

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ADLI MUHASEBECİLİK VE TÜRKİYE'DE
UYGULANABİLMESİ İÇİN ALTYAPI BİLEŞENLERİNİN
MEVCUT DURUMU, DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER**

DOKTORA TEZİ

Nermin AKYEL

Enstitü Anabilim Dalı: İşletme

Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

HAZİRAN 2009

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**ADLİ MUHASEBECİLİK VE TÜRKİYE'DE
UYGULANABİLMESİ İÇİN ALTYAPI BİLEŞENLERİNİN
MEVCUT DURUMU, DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER**

DOKTORA TEZİ

Nermin AKYEL

Enstitü Anabilim Dalı: İşletme

Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Bu tez 04/06/2009 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Vasfi HAFTACI

Jüri Başkanı

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Prof.Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Prof.Dr.Hanifi AYBOĞA

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Doç.Dr. Selahattin KARABINAR

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

rd.Doç.Dr. Burhanettin ZENGİN

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Nermin AKYEL

04.06.2009

ÖNSÖZ

Çalışmam sırasında vermiş olduğu danışmanlık hizmeti ve yardımları dolayısıyla Danışman Hocam, Sayın Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU'na teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Çalışma konum ile tanışmamı sağlayan ve çalışmamın her aşamasında yardımlarını esirgemeyen ve bana destek olan çok değerli Hocam, Sayın Doç. Dr. Selahattin KARABINAR'a en içten teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Konu belirleme aşamasında beni yüreklendiren Sayın Prof. Dr. Remzi ÖRTEN'e ve daima desteklerini hissettiğim değerli arkadaşlarım Yrd. Doç.Dr. Şule KASAPOĞLU YILDIZ, Yrd.Doç.Dr. Nevran KARACA ile Dilek SÜRMEİ'ye teşekkür ederim.

Çalışmam sırasında kişisel görüşmelerde bulunduğum hakimler, savcılar, baro mensupları, yeminli mali müşavirler, mali müşavirler, emniyet görevlileri ve başta Sayın Prof. Dr. Nalan Akdoğan olmak üzere burada adlarını saymadığım tüm hocalarıma, TÜRMOB Genel Başkanı Sayın Masum Türker'e çalışmama yapmış oldukları katkılardan dolayı teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

Ayrıca hayatım boyunca beni hep destekleyen, yanımda olan ve bu çalışma konusunda yüreklendiren, daima yanımda olan çok sevgili Babam ve Anneme gösterdikleri anlayış için sonsuz teşekkür eder saygılarımı sunarım.

Nermin AKYEL

04.06.2009

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
TABLO LİSTESİ	viii
ŞEKİL LİSTESİ	ix
ÖZET	x
SUMMARY	xi
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: MUHASEBE HATALARI VE HİLELERİ	8
1.1. Doğru ve Gerçeğe Uygun Bilginin Önemi.....	8
1.2. Hata, Usulsüzlük ve Hile Kavramları	10
1.2.1. Muhasebe Hataları	13
1.2.1.1. Matematik Hataları	14
1.2.1.2. Kayıt Hataları.....	14
1.2.1.3. Nakil Hataları.....	15
1.2.1.4. Unutulma ve Tekrarlama Hataları	16
1.2.1.5. Bilanço Hataları	16
1.2.2. Muhasebe Usulsüzlüğü	17
1.2.3. Muhasebe Hileleri	17
1.2.3.1. Kasti Hatalar	21
1.2.3.2. Kayıt Dışı İşlemler.....	21
1.2.3.3. Zamanından Önce ya da Sonra Kayıt	22
1.2.3.4. Uydurma Hesaplar Açılması.....	22
1.2.3.5. Belge Yolsuzluğu.....	23
1.2.3.6. Bilançonun Maskelenmesi	24
1.2.4. Hata, Usulsüzlük ve Hile Arasındaki Fark.....	25
1.3. Vergi Gizleme Yöntemleri	27
1.3.1. Satış Usulsüzlükleri.....	27
1.3.2. Alış Usulsüzlükleri.....	28
1.3.3. İşletme Giderlerini Yükseltme	28
1.3.4. Özel Giderleri İşletmeye Aktarma	28

1.3.5. Değerleme Hileleri	29
1.3.6. Arızı Gelirleri Gizleme	29
1.4. Mali Tablo Hileleri	29
1.5. Hile Üçgeni	34
1.6. Hileleri Ortaya Çıkartma Sorumluluğu	41
1.6.1. Muhtemel Kırmızı Bayraklar/Hile Belirteçleri	44
1.6.2. Potansiyel Kırmızı Bayrakların Yorumlanmasına Ait Zorluklar	49
1.6.3. Hileyi Ortaya Çıkartmak	51
1.7. Hilenin Ortaya Çıkartılmasını Engelleyen Unsurlar	58
1.8. Hile Caydırıcılığı	59
1.9. Hile Soruşturmaları	63

BÖLÜM 2: ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN GELİŞİMİ,

ÖRGÜTLENMESİ VE ÇALIŞMA KOŞULLARI	65
2.1. Adli Muhasebecilik	65
2.1.1. Dava Desteği	70
2.1.2. Uzman Tanıklık	70
2.1.3. Hile Araştırmacılığı	71
2.2. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri	71
2.3. Adli Muhasebe Araştırmacılığının Konuları	76
2.4. Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Nitelikler	85
2.5. Adli Muhasebecilik İşlem Süreci	89
2.6. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Gelişim Süreci	90
2.6.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Adli Muhasebecilik	91
2.6.1.1. ABD'nde Adli Muhasebecilik Eğitimi ve Sertifikalandırma	95
2.6.1.2. Adli Muhasebecilik Eğitimi Konusunda Yapılan Araştırmalar	101
2.6.2. Kanada'da Adli Muhasebecilik	105
2.6.2.1. Kanada Adli Muhasebe Örgütü ve İlgili Tarafların Görüşleri	108
2.6.3. Avustralya'da Adli Muhasebecilik	111
2.7. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği	112

2.7.1. Gelişen Adli Muhasebe Disiplini	113
2.7.2. Yeni Araçlar	114
2.7.3. Yeni Disiplini Destekleyecek Eğitim ve Yetiştirme	114
2.7.4. Diğer Yasal Gereklilikler ve Borsayla İlgili Koşullar.....	115
2.8. Mali Tabloların İncelenmesi ve Adli Muhasebe	115
2.8.1. Mali Tabloların İncelenmesinde Bağımsız Denetçi ve Adli Muhasebecinin Rollerini	116
2.8.2. Adli Soruşturmalar ve Mali Tablo Denetiminde Benzerlik ve Karşıtlıklar .	118
2.9. Adli Muhasebecilerin Kullandıkları Araştırma Teknikleri	129

BÖLÜM 3: ADLİ MUHASEBECİNİN MESLEKİ FAALİYETLERİ

VE ADLİ MUHASEBECİLİĞE GETİRİLEN DÜZENLEMELER139

3.1. Adli Muhasebe Uygulamaları	139
3.1.1. Dava Desteği	141
3.1.1.1. Adli Muhasebeci ve Avukat-Müşteri İlişkisi.....	145
3.1.1.2. Dava Desteği ve Kovel İmtiyazı.....	147
3.1.1.3. İmtiyazın Belgelendirilmesi.....	150
3.1.1.4. Kovel İmtiyazını Korumaya Yönelik Uygulamalar	151
3.1.1.5. Elektronik İletişim ve Avukat-Müşteri İmtiyazı.....	154
3.2. Uzman Tanıklık.....	156
3.2.1. Uzman Tanık Olarak Muhasebe Uzmanının Sahip Olması Gereken Özellikler.....	159
3.2.2. Uzman Tanıkların Uyması Gereken Kurallar	162
3.2.3. Uzman Tanıklıkla İlgili Federal Kurallar.....	168
3.3. Hile Araştırmacılığı.....	169
3.3.1. Hile Uygulamaları	174
3.3.2. Hileli Uygulamalarla İlgili Düzenlemeler.....	178
3.3.2.1. SAP, SAS ve IAS ile Yapılan Düzenlemeler	179
3.3.2.2. Komisyonlar ve Raporlar.....	184
3.3.2.3. Yasal Düzenlemeler ve Sarbanes-Oxley Yasaları	187

BÖLÜM 4: ADLİ MUHASEBECİLİĞİN ALTYAPI BİLEŞENLERİ VE	
TÜRKİYE PENCERESİNDEN İNCELENMESİ.....	192
4.1. Muhasebe Sistemi ve Hukuk	192
4.1.1. Hukuk Sistemi	194
4.1.2. Hukuk Sisteminde Bilirkişi Müessesesi	196
4.1.2.1. Bilirkişinin Nitelikleri.....	198
4.1.2.2. Bilirkişilikte Görevlendirme	203
4.1.2.3. Bilirkişilik Sistemine Yöneltilen Eleştiriler.....	205
4.1.2.4. Bilirkişilik Sistemi İçin Çözüm Önerileri.....	209
4.2. Muhasebe Mesleği ve Bilirkişilik	212
4.2.1. Muhasebe Uzmanının Bilirkişi Olarak Görevlendirildiği Bazı Suçlar	213
4.2.2. Bilirkişi Olarak Atanan Muhasebe Uzmanının Yapabileceği İncelemeler ..	215
4.3. Lisans Eğitimi ve Disiplinlerarası Etkileşim.....	216
4.3.1. Hukuk Eğitimi İçerisinde Muhasebe	216
4.3.2. Muhasebe Eğitimi İçerisinde Hukuk.....	216
4.3.3. Suç Bilimi (Kriminoloji) Eğitimi İçerisinde Muhasebe.....	217
4.4. Adli Muhasebe Eğitiminin Gerekliliği	219
4.5. Adli Muhasebecilik Eğitim Modeli Önerisi	221
SONUÇ VE ÖNERİLER	224
KAYNAKÇA	233
ÖZGEÇMİŞ	250

KISALTMALAR LİSTESİ

ABA	: American Bankers Association (Amerikan Bankacıları Derneği)
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners (Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği)
ADR	: ALTERNATIVE Dispute Resolution (Alternatif Karar Mekanizması)
ASB	: Auditing Standards Board (Denetim Standartları Kurulu)
bkz	: bakınız
CA	: The Chartered Accountant (Yeminli Mali Müşavir)
CEO	: Chief Executive Officer (Genel Müdür)
CFE	: Certified Fraud Examiners (Sertifikalı Hile Araştırmacısı)
CFO	: Chief Financial Officer (Finans Genel Müdürü)
CICA	: Chartered Accountants of Canada (Kanada Ruhsatlı Muhasebecileri)
CMUK	: Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations of TheTreadway Commision
CPA	: Certified Public Accountant (Sertifikalı Kamu Muhasebecileri)
diğ.	: diğerleri
FBI	: Federal Bureau of Investigation (Federal Araştırma Bürosu)
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
IAS	: International Auditing Standards (Uluslararası Denetim Standartları)
ICAA	: Institue of Cartered Accountants in Australia (Avustralya Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü)
IFA	: International Federation of Accountants Uluslararası Muhasebeciler Birliği
IFRCP	: Sivil Prosedürlere İlişkin Federal Kullar

IIA	: Institutiet of Internal Auditor (İç Denetçiler Enstitüsü)
IT	: Information Technology (Bilgi teknolojisi)
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOS	: Kaçakçılık ve Organize Suçlar
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NACFE	: National Association of Certified Fraud Examiners (Ulusal Sertifikalı Yolsuzluk Araştırmacıları Birliği)
NAFA	: National Association of Forensic Accounting (Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği)
NIJ	: National Institute of Justice (Ulusal Adalet Enstitüsü)
PCAOB	: The Public Company Accounting Oversight Board (Kamu Firmaları Muhasebe Denetim Kurulu)
RCMP	: Royal Canadian Mounted Police (Kanada Kraliyet Atlı Polisi)
SAB	: Staff Accounting Bulletin (Personel Muhasebe Bülteni)
SAS	: Statements of Auditing Standards (Denetim Standartları Kurulu)
SEC	: Securities and Exchange Commision (ABD Sermaye Piyasası Kurulu)
SEC	: Standards Executive Committee (Standart Yürütme Kurulu)
SFAS	: Statements of Financial Accounting Standards (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Muşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TADOC	:Türkiye Uluslararası Uyuşturucu ve Organize Suçlarla Mücadele Akademisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMES	: Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları

U.S.	: United States (Birleşik Devletler)
USD	: United States Dolar (Amerikan Doları)
vb.	: ve benzeri
VOE	: Verifiable Objective Evidence (Doğrulanabilir Nesnel Kanıtlar)
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Hata, Usulsüzlük ve Hilenin Karşılaştırılması.....	27
Tablo 2: Hile Fırsatları ve Özellikleri	54
Tablo 3: Kovel İmtiyazını Koruma Altına Alan, Tavsiye Edilen Önlemler	148
Tablo 4: İşletmelerde Yapılan Hile Türleri	176
Tablo 5: 2001-2003 Dönemi Muhasebe Skandallarının Özet Tablosu	178

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Hile Üçgeni.....	34
---------------------------	----

Tezin Başlığı : Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler	
Tezin Yazarı : Nermin AKYEL	Danışman : Prof.Dr. Hilmi KIRLIOĞLU
Kabul Tarihi : 04.06.2009	Sayfa Sayısı : XI (ön kısım) + 251 (tez)
Anabilimdalı :İşletme	Bilimdalı : Muhasebe ve Finansman
<p>İşletme faaliyetlerinin çeşitlenmesi ve karmaşıklığı ile küreselleşmenin etkisiyle, pek çok yeni meslek ve uzmanlık alanı ortaya çıkmaktadır. Bunlara paralel olarak Ülkemizde muhasebe meslek elemanları da denetçi, iç denetçi, bağımsız denetçi, gibi uzmanlık alanlarına göre sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.</p> <p>Dünyada özellikle Kanada ve Amerika Birleşik Devletlerinde uygulaması olan yeni uzmanlık alanlarından biri de “adli muhasebecilik”dir. Adli Muhasebecilik; adli sorunlarda, muhasebeden, denetimden 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.</p> <p>Adli muhasebeci, hem davalara destek verme, hem de işletmelerde yapılan hilelerin belirlenmesi açısından ilgili kişi ve kuruluşlara önemli hizmetler sunmaktadır. Ülkemizde yargı sistemine destek veren bilirkişilik müessesesi, ciddi sorunlar yaşamaktadır. Adli muhasebe Ülkemizde henüz uygulanmamakla birlikte uygulanabilmesi için ciddi bir engel bulunmamaktadır. Adli muhasebe uzmanlığının getirilmesi, bilirkişilik sistemindeki aksaklıkların giderilmesi açısından da önemli katkı sağlayacaktır.</p> <p>Bu çalışmada bir uzmanlık alanı olarak adli muhasebecilik ele alınmıştır. Ülkemizdeki hukuk, muhasebe, suç bilimi ve eğitim sistemleri incelenerek adli muhasebeciye olan ihtiyaç sorgulanmıştır. Ayrıca geliştirilen örnek bir adli muhasebe eğitim programı önerisi de çalışma içerisinde yer almaktadır.</p>	
Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Dava Desteği, Uzman Tanıklık, Hile Araştırmacılığı,	

Title of The Thesis: Forensic Accounting and Current Situation of It's Substructural Components With Regard To Be Applied in Turkey, It's Evaluation and Proposals	
Author : Nermin AKYEL	Supervisor: Prof.Dr. Hilmi KIRLIOĞLU
Date : 04.06.2009	No. of Pages: XI (pretext) + 251 (main body)
Department : Business Administration Subfield: Accounting and Finance	
<p>In parallel to the diversity and complexity of business administration and the globalization, many new occupations and expertising fields have occurred. In respect to this, accountants in our country have also been classified as auditors, internal auditors or external auditors.</p> <p>One of those recently occurred expertising fields which has been applied in the world, commonly in the USA and Canada is 'Forensic Accounting'. Forensic Accounting involves benefitting from accounting, auditing and research in forensic issues. The purpose of these expert accounting studies which are carried out for trials and other legal activities is creating a bridge to reach the maximum level of information exchange between lawyers and accountants.</p> <p>Forensic Accountant has been very helpful in the viewpoint of people and institutions in the fields of fraud examination in companies and litigation support consulting. In our country, expert witnessing that supports the adjudication system has been facing with serious problems. Although forensic accounting has not been applied in our country yet, there is no significant obstacle not to apply it. Introducing forensic accounting shall contribute to elimination of problems in expert witnessing.</p> <p>In this study, forensic accounting has been researched as an expertising field. The requirement for forensic accountants has been questioned examining the law, accounting, criminology and education systems in our country. Moreover a sample forensic accounting education program can be found in this study.</p>	
Anahtar Kelimeler: Forensic Accounting, Litigation Support Consulting, Expert Witnessing, Fraud Examination	

GİRİŞ

Gelişen işletme faaliyetleri sonucu kurumsal yönetimde muhasebe bilgileri önemli yer tutmaktadır. Mali tablo sonuçlarının yönetim kararlarına ve muhasebe bilgileriyle ilgili taraflara ışık tutabilmesi için üretilen bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Günümüzde küreselleşme ve rekabetin yoğunlaştığı bir çevrede, gelişen teknolojilerin de yardımıyla işletmelerde daha az personelle, daha ayrıntılı ve daha çok muhasebe kayıtlarının tutulması gündeme gelmiştir. Bu olumlu gelişmelerin yanısıra muhasebede çalışan personelin gerek kendi iradeleriyle gerek yönetimden gelen talepler doğrultusunda, mali tablo sonuçlarıyla ilgilenen tarafları yanıltmak amacıyla yaptıkları hilelerin sayısında da önemli ölçüde artışlar olmaktadır.

Mali tablo kullanıcılarını yanıltma amacıyla yapılan işlemlerin sayısındaki artışlar işletmelerin mali tablolarını ve faaliyet sonuçlarını etkilemekle kalmayıp, ülke ekonomilerine de etki etmiştir. Gerek işletme dışındaki mali tablo sonuçlarıyla ilgilenenlerin, gerekse firmaların uluslararasılaşması sonucu ortak olunan yabancı ortakların ve uluslararası kuruluşların baskısı sonucunda pek çok alanda olduğu gibi muhasebe mesleğinde yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Yaşanan gelişmeler sonucunda muhasebe ve denetim standartlarına yeni standartlar ve uygulamaların getirilmesi, muhasebe mesleğine ait yeni faaliyet alanlarını ortaya çıkartmıştır. Bu gelişmelerin bir uzantısı olarak da muhasebe başlığı altında, muhasebe denetimi önem kazanmış, iç denetim, yeminli mali müşavirlik denetimi, bağımsız denetim gibi farklı meslek grupları dünyanın pek çok ülkesinde olduğu gibi bizde de muhasebe meslek grubu içerisinde yer bulmuştur.

Dünyada, özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde bu zincire "forensic accounting" adı altında; bizde henüz uygulama alanı bulmamış "Adli Muhasebe" olarak adlandırılacak olan yeni bir halka daha eklenmiştir. Adli Muhasebeciler, taraflardan gelen talep doğrultusunda, muhasebeci, denetçi ve araştırmacı yeteneklerini birleştirerek hizmet vermek suretiyle ihtilafli konularda kararların alınmasında mahkemelere ve işletme yönetimine görüş beyan etmek suretiyle yardımcı olurlar.

Adli muhasebecilik, mahkemeye intikal etmiş, ihtilafli muhasebe olaylarında mevcut durumu ve kanıtları incelemekte, açıklamakta, sonuç olarak elde ettikleri uzman düşünce ve bulgularını hukuk mahkemelerinde davaya konu olan olaya ya da işletmelerde araştırılmak istenen soruna açıklık getirmek amacıyla sunmaktadır. Bu amaçla faaliyetlerde bulunan, gerekli mesleki ruhsat ve eğitime sahip meslek elemanları da adli muhasebeci olarak tanımlanmaktadır. Adli muhasebeciler, mesleğin icrası sırasında diğer muhasebecilere göre hile ve yargı ile çok daha fazla ilişki içerisinde olmaları bakımından ayrı bir özellik taşırlar.

Adli muhasebe uygulamaları üç alanda kendini göstermektedir. Bu alanlardan ilk ikisi işin, adliyeye, yargıya intikal eden kısmı açısından önem taşıırken, üçüncü alan ise işletme yönetimi açısından önem kazanmaktadır. Birinci alan, avukatlara sunulan danışmanlık desteği açısından “dava desteği”, ikinci alan, mahkemede sunulan uzmanlık bilgisi açısından “uzman tanıklık” ve işletme yönetiminin ve ilgili tarafların isteği doğrultusunda hizmet veren “araştırmacı muhasebecilik” ya da “hile denetçiliği”dir.

Ülkemizde avukatlar, savcılar ve yargıçlar özellikle vergi ve muhasebe konularında gerekli ve yeteri kadar bilgiye sahip olmayıp, vergi ve muhasebe kayıtlarına bakarak çıkarım yapmakta zorlanmaktadırlar. Bu durum göz önüne alındığında muhasebe kayıtlarının esas alınacağı bir davanın açılma aşamasından karar aşamasına dek, avukatlar, savcılar ve yargıçlar açısından adli muhasebeciye ihtiyaç duyulabilecektir. Bu ihtiyacın karşılanması, dava açılması ve takibi aşamasında avukata verilen destek ile sağlanıyorsa “dava desteği”, mahkeme sürecinde yargıç ve savcılara yönelik destek ile sağlanıyorsa “uzman tanıklık” işletme sahip, yönetici ve diğer ilgililerine yönelik bir destek ise “hile araştırmacılığı-araştırmacı muhasebecilik” faaliyetlerinin konusu olmaktadır.

Mahkemelerde uzmanlık gerektiren alanlarda, karar verilmesi gereken ya da davanın seyrinde önemli etkisi olacağı düşünülen durumlarda, hatta hemen her konuda bilirkişiye başvurulabilmektedir. Yargıda yığılmalar ve yaşanan sıkıntılardan biri olan bilirkişilik, günümüzde tam anlamıyla uygulanamayan hatta giderek uzmanlıklardan uzaklaşmaya başlanmış bir müessese durumundadır. İlgili tarafların ifadelerinden

mahkemelerde görüş bildiren bilirkişilerin, uzmanlık ve güvenilirliğinin giderek şaibeli bir duruma geldiği anlaşılmaktadır. Sorun, hukuk çevreleri açısından da tartışılmakta ve çözüm yolları aranmaktadır.

Dava desteği, uzman tanıklık ve araştırmacı muhasebecilik olarak adlandırılan adli muhasebe uygulamaları sadece hileli durumların araştırılması ve tespiti konularında değil, muhasebe kayıtlarının ve mali tablo ve raporların yorumlanması aşamasında da ilgili taraflara araştırılmak istenen konu hakkında görüş bildirmeyi amaçlar. Çünkü adliye intikal eden olaylar her zaman hile ve hileli uygulamalar konusunda değil, kurumsal incelemeler, kar dağıtımı, ortaklık payları, ceza davaları, sigorta ile ilgili işlemler, boşanma davaları, firma değerlendirme, mesleki ihmal, arbuluculuk ve tahkim, sanal suçlar, entellektüel sermayenin değerlendirilmesi vb. konuları da içerebilmektedir. Bu gibi davalarda mahkemeye sunulan mali tablo ve raporların anlaşılıp yorumlanabilmesi, dolayısıyla karara varılabilmesi açısından uzman bir muhasebecinin hukukçulara yardımcı olması gerekmektedir.

yirminci yüzyılın sonlarında dünyada yaşanan muhasebe temelli skandallar, finansal tabloların güvenilirliği ve bağımsız denetim konularına bir kez daha dikkatleri çekmiştir. Buna paralel olarak gelişen, doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı, hata ve hilelerden arındırılmış mali tabloları ve muhasebe bilgilerini ön plana çıkartırken hile araştırmacılığına da ayrı bir önem kazandırmıştır. İşletme sahipleri, ortakları, yönetimi, yatırımcıları ya da işletmeye kredi verenler, işletmede yöneticiler ya da çalışanlar tarafından yapılan bir takım hileli uygulamaların var olup olmadığını, var olması durumunda boyutunu ve ortaya çıkma sıklığını belirleyebilmek için de hile araştırmacılarına (araştırmacı muhasebecilere) başvurabilirler. Bu sebeple özellikle son zamanlarda yaşanan muhasebe skandallarının ardından, adli muhasebeciliğin uygulama alanlarından biri olan hile araştırmacılığı (araştırmacı muhasebecilik) uzmanlığına ihtiyaç ön plana çıkarak, diğer uygulama alanlarına göre biraz daha önem kazanmaktadır.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, hukuki ve ekonomik olayların karşılıklı ilişkisi sonucu ortaya çıkan ve uygulamada Kanada ve Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerde işlerlik

kazanmış, adli muhasebecilik ve hile araştırmacılığı faaliyetlerinin ele alınarak adli muhasebecilik mesleğine ait faaliyet alanlarının tanıtılması ve meslekleşme sürecinin incelenerek Türkiye’de uygulanabilirliği konusuna dikkatleri çekmektir.

Bu amaçla çalışmada, adli muhasebeciliğin altyapı bileşenleri olarak sıralayabileceğimiz hukuk, muhasebe, suç bilimi ve eğitim sistemlerinin Türkiye’de mevcut durumları gözden geçirilerek, adli muhasebeciliğin uygulanabilirliği değerlendirilmiş ve Türkiye açasından bir eğitim modeli önerisi geliştirilmiştir.

Çalışmanın Önemi

Adli muhasebe ve adli muhasebecilik konusu Türkiye’de pek fazla bilinmemekle birlikte, son yıllarda yapılan yayınlarda bazı akademisyenler tarafından, yurtdışındaki uygulamaların varlığına dikkat çekilerek adli muhasebecilik mesleği tanıtılmaya başlanmıştır. Adli muhasebecilik mesleğinin daha geniş bir kapsamda ele alınarak alt yapı bileşenlerinin incelendiği ve Türkiye’deki mevcut durumun değerlendirilerek, adli muhasebecilik mesleğinin gerekli olup-olmadığının sorgulandığı konusunda yeterli çalışmaların olmadığı görölmektedir.

Bu çalışma, adli muhasebecilik mesleğine olan ihtiyaç konusuna dikkat çekmesi ve buna bağlı olarak bir adli muhasebecilik eğitim programı önerisi geliştirmesi bakımından önem taşımaktadır.

Çalışmanın İçeriği

Bu çalışma, “Muhasebe Hataları ve Hileleri”, “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Gelişimi, Örgütlenmesi ve Çalışma Koşulları”, “Adli Muhasebecinin Mesleki Faaliyetleri ve Adli Muhasebeciliğe Getirilen Düzenlemeler” ve “Adli Muhasebeciliğin Altyapı Bileşenleri ve Türkiye Penceresinden İncelenmesi” olmak üzere dört ana başlıktan oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, mali tabloların güvenilirliği ve doğru bilginin önemi vurgulanarak, mali tablolarda yer alabilecek olan hata, hile ve usulsüzlük kavramları tanıtılmıştır. Hata, hile ve usulsüzlük arasındaki farklar açıklanarak muhasebe kayıtları sırasında karşılaşılabilecek ve adli muhasebecilik faaliyetlerinin büyük bir bölümünü oluşturan, araştırmacı muhasebeciliğin temelinde yer alan hileli işlemler, hile ile ilgili

düzenlemeler, hile üçgeni, hileyi ortaya çıkartma sorumluluğu, hile belirteçleri ve kırmızı bayraklara değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, adli muhasebe sistemi tanıtılarak, adli muhasebeciliğin önemi, adli muhasebecilik sisteminin ortaya çıkış sebepleri ve dünyadaki uygulamalarına yer verilerek, mali tablo incelemelerinde adli muhasebecilerin rolü ve bağımsız denetçinin rolleri, adli soruşturmalar ve mali tablo denetiminde benzerlik ve karşıtlıklar ile adli muhasebecilerin kullandıkları araştırma tekniklerine yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, adli muhasebeciliğin uygulama alanları olan dava desteği, uzman tanıklık ve araştırmacı muhasebecilik faaliyetleri tanıtılmış; bunlarla ilgili çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde ise, adli muhasebeciliğin Ülkemizde uygulanabilirliği için altyapı bileşenlerinin (yargı sistemi, bilirkişilik, muhasebe mesleği, suç bilimi ve bunların eğitimini veren akademik birimler) durumu incelenmiştir. Mevcut durum göz önüne alınarak, geliştirilecek bir adli muhasebe eğitiminin hukuk, muhasebe ve suç bilimi formasyonlarını almış meslek mensuplarından hangilerine uygulanabileceği sorusuna cevap aranmaya çalışılmıştır. Bu bölümün sonunda adli muhasebecilik eğitiminin ülkemiz için gerekliliğine değinilerek, bir adli muhasebecilik eğitim modeli önerisi geliştirilmiştir.

Çalışmanın Kısıtları

Literatür taraması temelinde başlatılan çalışmada, konuyla ilgili ulusal yayınlarda terminolojide bir bütünlük olmadığı, hile, yolsuzluk, dolandırıcılık, sahtekarlık, suiistimal kelimelerinin hemen hemen tümünün “fraud” kelimesine eş anlamlı olarak kullanıldığı ve bu durumun anlam karışıklıklarına sebep olduğu anlaşılmıştır. Buna bağlı olarak işletmelerde karşılaşılan olağan olmayan işlemlerin tanımlanmasında hangi kelimenin seçileceği konusunda zaman zaman sıkıntılar yaşanmıştır. Terminolojide yaşanan bu sıkıntı, tüm araştırmacılar açısından, özellikle alıntılar ve çevirilerin yer aldığı çalışmalarda bir takım zorluklara yol açmaktadır.

Çalışma adli muhasebeciliğin Ülkemizde uygulanabilirliği için altyapı bileşenlerinin incelenerek, ülkemiz için bir eğitim programının tanımlanması amacıyla başlatılmıştır.

Bu amaçla yargı sistemi, bilirkişilik, muhasebe mesleği, suç bilimi ve bunların eğitimini veren akademik birimler araştırılmış, bu birimlerden meslek mensupları ve meslek birliği temsilcileri (yargıçlar, ilgili oda başkanlıkları, emniyet amirleri, yeminli mali müşavirler, bağımsız denetçiler, akademisyenler) ile mülakatlar yapılmaya çalışılmıştır. Farklı baro mensupları ve farklı uzmanlık alanlarına sahip yargıçlar, emniyet görevlileri, bilirkişiler, akademisyenler, muhasebe meslek elemanları ve TÜRMOB Genel Başkanı ile görüşülerek bu birimlere mensup meslek üyelerinin de konu hakkındaki fikirleri ve konuya bakış açıları araştırılmıştır.

Adli muhasebecilik, konusu ve terimi, yukarıda adı geçen meslek mensupları tarafından pek fazla bilinmemekte olup, görüşmeciler konuyu ilk duyduklarında, “adliyelerde uygulanan muhasebe sistemi” olarak yorumladıklarını ifade etmişlerdir. Konunun kendilerine açıklanarak görüşlerinin alınmak istendiği ifade edildikten sonra, özellikle kamu görevlisi statüsünde olan görüşmeciler, memuriyet yaptıklarını ve kimliklerinin açıklanmasından çekindiklerini beyan ederek, birtakım sıkıntıların varlığını teyit etmekle birlikte, konunun kendi görüşleri olarak belirtilmesine izin vermemişlerdir. Bu sebeple çalışmada mülakatlara ayrıntılı olarak yer verilmeyip, bu mülakatlardan edinilen bilgiler doğrultusunda sonuç kısmında bir yargıya ulaşılmıştır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmanın hazırlanmasında daha önce yapılan akademik çalışmalardan yola çıkarak, gelişen adli muhasebe disiplini, adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı ve bu konuda dünyadaki uygulamalar ve adli muhasebecilik eğitime yönelik mesleki ve akademik çalışmalar ile ilgili literatür taramasına yer verilerek, bu konuda yayınlanmış olan yerli ve yabancı makale, bildiri, kitap ve yasal düzenlemelerden yararlanılmıştır.

Ülkemizde adli muhasebecilik sistemine olan ihtiyacın belirlenmesi amacıyla, hukuk (yargıçlar, savcılar ve avukatlar ile mahkemeler ve barolar), denetim (yeminli mali müşavirler ve bağımsız denetçiler), eğitim (muhasebe ve finansman ve hukuk, kriminoloji alanlarında öğretim elemanları), suç bilimi (emniyet görevlileri) ve bilirkişilik yapan uzmanlar ile mülakatlar yapılmıştır. Çalışmanın sonuç ve öneriler kısmının oluşmasında muhasebe alanında faaliyet gösteren akademisyenler, bilirkişiler,

baro üyeleri, yargıçlar, emniyet yetkilileri ve TÜRMOB Genel Başkanı ile yapılan mülakatlardan yola çıkılarak yapılan değerlendirmeler ve sonuçlara yer verilmiştir.

Bu mülakatlar sonucunda yurtdışında uygulanmakta olan adli muhasebe sisteminin Ülkemizde uygulanabilirliğine ait bir yargıya gidilerek, yerli ve yabancı yazından da yararlanılmak suretiyle bir adli muhasebecilik eğitim programı önerisi geliştirilmiştir.

BÖLÜM 1: MUHASEBE HATALARI VE HİLELERİ

İşletmelerde çalışanlar tarafından yapılan ve işletmenin varlıklarına yönelik, ele geçirme eylemleri uzun yıllardan beri önemli bir sorun olmuş ve bu işlemler giderek artan bir şekilde devam etmektedir. Hileler, ticaretle yakın geçmişin doğal ürünü olmayıp ticari girişimlerdeki başarısızlıklarının ya da aç gözlülüklerin ürünüdürler. Yirmibirinci yüzyılda, bilgi ve haberleşme sektöründe yaşanan gelişmeler sayesinde kişi ve kurumlar iş ve işlemlerini geçmişe nazaran daha ucuz ve etkin olarak yapmaktadır. Ancak bu olumlu gelişme ile sağlanan faydaların yanında suçluların da yararlanabileceği sınırsız faydalar ve hile için uygun ortamlar da ortaya çıkmaktadır. Bu bölümde hata ve hile kavramları üzerinde durularak, hatalı ve hileli uygulamalar hakkında bilgilere yer verilmektedir. Özellikle mali tablolar ve muhasebe mesleği açısından önemli olan, hile, hile belirteçleri ve hileli uygulamalar da bu bölümde ele alınan konular arasındadır.

1.1. Doğru ve Gerçeğe Uygun Bilginin Önemi

İşletme faaliyetleri içerisinde üretim ve pazarlama faaliyetleri önemli bir yer tutarken işletmeler kültürel, sosyal, siyasi ve ekonomik etkileşim ve bağımlılık içinde bilinçli ya da bilinçsiz bir şekilde faaliyet sonuçlarının izlenmesini sağlayacak hesap vermekte ya da hesap vermekten kaçınmakta, yöneticiler ise ya hesap sormakta ya da sormamaktadır (Bayri, 2006: 127). Hesap verebilirlik kişi, grup ya da işletmeye tahsis edilen mal, para, yetki gibi unsurların doğru kullanılması, saklanması ve yönetilmesinin yanı sıra işletmelerde beklenen performans seviyesine ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesini de içermektedir.

Serbest rekabet koşullarının kurumsallaştığı ülkelerde önem kazanan kurumsal yönetim son yirmi yılda birçok ülkede kurumların yönetim tarzını belirler duruma gelmiştir. Şirketlerin haklarının gözetilerek yönetilmesi faaliyeti olarak tanımlanabilen kurumsal yönetim, yönetim kurulları, tepe yönetimi, ortaklar, çalışanlar, hissedarlar ve diğer çıkar grupları yararına kontrol ve dengeyi sağlamak açısından önemlidir. “Kurumsal yönetim, şirketlerin finansal piyasalardan fon sağlayabilmelerini, faaliyetlerini etkin bir şekilde ve kuruluş amaçlarına uygun olarak gerçekleştirebilmelerini, faaliyet gösterdikleri sektör ve ülkenin hukuki düzenlemeleri

tarafından kendilerine yüklenen yükümlülüklerini ve şirket ortaklarının, piyasa katılımcılarının ve toplumun beklentilerini karşılayabilmelerini sağlamaya yönelik, kanunlar, düzenlemeler, kotasyon kuralları ve özel sektör uygulamalarıdır” (Gregory, 2000: 5).

Gerçekte bir risk yönetimi olarak değerlendirilen kurumsal yönetimin temel ilkeleri, adillik, sorumluluk, hesap verebilirlik ve şeffaflıktır. Amerikan Sermaye Piyasası Eski Başkanı Arthur Lewitt’in dediği gibi,” Eğer bir ülkede şirketlerin kötü yönetildiğine dair bir kanı varsa sermaye başka ülkelere kaçar; eğer yatırımcılar o ülkedeki şirket yönetimini yeterince şeffaf bulmuyorlarsa sermaye başka ülkeye kaçar; eğer bir ülkede doğru muhasebe standartları ve şeffaf raporlama yoksa, sermaye başka ülkelere kaçar; dolayısıyla şirketlerin münferiden iyi olması yeterli değildir, çünkü sonuçlar bütün şirketleri etkiler” (Darman, 2004: 2).

Şirketler faaliyet sonuçlarını açıklamak üzere periyodik olarak kamuyu aydınlatmakla yükümlüdürler. İlgili kesimler şirketlerin faaliyet sonuçlarını değerlendirerek çeşitli kararlar almaktadır. İşletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin net ekonomik sonuçlarının görüleceği yer mali tablolarıdır. Mali tabloların temel amacı, işletmeyle ilgili taraflara; faydalı ve güvenilir bilgiler sağlamaktır. Finansal bilgiler ise mali tablolar aracılığıyla sunulmaktadır. Mali tabloların güvenilirliği ve şeffaflığı sermaye piyasalarının sağlıklı çalışması ve gelişmesi açısından çok önemlidir. Nitekim yatırımcılar, hissedarlar, kreditorler ve diğer karar alıcılar mali tablolarda sunulan bilgilerin güvenilirliği altında hareket etmektedir (Kurt, 2009: <http://websitem.gazi.edu.tr>).

Şirketler temel mali tablolar olarak adlandırılan bilanço ve gelir tablosu ile diğer ek mali tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlarlar. Bu tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcıları özellikle yatırımcılar kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığı ile yakından ilgilidirler. Düzenlenen mali tabloların niteliği, kurumsal yatırımcılar açısından son derece önemli olup onlardan elde edecekleri sonuçlar doğrultusunda yatırım kararlarına yön vereceklerdir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelerdeki esnekliklerden yararlanan yaratıcı muhasebe uygulamaları mali tabloların güvenilirliğini sarsan, karar alıcıları yanıltan sonuçlar doğurmaktadır. Bu sebeple,

işletmede üretilen finansal bilgilerin güvenilirliği, hata ve hileden uzak olması daha da önem kazanmaktadır.

Hileli muhasebe uygulamaları genel olarak standartlardaki ve yasal düzenlemelerdeki esnekliklerden ve boşluklardan yararlanmak suretiyle hayat bulmaktadır. Söz konusu işlemlerle ilgili yasa ya da standartlar yoruma açık oldukları için yapılan işlemlerde ilk bakışta bir yanlışlık yok gibidir. Ancak çarpıtılmış ya da manipüle edilmiş işlemlerin doğurduğu sonuçlar yanıltıcıdır. Hileli muhasebe uygulamalarının yapıldığının anlaşılmasını takiben mali tablolar geriye dönük düzeltilse bile, bu uygulamanın hisse senedi fiyatlarının dibe vurduğu bir aşamadan sonra bir fayda sağlaması söz konusu değildir. Dolayısıyla hilelerin ortaya çıkartılmasından çok, önlenmesine yönelik çalışmalara ağırlık verilmesi gerektiği son derece açıktır.

İşletmeler tahmin edilemeyecek tutarlarda varlıklarını, çeşitli hile uygulamalarıyla kaybetmektedirler. Yapılan tüm araştırmalar işletmenin hilelerden doğan zararlarının büyük tutarlarda olduğunu ve bu tutarların giderek arttığını göstermektedir. Çeşitli kaynaklarda yer alan ve çalışanların işletmelerine hile yoluyla verdikleri zararlar hakkındaki istatistiki bilgilere göre, özellikle son yıllarda ABD’de çalışanların yapmış oldukları hileler ile işletmelere yılda 600 milyar USD zarar verdikleri tahmin edilmektedir. Yine ABD’de çalışanların zimmetine para geçirme yoluyla verdikleri zararın yıllık 20-40 milyar USD aralıklarında olduğu tahmin edilmektedir (Ersoy, 2002: 1).

1.2. Hata, Usulsüzlük ve Hile Kavramları

Muhasebe düzensizlikleri, genellikle işletmelerde üst düzey ve yöneticiler tarafından mali tablolar üzerinde yapılan hata, usulsüzlük ve kasıtlı hileli düzenlemeler şeklinde ortaya çıkmaktadır. Gerçekte finansal muhasebe sisteminde bir takım esneklikler bulunmaktadır. Ekonomik koşullar ve olaylar sektörden sektöre, işletmeden işletmeye farklılık göstereceği için bu esnekliklerin olması kaçınılmaz bir durumdur. Fakat bazen yöneticiler, finansal raporlama sistemindeki bu esneklik sınırlarını aşarak işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu olduğundan farklı gösterme amaçlı finansal bilgiler üzerinde oynayabilmekte ve buna bağlı olarak muhasebe verilerinde yanıltıcı sonuçlar doğurabilmektedirler.

Muhasebe bilgisi kullanıcılarını yanıltmak amacı ile muhasebe kayıt ve işlemlerinde bilinçli olarak meydana getirilen düzensizlikler “muhasebe manipülasyonu” olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe manipülasyonları etik sınırlar içinde kalıyor ve muhasebe bilgisi kullanıcılarının zararına sonuçlanmıyorsa “muhasebe usulsüzlüğü” ya da “gerçeğe aykırı raporlama” olarak nitelendirilir. Ancak etik sınırlar içinde kalmıyor ve muhasebe bilgilerini kullananların zararına sonuçlar doğmasına yol açıyorsa “muhasebe hilesi” ya da “aldatıcı finansal raporlama” olarak tanımlanır (Bayırlı, 2006: 28). Mali tablolar hakkında önemli ölçüde yanlış fikir veren, aldatıcı sonuçlar verecek şekilde sonuçlanan eylem “muhasebe hilesi” olarak tanımlanmaktadır (Young, 2002: 26–27).

Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlükte hile; “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” ve “çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma” olarak tanımlanmaktadır (TDK, <http://www.tdk.org.tr>).

Hile; başkası ya da başkalarından haksız menfaat sağlamak amacıyla yapılan sahtekar ve aldatıcı davranışları içermektedir (Graycar ve Smith, 2002: 5). Belli bir amaçla işletmenin işlem kayıt ve belgelerinin belirli bir çıkar sağlayacak, başkalarını yanlış bilgilendirmeye yöneltecek şekilde bilerek tahrif edilmesine muhasebe hileleri denir. Muhasebe hileleri muhasebe hatalarının tersine bilinçli olarak yapılırlar. “Belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine muhasebe hileleri denir. Bu muhasebe hileleri bilinçli olarak (kasten) yapılır” (HUD, 1996: 128).

Dünya üzerinde 118 ülkede faaliyette bulunan kamu çıkarını gözetecek şekilde başta muhasebe ve denetim alanında olmak üzere birçok alanda yüksek kalitede standart yayınlayan IFAC (International Federation of Accountants) tarafından kitapçık halinde yayınlanan “Uluslararası Denetim, Güvence, Etik Kuralları” el kitapçığının “Terimler Sözlüğü” bölümünde, hile, hileli finansal raporlama, çalışanların yaptığı hileler, yönetimin yaptığı hileler aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır (Ocak, 2007: 30; www.ifac.org.tr):

- “Hile”, yönetim kademesindeki birey ya da bireyler, işletme çalışanları ya da üçüncü kişiler tarafından yasadışı ya da haksız kazanç sağlamak için yapılan kasıtlı davranış olarak tanımlanmıştır. Hileli kasıtlı davranış denetçi açısından ele alındığında, hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlış beyan ve işletme

malvarlığının zimmete geçirilmesinden kaynaklanan yanlış beyan olmak üzere iki tür uygulamanın varlığından bahsedilebilir.

- “Malvarlığının Zimmete Geçirilmesi (Varlıkların Kötüye Kullanımı)”, genellikle çalışanlar tarafından küçük ya da önemsiz meblağlarda işletmenin servetinden yapılan hırsızlıktır. Ancak yönetimdeki kişiler bunu daha örtülü bir şekilde yapmaktadırlar ve bu davranışları ortaya çıkarmak zordur.
- “Hileli Finansal Raporlama”, mali tablolardaki açıklamalar ve meblağların eklenmemesi sonucu hileli raporlama yapılması ve mali tablo kullanıcılarının aldatılması şeklinde tanımlanmıştır. (Hileli finansal raporlama daha çok tepe yönetiminde bulunan çalışanlar tarafından yapılmaktadır.)

Muhasebe kontrolünün ana hedefi ve esas konusunun, çalışma düzenini incelemek suretiyle düzensizlik ve yolsuzlukları tespit etmekten ibaret olduğu belirtebilir. Düzenli bir muhasebe sistemi ifadesi ile kastedilen, kayıt ve raporlarda yanlışlık ve hilelerin bulunmamasıdır. Bu durumda muhasebe kontrolünün başlıca amacı, yapılan işlemlerde yanlışlık ve hilelerin aranması olmalıdır. Yanlışlık ve hileler genel anlamda muhasebe prensip ve kurallarına uymayan davranışlar olarak tanımlanır. Bu iki düzensizlik arasındaki fark ise, kasıt unsurunun bulunup-bulunmadığı noktasında ortaya çıkmaktadır.

Yanlış ve hatalarda kasıt bulunmayıp; bilgisizlik ve ihmal vardır. Bu ayrımı örnek verilecek olursa: Duran varlıklara kaydedilmesi gereken bir makinenin genel giderlere kaydedilmesi, muhasebe prensiplerinin bilinmemesinden ya da dikkatsizlikten ileri geliyorsa bir yanlışlık; aktifi artırmak yerine, giderleri artırmak amacıyla kasıtlı olarak yapılmışsa hile sonucudur.

Geniş ölçüde yapılan çeşitli hata ve hilelerin birbirinden ayrılması kasıt unsurunun ortaya çıkmasına bağlı olduğundan bu ayrımın yapılması her zaman kolay değildir. Yukarıda verilen örnek bunu açıkça göstermektedir. Acaba söz konusu makinenin giderlere kaydedilmesinde kasıt unsuru var mıdır? Bu ancak diğer muhasebe kayıtlarının denetlenmesi sonucunda belli olacaktır. Bunun yanında karı azaltmak için yapılan başka yanlışlıklar da kası destekleyecektir. Hile, maliyeti oldukça yüksek ve uzun yıllar kullanma kabiliyeti bulunan bir makinenin sabit değerler yerine giderlere

geçirilmesi gibi maddi bir olay üzerinde görülmüş ve durum denetim sırasında kayıtlara dayanarak tespit edilmiştir. Bu, denetim fonksiyonunun ilk safhasıdır. İkinci safhada bunun üzerinde kasıt olup olmadığı araştırılmalıdır.

Amerikan Adalet Dairesince (U.S. Department Of Justice) hatanın resmi tanımı: “o an elinizde olan gerçekleri yanlış yorumlayarak yanlış bir saptamada bulunmak” olarak yapılmıştır (Golden ve Pilkington, 2006: 543) . Amerikan Yeminli Muhasebeciler Derneği (AICPA)’nin bir komisyonu olan Hile İnceleme Birliği (FDP) ise, hileyi “başkalarını kandırmak ya da yanlış yönlendirme amacıyla tasarlanan ve bir kurumun mali bildirimlerinde etkisi ya da etki potansiyeli olan her kasti eylem ya da eylemler dizisidir” şeklinde tanımlamaktadır (<http://www.aicpa.org.tr>).

1.2.1. Muhasebe Hataları

Muhasebe hataları unutkanlık, dikkatsizlik ve bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe hataları genel olarak kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi kanuni düzenlemelere, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ve ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranışlar olarak kabul edilir (Selek ve Arıkan, 2004: 21).

Genelde kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklar olarak tanımlanan muhasebe hataları:

1. Gerekli dikkat ve özenin gösterilmemesi,
2. İhmal,
3. Bilgi ve deneyim yetersizliği,
4. Yasal hükümlerin yeterince anlaşılammış olması,
5. Plansız ve programsız çalışma, gibi sebeplerden ortaya çıkmaktadırlar (İrmak ve diğ., 2002: 32).

İşletmelerin muhasebe kayıtlarında karşılaşılan belli başlı muhasebe hataları; matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutma ve tekrarlama hataları ile bilanço hataları olmak üzere beş başlık altında toplanır.

1.2.1.1. Matematik Hataları

Muhasebe sisteminde yapılmak durumunda kalınan hesaplama işlemlerinde ortaya çıkan yanlışlıklardır. Genellikle hesapların bakiyeleri hesaplanırken yapılan toplama ve çıkarma hataları şeklinde gerçekleşirler.

Örneğin; işletmenin alış faturasında yer alan malların kalem sayılarının fazla olması sebebiyle fatura tutarlarının fazla hesaplanması matematiksel bir hata türüdür. Yine aynı şekilde genel yönetim giderleri hesabının borç bakiyesi 110,00 TL iken 120,00 TL olarak hesaplanması ve dönem kar ya da zararı hesabına bu şekilde aktarılması gibi hatalar matematik hatalarındandır. Matematik hataları genellikle amortisman, yeniden değerlendirme, katma değer vergisi, maliyet artış fonu gibi aritmetik işlemlerin yapıldığı hesaplarda ortaya çıkarlar.

Matematik hatalarının kayıtlar üzerinde tespiti çift taraflı kayıt sistemi sebebiyle pek mümkün değildir. Ancak doğrudan doğruya belgeler üzerinde yapılan incelemeler sonucunda ortaya çıkartılabilirler (Irmak ve diğ., 2002: 33).

1.2.1.2. Kayıt Hataları

Belgeleri muhasebeleştirirken kayıtlarda yapılan rakam ve hesap yanlışlıklarına denir. Kayıt hatalarını üç grupta toplamak mümkündür:

1) Rakam Hataları: Belgelerdeki rakamın defter kayıtlarına yanlış yazılmasıdır. Bu hata çoğunlukla rakamda yer alan sıfırların eksik yada fazla yazılması ya da takdim tehir diye adlandırılan rakamların yer değiştirmesi şeklinde kendini gösterir.

2) Hesap Hataları: Bir işlemin yanlış algılanması sonucunda ait olduğu hesaba değil, başka bir hesaba kaydedilmesidir.

Örneğin mal satışı karşılığı alınan 1.500,00 TL değerindeki senedin sonradan tahsil edilmesi üzerine alacak senetleri hesabına yapılması gereken kayıtların satış hesabına yapılması gibi

3) Hesabın Borç ve Alacak Taraflarının Karıştırılması: Muhasebeleştirme sırasında ilgili hesabın borç ve alacağın karıştırılması biçiminde ortaya çıkan

hatalardır. Örneğin müşteriden alınan 5.000,00 TL'lik senet için aşağıdaki gibi yapılan kayıt hatalı kayıt olmuştur.

120 ALICILAR HESABI	5.000,00	
121 ALACAK SENETLERİ HS.		5.000,00

Bu gibi yanlış kayıtların düzeltilmesi ise, kayıtlara alınan tutarın iki katı tutarında ters kayıt yapılarak aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir:

121 ALACAK SENETLERİ HS.	10.000,00	
120 ALICILAR HESABI.		10.000,00

1.2.1.3. Nakil Hataları

Yevmiye defterindeki muhasebe kayıtlarının başka bir sayfaya ya da defteri kebir gibi başka bir deftere aktarılırken yapılan yanlışlıklardır. Nakil hataları ile iki şekilde karşılmaktadır:

- 1) Yevmiye defterindeki muhasebe kaydı başka bir sayfaya ya da deftere aktarılırken rakamda hata yapılır Örneğin yevmiye defterinde 150.000 TL olan kayıt defteri kebirde ilgili hesaba 100.000. TL olarak geçirilmiştir.
- 2) İlgili hesapta yanlışlık yapılmış olabilir. Örneğin, taşıtlar için alınan 500,00 TL'lik akaryakıtla ilgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibi iken;

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	500,00	
100 KASA HESABI		500,00

Bu kaydın defteri kebirde Taşıtlar Giderleri yerine Taşıtlar Hesabına 500,00 TL olarak nakledilmiş olması nakil hatalarındandır.

1.2.1.4. Unutulma ve Tekrarlama Hataları

Muhasebenin temel ilkelerinden, dönemsellik ilkesi gereği, yapılan iş ve işlemlerin ilgili oldukları dönemde, ilgili defterlere kaydedilmesi gerekir (Sevilengül, 2008: 23). Unutma, işletmeye ait alış- satış- gider gibi işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi ya da kayıtlara hiç alınmaması şeklinde ortaya çıkan bir muhasebe hatasıdır. Örneğin, satış faturalarının bir ya da birkaçının kaydedilmesinin unutulması, birden fazla dönemi ilgilendiren giderlerin tek bir yılın kayıtlarına yansıtılması gibi.

Tekrarlama ise unutmanın tersine bir işlemin defter kayıtlarına iki defa geçirilmesidir. Mükerrer kayıt da denilen bu hata aynı işlemin farklı yerlerde iki defa muhasebe kayıtlarına geçirilmesi durumudur (Hiçşamaz, 1977: 29). Tekrarlama hataları çoğunlukla ödemesi sonradan yapılan işlemlerin hem belge aslı ile hem de ödeme sırasında iki defa muhasebeleştirilmesi olarak görülür. Proforma fatura kullanan işletmelerde bu duruma sık rastlanır.

1.2.1.5. Bilanço Hataları

Mali tabloların en önemlilerinden biri olan bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur (Akdoğan ve Tenker, 2001: 60).

Bilanço hataları, işletmenin aktif ve pasifinde bulunan kıymetlerin değerlendirilmesi ile amortisman ve karşılık ayrılması konularında muhasebe ilkelerine, ticari kurallara ve kanun hükümlerine uygun hareket edilmemesi suretiyle ortaya çıkan hatalardır, ki bunlara “değerleme hataları” da denmektedir (Selek ve Arıkan, 2004: 21).

Bilanço hataları üç grup halinde ele alınabilir (www.alomaliye.com.tr).

1) İşletmenin aktif ve pasifinde bulunan kıymetlerin değerlendirilmesi ile amortisman ve karşılık ayrılması konularında muhasebe ilkelerine, ticari kurallara ve yasa hükümlerine uygun hareket edilmemesi suretiyle ortaya çıkan hatalardır. Kısaca bu tür hatalara değerlendirme hataları da denilebilir. Dönem sonundaki mal mevcudunun yüksek ya da düşük değerlendirilmesi, aktifleştirilip amortismanına tabi tutulması gereken harcamanın doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıkların yanlış ayrılması belli başlı değerlendirme hatalarıdır.

2) Bilançoda niteliği belirsiz ve kapalı hesapların bulunmasıdır. Mahiyeti anlaşılmayan muvakkat ve mutavassıt hesaplar gibi. Bu tür bilançonun açık anlaşılır olma niteliğine uymaz. Bilanço üzerinden işletme ile ilgili sağlıklı analiz yapılmasını önler, tek düzen hesap planı uygulanmasında bu sakınca büyük ölçüde giderilmiştir.

3) Aktif ve pasif hesapların karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir. Alacaklar ve borçlar hesabın karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir. Karşılıklı hesapların birbirine mahsup edilmesi şeklinde ortaya çıkan bu hataların, dönem sonucuna hiçbir etkisi olmaz; ancak bilançonun açıklık, sadelik, anlaşılır olma ilkelerine aykırıdır. Bilanço analizini güçleştirir, yanıltıcı olabilir.

1.2.2. Muhasebe Usulsüzlüğü

Muhasebe usulsüzlüğü, mali tablolarda kasıtlı olarak yanlış bilgi açıklanması ve bazı bilgi usulsüzlükleri sonucu mali tablolarda varlıkların yanıltıcı ya da uygun olmayan şekilde sunulması şeklinde aldatıcı finansal raporlamayı da kapsamaktadır. Aşağıdaki uygulamalar muhasebe usulsüzlüğü olarak değerlendirilmektedir (Bayırlı, 2006: 30):

- Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan kayıtlarda ya da yardımcı dokümanlarda kayıtların manipüle edilmesi, tahrif edilmesi ya da değiştirilmesi,
- Bazı olayların, işlemlerin ya da diğer bilgilerin kasıtlı olarak yanlış sunulması ya da hiç sunulmaması, atlanması,
- Finansal bilgilerin tutar, sınıflandırma, sunum ve kamuya açıklanması ile ilgili muhasebe standart ve prensiplerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması.

1.2.3. Muhasebe Hileleri

Bir kimseyi, bir irade beyanında bulunmaya, özellikle sözleşme yapmaya sevk etmek için, onda kasten hatalı bir kanaat uyandırma ya da esasen mevcut olan hatalı bir kanaati koruma ve sürdürme eylemine hile denir (Eren, 1999: 479).

Muhasebe hileleri genelde muhasebe teorisi açısından ele alındığında, işletme kayıt, belge ve hesaplarının belli bir çıkar sağlamak ve başkalarını yanıltmak amacıyla gerçek

durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi olarak tanımlanabilir. Bilinçli olarak daha çok belgeler üzerinde yapılan hatalardır (Selek ve Arıkan, 2004: 21).

Hata ve hile kavramlarını birbirinden ayıran en önemli unsur da “kasıt” unsurunun var olup olmadığıdır. Muhasebe hileleri, işletme kayıt, belge ve hesaplarının belli bir çıkar sağlamak ve başkalarını yanıltmak amacıyla gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi olarak tanımlanabilir (Irmak ve diğ., 2002: 39). Muhasebe hataları, kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve isteyerek yapılır. Hilelerin belgeler üzerinde ve bilinçli olarak gerçekleştirilmeleri sebebiyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkmaları beklenemez ve ortaya çıkartılmaları oldukça güçtür.

Muhasebe kuralları genel olarak, şirketlerin finansal durumlarını standart bir şekilde ortaya koyan ve şematize eden kurallardır. Buna karşın yaşanan olumsuz örneklerde görüldüğü üzere kötü, yanlış, art niyetli şekilde uygulanması, güvenilir olmayan bilgiye yol açmakta ve karar alıcıların yanlış ve hatalı kararlar almalarına sebep olmaktadır. Nitekim geçtiğimiz son dönemlerde ABD’deki Enron, Arthur Andersen, WorldCom, Qwest Global Crossing, Tyco International, Adelphia Communications, Avrupa’da ise Parmalat gibi birçok şirkette yaşanan muhasebe ve denetim skandalları küresel bir etki yaratmıştır.

Belli bir amaçla işletmenin işlem kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine muhasebe hileleri denir. Muhasebe hileleri muhasebe hatalarının tersine bilinçli olarak yapılırlar. Muhasebe hilesi yapmanın amaçları çok çeşitli olabilir.

İşletmelerde meydana gelen hile ya da yolsuzluklara bakıldığında tepe yöneticilerin ya da işletme sahiplerinin yaptıkları hilelerin, işletme çalışanlarının yaptıkları hilelerden gözle görülür ölçüde daha fazla olduğu bilinmektedir. Yönetim tarafından yapılan hileler, yapının özellikleri ve yapılma şekilleri açısından diğer hile türlerinden ayrılmaktadırlar. Yönetim hileleri çoğunlukla tepe yönetimleri tarafından işletmelerin mali tabloları üzerinde yapılan eylemler (örneğin; tepe yönetimlerinin işletmeyi ortaklara iyi göstermek amacıyla muhasebe kayıtları üzerinde yaptıkları düzenlemeler) olarak karşımıza çıkmaktadır. Yapılan çalışmalarda yönetici ve müdür konumundaki

kişilerin işletmede yapmış oldukları hileler dolayısıyla neden oldukları zararların, normal çalışan kişilerin işletmelere vermiş oldukları zararlardan kat kat fazla olduğu ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde işletme ile yakından ya da uzaktan ilişki içerisinde bulunan ve işletme ilgilileri olarak tanımlayabileceğimiz (işletme sahip ya da ortakları, çalışanlar vb.) kişi ya da kurumlar tarafından çeşitli alanlarda ve şekillerde hileler yapılabilmektedir. Bu tür hilelere aşağıdaki örnekleri verebiliriz (Söyler, 2002: 75):

- İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler,
- Beyaz yakalılar tarafından yapılan hileler,
- İşletme tepe yönetimlerinin, işletme ilgililerini yanıltmaya yönelik olarak mali tablolar üzerinde yaptıkları hileler,
- Yatırımlarla ilgili yapılan hileler,
- Ticari rüşvetler ve komisyonlar,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Elektronik fon transferleri (EFT) ile ilgili yapılan hileler,
- Kredi kartı hileleri,
- Bilgisayar hileleri,
- İnternet yoluyla yapılan hileler.

Hileli mali tablo hazırlamanın çok sayıda değişik şekilleri olabilir ve hileler, mali tablo ve raporların her alanına uygulanabilir. Hileli mali tablo hazırlanması için dört ana neden bulunmaktadır (Ersoy, 2002: 5):

- Gerçekte var olmayan kar yaratılması,
- Gelirlerin ayarlanması,
- Vergiden kaçınma,

- Borcu saklama.

Hileli mali raporlama yapmanın iki temel amacı bulunmaktadır (Ersoy, 2002: 6):

- Şirketin performansının daha iyi görünmesinin sağlanması, böylelikle yatırımın ya da yatırımcının güveninin sağlanması,
- Şirketin vergi borcunun azaltılması için şirketin karlılığının düşürülmesi.

Muhasebe hilesi yapmanın amaçlarını yazarlar pek çok farklı başlık altında sıralayabilmekle birlikte, hemen hepsinde yer alan ortak konular aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Zimmetlerin gizlenmesi,
- Haksız kazanç elde edilmek istenmesi,
- Ortakların birbirini yanıltma istekleri,
- Daha az kar dağıtma isteği,
- Yolsuzlukların gizlenmesi,
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma arzusu,
- Vergi kaçırma düşüncesi.

Hileler, belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapıldıkları için muhasebe sistemi içinde kendiliğinde ortaya çıkmaları beklenemez, dolayısıyla ortaya çıkartılmaları da oldukça güçtür. Denetçinin görevi, revizyon sırasında varsa bu tür hileleri belirleyip ortaya çıkarmaktır. Bu konuda başarı sağlamak tamamen deneticinin formasyon, tecrübe ve becerisine bağlıdır. Bu nedenle denetçilerin çok dikkatli ve araştırmacı olması zorunludur.

Hileli mali tablolar, şirketin varlıkları, satışları ve karını gösteren hesapların olduğundan fazla gösterilmesini ya da şirketin yapmış olduğu gider, borç ve yükümlülüklerini gösteren hesapların olduğundan az gösterilmesini sağlayan hileleri içermektedir. Bu tür yanlış bilgilerin var olması, o mali tablonun şirketin gerçek görüntüsünü doğru bir şekilde yansıtmadığını göstermekle birlikte, o mali tabloda hile yapıldığı anlaşılabilir.

Aslında, yapılan hilelerin gerçek sebebi, şirketin elde edemeyeceği yatırımları elde etmek ya da yabancı kaynak sağlamaktır. Finansçılar daha güçlü bir finansal durum sergileyerek daha yüksek tutar ve oranlarda yatırım elde edilmesi için çaba gösterirler. Sağlanan bu kaynak, borç ödemeleri, ödüller ve hissedarlar için temettüler; şirket çalışanları tarafından özel işlerde ya da batık durumdaki bir şirketin varlığının sürdürülebilmesi gibi birçok sebep için kullanılabilir.

Muhasebe hilelerini kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, zamanından önce ya da sonra kayıt, uydurma hesaplar açılması, belge yolsuzluğu ve bilançonun maskelenmesi olmak üzere altı başlık altında toplamak mümkündür (www.alomaliye.com).

1.2.3.1. Kasti Hatalar

Muhasebe hataları bilgisizliğe, dikkatsizliğe dayanır. Ancak söz konusu hatalar belli bir amaçla bilerek yapılırsa kasti hata olur ve muhasebe hilesi sayılırlar.* Ancak kasıt, subjektif bir unsurdur ve kanıtlanması zordur. Kastın varlığı kanıtlanamıyorsa, ortaya çıkan yanlışlık muhasebe hatası olarak değerlendirilir.

Herhangi bir hatanın tekrarlanma sıklığı, değerinin yükselmesi ve toplam iş hacmi içindeki oransal büyüklüğü genellikle işlemlerin kasten yapıldığını gösterir (Selek ve Arıkan, 2004: 22).

1.2.3.2. Kayıt Dışı İşlemler

İşletmelerin her türlü işlem ve kayıtlarının belgelere dayanması gerekir. Bir kısım işlemlerin belgesiz yapılması ve defterlere yansıtılmamasına kayıt dışı işlem denir. Kayıt dışı işlem alış faturası almamak, alınan faturayı gizlemek ve satış faturası düzenlememek sureti ile yani belge düzenine uymamak şeklinde gerçekleştirilir. Kayıt dışı işlemlerle sağlanan kaynaklar ya işletme dışında bir yerde (bankalardaki özel hesaplar gibi) toplanır ya da bilançonun pasifinde yer alan kapalı hesaplar içinde gizlenir.

* Bu çalışmada “kasti hata” deyimini hile olarak ele alınacak ve hileler hakkında ayrıntılı bilgiye bu bölümün ilerleyen sayfalarında yer verilecektir.

1.2.3.3. Zamanından Önce ya da Sonra Kayıt

Kayıtların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre (VUK Md.219) yapılması gerekir. Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olmayan ve zamanından önce ya da sonra yapılan kayıtlar usulsüz uygulamalardır. Buna göre işletmelerde gerçekleşen işlemlerin, gerçekleştiği zaman kayıt altına alınması gerekir.

- İşlemleri kaydetmek için tanınan yasal süre prensip olarak 10 gündür.
- Kayıtlarını muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan belgelere dayanarak tutan işletmelerde, işlemlerin bu belgelere işlenmesi, defterlere işlenmesi hükmünde olup, esas defterlere kayıt için 45 gün süre tanır.
- Günlük kasa defteri, serbest meslek kazanç defteri ile günlük perakende satış ve hasılat defterlerine işlemlerin günü gününe kaydedilmesi esastır.

Bunların dışında, işlemin gerçekleşmesinde önce ya da çok sonra yapılacak kayıtlar gizli bir amacın var olduğunu gösterecektir.

1.2.3.4. Uydurma Hesaplar Açılması

Gerçekte var olmayan kişiler adına uydurma ve yanıltıcı hesap açılması şeklinde yapılan uygulamadır. Uydurma hesaplar, belgeleri ve kayıt dışı olarak yapılan işlemleri denkleştirmek amacı ile kullanılır. Gerçek bir kişiye, yüksek bir bedelle ancak faturasız satılan mal uydurma bir isime düşük bir bedelle satılmış gibi fatura edilir. Bu suretle aradaki fark gizlenmiş olur. Aynı şekilde gerçekte imalata verilen ve mamul mal imal ederek, faturasız olarak mamul mal şeklinde satışı gerçekleştirilmiş bir işlem, uydurma bir kişiye hammadde olarak satılmış gibi gösterilebilir (Irmak ve diğ., 2002: 43).

Hasılatı gizlemek ya da maliyetleri şişirmek amacıyla varsayılan alıcılar ya da satıcılar adına uydurma ve yanıltıcı hesaplar açılarak yapılan işlemler olduğundan farklı bir şekilde kayıtlara yansıtılır (Selek ve Arıkan, 2004: 23). Uydurma hesaplar aracılığı ile hile yapılması, işletmenin durumunun olduğundan farklı gösterilmesi, personel ya da yöneticiler tarafından yapılan bazı yolsuzlukların gizlenmesi, maliyet şişirilmesi ve vergi kaçırılması gibi uygulamalarla gerçekleştirilir. Uydurma kişiler vergiye tabi

olmayan kişiler olabildiği gibi götürü usulde vergiye tabi olan kişiler de olabilmektedir.

1.2.3.5. Belge Yolsuzluğu

Ticari defterlere yapılacak kayıtların belgelere dayandırılarak yapılması gerekir. Kayıtlara esas alınacak belgelerin neler olduğu VUK’nda sayılmış, şekil ve içerik koşulları ile düzenlenme esasları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Belgenin hukuki geçerliğini sağlayan, VUK’nda belirtilen şekil ve içerik koşullarını taşıması, onun gerçek bir belge olduğunu gösterir (Selek ve Arıkan, 2004: 23).

Gerçek olmayan bir işlemi olmuş gibi göstermek için düzenlenen belgeye sahte belge denir. Belge yolsuzluğu iki şekilde gerçekleşir. Birincisi, hem belgenin hem de içeriğin gerçek olmaması, bir başka ifadeyle, naylon fatura kullanımındır. İkincisi, faturanın kendisinin gerçek olup içeriğinin gerçeğe uygun olmamasıdır. Bu gibi hallerde geliri gizleme olanağının olmadığı durumlarda yüksek bedelli gider ve alış belgeleri temini, gerçekte var olmayan mal ve hizmet alımları için belge temin edilmesi, yüksek miktarda ve düşük bedelli satış belgesi düzenlenmesi, paravan şirketler kurmak yoluyla gerçek ilişki ve işlemlerin gizlenmesi, zirai stopajdan kurtulma amacıyla fatura temini, ihraç edilen malların bünyesine giren katma değer vergili girdilerin şişirilmesi gibi uygulamalar yapılmak suretiyle alınan malın miktarı ya da fiyatı olduğundan farklı gösterilebilir (www.alomaliye.com).

VUK. 359. maddesinde “sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak tanımlanmaktadır. Yani sahte belgede mal hareketi ve hizmet ifası yoktur.

28 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nin (D) bölümünde sahte belge kavramı aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

- Bir mal hareketi, hizmet ifası olmadığı halde düzenlenen belgeler,
- Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,
- Başkası adına basılıp, kullanılan belgeler.

Belge yolsuzluğunun bir diğerk şekli de belgenin kendisinin gerçek olup, içeriğinin gerçeğe uygun olmaması şeklindedir. Bu durum da “muhteviyat itibarıyla yanıltıcı belge” sıfatını taşımaktadır. Bu durumda alınan ya da satılan malın miktarı ya da fiyatı olduğundan farklı olarak gösterilir.

Sonuç olarak alınan her belgenin yapılan işlemi gerçek şekli ile göstereceğini düşünmek yanlış olacaktır.

1.2.3.6. Bilançonun Maskelenmesi

Bilançonun maskelenmesi belli bir amaca dönük olarak bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesidir. Bilanço maskeleyeninin amacı, işletmenin ekonomik ve mali yapısı, karlılık ve likiditesi hakkında yanlış bilgi vermek ya da farklı imaj yaratmaktır.

Bilanço hazırlamak, stok çalışmalarının bir parçası, son aşaması olduğundan bilançonun maskelenmesine yönelik işlemler genellikle, dönem sonunda değerlendirme işlemleri sırasında yapılır. Değerleme yapılırken işletmenin mevcut kıymetleri, stokları, olması gerekenden yüksek değerlendirirse ya da amortisman hesaplaması ve karşılık ayrılmasından vazgeçilmesi durumunda bilanço iyileştirilmiş, olumlu maskelenmiş olurken; bazı kıymetlerin düşük değerlendirilmesi durumunda ise olumsuz maskelenmiş olur.

Mali tabloların (özellikle bilançoların) işletmenin durumunu olduğundan daha kötü yönde gösterebilmek için düzenlenmesinin amaçlarından bazıları aşağıda sıralanmıştır (İrmak ve diğ., 2002: 48):

- Vergi kaçırmak,
- Kar dağıtmamak ya da az dağıtmak,
- Hisse senetlerinin borsa fiyatlarını düşürmek (anonim şirketlerin borsada kötü olan hisse senetlerinin rayiçleri üzerinde etki yapmak, aksiyon toplamak, satmak ya da benzer spekülasyon yapmak).

İşletmenin durumunu olduğundan iyi gösteren düzenlemeler ise bilançonun güzelleştirilmesi, makyajlanması olarak tanımlanır ve aşağıdaki amaçlar gözetilerek gerçekleştirilir.

- Daha fazla kredi alabilmek,
- Çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin için fazla kar dağıtmak,
- İşletmenin kamuoyundaki imajını güçlendirmek,
- Borsada hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,
- Vergi ödeyebilmek,
- Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek.

Bilançonun maskelenme işlemleri genellikle dönemsonunda kapanış kayıtları sırasında gerçekleştirilir. Bu uygulama üçüncü kişileri yanıltma amacı taşıdığından, bir muhasebe hilesidir. Bu nedenle denetim faaliyetleri sırasında konu üzerinde dikkatle durmak gerekir.

1.2.4. Hata, Usulsüzlük ve Hile Arasındaki Fark

Muhasebe düzensizlikleri genellikle işletmelerde üst düzey yöneticiler tarafından mali tablolar üzerinde yapılan kasıtlı hileli düzenlemeler şeklinde kendini göstermektedir. Kar paylarını artırmak, şirket amaç ve hedeflerine ulaşmak, farklı çıkarlar elde etmek gibi amaçlarla başvuru bu hilelerin işletmeye verdikleri zararlar, kasıt unsuru içermeyen hatalara göre çok daha fazladır. Muhasebe hata ve hilelerini sınırlamak pek mümkün değildir. Çünkü her yeni gün, yeni bir hileli uygulama ile karşılaşmaktadır (Selek ve Arıkan, 2004: 20).

Muhasebe hileleri genel olarak çeşitli yolsuzlukları gizlemek, işletmenin gerçek durumunu başka göstermek ya da vergi kaçırmak amacıyla yapılmaktadır. Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve isteyerek yapılır (Irmak ve diğ., 2002: 39).

Açıklanan bilgilerdeki rakamların doğruluğu ya da yanlışlığı açısından hata ve usulsüzlük arasında ciddi bir fark bulunmamaktadır. Farklılık sadece doğru olmayan rakamların sunumu ile ilgili kasıt unsurunun var olup olmadığı, kısacası uygulayıcının niyetinden kaynaklanmaktadır. Hata ve usulsüzlük arasında farklılık yaratılmasının sebebi hukuk karşısındaki durumlarından kaynaklanmaktadır (Young, 2002: 5).

Bir usulsüzlük, usulsüzlük içeren mali tabloların kamuya sunulması ve muhasebe bilgisi kullanıcılarının sözkonusu mali tablolara güvenerek, zarara uğraması durumunda hileye dönüşmektedir. Bu sebeple de pek çok zaman usulsüzlük ve hile terimleri birbirinin yerine kullanılabilir.

Hata ve hileleri birbirinden ayırmak bazı hallerde mümkün olabilmektedir. Hata ve hilelerin birbirinden ayrılmasında dikkate alınacak başlıca hususlar aşağıdaki gibidir (www.alomaliye.com).

- a) Olağanüstü durumlar dışında önemli düzensizlikler hile olarak kabul edilir. Zira özellikle büyük işletmelerin hesap işleri organizasyonunda bulunanlar ve hata organizasyonunda görev almış kişilerin muhasebenin ana prensip ve kurallarını bilmemeleri mümkün değildir. Bu sebeple muhasebenin esas prensiplerine aykırı hareketler çoğunlukla yanlışlık değil, hile olarak kabul edilmektedir.
- b) Herhangi bir muhasip, muzaaf usulün karşılıklı kontrol mekanizmasından, bir düzensizliğin mevcut olduğunu otomatik olarak öğrendikten sonra, bu hatayı maskelemek amacı ile telafi edici bir kayıt yaptığı takdirde, ortada iyi niyet bulunduğu ileri sürülemez. Muhasibin iyi niyeti bulursa idi bunu düzeltme yoluna gitmesi gerekirdi; oysa muhasip birinci yanlışlığı ikinci bir yanlışlıkla örtbas etmek istediğine göre; hileli durumun varlığını kabul etmek zorunludur.
- c) Aynı düzensizliğin sık olarak tekrarlanması halinde, bir kastın mevcut olduğunu kabul etmek gerekir. Bu konuda kesin karara varmadan önce olayın ne gibi koşullar altında meydana geldiğini araştırmakta yarar vardır.

İşletmenin hesap planında ayrı mahiyetteki işlemler için birbirine benzer hesap adlarının kullanılması da yanlışlıkların yapılmasına neden olabilir. Bu gibi hallerde işletmenin kastı bulunduğunu ileri sürmek yerine düzensizliğe sebep olan organizasyon hatalarının düzeltilmesi yoluna gidilmelidir.

Sayılan olayların aksine düzensizlik ilk defa meydana gelmişse böyle bir düzensizlikten yarar sağlanması sözkonusu olmayabilir.

Tablo 1: Hata, Usulsüzlük ve Hilenin Karşılaştırılması

HATA	USULSÜZLÜK	HİLE
Gerçeğe Aykırı Raporlama	Gerçeğe Aykırı Raporlama	Aldatıcı Finansal Raporlama
Düzensizlikte Kasıt Unsuru Yok	Düzensizlikte Kasıt Vardır	Düzensizlikte Kasıt Vardır
	Bazen Bilgi Kullanıcılarının Zararına Sonuçlanabilir.	Bilgisi Kullanıcılarının Zararına Sonuçlanır.

Kaynak: Bayırlı (2006: 29)

1.3. Vergi Gizleme Yöntemleri

Muhasebe hilelerine başvurma sebeplerinden en önde geleni vergi kaçırmadır. Vergi matrahını, dolayısıyla vergi tutarını düşük göstermek amacıyla mükellefler çeşitli yollara başvururlar. Bunlardan en önemlileri aşağıdaki başlıklarda sıralanabilir (www.alomaliye.com):

1.3.1. Satış Usulsüzlükleri

Satılan mal ya da görülen hizmet bedellerinin tamamen ya da kısmen muhasebe kayıtlarına geçirilmemesinden, iş sahiplerince açıktan tahsil edilmesine dek farklı şekillerde karşılaşılan uygulamalara satış yolsuzluğu denilmektedir. Satış yolsuzlukları dört şekilde gerçekleşir.

- Gizli satış,
- Fatura yolsuzluğu,
- Uydurma firmalara satış,
- Zarar amaçlı satış.

1.3.2. Alış Usulsüzlükleri

Alınan malların bir kısmının ya da tamamının muhasebeleştirilmemesi, açıktan ödemeler gibi dönem kazancını azaltıp, vergi kaçırmayı amaçlayan uygulamalar alış yolsuzlukları olarak tanımlanır ve üç şekilde gerçekleştirilir:

- Kayıt dışı alış,
- Yüksek bedelle alış,
- Alış iskontolarını kayıt dışı bırakma.

1.3.3. İşletme Giderlerini Yükseltme

Farklı uygulamalarla mali tablolarda yer alan giderlerin ya da gelirlerin herhangi birinin hileli yollarla artırılması ya da azaltılması mümkün olabilmektedir. Bu uygulamada genellikle malın satış maliyeti artırılarak, satış bedeli ile satış maliyeti arasındaki fark olan net karın düşük çıkması amaçlanır.

Üretim giderleri içinde yolsuzluğa en uygun kalemlerden birisi amortismanlardır. Amortisman tabi olmayan kıymetleri amortisman tabi tutmak ve yüksek oranda amortisman ayırmak mali tablolarda yapılabilecek en sık rastlanan hile örnekleridir. Giderleri yükseltmenin bir diğer yolu aktifleştirilip amortisman tabi tutulması gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktır.

1.3.4. Özel Giderleri İşletmeye Aktarma

Muhasebenin kişilik kavramı gereği muhasebeye konu olan olayların işletmenin kişiliği ile ilgili olaylar olması gerekir. Oysa uygulayıcılar, işletmenin kişiliği dışında gerçekleşen, sahip ya da ortakların kişiliği ile ilgili bazı giderleri de işletme gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedirler. Bu giderlerin başlıcaları aşağıdaki gibidir:

- Ev giderleri; aydınlatma, ısıtma, haberleşme, su, kapıcı giderleri,
- Şahsi giderler; yolculuk, misafir ağırlama, yardım, bağış, hediyeler,
- Mali giderler; özel borç faizi, şahsi sigorta primi.

1.3.5. Değerleme Hileleri

Değerleme gününde işletmenin mevcut malları, borçları ve alacakları belli usullere göre değerlemeye tabi tutulur. Mal stoklarının değerlendirilmesi önemlidir. Dönem sonu stoklarının değerinin düşük ya da yüksek olması uzun dönemde işletmenin kazancını değiştirmez ama dönem kaymasına yol açar. Stok değerlemesinin düşük yapılması o dönemin kazancının eksik, takip eden dönem kazancının ise fazla çıkması sonucunu doğurur.

Bir başka değerlendirme hilesi de yeni kurulan şirketlerde görülmektedir. İşletmenin ilk yılları genelde zarar edilen yıllardır ve zararların mahsup süresi sınırlıdır. İşletmeler mahsup sıkıntısına düşmemek için mevcut bir kısım giderleri duran varlık maliyetine atıp amortisman yolu ile itfa edebilirler.

1.3.6. Arızı Gelirleri Gizleme

Alınan çeşitli tazminatlar (sigorta tazminatı gibi), amorti edilip tahsiline olanak kalmayan alacaklardan yapılan tahsilatlar, fatura dışı sağlanan özel indirim ya da iskontolar ile hurda, fire, ıskarta ve atıkların satış geliri gibi unsurlar arızı gelirleri gizlemede kullanılan uygulamalardır.

Hile uygulamaları, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve buna bağlı olarak da mali tabloların güvenilirliğine olan güveni sarsmaktadır. Dolayısıyla güvenilir bilgi için, hata ve hilelerden arınmış mali tabloların düzenlenmesi gerekmektedir.

1.4. Mali Tablo Hileleri

İşletmenin içerisinde bulunduğu döneme ait faaliyet sonuçlarının değerlendirildiği mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasalara, yönetmeliklere uygun olarak hazırlanması sözkonusu mali tabloların güvenilirliği açısından önem taşımaktadır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yargılarını, muhasebe prensiplerine uygulayarak belli dürüstlük sınırları içerisinde bir şirketin kar yönetimine izin verdiğini söylemek doğru olur. Ancak bu aşamada genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri parametrelerinin dışında hileli uygulamalar da bulunmaktadır. Bazı teknikler

karı şişirebilir ve iyileşmiş bir mali tablo yaratabilir ya da kötüye giden eğilimi maskeleyebilir. SEC, muhasebe prensiplerinin deli gömleği olmadığı ve yenilik için bir derecede esnekliğin bulunması gerektiğini belirtmiştir (Levitt, 1998: www.sec.gov). 1998’de SEC başkanı Artur Levitt’in belirttiği gibi, bu esneklikle şirketin asıl yapısı istismar edildiği ve çarpıtıldığı zaman muhasebe ve raporlandırma yolsuzlukları olur. Mali tablo hileleri şirket tarafından ya da şirkete karşı yapılan yolsuzluklar olabilir. Şirketçe yapılan yolsuzluklar suç içerikli düzenlemeler olup yasal risk taşırlar. Şirkete karşı gerçekleştirilen hileler, şirket açısından mal ya da gelir kaybı riski taşıırken; suçlu açısından ortaya çıkartılma ve dava açılması riski taşımaktadır.

Yönetim, işler bozulduğunda, satışlardaki kısa süreli düşüşü düzene sokmak ve davranışlarını haklı göstermek için uzun süreli etkinin ihmal edilebilir olacağını düşünerek hile için mantıklı bir sebep gösterebilir. Denetçi için üstesinden gelinmesi gereken, hileli mali tablo olduğuna dair erken işaretleri değerlendirmek; aynı politika ve uygulamalar devam ederse maddi hata olabileceğini anlamaktır (Kenyon ve Tilton, 2006: 123). SAS 99 profesyonel şüpheciliğe uygun bir tavır içerisinde, mali tablo denetimlerinde hilelerin düşünülmesine yer veren ve bütünsel bir yaklaşım tasarlamıştır. SAS 99, sahtekarlığa bağlı maddi hata riskini tanımlamak, değerlendirmek ve tepki vermek amacıyla denetçiye yardım edecek basamakları aşağıdaki gibi tanımlamıştır (AICPA, SAS 99):

- Denetim ekibiyle hile riski konusunda istişarelerde bulunmak,
- Hile riskinin tanımlanmasında geçerli bilgileri elde etmek,
- Hileye bağlı maddi hata riskini tanımlamak,
- Tanımlanan riskleri değerlendirmek ve bu riskleri adres göstermek için düzenlenmiş iç denetimleri hesaba katmak,
- Değerlendirmenin sonucuna göre tepki vermek,
- Denetim kanıtlarını değerlendirmek.

Kenyon ve Tilton'a göre mali tabloları önemli derecede etkileyen hile uygulamaları dört ana kategoride ele alınabilir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kenyon ve Tilton, 2006:121):

1. Hileli mali tablo düzenlenmesi,
2. Malların haksız olarak alınıp kullanılması (şirkete karşı işlenen en yaygın hile uygulaması),
3. Hile ile elde edilen gelir ve mallar,
4. Uygunsuz bir amaç için harcama ve sorumluluk.

SAS 99, denetçilere hileli mali tablo düzenlemeleri ve malların haksız olarak alınıp kullanılması konuları olmak üzere iki hususa yoğunlaşmaları talimatını verir. Listede yer alan diğer iki durum da önemli olsa da, burada iki yolsuzluk daha fazla önem taşımaktadır. Haksız kazanç (özel kazançlar için resmi otoritenin kullanımı) bu dört kategorilerin hepsinde de yer almaktadır (Kenyon ve Tilton, 2006:121). Geleneksel anlamda rüşvet, kamu kuruluşlarından kar elde eden devlet görevlileri için kullanılmakta olup, özel haksız kazanç olarak düşünülebilecek şeyler arasında kişisel kazanç için şirket çalışanlarının otoritelerini kötüye kullanmaları gibi güvene dayanan görev ihlali de bulunmaktadır.

İşletme çalışanlarının kendi yararları doğrultusunda yaptıkları hilelere, aşağıdaki gibi örnekler verilebilir (Bozkurt, 2001:3):

- Çeşitli biçimlerde yapılan para tahsilatının kayıtlara yansıtılmadan zimmete geçirilmesi,
- İşletmenin kaynaklarında gözüken paranın zimmete geçirilmesi,
- İşletmeye ait çeklerin çalınması,
- Banka kayıtları ile oynayarak parasal yarar sağlanması,
- Belgeler üzerinde yapılan sahtekârlıkla yarar sağlanması,
- Yapılmaması gereken ya da önceden yapılmış ödemelerin yapılması,

- İşletmeye gerçek olmayan borçlar yaratarak lehte ödemenin sağlanması,
- Yetkisiz ya da uygun olmayan biçimde iskonto uygulaması,
- Sahte satıcılar yaratarak lehte ödeme sağlanması,
- Stok ve hurda hırsızlığı,
- Ofis malzemeleri ve sabit varlık hırsızlığı,
- Gerçek olmayan harcamalar yaratarak ödemelerin elde edilmesi,
- Gider kalemlerinin şişirilmesi,
- İşletme varlıklarının şahsi amaçlı kullanımı,
- Gereğinden fazla sipariş vererek yarar sağlanması,
- Hayali çalışanlar yaratarak yapılan ödemeleri zimmete geçirme,
- Çeşitli nedenlerle işletmenin müşterilerinden ya da tedarikçilerinden rüşvet alınması,
- İşletme kredi kartlarının şahsi amaçlarla kullanılması,
- Şişirilmiş kişisel sağlık harcamaları ile yarar sağlanması,
- Fazla mesai saatleri ile oynayarak fazla ödeme alınması,
- Arttırılmış seyahat harcamaları ile yarar sağlanması.

Kötü niyetli çalışan, işverenin bilgisi ve onayı olmadan ve işverenine bağlılık göreviyle çelişecek şekilde bir kazanç elde etme amacındadır. En yaygın haksız kazanç mekanizması rüşvet ve komisyondur. İşin içinde bulunan kurum çalışanına yapılan yasadışı ödemeden zarar görmemiş gibi görünse de, eninde sonunda birçok rüşvet tablosu şirkete ağır bir fatura ile dönecektir. Haksız kazanç diğer hilelere göre daha az yaygın olsa da, yüksek maliyetlidir ve kayıt dışı olduğu için tablolarda belirlenmesi zordur.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, finansal raporlarda yapılan hileler, uygulamada şirketin defter ve kayıtlarına ve dolayısıyla mali tablolarına yanlış girişlerin yapılması ya da bazı bilgilerin girilmemesi şeklinde olabilir ki; bu da mali tablonun adil sunumu için gerekli işlemlerin atlandığı anlamına gelir. Her iki durumda da yolsuzluk, faaliyetin amacı ile hatadan ayrılır. Genelde yöneticiler tarafından gerçekleştirilen hileli mali tablolar aşağıdaki eylemleri içermektedir (Kenyon ve Tilton, 2006: 121):

- Hayali satışları kaydetmek gibi finansal işlem ya da muhasebe kayıtlarının değiştirilmesi ya da sapıtılması,
- Yanlış stok sayımı gibi olayların ya da işlerin, mali tablolarda yanlış bildirilmesi,
- Kısa vadeli borçların uzun vadeli borç gibi sınıflandırılması,
- Şirket için olabilecek kayıpları belirtecek, beklenmedik bir olayı açıklamaktan kaçınmak,
- Miktar, sınıflandırma ve sunum ya da ortaya çıkarma ile ilgili muhasebe prensiplerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması.

Mali tablo hilelerine ek olarak, denetçiler malların haksız alınıp kullanımını içeren yolsuzluklarla da ilgilenir. Tek bir malın haksız kullanımı durumu diğer yolsuzluk tablolarından daha küçük kayıplara sebep olsa (PWC., 2003: 7) da malın haksız alım ve kullanımı en yaygın yolsuzluk türüdür (ACFE, 2002). Malların haksız alım ve kullanımı bir kurumun mallarını çalmayı içerir. Bu hareketler yönetimden biri ya da daha fazla kişi, çalışanlar ya da üçüncü kişiler tarafından uygulanabilir. Mali tablolarda hırsızlığın etkisi, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun sunulmamasına sebep olduğu ya da hırsızlığı saklamak için kasıtlı olarak düzenlemeler yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda daha yüksek olacaktır. Haksız mal alım ve kullanımı, stok ya da nakit olarak malları çalma ya da bir şirketin almadığı mal ya da hizmetler için ödeme yapmasını sağlama gibi birçok farklı şekilde olabilir

1.5. Hile Üçgeni

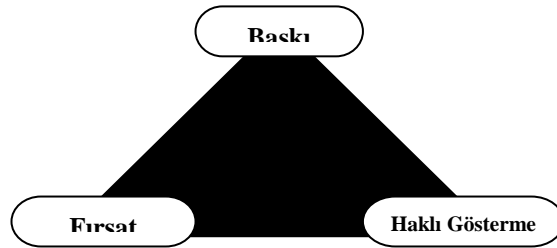
Hilenin ortaya çıkması için bazı somut unsurların oluşması ve biraraya gelmesi gerekir. Hilenin oluşması için gerekli unsurlar üç kategoride tanımlanır ve bu üç unsurun bir arada olması durumunda hile kaçınılmaz olurken, bir ya da ikisinin olmaması durumunda hilenin gerçekleşmeme olasılığı artacaktır. Potansiyel kırmızı bayraklar tartışması kapsamında, çalışanlar tarafından yapılan hileler ele alınırken, hile üçgeninin de dikkate alınması gerekir. SAS 99 yolsuzluk üçgeni olarak adlandırılan üç risk kategorisi tanımlar ve IAS (International Auditing Standards) 240, bunları yolsuzluk olduğunda bulunması gerekli anahtar durumlar olarak görür:

- Baskı
- Fırsat
- Haklı gösterme

İşletme içerisinde karşılaşılabilecek hileler, hilede bulunan üç unsuru (baskı, fırsat ve haklı gösterme) bünyesinde barındırdığında risk oranı yükselecektir (Hillison ve diğ., 1999 :353).

Yukarıda bahsedilen üç unsurun bir araya gelmesi, kişileri hile yapmaya sevk etmektedir. “Çok kesin bir dille söylenmese de bu üç unsurun tümünün ya da birinin olmaması hileyi ortadan kaldıracak ya da gerçekleşme olasılığını azaltacaktır (Bozkurt, 2000c: 65). Hile üçgeninde yer alan unsurların her biri tek tek incelendiğinde, şirket içinde birçok değişik ve özel potansiyel kırmızı bayraklar görülebilir.

Şekil 1: Hile Üçgeni



Kaynak: Ocak (2004: 40)

Baskı*: Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlükte, “belirli ruhsal etkinlik ya da süreçlerin, kişinin isteği dışında bilinçaltına itilmesi ya da bilince çıkmasının önlenmesi” olarak tanımlanan baskı; ödül ya da gelişimin, kişisel, bireysel ya da şirket performansından önemli derecede etkilenmesi durumunda kendini gösterir. Kişilerin sonuçları değerlendirmek ya da diğerlerinin de istenilen çizgide davranmasını sağlamak için yönlendirilmesi şeklinde sahip oldukları güdü olarak ortaya çıkar.

Yönetim ya da diğer çalışanlar kendilerini yolsuzluk yapmak için verilen ödül ya da yapılan baskı nedeniyle rahatsız hissedebilirler; baskı aynı zamanda, yatırımcı, banka ya da diğer finans kaynaklarının, gerçekçi olmayan beklentilerinden de kaynaklanıyor olabilir. Psikolojik, ideolojik ve ekonomik sorunlardan kaynaklanabilen ve kişiler üzerine baskı yaratan unsurlar kısaca aşağıdaki gibi sırlanabilir (Garite, 2007: 65):

- Organizasyonca belirlenen gerçekçi olmayan hedefler,
- Finansal problemler,
- Hayat tarzı baskıları,
- Borç.

Belli risk faktörleri, maddi hataya yol açabilen güdü ya da baskılar yüzünden kurumun daha çok ya da daha az risk düzeyinde olduğunun değerlendirilmesi aşamasında önem kazanır. Hileli davranışlara yol açan, çalışanlar üzerindeki risk faktörleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kenyon ve Tilton, 2006: 132):

- İşin karlılığını ya da finansal istikrarını tehdit eden ortamlar,
- Yatırımcı ya da alıcıları da içeren üçüncü tarafların beklentilerini karşılamak ya da aşmak için yönetim üzerindeki aşırı baskı,
- İş performansı sonucu yönetimin kişisel servetine önemli tehditler,
- Yönetim kurulu ya da üst düzey yönetim tarafından birimsel ya da bölümsel yönetimlere uygulanan aşırı baskı,

* Farklı çalışmalarda, neden, ihtiyaç, baskı ve ödül, güdü vb. farklı adlar alan üçgenin bu köşesi, çalışmada baskı olarak tanımlanmıştır.

- Borsa ya da borç sınıflandırmasında şirketin seviyesini düşürmemek için çabalama,
- Borç sözleşmesinin şartlarını yerine getirememek ya da şirket birleşmesi ya da satın alma anlaşması şartlarını yerine getirememek.

Bir kurum içinde baskı ya da ödül; bir çalışan ya da grubun tazminatının büyük bölümünü temsil eden ikramiye ya da ödül ödemesi, hisse bedeli ya da seviyesine bağlı borç sözleşmesinde koyulan tetikleyici sebepler, kurum içinde özellikle üst düzey yöneticilere önemli hisse senedi opsiyon ödülleri, üst düzey yönetim tarafından konulan, analistler, yatırım bankacıları ve diğer pazar katılımcılarına iletilen ve bu gruplardan baskıyla sonuçlanan katı hisse başı kar ve gelir hedefleri gibi çeşitli şekillerde olabilmektedir.

Malların haksız alım ve kullanımına bağlı maddi hata riskiyle ilgili olarak, risk faktörleri aşağıdaki gibidir (Kenyon ve Tilton, 2006: 133):

- Kişiyi malların haksız alım ve kullanımına götüren kişisel finansal problemler.
- Kurum ve çalışanlardan biri ya da birkaçı arasında kötü ilişkiler; bunlar da içerleme ve sadakatsizlik hissine sebep olur.

Kişilerin pozisyonlarını kaybetme korkusu, terfi ettirilme isteği, kişisel finansal yükümlülükler ya da sadece açgözlülük hileli faaliyetlerin itici gücü olabilir. Bu baskı ya da güdülerin varlığını ve derecesini belirlemek, yolsuzluğa bağlı hileli tabloların oluşturulmuş olması, riskinin değerlendirilmesinde denetçinin hedeflerinin bir parçasıdır. Bazı insanların, ihtiyaçlarını tatmin etmek için aşırıya gidebileceklerini akılda tutmak gerekir. Yolsuzluk üçgeninin diğer bileşenleri de mevcutsa, bu ihtiyaçları uygunsuz yollarla temin etme istek ve yeteneği de artacaktır.

Fırsat: Hile üçgeninde yer alan fırsat unsuru, işverenleri ve tepe yönetimlerini doğrudan ilgilendiren çok önemli bir noktadır. Hile yapma fikri, çalışanın beynine herhangi bir nedenle yerleşebilir. Ancak hala düşünce düzeyindedir. İşletmede uygun ortamı yakalaması durumunda fırsat unsuru gerçekleşmiş olur, uygun ortam bulunamazsa, hile fikri eyleme geçirilemez.

İşletmelerde hileye karşı korunmaya, dolayısıyla fırsat unsurunu azaltmaya yönelik en önemli araç “İç Kontrol Sistem”leridir. İşletmelerde sıkı bir kontrol olduğunu bilen, hile yaptığı takdirde yakalanma olasılığının yüksek olduğunu düşünen ve cezalandırılacağını bilen bir çalışan kolay kolay hile yapmaya yönelmemektedir (Bozkurt, 2007: 52).

Yönetim ve diğer personelin hile yapması için zemin hazırlayıp, fırsat yaratan durumlar var olabilir. Bu gibi fırsatlar ortaya çıktığında, aksi durumda hileli davranma eğilimli olmayan kişiler de bir şekilde hile yapmayı aklından geçirebilirler. İhtiyaçları doğrultusunda hareket etmek için bir fırsat olmadıkça, baskı altında ve suç işlemeye karşı dürtüleri hassas olan kişilerin varlığı bile kurum için ciddi tehdit oluşturmaz. Hile yapmak için bir fırsat olmalı ve hile yapan kişi, hileyi cezadan muaf olarak işleyebileceğine inanmalıdır. Etkisiz kontrol ya da kontrol eksikliği, gözetim ve denetim yokluğu ya da görevlerin uygunsuz dağıtımı gibi uygulamalar hilebaz için uygun fırsatları sağlayabilir (Kenyon ve Tilton, 2006: 133).

Çoğu yöneticiler ciro edilebilir rehinlerin ve paranın kullanıldığı işlemlerdeki riski tanımlayabilirler; fakat hile riskinin pek belirgin olmadığı işlemleri ya da işlemlerin parçalarını tanımlamada zorluk çekebilirler. Bunun için hile çeşitlerinin/fırsatlarının özellikleri etrafında bir hile risk modeli oluşturabilirler ve buna bağlı olarak yapılacak denetim planı ile yapılacak denetimler de finansal raporlamanın daha etkili, güvenilir, doğru ve yeterli kalitede olmasını sağlayacaktır (Kurnaz, 2006: 113).

Hileye fırsat sağlayan diğer etkenler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2007: 55):

- Zayıf ahlak politikaları,
- Çalışanların yaptıkları işlerin kalitesini değerlemede yetersizlik,
- Hile yapanların cezalandırılacağı disiplinli bir ortamın sağlanmaması,
- Çalışanlar arasında bilgi akışının zayıf olması,
- Tepe yönetiminde var olan cahillik, umursamazlık ve yetenek eksikliği,
- Yeterli denetim çalışmalarının olmaması.

Fırsatlar aynı zamanda, işin yapısı, tabiatı ve büyüklüğüne göre kendilerine özgü özellikler taşıyabilirler. Bazı işler bilanço ya da hesap türlerinde değiştirme ve yanlış yapmaya daha açıktırlar. Bazı şirket ve grup yapıları yanlış kullanıma daha katı ve hassastırlar ve bazı stok çeşitleri haksız alım ve kullanıma daha yatkındır (Garite, 2007: 65).

- Organizasyon içindeki fırsatlar:

- Belli kural ve sınırların olmaması,
- Zayıf ve yetersiz iç kontrol,

- Kişisel Fırsatlar:

- İyi operasyonel bilgi,
- Organizasyonda kilit noktalarda yer almak.

Haklı Gösterme*: Bazı bireyler hile yapmaya diğerlerine göre daha eğilimlidir. Diğer şartlar eşit olduğunda, hile eğilimi, kişilerin etik değerleri kadar, kişisel ortamlarına da bağlıdır. Etik davranış hem kişinin karakteri hem de dış faktörlerle motive edilir. Dış faktörler, küçülme döneminde olduğu gibi iş güvencesizliği, terfi ettirilmeden geçilmek gibi kırılmaya sebep olan iş ortamları olabilir. Dış ortam ayrıca, yönetimin yolsuzluk riski karşısında tavrı ve yönetimin gerçek yolsuzluk örneklerine tepkisi gibi üst düzeydeki havayı da içerir. Yolsuzluk geçmişte olmuş ve yönetim uygun bir davranış sergilememişse, diğerleri meselenin ciddiye alınmadığını ve yapılanın, yapanın yanına kar kalacağını düşünebilirler (Kenyon ve Tilton, 2006: 135).

Bu kategorideki risk faktörleri, en az somut ve en az ölçülebilir olanlardır ve denetçi açısından gözlemlenmesi ya da bir şekilde tespit edilmesi zordur. Temel olarak, haklı gösterme ve tavır, kurumun kültürü, çalışanlarının psikolojisi ve ikisi arasındaki ilişkinin (örneğin, çalışanın şirkete sadakat düzeyi) sonucudur. Risk değerlendirme teknikleri ile tutum, baskı ve fırsattan oluşan hile unsurları hilenin ortaya çıkartılmasında ve engellenmesinde etkili olabilir. Örneğin, “risk” dikkate alınarak işe

* Haklı gösterme, farklı çalışmalarda rasyonelleştirme, haklı gösterme ve tavır adlarıyla da yer almaktadır.

alım öncesinde çalışanların sayısının azaltılması amaçlı eleme girişimleri ya da işçi destek programları işçilerin karşılaşabileceği “risk” baskılarının ortaya çıkartılması için kullanılabilir (Kurnaz, 2006: 113).

Hile ele alınırken daha geniş iş ortamları düşünülmelidir: Endüstride, toplumda ya da ekonomide yaşanan zor anlar bazı kişilerin yolsuzluğu haklı göstermelerini kolaylaştırır. Bu soyut fakat önemli kategorideki risk faktörlerine bakarsak (Kenyon ve Tilton, 2006: 135):

- Şirket etik değerleri hakkında iletişim ve açıklığın yokluğu ya da bu değerlerin seyrek iletişimi ve pekiştirilmesi,
- Risk faktörlerini önemsememe ya da yolsuzluk ortaya çıktığında etkisiz önlemler,
- Bütçeleme ve tahminlerde ve beklentilerin üçüncü taraflara iletiminde gerçekçi olmamak,
- Maddi ya da diğer gerekçelerle uygunsuz muhasebe ya da ifşa politikalarını ve uygulamalarını haklı çıkarmak için yönetimin sürekli girişimleri,
- Kurumun denetçileriyle zorlu ilişkiler: Zorbaca tavır, kabul edilemez süre baskısı koyma, geçerli denetim kanıtlarına erişimde sınırlandırmalar.

Birçok yolsuzluk ufak ufak başlar ve zamanla yapılır. Pek çok kişi, ofis telefonunu kişisel, uzun mesafe aramalar için kullanma ya da şirket tedarik biriminden malları evdeki ofisine stoklama gibi küçük ihlalleri kolayca mantıklı kılabilirler. Doğal olarak denetçi de bu gibi insanlarla karşılaşacaktır. Bu haklı göstermeler karmaşık finansal suçlar için bile basit bir başlangıç olabilir.

Bazı çok yaygın haklı göstermelere ilişkin ana başlıklar ve ayrıntılar ise aşağıdaki gibidir (Kenyon ve Tilton, 2006: 136):

- **Bu bir kerelik ve geçici bir durumdur:**
 - Gelecek dönem şirket daha iyi olacak ve yapılan hareket tersine çevrilebilir, hiç kimse bilmeyecek,

- Bu aslında yolsuzluk değil, eğer bu işlemi bu ay yapar ve gelecek ay tersine çevirirsem sonunda, kimse incinmez. Şirket borç sözleşmeleriyle uyumlu kalır ve biz kar payı ödemelerimizi yaparız.
- **Yönetim önemsemez:**
 - Yönetim iç denetimleri ciddi olarak takip etmez,
 - Yönetim denetimlerdeki bilinen problemleri düzeltmez,
 - Yönetim bu tip bir davranışı cezalandırmaz.
- **Yönetim bu tip davranışlara katılır, bekler ve ödüllendirir:**
 - Yönetim belli raporlandırma gereksinimlerini karşılamak için belli işlere girdi,
 - Yönetim geleneksel olarak katı muhasebe politikaları kullanıyor ve biz önceki dönemle uyumlu olmalıyız,
 - Terfi ettirilen insanlar, hedeflerine ulaşması için nasıl ulaşacağını önemsemeden şirkete yardım etmelidir,
 - Risk almak ödüllendirilir. Biz fedaiyiz; ama kimsenin bunu dile getirmesine izin verilmiyor.
- **Kimse incinmez ve şirkete yardım edilmiş olur:**
 - Bu şirkete maddi bir zarar sağlamadı. Fakat bu kamu teklifinden gelirimizde büyük bir fark oluştu.
- **Ben bunu hak ettim:**
 - Hak ettiğim terfide atlandım,
 - Sağladığım değer ve hizmetlerim için piyasa değerinin altında ücret alıyorum,
 - Şirketin çalışanlarına bağlılığı yok: Her an kovulabilirim,
 - Bu yaptığım, şirketin kaldırdığı ikramiyeleri ancak telafi eder.

Hileli bir davranışı haklı göstermek için bir temel olup olmadığını belirlemek, hataya bağlı bir yolsuzluk olmuş olabileceği riskinin değerlendirilmesinde önemlidir.

Normalde, yolsuzluğun olduğu her durumda, hile üçgeninin bütün üç durumu da değişen seviyelerde bulunur. Bu üç unsur, birbirleriyle çok yakından ilişkilidir. Yolsuzluk yapmak için güdü çok kuvvetliyse, suçlular için hareketlerini haklı çıkarmanın daha kolay olması muhtemeldir. Kolay fırsat da aynı etkiye sahiptir; iç denetim yoksa ya da etkisizse; çalışan, yönetimin dolandırıcılığa aldırılmaz bir tavır içinde olduğu sonucuna varabilir, kimseyi önemsemez.

Hile üçgeninde yer alan üç unsurun birden bulunma kapsamı ne kadar genişse, yolsuzluğun gerçekleşme ihtimali o kadar yüksektir. Bu şartları minimuma indiren bir ortam geliştirmek, hile riskinden kaçınmak ya da sınırlandırmak için hayati bir uygulama olacaktır. Fakat şartlardan biri ya da daha fazlası olmasa bile, hile riski ortadan kaldırılamaz. Güdüler ya da baskılar, kolay fırsatların olmamasına rağmen kişileri ya da grupları yolsuzluk yapmaya götürebilecek şekilde olabilir

1.6. Hileleri Ortaya Çıkartma Sorumluluğu

1920'den önce hilelerin ortaya çıkartılması denetçilerin başlıca sorumlulukları arasındaydı. Ancak 1920–1960 döneminde denetçiler, hilelerin önlenmesi ve belirlenmesinde asıl sorumluluğun yönetime ait olduğunu, denetimin asıl amacının mali tabloların güvenilirliği hakkında görüş beyanı olduğunu iddia ederek hilelerin ortaya çıkartılmasında giderek daha az sorumluluk kabul etmeye başlamışlar* (Erdoğan, 2002: 18).

Hileyi, özellikle bütün mali tabloların %2'sinde görülen maddi finansal hata içeren yolsuzlukları belirlemek zordur (Kenyon ve Tilton, 2006, 121). Hileler genelde gizli tutulur ve gizli planlar sonucu ortaya çıkar. Normalde, atlanan işleri destekleyen belgeler şirket dosyalarında tutulmaz. Yanlış belgeler oluşturulur ya da kurallar, uygun belgelerin hayali işleri desteklemesi için değiştirilir. Hile belirleme teknikleri bütün hileleri tanıyaması da sağlam tekniklerin kullanımı, hileli beyanat ya da zimmetine para geçirmenin zamanında ortaya çıkartılma ihtimalini artıracaktır.

* Hilelerin ortaya çıkartılmasında yönetimin sorumlulukları ve iç kontrol gibi unsurlar ilerde "Hile Caydırıcılığı" başlığı altında ele alınacaktır.

Nereye bakacağını bilmek hile belirlemede ilk aşamadır. Hile yapanların motivasyonunu anlamak ve risk değerlendirmesine dayanarak hangi hesapta hile yapıldığı ihtimalini bilme en fazla inceleme gerektiren alanları belirlemede yardımcı olacaktır. Benzeri şekilde, ayrıntılı inceleme gerektiren işlerin türünden haberdar olmak ve diğer potansiyel risk göstergelerini bilmek, daha titizlikle araştırılacak alanlar konusunda denetçiyi uyarır. Bu durumda uygulanacak teknikler, analitik tekniklerin uygulanması, tahmin edilemeyen denetim testlerini kullanma, gözlemleme ve yoklama, sorgulama yapma ve görüşmeler yapmayı içerir. Bu teknikler adli muhasebe araştırmalarında rutin olarak gerçekleştirilse de, şüpheli bir bakış açısı ve hileli mali tabloları tanıyabilmek suretiyle yaklaşım, yolsuzluğu belirleme ve belirleyememe açısından fark oluşturur.

Hileleri dikkate alma ve önleme noktasında iç denetçi tarafından yapılabilecekler ana hatlarıyla gruplandırılacak ve maddelendirilecek olursa (Yılancı, 2003: 158):

- **Hilenin Farkında Olmak:**
 - Taslakların çeşitliliğini anlamak,
 - Diğer kurumlardaki hilelerle ilgili bilgi edinmek,
 - Araştırma taslakları,
 - Denetimlerin başarısız olması durumunda yaşanabilecekleri düşünmek.
- **Muhasebe Kayıtları:**
 - Harcama masrafları denetlenmiş bir örneğin incelenmesi,
 - Uzlaştırıcı maddelerdeki yapıları ve yıllanmayı incelemek,
 - Uygunluk testleri yapmak,
 - Olağandışı işlemlerin incelenmesi,
 - Kuruma ait hesapların incelenmesi.
- **Çalışanların Hesapları:**

- Çalışanların hesaplarının incelenmesi,
- Büyük miktarlarda ya da döviz bazında verilen kredilerin incelenmesi,
- Fazla nakit çıkışı olan hesapların incelenmesi,
- Takım özelliklerinin denetlenmesi,
- **Krediler:**
 - Kredi ödeme testlerinin yapılması,
 - Düşük miktardaki kredilere ait ödemelerin uzun süre devam ediyor olması,
 - Hesap defterindeki olağandışı hesapların incelenmesi,
 - Feragat edilen ücret ve fiyatların incelenmesi,
 - Onay amaçlı yapılan iptallerin incelenmesi,
 - Olağandışı işlemlerin incelenmesi (gelir hesaplarında borç bulunması vb.),
 - Uyumlu adreslerin incelenmesi,
 - Posta kutularının incelenmesi.

Hileleri ortaya çıkartmak isteyen uzman, özellikle bilanço kalemlerini etkileyen muhtemel sonuçlar konusunda dikkatli olmalıdır. Muhtemel sonuçların finansal tablolara etkilerinin düşünülmesi risk tanımlamaya yardım eder. Genellikle hileli finansal raporlandırmanın amacı net kar ya da net değeri abartmaktır. Net kar abartıldığında, gelirler de abartılmalı ve/ya da harcamalar az gösterilmelidir. Net değer abartıldığında, varlıklar da abartılmalı ve/ya da yükümlülükler daha az gösterilmelidir. Çift taraflı kayıt sisteminde, herhangi bir uygunsuz giriş bir ya da daha fazla bilanço kaleminde görünecektir. Denetçi müşterinin risk tanımlama programını anlamalıdır: Böyle bir programa sahip olmamak ise potansiyel kırmızı bayrakları ortaya çıkartacaktır (Kenyon ve Tilton, 2006: 157).

1.6.1. Muhtemel Kırmızı Bayraklar/Hile Belirteçleri

İşletmelerdeki hileler çeşitli sebeplerle ve çeşitli yollardan gizlenmeye çalışılır. Hile, genelde yöneticilerin, çalışanlar ya da üçüncü şahıslarla yaptıkları işbirliğiyle gizlenmeye çalışır. Hileler son derece ustalıkla gizlense dahi bazı risklerin varlığı denetçiyi alarma geçirmektedir. Uyarıcı nitelik taşıyan bu durumlara kırmızı bayraklar adı verilir (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 192).

SAS No.82, mali tablo denetiminde sadece denetçinin hileyi dikkate alması konusyla ilgilenir. Bu maddede, risk faktörleri de belirlenmiştir. Denetçi bu faktörleri belirlerken, şüpheli ya da detaylı incelemeye ihtiyaç duyulan noktaları belirler. Bu şüpheli noktaların belirlenmesinde ise “kırmızı noktalar” ya da “kırmızı bayraklar” adı verilen bir yaklaşımı da kullanabilmektedirler. Bu yaklaşım kapsamında adli muhasebeciler, hile ile ilgili belirteçleri, yani kırmızı bayrakları tanımayı öğrenmeli, kanıt bulununcaya kadar bu belirteçleri saklamalı ve izlemelidirler.

İşletmelerde hilelerin ortaya çıkartılması eylemi, hileli olabilecek belirtilerin, göstergelerin veya kırmızı bayrakların tanımlanması ile başlar. Hile belirtilerinin, hileleri ortaya çıkartmaya çalışan yöneticiler, denetçiler, işverenler ve araştırmacılar tarafından iyi öğrenilmesi gerekmektedir. Bu belirtiler belirlenmiş olursa da, bunlar kesin kanıt değildir, kesin sonuca ulaşılanaya kadar izlemeyi devam ettirmek zorundadırlar (Albrect, 2003: 112).

Çalışanların yaşam düzeyindeki aşırı yükselmeler, bir belgenin kaybolması, muhasebe kayıtlarında olmaması gereken bir durumun varlığı, analitik incelemelerde anormal bir durumun varlığı, zimmete para geçirmenin belirtisi olabilir; ancak kesin kanıt olarak gösterilemez (Bozkurt, 2007: 56). Buna göre Kırmızı Bayraklar:

- Bir anormallik göstergesidir,
- Hile riskini gösterir,
- Kesinlikle bir hile olduğunu göstermez,
- Hile belirtisi ciddi ise, araştırmaya geçilir
- Sorumlu olan herkesin bilmesi gereken araçlardır

Lux and Fitiani'ye göre kırmızı bayraklar aşağıdaki unsurları içermektedir (Lux ve Fitiani, 2002: 50–51):

- Davranış değişimi,
- Başkalarının gözünde yetersiz görünmek,
- Artan asabiyet,
- İş yaşamındaki düzensizlikler,
- Kişilik problemleri,
- Yoğun hırs,
- Başkalarını suçlama eğilimi,
- Yaşam tarzındaki değişiklikler.

Arzova'ya göre ise hileli mali tablo düzenlenmiş olabileceğine dair hile belirteçleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Arzova, 2003:121):

1) Muhasebe ile İlgili Anormallikler

- Zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayıtlara alınmayan işlemler,
- Yetkisiz ve dayanaksız işlemler ve bakiyeler,
- Sonuçları etkileyen son dakika düzeltmeleri,
- Kayıp belgeler, belgeler üzerinde oynamalar,
- Orijinal belgelerin yerine fotokopi biçimindeki belgelerin varlığı,
- İşletme kayıtları ile doğrulama kayıtları arasında görülen tutarsızlıklar,
- Mali tablolarda açıklanmayan değişmeler.

2) İç Kontrol Zayıflığı

- Varlıkların fiziksel korunmasında zayıflıklar,

- Yetersiz yetkilendirme ve belgelendirme sistemi,
- Var olan kontrollere gereken önemin verilmemesi.

3) Analitik Anormallikler

- Açıklanamayan stok noksanlıkları ve düzeltmeleri,
- Atık ve döküntülerdeki artışlar,
- Aşırı satın almalar, anlamsız gider ya da ödemeler.

4) Aşırı Yaşam Biçimi

- Çok pahalı eşya kullanımı, pahalı seyahatler,
- Pahalı araba kullanımı ve ev ikameti,
- Üst düzey sosyal kulüplere üyelik.

5) Olağan Olmayan Davranışlar

- Olağan olmayan alınganlıklar ve şüpheler,
- Rahat bir görünüm sağlayamama,
- Aşırı sinirlilik, sürekli düşünceli olma ya da aşırı sıkılgan davranışlar sergileme.

Farklı hile uygulamaları karşısında dikkat edilmesi gereken hile belirteçleri de farklı farklı olabilmektedir. Aşağıda gelirden ve alacaklarda karşılaşılabilecek hileler karşısında dikkat edilmesi gereken hile belirteçlerinden bazıları yer almaktadır.

Örneğin, Satış gelirlerinin olduğundan yüksek rakamlarla yazılarak gelirin yüksek gösterildiği durumlarda, muhasebe kayıtlarına muhtemelen hayali satışlar ilave edilebilir. Hayali satışları belirlemek için muhtemel kırmızı bayraklardan bazıları aşağıda yer almaktadır (Frank ve diğ., 2006a: 210):

- Dönem sonunda aylık satışlarda ve karşılık gelen alacaklarda beklenmedik artışlar,

- Muhasebe döneminin kapanmasından sonra büyük indirim, ödenek, kredi ya da iadeler,
- Belirli iş bağlantıları olmayan, tanıdık olmayan isim ve adreste müşterilerden ya da üçüncü taraflardan büyük alacak hesapları,
- Satışlardan daha hızlı artan alacak hesapları,
- Alacakların toplanmasına değil satışlara dayalı komisyon ödeyen kurumlar,
- Sabit ya da düşen satış maliyetlerine eşlik eden artan alacak hesapları ve karşılık olarak net marjda gelişme,
- Alacakların yaşlanmasını uzatma ya da uzatılan kredi dönemlerinin kabul edilmesi,
- Dönem sonundan sonra müşteri alacak hesaplarının aşırı silinmesi,
- Alacakların tekrar tarihlendirilmesi (yaşlanması),
- Muhtelif ya da tanımlanamayan müşteri olarak isimlendirilen hesapların aşırı kullanımı,
- Uygulanmayan büyüklükte nakit bilançosu,
- Geçmiş tarihli alacaklarda artış trendi,
- Satış ve faturalandırma işlevlerinde yetersiz kontrol.

Muhasebe kayıtlarında, alacaklara özgü hileli uygulamaların varlığını belirleme teknikleri ise aşağıdaki gibidir (Frank ve diğ., 2006a: 191):

- Bilançodaki alacaklarla ilgili müşterilerle sözlü görüşmeler yapma,
- Şirket kayıtları ve tasdik cevapları arasındaki bütün farklılıkları araştırma,
- Devam eden tahsilatları gözden geçirme,
- Ana müşterilerle ilgili kredi şirketi/analiz raporunu inceleme,

- Genel hesap defteri ile yan kuruluş hesaplarının alacak defterleri arasındaki bütün farklılıkları araştırma,
- Alacak hesaplarının eskimesini ve özellikle hesapların tekrar düzenlenmesinin düşünülmesi,
- Alacak ya da satış hesaplarını etkileyen elle ya da sistem dışı günlük girdileri inceleme (bu tip günlük girdiler satışların kaydedilmesinde yaygın olmayan bir yoldur),
- Sürekli ya da fazla kısmi ödeme biçimlerinin incelenmesi,
- Hayali alacak hesapları durumunda, hayali satışları tanımlama ile ilgili teknikler uygulanması,
- Alacaklarla ilgili analitik prosedürler gerçekleştirme,
- Halihazırdaki malların yüzdesi olarak alacakları ve stokları test etme (yüzde ne kadar yüksekse, risk o kadar yüksektir),
- Toplu olmayan temel bilginin incelenmesini içeren stok üzerinde başka analitik prosedürler gerçekleştirme.

İşletmede bulunan malların ayrıntısını görme, stoklarda yer alan gereksiz malların alımını ortaya çıkarabilir. Fazla stok zararları, sahtekarın rüşvet karşılığı yaptığı ek alımlar için boşluk yaratma teşebbüsünün bir sonucu olabilir. Muhtemel bir rüşvet tablosu gösteren diğer potansiyel kırmızı bayraklar ise (Kenyon ve Tilton, 2006:159):

- Aynı satıcıya verilen siparişler,
- İlgili faaliyetlerle karşılaştırıldığında uygunsuz materyal ve diğer alımların maliyetleri,
- Gelir düzeylerinin üzerinde bir hayat tarzı olan satın almacılar,
- Satın alma biriminin dışında yöneticiler tarafından etkilenen ya da temel tedarikçilerin lehine yapılan alım kararları,
- Rekabeti sınırlayan sipariş, talep belgelerinde sınırlandırmalar,

- Fiyat verme için çok kısa zaman süresi tanınması.

Yüze çıkın diğer potansiyel kırmızı bayraklar arasında; önceki dönemlerle ilişkili olarak yetersiz gözüken minimum tahsili mümkün olmayan alacaklara ait masraflar, geri ödeme potansiyeli sınırlı müşteriler için ödeme dönemini genişleten tarih, tahsil edilemeyen alacaklar için yetersiz rezerv tarihi, ekonomik şartların kötüye gitmesi ya da satışların düşmesi, alacak hesaplarının ödenmemiş günlerinin kötüye gitmesi, zamansız ya da düzensiz uzlaşma sayılabilir. Bunun yanında gelirlerden daha hızlı artan net alacaklar (şüpheli bir hesap için net ödenek), genişletilmiş dönemler için kayıtlarda bulunan fakat silinmeyen tahsil edilemeyen alacaklar, şirketin tahsil etme yeteneğini tehdit eden müşterilerle kaydedilmiş tartışmalar da kırmızı bayraklar arasında bulunmaktadır (Frank ve diğ., 2006a, 212).

Yukarıda gelir, alacaklar ve stoklara ilişkin hile belirteçleri ve kırmızı bayraklara örnekler verilmiştir. Bunun gibi araştırılan her konu hakkında ilgili belirteçler ve kırmızı bayrakların tespit edilmesi ve araştırılarak bulunması hileyi ortaya çıkartmakla görevlendirilen hile araştırmacısının sorumluluğundadır.

1.6.2. Potansiyel Kırmızı Bayrakların Yorumlanmasına Ait Zorluklar

Potansiyel kırmızı bayrakları tanımlamak ve yorumlamak görüldüğü kadar kolay değildir. Bu bazı hileler için doğru olsa da, yolsuzluğun temelde bir aldatma ve hile suçu olduğunu hatırlamak önemlidir. Kırmızı bayraklar, terimini açıklarken, akla rüzgarda dalgalanan zor görünür bir kırmızı kurdele getirmek, koyu kırmızı bir bayrak düşünmekten daha doğru bir düşünce tarzıdır. Aşağıda potansiyel kırmızı bayraklar tanımlanması ve yorumlanmasına özgü bazı güçlükler özetlenmiştir (Kenyon ve Tilton, 2005, 127–128):

i. Hile risk faktörleri, yolsuzluk kanıtı ile aynı şey değildir. Risk faktörleri hiçbir şeyin kanıtı olmasalar da, genel olarak hileye bağlı maddi hatanın ya da kurumun işleyişinin belli bir fonksiyonel ya da coğrafik biriminde olabileceği riskinin bulunduğu ortam ya da durumlara işaret eder.

Kişiler sonuçları kendi çıkarlarına uygun ya da yolsuzlukla aynı kapıya çıkacak şekilde değiştirmek için ikramiye ihtimali ve ödüllerle motive edilebilirler. Mali tablo

yolsuzluğunun birçok örneği, kısmen ikramiye ve ödül ayarlamalarıyla motive edilmiştir. Örnek olarak, bir başkan ve CEO, şirket sonuçlarını yanlış gösteren hileli finansal raporlandırmayla şirkette hisse satışından kar elde etme ve önemli miktarda ikramiye kazanmakla suçlanmışlardı. Bu durumda ilk bakışta, ikramiye ve diğer ödüllerin bulunması hileli finansal raporlandırma olduğunun kanıtı değildir; fakat toplam risk değerlendirildiğinde hileli finansal raporlama düşünülebilir.

Diğer bir hile risk faktörü sözde baskın bir CEO'dur. Aynı risk şirket idaresi zayıf baskın bir CEO olmasa da ortaya çıkar. Fakat hiç kimse güçlü kişilikli ve görev sorumluluğunda bir CEO'nun varlığının yolsuzluk göstergesi olduğunu iddia edemez. Bu sadece bir risk faktörüdür.

ii. Hile risk faktörleri yolsuzluktan başka risklerin varlığını gösterebilir. Çoğu risk faktörü özel olarak hile riskini belirtmez. Bunlar aynı zamanda insan ya da işlemsel hatalara bağlı maddi hatalar içeren bildirim riskini de gösterebilir. Mesela, iç denetimdeki aksaklıklar hile risk faktörü olarak sayılabilir; ancak yolsuzluk niyeti olmaksızın gerçekleşmiş ve fark edilmeden kalmış hatalar da risk taşır. Bazen, zayıf iç denetim, basitçe muhasebe ya da raporlandırma hatalarını sınırlandırma ya da tanımlamada başarısız olabilir.

iii. Hile risk faktörleri belirsiz olabilir. Çoğu hile risk faktörü hem masum hem de kötü yoruma açıktır. Şirketin ticarete karmaşık bir yapıya sahip olması gerçeği, artmış bir hile riskini gösterebilir. Muhasebeden sorumlu kişinin, satınalmaya gücünün yetmeyeceği bir araba kullanıyor olması, şirket mallarını haksız alıp kullanma riskini gösterebilirken, öte yandan, o ve eşi bazı lükslere sahip olmalarına izin veren iki gelire sahip olabilirler. Bu durumda odaklanılması gereken nokta; doğruyu bulmak ve toplanan kanıtın titizlikle değerlendirilmesidir.

iv. Hile risk faktörleri ve hile risk seviyesi arasında doğrusal bir ilişki yoktur. Denetçi, bir denetim faaliyeti için ne kadar çok risk faktörü tanımlayabiliyorsa, toplamda hile riski o kadar yüksektir. Fakat bazı anahtar alanlardaki bazı risk faktörleri kaygılanmak için temel oluşturabilir. Risk faktörlerinin sayısıyla, hile riskinin miktarının oranlanması yanıltıcı olabilir. Amaç, hileye bağlı maddi hatanın olma olasılığını tahmin etmekten çok, hilenin nerede ve ne şekilde olduğunu belirlemektir.

v. Hile risk faktörleri kendi başlarına sınırlı öneme sahiptir. Hile riski faktörleri bir bütün olarak düşünülmelidirler. Mesela, otoriter bir CEO faktörü noktasında, aslında ayrı ayrı birçok risk faktörü içerir ve birlikte bakıldığında CEO, diğer yöneticilerle dengelenmediğinde ve etkili bir denetim komitesi, yönetim kurulu ya da benzer şirket yönetiminin eksikliği durumunda bir risk unsuru yaratır. Denetçi, şirket yönetimi ve çalıştığı iş ortamı hakkındaki gözlemleriyle daha geniş kapsamda potansiyel risk faktörlerinin kanıtlarını yorumlamaya teşebbüs eder. Her halükarda bir bozukluğun ya da zayıf bağlantının tanımlanması, birden fazla risk faktörünün tanımlanması, kontrol eksikliği ya da mali tablo hilelerinin gerçek örneklerine ya da malların haksız kullanımına götürebilir. Denetçi belli bir risk faktörünün aslında bir ya da daha fazla faktörle bağlantılı olup olmadığını düşünmek durumundadır.

vi. Bazı hile riski faktörlerinin tanımlanması çok zordur. Bazı hile risk faktörleri, ruhsal durum ya da kişinin özel hayatı ya da kişisel finansal işleri ile ilgili olup doğrudan gözlemlenmeleri imkansızdır. Denetçi her halükarda geçerli ruhsal durum ya da özel hayat faktörlerinin olabileceği konusundaki dolaylı işaretler hakkında uyanık olmalıdır.

Bu hususlar, denetim sürecinden elde edilen mevcut bilgiler içinde hile riskinin varlığının göstergelerini tanımlamaya çalışmada denetçinin üstesinden gelmesi gereken zorlukları arttırır. SAS 99, hileli finansal raporlandırmaya bağlı maddi hata riskiyle ilişkili risk faktörlerini, malların haksız kullanımı ile ortaya çıkan maddi hata riskiyle ilgili olanlardan ayırır.

1.6.3. Hileyi Ortaya Çıkartmak

Hileli mali tabloların varlığı pek çok açıdan bir risk unsuru haline gelirken denetçilerin işletmede yapılan hileleri tespit etmesi oldukça güçtür. Denetim çalışması, denetim standartları doğrultusunda kaliteli bir biçimde planlanıp tamamlanmış olsa dahi, finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların ortaya çıkartılamaması her zaman için söz konusudur (Güredin, 2007: 139).

Ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılan hilelerin, hatalardan ayıklanarak ortaya çıkartılması oldukça zor olmakla birlikte imkansız değildir. Deneyim sahibi denetçiler, sahip oldukları bilgi ve tecrübeler ile hata ve hileleri ayırt edebilirler (Arzova, 2003:

118). Mükemmel suç olmadığı gibi, mükemmel hile de yoktur. Hileyi yapan kişi mutlaka arkasında iz bırakır ve deneyim sahibi denetçiler de bu izleri takip ederek hileyi ve suçlusunu tespitini tespit edebilirler (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 191).

Hile belirlemede kullanılan teknikler, denetim faaliyetlerinin rutin bir parçası olarak gerçekleştirilen teknikleri de içererek hilelerin belirlenmesi için belli prosedürler ve davranışlara dayanır. Bu anahtar prosedür ve davranışlar aşağıda listelenmiştir (Kenyon ve Tilton, 2006:122):

- Bütün prosedürleri profesyonel bir şüphecilikle gerçekleştirmek,
- Belgelerin gözden geçirilmesinde yanlış düzenlenmiş belge ihtimalini de içeren hile tekniklerini düşünmek,
- Düzensizliklerin muhtemel göstergesi olabilecek dikkat edilmesi gereken noktaları ve daha ileri analiz gerektiren alanların muhtemel göstergelerini anlamak ve uyanık olmak,
- Denetim sorumluluklarını yerine getirmek için daha fazla belge talep etmek. Güvenmek; ancak doğrulamak.

Hileye yol açan davranışlar ya da ihmaller uzun bir süreçte olur. Dolandırıcılığa bağlı bir hileli bildirim, başlangıçta ortaya çıktığında muhasebeye etkisi ve finansal etkisi nispeten önemsiz olabilir, fakat bu etki zamanla birikir ve artabilir. Mesela yönetim, izleyen döneme ait belli işlerin onayını hızlandırarak o dönemin gelir düşüşünü gizlemeye çalışabilir. Bunun etkisi ilk etapta ciddi maddi boyutta olmayabilir ve bu işlemde niyet bilinçli olarak hile yapılması da olmayabilir. Hileler genelde yavaş yavaş olur, küçükten başlar ve zamanla büyür. Küçük bir hilenin bulunması, henüz keşfedilmemiş daha büyük hilelerden birine pencere olabilir.

Hileler genelde saklandığından, yapılan soruşturmalar, belge incelemesi, görüşmeler ve elektronik verilerin değerlendirilmesi gibi faaliyetleri de içerecek ve bu da oldukça büyük zaman alacaktır. Yapılacak incelemeler, varlıkların haksız kullanımı, yanlış finansal bildirim ya da iş kanunlarının ihlalinin belirlenmesi ile spekülasyonları gidererek, gerekli görülen düzeltici faaliyetlerin yapısını belirleyecek şekilde tamamlanmalıdır (Ranallo, 2006: 110).

Kıymet hareketlerinin kayıt dışı bırakılması, sahte belge düzenlenmesi, gerçek olmayan kayıtların yapılması, denetçiye kasıtlı olarak yanlış bilgi sunulması gibi düzmece durumlara dayalı, hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanan yanlışlıkların belirlenmesi olasılığı, hatadan kaynaklanan yanlışlıkların belirlenmesi olasılığından daha düşüktür. Bir başka deyişle, hile ve usulsüzlüklerin belirlenememe riski, hataların sebep olduğu yanlışlıkların belirlenememe riskinden çok daha yüksektir (Güredin, 2007: 139).

Hileleri belirlemede denetçinin yeteneği, hile girişimin ve yapıldığı ortamın anlaşılması ile önemli ölçüde arttırılabilir. Bu bilgi ile anlamsız analitik ilişkiler, denetim zayıflıkları, açık bir amacı olmayan işler, ilgili taraflar ve beklenmedik ekonomik performans gibi problemleri ya da diğer potansiyel kırmızı bayrakları denetçi daha iyi belirleyebilir.

İşi, uygulamadaki prosedürleri, bütçeleme işlemlerini, muhasebe politikalarını, endüstri ve şirketi etkileyen genel ekonomik ortamı anlamak önemlidir. Denetçi açısından işi ve nasıl para kazanılacağını anlamak için anahtar iş ortaklarını, gerekirse müşterileri tanımak ve ortaklık kültürünü ve kurumsal yapıyı anlamak önemlidir. Endüstriyi anlamak için, denetçiler rakipleri ya da benzer şirketleri tanımlayabilir, pazara yeni giren şirketler ve birleşen şirketler gibi rekabetçi yapıdaki değişiklikleri, şirketin pazar payındaki değişiklikleri, eğilimleri ve endüstriyi etkileyen bütün meseleleri rakipler ve benzer şirketlerin nasıl düşündükleri ve hareket ettiklerini belirleyebilirler. SAS 22, bir kurumun işi ve ilgili endüstri hakkında bilgi edinmesi hakkında ek rehberlik sunar (Kenyon ve Tilton, 2005, 124).

Hileli uygulamaları ortaya çıkartmak isteyen uzman, başlangıç noktası olarak bağımsız denetim testlerini düşünebilir. Hileli bir mali tablonun varlığını destekleyen bir kanıt varsa olayı anlamak için materyalleri tarayarak (kontratları ve fatura ve teslim belgeleri için destekleri istemek ve gözden geçirmek ve alacak hesaplarının varlığını ve teslim edilmiş malların miktarlarını müşteri ile doğrulamak gibi) çalışmalarına devam edebilir. Denetçi aynı zamanda ulaşılabilir olduğunda, kamu kayıtlarını inceleme ve arka plan kontrollerini yapma ya da müşterilere, satıcılara ve diğer üçüncü taraflara, işlemlerin varlığını ve uygunluğunu tespit etme amaçlı ziyaretler yapmayı düşünebilir.

Yolsuzlukların belirlenmesinde temel bileşen, nereye bakacağını bilmektir. Farklı hile çeşitlerinde bir ya da birden fazla özellik bulunabilmektedir. Hile fırsatlarının özellikleri bir tablo ile gösterilecek olursa:

Tablo 2: Hile Fırsatları ve Özellikleri

Hile Çeşidi	Ticari İşlemlerdeki Potansiyel Hilenin Özellikleri	İşlem ve İşlem Unsurlarının Özellikleri
Mali Hile	<ul style="list-style-type: none"> • Para ve ciro edilebilir rehinleri kapsayan mallar • Mali malların değişimini ya da naklini kapsayan işlemler • Malların ya da kredilerin kişisel değerlerini içeren işlemler 	<ul style="list-style-type: none"> • Ödeme/Tahsil • Elektronik transferler • Satın alma • Kredi/borç onayı • Değerlendirme
Mal Hırsızlığı	<ul style="list-style-type: none"> • Mallar kolaylıkla kişisel ya da çift kullanıma dönüştürülebilir • Malların değeri, nominal değerden fazladır • Mallara erişim serbest, sık ve denetim minimumdur • Mallar kolayca saklanabilir • Mallar, ortaya çıkartılması zor, yararlı ürünlerdir • Mallar kolayca satılır (hazır pazar) 	<ul style="list-style-type: none"> • Taşınabilir bilgisayarlar gibi cazip mallar • Ofis donanımının kullanımı • Araçların yasadışı kullanımı • Benzin kullanımı • Alet ve donanım kullanımı • İnşaat malzemeleri kul. • Kurtarılan mal/artık/tekrar dönüştürülebilirler
Hizmet Hırsızlığı	<ul style="list-style-type: none"> • Hizmetler kolaylıkla kişisel ya da çift kullanıma dönüştürülebilir • Hizmetlerin değeri, nominal değerinden fazladır • Hizmetlere erişim serbest, sık ve denetim minimumdur • Hizmetler “vaad edilmemiş” olarak verilir • Çalışanlar aynı zamanda müşteridir 	<ul style="list-style-type: none"> • Telekomünikasyon • İnşaat işleri • Müşteri hizmetleri • Nakliye • Mevzi dışı depolama ve yeniden cilalama/tamir • Tahsil edilebilen hesapları ayarlama
Zaman, Sonuç, Mal ya da İtibarın Yalan Beyanı	<ul style="list-style-type: none"> • Öz anlatım işlemleri • Üst derecede kişisel yargılama süreçleri • Örgütsel varoluşa büyük etkisi olan süreçler 	<ul style="list-style-type: none"> • Danışmanlık/tüzel hizmetler • Rezervlerin hesaplanması • Güvenlik/çevresel etki • Tüzel/düzenleme uyumu

Kaynak: Kurnaz (2006: 113-114)

Yazılı bir anlaşmanın yokluğunda denetçi; satın alma siparişi, nakliye belgeleri ve ödeme kayıtları gibi işlerin diğer kanıtlarını düşünebilir. Satış uygulamalarının işleyişi, perakendeci müşterilere ya da diğer dağıtımıcılara üreticilerin sağladığı indirimler, kuponlar, geri ödemeler ve ücretsiz ürün ve hizmetler açısından araştırılmalıdır. Uygulamalardan haberdar olma, denetçinin ihlalleri tanmasına yardım eder.

Denetçi, müşterisini ve şirketin bulunduğu endüstriyi anlamasıyla paralel olarak sonuçlarla ilgili belli beklentilere (belli miktarlar, oranlar, bağlantılar ya da eğilimler gibi) sahip olacaktır. Kayıtlı sonuç ve denetçinin beklentisi arasındaki fark bir hileli beyanatı gösterebilir ve bu durumda daha fazla araştırma ve teyit gerektirebilir.

Uygunsuz gelir tanımlama şüphesi olduğunda, daha derin araştırma için adli soruşturma tekniklerine başvurulabilir. Bu teknikler; analitik prosedürlerden bilgi aramayla, dönem sonu günlük girdilerindeki yuvarlamaları analiz etmeye kadar değişebilir. Bir adli muhasebe soruşturmacısı, gerçekleştirilecek sonraki aşamayı ve aşamaların sırasını belirlemede finansal denetçiye yardım edebilir (Frank ve diğ., 2006a: 188).

Daha önce ifade edildiği gibi, karşılaştırmalar yalnız hesap incelemelerinde değil finansal bağlantılarda da yapılır. Bağlantı analizlerinde en yaygın olarak kullanılan teknikler aşağıda kısaca açıklanmıştır (Kenyon ve Tilton: 2006, 148–149):

i. Yatay analiz: Bu dönemin bilançolarının önceki dönemlerinkiyile karşılaştırılması şeklinde uygulanan teknikte, şu anki dönemin bilançosu önceki dönem bilançosu ile karşılaştırılır ve bir temel dönemdeki değişimin yüzdesi hesaplanır. Bilançolarda önemli düzeyde, daha yüksek ya da daha alçak oranlarda artan ya da azalan hesaplar- özellikle ilgili hesaplarla karşılaştırıldığında daha fazla inceleme gerektirebilir. Mesela, temel alınan dönem boyunca satışlar %22 arttıysa fakat satılan malların maliyeti sadece %9 arttıysa, her iki hesabın daha ayrıntılı analizi gerekir.

ii. Dikey ya da ortak-boyut analizi: Bu teknik mali tablolarda her seri ürünü diğer seri ürünün yüzdesi olarak hesaplar. Bir gelir tablosu analizinde her seri ürün, gelirin yüzdesi olarak göstermeyle ortak boyutlandırılır. Bu uygulama, satılan malların komisyonu ya da maliyeti gibi birçok harcamayı doğrudan gelir seviyesine bağlayarak ilişkilendirdiği için bilgi vericidir. Bilanço analizinde ise her seri varlık, toplam varlıkların (ya da kaynakların) yüzdesi olarak gösterilmek suretiyle boyutlandırılır. Bu yüzdeler daha sonra önceki dönem yüzdeleriyle, endüstri ya da benzer şirket yüzdeleriyle karşılaştırılır.

iii. Bilanço ayrıntılarıyla önceki yılın benzer ayrıntılarının karşılaştırılması: Bu teknik, belli bir noktada ya da belli bir zaman boyunca özel bir bilanço ayrıntısının

analizine ve bunun önceki dönemden benzer ayrıntılarla karşılaştırılmasına dayanır. Eğer şu anki dönemde müşterinin işlemlerinde önemli bir değişiklik olmadıysa, mali tablolarda toplamı oluşturan ayrıntıların çoğu değişmeden kalır. Bu metodu, daha fazla inceleme gerektiren bilgileri izole etmek için kullanmak mümkündür.

iv. Oranlar ve diğer finansal bağlantılar. Oranlar, mali tablolarda seçilmiş ürünler arasındaki ilişkiyi miktarlandırarak bir durum hakkında geçerli bilgi sunar. Bir şirketin oranları; başka bir dönem ya da dönemlerle rakip oranlarla ve endüstri oranlarıyla karşılaştırılabilir. Endüstriden dengesiz ya da açıklanamayan farklar ve değişiklikler şeklinde rastlanan anormallikler ise daha fazla araştırılabilir. Likidite, faaliyet, karlılık ve kaldıraç oranlarının ve rakamlarının hesaplanması öğretici olabilir.

Genel anlamda, mali tabloların yorumlanmasında yukarıdaki dört temel analiz tekniğinin uygulanması sırasında etkilenebilecek oranlar aşağıdaki gibidir (Kenyon ve Tilton, 2006: 149–150):

- Cari oran,
- Net çalışma sermayesi,
- Hesap döküm cirosu,
- Stok devir oranı,
- Alacak devir oranı,
- Borçlanma ya da öz sermayenin borçlara oranları,
- Brüt kar marjı,
- Net kar marjı,
- Kar marjı,

Bu standart oranlara ek olarak, gelir kaydı ve stok-hesabının yüksek risk alanlarını içeren diğer bağlantı analizlerini yapmak da gerekebilir. Bu kategorilerde analiz edilebilen bağlantılar aşağıdakilerdir:

- Satışlar ile satış komisyonları,

- Satışlar ile iadeler, bahşişler, indirimler,
- Satışlar ile reklam ya da promosyon bütçesi,
- Satışlar ile dış nakliye maliyetleri,
- Satışlar ile satış maliyetleri,
- Satışlar ile hesap tahsilatları,
- Satışlar ile brüt kar,
- Satışlar ile stok,
- Satışlar ile üretim düzeyi/kapasitesi,
- Satışlar ile toplam pazar büyüklüğünün ölçüsü,
- Satışlar ile hesap dökümleri,
- Satışlar ile hisse ücreti,
- Stoklar ile satışların maliyeti,
- Stoklar ile şu anki ya da toplam mal,
- Stoklar ile üretim düzeyleri.

Son olarak, nakit ya da nakit akışını içeren ilişkilerin analizi daha ileri inceleme gerektiren alanları ortaya çıkarır. Nakit bilançolarının doğrulanabilmesi kolaylığından dolayı, nakit hesaplarının yanlış beyanı nadir rastlanan bir durumdur. Bu yüzden nakit (uygun beyan edilmiş olması muhtemel) ve diğer yanlış beyan edilmiş olabilecek hesap tutarları arasındaki ilişkiyi incelemek suretiyle anomaliler tanımlanabilir. Analiz edilebilecek nakit ya da nakit akışı içeren bazı ilişkiler aşağıdaki gibidir (Kenyon ve Tilton, 2006: 150):

- Nakit ile şu anki ya da toplam mallar,
- Zaman boyunca işlemlerden gelen nakit,
- İşlemlerden gelen nakit ile satışlar,

- İşlemlerden gelen nakit ile net gelir,
- Serbest nakit akışı (işlem gören nakit akışı, daha az sermaye gideri ve kar payları).

Genelde farklı tekniklerin kullanılmasıyla farklı bilgiler ortaya çıkartılabilir, bu sebeple karşılaştırmaların birden daha çoğunu ve/veya ilişkili teknikleri kullanmak daha uygun olacaktır. Beklenmeyen ilişkiler için ise daha ileri analizler düşünülmelidir. Örneğin, işlemler, kullanımdaki sermaye yoluyla finanse ediliyorsa ve üretim ve satışlar artarken kar düşüyorsa (faiz oranlarında düşüş olmadığını varsayarak) daha ileri bir analiz gereklidir. Bu durumda; nakit akışı, artan üretim ve satışları finanse etmek için kullanılan işlemlerden başka alanlarda hızlı ve verimli çalışmayla sağlanmıştı ya da hayali satışlar kayda geçirilmiştir.

1.7. Hilenin Ortaya Çıkartılmasını Engelleyen Unsurlar

Hilenin belirlenmesi çok kolay bir işlem değildir. Hile iç denetim faaliyetleri aracılığıyla değil, genellikle olaydan sonra ortaya çıkartılır. Hileyi ortaya çıkartan kesin denetim işlemleri olmasa da hilenin ortaya çıkartılmasını güçleştiren baskılar bulunmaktadır. Denetçi aşağıdaki baskıları aşabilirse hilenin ortaya çıkartılmasını sağlayan değişiklikler artırılır (Kurnaz, 2006: 120-121; Alex Information: 8-21'den alıntı):

- Sistem ve denetim bilgisinin olmayışı,
- Hilenin belirlenmesinin çok zor olduğunun düşünülmesi,
- Denetçinin ne aradığını bilmediği yolundaki kaygısı,
- Denetçinin maddecilik düşüncesinin hileye yönelik ayrıntılı testler yapmasını sağlayacak becerisinin sınırlandırılması,
- Hilenin, denetçinin özel odağı olmadığına inanılması,
- Hile denetim eğitiminin olmayışı ve ortaya çıkartılmasındaki güçlük,
- Denetim programının tamamen katı bir şekilde uygulanması ve yaratıcı düşünceye yer verilmemesi.

1.8. Hile Caydırıcılığı

Yaşanan şirket skandallarının da ortaya koyduğu gibi hileler, büyüklükleri ile işletmeler ve ekonomi açısından dikkat edilmesi gereken birer tehdit unsuru haline gelmişlerdir. Hilenin önlenmesi için öncelikle hile belirteçlerinin çok iyi bilinmesi gerekmektedir.

Yönetim, mali tabloların kalitesinden ve kurumun iç denetim yapısından sorumludur. SAS N0.1 “Yönetim, sağlam muhasebe politikalarını benimsemi ve finansal beyanatta öne sürülen yönetimin iddialarıyla tutarlı işler başlatacak, kaydedecek, işlem yapacak ve rapor edecek kontrolü kurmak ve sürdürmekten sorumludur.” demektedir. Dolayısıyla da hile caydırıcılığı yönetimin sorumluluğundadır. Mal ve hizmetlere ulaşımı sınırlayan ya da ortaya çıkartma olasılığını artıran denetim sisteminin varlığı, caydırıcılıkta etkili olacaktır. Denetim, muhtemel hilelerin gerçekleşme fırsatını azaltmalı; ayrıca ortaya çıkmasını sınırlayacak uygulamaları içermelidir. Rahat ve gevşek yönetim uygulamaları ve zayıf denetimler gibi çalışanları hileye teşvik eden uygulamaların önüne geçilmelidir. İşlerin iyi denetlendiği durumlarda, çalışanlar hileye teşvik edilmemiş olur.

Hilenin önlenmesi için başvurulacak yollar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ersoy, 2002:2):

- Suç işleme güdüsünün azaltılmasını sağlamak,
- Bu suç işlemeye uygun amaçları olanların eğitilmesi ve korunması,
- Kişi ya da kurumlara verilen fırsatları sınırlandırarak suç işlemeyi zorlaştırmak.

Dürüstlük ve doğruluğun beklendiği ortamlarda hile fırsatlarının yok edilerek yolsuzluktan caydırma, ancak etkili bir kontrolün gerçekleştirilmesi ile mümkündür. Yolsuzluk yapma girişiminden caydırmak için yolsuzluk tespit süreçleri ve kovuşturma sonuçlarının duyurulması önemli bir etkidir (Garite, 2007: 69).

Kişilerin hileli işlemlerden caydırılması her ne kadar yönetimin sorumluluğunda ise de iç denetçiler, yönetimin bu konudaki faaliyetlerinin etkenliğini ve yeterliliğini belirlemekle sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi ilk olarak iç kontrol testlerinin ve değerlendirilmesinin yapılması ile mümkün olabilmektedir.

Hileyi önleyebilecek olan dört ana strateji aşağıda sıralanmıştır (Ersoy, 2002: 3):

- Etkin kurumsal yönetim,
- Hileyi kontrol edebilecek politikalar,

- Personelin gözlenmesi,
- Personelin bilgisayar kullanımının gözlenmesi.

İşletme yönetiminin amacı, muhasebe sistemi ve oluşturulacak iç kontrol sistemiyle orantılı olarak, doğru, güvenilir bilginin üretilmesi ve raporlanmasını sağlamaktır. İşletmelerde iç kontrol sistemi, muhasebe sisteminin de üzerinde bir kontrol fonksiyonuna sahiptir. Bu nedenle oluşturulacak iç kontrol sistemi, sosyal sorumluluk ve kamuyu aydınlatma ilkelerinin gereği olarak, mali tablolardan yararlanacak kişi ve kurumların doğru bilgiye ulaşmalarında ayrı bir öneme sahiptir (Kurnaz, 2006: 110).

İşletme yönetimi, işletmenin temel hedeflerine ulaşmasını sağlamada, yasalara ve etik yapıya uyum sağlamada, yönetim kuruluyla birlikte hareket etmek zorundadır. Bu kapsamda yönetim kurullarının, bilgi akışının ve finansal raporlamanın etkili, güvenilir, doğru ve yeterli kalitede olmasını sağlama gibi önemli görev ve sorumlulukları vardır (Kurnaz, 2006:111).

Hilenin tamamen önlenmesi beklenemez. Ancak, işletmelerde kullanılan çeşitli hile caydırıcıları bulunmaktadır. Yönetimin ve iç denetimin gayretleri sayesinde hileden caydırma amaçlı çabalar sarf edilerek, hilenin ortaya çıkartılabilme olasılığının artırılması, hile suçu işlenebilecek durumlar için caydırıcı rol oynar. İşletmelerde kullanılan hile caydırıcıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Hillison ve diğ., 1999: 356-360, ACFE (2002) ve Söyler (b)):

- Üst yönetimin duruşu,
- Davranış kuralları,
- İhbar/ bildirim hattı,
- İnsan kaynakları politikaları,
- Yolsuzluk ve suistimal riskinin değerlendirilmesi,
- Caydırıcı mesajlar,
- Sürekli izleme/ gözetim,
- İç kontrol uygulamaları.

Bozkurt ise işletmede hilelerin önlenmesi aşamasında yapılabilecekleri aşağıdaki gibi sıralamıştır (Bozkurt, 2007: 58):

- Güçlü bir iç kontrol yapısı,
- Her çalışanın kabul edebileceği bir işletme ahlak politikası,
- İşletmelerde oluşturulacak bir kültür politikası,
- Dürüst kişilerin işe alınmasını sağlayacak insan kaynakları yönetimi,
- Açık ve dürüst bir çalışma ortamının sağlanması,
- Çalışanlara yardım programları,
- Çalışanların özellikle hile konusunda eğitimi,
- Net bir hile cezalandırma politikasının varlığı,
- İşletme içinde bilgi akışını sağlayacak bir bilgi akışının (hotline) sağlanması,
- Hile politika ve prosedürleri yönetmeliğinin oluşturulması.

Hile denetiminin en etkili ve en temel yolu etkili bir iç kontrol sisteminin varlığıdır. Bunun oluşturulmasındaki ve devamının sağlanmasındaki temel sorumluluk yönetimdedir. Yönetimin hileleri caydırmasında iç denetim fonksiyonu da yönetime yardımcı rol oynar (Alderman ve Wayne, 1998, 60). İşletme yönetimi güvenilir finansal raporlama için iç kontrolü hata ve hileleri dikkate alacak şekilde düzenlemekle sorumludur. Bir başka ifade ile mali tablolardaki hata ve hilelerin bulunması ve önlenmesi, etkili bir iç kontrol sisteminin ortaya konulması ve işletilmesindeki tüm sorumluluk işletme yönetimine aittir (Argun ve Ataman, 1998: 21).

Hileli uygulamaların engellenmesinde en büyük katkı işletmenin iç kontrol sisteminden gelecektir. İç kontrol sistemi teknik bir konudur ve dolayısıyla işletmelerde iç kontrol sistemi oluşturulurken, aşağıda sıralanan bazı kilit öneriler getirilebilir (Bozkurt, 2007: ppt):

- İşletmede, “Görevler Ayrılığı İlkesi” dikkate alınarak, bir işin başından sonuna kadar tek bir kişiye yaptırılmaması,

- Sağlıklı bir yetkilendirme düzeninin oluşturulması,
- İşletmede bağımsız inceleme ve gözlem faaliyetlerinin bulunması,
- Varlıkların fiziki korumasının sağlanması,
- Düzgün bir belge akış sisteminin kurulması.

Hile caydırıcılığında denetçinin rolü üç alanı kapsar (Kurnaz, 2006: 121):

- **Planlama** : Kurum etiğinin incelenmesini içeren risk değerlendirme yoluyla zayıflığın tanımlanması,
- **Denetim**: Caydırıcı denetimlerin etkinliğinin (kurumun stratejik vizyonu ve kurum kültürünün kabulü dahil) incelenmesi ve test edilmesi,
- **Bildirme**: Güçlü caydırıcı denetimler için üst düzey yönetimin desteğinin sağlanması ve yine üst yönetimin, denetim bildiri süreciyle denetimin azaltılmasındaki risk konusunda haberdar edilmesi.

Hilelerin belirlenmesi oldukça zor olduğu için odak, henüz ortaya çıkmadan, caydırıcılık yönünde ağır basar. İlk planda hilenin gerçekleşmesi riskini azaltmak için bu alandaki denetimin olağanüstü iyi olması gerekir. Caydırıcılık, denetim zayıflıklarının bulunduğu alanların değerlendirilmesi ile başlar. Özellikle rüşvet alanında denetim mekanizmalarının mükemmel çalışmasına ilişkin uygulama örnekleri aşağıdaki gibidir (Kenyon ve Tilton, 2006: 159):

- Mal elde etmek için fiyat belirlemede dürüstlük,
- Çalışanların çeşitli satıcı tayinlerinde rotasyonu,
- Suçu işleyenlerin, daha düşük fiyat verenler hakkında partnerlerini bilgilendirmemesi için özel faks makinelerinin kullanımı ve fiyat bildiriminin fiyat isteyen denetçisine yaptırılması,
- Acil telefon hattı kurma ve satıcıların bu telefonu bilmesini sağlama ve rüşvet isteyen çalışanları buraya bildirmeleri için cesaretlendirme,

- Hediye alımı ve satın almacılarından bahşisi de içeren çıkar çatışmalarının açıklanması hakkında güçlü ve zorlayıcı politikalar.

Rüşvete ilişkin caydırıcı tedbirler yukarıdaki gibi olabilirken diğer hileli uygulamalarda, caydırıcılığı sağlayacak farklı uygulamaları içeren tedbirler geliştirilebilir.

Hileleri önlemenin ve caydırıcılığın en etkili yolu, yönetimin kararlı bir duruş sergileyerek, yolsuzluklara asla izin vermeyeceğine dair önlemler almış olduğunun çalışanlar arasında bilinmesidir. Yakalanacağını bilen kişiler hileli uygulamalara teşebbüs etmezler.

1.9. Hile Soruşturmaları

Hileli durumlar, kayıp para miktarını bulmak, işten atmak ya da suçluların cezalandırılmasını sağlamak, tekrarlanmasını önlemek, suçsuz kişilerin aklanması ve şüpheyi ortadan kaldırmak bakımından uzmanlar tarafından, titizlik içerisinde ve tam bir soruşturma havasında yönlendirilmelidir. Hileli bir durumun tespitinde soruşturmanın yapılıp-yapılmayacağı yönündeki kararlarda ise sorumluluk, yönetime aittir.

Soruşturmanın planlama aşamasında ve soruşturma süresince, denetçilerin yolsuzluğa karışan personelin davranış kalıbının düzeyini ve boyutunu değerlendirerek, süreç boyunca hilenin gerçekleşmesinde yöneticilerin mi yoksa personelin mi kasıtlı davrandığının belirlenmesi ayrı bir çalışma ve özen göstermesi gerektirmektedir (Alderman ve Wayne,1998: 60).

İyi bir soruşturmacı, şüpheliye belli etmeden olayla ilgili sorular sorarak, onun verdiği cevaplar ve davranışlarına göre sonuca ulaşmaya çalışır. Hileleri ortaya çıkartmanın en etkili yolu, basit söylentiler üzerine dahi araştırma yapmaktır. Hileli durumlar, kayıp para miktarını bulmak, işten atmak ya da suçluların cezalandırılmasını sağlamak, tekrarlanmasını önlemek, suçsuz kişilerin aklanması ve şüpheyi ortadan kaldırmak bakımından tam bir soruşturma havasında yönlendirilmelidir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi muhasebe hileleri çok çeşitlidir ve çok farklı uygulamalarla karşımıza çıkmaktadır. Mali tablolarda hile bulunması olasılığı

ilgili taraflar açısından oldukça büyük bir risk içermektedir. Dolayısıyla, muhasebe mesleğinde de bu alandaki uluslararası gelişme ve uygulamalar takip edilmeli, muhasebede yapılan hilelerin ortaya çıkartılması ya da mali tabloların güvenilirliğinin onaylanması noktasında, özellikle Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve İngiltere başta olmak üzere pek çok lkede uygulamada işlerlik kazanan; “Adli Muhasebecilik” mesleği ve bu mesleğin uygulama alanlarından biri olan “Hile Araştırmacılığı” konusu ele alınmalıdır.

BÖLÜM 2: ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN GELİŞİMİ, ÖRGÜTLENMESİ VE ÇALIŞMA KOŞULLARI

Her alanda kendini hissettiren küreselleşme ve dünyaya etkileri kurumlar ve işletmelerarası ilişkilerde de kendini hissettirirken, yapılan iş ve işlemler giderek daha karmaşık bir hal almaya başlamıştır. Bunlara bağlı olarak ticari içerikli anlaşmalar ve dolayısıyla yaşanan anlaşmazlıkların sayısında da gözle görülür oranda artışlar yaşanmaktadır. Yaşanan bu anlaşmazlıklardan adliyeye intikal edenlerde yargıcın bilgisi dışında uzmanlık alanı bilgisine ihtiyaç duyulması durumunda ihtiyaç duyulan bilgiye bilirkişiler aracılığı ile ulaşılmaktadır. İş hayatındaki bu gelişmeler karşısında Amerika ve Avrupa’da uzun zamandır var olan “Adli Muhasebecilik” mesleği mensupları dava aşamasında ve dava öncesinde ilgili taraflara bilgi sağlamak adına incelemeler yapmakta ve bu sayede bilgi ve tecrübe noksanlığından kaynaklanabilecek yanlış karar almanın önüne geçilebilmektedir. Yine aynı şekilde sorunlu olan, fakat adliyeye intikal etmeyen, iş çevreleri ve işletme yönetimi tarafından incelenerek açıklığa kavuşturulması istenen konularda da yine adli muhasebeci desteğine başvurulabilmektedir. Çalışmanın bu bölümünde adli muhasebecilik mesleği ve uygulama alanlarına yer verilecektir.

2.1. Adli Muhasebecilik

Küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin birer sonucu olarak ulusötesi şirketlerin artması, daha kapsamlı araştırmaları gerekli kılan bir yolsuzluk tespiti ortamını ihtiyaç haline getirmiş ve ticari hayatta özellikle hile üzerine çalışan bir muhasebeci türüne gereksinim doğmuştur. Türkiye’de “Adli Muhasebe”^{*} olarak nitelendirilen olgunun esas adı “Forensic Accounting”dir. “Forensic Accounting” kelimesi ile ihtilafı, adliyeye intikal etmiş muhasebe işlemleri, hukuken ihtilafa neden olmuş muhasebe işlemleri tanımlanmaktadır (Türker, 2009: kişisel görüşme).

^{*} Adli muhasebeciliğin uygulanabilirliği konusunda ilgili taraflardan görüş almak için yapılan mülakatlarda hukukçular; “adli muhasebe” terimini ilk kez duyduklarında, adiyelerde bulunan muhasebe sisteminin sorgulandığını algıladıklarını belirtmişlerdir. Özellikle bazı yargıçlar, böyle bir mesleki terime alışkın olunmadığı için, kavram yerleşinceye dek, “adliyeye aksetmiş muhasebe işlemleri” şeklinde bir açıklamanın daha uygun olacağı yönünde öneride bulunmuşlardır.

Forensic kelimesinin sözlük anlamı, “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” şeklinde ifade edilmektedir (Bozkurt, 2000b: 56). “Adli” kelimesi, “mahkeme ya da kamu tartışmalarına bizzat konu olan, ilişkili olan ya da bu tartışmalarda kullanılan” şeklinde tanımlanabilir. Adli bilimleri ise insanoğlunun tabiat kanunlarını hukuk için kullanması olarak da tanımlamak mümkündür (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103). Adli bilimlerin temel amacı, bilimsel bilgi, beceri ve gerçeklerin, özellikle mahkeme sürecinde kullanılarak, medeni hukuk ya da ceza hukuku alanında ortaya çıkan yasal sorunların çözümüne katkı sağlamaktır. Adli bilim adamları, adli olaylarda kanıt ve gerçekleri incelemekte, açıklamakta, sonuç olarak elde ettikleri uzman düşünce ve bulgularını hukuk mahkemelerinde davaya konu olan soruna açıklık getirmek amacıyla sunmaktadırlar (Thornhill, 1995: 5). Adli muhasebeciler bunu gerçekleştirmek için gerekli ruhsat ve eğitime sahip olan meslek elemanlarıdır. “Adli muhasebeciyi diğer muhasebe meslek elemanlarından ayıran en önemli özellik; mesleğin icrası sırasında diğer muhasebecilere göre hile ve yargı ile çok daha fazla ilişki içerisinde olmalarıdır” (Telpner ve Mostek, 2003:1).

Son yıllarda oldukça yaygın bir şekilde uygulama alanı bulan adli muhasebecilik mesleği; hukuki sorunlarda, muhasebeden, denetimden ve araştırma yeteneklerinden faydalanma temelinde faaliyet göstermektedir. Adli muhasebecilik meslek grubu, öncelikle kültürel arabuluculuk ve “yasallık” ile “ekonomi” arasındaki belirli ilişkiler içerisinde yer almaktadır. Bu da “hukuki ekonomi” olarak adlandırılabilir bir katkı niteliğindedir (Williams, 2002: 377). Buna göre; adli muhasebe, “finansal olayların iş problemlerine uygulanmasında, uygulamaları ve ilişkileri hukuki açıdan yürütmek” şeklinde tanımlanabilir. Adli muhasebeciler ise hilenin önlenmesi, tespiti, mesleki soruşturmalar ve mali tablo hile soruşturmaları ile ilgili hukuk davaları üzerine çalışırlar (Peterson ve Reider, 2001: 29). Bu doğrultuda adli muhasebeciler, adli konularda; dava mahkemeye intikal etmeden ya da dava sürecinde, tartışmanın çözüme kavuşturulabilmesi için gerekli esasları belirleyecek bir hesap analizi sağlarlar.

Bu mesleği yapanlar, diğer bilinen muhasebecilere oranla farklılık taşımaktadırlar; çünkü adli muhasebeciler sadece rakamlarla değil, rakamların ötesinde nelerin bulunduğuyla da ilgilenen tecrübeli birer iş bitirici olmalıdırlar.

Adli muhasebeciliğin uygulanması için aşağıdaki beş unsurun varlığı gerekmektedir (Durkin, 2003: <http://www.cpa2biz.com>):

- Mahkemede uygulanabilmesi,
- Özel uzmanlık bilgisini kullanabilmesi,
- Özel uzmanlık bilgisinin yasal uyumsuzluklara uygulanabilmesi,
- Avukata yardım sağlamak amacıyla uzmanlık düşüncesinin yorumlanması,
- Yasalarla ilgili bilgi sahibi olunması.

Adli muhasebe, “soruşturmacı tekniklerinin kullanımı, muhasebe ve ticaret becerileri ile entegre olma, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceleri çözme, yolsuzluk soruşturması, zarar hakkında karar verme, firma değerinin belirlenmesi ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşımdır (Stevenson, 2004: 460). En genel tanımıyla adli muhasebe, herhangi bir hukuk yönteminin desteğiyle ya da işbirliğiyle yapılan tüm muhasebe işlemlerini kapsamaktadır. Bu tanımlama “forensic” kelimesinin (hukuka ilişkin ya da hukukta kullanılan) sözlük anlamıyla da uyumludur (Oberholzer, 2002: 5). Adli muhasebe tanımlaması emniyet güçleri için yolsuzluk analizi, hissedarların anlaşmazlık yarattığı bir durumda şirketin değerlendirilmesi, kişisel bir haksızlık olayında kazanç kaybının saptanması gibi durumlarda sivil dava desteği vb. kriminal durumları içerir. Bu gibi uygulamaları ele alırken adli muhasebenin başlıca rolü; uzmanlık analizi yapmaktır ve adli muhasebeciler davalarda bilirkişi olarak yer alırlar ya da sözkonusu olan davaya ilişkin yazılı raporlar hazırlarlar (Lawrence, 1998: 1108).

Adli muhasebecilik, hile araştırmacılığı ve dava desteği gibi hukuki konularda sertifikalı kamu muhasebelerinin sunduğu hizmetleri kapsar. Gelişmiş ülkelerde yaygın uygulama alanı bulan adli muhasebe; hukuki sorunlarda, muhasebeden, denetimden ve araştırma yeteneklerinden faydalanmayı içermektedir. Genel anlamda bir adli muhasebeci, hilenin tespiti ve dava desteğini bir arada sürdürebilme becerisine sahip olan kişidir (Crumbley, 2001: 55). Mahkeme ve diğer bazı hukuki talepler

doğrultusunda gerçekleştirilen, bu uzman muhasebeci çalışmalarında amaç, avukatlar ve muhasebeciler arasındaki bilgi alışverişinde köprü görevinin üstlenilmesidir (Pazarçeviren, 2005: 1).

Adli muhasebeci, muhasebe mesleğini bilen avukatlara ve mahkemelere, muhasebenin hukuka ve tartışmalı konulara nasıl uygulanacağı konusunda yardım eden kişidir (Telpner ve Mostek, 2003:1). Bir adli muhasebeciye ihtiyaç duyabilecek taraflar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Pazarçeviren, 2005: 4):

1. Avukatlar,
2. Polis kuvvetleri,
3. Sigorta şirketleri,
4. Hükümet temsilcileri ve hükümete bağlı tüzel kuruluşlar,
5. Bankalar,
6. Mahkemeler,
7. İş dünyası.

Adli Muhasebeci terimi genellikle, gerçeğe ulaşmak amacıyla ve bu gerçekten yola çıkarak bilirkişi yargısına varmak için organize bir şekilde seyreden “analiz, inceleme, soruşturma, denetim ya da sorgulama işlemlerini gerçekleştiren “Sertifikalı Kamu Muhasebecisi” (CPA)’ni tanımlamakta kullanılmaktadır. Hile araştırmacılığı ve dava desteği, hukuki konularda sertifikalı kamu muhasebelerinin sunduğu hizmetleri de kapsar (Crumbley, 1995: 25).

Adli muhasebeciler, kanunun yürürlüğe konulması, takibi ve hatta bazı durumlarda asliye ve ceza suçları ile beyaz yakalılar tarafından işlenen suçları içeren işlemlere yönelik olarak mahkemelerde yardımcı olabilmektedirler. Adli muhasebeciler, belirli durumlarda araştırmacı muhasebeci olarak soruşturma yapabilir, adli muhasebeci olarak dava desteğinde bulunabilir ve daha sonra bilirkişi olarak elde ettiği bulgulara dayanarak, ifade verebilirler. Muhasebe denetimi, değerlendirme ya da adli muhasebenin herhangi bir yönüne ait denetim ve değerlendirme faaliyetlerinin

başkaları tarafından yapılması durumunda adli muhasebeciler dava desteği olarak konuya müdahil olabilir; sonrasında ise belli bir olayda bilirkişi olarak yapılan işin ve ulaşılan sonuçların uygunluğu ya da uygunsuzluğu yönünde ifade verebilirler (Tornhill, 1995: 119). Hatta cinayet davalarında bile adli muhasebecilerden yardım istenebilmektedir. Adli muhasebeci, dolandırıcılık faaliyetlerini saklamaya ve değiştirmeye yönelik bir girişimin olup olmadığını belirlemek amacıyla yoğun bir çaba göstererek, muhasebe kayıtlarını incelemek suretiyle bazen cinayet sebeplerini dahi ortaya çıkartabilmektedirler (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112).

Adli muhasebecilik mesleği, toplumun muhasebecilik mesleğine bakış açısını da değiştirmektedir. Çoğu muhasebecinin orijinal fikirlerden yoksun saymanlar ve hesapçılar olduğu zannedilir. Hepsinden öte, bu hesap uzmanlarını herkes, tekdüze hayatlarını daracık odalarda ve tozlu hesap defterleri arasında derin derin düşünerek geçiren, gözlüklü kişiler olarak tanır. Son yıllarda olaylara daha kuşkulu yaklaşan, daha cesur hesap uzmanları yetişmiştir. Bu muhasebeciler, kayıtları, verileri hemen kabullenmezler. (Pazarçeviren, 2005: 18). Adli muhasebeciler iş dünyasındaki sorunların realitesine eğilerek sayıların ötesine geçecek şekilde eğitilmiş ve muhasebe bilgi ve becerisi bu meslek aracılığıyla kanun önündeki meseleler için kullanılmaya başlamıştır. “Muhasebeciler rakamlara, adli muhasebeciler ise rakamların arkasına bakarlar (www.investigation.com/forensic_accounting.htm) ya da “diğer muhasebeciler tablolara bakarlar, adli muhasebeciler ise olayların içine girerler (www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/crumbley/forensic.html) cümleleri ile diğer muhasebecilerden olan farklılıkları vurgulanmaya çalışılan adli muhasebeciler, son yıllarda artan ticari ilişkiler nedeniyle batı ülkelerinde önem kazanmaya başlamıştır (Özkoç, 2005: 73).

Adli muhasebe hizmetleri, savunma adına da eşit değer ve etkide kullanılabilir. Bu gibi durumlarda adli muhasebeci için amaç; davacı tarafın sunduğu ya da sunulacağı tahmin edilen senaryoyu çürütmek ya da etkisizleştirmektir. Savunma, adli muhasebeciyi, mahkemenin gözünde “akılcı bir şüphe” yaratmak amacıyla davacının tezine zıt bir tez geliştirmekle de görevlendirebilmektedir (Tornhill, 1995: 11–12; Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112).

Özellikle son on yılda Enron ve WorldCom olaylarından sonra adli muhasebecilik ve hile denetimi alanlarında gelişmeler kendini hissettirmeye başlamıştır. Yöneticiler, hilenin belirlenmesi ve önlenmesinde adli muhasebecilik disiplininin etkinliğini artık daha iyi bilmekte; bunun yanında bağımsız denetim firmaları da gerek duyulduğunda görevlendirilmek üzere kendi bünyelerinde adli muhasebe takımları kurmaktadır (Golden ve Pilkington, 2006: 536).

Adli muhasebe mesleğinin uygulama alanını üç ana başlık altında toplamak mümkündür* (www.forensicaccounting.com/three.htm).

- Dava Desteği,
- Uzman Tanıklık,
- Hile Araştırmacılığı (Araştırmacı Muhasebecilik).

2.1.1. Dava Desteği

Dava desteği, bir adli dava öncesinde ya da dava sırasında ilgili avukata sağlanan muhasebe desteğidir. Adli muhasebeci, herhangi bir soruşturmada olası ya da mevcut dolandırıcılıkla ilgili olarak, konuların değerlendirilmesinde dava vekiline yardımcı olabilmektedir (Tornhill, 1995: 199). Adli muhasebecilerin destek verdikleri konular daha çok ekonomik kayıplarla ilgilidir. Örneğin bir sözleşme ihlalinin sonucunda ortaya çıkan mali kaybı hesaplamak tipik bir dava desteğidir.

2.1.2. Uzman Tanıklık

Bazı karmaşık muhasebe davalarında mahkeme taraflarca sunulan bilgilerin açıklığa kavuşturulması amacıyla uzmanlardan yararlanabilir. Bu aşamada uzmanın görüşü kararı kesinleştirebilir. Uzmanın görevlendirilmesi mahkeme tarafından ya da karşıt tarafların anlaşması ile gerçekleştirilebilir (Tornhill, 1995: 214–215). Uzman tanık, mahkeme esnasında uzmanlık bilgisi ile taraflarda oluşan soru işaretlerinin karşılıklı iletişim yoluyla giderilmesi açısından etkili rol oynar. Bir adli muhasebeci mahkemede uzman olarak, sübjektiflikten ve duygusallıktan uzak ve sakin bir şekilde,

* Adli muhasebecilik mesleğinin uygulama alanlarına ait ayrıntılı bilgiye üçüncü bölümde yer verilecektir.

karmaşık muhasebe sorunlarına ilişkin uzman fikirlerini objektif olarak sunar. Önemli olan muhasebe problemlerinin açık ve anlaşılır bir dil ile sunulmasıdır (Pazarçeviren, 2005: 9).

2.1.3. Hile Araştırmacılığı

Hile araştırmacılığı, daha çok işletme sahiplerinin, ortaklarının ya da yöneticilerinin isteği doğrultusunda hile iddialarının ya da olasılıklarının varlığını araştırma şeklinde uygulanan adli muhasebecilik dalıdır. Adli muhasebe, genel olarak basit bir hile araştırmacılığından farklıdır. Hile araştırmacılığı, hile ve aldatmayı arayıp, bulup, engellemeyi amaçlar; oysa bir adli muhasebeci, bir hile ya da aldatma kanıtı ve şüphesi elde edildikten sonra görevlendirilebilir (Albrecht ve Albrecht, 2003: 55).

Araştırmacı muhasebecilik, genelde hile uygulamaları ve bunun sonucunda karşılaşılan iş gören hırsızlığı, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta dolandırıcılığı, rüşvetçilik, suç tatbikatına ilişkin soruşturmalar vb. cezai konuların incelenmesiyle ilgilenir (Pazarçeviren, 2005: 5).

2.2. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri

Özellikle son zamanlarda gerçekleşen Enron, WorldCom, Parmalat, Adelphia, Xerox vb. gibi şirket skandalları muhasebe denetiminin önemini ve denetçi sorumluluğunu artırmıştır. Yapılan muhasebe hileleri yalnızca şirket sahiplerinin ve yatırımcıların değil, çalışanlar, kredi kurumları, devlet ve denetim firmaları gibi pek çok kesimin de zarar görmesine neden olmaktadır.

Bir işi en iyi bilen kişi, işi yapan kişidir ve işi yapan kişiler de konularında uzman kişilerse yapacakları birkaç değişiklikle içerisinde bulunulan durumu olduğu gibi değil, olmasını istediği gibi, görünür hale getirebilirler. Bilanço düzenlenmesi, muhasebe kayıtları, defterler, faturalar vb. konularda uzman olan bazı kötü niyetli kişiler hileli uygulamalarla rakamları manipüle edebilir, bir anda binler milyonlara, karlar zarara, zararlar kayıplara dönüşebilir. Satışlar yöneticilerin ya da patronların isteğine göre yükselip düşebilir. Bu konularda neye ve nereye dikkat edilmesi gerektiğini ancak uzman bir hesap kontrolörü (denetçisi) söyleyebilir. Bu gibi hileli uygulamaların ortaya çıkartılması için gerekli eğitimi alarak yetişmiş uzman kişilerden oluşan ve

Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve İngiltere gibi ülkelerde uygulamalarına rastladığımız adli muhasebecilik meslek grubu ön plana çıkmaktadır.

Adli muhasebeciler iş dünyasındaki sorunların realitesine eğilerek sayıların ötesine geçecek şekilde eğitilmişlerdir. Bu meslek vasıtasıyla, muhasebe bilgisi ve becerisi kanun önündeki meseleler için kullanılmaya başlamıştır (www.forensicaccounting.com/three.htm). Adli muhasebeciler, yasal sorgulamalara kendi muhasebe bilgisini uygulayabilme özelliği taşımaktadır. Adli bir CPA uzmanı yazılan raporları sorgulayacak, azillerde yardım edecek, bir uzman tanığı olduğu gibi doğrulayacak, yolsuzluk araştırmalarına başlayacak ve suçlu araştırmalarında yardım edecek sivil bir kişidir (www.forensicaccounting.com. 23.11.2005) .

Muhasebenin uzmanlık alanlarından biri olarak değerlendirebileceğimiz denetim ve inceleme becerilerinin bütünü olarak ifade edilen adli muhasebeciliğin oluşumunda, genel olarak aşağıda sıralanan nedenler etkili olmuştur (Bozkurt, 2000b: 56–57):

1. Ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması sonucu, bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamışlardır,
2. Toplumda; birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkiler giderek sorun doğurmaya başlamıştır,
3. İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta, yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve de önlenmesi zorlaşmaktadır,
4. Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır,
5. Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar.

Adli muhasebenin ortaya çıkış süreci değerlendirilecek olursa, iş hayatında ortaya çıkan ve bu sürece etki eden unsurlar aşağıdaki gibi sınırlandırılabilir:

i. Değişen Şirket Ortamı

Günümüzde yöneticiler sorumluluklarının önemini farkında olup şirket içinde hileli eylemleri tespit etme ve onunla mücadele etme konusunda daha hassas

davranmaktadırlar. Genel müdürleri (CEO) ve üst düzey finans sorumluları (CFO) finansal hesap özetlerini kayıt altına almakla ve belgelendirmekle görevlidirler ve olası hile girişimlerini aydınlayabilecek her türlü bilgi ve belgeyi dış denetçilere sunmak durumundadırlar. Denetim komiteleri delillerin ayrıntılı olarak incelenmesi gerektiğini benimsemekte ve bunun sonucunda artık denetçilerle daha çok biraraya gelmekte ve olası hile girişimleri konusunda ekstra araştırmalar talep etmektedirler (Golden ve Pilkington, 2006: 540).

Şirketler kendi faaliyet alanına uygun düzenlemelere olan ihtiyacın farkındadırlar. Bu konuda etik kurallar da geliştirilirse şirket çalışanlarına ya da yöneticilerine hesap sormak mümkün olacaktır. Yakın gelecekte şirketler hile girişimlerini araştırmaya yönelik örgütsel yaklaşımlarını netleştirmek zorunluluğu hissedeceklerdir. Merkezden uzak bir yerde faaliyetini sürdüren yavru şirket ya da şube olası bir hile olayının incelenmesinde merkezden bağımsız bir şekilde onlardan hukuki destek ya da tavsiye almadan sürdürmek isteyebilir. Ancak bu durumda şirketin bu detayı bilmemesi genel görünüş hakkında yanlışlığa düşmesine sebep olabilir ve şube, şirket yöneticilerinin gözünde bazı olayları kendilerinden gizlemiş durumuna düşebilir. Bu gibi durumlar her iki taraf için de zor ve sıkıntı verici bir ortam yaratır. İşletme yönetimleri bu gibi durumların varlığının bilincinde olduklarını gösteren gelişme ve davranışlar sergileme ihtiyacı ile Sarbanes Oxley 'in gereklilikleri, SEC kuralları ve gelişen mesleki çizgiler doğrultusunda olası vakalar karşısında nasıl davranacaklarını planlayarak hile temelli uygulamalara karşı önceden hazırlıklı olmaya çalışmaktadırlar (Golden ve Pilkington, 2006: 541) .

ii. İç Denetim

Günümüzde denetimin; özellikle iç denetimin önemi anlaşılmış ve iç denetimin etkinliğini artırmaya yönelik oluşumlar ve düzenlenen eğitimler sayesinde iç denetimlerde hile ve hileli durumları tespit etme yetenekleri artmıştır. Bazı iç denetim birimleri, işlemlerin gözden geçirilmesi ve hileler konusunda daha yetenekli hale gelirken bazıları da olası bir olumsuzluk karşısında sorumluluk üstlenmek için hazır değildir. İşletme içinde hile araştırmacılarını yetiştirmelerinin ya da istihdam etmenin

önünde farklı engeller olabilmektedir. Bu gibi durumlarda işletme içi personel yerine işletme dışı bir uzmandan yararlanmak uygun bir davranış olacaktır.

iii. Şirket İçi Yargılama/Karar Verme

Geçmişte yönetimler şirket adı zarar görmesin ve hisse senetleri değer kaybetmesin, düşüncesiyle bazı olayları örtbas etme eğilimi gösteriyorlardı. Oysa artık yönetimler, yöneticiler ve denetçiler, olası hilelere ait kurallar ve yaptırımlarla ilgili tecrübe kazanmaya başlamışlardır. Günümüzde daha fazla şeffaflık ve daha açık bilgi düşüncesiyle bu gibi olayların ifşasına gidilebilmektedir. Bu durum kimileri için potansiyel bir risk olarak değerlendirilebileceği gibi işletme adına uzun vadede yararlı bir uygulama olarak da değerlendirilebilmektedir (Golden ve Pilkington, 2006: 542).

iv. Finansal Olmayan İş Verileri

Adli muhasebeciliğin tanımlanmasında temel olarak mali tablolar açısından riskler, görev tanımlamalarının ve yetkilerin netliği gibi konular üzerinde durulsa da, mali tablolardaki sayıların ardında şirket yöneticilerince sunulan ve yatırımcıları etkileyen kocaman rakamlar ve yorumlar evreni bulunmaktadır. Mali tablolardaki rakamlar şirkete olan ilgiyi gösteren tek unsur değildir. Düzenleyiciler ve kanun koyucular yatırımcının finansal raporlara olan güvenini tesis etmek için kurallar koyarlar. Ancak pek çok yatırımcı ve piyasa analisti bunun pek farkına varmamış olsa dahi yatırım dünyasında “Finansal Olmayan İş Verileri” (Non Financial Operating Data) olarak adlandırılan ve çok az bir kısmı denetlenebilen unsurlar giderek önem kazanmaktadır (Golden ve Pilkington, 2006: 543).

Şirket etkinliklerini en iyi şekilde değerlendirmek, düşük performansı göz ardı etmek, kaynakların hileli biçimde kullanılmasını örtbas etmek gibi konularda yasalar yolsuzluğu ortaya çıkartma konusunda tüm sorumluluğu yöneticilere yüklemiştir. Örneğin “Web Work Marketing Co. Inc.” Şirketi oluşturduğu web sayfasında kendini “en hızlı gelişen internet şirketi” olarak tanıtarak 10.000–12.000 arasında müşterisi olduğundan bahsetmişti, oysa aynı dönemde 35 müşterisi ve 26 \$ net geliri bulunmaktaydı. Bu ifade sadece bir slogandı ve yalan yanlış bilgiler içerse de bir heyecan yaratılmak istenmişti (Golden ve Pilkington, 2006: 545).

Yönetim, finansal olmayan işletme verilerini doğru olarak raporlama konusunda düzenleyicilerce uygulanan baskılardan dolayı sorumluluk altındadır. Dış denetçiler bu verileri görmelidir; ancak bu durum, denetçiye verilen bilgilerin tam ve doğru olduğu konusunda bir garanti sağlamaz. Finansal olmayan iş verilerinin adli muhasebe araştırmacısıyla olan bağlantısı oldukça önemli bir konudur. Günümüzde yatırımcılar şirketlerin finansal performansını değerlendirmek için satış ve karlılık rakamlarının yanında, müşterinin ürün ya da hizmetlere ne derece güvendiği, rekabet gücü, bilgiyi paylaşma, öğrenme ve değişen koşullara adapte olabilme gücü gibi kazanç ve karlılık dışındaki göstergelere de bakmaktadırlar.

Finansal olmayan performans göstergeleri arasında yeniliklere, markalara, müşterilere, insanlara, üretim/arz zincirine ve tanınmışlığa uyarlanabilecek ölçütler de yer almaktadır. Sayılan ölçütlerin hiçbiri finansal ölçütler değildir; ancak bu ölçütler sadece yönetimle ilgili bilgilerin gittikçe önem kazanan unsurları olduğu için değil; aynı zamanda ölçülebilir, raporlanabilir veriler oldukları için de önem kazanırlar. Geleceğe yönelik düşünüldüğünde bu gibi finansal olmayan iş verilerinin daha çok kabul göreceği ve öneminin giderek artacağı söylenebilir. Bu da adli muhasebe araştırmacılarına olan ihtiyacın daha da artacağını düşündürmektedir (Golden ve Pilkington, 2006: 544).

v. Teknolojik Gelişme Siber Suçların Yaygınlaşması

Teknolojik gelişime paralel olarak artan internet korsanları ve siber suçların giderek artması, bunlara yönelik gelişmiş güvenlik gereksinimi ve bu tür adli soruşturmaları yürütmek için gerekli olan yetenek ihtiyacı da adli muhasebecilerin önemini giderek artırmaktadır. Teknoloji ve bilgi sistemlerinin etkili kullanımı, çevre bileşenlerini de kapsar ve etkili bir yolsuzluk karşıtı programın ayrılmaz parçasıdır.

Kariyerlerinin başında olan birçok adli muhasebeci, e-ticaretin ve internetin gelişmesiyle bilgisayar kullanımından kaynaklanan ya da bu yüzden gizlenmiş problemlerle karşılaşmaktadır (www.forensicaccounting.com).

Bilgi teknolojisi (IT) perspektifinden, şirketin sistem ortamı ne kadar karmaşıkça, kurum, sahtekârlığa o kadar açıktır. ‘Yolsuzluk yapma yeteneği’ni belirlemekle ilgili olarak, IT güvenlik denetimi, kurumda güvenliğin idare edilme şekline özel önem

verilerek incelenmelidir. Güvenlik sistemleri, iyi bir iç denetimin köşe taşı olarak, görev dağılımını sağlayan bir yoldur. Tarihsel olarak, büyük ve karmaşık kurumlar bu konuda iyi değildir. Yönetim kontrolündeki zayıflıklar (kimin hangi bilgiye, ne kadar erişim izni olup kimlere izin verilmeyeceği) kaçınılmaz olarak uygunsuz erişime yol açar (Kenyon ve Tilton, 2006: 126).

2.3. Adli Muhasebe Araştırmacılığının Konuları

Adli muhasebe araştırmacılığı konusu hem ABD’de hem de tüm dünyada hızla gelişmektedir. Sorunlar gittikçe daha büyüyen daha karmaşık hale gelmesine rağmen eldeki olanaklar da gelişmektedir. Adli muhasebecilik teorik ve pratik problemlerle karşılaşan yetenekli ve başarılı denetçilerin faaliyet alanı olmaktadır (Golden ve Pilkington, 2006: 546).

Adli muhasebeciler birçok farklı sektörde ve geniş bir alanda incelemede bulunarak görevlerini yerine getirirler. ABD Adalet Dairesi (Department Of Justice) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SEC- Securities and Exchange Commission) tarafından yürütülen araştırmaların temel hedefi şirketlerinin liderleridir. Bunun sonucu olarak yöneticilerin savunmasında, adli muhasebe uzmanlarından alacakları yardım önem kazanmaktadır.

Yolsuzluk konusunda ilk sırada şirket aleyhine açılan davalar yer alırken, kişilere açılan davalar ikinci sırada yer almaktadır. Bu açıdan bireyleri savunan ve gerçekleri birleştirme ve analiz etme konusunda kendilerine yardımcı olmaları için bir adli muhasebe araştırmacısından yardım isteyen avukatlar, genel olarak dava dosyası, keşif belgeleri, denetçi raporu gibi kayıtları elde edebilirler. Ancak bu bilgilere sahip olmaları bireylerin karar verme aşamasında, belli konularda bilgi eksikliklerinin varlığını ortaya çıkartma açısından yararlı olabilir. Bu gibi olaylarda her iki taraf açısından da adli muhasebecinin araştırma ya da analiz sonuçları temel hareket noktası haline gelebilir (Golden ve Pilkington, 2006: 543).

Bazıları adli muhasebecilerin finansal suç incelemeleri yürüttüğüne inanmaktadır. Bu görüş büyük ölçüde WorldCom ve Enron gibi skandallar sonrasında adli muhasebecilerin yalnızca hile tespiti ya da incelemeleriyle ilişkilendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Gerçekte adli muhasebeciler sadece yolsuzluk araştırması değil, çok çeşitli hizmetler vermektedirler. Bazı adli muhasebeciler ticari anlaşmazlıklar

üzerine yoğunlaşırken bununla ilgili ticari anlaşmazlıklarda görüş bildiren uzman, danışman ya da arabulucu olarak görev alırlar. Hakem olarak görev aldıklarında mahkeme tarafından, mahkeme heyeti üyesi bir yargıç ya da jüri olarak görev yapmaları için atanırlar. Danışman olduklarında araştırmalara yardımcı olurlar, konu ile ilgili tespitlerini sunarlar, gideri/zararı hesaplayarak, strateji geliştirilmesi için avukatlara yardımcı olurlar (Markman ve diğ. 2006: 525).

Hileli işlemler ve yolsuzluk olayları kimi zaman çok karmaşık bir yapı arz eder; bu nedenle de konunun bir uzman tarafından analiz edilmesi gerekir. Adli muhasebecilerin çalışma alanları, araştırma dışında çok spesifik çalışma alanlarını kapsayabilir. Bu alanlara ana hatlarıyla bakacak olursak adli muhasebe uzmanlığına neden ihtiyaç duyulabileceği daha anlaşılır olacaktır. Aşağıda bir adli muhasebecinin ilgilendiği çeşitli alanlara değinilerek konunun daha anlaşılabilir olması sağlanabilir:

i. Kurumsal İncelemeler: İşletmeler, kurumsal çerçevede ve kurumsal çerçeve olmaksızın olası haksızlıkları içerebilecek bir dizi kaynaktan doğan konuya reaksiyon gösterirler. İsimli telefon ve mektup yoluyla yapılan ihbarlar, çalışanların şikayetleri, gibi sorunları değerlendirmek ve işletmeye yöneltilen iddiaların doğruluğunu araştırmak için adli muhasebecilere ihtiyaç duyabilirler. Bu gibi iddiaların değerlendirilmesinde iddiadan etkilenen kişi, işletme çalışanı birisinin değil, bağımsız, tarafsız ve objektif bir kimliğe sahip adli muhasebecinin olaya dahil olduğunu gördüğünde, konu hakkında görüşmeye daha istekli olabilmektedir (Gülaçtı, 2004: 61).

ii. Ortaklık ya da Hissedar Davaları: Hissedarlar bazen şirket görevlileri ya da yöneticileri aleyhine yasayı ihlal ettikleri iddiasıyla dava açarlar. Böylesi davalarda adli muhasebeciler bir şirketin performansının düşüşünü ve nedenlerini değerlendirebilirler ve bununla yönetim kurulu kararlarının ve uygulamalarının olası bağlantılarını tespit ederler (Markman ve diğ., 2006: 532). Bu tür anlaşmazlıkların olduğu olaylarda, anlaşmazlığın mali tarafını belirlemek için, genelde birden çok yılın muhasebe kayıtlarının incelenmesi sözkonusudur. Buna göre adli muhasebeci taraflardan biri tarafından ya da mahkeme aşamasındaysa mahkeme tarafından konuyu açıklayıcı bilgiye ulaşılması amacıyla görevlendirilebilir (Özkoç, 2005: 75). Bu gibi

davalar uzun yıllardan sonra elde edilen muhasebe kayıtlarının ve dava konusunun (kar-zarar talebi) detaylı analizini içerir.

Parasal tazminat konuları genelde zararın tespiti aşamasında adli muhasebe araştırmasını gerektirir. Bunun için geniş ölçüde kabul görmüş teknikler bulunmaktadır. Bunlardan biri “cepten çıkanın” tespitidir. Bu gibi davaların temelinde alış fiyatı ile satış fiyatları arasındaki farkın belirlenmesi gerektiği açık ve kolay anlaşılabilir bir ifade olmakla birlikte uygulamada bunu belirlemek zordur. Adli muhasebeciler iddia edilen hatalı ya da hileli davranışı dikkate almadan makroekonomik bilgiyi, endüstriyel bilgiyi ve şirket odaklı bilgileri dikkate almak suretiyle sözkonusu hisselerin gerçek değerlerini tespit edebilir (Markman ve diğ., 2006: 531).

iii. Devlet ile Yapılan İşler: Hükümetler iş çevreleri tarafından en büyük müşteri olarak tanımlansa da devletle yapılan sözleşmeler finansal analistler açısından oldukça karmaşık bir yapıya sahiptirler. Yapılan kontratların boyutu düşünüldüğünde - ki genelde milyon ya da milyar dolarlarla ifade edilebilen - sözleşmelerde çok büyük anlaşmazlıklar ortaya çıkabilir ve bu da oldukça ayrıntılı finansal analizler gerektirir. Bazen hükümetler maliyet kayıplarını telafi edebilmek için dava açar. Devlet tarafından açılan dava aşamasında savunmayı üstlenen avukatlara genelde adli muhasebeciler destek olurlar. Çünkü devlet bu aşamada zaten bazı kamu kuruluşlarından uzmanlık desteği sağlamaktadır. Bazen hükümetler dava sürecine yardımcı olunması için dışarıdan adli muhasebe uzmanları ya da diğer uzmanlara da ihtiyaç duyabilmektedirler (Markman ve diğ., 2006: 529).

Devlet ile ortaya çıkan davaların çoğu hükümet müteahhitleri olan taraflar arasında ortaya çıkmakta ya da bu müteahhitler aleyhine açılan davalardır. Bu davaların konusu genelde maliyetler ve performans olmaktadır. Hükümet bir maliyete itiraz ettiğinde davalı bu maliyetin makul olduğunu kanıtlayabilmek için adli analiz yaptırabilir. Performansa dayalı anlaşmazlıklar ise genelde işin bitim süresinin hükümetin isteği doğrultusunda mı olacağı, yoksa performansın mı dikkate alınması gerektiği konusuna dayanmaktadır. Adli muhasebeciler bu aşamada performansın yeterli olup olmadığını ortaya çıkartmak için zamana göre ayarlanan bütçelerin finansal analizini yaparlar ve

söz konusu miktarları analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili tarafa yardımcı olurlar.

Adli muhasebeciler, işletmelerin yasalara uymalarını sağlayarak yasal düzenlemelere uyum konusunda hükümetlere yardımcı olabilirler. Bağış ve mali destek araştırmaları ile kamu soruştırmaları devlete verilen adli muhasebe hizmetinin bir parçasını oluştırmaktadır. Bir adli muhasebecinin yasal süreçte yer almasını gerektiren durumlar için genelleme yapmak gerekirse, olası mali zarar veya zarar riskinin mevcut olduğu durumlarda gerekli oldukları öne sürülebilir. Gerçekte adli muhasebecinin sorumluluğu, problem çözücü olma konusunda ortaya çıkmaktadır (Bologna ve Lindquist, 1995: 43).

Adli muhasebeciler, hükümet tarafından şirketler aleyhine açılan bir davada inceleme yaparken olası hileyi ve derecesini incelemenin yanı sıra bu yolsuzluğun finansal etkisini de değerlendirirler. Böylece hükümete zarardan dönme konusunda da yeterli desteği sağlamış olurlar (Markman ve diğ., 2006: 530).

iv. Ceza Davaları: Beyaz yaka suçlar açısından muhasebeciler ve denetçiler sürekli olarak kundakçılık, taklit, sahtekarlık, iade edilen paralar ve sermaye piyasaları manipölasyonları gibi bir dizi durumda bireyler ve şirketler aleyhine öne sürülen iddialarla ilgili mali işlemlerin ayıklanması, değerlendirilmesi, rapor edilmesi konularında uzmanlıklarına ihtiyaç duyulan kişilerdir. Muhasebeciler ve denetçiler uzman tanık olarak mahkemelerde bu gibi ceza davalarına müdahil olmak suretiyle önemli bir konuma gelmişlerdir (Gülaçtı, 2004: 62).

v. İnşaat Sektörü: İnşaat sektöründeki projeler iyi yönetilmezse maliyetler oldukça yükselebilir. Ancak planlama aşamasında sağlıklı bir danışmanlık hizmeti alınır ve risk yönetimi uygulanır sorunlar henüz başlamadan çözümlenebilse de anlaşmazlık ve davaların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Bu durumda anlaşmazlıkların çözümü için adli muhasebecinin uzmanlık bilgisi gerekecektir. Kağıt üzerindeki projenin inşaaı aşamasında müteahhidi, inşaat yöneticisini ve taşeronları etkileyen değişiklikler ortaya çıkarak, planlanmamış maliyet artışlarıyla karşılaşılabılır. Müteahhidin fatura ve gider belgelerini iliştirerek değişiklikleri kanıtlanması pek mümkün değildir. Adli muhasebe

incelemesi, projedeki değişiklikler ve ortaya çıkan zararlar arasında mantıklı bir bağlantı kurmaya yardımcı olur.

Bu gibi inşaat davalarının karmaşıklığı göz önüne alındığında adli muhasebeciler bu davaların her iki tarafında da yer alabilirler. Bazı adli muhasebeciler davalının, bazıları davacının hesap analizlerini yaparak mahkemede görüş bildiren uzman statüsüyle ispat edici konumda yer alabilirler (Markman ve diğ., 2006: 527).

vi. Şahsi Yaralanma İddiaları/Motorlu Taşıtlı Kazaları: Bir adli muhasebeciye, taşıtlı kazasından kaynaklanan mali kaybın miktarının belirlenmesi için de başvurulabilir. Şahsi yaralanma ve motorlu taşıtlı kazaları, tıbbi yolsuzluk (yanlış teşhis, görevi kötüye kullanma) ve haksız işten çıkarma davaları gibi sonuçta oluşan mali kaybın belirlenmesine ilişkin tespitler ve benzeri sorunları da içerir.

vii. İşin Durması/Sigortadan İstenebilecek Diğer Tazminat Talepleri: Sigorta poliçeleri içerik ve şartlarına göre önemli ölçüde değişiklik arz eder. Burada adli muhasebecinin görevi, söz konusu durumun ve kayıplara ilişkin uygun hesaplama metodunun incelenmesi amacıyla poliçenin detaylı bir analizini yapmaktır. Davanın karara bağlanması sürecinde adli muhasebeciden, sigortalı bir kişinin ya da sigorta şirketinin perspektifinden bakarak destek sağlaması istenir. Bu tür durumlara örnek olarak; işin durması, mal kayıpları ve iş görenin sadakatsizliği iddiaları gösterilebilir (Özkoş, 2005: 75).

Çoğu sigorta politikası/poliçesi profesyonel bir ücret cirosunu kapsamaktadır ve bu durum sigortalılar açısından herhangi bir kötü olay karşısında bir güvencedir. İşin sektöre uğraması ise poliçe sahibi açısından risk teşkil eder. Şirketler iddialarını hazırlamaları, zarar ve kayıpları hesaplamaları ve bazı durumlarda sigorta şirketlerinin adli muhasebecilerinin iddialarını çürütmek için adli muhasebeci tutarlar.

Bu konudaki en zorlu işlemlerden biri sigortalıya ait sigorta poliçelerinin nasıl hazırlandığı ve muhasebe bilgilerine dönüştürüldüğüdür. Şirket muhasebeleri üretim çerçevesinde kar-zararı tespit ederken işin aksamasından kaynaklanan zararlar daha farklı tanımlanmaktadır. İşin aksadığının iddia edildiği bir durumda kayıp, bir kaybın arkasından şirkette ne olduğu ile kayıp olmasaydı ne olurdu arasındaki farktır. İşte adli muhasebeciler bunları tahmin etmeye çalışırlar. Bunu da olay sonrası performansla

(olayın ardından gelir ve giderde yaşanan değişikliklerle) kıyaslarlar. Bazen durum yaşanan sorun nedeniyle şirketin faaliyetlerinin tamamen değişebileceği kadar karmaşık olabilir (Markman ve diğ., 2006: 530).

Sigortaya ilişkin taleplerin sigortalı ve sigortacılar adına hem hazırlanması hem de değerlendirilmesi, talebin doğruluğu ve boyutu açısından bir adli muhasebecinin yardımını gerektirebilir. Daha önemli alanlar ise işin kesintiye uğramasından doğan zararın hesaplanması, kefalet senedi ve kişisel yaralanma konularına ilişkindir. Bu olayların mali projeksiyonlar gerektirdiği açıktır, ancak çoğu olayda projeksiyonlara baz teşkil edecek geçmiş analizine gereksinim duyulur (Gülaçtı, 2004: 62; Bologna ve Lindquist'den alıntı).

viii. İşletme/ İşgören Hile Soruşturmaları ve Rüşvet: Bu çalışmalar daha çok hilenin varlığı, doğası ve boyutuna ilişkin saptamalar yapmaya yönelik prosedürler ve suçlunun tanımlanmasıyla ilgilidir. Bu tür araştırmalarda adli muhasebeci, fon takibi, fonlara erişim olanağı olan personel ile görüşülmesi, kanıt niteliğinde belgelerin detaylı bir şekilde incelenmesi, işletme varlıklarının tanımlanması ve geri alınması gibi konularda görev alabilir (Özkol, 2005: 76). Bu da personelle yapılacak mülakatları ve belgelere dayanan kanıtların detaylı incelenmesini gerektirir.

Rüşvet ve hilenin belirlenmesi zordur çünkü bu ikili, bir şekilde meşru işlerin içine gömülmüştür. Şöyle ki; şirkete alınan varlıklar, mallar, gayrimenkuller ve hizmetler için fazla ödeme yapar; bunun için de suçu işleyen satış temsilcisinden rüşveti alır. Bu şekilde rüşvet ve sahtekarlık genelde kurumun satın alma fonksiyonunu içerir. Bu tabloların potansiyel hedefi kontrat yapma ya da ürün, varlık, materyal, hammadde, sabit mallar ve yazılım gibi şeylerde satın alma yetkisi olan herkesi içerebilir. Potansiyel hedefler aynı zamanda, mühendis, kalite kontrol personeli ve diğer teknik eksperler gibi kontratların kabulü için imzaları gerekli olan diğer kişileri de içerebilir (Kenyon ve Tilton, 2006).

ix. Boşanmalarla İlgili Mali Anlaşmazlıklar: Boşanma olaylarında evlilikte edinilen malların değerinin belirlenmesi ve paylaşılması gibi pek çok sorun yaşanır. Örneğin eğer bir evlilik anlaşması varsa, bu anlaşmalar her iki tarafın da kayıplarına dayanan haklarını tanımlar. Bu nedenle söz konusu hakların hesaplanıp, zararın tahmin edilmesi

gerekir. Burada sorun, eşlerin evlilikleri süresince harcamaları birlikte yapmalarıdır. Adli muhasebeciler bunları incelemek ve ayrıştırmak konusunda taraflara yardımcı olurlar (Markman ve diğ., 2006: 530).

Çiftler arasında malların paylaşımı ile ilgili pek çok problem yaşanabilir. Adli muhasebeciler bu aşamada da gerçekleri ortaya çıkartmada yardımcı olabilirler. Ayrıca adli muhasebeciler profesyonel itibarın değerlendirilmesi ile de ilgili çalışmalar yaparlar. Bu aşamada çok çeşitli değerlendirme teknikleri bulunmaktadır (Markman ve diğ., 2006: 530).

Boşanma avukatları da, aktiflerin düşük değerle gösterildiğine ya da pasiflerin (özellikle borçların) abartıldığına dair şüpheleri nedeniyle adli muhasebecilere başvururlar. Bu tür anlaşmazlıklarda her türlü malvarlığının izlenmesi, tespiti ve değerlemesidir konusunda adli muhasebeciye başvurulabilir. İncelenmesi ve değerlendirilmesi gereken varlıklar işletmeler, gayrimenkuller ve diğer varlıklar olabilir (Özkoç, 2005: 76).

x. Firma Değerlemesi: Dava açmak amacıyla firma değerlendirilmesi yapılmasının esasları ve kavramları başka amaçlarla yapılan (tüm hisseleri almak, çalışan hisse senedi opsiyon planlaması yapmak ya da özsermaye artırımı amaçlı) değerlendirmeyle aynıdır. Davalarda firma değerlendirilmesinin yapılması genelde, evliliklerdeki anlaşmazlıklardan, hissedarların anlaşmazlıklarından, şirketin dağılmasından, vergi ile ilgili konulardan kaynaklanmaktadır. Bu gibi durumlarda anlaşılacak adli muhasebeciler söz konusu işin finansal, yasal, işlevsel, tarihi ya da anlaşmalarla ilgili boyutlarına dair tüm verileri toplamak için yoğun çaba harcarlar. Bu veriler genel kabul görmüş bir dizi teknikle değerlendirme yapmak amacıyla kullanılabilir. Çoğu çalışmada adli muhasebeciler hakları, ayrıcalıkları ve kısıtlamaları dikkate alırlar. Bazen adli muhasebeciler hisseleri de özsermaye kaynaklarını da değerleyebilirler. Bu gibi durumlarda analizin odak noktası risk esaslı inceleme olmaktadır (Markman ve diğ., 2006: 532).

xi. İşletmenin Mali Kayıplarına İlişkin Davalar: Burada adli muhasebecilerin, sözleşme ile ilgili uyuşmazlıkları-ihlalleri, işletmelerle ilgili birleşme ya da ayrılma davaları, iflas davaları, işletme değerlemeleri, inşaatla ilişkin iddialar, istimlak, ürün

sorumluluğu ya da marka ve patent hakkının yetkisiz kullanımı ile ilgili kayıplarla ilişkin sorumluluklar üstlenmesi söz konusudur.

xii. İş Kombinasyonları: Bazı iş kombinasyonları beraberinde güvensizlik ile ilgili sorunları getirirken, bazıları da birleşme ya da satın alma ve bu durumun fiyatlar üzerinde yaratabileceği etkiler ile ilgili sorunları beraberinde getirirler. Güvensizlik durumunda davacılar, davalının yasaları ihlalden kaynaklanan zararı dile getirirler. Bu gibi durumlarda adli muhasebeciler davacının iddiasını ispat etmeye çalışırken, davalının iddialarını da çürütmek üzere faaliyette bulunurlar.

xiii. Mesleki İhmal: Adli muhasebeci mesleki ihmal ile ilgili sorunları iki açıdan ele alabilir.

1-Teknik açıdan (genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin, genel kabul görmüş denetim standartlarının ya da diğer standartların ihlali),

2-Kayıpların hesaplanması açısından.

Eğer davalı görevin kötüye kullanılması fiili ile suçlanan kişi, bir muhasebeci ise adli muhasebeci olayı her iki yönüyle de değerlendirmek durumundadır. Muhasebe dışında bir meslek elemanı tarafından gerçekleştirilen bir uygulama bulunuyorsa, adli muhasebeci sadece kayıpların hesaplanması açısından olaya müdahil olur.

xiv. Arabuluculuk ve Tahkim: Hukuki konulara ve uygulama usullerine olan yakınlıkları ve yatkınlıkları dolayısıyla adli muhasebeciler özel eğitim almak suretiyle arabuluculuk ve hakemlik yapabilirler. Bunun sonucunda adli muhasebeciler tarafından Alternatif Karar Mekanizması (Alternative Dispute Resolution-ADR) servisi kurulmuştur. ADR servisi; hem arabuluculuk hem de tahkim hizmetlerini içerir bireyler ve şirketlere en uygun zaman zarfında, en az kesinti ile uyuşmazlığın çözülmesi için yardımda bulunacak şekilde düzenlenmiştir (www.forensicaccounting.com/four.htm:13.01.2004).

xv. Çevresel Sorunlar: Çevreyle ilgili gider ve zararlar aniden ortaya çıkabilirler. Bunun sonucunda adli muhasebe araştırmacıları olayların maliyetlerini düşürmek, sınırlandırmak ya da bertaraf etmek için çalışarak, şirketin söz konusu faaliyetlerinin yeniden yapılandırılmasına yardımcı olurlar. Adli muhasebe uzmanları çevresel

konularla ilgili olarak ABD’nde Çevresel Koruma Kurumu’nun verdiği cezaları düşürme konusunda yardımcı olmaktadır (Markman ve diğ., 2006: 527).

xvi. Sanal Suçlar: Günümüz ortamında yüzlerine bir maske takarak işyerine gelen soyguncuların yerini bilgisayar sistemlerine girerek soygun yapanlar almıştır. Bu gibi olaylarla karşılaşıldığında güvenlikten sorumlu kişiler şirketin enformasyon / bilgi sistemindeki zayıf noktaları tespit etmek suretiyle bu gibi davranışların önlenmesine yönelik çalışmalarda bulunurlar. Adli muhasebeciler hangi bilgi ve kayıtlara ulaşıldığını saptamak için suçluların yakalanmasına yönelik ipuçlarını kendileri tespit edebilirler ya da teknolojik bilgiye sahip kişilerin yardımına ihtiyaç duyabilirler. Ancak bilinen odur ki, bu tip teknolojik saldırılar çok daha ciddi çalışmalar yapılmasını gerektirir.

Sanal suçlarla karşılaşıldığında şirketler adli muhasebecilerden siber korsanlar ile ilgili iddiaların desteklenmesi aşamasında yardım isteyebilirler. Bu iddiaların oluşturulması oldukça güç ve karmaşıktır; avukatlar korsanlarla ilgili iddialarını desteklemek için ayrıntılı analizlere ihtiyaç duyarlar. Bu aşamada adli muhasebeciler iddialarını şekillendirmede avukatlara yardımcı olurlar.

Teknoloji altyapılı suçlarda zararların tespiti kriminal ya da sivil mercilerin desteğini gerektirebilir. Bu gibi durumlarla karşılaşıldığında bunların telafisi için gereken maliyetlerin belirlenmesi, kaybedilen üretkenlik ya da fiyat organizasyonu gibi konularda kayıpların tespit edilmesi amacıyla adli muhasebecilere görev verilebilir. Yine aynı şekilde dava aşamasında adli muhasebeciler görüş bildiren bir uzman (bilirkişi) olarak görev alabilirler. Sanal suçlara ilişkin kayıplarda sigortadan talepte bulunulması aşamasında da yine adli muhasebeciler yardımcı olabilirler (Markman ve diğ., 2006: 533).

vii. Entellektüel Sermaye ile İlgili Konular: Standart & Pours tarafından yapılan araştırmalarda entellektüel sermaye ve marka, patent, telif hakları, ticari sırlar vb. konuların şirket değerinin belirlenmesinde önemli bir yer tuttuğuna dikkat çekilmektedir (Markman ve diğ., 2006: 528). Entelektüel sermaye kaynaklı faaliyetler yaşam kalitesi açısından çok büyük katkılar sağlamanın yanısıra çok büyük

anlaşmazlıkları da beraberinde getirmekte ve bunların bazıları dava ile sonuçlanmaktadır.

Bu gibi işlerin kendine has özellikleri vardır ve buna bağlı olarak hasarın/ zararın tespiti karmaşık analizler gerektirir. Bu davalarda adli muhasebeciler, eğer yürürlükte bir patent anlaşması varsa, patent ücretine ilişkin hesaplamalar yaparlar. Anlaşmazlıkların çoğu lisans sözleşmelerinden kaynaklanmaktadır. Lisans veren kurumlar hem kar hem de zararı dikkate alırlar ve bu aşamada da adli muhasebecilere işleri düşmektedir. Örneğin 1991 yılında Kodak, Poloroid'e 873.000.000 \$ tazminat ödemek zorunda kalmıştır. Poloroidin patent hakları konusunda uğradığı zararın tespitinde adli muhasebeciler rol almıştır(<http://www.patents.com>). Bu konuda Kodak adına faaliyetlerini sürdüren adli muhasebeciler kayıplar konusundaki iddiaları çürütmekle görevliydi (Markman ve diğ., 2006: 529).

2.4. Adli Muhasebecide Bulunması Gereken Nitelikler

Adli muhasebeciler, “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” (Crumbley, 1995: 23). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, adli muhasebecilerin normal muhasebeciler ya da denetçilerden farklı olarak birtakım özellikleri taşımaları ve bazı konularda yoğun bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Finansal uzmanlık, hile bilgisi, ticaret gerçekleri ve hukuk sisteminin çalışması hakkında güçlü bilgi ve anlayış bir adli muhasebecinin en temel özelliklerindedir (Oberholzer, 2002: 4). ACFE, adli muhasebeci olabilmek için gerekli nitelikleri belirtirken, üniversite mezunu olmak ve 2 yıl hile (vergi dışında hesaplarla ilgili hileler) konusunda deneyim ve bilgisayar bilgisine sahip olmak gibi başlıkları sıralamaktadır (Wolosky, 2004: 4). Çok sayıda bilginin elektronik ortamda elde edilmesi ve depolanabilmesi açısından adli muhasebecinin güçlü bir bilgisayar bilgisinin yanısıra teknolojik bilgiye sahip olması da önem taşımaktadır (Silverstone ve Sheetz, 2003: 78). Adli muhasebeci ayrıca iyi bir psikolog olmalı ve şüphelinin aranılan dolandırıcı olup olmadığını değerlendirebilmelidir (Silverstone ve Sheetz, 2003: 79). Bu karakteristik özellikleri

taşımanın yanında, adli muhasebecilerin bilgi sahibi olmaları gereken alanlar şunlardır (Bozkurt, 2000b: 59):

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

Bu özelliklerin yanı sıra adli muhasebecilerin bir dedektif gibi hareket etmesi gelmektedir. Yurt dışında yapılan bir çalışmada, adli muhasebecilik mesleği açıklanırken ünlü dedektif Sherlock Holmes ile bağlantı kurulmuş, adli muhasebecilerin veri toplama ve analiz etmede bu dedektiften öğrenecekleri çok şeyler olduğu vurgulanmıştır (Crumbley ve diğ., 2004: www.acct.tamu.edu). Buna göre iyi bir adli muhasebeci aynı zamanda iyi bir dedektif olmalı, dikkatli inceleme ve araştırma zihniyeti taşınmalıdır. Zira adli muhasebeciler sayıların görünen yüzünden ziyade arka planına bakabilen ve finansal raporların görünen değerlerini kabul etmeyen kişilerdir. Adli muhasebeciler, yasal sorgulamalara kendi muhasebe bilgisini

* Adli muhasebecinin sahip olması gereken nitelikler arasında, vergi bilgisi ve hile uygulamaları konusunda bilgi sahibi olmak adı geçen kaynaklarda yer almamaktadır. Adli muhasebe hizmeti verecek kişinin yoğun bir muhasebe bilgisi yanında vergi uygulamaları ve vergi mevzuatı hakkında da bilgi ve tecrübesi olması gerektiği gibi, hile bilgisi ve hileli muhasebe uygulamaları konusunda da bilgi sahibi olması gerekmekte olup, bilgi ve beceri kısmına bu iki unsur (hile bilgisi ve vergi bilgisi) da ilave edilmelidir.

uygulayabilme özelliği taşımalıdır. Adli bir CPA uzmanı yazılan raporları sorgulayacak, azillerde yardım edecek, bir uzman tanığı olduğu gibi doğrulayacak, yolsuzluk araştırmalarına başlayacak ve suçlu araştırmalarında yardım edecek sivil bir kişidir (www.forensicaccounting.com).

Adli muhasebecinin bir dedektif gibi hareket ederek, gerekli soruşturmaları yaparken, araştırmacı teknikleri bilgisine de sahip olması gerekmektedir. Araştırmacı teknikleri bilgisinde, belli bir iddiayı desteklemek ya da çürütmek için gerekli kanıtların tespiti için kanıt bilgisinin, elde edilen mesleki bilgilerin yorumlanması için mali bilgileri yorumlama yeteneğinin ve elde edilen bulguları ilgili taraflara sunma ve iletebilme yeteneğinin de olması gerekmektedir (Gülaçtı, 2004: 66).

Larry Crumbley, bir adli muhasebeciyi dolandırıcılığı ortaya çıkartmak ve dava desteği sağlamakla görevli olan kişi olarak tanımlarken, adli muhasebeciyi üç katlı bir düğün pastasına benzetmekte ve en büyük olan alt katta yer alan katın, güçlü bir muhasebecilik geçmişi, orta katın tam ve doğru denetim, risk değerlendirme, kontrol ve hileyi ortaya çıkartma bilgisi, pastanın en üst katının ise, yasal çevre ve uygulamalar ile mahkeme salonu hakkında bilgilere sahip olmak olarak tanımlamaktadır (Crumbley, 2001b: 204).

Bir adli muhasebeci için en önemli şey, onun ünü ve temiz adıdır. Bağımsızlık ve tarafsızlık onun en önemli karakteristiği olmalıdır. Mükemmel seviyede bir güvenilirlik, mesleki standartlar ve ahlaki değerler esastır. Doğru düşünmebilme doğru konuşma, bir adli muhasebeci için son derecede büyük ölçüde arzu edilen karakteristik özelliklerdir. İkinci kademedeyse, onun son işinde gösterdiği performans ve ün yer almaktadır (Grippio ve Ibex, 2003: 2).

Hile araştırmacılarının sahip olması gereken beceriler arasında, mali denetçilerin sahip olması gereken becerilerin tümüne ilave olarak hile nedeniyle oluşan zararların adli, bireysel, sözleşmeden doğan ve sigorta amaçları doğrultusunda kanıtların nasıl toplanacağına ve bunların nasıl belgelendirileceğine dair bilgi; üçüncü şahıs tanıkların nasıl görüşme yapılacağı ve bir uzman tanık olarak nasıl tanıklık yapılacağını bilmek gerekmektedir (Bologna ve Lindquist, 1995: 27).

Bozkurt ve Hunter ise bir adli muhasebecinin taşıması gereken kişisel özellikleri aşağıdaki gibi sıralamışlardır (Bozkurt, 2000b: 60; Hunter, 1995: 14):

- **Meraklı olmak:** Bir adli muhasebeci mesleğiyle ilgili gelişmelere karşı ilgili ve meraklı olmalı, üzerine aldığı her olayda şüphelerini korumalı ve doğruluklarını araştırmalıdır.
- **Dirençli Olmak:** Adli muhasebeci, karşılaştığı olumsuzluklar karşısında hemen pes etmemeli, savunduğu durumu ispat etmede ısrarlı olmalıdır.
- **Yaratıcılık:** Adli muhasebeci, uyması gereken genel ilke ve standartlar yanında mümkün olduğunca yaratıcı olmalıdır.
- **Sezgi:** Adli muhasebeci, her olayda hem genel olarak, hem de ayrıntılar konusunda yerinde ve derinden inceleme yapmalıdır. İyi bir işletme sezgisine sahip olmalı, muhakeme gücü sağlam olmalı, kararlarında net, analitik ve mantıklı bir düşünceyi hakim kılmalıdır.
- **Güvenilirlik:** Bir adli muhasebeci, dikkatlice dinlemesini bilmeli, yazılı ve sözlü iletişimde başarılı olmalı, insan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilmelidir.

Crumbley ve Apostolou, bir adli muhasebecinin sahip olması gereken becerileri aşağıdaki gibi sıralamaktadır (Crumbley ve Apostolou, 2002):

1. Güçlü bir muhasebecilik altyapısı,
2. Denetim süreçleri hakkında detaylı bilgi sahibi olma,
3. İç kontrolleri anlama,
4. Hile belirleme teknikleri hakkında bilgi sahibi olma,
5. Risk değerlendirmesini anlama,
6. Yasal ortamı anlama,
7. Güçlü iletişim becerileri.

Araştırılan konunun niteliğine bağlı olarak bazı adli muhasebeciler adli tahkikata ilişkin olarak kamusal alanda çalışırken, bazıları da bankalar, sigorta şirketleri gibi özel kuruluşlarda ya da şeriflik - polis departmanları gibi (Federal İstihbarat Bürosu-FBI ve Dahili Gelirler Servisi-IRS vb.) devlete ait kuruluşlarda çalışma alanı bulmaktadırlar (www.forensic-accounting-information.com/forensic-accounting-careers.htm).

“Kanada Adli Muhasebe Topluluğu” üzerinde araştırma yapan Lawrence’a göre adli muhasebecinin bir müşteri tarafından seçilmesinde en önemli etkenler “tecrübe” ve “tanınmışlık(ün/şöhret)”dır. Lawrence’ın çalışmasında tanınmışlığın önemi hakkında görüşme yaptığı avukatlara göre “bir topluluk içindeki tanınmışlık resmi gereklilikler kadar önemli” bulunmaktadır. Avukatlar çok büyük zorluklar yaşamamak için, bir kişiyi uzman olarak değerlendirirken, adli muhasebecilerin ününden yararlanırlar. Tanınmışlığın “kalifiye olan” ve “kalifiye olmayan” adli muhasebecileri birbirinden ayırdığı iddia edilerek, bir kişiye iş verirken tanınmışlık tek başına bir ölçüttür, denilmektedir. Buna göre, uzman olarak nitelendirilen bir kişiyi kullanmak isterken, eğitimi, gerekli özellikleri taşıyıp taşımadığı ve biraz da uygulama tecrübesine sahip yani belli bir ününün olup olmadığı araştırıldıktan sonra sorun çıkmayacağı konusunda güven sağlanabilir. Bir adli muhasebecinin ifadesine göre “bu piyasayla ilgili şunu söyleyebilirim; iyi bir üne sahip olmalısınız, çünkü bu, o topluluğun yüksek duvarlarını aşmak için şarttır” (Lawrence, 1998: 1122).

2.5. Adli Muhasebecilik İşlem Süreci

Her adli muhasebe görevi kendine özgü bir süreçtir. Bu nedenle, adli muhasebecilik işlemindeki yaklaşım ve izlenecek yollar farklılık gösterecektir. Bunun yanında genel olarak, adli muhasebe işlemi aşağıdaki adımları içerir (www.forensicaccounting.com).

Müşteri ile Buluşma: Bu işlem mevcut durumun, olayın içindeki aktörlerin ve sorunların anlaşılması açısından yardımcı olacaktır.

Çatışmanın Tespiti: Taraflar ortaya çıkar çıkmaz, sorunun ne olduğu sorgulanarak, bir uyuşmazlık kontrolü yapılmalıdır.

Öncül (Başlangıç) Araştırma: Detaylı bir eylem planı (yapılacak işler, dava taslağı) yapmadan önce, ön bir araştırma yapmak her zaman faydalıdır. Sorunun daha iyi anlaşılması açısından, bu öncül araştırma sonraki planlar için de örnek oluşturacaktır.

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: Davanın niteliğini temel almak kaydıyla, dokümanların tespiti, sayısal veriler, aktifler, kişi ya da kurum ve olayın gerçekleştiğine ya da gerçekleşmediğine dair kanıt ya da bilirkişi raporlarının incelenmesi bu kapsamda yer alır.

Analiz: Analiz davanın niteliğine göre, aşağıdaki maddeleri de içerebilir:

- Mali kaybın hesaplanması,
- İşlemlerin özeti,
- Aktiflerin incelenmesi,
- İskonto oranlarından faydalanılarak şimdiki (cari) değerlerin bulunması,
- Analizin grafik ve tablolarla açıklanması.

Raporun Hazırlanması: Rapor; görevin niteliğine, araştırmanın kapsamına, uygulanacak yaklaşıma, kapsamın, bulguların ya da fikirlerin limitlerine (sınırlarına) göre çeşitli bölümlere ayrılarak hazırlanacaktır. Raporda, bulguların uygun bir şekilde desteklenmesi ve açıklanması için çizelgeler ve grafikler de yer almaktadır.

2.6. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Gelişim Süreci

Adli muhasebeciliğin geçmişi, 1824 yılında bir muhasebecinin Glasgow, İskoçya'da reklam amaçlı dağıttığı bir el ilanına kadar gitmektedir. 1900'lü yılların başlarında, Birleşik Devletlerde ve İngiltere'de muhasebecilerin uzman ifadelerini düzgün bir şekilde nasıl verebileceklerine dair talimatlar içeren makaleler çeşitli yayın organlarında görülmeye başlamıştır (<http://www.acfei.com/certification/programs-crfa/details.php>). Bu arada adli muhasebe disiplini için gereken düzenleyici ve suça ait konularda da artışlar yaşanmıştır (Crumbley, 2001: 203). İkinci Dünya Savaşı sırasında FBI, 500'den fazla muhasebeciyi istihdam etmiştir. 6 Aralık 1940 ile 24 Haziran 1941 tarihleri arasında özel ajanlar, toplamı 538 milyon ABD Doları kadar tutan mali

işlemleri incelemiş ve takip etmiştir (<http://www.acfei.com/certification/programs-crfa/details.php>).

Toplumsal gruplar, sorumlu anonim şirket yönetimlerinin, güvenilir finansal bildirimler, hileli finansal faaliyetlerin tespiti ve engellenmesi ile ilgili olarak kabul edilebilir bir güvence sağlamasında muhasebecilerin daha etkin bir rol üstlenmelerini ummaktadırlar. Adli Muhasebe ve vergi ile ilgili birçok tüzük yayımlandıkça meslek, geçtiğimiz otuz yıl içerisinde özellikle ABD’nde önemli bir büyüme göstermiştir (Ocak, 2007: 26 ve Gerson ve diğ., 2006: 21–22).

Başlangıçta, araştırmacı muhasebecilik olarak adlandırılan bu muhasebe dalına ilişkin adli tekniklerin büyük kısmı vergi kaçakçılığını tespit etmek amacıyla IRS ajanları tarafından geliştirilmiştir. Ünlü gangster Al Capone, IRS’in ajanları tarafından vergi kaçırmakla suçlanarak yakalanabilmiş ve ancak muhasebeciler sayesinde bu suç çarının kariyerine son verilebilmiştir (Gülaçtı, 2004: 57).

2.6.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Adli Muhasebecilik

Sürekli artmakta olan hileli finansal faaliyetler sonucu Amerika Birleşik Devletleri’nde yayınlanan yönergelerde, bilimsel makalelerde bu konuya oldukça geniş bir biçimde yer verilmektedir ve popüler basın adli muhasebeyi, muhasebeciler ve yasa uygulayıcı meslekler açısından çekici bir uzmanlaşma alanı haline getirmiştir. Adli muhasebe yalnızca muhasebe ve denetim için geçerli olmayıp; hukuki, ekonomik ve ticari alanlarda soruşturmaya tabi konulara da uygulanmaktadır.

1986 yılında AICPA, yayınladığı “Uygulama Yardımı 7” ile dava hizmetleri için altı farklı alanı ana hatlarıyla açıklamıştır. Bu tebliğde, hasarlar, antitröst analizleri, muhasebe, değerlendirme, genel danışmanlık ve analiz teknikleri başlıkları yer almaktaydı (Gülaçtı, 2004: 58).

1900’lü yılların başlangıcında, işletmelerin globalizasyonunun ardından ve özellikle 1929’da Amerikan Borsasında yaşanan ani düşüş ile birlikte denetçiler ilgi alanlarını dolandırıcıların yakalanmasından kamu finansal tablo raporlamalarına çevirmişlerdir (Oberholzer, 2002: 3). Adli muhasebecilik disiplini ünlü gangster Al Capone’un duruşması boyunca ün kazanmıştır. İç Gelirler Servisi (IRS)’nde görevli bir muhasebe

uzmanının ünlü gangsterin yakalanmasında kilit rol oynamasının ardından vergi kaçakçılığı ve takibi bir kez daha gündeme gelmiştir.

“Forensic Accounting-Adli Muhasebe” terimini ilk kez 1946 yılında bir muhasebeci olan Maurice E. Peloubet kullanmıştır. New York’da bir muhasebe şirketinin ortağı olan Ploubet “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” adlı eserinde, başından geçen tecrübelerine dayanarak adli muhasebe uygulamalarına yer vermiştir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 109).

II. Dünya Savaşı boyunca Federal Bureau of Investigation (FBI), en az 500 tanesi muhasebeciden oluşan ajanlara sahipti. Savaş sonrası sayıda azalma olmasına rağmen, daha sonra bu sayı 600'lere dek çıkmıştır (Crumbley, 2001: 203).

Muhasebecilerin polisiye olaylarda yer alması 1970'lerin başına doğrudur. 1975 yılına dek, adli muhasebecilik, endüstriyel bir organizasyon şeklinde değildi. Bob Lindquist ve Don Holmes adlı iki muhasebecinin kurdukları şirketle birlikte mesleğin gelişimi yön bulmuştur. Holmes ve Lindquist'in dosya yüklerinin %90'lık kısmını polisiye davalar oluşturmaktaydı. 1980'lerin ortalarına doğru kaybolan varlıkların izini sürme, tekrar yerine koyma, suç soruşturmalarında işbirliği yapmak, farklı içerikli medeni hukuk davalarında dava destek danışmanlığı yapmak gibi alanlarda sunulan ek muhasebe ve soruşturma hizmetleri, adli muhasebenin kapsama alanına girmiştir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 109).

Artan yolsuzluk soruşturmaları ihtiyacı doğrultusunda başlatılan girişimlere örnek olarak gösterilebilecek National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Hileli Mali tabloların Beyanına İlişkin Ulusal Komisyon/Treadway Commission, 1987) ve Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (Treadway Komisyonunun Sponsor Organizasyonları Komitesi/COSO, 1992) yeterli, ehil ve eğitilmiş adli muhasebecilerin önemini ve ihtiyacını bildirmiştir (Rezaee ve Burton, 1997: 479).

Committee of Sponsoring Organizations (COSO,1992), iş etiği, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla mali tabloların kalitesini arttırmaya yönelik çalışmalar yapan gönüllü bir kuruluş olup (Alpman, 2007);

- Hileli Finansal Raporlar ile İlgili Ulusal Komisyon'u desteklemek için COSO kurulmuştur.
- Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Ulusal Komisyon, hileli finansal raporlamaya sebep olan unsurların üzerinde çalışan ve halka açık şirketlere, onların bağımsız denetçilerine, SEC'e (Sermaye Piyasası Kurumu), diğer düzenleyici kurumlara ve akademik kuruluşlara önerilerde bulunan bağımsız özel bir girişimdir.

Aynı şekilde yeni Proposed Statement On Auditing Standards (SAS) tarafından "Finansal Bir Bildirimin Denetiminde Yolsuzluğun Göz Önüne Alınması" başlıklı standart hazırlanmıştır (AICPA, 1996b).

1992 yılında Dr. Robert L.O'Block tarafından "American College of Forensic Examiners International" kuruldu ve bu kurum "The Forensic Examiner (Adli Araştırmacı)" adlı çalışmayı yayınladı (<http://www.acfei.com/certification/programs-crfa/details.php>).

Halkın yolsuzluk soruşturmasına olan ilgisi, American Institute of Certified Public Accountants'ın (AICPA) 19 Haziran 1996 yılında CompuServe'de, David L. Landsittel, AICPA Yolsuzluk Grubu Başkanı (Fraud* Task Force) ve Edmund R. Noonan, Denetim Standartları Kurulu Başkanını (Auditing Standards Board -AICPA, 1996) öne çıkaran iki saatlik bir çevrimiçi yolsuzluk konferansına ev sahipliği yapmasıyla başlamıştır. Konferansta, teklif edilen denetim standartları ve mali tablolar tartışılmıştır.

1996 Eylül'ünde, Birleşik Devletler Saymanlığı'nın Temsilciler Meclisi Ticaret Komitesi Kongre Azınlık Partisi Üyelerine sunduğu "Muhasebe Mesleği Ana Konuları, İlerlemesi ve Kaygıları" (1996) isimli raporunda, yolsuzluğun tespiti ve önlenmesi konularına çok ciddi bir şekilde işaret etmiştir. Bu raporun, Güvenlik ve Kambiyo Komisyonu'nun bu alanda ve diğer benzer alanlarda standartların temin

* "Fraud" sözcüğü, sözlüklerde "hile, dolandırıcılık, sahtekarlık, yolsuzluk, dolandırıcı ya da hilekar kimse" olarak tanımlanmakta olup, yabancı metinlerden yapılan çevirilerde çevirmen, istediği herhangi birini kullandığı için, aynı cümle, farklı çevirmenler elinde farklı sözcüklerle tercüme edilebilmekte, bu da kavram kargaşasına sebep olmaktadır.

edilmesi için daha etkin ve hissedilir rol almasına cesaret verdiği görülmektedir (Rezaee ve Burton, 1997: 479).

1997 yılında ise “American Board of Forensic Accountants” (Amerika Adli Muhasebeciler Kurulu) kuruldu ve bu kuruluş günümüze dek adli muhasebe konusunda pek çok çalışmalar gerçekleştirmiştir. Günümüzde kuruluş ve konunun uzmanları tarafından yayınlanan konuyla ilgili pek çok yayın raflarda yer almıştır (ACFEI, <http://www.acfei.com/certification/programs-crfa/details.php>).

Bologna ve Lindquist’e göre, adli muhasebe mesleğinin yakın geçmişinde yer alan önemli olaylar, bu mesleğin gelişmesine getirdiği önemli katkılardan bazıları aşağıda belirtilmiştir (Bologna ve Lindquist, 1995: 2):

- “Dava açma” desteği, teriminin adli muhasebe mesleğine dahil edilmesi,
- ACFE (Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu), NACFE (Ulusal Adli Muhasebeciler Derneği) ve Ulusal Dava Açma Destek Hizmetleri Birliğinin kurulması,
- Treadway ve McDonald Komisyon Raporları,
- AICPA tarafından SAS 53 No.lu “ Denetçinin Hataları ve Düzensizlikleri İzleme Sorumluluğu” Raporunun yayınlanması,
- IIA (Dahili Denetçiler Enstitüsü) tarafından 3 No.lu “Hilenin Caydırılması, İzlenmesi, Araştırılması ve Raporlanması” başlıklı İç Denetim Standartları Raporunun yayınlanması,
- Brigham Young Üniversitesi ve Nebraska Üniversitesi bünyesinde hile denetimi hakkında üniversite düzeyinde derslerin konulması,
- Hile denetiminin tam bir bölüm halinde ele alındığı ilk denetim metninin yayınlanması,
- Hile izleme politikalarının “Mali Direktörler ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü” tarafından kabul edilmesi,

- Kamu kuruluşlarının, dış denetçilerin hile izleme ve suç teşkil eden fiilleri denetim kurulları ve SEC'e rapor etme konularında yükümlü tutulmalarının önerildiği ABD Davası,
- Federal hüküm verme klavuzları,
- İç kontrollerin yeniden tanımlanması.

“US News and World Report” tarafından 2002 yılında yayınlanan bir araştırmada, önümüzdeki birkaç yılın en güvenilir iş kolu olarak adli muhasebeciler gösterilmiştir (Crumbley ve diğ., 2004: www.acce.tamu.edu). Son yıllarda ABD’de adli muhasebe ve hile denetimi kursları veren işletme okullarının sayısı yaklaşık 5 kat artarak 70 okula dek çıkmıştır ve önümüzdeki yıllarda bu sayının artarak 300’e ulaşması beklenmektedir. PriceWaterhouseCoopers gibi muhasebe danışmanlık firmaları halka açık şirketlerden ve müşterilerinden bu yönde gelen taleplerde artışlar olduğundan bahsetmektedir (Winston, 2002: 21).

Cliff’in yaptığı araştırmada ABD’de var olan adli muhasebe kursu veren okullarının sayısı 2003 yılında 30’un altında iken, 2006 yılında ACFE’den alınan bilgiye göre bu sayı 200 civarındadır (Cliff, 2006: <http://web.ebscohost.com>). Geçmişte genellikle dava desteği ve uzman tanıklık alanında, mahkemeye ait işlemlerde, yargılama sürecinde adli muhasebecilere başvurulurken, günümüzde şirket yönetici ya da pay sahipleri muhtemel ve var olan hilelerin araştırılması için adli muhasebecilere başvurmaktadırlar. Bugün, Amerikalı iş adamları artan oranda, aktif hile kontrolörleri olarak adli muhasebecilere başvurmaktadırlar (Pazarçeviren, 2005: 2).

2.6.1.1. ABD’nde Adli Muhasebecilik Eğitimi ve Sertifikalandırma

Adli muhasebeci ve bağımsız denetçi arasındaki farklı rollerin yanı sıra bu pozisyonlar için alınan eğitim ve ruhsat da oldukça farklıdır. Adli muhasebecinin aldığı eğitim ve ruhsat kendisine, yolsuzluk tespiti için geleneksel muhasebeciden çok daha güçlü bir altyapı sağlamaktadır. Bağımsız denetçi ise bir kurum ve kuruluşa ait mali tablolar üzerinde fikir belirtmek için ruhsat alan serbest muhasebeci olarak ruhsatlandırılmakta ve lisans almaktadır. Ruhsatlı serbest muhasebe firmaları kendilerini bir kurumun iç denetçilerinden ayırmak için sıklıkla dış ya da bağımsız denetçiler diye anılmaktadır.

Serbest muhasebecilere Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından lisans verilmektedir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü ve onu izleyenlerin tarihi 1887'ye dayanmaktadır. Ruhsatlı serbest muhasebecilik sınavına katılabilmek için bağımsız bir denetçi belli gereklilikleri yerine getirmelidir.

Treadway Komisyonu (Treadway Commission, 1987), "Mali Tablo Denetimindeki Yolsuzluk Üzerinde Mütalaa" ile muhasebe programlarının yolsuzluk soruşturmaları eğitimine daha fazla dikkat etmesini tavsiye etmiş ve mevcut müfredat içeriğinin bu önemli alanda eksik olabileceği fikrini ileri sürmüştür. Buna göre adli muhasebeciler, dava etme hizmetlerinde çalışmakta, uzman ifadesi vermekte ve yolsuzluk soruşturması yürütmektedirler ve bu iş için gerekli olan bilgi aralığı çok geniş kapsamlıdır; bu sebeple de muhasebe müfredatında adli muhasebe daha geniş bir konuma sahip olmalıdır (Rezaee ve Burton, 1997: 479).

Bağımsız denetçilerin aksine adli muhasebeciler, çeşitli hileli faaliyetleri tespit etme, önleme ve araştırma yeteneğine sahip olduklarını kanıtlarlarsa hile denetçisi olarak da ruhsat alabilirler. ABD'nde, adli muhasebe ile ilgili düzenlemeler yapan, Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (ACFE-Association Certified Fraud Examiners) 1988'de kurulmuştur ve yolsuzlukla mücadele eğitimi için kendilerini adanmış 27.000 üyesi ile mesleki bir örgüt haline gelen bu birlik, uyulması gereken meslek kurallarını yayınlamıştır. Ayrıca, Amerika'da adli muhasebeci olmak için gerekli ruhsatlandırma işlemleri bu kuruluş tarafından yapılmaktadır. Bu birlikten adli muhasebe ruhsatı alabilmek için, muhasebe alanında lisans mezunu olmak, ayrıca muhasebe, hukuk, hile araştırmacılığı, kriminoloji, denetim, işletme kayıplarının ölçülmesi alanlarında iki yıllık deneyime sahip olmak gerekmektedir. Muhasebe alanında yüksek lisans yapmış olanlar ise, yüksek lisans derecesinin her bir yılını, deneyime saydırabilmektedir. Bu gereklilikleri yerine getirenler, adı geçen birlik (ACFE) tarafından bir sınava tabi tutulmaktadır. Sınav, kriminoloji, etik, finansal işlemler, hile araştırmacılığı, hile bileşenleri gibi konulardan oluşmakta olup bu gereklilikleri yerine getiren ve sınav sonucu yeterli başarıyı sağlayanlar ruhsat almaya hak kazanmaktadır (<http://www.acfe.com/Membership/QualificationsExam.asp>).

SAS No. 82, hileli finansal raporlama ve varlıkların zimmete geçirilmesi olmak üzere iki tür yolsuzluk tanımlamaktadır (Rezaee ve Burton, 1997: 480). Adli muhasebe

özellikle de yolsuzluk denetiminin akademik bir müfredata dahil edilmesi uygun görüldüğü için önem kazanmaktadır. AICPA, SAS No.82'in ana hatlarını oluşturmakla kalmayıp, hem lisans hem de lisansüstü öğrencilere hile araştırmacılığının öğretilmesinde yardımcı olacak ders notları vermektedir. Bu notlar ülke genelindeki denetim alanında çalışan profesörlerine dağıtılarak, yolsuzluk denetimini doğru bir şekilde öğretmelerine yardımcı olunmaktadır (AICPA, 1997).

ABD'nde birkaç üniversite (The University of Texas at Austin, The University of Nebraska at Lincoln, The University of Denver, Brigham Young University ve Regis University) lisans ve lisansüstü seviyesinde adli muhasebe dersleri sunmaktadır. Bu üniversitelerde öğretim yöntemleri, güncel kapsam ve referans materyaller açısından hem benzerlikler hem de farklılıklar bulunmaktadır.

Sertifikalı Hile Araştırmacıları (CFE) için akademik performans gerekmesine rağmen pek çok hile denetçisi vaka (örnek olay) araştırması yoluyla eğitim almakta, bu nedenle de CFE ruhsatı belli bir özel eğitim derecesi gerektirmemektedir. CFE ruhsatı için kazanılan ve bilinen tecrübe, yolsuzluğun tespiti ve önlenmesi ile ilgili olmalıdır. Ruhsat almaya uygunluk, eğitim ve tecrübeye dayalı bir puan sistemi ile belirlenmektedir. Sınava katılmak için minimum 40 puan, ruhsat için minimum 50 puan ve hilelerin tespit edilmesi, caydırılması ve önlenmesi ile ilgili iki yıllık mesleki tecrübe gerekmektedir (Christensen ve diğ., 2005: 72).

Birçok profesyonel adli muhasebecinin Sertifikalı Hile Araştırmacısı (CFE) ya da Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA) gibi mesleki bir belgesi vardır. Florida Atlantik Üniversitesindeki mastır programları 9 adli muhasebe kursu (ders dizisi) içermektedir. ABD'nde belgeli bir adli muhasebeci olabilmek için aşağıda belirtilen çeşitli aşamalardan geçilmesi gerekmektedir (Bozkurt, 2000b: 60–61):

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

ACFE adli muhasebecilik ve hile araştırmacılığı konularında yaygın hizmetler vermekte, eğitimler ve seminerler dzenlemekte, yayınlar yapmaktadır. 25000'e yakın kayıtlı meslek mensubuyla dnyada bu alanda faaliyet gsteren kurumlar arasında en onemlisi olarak kabul edilmektedir.

ACFE meslek sınavlarını dert ana blmde yapmaktadır (Pazarceviren, 2005: 14):

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

Sınavlarda başarılı olabilmek için normal lisans dzevinde alınan eğitim yeterli olamamaktadır. Bu nedenle bir ek eğitimin sisteme monte edilmesi gerekmektedir. Orneğin ABD' de muhasebe eğitimindeki değişimler ve adli muhasebecilik ya da hile araştırmacılığına artan talep, yksek eğitim kurumlarını programlarını gzdten geçirmeye itmiştir. Bunun sonucu adli muhasebe eğitimi normal muhasebe eğitimine monte edilmeye başlanmıştır.

CFE (Sertifikalı Hile Araştırmacılığı) sınavı yıl boyunca herhangi bir zamanda aşağıdaki ana başlıklar dikkate alınarak yapılmaktadır (Christensen ve diğ., 2005: 72):

I.Kısım : Hileli Mali İşlemler;

II.Kısım : Hilenin Yasal Oğeleri;

III.Kısım : Hile İncelemesi;

IV.Kısım : Kriminoloji ve Etik.

CFE, adli muhasebeci sıfatını elde etmek için hile tespiti ve bilgisi ve çalışma deneyimine sahip olmalıdır. Hile araştırmacıları farklı alanlardan ve art alanlardan geldiği için ruhsatlı adli muhasebecilerin gvenilirliğine de katkı sağlayacaklardır;. Hilenin tespiti hakkında sahip olunan bilgi ve deneyim adli muhasebeciyi bağımsız

denetçi ve üst düzey yönetim açısından gerekli ve vazgeçilmez bir araç haline getiren öğelerdir.

Muhasebe eğitimindeki mevcut girişimler, muhasebe öğreniminin önemine ve bu öğretimi alan öğrencilerin nasıl öğrendiklerine yoğunlaşırken yaşam boyu süren öğrenmeyi ve sonuç temelli değerlendirmeyi vurgulamaktadır. Halkın adli muhasebeye özellikle de yolsuzluk soruşturmasına olan ilgisi, muhasebe mesleğine yolsuzluk tespitinde yeni standartlar çıkarmayı düşünmesi konusunda cesaret vermiştir.

Rezaee ve Burton, 1995 yılında adli muhasebe eğitiminin güncel kapsamını, gelecek yönünü ve rolünü incelemeyi hedefleyen bir çalışma hazırlamıştır. Bu çalışma hem akademisyenleri hem de pratisyen hile araştırmacılarını anlatan bir incelemedir. Adli muhasebe eğitime ve uygulamasına karşı olan talebin artmaya devam edeceği ve adli muhasebe eğitiminin, muhasebe müfredatına ya ayrı bir ders ya da denetim ve muhasebe modüllerine entegre edilmesi gerektiği sonucunu çıkarmaktadır.

Araştırmalarda elde edilen sonuçlar halkın adli muhasebe konusuna duyduğu ilginin işaretlerini taşımaktadır; çünkü (Rezaee ve diğ., 1996):

- Treadway Komisyonu'nun (Treadway Commission) raporunda ve diğer araştırmalarda (KPMG araştırması 1994 gibi) kanıtlandığı üzere halk aşırı miktardaki finansal yolsuzluk faaliyetleriyle daha da çok ilgilenmektedir;
- Günümüzde muhasebe mesleği, sürmekte olan bir mali tablo denetiminde yolsuzluğun göz önüne alınmasına rehberlik etmeyi sağlamakta ve de vurgulamaktadır (AICPA, 1996);
- Gerçekleştirilen çalışmalar (bkz. Rezaee ve diğ., 1996; Thornhill, 1994 gibi) yetkin bir şekilde eğitilmiş ve yetiştirilmiş adli muhasebecilere olan bir ihtiyacı ortaya çıkartmıştır;
- Adli muhasebe uygulamalarının önemi ve talebi hakkında uygulayıcılardan ve akademisyenlerden gelen sonuçları yorumlayan araştırmalarda yetersizler bulunmaktadır;

- İlgili literatürde yer alan adli muhasebe eğitiminin içeriği, kapsamı ve verilmesi üzerine bir araştırmaya olan ihtiyacı önermektedir.

Farklı akademisyenler ve hile denetimi uygulayıcılarından gelen görüş ve kavrayışlar, adli muhasebeyi mevcut müfredatlarına entegre etmeyi düşünen akademik muhasebe programlarının işine yaramaktadır. Bu doğrultuda, Amerika’da, West Virginia Üniversitesi’nde, hile denetimi, hile verilerinin analizi gibi dersleri kapsayan adli muhasebe lisans eğitimi verilmektedir (<http://www.wvu.edu>).

2004 Yılında West Virginia Üniversitesi, Adalet Bakanlığı, Ulusal Adalet Enstitüsü (NIJ- National Institute of Justice) sponsorluğunda, muhasebede hileli uygulamalara yönelik eğitim modeli müfredatı hazırlamakla görevlendirildi. Ulusal Adalet Enstitüsü, model müfredat projesi için profesyonel eğitimcilerden oluşan bir “Planlama Paneli” oluşturarak işe başladı. Panelin görevi, proje kapsamını belirlemek ve adli muhasebe ve eğitimdeki teknik çalışma grubunda yer alacak ulusal uzmanların belirlenmesiydi. Pek çok alanda uzman akademisyenler, hukukçular, muhasebeciler ile düzenleyici şirket ve ajanslardan oluşan 14 kişilik planlama paneli ve 32 kişilik teknik çalışma grubu üyeleri arasına ACFE Kurucu Başkanı Joseph Wells ve ACFE Üyesi ve Yükseköğretim Komitesi Başkanı Marry Jo Kranacher de dahil edilmiştir. Kurulun çalışmaları sonucu 2005 Yılı Aralık Ayında “Adli Muhasebede Hilenin Eğitimi ve Pratiği: Eğitim Enstitüleri, İlgili Organizasyonlar, Fakülte ve Öğrencilere Bir Rehber” başlıklı bir rapor hazırlanmıştır. Müfredat olarak sunulan bir modelde hile sınavlarına, adli muhasebe kurslarına, lisansüstü sertifika programlarına uygulanabilecek bir rehber oluşturulmuştur (Çalıyurt, 2007: 195).

Hazırlanan model müfredat 8 Eylül 2006’da 130 Akademisyen ve diğer hile karşıtı uzmanın katıldığı konferansta tanıtılmıştır. Tanıtılan model müfredat özellikle hileli uygulamalar ve adli muhasebeye yönelik kurslara yöneltilen aşağıdaki başlıkları içermektedir (Çalıyurt, 2007: 195):

- Kriminoloji,
- Yasal düzenleyici ve profesyonel çevre,
- Etik konular,

- Hile sınavı ve adli muhasebe ile ilgili kurumsal çekirdek,
- Varlıkların zimmete geçirilmesi, yolsuzluk ve sahte bildirim,
- Mali tablo hileleri,
- Dijital/internet teknoloji çevresi,
- Adli ve dava tavsiye hizmetleri.

Bunun dışında birkaç üniversitede (The University of Texas at Austin, The University of Nebraska at Lincoln, The University of Denver, Brigham Young University ve Regis University) lisans ve lisansüstü seviyesinde adli muhasebe dersleri sunmaktadır. Bu üniversitelerde öğretim yöntemleri, güncel kapsam ve referans materyaller açısından hem benzerlikler hem de farklılıklar bulunmaktadır.

2.6.1.2. Adli Muhasebecilik Eğitimi Konusunda Yapılan Araştırmalar

Zobihollah Rezaee ve James Burton 1996'de adli muhasebe eğitimi konusunda yaptıkları araştırmalarının sonuçlarını 1997 yılında "Forensic Accounting Education: Insights From Acedemicians And Certificied Fraud Examiner Practitioners" adlı çalışmada yayınlamışlardır. Çalışmada, adli muhasebe dersleri veren üniversitelerin ders özetlerini yeniden incelemişler ve güncel adli muhasebe konularının sınırlı içerikleri hakkında bilgi sağlamışlardır.

Adli muhasebecilik eğitiminde bir başka önemli araştırma yine Zobihollah Rezaee, Larry Crumbley ve Robert C. Elmor, tarafından yapılmış ve araştırmanın sonuçları Ekim 2003 de "Forensic Accounting Education: A Survey Of Academicians And Practitioners" adlı yayında açıklanmıştır. Söz konusu yayın, yazarları tarafından Şubat 2004 ve Mart 2004 tarihlerinde revize edilmiştir.

Bu çalışmalardan ilkinde, Treadway Commision, American Accounting Association, Benford Committee, Perspectives on Education by Public Accounting Firms ve International Federation of Accountants Education Committee gibi girişimlerin muhasebe eğitimi üzerine yaptıkları çalışmalar incelenmiş ve günümüzde muhasebe eğitimcilerinin ve CFE uygulayıcılarının dikkatini çeken politika, ekonomi, yolsuzluk, yönetmelik ve uluslararası konulara yanıt verilmiştir (Rezaee ve Burton, 1997: 479).

Rezaee ve diğ er araştırmacıların yaptıkları çalışmalarda, adli muhasebe eğitiminde daha ayrıntılı içeriğe olan desteği ve ilgiyi değerlendirmek, adli muhasebe eğitimi talebini, zorluklarını, yararlarını, kapsamını ve sunulmasını belirleyebilmek için ÷lke genelinde hem akademisyenler hem de CFE uygulayıcıları arasında bir araştırma gerçekleştirmiştir. Bu çalışmada hem akademisyenler hem de CFE uygulayıcıları arasında bir posta araştırması kullanmıştır. Yazarlar, 1995 “Hasselback's Accounting Faculty Directory” listesinde yer alan; ABD'nde bulunan ve denetim konusunda bir araştırma ve/veya öğretme tanımlı bir fak÷lte üyesi bulunan 259 ticaret okulunu seçmiştir. Her bir fak÷lte ve ticaret okulundan muhasebe böl÷m başkanı ve denetim ve/veya finansal muhasebe öğreten olarak tanımlanmış iki kişi seçilmiştir. Anket, Amerika genelindeki 777 akademisyene postalanmıştır. Ayrıca “1995 SERTifikalı Hile Araştırmacıları Derneği Üyelik Rehberi”nden rastgele seçilen 500 CFE pratisyen örneğine biraz değiştirilmiş bir anket gönderilmiştir. Yanıtlama oranını azami hale getirmek için her bir araştırma beraberinde araştırmanın amaçlarını anlatan, yanıtların gizliliğini garanti eden, bulguları paylaşmayı kabul eden bir mektupla, anketi tamamlamak için yaklaşık olarak yetecek zamanı veren ve posta masrafı önceden ödenmiş bir geri gönderim zarfıyla birlikte postalanmıştır.

Altı bölümlü anket önceden test edilip, değerştirilmiş ve sonrasında deneklere postalanmıştır. Anketin I. bölümü, katılımcıların günümüzdeki ve gelecekteki adli muhasebe uygulamaları ve eğitim talebine karşı olan sezgilerini araştırmıştır. Bölüm II, adli muhasebe eğitiminin günümüzde ve gelecekteki potansiyel verilif yöntemleriyle ilgilenmiştir. Bölüm III, katılımcıların adli muhasebenin statüsüne, yararlarına, desteklerine ve zorluklarına karşı olan sezgilerini soruşturmuştur. Bölüm IV, katılımcıların geniş bir literatür incelenmesi ile oluşturulan 26 spesifik adli muhasebe konusu üzerindeki sezgileriyle ilgilenmiştir. Bölüm V'de ise katılımcılara, adli muhasebe eğitimi ve uygulamaları üzerine yorumları sormuştur. Son bölümde ise sınıflandırma amacıyla kullanılan demografik ve referans bilgileri temin edilmiştir.

Araştırmalar, muhasebe eğitimindeki mevcut girişimlere, muhasebe öğreniminin önemine ve öğrencilerinin nasıl öğrendiklerine yoğunlaşırken yaşam boyu süren öğrenmeyi ve sonuç temelli değerlendirmeyi vurgulamaktadır. Özellikle günümüzün ihtilafli iş çevresinde ve hileli ticaret uygulamalarının meydana gelmesi ve de

muhasebe mesleğinin (SAS No.82) yolsuzluk denetimi üzerindeki artan vurgusuyla birlikte adli muhasebe yükselen bir alandır. Çalışmanın sonucunda, araştırılan akademisyenler ve CFE uygulayıcıları geliştirilmiş adli muhasebe eğitiminin çeşitli yararları olduğunu düşünmektedirler. Yanıtlayıcılar, adli muhasebe eğitime olan talep ve ilginin devam edeceğini düşünmektedirler. Bununla birlikte, akademisyenler tarafından muhasebe müfredatı içinde doğru bir adli muhasebe eğitimi sağlamayı zorlaştırıcı olarak sözü edilen kimi faktörler (fakülte yetersizliği, kaynak yetersizliği ve müfredatın yetersiz esnekliği gibi) bulunmaktadır.

Bu girişimler, gelecekteki muhasebe mezunlarının geleneksel yüksekokul eğitimi boyunca “bilgi edinimine” ve meslek eğitimi ve devamlı mesleki gelişim programları süresince de “bilgi uygulamalarına” ihtiyaç duyacaklarını tavsiye etmektedirler.

Üniversitede verilen muhasebe eğitimi, üzerine yaşam boyu öğrenimin kurulabileceği ve problem çözme tekniklerinin geliştirilebileceği ortak bir bilgi yapısı ve temeli üzerine olmalıdır. Geleceğin muhasebe mezunları, muhasebe uygulamalarındaki değişimlere yanıt verebilmelidir. Dolandırıcılığa karşı artmakta olan bilinç ve kaygı nedeniyle adli muhasebe eğitimine özellikle de hile soruşturmasına olan dikkat daha işlevsel bir muhasebe eğitimi almış elemanları gerektirecektir.

Mevcut girişimlerin muhasebe eğitimi hakkında verdiği tavsiyeler, öğrencilerin nasıl öğrendiklerinin önemini işaret etmeye yoğunlaşmaktadır. Geleneksel “aktivite/görev odaklı” muhasebe eğitimi modellerinin, yaşam boyu öğrenimi ve sonuç temelli değerlendirmeyi vurgulayan “öğrenme odaklı” modellerle değiştirilmesi önerilmiştir. Bu yeni eğitim modelleri uyarlamalarının artan çeşitlilikteki muhasebe programlarıyla birleştirilmesi; üzerine yaşam boyu öğrenim temelinin kurulabileceği bir ortak bilgi yapısı yaratarak üniversite ve özel eğitim kurumlarına mevcut muhasebe müfredatlarını geliştirilebilecekleri mükemmel bir fırsat sağlamaktadır. Treadway Komisyonu’nun belirgin bir tavsiyesi, muhasebe eğitiminin yolsuzluk sorgulamasını kapsamaması gereğidir. Adli muhasebenin bu dalları (dava açma desteği, bilirkişilik ve hile araştırmacılığı) ortak bir bilgi yapısını ve eğitimini gerektirmektedir*.

* Bu üç daldaki adli muhasebe eğitimine ait araştırmanın daha ayrıntılı bilgisi için bkz. Rezaeeve diğerleri (1992). ve Rezaeeve diğerleri(1996), Rezaee ve diğ., (2003), (2004).

Araştırma sonucunda muhasebeciler için adli muhasebe eğitiminin öncelikle devam eden mesleki eğitim seanslarıyla sınırlandırıldığı ve günümüzde yalnızca birkaç üniversitenin adli muhasebe eğitimi verdiği belirtilmiştir. Adli muhasebe uygulamasına olan talep ve bu alandaki eğitime duyulan ihtiyaç nedeniyle, yüksekokulların/ üniversitelerin muhasebe bölümlerinin adli muhasebe eğitimi vermesinin gerektiği vurgulanmaktadır. Adli muhasebe eğitimin içeriği ve adli muhasebenin günümüz muhasebe müfredatı içinde yeri, bir adli muhasebe müfredatı hazırlanmanın kritik yanlarıdır. Bu konuları akademisyenlerin ve yeminli hile/yolsuzluk araştırmacılarının (CFE) fikirlerini almak suretiyle araştırmışlardır.

Akademisyenlerin ve CFE uygulayıcılarının büyük bir çoğunluğu, adli muhasebe eğitiminin muhasebe müfredatına entegre edilmesi gerektiği konusunda hem fikirdirler. Bununla birlikte, böyle bir dersin verilme şekli üzerinde iki grup arasındaki fikirlerde farklılıklar bulunmaktadır. Araştırmaya dahil edilmiş CFE uygulayıcıları ayrı bir adli muhasebe dersini tercih ederken, akademisyenler adli muhasebe konularının bütün muhasebe ve denetim dersleri içine entegre edilmesini tercih etmektedirler. Her iki grubun yanıtlayıcıları, güncel muhasebe müfredatının toplumun adli muhasebe ile ilgili talebine yanıt vermekte yetersiz olduğunu ve gelecekteki muhasebe müfredatının adli muhasebe uygulaması içermesi gerektiği konularında fikir birliği içindedir.

Rezaee ve Burton'un araştırmalarına göre, 26 adli muhasebe konu başlığından en az 15'i her iki grup tarafından muhasebe müfredatına entegre edilebilir önemde olarak görülmektedir. Bu başlıkların göreceli önemi gruplar arasında değişmektedir; bununla birlikte bunların önemi üzerinde genel bir konsensüs bulunmaktadır. Akademisyenler ve CFE uygulayıcıları arasında adli muhasebe eğitimi konusunda yüksek bir fikir birliğinin bulunmasına karşın istatistiksel olarak kimi başlıkların önemi üzerinde belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Adli muhasebe konu başlıklarının derecelendirilmesi önerilen müfredat modüllerinde ise muhasebe programlarında adli muhasebenin 45 saatlik bir dönemin derslerinin planlanmasının ya da bu modüllerin çeşitli muhasebe ve denetim derslerine entegre etmelerinin uygun olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

2.6.2. Kanada’da Adli Muhasebecilik

1960’ların Kanada’sı organize suç örgütlerinin yasal ticari oluşumlar içine sızmalarındaki artış sonucu artan endişelere ve borsa dolandırıcılıklarına sahne olmaktadır. O yıllarda ilk ekonomik suç birimi olan Royal Canadian Mounted Police (RCMP) kurulmuş; bunu eyalet ve şehirlerin polis departmanlarında benzer birimlerin kurulması takip etmiştir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 109). Bu uzman polis birimlerinin oluşumu, ekonomik suç yaklaşımında paradigma değişimini işaret etmektedir. Ekonomik işlemlerde ve finansal açıdan karmaşık olaylardaki artışla birlikte polis tarafından muhasebe uzmanlığı ve tecrübesi konusunda ciddi bir talep artışı ortaya çıkmıştır.

Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği(CICA), adli muhasebe ile ilgili standartlar oluşturulması için, Adli ve Soruşturmacı Muhasebeciler Birliği’ne yetki vermiştir. Bu birlik 2001 yılında, “Araştırmacı ve Adli Muhasebe’nin Geliştirilmesi için Teklif” adı altında bir çalışma metni yayınladı. Bu çalışma metni, adli muhasebe ile ilgili Kanada’da ilk standart olarak ele alınmaktadır. Bu çalışma metni, CICA tarafından, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları El Kitabı’nda yer alan standartlara benzer uygulama ve raporlama standartlarını içermektedir. 2006 yılına gelindiği zaman, Adli ve Soruşturmacı Muhasebeciler Birliği’nin Standartlar Komitesi, adli muhasebe sözleşmelerinin uygulanışı ile ilgili standartları yayınlamıştır. Bu standartlar, sözleşme kabulünden, yapılacak işin planlanmasına, verilerin toplanıp analizinden, belgelendirilmesine ve raporlanmasına kadar, adli muhasebecilerin, sözleşmede izleyeceği prosedürleri tanımlamaktadır (Ocak, 2007: 26).

Geleneksel olarak adli muhasebe alanındaki üyelik, yasal olmayan kurallar üzerinde temellendirilmiştir. Adli muhasebecilerin kiralanmasındaki temel faktör mahkeme salonu tecrübesi ve kişisel özelliklere verilen önem olmaktadır.. Bu mesleğin kredibilitelerini artırmak, profesyonel yönetmeliğin oluşumunu etkilemek amacıyla Kanada’da CICA (The Canadian Institute of Chartered Accountants), CA (The Chartered Accountant), NACFE (National Association of Certified Fraud Examiners) vb. gibi çeşitli kurumlar faaliyet yürütmektedir. Bunlar içinde özellikle NACFE üyelik için deneyim ve çalışmanın gerekli olduğu, özel, kar amaçlı bir kuruldur. Teksas merkezli bu organizasyon, hayatın her kesiminden, avukatlar, muhasebeciler, sanayide

çalışanlar ve bankerler gibi meslek gruplarını kapsamaktadır. Kurul genel yaklaşımında yolsuzlukları ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Üyelik için gerekli olan; hem uygulamayı hem de hukuk, hile keşfi gibi teorik kursları kapsayan çok disiplinli iki yıllık bir programı almış olmaktadır. CICA ise, hem mülakatlar, teftişler ve yayınlar yoluyla hem de meslek dışında üniversiteler ve hükümetlerle bağlantılar sayesinde profesyonel muhasebe hakkındaki bilginin kontrolünü egemenliği altına almaktadır (www.cica.ca). Bu durum CICA'yı üyelik kural ve stratejilerinin güçlü bir sponsoru ve koruyucusu haline getirmiştir.

Kanada'da firmalar arasındaki rekabet açısından ele alındığında profesyonel muhasebecilik oldukça büyük öneme sahiptir. 1980'lerdeki endüstri ortaklıklarının yarattıkları dalgalanmanın etkisiyle denetim piyasasının gerginleşmesi ve 1982 ve 1990'lardaki durgunluklardan kaynaklanan ve denetçiler arasında artan maliyet duyarlılığı, muhasebe firmaları arasında maliyete dayalı rekabeti daha da zora sokmuştur (Lawrence, 1998: 1107). Profesyonel muhasebe endüstrisinin en önemli kazanç kaynağının böyle itibar kaybetmesi, girişimci muhasebecilerin, profesyonel muhasebeye ilişkin geleneksel kavramları geliştirmeleri için imkan tanımıştır.

Adli muhasebe son yirmi yılda Kanada'da mesleki muhasebe alanında ortaya çıkan birçok yeni hizmetten biridir. Adli muhasebenin işlevsel tanımı, bireyler, firmalar ve meslekler açısından farklılık göstermektedir. Kanada da profesyonel muhasebecilik mesleği küçük firmalar, orta ölçekli ulusal firmalar ve "6 büyük" uluslararası muhasebe firması tarafından hizmet verilen coğrafi piyasalar etrafında organize olmuştur. Coğrafi piyasaların ve çok coğrafyalı firmaların kesişimi, esas olarak coğrafi konuma yönelik ama sadece onunla sınırlı olmayan mesleki toplulukların oluşumunu da beraberinde getirmiştir. Bu çerçevede ortaya çıkan faaliyet alanlarından biri de adli muhasebedir (Lawrence, 1998: 1109).

Kanada'daki İmtiyazlı Muhasebeciler Birliği (CICA), finansal araştırma alanında mükemmelliğe cesaretlendirmek için Alliance'ı (Araştırmacı ve Adli Muhasebecilik Mükemmellik Paktı/ The Alliance for Excellence in Investigative and Forensic Accounting) kurmuşlardır. Adli Muhasebe ve Mali Dava Desteği Servisleri de bu İmtiyazlı Muhasebeciler tarafından desteklenmektedir. Bu kuruluşun bir amacı da uzmanlık sertifika programı kurmak ve yönetmektir. Kanada' da Araştırmacı ve Adli

Muhasebecilikte (CAIFA) uzmanlaşmak isteyenler, sertifika almak için bir Diploma Programına katılmak ve geçmek zorundadırlar (www.forensicaccounting.com, 7.4. 2005).

Diğer bir grup olan NAFA (National Association of Forensic Accounting - Adli Muhasebeciler) birbirleriyle ve hatta avukatlar ve hukuk bürosu çalışanlarıyla (ki onların başlıca müşterileridirler) etkileşim halindedirler. Adli muhasebeciler “Kanada Sözleşmeli Muhasebeciler Enstitüsü” ve “Sertifikalı Dolandırıcılık Müfettişleri Ulusal Teşkilatı” gibi meslek örgütleri aracılığıyla kurumsal bir seviyede iletişim içerisindedirler. Bu örgütler ürettikleri literatür sayesinde dolaylı ilişki içerisindedirler, düzenledikleri toplantı ve konferanslarda doğrudan ilişki içerisindedirler (Lawrence, 1998: 1110). Aynı zamanda adli muhasebe ve muhasebe denetimi kurulları gibi grupların da birlikte çalışmalarına imkan sağlanmaktadır. Adli muhasebe topluluğundaki rakipler birbirlerini çok iyi tanımaktadırlar. Çünkü adli muhasebeciler grubu çok küçük bir topluluktur. Aynı firmada çalışan adli muhasebeciler şirket içi eğitimlerinde birbirlerinin tecrübelerinden yararlanır, daha yeni ve az tecrübeli olanlar sunumlar ve durum analizleri sayesinde eğitilmiş olurlar.

Adli muhasebe uygulamasını sistematize etme amacı taşıyan iki strateji vardır: Birincisi, büyük muhasebe firmaları önemli adli muhasebe uygulamalarını gerçekleştirmeye teşebbüs ettikleri için, kendi firmaları içinde nitelikli pratisyenlerin sayısını artırdığından dolayı eğitim programları geliştirmektedirler. İkincisi, uzmanlaşmaya bağlı üyelik stratejileri, profesyonel seviyedeki uygulama standartlarının yasallaştırılmasına doğru bir hareketi oluşturmuştur.

Firmalar tarafından verilen kurs ve seminerler geniş ölçüde mahkemede sunum hünelerleri ve durum analizine odaklanmaktadır. CICA ve NACFE gibi organizasyonlar, eğitimde ve adli muhasebecilere yetki verilmesinde yasal bir rol üstlenebilmek için yasallaştırılmış eğitim programları geliştirmelidirler. (Lawrence, 1999: 173-185).

Kanada’da “Adli Muhasebe” mesleğini icra edebilmek için kişilerin CICA tarafından belirlenmiş bir takım koşulları yerine getirmiş olması gerekmektedir. Bu koşullar (<http://www.cica.ca>)

- Kanada’da CICA tarafından verilen muhasebe ruhsat sahibi olmak,

- 3 yıl Kanada’da ruhsatlı muhasebeci olarak çalışmak,
- Toronto Üniversitesi tarafından verilen Adli ve Araştırmacı Muhasebe Diploma Programını tamamlamak,
- Son üç yıl boyunca, ruhsatlı muhasebeci olarak adli muhasebe alanında, 1500 saat faaliyette bulunmak ya da son üç yıl 500 saatten az olmamak kaydıyla, 6 yıl boyunca toplamda 2500 saat adli muhasebe alanında faaliyette bulunmak.

Kanada’da, HEC Montreal, Toronto Üniversitesi ortaklığında, “Araştırmacı ve Adli Muhasebe” adı altında lisans programı yürütülmektedir. Bu lisans programında, uygulanacak yasal prosedürler, işletmelerde meydana gelen kayıpların ölçülmesi, nasıl araştırma yapılması gerektiği gibi konular hakkında teorik bilgilerle birlikte, vaka çalışmaları yapılmaktadır (<http://www.hec.ca> ve <http://www.utoronto.ca>).

2.6.2.1. Kanada Adli Muhasebe Örgütü ve İlgili Tarafların Görüşleri

Adli muhasebe ile ilgilenen avukatlar da birbirleriyle yoğun etkileşim halindedirler. Öncelikle geçmişte çalıştırdıkları adli muhasebeciler hakkında birbirlerine referans sağladılar. Lawrence, Kanada Adli Muhasebe Örgütüne yönelik yaptığı çalışmada adli muhasebeciler, avukatlar, yargıçlar ile görüşerek taraflar arası etkileşim ve yasal standartlar hakkındaki yorumlarına yer vermiştir.

Çalışmada kendileriyle görüşülen avukatlar, adli muhasebeci kiralarken diğer avukatların değerlendirmelerini referans olarak aldıklarını beyan etmişlerdir (Lawrence, 1998: 1110).

Avukatların ve muhasebecilerin birbirleriyle olan etkileşimi dört ana şekilde olur:

- Öncelikle muhasebe delilinin analizini yapmaları için avukatlar tarafından muhasebeciler tutulur, bu muhasebecilerin anlattıkları konunun mahkemeye gitmesi halinde uzman görüşü teşkil etmiş olur. Özel uygulama avukatları, adli muhasebecileri genellikle ya kriminal ya da sivil müşteriler adına kiralarlar (sivil hareketlerle ilgili olan ya da içlerindeki potansiyel yolsuzluk durumlarını araştıran şirketler gibi).

- İkinci etkileşim şekli, muhasebecilerin avukatlara hizmetlerini pazarlamalarını içerir. Bu ya daha resmi pazarlama sunumları aracılığıyla ya da planlanmış öğle ya da akşam yemekleri aracılığıyla gerçekleştirilir.
- Üçüncü etkileşim, muhasebecilerin avukatlar için tamamlayıcı bir pazarlama türü olarak belli gruplar için düzenlenen seminerlerde biraraya gelmeleri suretiyle gerçekleşir.
- Son etkileşim türü ise adli muhasebe delilleriyle ilgilenen muhasebeciler ve avukatlar çeşitli olaylar ve uygulamalar sebebiyle zaten dolaylı yollardan birbirlerinden büyük ölçüde haberdardır.

Adi ve kriminal yargılama yöntemleri arasında anlamsal yakınlığa rağmen, hukuk büroları adli muhasebe topluluğuyla daha az ilgilenmeyi seçerek, çeşitli davalarda birbirleriyle işbirliği yapmayı tercih ederler. Çünkü adli muhasebeciler, delili gerektiren suçları ve hukuki düzenlemeleri aşarlar; yasalara takılmazlar. Hukuk büroları da avukatlar gibi çeşitli incelemeler yapmaları ve şahitlik etmeleri için adli muhasebecilerle anlaşır. Bazen de hukuk büroları adli muhasebe delili gerektiren davalarda özel uygulama avukatlarıyla çalışırlar (Lawrence, 1998: 1111).

Taraflar arasındaki iletişim ve etkileşimi araştıran Lawrence'in çalışmasında yasal sistemde adli muhasebecilerin oldukça yüksek bir bağımsızlığa sahip oldukları belirtilerek adli muhasebenin tanımlanmasında hukuki standartların oldukça etkili rol oynadıkları vurgulanmaktadır. Söz konusu çalışmada adli muhasebeciler, avukatlar ve hukuk bürosu çalışanları arasındaki ilişkileri düzenleyen yasal süreçleri özetleyen yasal metin ve makalelerden alıntılar yapılarak, adli muhasebecinin devreye girmesi ve uygulama hakkında bilgilere yer verilmektedir* (Lawrence, 1998: 1114). Çalışmada, belirlenme, uzman tanık olarak görevlendirilme, uzman tanıklık olarak üç temel yasal süreç tanımlanmış ve bunlara ilişkin on madde sıralanmıştır:

* Orijinal metinde yer alan başlık "Adli Muhasebede Kanada Yasal Standartları İle İlgili Tarafların Görüşleri" olarak verilmiştir, ancak tabloya bakıldığında başlıkta yer alan yasal standartlara ilişkin içeriği yansıtmadığı görülmektedir.

i. Belirlenme

1. Belirlenme “dava öncesindeki ön hazırlıkları kolaylaştırmak için gerekli resmi ve gayri resmi prosedürleri” içerir (Criminal Procedure Project, 1974).
2. Adi muhasebeciler, belirlenme açısından incelemelerde yardımcı olmak için sürecin en başından işe dahil olmalıdır. Böylece daha ileriki tarihlerde meydana gelebilecek kayıpları belirlemede ne tür bilgilerin istenebileceği göz önüne alınmış olur. Dolayısıyla adli muhasebeciler, belki iki yıl sürecek olan bir davanın daha en başında davaya müdahil olurlar (adli muhasebeci görüşü).

ii. Uzman Tanık Olarak Görevlendirilme

1. Konu teknik bir konu olup teknik bilgiler gerektirdiği için uzman ifadesi sayesinde jüri ve yargıçlar, normalde kendilerinin yapamadıkları birtakım çıkarımlara ulaşmış olurlar (Dickson,1982; Sopinka ve diğ., 1992: 534).
2. Uzman görüşüne ihtiyaç duyulduğunda önemli olan yetenektir. Delillerin kabul edilebilir olması, yeteneğin nasıl elde edildiğine bağlı değildir. Mahkeme, uzmanın davaya konu olan olay hakkında yeterince tecrübe sahibi olduğunu düşündüğü sürece, tanığın yeteneğini spesifik çalışmalarla mı, yoksa uygulamalı eğitimlerle mi elde ettiğini önemsemez (Sopinka ve diğ., 1992: 536).
3. Eğer aranan bilgi ve yeteneğe sahip olunmadığı düşünülüyorsa, adli muhasebecinin görevine son verilir. Bu sebeple avukatlar ve yöneticiler çalışacakları adli muhasebeciyi seçerken çok dikkatli olmalıdırlar. Çünkü uzmanlardan yararlanmanın maliyeti konunun önemine göre, onbinlerce doları bulabilmektedir (ceza davası avukatı görüşü).

iii. Uzman Tanıklık

1. Kanada yargı sistemindeki eğilim, mahkemelerde daha fazla uzman kullanılması yönündedir. Uzmanların mahkemeden önce görüşlerini bildirebilmeleri için konuyla daha ilgili olmaları gerekmektedir. Mahkemeler bazen, karar aşamasında uzmanın görüşlerini reddedebilirler, çünkü mahkeme

sonuca kendilerinin ulaşabilmesini ister (vatandaşlık davası avukatı görüşü). (Adli muhasebeci onlar için bu kararı destekleyecek görüş beyan etmek durumundadır. Adli muhasebeci karar verme mekanizmasında karar mercii değildir).

2. Önceki yıllarda uzman görüşünün delil olarak kabul edilebilmesi için yargıcın o görüşü okuması yeterliydi. Şimdi ise bununla yetinilmemektedir. Eğer diğer taraf da bu görüşü kabul edecekse görüşten yararlanılabilir. Bu sebeple ifadeye başvurulduğunda olabilecek en iyi tanıklık istenmektedir.
3. Bazı davalarda avukatlar, amerikan tarzı incelemeler yapıp daha sonra bunların üzerinde çalışarak mahkemede uygulamaya geçmektedirler. Bu durumlarda adli muhasebecinin güvenilirliği konusunda eskiye oranla daha fazla kişisel saldırılar olabilmektedir (vatandaşlık davası avukatı görüşü).
4. Bir davada taraflardan birinin delil olarak sunduğu, ancak mahkemenin düşünemediği ve davanın akışını değiştirecek veriler olabilir. Belki de uzman tanığı tutan kimse: “Bak, olabilecek tüm bulguları ortaya koy, ben onları ispatlayacağım” demiş olabilir. Ancak maalesef bu bulgular doğru olabileceği gibi, olmayabilir de (adli muhasebeci görüşü).

Mahkemede verdiği cevaplara bakarak samimi olmadığı izlenimi veren bir muhasebeciye güvenilirlik açısından kişisel saldırıda bulunulabilir. Hayatta pek çok şey siyah ve beyaz kadar net değildir. Eğer bir tanık, davada sadece siyah vardır, konusunu empoze etmeye çalışıyorsa ona karşı daha agresif bir tutum sergilenebilir (ceza davası avukatı görüşü)

2.6.3. Avustralya’da Adli Muhasebecilik

Avustralya adli muhasebe alanında ilk düzenlemelere sahip olan bir başka ülke olarak karşımıza çıkmaktadır. Avustralya Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (ICAA), Denetim Uygulama Standartları (APS 11) adı altında, Adli Muhasebe Standartları’nı 2002 yılında yayınlamıştır. Ayrıca yol gösterici unsur olarak da “Guidance Note 2: Forensic Accounting” adıyla yayınladığı bir çalışma metni mevcuttur. APS 11, hem genel bir takım standartları ele alırken, diğer taraftan adli muhasebe sözleşmesi

uygulanırken, adli muhasebecinin ne gibi standartlara uyması gerektiği hakkında bazı bilgileri içermektedir (Ocak, 2007: 30; <http://www.icaa.org.au>).

Avustralya’da Wollongong Üniversitesi ve Monash Üniversitesi, adli muhasebe alanında yüksek lisans programı yürütmekte olup bu programda hata, hile, araştırma teknikleri gibi konularda dersler yer almaktadır (Ocak, 2007: 30; <http://www.icaa.org.au>).

2.7. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği

Adli muhasebe araştırmaları konuyla ilgili global şirketleri yakından ilgilendirmektedir ve adli muhasebe araştırmaları içerisinde en zor ve karmaşık olan kısmı uluslararası adli muhasebe araştırmaları oluşturmaktadır (Miller ve diğ., 2006: 493). Olası durumlarda bu şirketlerin yöneticileri çok büyük boyutlara ulaşacak yolsuzluk suçlamalarıyla karşı karşıya kalabilirler. Avrupa Birliği de bunları gözönünde bulundurarak Sarbanes Oxley Yasaları ve SEC Kuralları tarzında düzenlemelere gitmek suretiyle karşılaşılabilecek olumsuzluklara karşı hazırlıklı olma eğilimindedir. Bunu gözönüne aldığımızda iyi eğitilmiş adli muhasebe araştırmacılarına hem yurt içinde hem de yurtdişında oldukça ihtiyaç duyulacak ve adli muhasebe araştırmacılarının değeri daha çok anlaşılacaktır.

Günümüzde muhasebe ve denetim alanları gayet açık ve net bir şekilde tanımlanmış olsa da adli muhasebe konusu henüz emekleme aşamasındadır. Bu alanda en tanınmış ve en büyük kuruluşlardan biri olan Teksas, Austin’deki “Sertifikalı Yolsuzluk Araştırmacıları Derneği” dahi 1988 yılında kurulmuştur. Bugünkü eğilimlere ve koşullara bakarak “Adli Muhasebecilik” mesleğinin geleceği hakkında düşünürken, aşağıdaki beş unsuru göz önüne almalıyız (Golden ve Pilkington, 2006: 535):

1. Mali tabloların denetlenmesi ve adli muhasebe arasındaki sınırlar dikkate alınarak bu disiplinin kendi içerisinde değerlendirilmesi,
2. Yeni kuşak adli muhasebe araştırmacılarının eğitimi ve yetiştirilmesi,
3. Yasal evre ve düzenlemelerdeki değişiklikler,
4. Araştırma yapılması kararı, araştırma süreci ve araştırma sonuçlarının gerçekçi kar ve maliyet hesaplarıyla değerlendirildiği değişen şirket ortamları,

5. Hile manipölasyonu gibi görölebilecek finansal olmayan işlevsel veriler açısından şirket raporlamalarında meydana gelen değışiklikler.

2.7.1. Gelişen Adli Muhasebe Disiplini

Hem denetim, hem de adli muhasebe hizmeti veren firmalar açısından mali tablo denetimi ve adli muhasebe incelemesi arasındaki çizgi henüz net olmamakla birlikte dört büyük denetim firmasının uygulayıcıları daha fazla tecrübe sahibi oldukça bu çizgi daha da netleşecektir (Golden ve Pilkington, 2006: 536) .

Büyük denetim firmaları hile konusunda duyarlı olmaya ve bu konudaki eğitimlere daha çok önem vermeye başlamışlardır. Kırmızı bayraklarla işaretlenen hileli olaylar karşısında iyi yetişmiş bir uzmanın adli muhasebe incelemesi yapması gerekmektedir. Adli muhasebe araştırmasının iyice anlaşılması için, bu konuda hizmet veren kişilerin (çeşitli hizmetler veren firmaların ve şirket yöneticilerinin ve avukatların) birlikte çalışarak hızlı bir şekilde sağlam bir politika oluşturmaları gerekmektedir. Bu açıdan adli muhasebe araştırmacılığı disiplini ile tıp bilimi arasında paralellik kurulabilir. Eskiden doktorlar tüm hastalara bakarken günümüzde, uzmanlaşmaya gidilmiştir. Adli muhasebecilik de benzeri şekilde hızla gelişecektir.

Golden ve Pilkington'a göre gelecek 5–10 yıl içerisinde adli muhasebe disiplini kapsamında alt uzmanlık alanlarının gelişeceği düşünülmektedir. Bu uzmanlık alanlarının muhtemelen endüstri odaklı olması beklenmekte ve bunun için de bu alanda çalışanların sayısının artması gerektiği vurgulanmaktadır. ABD'nde 336.000 belgeli/izinli muhasebeci bulunurken, bu grup içerisinde yetkili Hile Araştırmacılarının sayısı %5 oranındadır. Bu oran dünya ölçeği gözüne alındığında çok daha küçülmektedir (Golden ve Pilkington, 2006: 537) .

Golden ve Pilkington'a göre gelişen adli muhasebe disiplini içerisinde, mesleki incelemelerde dijital aletlerin çok daha yaygın bir şekilde kullanılması gerektiği vurgulanmakta, iş ortamında yoğun bir şekilde teknoloji kullanımı ve adli muhasebecilerin kullanabilecekleri dijital araçların gelişmesi ise bu düşünceyi güçlendiren iki faktör olarak belirtilmektedir. Birçok şirket maliyetlerini azaltmak için dijital aletleri yoğun bir şekilde kullanmaya başlamıştır. ABD'nde adli muhasebe

alanındaki uygulayıcılar en çok tercih edilen yazılımları kullanmakta ve belirli sistemleri standart hale getirmektedirler.

Dijital ortamın ve network ağlarının gelişiyor olması adli muhasebenin gelişimini de etkileyecektir. Örneğin alt uzmanlık alanlarından biri, veri-analizinden farklı bir konu olan veri toplaması olabilir. Verilerin toplanması objektif bir tarzda yapılmamışsa, veri analizi objektiflikten uzaklaşabilecektir. Günümüzde veri toplanması ve yorumlanması, gerçekte muhasebe sistemlerinden anlayan personellerden oluşturulmuş takımlarca gerçekleştirilir. Bu kişiler, nereye bakıp neyi arayacakları, yolsuzluk araştırmasındaki kritik noktaları nasıl bulacakları ve elde ettiklerini nasıl yorumlayacakları konusunda bilgi sahibidirler.

2.7.2. Yeni Araçlar

Kuşkusuz adli muhasebe araştırmalarında kullanılan araçlar zaman içerisinde daha da gelişme gösterecektir. Pek çok alanda olduğu gibi bu alanda da internet teknolojisindeki gelişim alt grupların oluşmasında yardımcı olacaktır. Bu konudaki en önemli eğilimlerden biri mevcut yazılım ve uygulamaların geliştirilmesi yolundadır. Örneğin ticari olarak veri arayan yazılımlar bulunabilirken çok büyük ölçüde veri inceleme yapılamamaktadır. Orta ölçekli projelerde yer alan adli muhasebe araştırmacıları için mevcut programlar yeterli olmakla birlikte, büyük projelerde yer alan adli muhasebeciler, birlikte çalıştıkları teknoloji destekçilerinden, mevcut programları bu taleplerini karşılayabilecek şekilde geliştirmelerini isteyebilirler.

2.7.3. Yeni Disiplini Destekleyecek Eğitim ve Yetiştirme

Gelecekte adli muhasebe araştırması alanında öğrencilere ve mezunlara bu alanda dersler verilmesi için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Verilecek eğitimin teoride kalmaması için eğitimcilerin aktif olarak bu incelemelerde bulunan kişilerden seçilerek desteklenmesi gerekmektedir. Mesleğin uygulayıcıları olan adli muhasebe araştırmacıları bu konuda istekli görünmekte ve akademisyenlerle işbirliği yapılarak çalışmanın en iyi formül olacağı düşünülmektedir (Golden ve Pilkington, 2006: 538).

Adli muhasebe araştırması yapan kuruluşlar bu alandaki araştırmalarına akademisyenleri de dahil etmelidir. Onlardan alacakları akademik destek adli muhasebecilik mesleğinin altyapısının daha sağlam olmasını sağlayacaktır. Denetçilerin adli muhasebe araştırmacılarıyla işbirliği içinde olmaları da yatırımcıların güvenini sağlamak açısından önemli bir ögedir. Eğitim, SAS 99 ve Sarbanes-Oxley Yasaları tarafından başlatılan yeni eğilimle bağdaşacak şekilde planlanmalıdır.

2.7.4. Diğer Yasal Gereklilikler ve Borsayla İlgili Koşullar

ABD Borsa Yasası gerçeklerle ilgili yanlış ifadelerde bulunmayı ya da gerçeği/ sonuçları etkileyecek gerçekleri saklamayı yasaklamaktadır. Bu yasaklamanın kapsamı hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri içerisine almaktadır.

Benzer şekilde Sarbanes Oxley Yasaları'nın 302 No.lu maddesi üst düzey yöneticilerin, gerekli finansal ve finansal olmayan bilgilerin üçer aylık ve yıllık raporlarda verilmesi ve iç denetimlerde bunların gözden geçirilmesi konusunda yükümlü olduğunu belirtmektedir. Tüm endüstri kollarında finansal olmayan iş verileri ile ilgili titiz incelemeler yapılması gerektiğinde adli muhasebe araştırmacılarına olan talep çok daha fazla olacaktır (Golden ve Pilkington, 2006: 545).

2.8. Mali Tabloların İncelenmesi ve Adli Muhasebe

Muhasebe sürecinin son aşamasında mali tablolar oluşturularak, finansal bilgiler raporlar aracılığıyla ilgililerin bilgisine sunulur. Yaşanan hileli uygulamalar mali tablo sonuçlarını etkileyecek ve mali tablolarda yer alan bilgiler; dolayısıyla bu tablolara bakarak karar verecek olan mali tablo kullanıcılarının kararlarında etkili olacaklardır. Mali tablo denetimi muhasebe denetçileri açısından başlı başına bir çalışma alanı olmakla birlikte adli muhasebeciliğin görev alanı içerisinde de gerekli önemi görüp, mesleki faaliyetler içerisinde büyük ölçüde yer almaktadır.

Görevleri bazen çakışsa da mali tablo denetçileri ve adli muhasebe araştırmacıları finansal yolsuzluk konusunu, genelde farklı amaçlar için farklı yollarla belgelenmiş farklı bilgileri kullanarak, farklı açılardan ele alırlar. Denetim Standartlarında (SAS No:99) ve Kamu Firmaları Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)nu takiben, mali tablo hilelerini tespit etmek ve bundan vazgeçirmek konusunda bağımsız denetçilerin ve adli

muhasebe araştırmacılarının birlikte çalışmaları için artan bir ihtiyaç mevcuttur (Ranallo, 2006: 109).

Denetim raporu ya da faaliyeti, bağımsızlık ve bireysellik gerektirirken, adli muhasebe soruşturucularının tam aksine, bir iddiayı özlemek için mahkeme ya da şirket tarafından kullanılan bir aracılık faaliyeti olarak değerlendirilebilir. Adli muhasebe soruşturmacısının işi ise, sonuçları dikkate alarak ya bir sanık karşısında işlem için katalizör olarak görev yapmak ya da aklanması için dayanak oluşturmaadır. Yargıç ya da denetim komiteleri adli muhasebe soruşturmacılarını finansal raporlama iddialarının değerlendirilmesinde yardım etmeleri için işe alır. Adli muhasebe soruşturmacıları; avukat, bağımsız denetçiler, yönetim ve denetim komitesinin sözkonusu durum hakkında ne yapılacağı konusunda uzlaşmaya varmalarını sağlamak için yeterli bilgi ve analiz temeli oluştururlar (Ranallo, 2006: 111).

2.8.1. Mali Tablo İncelemedesinde Bağımsız Denetçi ve Adli Muhasebecinin Rollerini

Bağımsız denetçi ve adli muhasebecinin rolleri ve beklentileri oldukça farklıdır. Mesleki denetim standartlarına göre “Denetçi, mali tabloların maddi hata içerip içermediği ve bunun hata sonucu mu yoksa yolsuzlukla mı oluştuğu hakkında mantıklı bir dayanak elde etmek için denetimi planlama ve uygulamadan sorumludur (Christensen ve diğ., 2005: 70).” Mali tablolarda hile, yanıltmak için asıl niyetken; hata bilmeyerek yapılan bir yanlışlıktır. Geçmişte bağımsız denetçinin rolü günümüzdekinden daha kısıtlıydı; çünkü meslekte her zaman, bağımsız denetçinin önceliğinin mali tabloların; mali durum, sonuçlar, operasyonlar ve bir kuruluşun mali durumundaki değişimleri göstermedeki dürüstlük üzerine fikir belirtmek olduğu düşünülüyordu. Yasadışı fiiller sadece mali tabloların maddi hata içermesine yol açabileceği zamanlarda bağımsız denetçi için bir sorun arz ediyordu. 99 sayılı denetim standardında bağımsız denetçinin mali tablolardaki hataları tespit etmesi için belirlenen yeni gerekliliklere rağmen yolsuzluğun ortaya çıkarılması, çalışanların hileyi saklama hakkındaki bilgi ve yeteneklerine bağlı olarak sınırlı ve genellikle de güçtür (Christensen ve diğ., 2005).

İlk bakışta bağımsız denetçinin görevi yolsuzluğu tespit etmek olarak algılanmasına rağmen, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu bildirmek için yüzeysel olarak

bakmaktadır ve denetçinin sorumluluğu mali tabloların açıklanışında yasalara uygunluk ile sınırlı kalmaktadır. Ayrıca pek çok bağımsız denetçi bu alanlarda eğitim almadığı için yolsuzluğu tespit etme hakkında deneyim ve çalışma bilgisine sahip değildir. Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği Müfettişleri 2004 yılında incelenen yaklaşık dokuzyüz meslektaşlarından sadece ondokuzunun mevcut bir hile araştırması eğitimi aldığını bildirmiştir (Zganjar, 2002: 5). Bağımsız denetçiler, genellikle yolsuzluğu ortaya çıkarabilecek bireysel işlemleri incelemek yerine mali tabloların doğruluğunu belirlemek için konuya daha yüzeysel bakmaktadır. Bu işlemlerin derinden incelenmesindeki eksiklik sıklıkla zamanın dar olmasından ve maliyet kontrolü etkenlerinden kaynaklanabilmektedir (Christensen ve diğ., 2005: 70).

Aksine, adli muhasebeci bir anonim şirketin mali bilgilerini araştırırken kapsamlı bir görev üstlenebilir. Adli muhasebeci “geleneksel muhasebeci”den daha yeteneklidir ve tipik mali denetim işinin kapsamı dışında hizmet vermektedir (Harris ve Brown, 2000). Bu yetenekler doğasında hem nitel hem niceldir. Nicel beceriler yolsuzluğu ortaya çıkarmak için rakamları incelerken güçlü olmayı içermesine rağmen, nitel beceriler yasadışı fiiller gerçekleştirilirken iç kontrollerin nasıl uygulanmadan bırakıldığını belirleyebilmeyi içermektedir. Yani adli muhasebeciler bir şirketin mali kayıtlarını incelerken daha aktif ve şüpheli bir yaklaşım sergileyebilmektedirler. Öncelikli sorumluluğu, bir mali tablonun güvenilirliğini belirlemek olan bağımsız denetçiden farklı olarak adli muhasebeci herhangi bir yolsuzluk olasılığının açığa vurulması ile daha yakından ilgilidir. Yukarıda yer alan mesleki beceriler sayesinde adli muhasebeciler herhangi bir şüpheli faaliyeti incelemek ve çalışanların yolsuzluk yapma potansiyellerini değerlendirmek için bireysel hesap işlemlerinde daha derin incelemeler yapmayı amaçlamaktadır.

Adli muhasebeciler beyaz yaka suçlarını belirlemek için eski deneyim ve bilgilerine ek olarak özel teknikler ve kurallar da kullanmaktadır. Bu teknik ve kurallar ise bilgisayar teknolojisi, etik, kriminoloji, muhasebe ve hukuk alanlarından gelmektedir. Sarbanes-Oxley yasasının gereklilikleri altında bilgisayarlı adli testlerin kullanımında potansiyel mali yolsuzluk vakalarının belirlenmesine yardım etmek için bir ilgi oluşturmak yer almaktadır (Hoffman, 2004: 14). Beyaz yaka suçlarını belirlemek için pek çok gösterge çeşidi arayan adli muhasebeciler için tipik hileli mali tablo düzenbazlıkları, geliri

kazanılmadan tanıma ya da uydurma (gerçekte var olamayan) gelirler kaydetme, giderlerin kayıtlanmasının ertelenmesi, kazancın farklı dönemlere kaydırılması ve anonim şirketin sorumluluklarının ifşa edilmemesi şeklinde ortaya çıkabilir. Tüm bunlar yaygın hileli muhasebe uygulamalarıdır. Adli muhasebeciler ülke içinde ya da yabancı ülkelerde de çalıntı fon ve kaynaklar olup olmadığını sorgulayarak, çalışanların maaşlarının yaşam tarzlarına imkan verip vermeyeceğini belirlemek için yaşam tarzlarını inceleyerek, kimlerin gizli bilgilere erişimi olduğunu tespit etmek ve yabancı ülkelerdeki bağlantılarına bakmak suretiyle çok daha derin incelemeler yürütme imkanına sahiptirler. Hileler genelde kolayca tespit edilemez, bu nedenle adli muhasebecilerin, fonların nerede saklanabileceğini tespit etmek için başka bir perspektiften düşünebilme ve şüpheli davranmak gibi özellikleri olmalıdır.

Adli muhasebecilerin görevi muhasebe mesleği ile sınırlı değildir: Adli muhasebeciler, bağımsız denetçiler, muhasebeciler, hile araştırmacıları, kayıp önleme uzmanları, iç denetçiler, savcılar ve suçbilimciler gibi çeşitli mesleklerden gelmektedir. Adli muhasebecinin hileleri olabilecek en kısa sürede ortaya çıkarmak için bilgi, yetenek ve altyapısı; bağımsız bir denetim ekibinde ve üst yönetimde, denetim standartları ve Sarbanes–Oxley Yasasınca getirilen yükümlülükler gibi yasal uygulamalarla uyumları, çalışmalarında büyük bir avantaj sağlayabilir (Christensen ve diğ., 2005: 71).

2.8.2. Adli Soruşturmalar ve Mali Tablo Denetiminde Benzerlik ve Karşıtlıklar

İlk bakışta mali tablo denetimi ve adli soruşturmalar aynı işlemi ifade ediyormuş gibi görünse de, birbiriyle benzeşen ve ayrılan önemli noktalar bulunmaktadır. Bu iki faaliyetin benzerlik ve karşıtlıkları, aşağıda belli unsurlar göz önüne alınarak açıklanmıştır:

i. Amaç: Adli muhasebe soruşturmacıları, belli bir problemin varlığını doğrulamak ya da inkar etmek amacıyla sorunun boyutunu ve sebebini belirlemek için uğraşırken, denetçiler, genel ya da sınırlı kullanım için mali tablolar hakkında bir görüş bildirmeyi amaçlamaktadırlar.

Anonim şirketlerde beyaz yaka suçlarının artması bağımsız denetçi, hile denetçisi ve adli muhasebeci olarak tanımlanan meslek elemanlarının rollerini değiştirmiş ve önemini artırmıştır. Bağımsız denetçinin, hile denetçisinin ve adli muhasebecinin

görevleri çok farklı olmasına karşın, temelde her üçünün de işletmelerde muhasebe yoluyla yapılabilecek yolsuzlukları ortaya çıkarma sorumluluğu vardır. Adli muhasebecinin eğitimi, yolsuzluğun tespiti üzerine yoğunlaşırken, bağımsız denetçi ve hile denetçisi mali tablolarda maddi sahte beyanlarda bulunulmadığını göstermek için yeterli güvenceler verirler.

Finansal denetçiler, genel kabul görmüş denetim standartlarına (GAAS) göre bir şirketin mali tablolarını incelemeye görevlendirilirken, adli muhasebe araştırmacıları finansal yolsuzluğun iki geniş alanı olan;

1) Sahte muhasebe ve bildirim,

2) Malların haksız kullanımı,

konularıyla ilgilenmeleri açısından birbirinden ayrılırlar (Ranallo, 2006: 110).

Mali tablo denetiminin birincil amacı, bütün olarak bir mali tablolar üzerinde görüş beyan etmektir. İşlerin, eğilimlerin ya da ortaya çıkartılan şeyin nispi önemi, mali tablo bağlamında bütün olarak ele alınmak suretiyle değerlendirilir. Diğer yandan adli muhasebe soruşturmaları mali tabloları bütün olarak ele almaz, fakat daha ileri müdahaleye ihtiyaç duyan fark edilmiş bir problem olup olmadığını belirlemek için işlerin ve kişilerin değerlendirilmesine odaklanır. Adli muhasebe soruşturmasının bir işe ya da onun bileşenlerine odaklanması, ona mali tablo denetiminde olduğundan çok daha fazla dikkat yöneltilmesiyle sonuçlanır.

Finansal denetçiler ve adli muhasebe araştırmacıları arasındaki ortak zemin önemlidir. Her iki alandaki uygulamacının işleri, mesleki eğilimleri ve zamanlamaları, denetim faaliyetiyle ilgili sorunlara, kayıtlı miktarları desteklemek için olması gereken finansal kayıt ve belge çeşitleri hakkında görüşe ve yolsuzluğun şirket işlemleri üzerindeki etkisi hakkında ortak bir kaygı üzerine odaklanmaktadır. Denetçiler yolsuzlukları açığa çıkarmak için yeni teknikler geliştirme konusunda özenle çalışmalı ve hileye ait belirteçler ortaya çıktığında, iddialarını ve meseleleri çözmek için yardım sağlayacak soruşturma prosedürlerini geliştirme ve uygulama konusunda eğitilmiş ve tecrübeli adli muhasebe araştırmacılarını yardıma çağırılmalıdır. Adli muhasebe araştırmacıları ve

denetçiler aynı zamanda “kanuna tamamıyla uygun ortak finansal bildirim” olarak tanımlanabilecek ortak bir hedefe sahiptir (Ranallo, 2006: 109).

ii. Görevlendirme: Bir denetçi ile bir adli muhasebeci arasındaki önemli bir fark, bu kişilerin ne için ve kimin için çalıştığıdır. Bir denetçi, kamu yararına hizmet etmektedir. Fakat adli muhasebeci, sözleşme yaptığı kişilere veya mahkemeye hizmet eder. Bu kişiler bir avukat ya da işletmenin yönetim kurulu olabilir ve adli muhasebeci onların isteklerine göre hareket eder.

iii. Çalışma Planı: Adli muhasebecinin, belirli bir çalışma planı yoktur. Anlaşma yaptığı konuya bağlı olarak, yapacağı çalışmanın kapsamını, içeriğini belirler. Denetçi ise bir denetim programına sahiptir ve çalışmalarını koordineli ve hızlı bir şekilde yapmaktadır. Adli muhasebecinin bir çalışma planı olmadığı için hipotezler ve şüpheler üzerinde çalışır. Bu yüzden, düzensizdir, seri bir biçimde çalışmaz. Denetçiler, işletmenin denetim komitesi veya diğer üst yönetimle devamlı olarak iletişim halindedirler, fakat adli muhasebecilerin denetim komitesi ile görüşmeleri düzensiz bir şekilde olmaktadır. Denetçiler, üstlenilen işin karmaşıklığına göre, yeterli sayıda yardımcı denetçi bulundururken, adli muhasebecilerde, bu durum çok sık rastlanılan bir uygulama değildir. Adli muhasebeciler, daha fazla mesleki şüpheye sahip oldukları için, dokümanlarda değişiklik olup olmadığını değerlendirmelidir. Oysa bir denetçi çok ters bir durum olmadığı sürece dokümanların geçerli olduğunu kabul etmektedir. Denetçi, görüşünü desteklemek için kanıtı ihtiyaç duyarken, bir adli muhasebeci, var olan koruma zinciri için delilleri elde etmek istemektedir (Ocak, 2007: 27).

iv. İncelemenin Kapsamı: Denetçilerin sorunu, işletmelerin mali tablolarının kurallara uygun bir şekilde açıklanıp açıklanmadığıdır. Denetçiler, mali tablolardaki yanlışlıklara karşılık bir takım denetim prosedürlerini yerine getirmektedirler. Yönetim mali tabloları yayınlamadan önce, yatırımcıların veya işletmeden fayda bekleyen üçüncü kişilerin doğru bilgi alabilmesi için olumlu, olumsuz, şartlı rapor düzenlemektedir. Ancak denetçi tarafından uygulanan bu prosedürler, yapılan hileleri önlemez. Bir adli muhasebeci ise, işletmenin mali tabloları hakkında bir görüş bildiremez. İşletmede bulunan her türlü veriyi inceleyerek, çeşitli kanıt toplama

yöntemlerini kullanır ve işletmedeki hileli işlemleri ortaya çıkartır. Mahkemede bilirkişi olarak görev yapıyorsa, elde ettiği bulguları raporunda kullanır (Gerson ve diğ., 2006: 21–21).

Denetçiler adli muhasebecilerin aksine, kitaplar, kayıtlar, yönetimin katkısı ve endüstri normları gibi diğer verileri içeren geçerli bilgilerin değerlendirilmesinden sonra belirlenen risk faktörlerine dayalı olarak denetim kapsamını belirler. Denetçiler önceki çalışmalara ve gelecekteki planlamaya dayalı birikmiş bilgiden yararlanırlar. Denetçi yönetimin önerilerine en azından biraz güvenirken, adli muhasebe soruşturmacıları yönetimden gelen önerilere çok az güvenirler ya da hiç güvenmezler (AICPA- SAS 85 ve SAS 89).

Denetçiler zararlarının tazmini hakkı olmadan çalışırlar. SEC bu tür düzenlemeleri yasaklamıştır. İncelemenin kapsamı ileri inceleme tekniklerini gerektirebilir. Genel Kabul görmüş muhasebe standartlarına göre gerçekleştirilen denetimlerde, denetçi; prosedürün kapsamını, yapısını ve zamanını belirler. Denetlenen şirket ya da üçüncü bir taraf tarafından denetimin kapsamının sınırlandırıldığı yere kadar denetçi kendi raporunu nitelendirebilir ya da kapsam sınırlandırması kabul edilemezse istifa edebilir. Oysa adli muhasebe soruşturmacıları, üçüncü tarafların bilgisinden yararlandığı, adli raporda kapsanan konuların içeriği ve işlerinin kapsamını kontrol edemedikleri gerçeğinden hareketle hem zararlarının karşılanması hem de tazmin sözleşmesi yapma hakkına sahiptirler. Birçok adli muhasebeci, soruşturma kapsamında uygulayacağı adli prosedürün içeriğini müşterisine önermek için, bilgi, yetenek, eğitim ve tecrübeleriyle elde ettiği tavsiyelerde bulunur. Soruşturmaya dahil olan tarafların fikrini içeren bir tartışmadan sonra müşteri, gerçekleştirilecek adli soruşturmanın kapsamını, yapısını ve zamanını belirler. Araştırmanın kapsamını müşteri belirlediği için adli muhasebe soruşturmacısı müşteriden zararını karşılama ve sorumluluk koruması almak durumundadır (Ranallo, 2006: 114).

v. Hile Riski: Geçmişten günümüze doğru bakıldığında adli muhasebe soruşturmalarına olan ihtiyacın ve ilginin günümüzde oldukça yüksek seviyelere çıktığı görülmektedir. Bu durum, finansal yolsuzluk senaryolarının büyüyen karmaşıklığını, her hangi bir yanlış finansal bildirim suçlamasının zamanında

çözülmesi için artan baskıyı ve son birkaç yılın ortak skandallarını çevreleyen finansal yolsuzluk ve kanunsuzlukların kamuya duyurulması hakkında toplumun duyarlılığını yansıtmaktadır (Ranallo, 2006: 110). Eğer denetçi mali tabloların bir yolsuzluk sonucu olduğunu ya da olabileceğini fakat hatanın mali tablolara maddi etkisi olmadığına inanırsa, her halükarda sonuçları özellikle de işe karışan kişilerin kurumsal pozisyonlarıyla ilgili olanları değerlendirmelidir. Maddi olmayan yolsuzluklar bile denetçiye ve şirkete utanç verir ve böylece yatırımcının denetimin kalitesi ve yönetimin açıklamalarının güvenilirliğine olan güveni azalır (Kenyon ve Tilton, 2006: 124).

Denetim konusunda 15 Aralık 2002'den itibaren SAS 99 (Mali Tablo Denetiminde Hilenin Göz Önünde Bulundurulması) yürürlüğe girmiştir. SAS 99'a göre, "denetçi sadece geçmiş yılın işlemlerinin uygun sonuçlarına dayanarak bu yılın hile riskini değerlendiremez" ve "denetçi, gelirin tanımlanmasına bağlı olarak ortaya çıkacak yolsuzluktan dolayı hileli mali tablo riski olduğunu varsaymalıdır" denilmektedir. (AICPA, SAS No:99).

Yine de hile riskine karşı finansal denetçiler denetim prosedürünü uygularken bu prosedürlerin hileyi belirlemeye yeterli olamayabileceği konusunda bilgilendirilmelidirler (Ranallo, 2006: 111). Düzeltilmiş haliyle SAS 1 "*Bilgi yanlış olduğunda sağlanan kanıtın ikna edici olduğu sonucuna varmak denetimi gerçekleştiren denetçi için yıkım olur. Ek olarak, genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapılan denetim, nadiren belgelerin doğrulanmasını içerir ve denetçiler de böyle bir bağımsızlık konusunda ne eğitilmiştir ne de tecrübe sahibidir. Dahası, denetçi yönetim ya da üçüncü şahıslar tarafından ifşa edilmeyen bir anlaşma ile belgenin değiştirildiğini anlayamayabilir. Son olarak yönetim, tahmin edilemeyen yöntemlerle kontrolleri geçersiz kılarak muhasebe kayıtlarını ve var olan hileye ait bilgileri doğrudan ya da dolaylı olarak manipüle etme yetisine sahiptir*" (AICPA- SAS No: 1) demektedir. Adli soruşturmalar ise tam aksine, belli bir düzensizlik olduğunda, bunun değerlendirilmesi, boyutunun belirlenmesi ve problemin çözülmesi kaygısıyla başlar. Ek olarak, adli bir soruşturma bu problemde yer alanların niyeti konusunda açıklayıcı olabilecek kanıtları bulmayı da içerir. Tabii ki soruşturmalar sonucunda

yanlış yapılan herhangi bir uygulamanın olmadığı yolunda bir bilgiye de ulaşılabilir (Ranallo, 2006, 111).

vi. Bilgi Talebi: Finansal denetçiler; bilgi talebinde bulunurken, muhasebe kayıtları, kontratlar ve kaynak belgeleri içeren özel belgeleri müşterilerinden isterler ve şirket kayıtlarından, şirket çalışanlarından, üçüncü taraf doğrulamalarından (teyit), bağımsız gözlemlerden ve kayıt altındaki ya da ortaya çıkarılan miktarın test edilmesi sonucunda elde edilebilecek bilgilere odaklanırlar. Diğer yanda adli muhasebe araştırmacıları ise, belli bir bilgiyi sınırlandırma şartı olmadan, konuyu mahkemeye taşımada gerekli keşifsel taleplerde bulunurlar. Mesela, belli özel müşteri kontratları için talepte bulunmak yerine, belli bir kişi tarafından yapılan bütün kontratlar için talepte bulunabilir. Adli bir soruşturmacı aynı zamanda kamu kayıtlarına ait veri bankalarını ve şirket e-maillerini inceleyebilir, şirket içi ya da dışından kişilerle görüşme yapabilir, aynı zamanda fikrine destek bulmasını sağlayacak şirket muhasebe kayıtlarından ve avukatlardan sağlanan bilgilerden de yararlanabilir.

Adli muhasebe soruşturmacıları normalde önceden belirlenmiş çok az sınırlamaya sahiptir. Genelde soruşturmanın amacını avukat, yönetim kurulu, denetim komitesi, bağımsız denetçiler ve şirketin iç denetim ekibi gibi çeşitli kaynaklardan elde edilen verilerle geliştirirler. Bu temelde, genelde bir plan önerirler ve kayđı noktalarını işaret eden önerilmiş amacı olan bir anlaşma ararlar. Soruşturma başladıktan sonra ve bulgular açığa çıktıkça soruşturma içten gelen ve yargılayıcı taleplerle şekillenir ve başlangıç planı yavaş yavaş geliştirilir (Ranallo, 2006: 112). Gerçekte, adli muhasebe soruşturmacılarının görevi, yönetim faaliyetlerinin gerçekliği ve geçerliğini değerlendirmektir.

vii. Belgelere Erişim: Normal bir denetçi ile adli muhasebeci arasındaki temel fark, pek çok denetçinin sadece belgeleri bunları destekleyen belgelerle eşleştirmeleri ve bunu yeterli görmeleridir. Adli muhasebeciler ise, önemsiz belge varlığının ötesine geçmeli ve dikkatlerini bu belgenin sahte ya da hileli olup-olmadığı, ödemelerin bir ağrışımda bulunup-bulunmadığı ve belgelerin bütün yönleriyle düzgün olup olmadığı konularının belirlenmesine yöneltmelidirler (Pazarçeviren, 2005: 18).

Finansal denetim, adli bir soruşturmada daha tutarlı yapılır ve belgelenir. Denetim, tasdik için bir temel sağlama amacıyla gerçekleştirilen prosedürlerin koordinasyonu ile gerçekleşir. Denetimde yönetime ait bir iddianın değerlendirilmesi ile doğrudan bağlantılı olmayan iş gerçekleştirilemez. Adli bir soruşturma genelde bu kadar düzenli ve verimli değildir. Adli soruşturmada iş bir şüpheye ya da hipoteze dayanabilir ve bunlardan hareketle birçok hipotez değerlendirilebilir. Çabaların toplamı, çıkmaz sokağa çıkan işleri de içermesi mümkündür. Denetim, denetçinin bir fikir vermek için sağlam bir temel sağlaması yönünde gelişirken, adli muhasebe soruşturması, birçok farklı eşit olasılıkta sonuçlanabilir.

Adli muhasebeci tarafından gerçekleştirilen bir e-maili gözden geçirmeyi de içeren bilgi arama, işlerin ve iletişimlerin büyük kısmının bütünlüğünü inceleyebilir. Yüzlerce iş ve e-mail arasından soruşturmanın yönünü değiştirecek ya da hızlandıracak potansiyel kanıt arama da bir çeşit uzmanlık gerektirecek ve soruşturmada rahatlık sağlayacaktır. Böylesi bir incelemenin sonunda, gerçekleştirilen süreçten kayda değer bir şey elde edilemezse, bu da bir bulgu olarak kabul edilebilir, bu durumda muhtemelen işlenen bir suçun olmadığı yönünde bir kanaate ulaşılır (Ranallo, 2006: 114).

viii. Uygulayıcılar: Finansal denetçi ile adli muhasebeci arasındaki farkın en büyük olduğu noktalardan biri de, işin takipçileri açısındandır. Denetçilerin işi bireyseldir, kendi başlarına çalışırlar, diğer mesleklerle konsensüs oluşturma ihtiyaç ve sorumlulukları yoktur ve denetçilerin görevi, özellikle yatırımcılar ve diğer kurumsal ortaklar olmak üzere toplumun yararına. Tersine adli muhasebe araştırmacıları, işverenlerinin geniş ya da dar ilgi alanlarına hizmet ederler. Faaliyetlerinin odağı, bir şirketin yönetim kurulu tarafından, bir yargıç tarafından ya da üst düzey yönetim tarafından belirlenebilir. Fakat adli muhasebe soruşturmacılarının araştırılan konu ve kişilik hakkında tarafsız ve önyargısız olması beklenir (Ranallo, 2006: 111).

Denetim ve adli muhasebe araştırmacılığının bir başka farklı yönü de çalışmalarda yer alacak kadronun oluşturulması aşamasında kendini gösterir. Bir denetim faaliyeti ve denetim kadrosunun oluşturulması, bir adli soruşturmanın gerçekleştirilmesi ve kadrosunun oluşturulmasından farklıdır. Çoğu finansal denetimde, görevin

karmaşıklığına bağlı olarak denetim ekibi içinde görev paylaşımı vardır. Adli soruşturmanın bazı aşamalarında daha alt düzey kadrolardan yararlanabilse de, görevin önemli kısmı daha üst düzey ve tecrübeli personel tarafından gerçekleştirilir ve soruşturma konuları daha kendine özgüdür.

Finansal suç soruşturmalarının doğası gereği tecrübenin yerini alabilecek hiç bir Şey yoktur. Adli muhasebeciler, belli bir sorumlu kişi tarafından onaylanan bütün işleri, özel bir üçüncü taraf ile yapılan işlerin hepsini ve anormal tutarda parasal işlemler gibi belli bir çerçevede ve söz konusu döneme ait yapılan tüm iş ve işlemleri inceleyebilirler.

ix. Personel ile Görüşme: Denetim alışmaları esnasında denetçinin personelle görüşmesi doğrudandır ve eğer karşı taraf bilgi sahibi değilse denetçi, soruşturmanın amacını açıklar. Denetçi tarafından gerçekleştirilen rutin muhasebe ve raporlandırma konularıyla ilgili görüşmelerde avukat bulunmaz. Diğer yanda, adli muhasebe soruşturmacısı da yapılan soruşturmanın amacını açıklar fakat doğrulara ulaşma sürecinin bir parçası olarak alınan tepkileri gizlilik içinde saklar. Soruşturmada hangi gizlilik ilkelerine uyulacağı bildirilir. Adli muhasebe soruşturmasında, davada yer alan avukat da bulunabilir ve görüşülen kişiler de kendi avukatlarının bulunmasını da isteyebilirler.

Denetçilerin temel odağı, fikir bildirdikleri finansal tabloların ve raporların geçerliliği, doğruluğu ve tamlığıdır. Denetim, bir görüşün beyanı ile sonuçlanır. Adli muhasebe soruşturmacılarının işi ise, genelde iddiaları değerlendirmek için daha büyük bir projenin parçasıdır. Adli muhasebe soruşturmacılarının soruşturma boyunca ve sonrasında toplantı ve faaliyetlere günlük olarak katılımları beklenir.

x. Tanınırlık ve Bilinirlik: Denetçiler işlerini aleni olarak yaptıkları için, müşteriler ve çalışanlar tarafından bilinir ve anlaşılır ve işletme faaliyetlerinin aksamasını minimuma indirmeye çalışırlar. Bu noktada adli muhasebe soruşturmacısının işi ile karşıtlık olduğu keskindir. Şirket personeli adli soruşturmayı, amacını ve hedefini bilmeyebilir. Adli muhasebeciler genelde işverenleri ile bilgiye erişim ve iş faaliyetlerinin aksaması arasındaki tercihleri konusunda tartışırlar. İhtiyaç duyulan

gizliliğin derecesine göre adli soruşturmalar sessizce gelip gidenden, kurumu alt üst edene kadar çok farklı boyutlarda olabilmektedir (Ranallo, 2006: 112).

xi. Maddi Olmayan Unsurların Dikkate Alınması: Adli muhasebe soruşturmacıları uygulama ya da yargılama ve kasıtlı yanlış sunum hatalarını ayırt etmekle derinlemesine ilgilenir. Adli muhasebeciler kurullarla yerleşmiş olandan farklı bir davranış modeli konusunda motivasyonu gözönünde bulundururken, denetçiler daha derinlemesine inceleme için gerekli bir temel olmadıkça çalışan kişilerin motivasyonuna odaklanmazlar.

Her iki meslek grubu arasındaki önemli farklılıklardan biri de denetim standartlarında da belirtildiği gibi, aksine bir bilgi bulunmadıkça denetçinin, belge ve bilgilerin geçerliliğini kabul etmesidir. Fakat adli muhasebe soruşturmacısı daha şüphelidir ve belgeleri değiştirme ya da yanlış düzenleme konusunda incelemeler yapar, böylece bağımsız olarak geçerliliklerini kontrol etmek durumundadır.

xii. İletişim: Her iki meslek grubunun iş süreçlerinin düzenlilikleri iletişimlerine de yansıtılır. Denetçi denetim kurulu ile düzenli olarak, yönetim ile ise gerektiğinde bir araya gelir. Diğer yandan adli muhasebe soruşturmacısı, denetim komisyonunu ya da avukat ile sık sık sürelerde telefonla ya da yüz yüze görüşerek düzensiz olarak iletişime geçer ve kendilerini durumdan ve gelişmelerden haberdar eder. Soruşturma boyunca, adli muhasebe soruşturmacısı her an hazır ve yönetimle sürekli erişime sahiptir (Ranallo, 2006: 113).

xiii. Bulgu ve Fikirler: Bulgu ve fikirler yönünden de her iki meslek grubu arasında farklılıklar bulunmaktadır. Finansal denetçi bir denetimde (nitelikli, niteliksiz, tekzip) bir incelemede, negatif ikna edici ya da üzerinde anlaşılmış prosedürlerin derlemesi ya da uygulaması fikrini önerebilir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk kriterlerini kullanan denetçi, müşterinin önceki dönemlerinin yeniden beyan edilmesinin gerekip-gerekmediğini değerlendirebilir. Bir adli muhasebe soruşturmacısı ise aksine, bir denetim ekibine yardım ederken yeniden beyanatın gerekliliği ve nasıl yapılacağı konusunda fikir beyan etmez, sadece sonucu söyler. Adli muhasebe soruşturmacılarının nadiren fikri alınır. Onlar genelde doğruları ya da yanlışları tespit ederler. Adli muhasebe soruşturmacıları tarafından verilen fikir, genel kabul görmüş

muhasebe standartları kapsamında ya da tasdik hizmeti niteliğinde değildir ve adli muhasebe soruşturmacıları ne gözden geçirilen bilgidен ne de diğerleri tarafından yapılan işten sorumlu tutulamazlar (Ranallo, 2006: 115). Oysa denetçiler, gözden geçirilen bilginin doğruluğu ya da yanlışlığı konusunda sorumluluk sahibidirler.

Denetçilerin bulgularını sözlü sunmalarının istenmesi, nadir bir durumken adli muhasebe soruşturmacısı genelde; mahkeme, avukat, yönetim, yönetim kurulu komisyonları ve düzenleyici makamları içeren soruşturma ile ilgili çeşitli ve çok sayıdaki bileşene işlerini ve bulgularını sözlü sunabilirler ve bu sunumlarında çok iyi olmaları beklenir. Adli muhasebeciler aynı zamanda dava aşamasında da şahitlik edebilme durumundadırlar.

Finansal raporlandırmayı içeren adli soruşturmalarda varılan sonucun tipi, elde edilen bilgi ve gerçekleştirilen analizin;

1) Tutarlılığı,

2) Tutarsızlığı,

3) Sözleşmeden kaynaklanan standartlar, gibi belli muhasebe işlemleriyle ya da diğer standartlarla ilişkili olmaması olarak tanımlanabilir (Ranallo, 2006: 115).

xiv. Çalışma Kağıtları ve Belgelendirme: Denetçinin işi, incelenen konunun gerçekliğine dair ulaşılmak istenen fikri desteklemektir. Tersine, adli muhasebe soruşturmacısı bir polis gibi kanıtları elde eder ve elde edilen kanıtları muhafaza ederek bir güvenlik zinciri oluşturur. Bu faaliyetler sonucu gelişen belgeleme ve iletişim birçok yönden farklılık gösterir. Finansal denetçiler genel kabul görmüş muhasebe standartlarının belirttiği özel belge gereksinimlerine sahiptir. Elde edilen belgeler mesleki standartlar ve şirket politikalarına bağlı olup mali tablo kategorisine göre düzenlenir. Adli muhasebe soruşturmacıları ise topladıkları belgelerin hem finansal hem de finansal olmayan miktarı ve yapısında daha fazla esnekliğe sahiptir. Görüşmeler notlarla ya da açıklamalarla belgelenir. İncelenen her konu ya da iş için diğer görüşme ayrıntılarıyla birlikte özet bir açıklama geliştirilebilir. Eğer bir avukat için çalışılıyorsa, belge elde etme istekleriyle ilgili tavsiyede bulunulabilir ve çeşitli yasal gereksinimler belge elde etmeyi etkileyebilir.

Adli muhasebeci ile denetçi arasındaki bir başka farklılık, bir finansal denetçi bir hukuki imtiyaz ile iş yapmaz ya da bulgularını bir avukata rapor etmez, denetimde kullanılan çalışma kağıtları bütün olarak imtiyazlı değildir. Oysa çoğu adli iş, ilişkili bir mahkemeye götürme ihtimalinden dolayı imtiyazlı bir ortamda gerçekleştirilmek suretiyle yapılandırılır.

Adli muhasebe soruşturmasının başarısı bir bakıma verilerdeki pürüzlerin tanınabilmesinde yatar. Üstesinden gelinmesi gereken nokta, hata suçlaması ya da şüphesinin değerlendirilmesinde mevcut hangi kanıtların geçerli ve güvenilir olduğunu belirlemektir. Derinlemesine bir soruşturma ve eşzamanlı düzeltici hareket, daha çok yanlış bulmak ve düzeltmek için hem ortak yasal itaatin, hem de yönetimin beklentilerinin en iyi göstergesini oluşturur. Bu da pürüzler ve geçerli kanıt arasında etkili bir şekilde ayırım yapmayı gerektirir.

xv. Rapor Verilecek Merci: Bir denetçinin, yaptığı çalışmaları, tespit ettiği bulguları sözlü bir şekilde ifade etmesi rastlanan bir durum değildir. Sonuçlar yazılı rapor şeklinde ilgili taraflara iletilir. Fakat bir adli muhasebeci yaptığı çalışmayı ve bulgularını, mahkemede bilirkişilik yaparken hem sözlü hem de yazılı bir şekilde raporlamaktadır.

Adli muhasebe ve finansal denetimin her ikisi de dikkate değer disiplinlerdir ve yönetim ve şirketin bütünlüğü içinde kurumsal ortaklar, yatırımcılar ve sermaye piyasalarına büyük ölçüde hizmet ederler. Hem adli hem finansal muhasebecilerin alanlarının karmaşıklığı dikkate alınarak tarafların elde ettikleri bilgiler işbirliği ile desteklenirse her iki meslek grubu da amaçlarına ulaşmış olacaktır.

Adli muhasebeci ile bir denetçinin sahip olduğu ortak özellikler ise, işletme ve endüstriler hakkında, işletme uygulamaları ve süreçleri de dahil olmak üzere bilgi sahibi olması, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri hakkında bilgili olması, işletme belgeleri ve kayıtları ile ilgili yorum yapabilmesi ve belki de en önemli nokta, her ikisinin de bağımsızlık ve objektiflik ilkesinden taviz vermemesi gerekmektedir. Diğer sahip oldukları ortak nokta ise, iş yaşamının karmaşıklığına ve devamlı değişen yapısına her iki tarafın da ayak uydurması gerekmektedir (Gülaçtı, 2004: 71).

2.9. Adli Muhasebecilerin Kullandıkları Araştırma Teknikleri

Adli muhasebe araştırması finansal muhasebe denetimiyle benzermiş gibi görünse de farklılaşan yönleri bulunmaktadır. Her iki meslek grubunun da eğitim altyapıları benzer olsa da işleyiş özellikleri ve çalışma şekilleri farklıdır. Finansal muhasebe denetleyicisi açısından muhasebe kayıtları ve bu kayıtlara esas olan somut materyaller önemliyen adli muhasebe araştırmacısı için sadece somut materyaller çok az anlam ifade eder. Etkin bir şekilde uygulandığında adli muhasebe araştırma teknikleri dava açısından can alıcı noktalara ulaşmayı sağlayabilir. Bu inceleme ve araştırmalar yapılırken işyerlerinde bir ölçüye kadar yolsuzlukların olabileceği ve bunların birkısımının tespit edilemeyecek ya da çözümlenemeyecek nitelikte olacağı asla göz ardı edilmemelidir. Adli muhasebe araştırmacısının ele alacağı konu, tespit edilebilecek ve önlenilecek belirgin özelliklere sahip yolsuzluk girişimlerini bulup ortaya çıkartmaktır.

Adli muhasebeciler, mali durum beyanlarına ilişkin sahtekarlıkları açığa çıkarabilmek için, finansal bildirimini; oran analizini ve verilerin tahrif edilmiş olma ihtimalini belirlemek için kullanılan Benford Yasası* gibi belirli veri inceleme tekniklerini kullanmak suretiyle analiz ederler. Benford yasası, rakamların ortaya çıkış sıklıkları yani frekansları ile gerçek bir muhasebe evreninde ortaya çıkan ilk rakamların frekanslarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Frekanslar Benford Yasasına uymayan bir şekilde değişiyorsa, bu durum, bunu yaratan kasıtlı bir eylemin, yani muhasebe hilesinin varlığını göstermektedir.

Uygulanan diğer prosedürler de, meydana gelen hile olayı hakkında bilgisi olabilecek kişilerle mülakatlar ve görüşmeler düzenlemek şeklinde olmaktadır. Hile keşfinde adli muhasebeciler, şüpheli noktaları belirleyebilmek için “Kırmızı Bayraklar” adı verilen bir yaklaşımı da kullanabilmektedirler (Pazarçeviren, 2005: 6).

Adli muhasebede araştırma teknikleri ve adli muhasebe araştırmalarıyla ilgili yönetimin karşıkarşıya kaldığı sorunlar ve spesifik bazı konular ana hatlarıyla aşağıdaki gibi ele alınabilir (Clayton, 2006: 295):

* Ayrıntılı bilgi için Bkz, Melih Erdoğan, “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 3, Ocak-2001.

i. Zamanlama

Denetimin zamanı genellikle zamanlama ve alan çalışması açısından tahmin edilebilir; ancak incelemeler için böyle bir şey sözkonusu değildir. Denetçiler bazı istisnalar dışında başlangıçta müşterileriyle 6–12 ay gibi bir zaman dilimi üzerinde anlaşılarken adli muhasebe araştırmacıları müşterinin talebini onbeş gün öncesinden bilmezler bile. Örneğin, Cuma öğleden sonra bir telefon alıp haftasonunu beklenmedik bir şekilde kilometrelerce uzakta bir yerde çalışarak geçirmeleri gerekebilir (Clayton, 2006: 295).

Karara bağlanmamış dosyaların kapanma tarihleri, inceleme prosedürlerinin sıralanışı, zamanlamayı ve önceliği etkileyebilir. İnceleme, gözden geçirilmesi gereken verilerin miktarına bağlı olarak uzun bir süreçtir. İşlemlerin, belgelerin ve e-postaların incelenmesi oldukça uzun zaman alır. Araştırmalar, normal olarak ekibi başlangıçta hiç hesapta olmayan yerlere götürebilir. Bu konuların müşteriyle, denetim ekibiyle ve avukatla görüşülerek önceliklerin tespit edilmesi ve sırlanması gerekmektedir.

Bir plan doğrultusunda hareket etmek olayı şekillendirir. Aniden ortaya çıkan bir olay karşısında prosedürler hızlandırılabilir ve başlangıçta planlanandan çok farklı hareket edilebilir. Ancak bunlar yapılırken kaliteden ödün verilmemelidir.

ii. İletişim

İletişim bir incelemeyi yürütmenin en iyi anlaşılabilir ve bu bağlamda hafife alınmaması gereken en temel yanıdır. Etkin bir iletişim araştırma ekibinin sahip olması gereken en önemli özelliktir. Çok farklı insanlar için ya da farklı insanlarla birlikte çalışmak aslında oldukça kritik bir konudur. Bazı durumlarda birden fazla uzmanın görüşüne ihtiyaç olabilir.

Net, sık ve zamanında iletişim önemlidir. Uluslararası, çok kültürlü ve saat farkı olan yerlerde yaşayanlardan oluşan takımlar arasında beklenmedik sorunlar yaşanabilir (Clayton, 2006: 296).

iii. Başlangıçta Yaşanan Yönetim Sorunları

Bazı yönetsel konular genelde bir araştırmanın en başında ortaya çıkar ve araştırma süresince de önemini korur. Bu sorunlar üç ana başlık altında sınıflandırılabilir (Clayton, 2006: 296):

- İlişkinin gözden geçirilmesi ve sorunların gözden geçirilmesi,
- Anlaşma mektubu,
- Faturalandırma/Ücretler.

iv. Doğrulama

Bir incelemeyi başlatmak için gereken tüm geçerli nedenler birer dayanak olarak kategorize edilebilir. Bu dayanak araştırmaya temel teşkil eder. Yolsuzluk/yolsuzluk araştırmaları mantıklı dayanaklar olmadan yürütülemez (ACFE, 1998).

Dayanaklar çok farklı şekillerde olabilmektedir. Aşağıdaki örnekler çok kapsamlı bir listeleme olmamakla birlikte dayanak oluşturması açısından önemlidir. Dayanak listesi ele alınan konuya göre uzayıp gidebilecek ve farklılıklar gösterebilecektir (Clayton, 2006: 298):

- Düzenleyici kurallar,
- Finansal raporlama/enformasyon/açığa çıkartma konularında karşılaşılan zorluklar,
- Müşteriler ya da satıcılarla ilgili konular,
- Yabancı ülkelerdeki rüşvet ile ilgili kanunlara ilişkin konular,
- Yaşam tarzı,
- İpuçları,
- Menfaat çatışmaları.

v. Başlamadan Önce Bilinmesi Gerekenler

Bir anlaşmayı kabul etmeden önce pek çok soruya cevap verilmesi zorunludur. Konuların net anlaşılması, prosedürlerin yerine getirilmesi için doğru kaynakların toplanması ve iyi bir planlama yapılmasını sağlar. Aşağıda örnek olarak verilen sorular

hilenin varlığını tespit etmede doğrudan bir cevap değildir ve her duruma uymayabilirler. Fakat alan incelemesi başladığında bu sorulardan bazıları oldukça işe yarayacaktır. Bir öngörü kazanmaya yardımcı olabilecek soru örnekleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Clayton, 2006: 299–300):

- Üzerinde incelemenin yapılacağı zaman dilimi nedir?
- Konuların ve iddiaların içeriği nedir?
- İş alanı nerededir ve orada etkin olarak çalışmanın lojistik gereklilikleri nelerdir? Eğer bu yer yabancı bir ülkedeysen dil problemi aşılabilecek mi? Orada bağlantı kurulacak kişi kimdir?
- Hedef kişiler kimlerdir?
- Araştırma açısından gerekli olan raporlama koşulları, denetim komitesi toplantıları, sonuçlanma zamanları vs. nasıl olacaktır?
- Bu işin odak noktalarıyla ilgili daha önceleri, başka araştırmalar yürütülmüş mü?
- Başka hangi bölgeler, alanlar bu araştırmaya dahil edilecektir?
- İşe alınmanın önkoşulu olarak çalışanların geçmişleri kontrol ediliyor mu?
- Problem ne kadar zamandır sürüyor? (Kime sorulduğuna bağlı olarak bu sorunun cevabı değişecektir.)
- Kişisel ya da ailevi bir problemi olan bir çalışan, satıcı ya da müşteri var mı? (Bunların varlığı da konu açısından ilave maliyet ve risk anlamına gelmektedir.)
- Daha önceden yozlaşmanın yaşandığı bir endüstri ya da şirket mi?
- Kurum raporlama ve düzenleme kurallarına uymakta mı?
- Kurumun karlılığı nasıldır? Amaçlarına ulaşmış mıdır? Endüstri trendlerinden ya da genel ekonomiden pozitif mi negatif mi etkilenmiştir? Eğer hedeflerine

ulaşmış ya da bunları aşmışsa bu durum genel ekonomi gidişatıyla uyumlu mudur?

- Şirket bir yükselme ya da düşüş yaşamıştır? Bu o endüstrinin koşulları ya da diğer rakipler göz önünde bulundurulduğunda anlamlı mıdır?
- Eğer yeni bir kazanım varsa eski yönetim hala yerinde mi? Eğer öyleyse bir kazanım provizyonu var mı?
- Şirketin hilelere ilişkin bir politikası var mı?

vi. Bilginin Toplanması ve Güvenceye Alınması

Araştırmalarda istenen ve toplanan belgelerin güvence altına alınması şarttır. Belgeler kağıt üzerinde olabileceği gibi elektronik ortamda da olabilir. Bunların güvenceye alınması konusunda aşağıdaki hususlar hafife alınmamalıdır. (Clayton, 2006: 300–303).

- Alan çalışmasına girilmeden önce ne gibi belgeler toplanmalıdır?
- Çalışmalar esnasında kaybolmaması açısından özellikle saklanması gereken belgeler var mı?
- Önceden denetlenen finansal hesap özetleri yeniden gözden geçirmeye uygun mu?
- Denetçinin çalışma kağıtları gözden geçirilebilir mi?
- Gözden geçirmeye uygun iç denetim raporları var mı? Ya da uyum, güvenlik, risk yönetimi vb. gibi konularda raporlar var mı?
- e-postalar incelenebilir mi?
- Güvence altına alınması gereken bilgisayar ya da dizüstü bilgisayarlar var mı?
- Kamu kaynaklarında ne gibi araştırmalar yapılmalıdır?
- Belgeler ve bilgisayara kaydedilen bilgiler nerede?

- İnceleme sürecinde bilgisayar sisteminde herhangi bir değişiklik olmuş mu?
- Görüşme yapmak, bağlantı kurmak ya da teyit almak amacıyla hangi üçüncü kişilere başvurulabilir?
- Yetkililerle bağlantı kurulmuş mu? Medya ile ilişki nasıl yürütülecek?

vii. Koordinasyon

Araştırma ekibindekilerle ne kadar sıklıkla görüştüğü ve bu görüşmelerin planlaması da önemlidir. Araştırılan konunun ayrıntısına göre bu süreler farklılık gösterecektir. İdeal görüşme sıklığını tanımlamak kolay ve doğru değildir (Clayton, 2006: 303).

viii. Diğer Önemli Konular

Yukarıda belirtilen hususların dışında araştırmacı muhasebeci açısından dikkat edilmesi gereken diğer konular aşağıdaki gibi sıralanabilir (Clayton, 2006: 303–304):

- Müşteri yazılı ya da sözlü ne gibi raporları bekliyor?
- Yönetimin bütünlüğü nasıldır?
- Bir başka adli muhasebe araştırma takımının çalışmasını engelleyen bir durum sözkonusu mu?
- Zamanlama nasıl? Ne zaman başlanılmalı?
- Sigorta kapsamında mı çalışılıyor?
- Ayrılan bütçe ne kadardır?
- Dışarıda güvenliğiniz garanti altında mı?

Bu aşamada sigorta ile ilgili konular ve davaya özgü diğer özel durumlara da dikkat edilmelidir.

a. Sigorta ile İlgili Konular

Sigorta, iddianameyle ilgili olarak adli muhasebe araştırmacısı müşteriye pek çok alanda sınırsız yardımcı olabilir. Müşteri, dolandırıcılığa karşı sigorta masraflarını

karşılabilir mi; sorusunun cevabı önemlidir. Bunun için müşterinin risk yöneticisiyle görüşerek aşağıdaki sorulara cevap aranmalıdır (Clayton, 2006: 304–305).

- Çalışanların hata ve yolsuzluklarını telafi eden bir güvenlik politikası var mı?
- Araştırma masraflarını karşılayan bir politika bulunuyor mu?
- Sigorta kapsamında çalışanlar kimlerdir?
- Ne gibi olaylar sigorta kapsamı içinde yer almaktadır?
- Ne gibi olaylar sigorta kapsamı dışında bırakılmıştır?
- Sigortanın geçerliliği ne kadardır (aylar/yıllar)?
- Olay ortaya çıktıktan ne kadar zaman sonra sigortaya bildirilmektedir?
- Sigorta şirketine detaylı bir iddia belgesi hazırlamak için ne kadar zaman kullanılmaktadır?

b. İstisnalar ve Diğer Konular/Davaya Özgü Durumlar

Yukarıda da belirtildiği gibi finansal konular büyük ölçüde materyallere odaklanırken, araştırma teknikleri ise çalışanların moralleri gibi istisnalara (gözlemlenebilir de olsa soyut konulara) değinir. Hile Araştırmacıları çalışmalarında aşağıdaki gibi konulara odaklanabilir (Clayton, 2006: 305):

- Zaman (günün, haftanın, ayın, yılın ya da mevsimin hangi zamanı)
- Sıklık (çok sık ya da çok seyrek)
- Yerler (çok uzak, çok yakın, umulmadık)
- Miktar (çok yüksek, çok düşük, çok yoğun, çok benzer, çok farklı)
- Taraflar ya da kişiler (ilgili taraflar, tuhaf kişilikler, taraflar arasındaki garip ilişkiler, sekreteryaya işlevini yerine getiren yönetim)
- Daha üst düzey yöneticiler tarafından uygulanmayan ya da ihmal edilen iç denetimler

- Genelde çok düşük olan çalışan motivasyonu, morali ve iş memnuniyeti,
- Çalışanlara, müşterilere, rakiplere, hisse sahiplerine karşı etik olmayan davranışları desteklemek amaçlı bir işyeri kültürü ve ödül sistemi

Yukarıdaki unsurlar adli muhasebe araştırmacıları açısından dikkate değer konular olarak algılanırken, bunlardan bazıları finansal denetim standartları açısından materyal olarak kabul edilmeyebilir (Clayton, 2006: 305–306).

Zaman: İnceleme altındaki işlemler hafta sonları ya da iş saatlerinden sonra mı gerçekleştirilmiştir.

Sıklık: Bay X'e her hafta 4000\$ ödeme yapılması herhangi bir şey ifade eder mi? Bireysel işlemler ya da toplam miktar finansal denetim konusu olabilirken, Bay X'in ödeme bürosunda çalışıyor olması ve elinden çok az belgeye dayalı ya da hiç belgesiz bir şekilde büyük miktarlarda para ödemeleri geçmesi anlamlı mıdır?

Yer: Örneğin Texas'da var olan bir şirketin, San Diego'daki bir yardım kuruluşuna her yıl büyük miktarlarda ödemeler yapması anlamlı mıdır?

Miktar: Dosyalarda bir kişiye herhangi bir dayanak olmaksızın üçer aylık periyotlarda dolar desteleri ile ödeme yapılıyorsa; bu durum anlamlı mıdır?

Taraflar: Kendisine çok yüksek miktarlarda para ödenen tedarikçinin adresi araştırıldığında karşımıza bir posta kutusu çıkıyorsa, bu durum anlamlı mıdır?

Küçük ödemeler: İşletmede genelde küçük paralar dönmesine rağmen, bir işlem karşılığında yüzlerce, binlerce dolar kaydedilmişse, bu durum anlamlı mıdır?

c. Maaş seviyeleri: Çalışanların maaş seviyeleri makul sınırlarda mıdır? Ülkenin az gelişmiş bir bölgesinin kırsal bir yöresindeki bir departman yöneticisinin maaşı o bölgedekilerle kıyaslandığında oldukça yüksek tutarlarda ise bu durum ayrıntılı olarak incelenmelidir. Yapılan gerçekte var olan bir iş ve yönetici için bir ödeme midir; yoksa hile amaçlı bir gösterim midir?

d. Küçük işaretler: Dünya çapındaki bir oyuna ya da organizasyona katılmak için sponsor bulunamaması sebebiyle aksaklık yaşandığı ifade edilirken şirketin başkan

yardımcısı konumundaki kişinin gezdirilmesi gereken birileri yokken dahi şirket uçağını kullanması gibi durumlarda maaşları ve nakit hareketlerini derinlemesine incelemek suretiyle başlangıçta dikkati çekmeyen ancak bazı üzeri örtülen gerçekler ortaya çıkartabilir. Bu durum aynı zamanda “başka nerelerde benzeri bir durum gözden kaçırılmış olabilir” sorusunun sorulmasını da sağlayabilir.

Bu ve benzeri sorulara verilen cevaplar bir sonraki adımın belirlenmesi açısından müşteriye ve adli muhasebeciye yardımcı olacaktır. Araştırmalarda elde edilen sözlü cevapları ilgili belgelerle ilişkilendirebilmek için yapılabilecek her şey yapılmalıdır. Belgelerden, derinlemesine incelemelerden, üçüncü taraf kaynaklarından ve kamuya ait kayıtların incelenmesinden ne gibi bulgulara gidileceği tespit edilmelidir. Adli muhasebe araştırmacısının işine yarayacak deliller arasında belgeler, üçüncü tarafların yazılı teyitleri, orijinal banka belgeleri, iptal edilen çekler gibi materyaller olabilir.

e. Belge incelemesi: Amerika Birleşik Devletlerinde yürütülen bir araştırmada onaylanmış ve ödemesi yapılması için ilgili birime yollanmış bir faturaya ait ödeme yapılmış; ancak daha sonra adli muhasebeciler firmada inceleme yaparken, ödemeleri dikkatle ele aldıklarında sözkonusu faturanın pek çok yanlışlık içerdiği görülmüştür (Clayton, 2006: 306).

Faturalarda bulunması gereken kimlik bilgileri, firma adı, adresi, telefon numarası, fatura numarası, mal ve hizmete ait tanımlama, tutar, vergi tutarı vb. hususlardır. İşyeri adresi belirtilen yer “Ohio” şehri olmasına rağmen posta ulaşım kodu “Utah” şehrine aittir. Miktar, birim ve fiyat kısımları sağa dayalı değil, sola dayalı yazılmış; ürün tanıtımına ait açıklama kısmında iki farklı ürüne ait ürün kodunun aynı geçtiği, birim fiyat ve toplam tutarın eşit olduğu görülmüştür. Bu belge elektronik faturalama ortamında üretilen bir belge olduğuna göre sistemin böylesi hatalı bir çıktıyı vermesi mümkün değildir. Yine aynı belgede daha ciddi boyuttaki bir unsur da, belirtilen vergi kimlik numarasının olması gerekenden bir basamak fazla yazılmış olduğudur. Bunların yanında ödeme yapılan faturada herhangi bir katlama izi bulunmamaktadır. Bu fatura geçerli olan kurumdan gelmiş olsaydı, posta ile gönderilmiş olması ve dolayısıyla zarfa konurken katlanmış olması gerekecekti.

Yine ele alınan ikinci bir faturanın da CPA hizmeti için düzenlendiği görülmektedir (Clayton, 205: 308). Faturada herhangi bir telefon numarası, fax numarası ya da isim bulunmamaktadır. Fatura profesyonel bir serbest meslek faaliyeti sonucu alınan bir hizmet karşılığı düzenlenmiş gibi gözükse de inceleme yapıldığına faturada yer alan “CPA Services” ifadesinin “Certified Public Accountant” ifadesinin değil, “Colombus Preferred Apartment/Gözde Kolombus Apartmanları” ifadesinin kısaltması olarak kullanıldığı anlaşılmıştır. Dikkatli bir bakışla bu faturanın profesyonel bir hizmet karşılığı değil, bir apartman dairesi kiralanması dolayısıyla alındığı anlaşılmıştır. Ayrıca aynı faturada kişi ismi verilerek “.....’ya gönderilecek” ifadesine rastlanmıştır. Profesyonel hizmetler için alınan faturalarda kişi adı yer almaz. Aynı zamanda faturanın sağ üst ve sol alt kısımlarında yer alan tarihler de farklı olup, faturanın format olarak uygun niteliklere sahip olmadığı anlaşılmıştır.

Adli muhasebecilerin ödeme belgeleri üzerinde dikkatli olmaları gereken bir başka konu da çift ödeme yapılmasıdır. Ödemeye konu bilet vb. belge tutarı ilgili kişiye ödenirken, bir başka kişi de aynı belgeyi masraf göstermek suretiyle çift ödeme yapılmasına yol açabilir. Şirketler çalışanlarının yol masraflarını karşılamayı kabul ederler, düzenli ödeme belgelerinde ayrıntılı kontrol yapılmazsa, olmayan yol masraflarına ait ödemeler, ya da gerçekleşmemiş iş gezilerine ait ödemelerin yapılması da mümkün olabilmektedir.

Adli muhasebecilik faaliyeti başlangıçta denetçilik ile karıştırılabilmekle birlikte, yukarıda da değinildiği gibi her iki meslek grubu ve uygulayıcılarının tabi oldukları farklı düzenlemeler ve dikkat etmeleri gereken özellikli konular bulunmaktadır. Adli muhasebe araştırmacılığı sadece görünen bilgilerden sonuç çıkartılması değil, görünmeyen, fakat araştırılarak bulunması gereken bir takım uygulamaları ortaya çıkartmayı amaçlamaktadır.

BÖLÜM 3: ADLİ MUHASEBECİNİN MESLEKİ FAALİYETLERİ VE ADLİ MUHASEBECİLİĞE GETİRİLEN DÜZENLEMELER

İş hayatında karmaşıklaşan iş ve işlemler, beraberinde muhasebe işlemlerinin de çeşitlenmesini sağlamıştır. Dolayısıyla muhasebede üretilen bilgilerin ve finansal tabloların anlaşılması ve yorumlanması ayrıca bir uzmanlık gerektiren faaliyet haline gelmiştir. Finansal tabloların ilgili taraflar ya da dolaylı olarak onları kullanmak zorunda kalan taraflar açısından daha rahat ve doğru olarak anlaşılıp yorumlanabilmesi düşüncesinden hareketle muhasebe mesleğinde de yeni uzmanlık alanları ortaya çıkmıştır. Adli muhasebe de yeni ortaya çıkan uzmanlık alanlarından biri olup, dava desteği, uzman tanıklık ve finansal tablo hilelerinin tespitinde ilgili taraflara hizmet olmak üzere üç tür hizmet sunmaktadır. İkinci bölümde, adli muhasebecilik mesleği tanıtarak, mesleğe olan talep konusunda bilgilere yer verilmiştir. Bu bölümde adli muhasebecilik mesleğinin faaliyet konuları ve uygulamaları ile adli muhasebecilik ile ilgili yapılan düzenlemeler ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

3.1. Adli Muhasebe Uygulamaları

İş ortamlarında artan karışıklıklar ihtilafli alanlarda da artışlar yaratmış ve adli muhasebeciliğe olan ihtiyaç da bu paralelde artış göstermiştir. Özellikle çalışma ortamındaki aldatma amaçlı davranışlar ve yolsuzluklar, hileli uygulamalar ve bunların muhasebeleştirilmesi, bunlardan mahkemeye intikal edenlerin değerlendirilmesi ve sonuca bağlanması sırasında adli muhasebecilik hizmetlerinden yararlanılmaktadır. Adli muhasebeciler, mahkemelerde avukata yardımcı olunmak suretiyle gerçekleştirilen “dava desteği”*, mahkeme heyeti ve jürinin fikirlerinin şekillenmesinde yardımcı olacak şekilde gerçekleştirilen “uzman tanıklık” ve işletme içi sahip, ortak ve yöneticileri ile üçüncü şahıslardan gelebilecek taleplerin değerlendirilmesi aşamasında ise “hile araştırmacılığı”*** olmak üzere üç temel alanda faaliyet gösterebilmektedirler.

* Dava desteği, bazı yayınlarda dava destek danışmanlığı olarak da tanımlanmaktadır.

*** Hile araştırmacılığı, bazı yayınlarda araştırmacı muhasebecilik ya da hile denetçiliği olarak tanımlanmaktadır.

Uzmanlık bilgisi doğrultusunda bir uzman muhasebeci için birçok rol olabilirse de genelde uzman danışman ya da bilirkişi olarak görev yaparlar. Avukatın niyeti uzman muhasebeciyi bir danışman olarak değerlendirmekse, muhasebeci bu durumda avukatın temsilcisi konumundadır. Bir dava sürecinin başlangıcında çoğu avukat, muhasebeciyi görüş beyan eden uzman olarak değerlendirebilecekleri bir an gelinceye dek, danışman olarak değerlendirir; bu da gizli bilgi ve görüşlerin avukat-müşteri ilişkisinden feragat etmeden serbestçe paylaşılması demektir. Ancak muhasebecinin uzman (bilirkişi) olarak atanmasından itibaren avukat-müşteri ilişkisi kalmaz (Pagano, 2005: 20).

Muhasebeciler mahkeme heyetinin delilleri anlamasına ve gerçekleri kavramasına yardımcı olacak uzmanlık bilgisine sahiptir. Bu husus, muhasebecilerin uzman (bilirkişi) olarak görevidir. Uzman danışmanlar olarak muhasebeciler avukatların bilgi ve belgeleri, muhasebe prensipleri, denetim standartları, finansal kavramlar ve vergi hukukunu anlamalarına yardımcı olurlar. Avukatlar tarafından tutulan uzman danışmanlara genelde “**Kovel Muhasebeciler**” denir*.

Kovel muhasebeciler avukat-müşteri ilişkisi bağlamında konuya dahil olurlar. Uzman muhasebeci davada görüş bildirirken avukatın savunmasını dikkate almadan, adil, mantıklı ve yardımsever olmalıdır, çünkü mahkeme heyetinin en önem verdiği şey, güvenilir ve mesleğinde iyi olan bir uzmanın verdiği ifadedir. Görüş bildiren bir uzman anlaşması kolay fikirler ve kelimeler kullanmalı ve görüşünü desteklemek için sebeplerini açıklamalı ve yazılı ifadesinde ya da mahkemedeki ifadesinde ana fikrini net bir şekilde ifade etmelidir. Uzmanlıklarını iyi bir şekilde gösteren ve ilgililere konuyla ilgili esasları hatırlatan dava avukatlarıyla çalışmak dikkat edilmesi gereken bir husustur (Pagano, 2005: 27). Görüş beyan eden bir uzman, sivil prosedüre, delillere ve yargıçlık standartlarına ilişkin federal kuralları iyi bilmelidir. Sonuç olarak uzmanlıklarından yararlanan bilirkişiler gerçeğin ortaya çıkartılmasına yardımcı olmak için görevlendirilmişlerdir.

* Kovel Muhasebeciler ve Kovel İmtiyazı konusu, çalışmanın ilerleyen sayfalarında ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

3.1.1. Dava Desteği

Adli muhasebeciler tarafından dava öncesinde ve dava aşamasında avukata mesleki alanda hizmet verilerek, her türlü desteğin sağlaması şeklinde karşımıza çıkan adli muhasebe uygulaması olan dava desteği, “adli muhasebe” teriminin şekillenmesinde önemli yer tutmaktadır. Dava destek danışmanları muhasebe konusunda adileyeye intikal etmiş ihtilafli konularda, avukatlara yardımcı olurlar. Avukatların aldıkları eğitim içerisinde muhasebe bilgisi ya çok az yer almakta, ya da hiç yer almamaktadır. Dolayısıyla bu konularda avukatın görüşünü şekillendirmede ve savunmasına dayanak teşkil etmede etkili olacak kişilerin verdikleri hizmet dava desteği olarak adlandırılmaktadır.

Avukatların yürütmekte oldukları, muhasebe temelli davalarda adli muhasebecilerin verecekleri hizmetleri almaya gereksinimleri bulunmaktadır. Davanın oluşumu ve yürütülmesi sürecine muhasebeciler tarafından yardım sağlayan bir kurum olan dava destek danışmanlığın uygulama alanı çok geniştir (Gülaçtı, 2004: 81). Avukatlar uzman muhasebecileri, bilgi ve belgeleri gözden geçirmeleri için, müşteriye yasal tavsiye vermeleri aşamasında, kendilerine yardımcı olmaları için ve mahkemede verilecek ifade ile ilgili görüşlerini almak için tutarlar. Uzmanın görüşleri genelde yazılı rapor şeklindedir.

Adli muhasebecilerden, yolsuzluk davalarında, işletme değerlemelerinde, hasar ve zarar tazminlerinde, sigorta anlaşmazlıklarında, anlaşmalardan doğan sorunlarda, marka, patent ve haklarla ilgili sorunlarda, işletmelerle ilgili birleşme ve ayrılma davalarında, iflas davalarında, boşanma ile ilgili mali anlaşmazlıklarda ve işletmelerarası diğer sorunlarda dava desteği sağlanabilmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112; Bozkurt, 2000b: 58).

Dava desteği ilk bakışta anlaşmaların feshedilmesiyle sonuçlanan ekonomik kayıp ve zararların hesaplanmalarını içeren konular üzerinde duran hukuki bir yardım niteliğinde görülebildiği gibi, değerlendirme, gelir iyileştirmeleri, kalkınma ve mali analiz gibi birçok konuyla da ilgilidir. Dava desteği sunan bir adli muhasebeci, borç davaları, sigorta talepleri, telif hakkı, hisse senedi anlaşmazlıkları, mal talebi ve nafaka talebi gibi pek çok hukuki konuda avukatlarla birlikte çalışır (Chew, 2002: 22).

Medeni hukuk ya da ceza hukukuna ait davalarda davacı, savunma, hatta yargıcın, konunun muhasebe yönünü çok az anlıyor olduğu ya da hiç anlamıyor olduğu durumlarda, adli muhasebeciler mahkeme adına çalışabilirler. Davacı ile çalıştıklarında adli muhasebecilerin çabaları, normal olarak muhasebe işlem ve kayıtlarıyla ilgili dolandırıcılığı kanıtlamaya yönelik olmalıdır (Tornhill, 1995: 11–12).

• Adli muhasebecilerin dava desteği aşamasında avukatlara yardımcı olabilecekleri konular aşağıdaki iki temel noktada toplanmaktadır (Crumbley, 1995: 23):

- Gerekli verilerin ortaya konulması,
- Toplanan verilerin analiz edilmesi.

Gerekli verilerin ortaya konulması sürecinde, avukatların bir yasal işlemde gereksinim 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 (www.forensicaccounting.com/three.htm, ve Crumbley, 2001: 206):

- Bir iddiayı tekrar etmek ya da 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 ya da iyi yönleri hakkındaki raporları gözden geçirmek,
- Davanın sonuca bağlanılmasına (feragata) 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.

AICPA, muhasebecilerin davalarda sunduğu desteği; “Hiçbir avukatın diğerine sağlayamayacağı profesyonel destek” olarak açıklar (Pazarçeviren, 2005: 2). Dava desteği, bir adli dava öncesinde ya da dava esnasında ilgili avukata sağlanan muhasebe desteğidir. Daha çok ekonomik kayıpla ilgilidir. Örneğin bir sözleşme ihlalinin sonucunda ortaya çıkan mali kaybı hesaplamak tipik bir dava desteğidir. (Crumbley, 1995: 23).

Bir avukat bir muhasebeci ile bir uzman danışman olarak anlaşırken, hukuk firması ile muhasebeci bir Kovel Mektubu/Sözleşme imzalar. FBI, IRS ve SEC vb. kurumlar tarafından yürütülen kriminal araştırmalarda da adli muhasebecilerle genelde Kovel Mektubu/Sözleşmesiyle anlaşılır (Pagano, 2005, 23). Bu mektupta/sözleşmede müşteri, hukuk firması ve muhasebeci arasındaki avukat müşteri ilişkisini oluşturan dört ana unsur bulunur. Mektubun içeriği firmadan firmaya değişiklik gösterirse de ana unsurlar ortaktır (Pagano, 2005, 21):

- Muhasebeci avukatın idaresi altında çalışır. Avukatın müşteriye yasal dayanak sağlamasına yardımcı olabilmek amacıyla doğrudan avukata bilgi verir.
- Herhangi bir yazılı izin olmaksızın kendisine verilen herhangi bir belge ya da kayıttan elde ettiği hiçbir bilgiyi, konuşmada geçen konuları kimseye söyleyemez, avukatın yazılı izni olmadan herhangi bir kağıt ya da belgenin incelenmesine izin veremez.
- Avukata kolaylık sağlamak amacıyla hazırladığı ya da elde ettiği ve kontrol etmek için avukatın isteyebileceği tüm çalışma kağıtlarını, kayıtları ya da diğer belgeleri saklı tutar.
- Kovel belgesinin kapsadığı belge ya da kayıtların oluşturulması için herhangi bir talep olursa, hemen avukata bilgi verir.

Kovel mektubu bir avukat ve bir müşteri için yasal tavsiye değil, sadece muhasebe ve finans konularında tavsiye alındığı durumlarda geçerlidir. Avukatların muhasebe uzmanlarını danışman olarak tuttuğu pek çok dava bulunmaktadır. Bu davaların arasında iç soruşturmalar, beyaz yaka suçları, sivil ya da kriminal vergi/sözleşme ihlalleri, hissedar anlaşmazlıkları, yolsuzluktan kaynaklanan zararların tazmini, kar kayıplarının tazmini, ticari zararların tespiti, şirket evlilikleri, profesyonel yardım, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve genel kabul görmüş muhasebe standartları bulunmaktadır. Muhasebe uzmanları tüm yasal zeminlerde uzman, gözlemci, özel mali temsilci ya da denetçi olarak görev yapabilirler.

Dava desteği, avukat olmayan kişiler tarafından dava sürecinde, avukatlara sağlanan profesyonel yardım (www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/forensic.html) olarak ya da sürmekte olan bir davaya muhasebe açısından destek sağlamak olarak tanımlanabilir. Dava destek danışmanlığı yapan bir adli muhasebeci aşağıdaki işlevleri yerine getirmektedir (Özkol, 2005, 74; Gülaçtı, 2004: 83; Singleton, 2003: 38; ve www.forensicaccounting.com/cphome.html):

- Bir iddiayı desteklemek ya da çürütmek için gerekli belgelerin toplanması,
- Davanın ilk incelemesini oluşturmak ve kayıp alanlarını tanımlamak için ilgili belgelerin incelenmesi,
- Mali kanıta ilişkin soruların oluşturulması dahil olmak üzere tanıkların sorgulanmasına yardımcı olunması,
- İfadeleri gözden geçirerek mali konuların anlaşılması için yardımcı olmak ve sorulacak ek soruları oluşturmak üzere tanık sorgulamasına katılması,
- Karşı tarafın uzmanının raporunu inceleyerek raporun güçlü ve zayıf yanlarının raporlanması,
- Uzlaşma görüşmelerinde yardımcı olunması,
- Karşı tarafın ifadesini dinleyerek karşı sorgulamada yardımcı olmak üzere duruşmada bulunulması.

Bir uzman danışman olarak muhasebecinin rolleri ve görevleri bir uzman tanıklarınla kısmen örtüşür. Bir anlaşmaya varmadan önce bir muhasebe uzmanı öncelikle bir ihtilaf anlaşması yapmalıdır. Bir kez ihtilaflar netleştikten sonra muhasebeci dava teorisini ve bu davada oynayacağı rolünü netleştirir. Örneğin bir stok alımı anlaşması, bir taraf tarafından ihlal edilen finans, vergi ve muhasebe konularını inceleyebilir. Böylesi bir durumda muhasebeci aşağıdaki konuları incelemek amacıyla çağırılabilir (Pagano, 2005: 22) :

- Finansal hesap özetleri şirketin defter ve kayıtlarıyla uyumlu mu?
- Finansal hesap özetleri genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmış mı?
- Finansal hesap özetleri, şirket faaliyetlerinin sonuçlarını doğru yansıtıyor mu?

Böylesi bir durumda uzman muhasebecinin rolü adli muhasebeci olmasını gerektirir. “Adli muhasebeci” muhasebe prensipleri ya da standartlarını mahkeme huzurunda ya da arabuluculuk gibi yasal bir zeminde anlaşmazlıkları çözmek için kullanan muhasebeciyi tanımlamakta kullanılır. Adli muhasebeci inceleme sırasında elde ettiği finansal gerçekleri alır ve avukatın ifadesini oluşturması için üzerinde çalıştığı yasal konu ve sorunlara bunları uygular.

3.1.1.1. Adli Muhasebeci ve Avukat-Müşteri İlişkisi

Belli koşullarda bir avukat, aynı mahkemede uzman tanık olarak ifade vermeyecek bir adli muhasebeciyi Kovel kuralı çerçevesinde tutabilir. Bu kural avukat-müşteri ilişkisinden adli muhasebeci-müşteri ilişkisine dönüşür. Bir adli muhasebeci yasal işlemlerin yürütülmesinde yardımcı olması için tutulduğunda amaç, çeşitli faktörlerin varlığını ispatlamaktır (Pacini ve diğ., 2005: 150).

Bir adli muhasebeci açısından elde ettiği bilgilerin açığa çıkmasını engelleyememek müşterinin şeffaflığını etkileyebilir ve hizmet kalitesini düşürebilir (Segal, 1997). Bazı eyaletlerde muhasebeci-müşteri ilişkisinin statüsünün önemine rağmen bu statüler adli muhasebeci-müşteri ilişkisi açısından pek önemli değildir (Causey ve Causey, 1999). Muhasebeci-müşteri ilişkisi federal hukukta belirlenmemiştir ve bu ilişki

tanımlanamaz. Ayrıca bir eyaletteki muhasebeci-müşteri ilişkisi statüsü federal davalarda geçerli olmayabilir (Conocoran, 2000 ve Molony, 1998).

Muhasebeci-müşteri ilişkisinden doğan zorluklara rağmen bir adli muhasebeci yasal hükümler çerçevesinde bir avukatın temsilcisi olarak çalışırsa adli muhasebeci-müşteri ilişkisinden doğan bilgilerin ortaya çıkması engellenmiş olur. Belli durumlarda, bu gibi bilgiler avukat-müşteri ilişkisi imtiyazı çerçevesinde kurulmuş olur (Pacini ve diğ., 2005:151).

Deliller ile ilgili 501 numaralı Federal Kural, federal davalarda avukat-müşteri ilişkisi için temel teşkil eder. "Bir tanığın hakları genel hukuk prensiplerinde belirlenmiştir, tecrübelerle dayanarak da US Mahkemelerinde şekillendirilebilir." Avukat-müşteri ilişkisi genel hukukta tanımlanan en eski ilişkidir. 1600'lerin başlarında avukat-müşteri ilişkisi bireysel suçlanmayı önlemek için bireysel hakların bir uzantısı olarak ortaya çıkmıştır. Bu imtiyaz bir avukatın müşterisi aleyhine ifade vermesini önlemek için geliştirilmiştir. Normalde bu imtiyaz avukata aittir; fakat bugün müşteriye ait olduğu düşünülmektedir (Molony, 1998:259).

Delillerle ilgili olan ve anayasa mahkemesinin 503. hükmü olarak tanımlanan madde, federal hukuk uyarınca imtiyazın çerçevesini belirlemek için genel parametreleri ortaya koyar. Müşteri gizli bilgilerin bir başka kişi tarafından ortaya çıkartılmasına engel olma hakkına sahiptir. Bu çerçevede bu bilgiler (Pacini ve diğ., 2005:152):

- Müşteri ya da müşteri temsilcisiyle avukat ya da avukatın temsilcisi arasındadır,
- Müşterinin avukatı ve avukatın temsilcisi arasındadır,
- Bir müşteri ya da avukatla, başka bir davada müşteriyi temsil eden başka bir avukat arasındadır,
- Müşterinin temsilcileri arasındadır,
- Müşteriyi temsil eden avukatlar arasındadır.

Müşteri, bildiklerini avukatıyla arasındaki ilişki çerçevesinde açıklamayı reddetmeyebilir. Bir avukatın müşterisine söylediklerini üçüncü bir tarafın duyması

avukat-müşteri ilişkisi bağlamında değildir. Eğer, müşteri üçüncü kişinin yanında avukatına bir şeyler söylese bu bilgi sonuçta gizli değildir. Ancak ortak bir menfaatin olması durumunda birden çok taraf ve onların avukatlarının konuya dahil olması durumunda gizlilik kuralı iki kişinin dışına çıkabilir.

Bir davada avukat-müşteri ilişkisinin varlığını anlayabilmenin çeşitli yolları vardır. Buna göre imtiyaz isteyen taraf aşağıdaki unsurları dikkate almalıdır (Pacini ve diğ., 2005:153) :

- Müşteri olacak olan kişi imtiyaz sahibidir.
- Kendisi ile bağlantı kurulacak olan kişi bir avukat ya da onun temsilcisidir.
- Avukat müşterinin temsilcisi olarak hareket eder.
- Üçüncü kişiler olmadan müşterinin avukata verdiği bilgiler gizli sayılır; bunun amacı bir suça teşebbüs etmek ya da haksızlık yapmak değildir; hukuki sınırlar içerisinde gizlilik olarak nitelendirilir.

3.1.1.2. Dava Desteği ve Kovel İmtiyazı

Bir avukat muhasebeci-müşteri imtiyazı sayesinde bir uzman ya da danışman tutabilir. ABD’de Kovel davasındaki karar, muhasebeci-müşteri imtiyazını yasal hizmet sağlaması için bir avukat tarafından tutulan bir müşteri ve muhasebeci arasındaki ilişki için de geçerli kılar (Pacini ve diğ., 2005:156). Kovel bir hukuk firması tarafından firmanın müşterilerine tavsiyelerde bulunması için tutulan ve muhasebe konusunda yetenekli olan eski bir IRS temsilcisiydi. Kovel vergi kaçakçılığı yüzünden IRS incelemesine maruz kalan bir müşteriyle tanıştı ve müşterinin kişisel finansal beyanıyla beraber, beyanı gönderme amacını da anlatan bir ön yazı aldı. Büyük jüri tarafından mahkemeye çağırılmasının ardından Kovel müşterisiyle arasında geçen konuşmaları ve işlemlerin etkileri hakkındaki soruları cevaplandırmayı reddetti. Mahkemeye itaatsizlik suçundan tutuklanarak bir yıla mahkum edildi.

Temyiz mahkemesi ise itaatsizlik suçlamasını iptal ederek bir muhasebecinin bir avukatın temsilcisi olarak bulunmasının muhasebeci-müşteri imtiyazını zedeleyemeyeceği kararını aldı. Mahkeme ayrıca modern hayatın getirdiği karmaşa

içinde çok az avukatın sekreter, telefon operatörü, asistan ve benzerinin yardımı olmadan çalışabileceğini belirtmiştir. Avukatlara yerel hizmet sağlamada yardım edenler listesine muhasebecilerin dahil edilmemesi için hiçbir sebep bulunmamıştır. Mahkeme kararına göre avukat ya da müşteri tarafından tutulan muhasebeci de imtiyaz dahilindedir (1961 yılına ait mahkeme kararı; Pacini ve diğ., 2005:155).

Tablo 3: Kovel İmtiyazını Koruma Altına Alan, Tavsiye Edilen Önlemler

	ÖNLEM	TANIM / SEBEP
1	Müşteri daha sonraki aşamada bir adli muhasebeciyle çalışan bir avukat tutar (ya da müşteri en başta hem avukata hem de adli muhasebeciye eşzamanlı olarak danışır)	Kovel İmtiyazı müşterinin kendi muhasebecisi ve sonra avukatıyla görüştüğü durumlarda geçerli değildir. Bu ayrım bu imtiyazın sınırsızca genişletilmesini engellemek içindir.
2	İmtiyaz, müşteriyle, kendisiyle yasal bir tavsiyede bulunmaya yardımcı olmak amacıyla bağlantı kurulmasını gerektirmektedir.	Eğer adli muhasebecinin yasal tavsiyesinden öte, kendi tavsiyesi gerekiyorsa Kovel imtiyazı geçerli değildir. Eğer iş konusunda tavsiye isteniyorsa, yasal tavsiyede bulunmak bile Kovel imtiyazı kapsamında değildir.
3	Kovel İmtiyazını isteyen taraf bu talebini desteklemek için yeterli belgeleri hazırlamalıdır. Bu belgeler ile adli muhasebeci ya da benzeri uzmanların tutulması amacının avukata yasal tavsiyede bulunmak olduğu kanıtlanmalıdır.	Kovel İmtiyazını talep eden tarafın sıkıntısı, belli bir davada uygulanmasını haklı göstermektir. Bunun sebebi genel kanunların gerçekleri ifşa etmekten yana olduğu ve bunu engelleyen imtiyaz ya da politikaları desteklememesidir.
4	Kovel İmtiyazı, yasal hizmet sağlamada bir avukata yardımcı olması için tutulan bağımsız yükleniciler için dahi geçerlidir. Herhangi bir imtiyaz bağlantısı danışmanın görevleri kapsamında olmalıdır ve bilmesi gerekenlerin dışındakilere yayılmamalıdır.	Müşterilerin çalışanı olarak görünen üçüncü taraflarla, bağımsız olarak çalışan ve kiralanmaları ayırt etmek uygun değildir.
5	Müşterinin mevcut muhasebecisi, adli muhasebe hizmetleri sunması için tutulmamalıdır (çok mecbur kalınmadıkça).	Mevcut muhasebecinin kullanılması esas olarak avukata yasal tavsiyede bulunmak için konuya dahil olduğunu unutturabilir.
6	Eğer müşterinin mevcut muhasebecisi tutulursa Kovel İmtiyazının gereklilikleri göz önünde bulundurulmalıdır.	Bu önlem, Kovel Anlaşmasının tüm hizmetleri kapsadığı iddiasını bertaraf etmek için gereklidir.
7	Bir anonim şirket davasında, adli muhasebeciyi şirketin içinden ya da dışından olan hukukçular tutmalıdır.	Müşteri-avukat imtiyazını oluşturmak için şirket hukukçularına daha yüksek bir standart uygulanır.

Tablo 3: Kovel İmtiyazını Koruma Altına Alan, Tavsiye Edilen Önlemler (Devamı)

	ÖNLEM	TANIM / SEBEP
8	Avukat-adli muhasebeci anlaşması çok iyi düzenlenmiş bir anlaşma metniyle belgelenmelidir. Bu anlaşmada adli muhasebecinin davanın gidişatını belirlemek için tutulduğu ve tüm bağlantıların yasal hizmet sunmak için olduğu belirtilmelidir. Adli muhasebeci hukuk firmasına doğrudan fatura kesmelidir.	Bir anlaşma mektubu taraflar arasında olabilecek yanlış anlaşmaları en aza indirger ve Kovel İmtiyazı için temel teşkil eder. Doğrudan faturalandırma avukat-müşteri imtiyazını koruyan tavsiye edilen önlemlerle uyumlu olduğunu gösteren bir belgedir.
9	Adli muhasebeci ve müşteri avukat olmadan da konuşabilir. Ancak bunu sadece avukatın talimatı ile yapabilir.	Federal temyiz mahkemesi Kovel kuralının muhasebeci ile müşterinin, müşteri bizzat olmadan yaptığı konuşma için geçerli olmadığı karına varmıştır.
10	Bir anonim şirket davasında, üst yönetimin yazılı yönergesi, şirket çalışanları ile tutulan adli muhasebeci arsında geçen konuşmaların, yönetimin talimatı ve bilgisi dahilinde olduğu ve üçüncü bir tarafa aktarılamayacağını altını çizer.	Kasıtlı ya da kasıtsız olarak herhangi bir bilginin ya da belgenin sızdırılması Kovel imtiyazını ihlal anlamına gelir.
11	Avukat-adli muhasebeci anlaşması tüm belgelerin, çalışma kağıtları da dahil avukata ait olduğu ve isteği üzerine kendisine geri verilmesi gerektiğini vurgular. Adli muhasebecinin elindeki her türlü belge ve veriler müşteri yerine avukata verilmelidir.	Bir temyiz mahkemesi avukat-müşteri imtiyazından istemeden de olsa feragat edilebileceği kararına varmıştır.
12	Adli muhasebecinin belgelerinin üzerinde “avukat-müşteri imtiyazı ve bilginin gizliliği çerçevesinde koruma altındadır” ifadesi yer almalıdır.	Böylesi bir notun bulunması kesin bir koruma sağlamayabilir; ancak yine de uyarı niteliğindedir.

Kaynak: Pacini ve diğ. (2005:156)

Bir avukat Kovel kuralı altında ifade vermeyen bir adli muhasebeci tutabilir. Bu kural avukat-muhasebeci-müşteri arasındaki konuşmaları ve belgeleri koruma altına alır. İmtiyaz sadece spesifik konuşma ve durumlarda esneklik getirir. İmtiyaz açısından önemli olan avukattan alınan yasal hizmetin gizlilik içinde gerçekleşmesidir. Herhangi bir bilgi dışarı sızmamış bile olsa imtiyaz bozulabilir. Bu sebeple imtiyazı isteyen taraf, onu korumak için gerekli faktörlerin varlığını dikkate alarak hareket etmelidir.

İmtiyaz avukattan yasal tavsiye alma amacıyla mutlak güven ortamında oluşturulmalıdır. Eğer yasal tavsiyeden çok, muhasebecinin tavsiyesi gerekiyorsa burada imtiyaza gerek yoktur. İş tavsiyesi açısından ikincil derecede ise yasal tavsiyede bulunmak bile imtiyaz gerektirmez. Bir federal temyiz mahkemesi Kovel

Kuralını memoranda (layiha/not) olarak düzenlemiştir. Bir avukat tarafından tutulan bir muhasebeci tarafından hazırlanan bir finansal beyanda Kovel Kuralını uyguladı; çünkü eski muhasebecinin rolü “müşteri ile avukat arasında müşterinin finansal durumu hakkında kesin ve tam bir konsültasyonu yani danışmayı kolaylaştırmaktı”.

Dikkatsizce hazırlanan bir Kovel Anlaşması, avukat – müşteri imtiyazını müdahalelere açık bırakır. İmtiyazı adli muhasebecilere kadar genişletmek için bazı koruyucu önlemlerin alınması hayati önem taşır. Avukatın muhasebeciyi, adli muhasebeci olarak tuttuğuna dair hazırlanan anlaşmada adli muhasebe hizmetlerinin yasal amacı ve her ayrıntı net bir şekilde belirtilmelidir. Ayrıca anlaşmada, avukat – müşteri – muhasebeci arasındaki tüm konuşmaların gizli kalması gerektiği ve tüm çalışma kağıtlarının avukata ait olduğu ifadesine yer verilmelidir.

Mahkemenin kararı Kovel İmtiyazının sınırlarını ortaya koymayı amaçlamaktadır. Mahkeme şu ikisi arasındaki farkın altını çizmiştir: Birinde müşteri en başta daha sonra bir muhasebeci tutacak olan bir avukatla anlaşır; ya da müşteri aynı zamanda hem avukata hem de muhasebeciye danışır. Diğerinde ise müşteri önce kendi muhasebecisiyle görüşür, sonra kendi avukatına danışır. US “Cote” davasında ise açıkça ifade edilen şey, bir avukat tarafından tutulmasından önce bir muhasebecinin müşteriyi kurduğu bağlantının bir imtiyaz olmadığıdır (1963 yılına ait mahkeme kararı; Pacini ve diğ., 2005:157). Bu ayırım imtiyazın bilinçsizce genişletilmesini engelleme açısından önemlidir.

3.1.1.3. İmtiyazın Belgelendirilmesi

1995 yılında Sequa Şirketinin avukatı Adlman, bağımsız denetçi olan Arthur Andersen’i şirket faaliyetlerinin vergisel açısından sonuçlarıyla ilgili belgeleri hazırlaması için tutmuştu. Arthur Andersen ve Adlman arasındaki tartışmalardan sonra şirket hukukçularına, hazırlanan taslak ve Arthur Andersen’in hazırladığı belge verildi. Bundan iki gün sonra Arthur Andersen konuyla ilgili bir değerlendirmeyi ve tavsiyelerini doğrudan Sequa yönetimine sundu. Sequa da düzenlediği beyannameyi Andersen’in tavsiye ettiği şekliyle tamamladı. Sequa bir IRS (International Research Service) çağırısı üzerine, avukat-müşteri imtiyazını öne sürerek mahkemeye Arthur Andersen’den aldığı belgeleri vermeyi reddetti.

Sequa bu tutanakla ilgili yasal tavsiye için şirket hukukçularına güvendiğini ve Arthur Andersen belgesinin, şirket hukukçularına yasal tavsiye vermek için hazırlandığını öne sürmüştür. İkinci temyiz mahkemesi bu durumda avukat-müşteri imtiyazının geçerli olmadığı kararına varmıştır. Çünkü deliller Sequa'nın yasal tavsiye için şirket avukatına yardım etmesi amacıyla değil, vergi konusunda tavsiye için bir muhasebe firmasına danıştığını göstermektedir. Mahkeme Sequa'nın, Arthur Andersen'in vergi danışmanlığı konusunda, imtiyaz kavramını destekleyecek yeterli belgelere sahip olmadığını belirtmiştir. Tek delil bahsi geçen tutanağın düzenlenmesinden dört yıl sonra ilgili taraflarca hazırlanan bir dizi yazılı ifadedir. Kısaca avukat-müşteri imtiyazından yaralanmak isteyenlerin, uzman tutmadaki amaçlarının avukata yasal hizmetlerde yardımcı olmak olduğunu belgelemeleri şarttır (Raby ve Raby, 1995).

Adlman davasında çıkan kararlar Kovel Kuralının, üçüncü taraf uzmanlarını da kapsayacak şekilde genişletilmesi açısından hem uzmanlar hem de muhasebeciler için oldukça önemlidir. Kovel imtiyazı muhasebeciler dışında çok az uzmana uygulansa da avukata yardımcı olan bir psikiyatrist, bir kefil, bir poligraf operatörü ve bir patent uzmanı için de uygulandığı olmuştur. Bir başka mahkemede bir araştırma enstitüsünün bir avukat tarafından bir kredilendirme şirketi için tutulduğu bir durumda da imtiyazın geçerli olabileceğini karara bağlamıştır (Pacini ve diğ., 2005:158).

3.1.1.4. Kovel İmtiyazını Korumaya Yönelik Uygulamalar

1994 yılında görülen US "Bieter" davasında bir federal temyiz mahkemesi avukat-müşteri imtiyazını bir hukuk firmasıyla bir emlak danışmanı arasındaki ilişki için de uyarlamıştır. Bir arsa alımı konusunda yazılı anlaşma ile bir emlak danışmanı bağımsız bir yüklenici olarak tutulmuştu. Bu danışman mimarlar, mühendisler ve avukatlarla çalışmıştı ve devlet dairelerinde görüşmelerde bulunmuştu. Danışmanın normalde müşterinin bir çalışanı olmaması nedeniyle avukat-müşteri imtiyazının yasal içeriği daha karmaşık hale gelmişti.

İmtiyazların genişletilmesi konusunda federal temyiz mahkemesi, müşterinin kendi çalışanı olanlar ve olmayanlar arasında net bir ayırım yapmasının uygun olmadığını konusunda çeşitli sebepler ortaya koymuştur. Öncelikle sözkonusu olan bağlantılar yasal konularda tavsiye almak için kurulmuştur. Ayrıca üçüncü taraf uzmanı da

müşterinin talimatıyla devreye girmiştir ve işbirliği konusunun danışmanın görevleri kapsamında olduğunu belirtmiştir. Sonuç olarak bilgiler ilgisi olmayan taraf ve kişilere aktarılmamıştır. Bieter davasından çıkan karar adli muhasebeciler gibi üçüncü taraf uzmanlar için de oldukça önemlidir. Ancak, Kovel Kuralının sınırları net bir şekilde çizilmiştir ve imtiyazın uygulanması katı bir şekilde gerçekleştirilmektedir. İyi şekillendirilemeyen bir Kovel imtiyazı dışarıdan gelebilecek müdahalelere açıktır (Spiro ve Rule, 1994; Riback 1999). Adli muhasebecilerin imtiyazının genişletilmesi konusunda, çeşitli önlemlerin alınması gerekmektedir (Pacini ve diğ., 2004:159).

Adli muhasebeciyi müşteri değil avukat tutmalıdır. Tercihen müşterinin, mevcut muhasebecisini adli muhasebe hizmetleri için çok mecbur kalmadıkça tutmaması gerekir. Mevcut muhasebeci kullanılırsa mali danışman olarak yaptığı görev ile yasal konularda tavsiye vermesi görevi arasında net bir ayrım olmaz. Benzeri bir durumda muhasebecinin ifade vermesi gerekirse durum oldukça karmaşık hale gelecektir (Spiro ve Rule, 1994).

Avukatın müşterinin mevcut muhasebecisini kullanmasına ilişkin olarak Kovel imtiyazı çerçevesinde ele alınan konular Kovel Anlaşmasının, toplam hizmet paketinin bir parçası olmadığı iddiasını geçerli kılmak için ayırt edilmelidir. Ancak oldukça açık olan bir konu vardır ki; Kovel Anlaşmasıyla direkt ilgili olmayan, aynı şirketin diğer çalışanlarına bilgilerin aktarılmaması asgari bir zorunluluktur (Raby ve Raby, 1995).

Şirketler için tutulacak ait davalarda adli muhasebeciyi şirket içinden ya da şirket dışından avukatlar tutmalıdırlar. Avukat-müşteri imtiyazı uygulamasının başlatılabilmesi için iş ve dava desteği arasında ayrım yapan husus ve prosedürler müşteri tarafından konulmalıdır. Ayrıca avukat, adli muhasebeciyle olan ilişkiyi yazılı bir anlaşma metni ile belgelendirmelidir. Bu anlaşmada adli muhasebe hizmetinin yasal amacı açıkça belirtilmelidir. Bu anlaşmanın önemi Adlman Davasında vurgulanmıştır (Segal, 1997). Eğer mümkünse adli muhasebecinin dava için tutulduğu ifadesine yer verilmelidir. Birden fazla danışman ya da uzman tutulması ihtimaline karşı, avukatın müşteriyile yaptığı anlaşmaya açık isimlerin yazılması yararlı olacaktır. Anlaşmada ayrıca avukat, müşteri ve adli muhasebeci arasındaki konuşmaların sadece

yasal hizmet almak amacıyla yapıldığı ve gizli kalması gerektiği ifadesi de yer almalıdır (Tigue ve diğ., 1994).

Yukarıda belirtilenlerin yanısıra Kovel anlaşmasında adli muhasebeci ve müşterinin avukat olmadan da görüşebileceği, ancak bunu avukatın bilgisi dahilinde yapmaları gerektiği belirtilmelidir. Bu konu oldukça önemlidir; çünkü US “Bein” davasında müşterinin avukatı olmadan yapılan müşteri ve muhasebeci arasında geçen bir konuşmanın, müşterinin yükümlülüğüyle ilgili olmasına rağmen ilgili temyiz mahkemesi tarafından imtiyaz kapsamında olmadığı kararına varılmıştır.

Şirketlere ait davalarda yönetimin hazırladığı yönergede ya da yönetim kurulu kararında çalışanlar, temsilciler, avukat ya da avukat tarafından tutulan danışmanlar arasındaki konuşmaların üst yönetimin bilgisi dahilinde yapıldığı vurgulanmalıdır. İmtiyaz anlaşmasının zarar görmesini önlemek adına taraflar arasında geçen herhangi bir konuşma ya da belge devlet görevlileri de dahil olmak üzere üçüncü taraflara aktarılmaz (Pacini ve diğ., 2005:161).

US “North Chicago Bank” davasında, Winston & Strawn Hukuk Bürosu, Illinois Commisioner of Banks & Trusts’un isteği üzerine kendilerine bir rapor iletmiştir. Rapor hukuk bürosu tarafından tutulan Coopers & Lybrand tarafından yönetilen bir bankadaki dolandırıcılık iddiasına ilişkin denetimle ilgiliydi. Eyalet mahkemesi bu konuyla ilgili kararında, kasıtlı olarak yapılmasa da raporun iletilmesinin avukat-müşteri imtiyazını zedelediği hükmüne varmıştır.

Adli muhasebeci tarafından hazırlanan herhangi bir belge, müşteriye değil; doğrudan avukata verilmelidir. Avukat – adli muhasebeci anlaşmalarında çalışma kağıtları da dahil tüm belgelerin avukata ait olduğu ve isteği üzerine ona verilmesi gerektiği de açıkça yer almalıdır (Tigue ve diğ., 1994).

Adli muhasebecinin hazırladığı belgelerin üzerinde “ Avukat – Müşteri İmtiyazı ve bilginin gizliliği hükmünce koruma altındadır / gizlidir” ifadesi yer almalıdır (Twardy ve Considine, 1996). Yazılı belgelerin üzerinde “.....’ın* talebi üzerine hazırlanmıştır” ibaresi açık bir şekilde yazılmalıdır.

* Bu kısma hukuk firması ya da şirketin hukuk departmanının adı yazılmalıdır.

Kovel imtiyazında dikkat edilmesi gereken son bir husus da, adli muhasebecilerin düzenledikleri hizmet faturasının doğrudan hukuk firması adına ya da kim için faaliyet gösteriyorlarsa o kişi adına düzenlenmiş olması gerektiğidir. Hukuk firmasının müşterisine fatura ya da faturanın bir kopyası gönderilmelidir. Adli muhasebe firmalarına yapılacak tüm ödemeler hukuk firması tarafından gerçekleştirilmelidir. Hukuk bürosunun müşterilerine gönderdiği fatura ya da faturalarda adli muhasebecilere ödenen ücretler gider olarak gösterilmelidir (Twardy ve Considine, 1996).

3.1.1.5. Elektronik İletişim ve Avukat-Müşteri İmtiyazı

Adli muhasebeciler, elektronik iletişimin avukat-müşteri imtiyazı açısından yarattığı risklerin farkında olmalıdırlar. e-posta, faks ve cep telefonlarının yaygın kullanımı istemeden de olsa gizli bilgilerin başkaları tarafından öğrenilmesine yol açmaktadır. Kasıt olmadan adli muhasebe bilgilerinin açığa çıkması karşı taraf tarafından bazı casusların tutulması şeklinde olabileceği gibi, bir belgenin karşı tarafın avukatına yanlışlıkla fakslanması şeklinde de olabilir (Freeman, 1999).

Hukukta çok net olarak belirlenmiş olmasa da bazı örnek uygulamalarda bilgilerin kasıtsız olarak ortaya çıkması ve yayılması Kovel imtiyazının bozulmasına yol açar (Pacini ve diğ., 2005:162). U.S. “Keystone Sanitation” davasında temyiz mahkemesi, bir e-mailin kamuya açık bir siteye gönderilmesiyle avukat-müşteri imtiyazının zedelendiğine karar vermiştir. Mahkeme kararında yalnızca e-mailin güvenilirliğinin değil, aşağıdaki beş faktörün de göz önüne almak suretiyle bu karara varıldığını belirtmiştir (Pacini ve diğ., 2005:161):

1. Belgenin kasıtsız olarak yayılmasını önlemeye yönelik tedbirler,
2. Kasıtsız olarak ortaya çıkartılma olaylarının sayısı,
3. Bilginin kasıtsız olarak yayılmasını önlemek üzere alınan tedbirler,
4. Kasıtsız olarak yayılmayı önlemek için alınacak tedbirlerin geciktirilmesi,
5. Adaletle ilgili en önemli konularda, bir tarafın yaptığı hatanın düzelterek telafi edilmesi.

Adı geçen davadaki temyiz mahkemesinin bu yöndeki kararına rağmen eyalet mahkemeleri bu konuya ilişkin tutarlı net kurallar getirmemiştir.

Bazı mahkemeler avukat-müşteri imtiyazı çerçevesinde e-mail kurallarına ilişkin gerekli tedbirlerin alınması şartını getirmektedir. Bu konudaki makul çözümler kriptoloji/şifre kullanımı, dahili e-mail sistemi ya da daha güvenilir dış sistemler kullanılması şeklinde olabilir (Gruber, 1998).

Yasa yorumcuları, bir e-maili gerekli gizlilik içinde göndermemenin bir avukat açısından “ihmal” anlamına geldiğini ve bu durumun da imtiyazı zedelediğini belirtmektedirler (Froomkin,1995). Kısaca, adli muhasebeciler açığa çıkması ihtimaline karşı her türlü, bilgi, belge ve veriyi gizlilik içinde göndermeleri konusunda uyarılmalıdırlar.

Avukat-müşteri imtiyazı açısından sorunlar yaratan bir başka iletişim aracı da cep telefonlarıdır. Yine bazı baro üyeleri avukat-müşteri imtiyazının zedelenmemesi açısından cep telefonu kullanılmamasını tavsiye etmektedirler. Buna gerekçe olarak da bazı mahkemelerin cep telefonu kullanımından gizlilik beklenmemesi doğrultusunda karar vermelerini göstermektedirler (Gruber, 1998). Elektronik iletişimle ilgili 1986 tarihinde çıkan yasa, cep telefonu konuşmalarını dinlemenin federal bir suç olduğunu belirtse de bu yasanın varlığı ihtiyaç çerçevesindeki verilerin, bir korsan (hacker) tarafından korunmasına yeterli olmamaktadır (Gruber, 1998). Adli muhasebeciler imtiyazın zedelenmemesi için cep telefonu kullanırken önlemlerini almak; dolayısıyla, gizli bilgileri paylaşırken sabit telefon kullanmak zorundadırlar.

Avukat-müşteri imtiyazı açısından faks kullanımı da dikkat edilmesi gereken konulardan biridir ve hukuksal durumu netlik kazanmamıştır. Yakın bir geçmişte görülen “ Sampson Fire Sales, Inc.v. Jerrell Oaks” davasında mahkeme, davacının avukatının, davalının avukatına kasıtlı olmadan bir faks göndermesinin imtiyazı bozup bozmadığının incelenmesini talep etti. Mahkeme bu arada “Keystone Sanitation” davasında dikkat çekilen beş unsur aşama aşama değerlendirerek karara vardı. En çok üzerinde durulan adalet ile ilgili olan beşinci maddeydi. Kasıtsız faks yollanması konusunda yasal ya da etik prensipler ve profesyonel kurallar konusundaki eksiklikler göz önüne alındığında; davalının avukatının, davacının avukatına faksın yanlışlıkla

gönderildiğini, faksın ve içeriğinin gizli olduğunu haber vermesi gerektiğini karara bağlamıştır. Ancak bu taktirde davacı ve avukatının imtiyazı zedelediği kararna varılmıştır.

Adli muhasebeciler, gönderdikleri belgenin gizli bilgi içerdiğini belirten üst yazıları, fakslayacakları belgeyle birlikte göndermeyi alışkanlık haline getirmelidirler. Ancak böyle bir uygulama ile mahkemenin, imtiyazla ilgili vereceği kararın lehte olması sağlanabilir (Pacini ve diğ., 2005: 164).

Sonuç olarak; adli muhasebeciler müşterileri tarafından genellikle ifade vermeyen uzmanlar ve danışmanlar olarak tutulurlar. Kaliteli hizmet sunmak, gizli bilgi, belge ve verilerin açığa çıkmasını önleme yeteneğini gerektirmektedir.

Bazı eyaletler avukat-müşteri imtiyazını tanırsalar da bu tanıma tam anlamıyla kesin değildir. Çünkü Genel Federal Hukuk bu imtiyazı tanımaz ve federal davalarda avukat-müşteri imtiyazı uygulanmaz (Pacini ve diğ., 2005: 165).

Adli muhasebeciler ve avukatlar, e-mail, cep telefonu ve faks kullanımından dolayı kasıtsız da olsa bilgilerin duyulabileceği ve başkalarının istemeden de olsa bu bilgilere kulak misafiri olabileceği riskine karşı uyanık olmalıdırlar. Bazı davalarda bu durum avukat – müşteri imtiyazının ortadan kalkmasına yol açar. Gizli bilgilerin internet ortamında şifrelenmiş olarak e-mail ile gönderilmesi gerekir. Gizli bilgileri paylaşmak için cep telefonu kullanılmamalıdır; yine aynı şekilde faks ile gönderilen belgenin başına, onun gizli olduğunu belirten bir üst yazı eklenerek gönderilmelidir (Pacini ve diğ., 2005:165):

3.2. Uzman Tanıklık

Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada başta olmak üzere yargı sistemindeki eğilim, araştırılan konuyla ilgili daha fazla uzman kullanılması yönündedir. Uzmanların, görüşlerini belirlemeleri için araştırılmak istenen konuya mahkeme öncesinde de ilgili ve yakın olmaları gerekmektedir. Mahkemeler bir uzman olarak kabul edilme konusunda resmi eğitim ve akreditasyonun yanı sıra, çeşitli uzmanlık koşullarını da beraberinde isterler. Bu konuya örnek olarak, tecrübeli bir avcının, kısa süre önce

ateşlenmiş bir silahın görünümünü hakkında bilgi vermede ne kadar yetkin olacağı örneği verilmektedir (Lawrence, 1998: 1115).

Bazı davalarda adli muhasebecilerden bilirkişi tanıklığı, danışmanlık ya da hakemlik yapması konusunda destek alınabilir. Avukatlar adli muhasebeciyi, uzman görüşü almak amacıyla duruşmaya dahil edebilir; alınan görüş adli muhasebecinin uzmanlık alanıyla ilgili olması gerekmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112).

Uzman görüşü ihtiyacı genellikle muhasebe uzmanlığı alanına giren anlaşmazlıklarda ortaya çıkar. Ekonomik gerçekleri bulmak, vergi analizi hazırlamak, karşı tarafın uzman tanığının ifadesini çürütmek, sorgulama yapılacak mecraları belirlemek, belgelerin yorumlanmasına yardımcı olmak, diğer tanıklardan bilgi alımını desteklemek gibi konularda adli muhasebecilere başvurulabilir (Serttaş, 2005: 12).

Spesifik gerçekler ve koşullara, davanın teorisine, uzman muhasebecinin rolüne dayanarak muhasebecinin hizmetleri aşağıdaki unsurları içermektedir; ancak bunlarla sınırlı değildir (Pagano, 2005: 22) :

1. Defterleri, kayıtları ve işlemleri gözden geçirmek,
2. Muhasebe ve vergi konularını incelemek,
3. Görüşme yapmak,
4. Dışarıdaki muhasebeci ya da denetçilerin çalışmalarını denetlemek,
5. Avukatı konu ile ilgili olarak bilgilendirmek,
6. Devlet incelemesinde devletin davaya yaklaşımını inceleyerek devlet görevlileriyle bir araya gelmek,
7. Avukatın tanıklarından yeminli ifade almasına ya da çapraz sorgu yapılmasına yardım etmek.

Avukatlar, uzman muhasebeci tanıkları yargıcın ya da jürinin belli finans muhasebe ya da vergi konularını anlamalarına yardımcı olmaları için tutarlar. Uzman muhasebecinin ifadesi, avukatın, yargıç ve jürinin bilimsel, teknik bilgi ya da uzmanlık bilgisini anlaması için mahkemede sunduğu delildir; ki bu tip bilgiyi olayı yaşayan bir tanığın

vermesi mümkün değildir. “Yargıç ve jürinin olayla ilgili uzmanlık bilgilerini anlayabilmesi için ifade veren uzman tanığın onlara bir şeyler öğretebilmesi ve onları bu konuda eğitebilmesi gerekir” (Pagano, 2005: 24).

Cezai ya da medeni kovuşturmalarda tanıklığına başvurulmuş adli muhasebeci, hem iddia hem de savunma tarafı için bilirkişi konumundadır. Genellikle dahil oldukları soruşturmaya göre ifade veren uzman tanıklar, muhasebecilik, idari ve işlem dolandırıcılığı, mülk hırsızlığı, fonların kötüye kullanımı, sigorta hileleri ya da kazanç amaçlı kundaklama, hileli talep, rüşvet alma, yolsuzluk, vergi kaçırma ve benzeri konularda ifade vermektedirler (Tornhill, 1995: 13).

Adli muhasebeciler, bu sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsız, bağımsız ve objektif olmalı, teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklamalıdır (Pazarçeviren, 2005: 10).

Adli muhasebecilerin, uzmanlık faaliyetlerinde üzerlerine düşen görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, (b), 2000: 58 ve Özkol, 2005: 75):

- Dava konusuyla ilgili olarak gerekli araştırmaları yapmak suretiyle, çeşitli verileri toplamak,
- Bu verilerden sonuca vararak, bir kanaate ulaşmak,
- Oluşturduğu görüşünü mahkemede yargıç ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmak.

Bir muhasebeci yazılı ifade verme durumunda ve mahkemede uzman olarak görev yapabilir. Muhasebecinin uzman danışman olarak görev almasıyla ilgili hususlar uzman tanık olması durumunda da geçerlidir. Bu iki uzman arasındaki belirgin fark: danışmanın belli bir davada uzman olarak görev yapmaması, uzman tanığın ise aynı davada uzmanlık raporu ve ifadesine konu olan konular hakkında avukata tavsiye veren uzman danışman olarak görev yapabilmesidir (Pagano, 2005: 23). İfadesini verirken verilmek istenen mesajı iyi iletebilmesi için uzman tanığın gerçekler ve verilerle desteklediği görüşünü olabildiğince açık ve sıklıkla dile getirmesi gerekmektedir.

Uzman tanık ifadeleri hukuki süreçte daha etkin bir duruma gelmiş olup, uzman tanık olarak ifade vermek bir adli muhasebecinin mahkemedeki işlevinin son aşamasıdır (Lawrence, 1998, 114). Adli muhasebe, yasal sistemden büyük ölçüde bağımsız bir yapıya sahip olup, adli muhasebenin tanımlanmasında hukuki standartlar büyük önem taşırlar. Adli muhasebeciler, avukatlar ve hukuk bürosu çalışanları arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuki süreçler uzmanların belirlenmesi ve uzman ifadelerinin belirlenmesini kapsamalıdır. Belirlenme süreci dava öncesi yaşanır ve bu aşamada delil elde etmek için bilgilerin derlenip toparlanması aşamasında adli muhasebeci devreye girer. Bir uzman olarak adli muhasebecinin görevi: “hem görüşlerinin, hem de gerçeklerin ifade edilmesini sağlamaktır” (Lawrence, 1998,1115). Bu sebeple belirlenme sürecinde, belli kişiler “tanık görüşüne ihtiyaç duyulan konulardaki yeteneklerine” bağlı olarak seçilirler.

Orijinal metinlerde “expert witnessing” olarak adlandırılan uzman tanıklık olarak çevirisi yapılan adli muhasebe uygulamasına Amerikan yargı sistemi izin vermekte, belli konularda uzmanlar, mahkeme heyetine görüş bildirebilmektedirler. Türk yargı sisteminde ise tanıklık incelenen konuyu gözü ile gören kişiler için geçerli olan bir terimdir. Uzman görüşüne ihtiyaç duyulduğunda mahkeme heyetinin ataması ile görevlendirilen bilirkişiler, konu hakkında inceleme yaparak görüşlerini yazılı ve sözlü olarak sunabilmektedirler. Mevcut uygulamada, araştırılan konu hakkında uzman tarafından açıklanan teknik bilgilerin yer aldığı raporun anlaşılması ve yorumlanmasında dahi yanlışlıklar olabilmektedir. Dolayısıyla yargı sistemimizde var olan, bilirkişilik müessesesinin yaşadığı sorunlar da gözüne alındığında, bilirkişilik sisteminin revize edilerek, tüm davalar için olmasa dahi, bazı ihtilafli davalarda bilirkişi raporu hazırlayan uzmanın, tanık sıfatıyla mahkemede yer alması hususunda işlerlik kazandırılması ve dava sürecinde ortaya çıkabilecek sorulara cevap vermesi, yargının doğru karar verebilmesi açısından yararlı olacaktır.

3.2.1. Uzman Tanık Olarak Muhasebe Uzmanının Sahip Olması Gereken Özellikler

Bilgi yetenek, eğitim gibi özelliklerin yanısıra yasal bir zeminde gerçekleri ortaya çıkartmak için avukatlara ve müşterilere danışmanlık verme açısından profesyonel

tecrübe gerekmektedir. Uzman bir muhasebe danışmanı ya da bilirkişi, kimi temsil ederse etsin bağımsız ve objektif tavsiye ve görüşler ortaya sunmak için “uzmanlık anlayışına” sahip olmalıdır. Muhasebe, finans ya da vergi konularını kapsayan iş sorunlarında hangi tarafta olursa olsun uzmanlar aynı mali bilgiyi inceler ve benzer sonuçlara varırlar. Finansal gerçekleri yorumlamada, vergi ve muhasebe prensiplerini onlara uygulamada görüş farklılıkları olabilse de sonuçta görüşleri şekillendirmede gerçek tekdir. Uzmanlar temsil ettikleri tarafa bakmaksızın adil, tarafsız ve mantıklı olmalıdırlar. Ancak bu şekilde uzmanlar arasındaki görüş farklılıkları azalacaktır. Daubert ve arkadaşları uzman tanığın sahip olması gereken özellikleri aşağıdaki gibi sıralandırmışlardır (Pagano, 2005: 26)

1. Uzman olarak nitelendirilmesini sağlayacak özelliklere sahip olmak,
2. İfadesini sağlam bir temele dayandırmak,
3. Güvenilir ve tutumlu bir ifade vermek,
4. Genel kabul görmüş teori ve teknikler kullanmak.

Davacı tarafın uzmanları dava teorisine uygun olan ve destekleyici olan gerçekleri ve koşulları elde etmek için finansal bilgiyi incelerken savunma tarafının uzmanları da onların hatalı olduğunu öne sürerek iddialarını ortaya koymaya çalışırlar. Roller farklı olsa da uzmanlar unutmamalıdırlar ki, uzman danışman ya da uzman tanık olarak bir davayı kabul ettirmelerinden itibaren mahkemede kendi ünlerini ve kredibilitelerini ortaya koyarlar. Elllerinde sağlam dayanakları olmayan müşterileri savunan, çıkarımları güvenilir prensip ve yöntemlere dayanmayan ve bunları yanlış uygulayan uzmanlara meslektaşları ya da baro tarafından güven duyulmayacaktır.

Sivil Prosedürlere İlişkin Federal Kurallar (IFRCF)’da uzman ifadesinin aşağıdaki özellikleri taşıması gerektiği vurgulanır (Pagano, 2005, 23):

1. Tanık tarafından hazırlanan ve imzalanan yazılı bir rapor olmalıdır,
2. Yazılı rapor ifade edilen tüm görüşleri, sebepleri ve sonuçları içermelidir; böylece görüşü şekillendiren uzmanın tüm bilgi ve verileri ifade edilmiş olur,
3. Sunumlar,

4. Tanığın son on yıl içerisinde yaptığı yayınları içeren bilgiler,
5. Tazminat talebi,
6. Son dört yıl içinde ifade verdiği ya da uzman olarak görev aldığı davaların listesi.

Muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş denetim standartları, vergi hukuku, Sarbanes-Oxley Yasası, şirket yönetimi, şirketlerde uyum ya da anlaşmazlıklar gibi uzmanlık bilgisi gerektiren muhasebe, finans ve vergi kanunlarıyla ilgili davalarda uzman muhasebeci, yabancı kavram ve kelimeleri anlaşılır bir dilde ifade etmelidir. Teknik bir dil kullanımından olabildiğince sakınmalıdır; hem kolay anlaşılır olması hem de daha ikna edici, inandırıcı olması ve akılda kalıcı olması açısından grafikler kullanılması uygun olabilir.

Uzman tanık (bilirkişi), olarak görevlendirilen uzman muhasebecinin ifade verirken dikkat etmesi gereken temel prensipler sıralanacak olursa (Pagano, 2005: 24):

1. Doğruyu söylemek,
2. Odaklanmak ve konsantre olmak,
3. Konudan konuya geçmemek,
4. Soruyu dinlemek ve “cevaplandırmak”,
5. İfade alan ya da çapraz sorgulamada bulunan avukata saygılı davranmak,
6. Kesin konuşmak,
7. Profesyonel standartlara sahip olmak,
8. İtirazları dinlemek,
9. Tahminde bulunmamak, spekülasyon yapmamak,
10. Tam anlamıyla hazırlanmak ve tekrarlamak.

3.2.2. Uzman Tanıkların Uyması Gereken Kurallar

Expert Witnessing in Forensic Accounting adlı kitapta görüş bildiren bir uzman olarak görev yapacak olan adli muhasebecinin uyması gereken kurallar aşağıdaki gibi on başlık altında sıralanmıştır (Basney, 2005: 1–10):

1. Daima doğruyu söylemek; avukat gibi değil bir uzman gibi davranmak:

Gerçeklerden daha zorlayıcı hiçbir şey yoktur ve gerçekler mahkemede mutlaka ortaya çıkar. Müşterisini savunmak uzman tanığın değil, bir avukatın işidir. En etkili uzman ifadesi duygularla değil, mantıkla desteklenen gerçeklerdir. Bir uzmanın işi gerçeklerin ışığında tarafsız olarak görüşlerini şekillendirmek ve daha sonra müşteriyi değil bu görüşü savunmaktır. Müşterisini savunuyor gibi görünen uzman tanığın ifadesinin daha az etkili olacağı asla unutulmamalıdır.

Yazar, uzmanlık yaptığı bir boşanma davasında davacının gelirini tespit ederken vergi iadeleri inceleyerek işe başlamıştır ve tespit edilen gelir müşterinin beyanından oldukça fazladır. Harcamalara yapılan ilaveler dolayısıyla gider beyanı da farklılaşmıştır. Karşı tarafın avukatı ise borç davalarını da gelirden saymış, kişinin emeklilik hesaplarından geliri ve evinin değerini de rakamlara dahil etmek suretiyle çok büyük rakamlara ulaşarak hukuk kurallarını ihlal etmişti. Uzman tanıklık yapan yazar mahkeme heyetine neden karşı tarafın ifadesinin değil kendi ifadesinin kabul edildiğini sorduğunda, uzmanın ifadesinin “hem sağlam nedenlere dayandırıldığı, hem güvenilir olduğu, hem de belirtilen gerçeklerle tutarlı olduğu görüldü” cevabını almıştır. Mahkeme heyeti karşı tarafın görüşünü “güvenilir” bir uzman görüşünden ziyade bir avukat savunması” gibi olduğunu ifade etmişlerdir.

2. Eldeki bilgileri ve tecrübeyi olduğundan fazlaymış gibi göstermeye çalışmamak:

Muhasebeyi teoride anlamak önemlidir, ancak en az onun kadar hatta ondan da önemli olan bu konudaki pratik ve sahip olunan bilgileri mantıklı ve tutarlı bir biçimde ifade etmektir. Pratik bilgi, işlemler, muhasebe prosedürleri, evrak işleri, işleyiş biçimi, gelir-gider arasındaki etkileşim ve nakit akışı, gelir gibi konular zannedildiği kadar önemli değildir. Muhasebe uzmanının en önemli görevi jüriyi ya da mahkemeyi bilgilendirmektir. Uzmanın görüşleri ne kadar sade olarak ortaya

konulmuş olursa jüri o kadar iyi anlar ve sonuç o kadar olumlu olur; karmaşık ve anlaşılması güç bir tanık ifadesi sonuç vermeyecektir.

Birçok tecrübesiz uzman, bol miktarda belge sunarak jüriyi etkileyeceklerini zannederler, gerçekte jüri bu belgelerin çoğuyla ilgilenmez; daha çok sunulan görüşün temelini ve mantığını anlamakla ilgilenirler. Basney'in tecrübelerine göre, akademisyenler uzman olarak görüş bildirmede yetersiz kalmaktadır. Çünkü bunlar ifadelerini gerçek hayatla ilişkilendirme sorunu yaşamaktadırlar ve gerçekte minik bir gerçek noktası bile tonlarca belgeden daha kıymetlidir (Basney, 2005: 3).

3. Karşı taraftaki uzmanın özelliklerini “Eyalet Muhasebe Kurulu” ya da başka bir uygun kurumu esasa alarak değerlendirmek: Elindeki bilgileri ve tecrübesini olduğundan fazlaymış gibi göstermeye çalışan sahip olduğu nitelikleri abartan uzmanlar bulunabilmektedir. Dolayısıyla karşı tarafın seçtiği uzman tanığın sahip olduğu niteliklerin mutlaka “Eyalet Muhasebe Kurulu” tarafından tanımlanan özellikler ile kıyaslanması gerekir. Rakiplerin mesleki özellik ve referansları kontrol edilmelidir.

Expert Witnessing in Forensic Accounting” adlı eserinde Basney'in katılmış olduğu bir davada karşı tarafın uzmanı, kendisini CPA olarak tanıtmış; ancak Eyalet Muhasebe Kurulundan yapılan soruşturmada bu kişinin Kaliforniya’da lisansı olmadığı ve bunun sonucunda kendisini CPA olarak tanıtamayacağı bilgisine ulaşılmıştır. Fakat sözkonusu uzman yapılan çapraz sorguda en az beş kez kendisinin bir CPA olduğunu ifade etmesinin ardından Eyalet Muhasebe Kurulundan gelen mektubun mahkemeye delil olarak sunulmasının ardından bir süre önce CPA belgesi aldığı; fakat süresi dolduğunda devam eden başka eğitimleri gereği belgesini yenilemediği ortaya çıkmıştır. Sözkonusu kişi kişisel niteliklerine ait bilgi verirken ısrarla yıllardır CPA olarak çalıştığını vurgulamamış olsaydı, yani sahip olduğu nitelikleri olduğundan fazlaymış gibi göstermeye çalışmayıp, durumu olduğu gibi ifade etseydi; eskiden CPA olarak çalıştığını; ancak devam eden eğitim hayatı nedeniyle belge yenileme şansı olmadığı için bugün CPA olarak görev yapamadığı, ancak bu konuda yeterli tecrübesi olduğunu vurgulasaydı; mahkemenin kendisine olan güveni sarsılmamış olacaktı. Adı

geçen davanın sonucunda, karşı tarafın savunması yerli görülmeyip, davayı kaybetmişlerdir.

4. Avukatların müşterinin aleyhine olabilecek bilgileri devre dışı bırakan seçilmiş bilgiler vermesine asla izin vermemek: Görüş bildiren uzmanlar ifadeleriyle ilgili tüm gerçekleri elde ettiklerinden emin olmalıdırlar. Bazı tecrübesiz avukatlar sadece tek bir sonuca götürecek belli seçilmiş gerçekleri uzmana sunarak ifadeyi şekillendirmeye çalışırlar. Uzmanlar tüm gerçeklerin elde edildiğinden emin olmalıdır. Tutarlı bir görüş elde etmek için gerekli tüm bilgiler toplanmazsa bu durum mahkemede ortaya çıkacak ve uzman tanığın ifadesine güvenilmeyecektir. Eğer uzman (bilirkişi) gerekli tüm bilgileri toplamaz ve mahkemede zor duruma düşerse, bu durum avukatın ününe hiçbir zarar getirmezken; uzmanın ününü olumsuz etkileyecektir. Dolayısıyla olumsuzlukmuş gibi görünen gerçekler asla göz ardı edilmemelidir. Başlangıçta aleyhte gibi görünen gerçekler belli bir bakış açısıyla ilişkilendirilerek yerleştirildiğinde ve durum makul bir şekilde açıklandığında, gerçeklerin gizlenmediği, olduğu gibi gösterilerek savunulması temeline oturtulduğu için aleyhte olmaları gerçeği minimize edilmiş olur.

5. Belgeler üzerinde gerekli kontrollerin yapılması: İlk andan itibaren belgeler üzerinde kontroller yapılmalıdır; ancak bu kontroller asla ilgili belgenin üzerine yazılar yazılarak, not alınarak yapılmamalıdır. Uzman bilirkişiler belge kontrollerinde verilerin nereden elde edildiğini göstermelerine yardımcı olacak çalışma kağıtlarından yararlanmalıdırlar. Özellikle iş mahkemelerinde görülen davalar belge ağırlıklı olup davalarda her bir belgenin “ekli” olarak doğrulandığı referans sisteminin kurulması son derece önemlidir. Belgelerin doğrulandığı bir referans sistemi davanın ele alınışını ve uzman (bilirkişi) ile mahkeme heyeti arasındaki iletişimi kolaylaştıracaktır. Çalışma kağıtları eklenmiş olarak doğrulanmış bir belge kontrol sistemi hem uzmanın hem avukatın saatler harcamasını engelleyecektir.

Raporlarda kullanılacak tüm bilgilerin, rakamların ve istatistiklerin kaynaklarının referans olarak gösterilmesi de son derece önemlidir. Araştırma esnasında bilgi kaynağı bilinebilse bile, aylar geçtikten sonra hatırlanamayabilir. Buna bağlı olarak istisnai de olsa davanın yeniden görülmesi ihtiyacı ortaya çıkabilir. Bazen uzman

tanığın araştırmasını yaptıktan aylar sonra mahkemede tanık olarak dinlenmesi söz konusu olabilir; bu gibi durumlarda da verinin kaynağının hatırlanması güçtür; hatta bazen mümkün olmayabilir.

Expert Witnessing in Forensic Accounting adlı çalışmada bir uzman tanığın ifadesinin iskeletini oluşturan veri kendisine sorulduğunda, temel bir hesaplamayı yapamadığını, bunun üzerine ifadesine devam etmesinin istendiğinde ise ifadede beyan edilen verileri nereden elde ettiğini de hatırlayamadığını belirtmiş ve kendi yaptığı hesaplamanın kaynağını açıklayamamıştır (Basney, 2005: 5). Uzman tanık, henüz ifadesi üzerindeki mürekkep dahi kurumadan ifadesi geri çekilmiştir. Eğer bu uzman hafızasına güvenmeyip, zamanında bu hesaplamayı nasıl yaptığını gösteren bir çalışma kağıdını referans olarak gösterseydi, bu sıkıntıya düşmeyecekti.

Denetim tecrübesine sahip pek çok CPA, iş mahkemelerinde çalışmalarını kolaylaştıran iş belgelerini referans gösterme faaliyetine alışkın olmakla birlikte atılan her adımın kağıt üzerinde gösterilmesi konusunda yaşadıkları baskıdan şikayetçidirler. Eğer dosyada duruma yönelik binlerce not ve belge varsa karşı taraftan bu konuda iltifat ya da teşekkür almayabilir; ancak bunlardan bir tanesinde hafif bir tutarsızlık ya da durumu çok iyi açıklayamama hissedilirse, durum aleyhinize dönecek şekilde bunu bulup sorgulamanın yönü farklı bir boyuta girebilir. Hatta çapraz sorguda bu belge davanın en önemli belgesi haline gelebilir. Bunun için dosya ya da belge üzerine hiçbir yazı yazmamak en iyisidir. Zamanla yazı silinebilir, okunmaz hale gelebilir, adli muhasebeciler ise bunu açıklayamadıklarında lehine olacağını düşünerek alınan not durumun tersine dönmesine ve aleyhte sonuçlar doğmasına sebep olabilir.

6. Direkt sorgulama esnasında ifadede yer alan zayıf yönlerin ortaya konulması:

Verilmiş olunan ifadede zayıf yönler varsa bunları gizlemeye çalışmaktan öte, ortaya çıkartmak gerekir; aksi taktirde karşı taraf çapraz sorgulama sonucunda bunu ortaya çıkartacaktır. Böylece onların beklentilerini tersine çıkartarak için bu zayıflıkların farkında olunduğu; konuya ilişkin fikirler oluşturulurken bunların gözününde bulundurulduğu; buna rağmen ilgili sonuçlara ulaşıldığı gösterilmiş olur. Davadaki zayıf yönleri tartışmak, bunların önemini anlamak ve bunları bir zemine yerleştirmeye imkan tanır. Müşterinin durumuna ters olan gerçeklerin olmadığı dava yok gibidir.

Eğer bu ters gerçekler uzman tanığın ifadesinde doğrudan ortaya konmazsa, karşı tarafın uzmanı tarafından çapraz sorguda ortaya çıkartılacak ve planlanan süreçte aksamalara yol açacaktır. Bazı avukatlar jürinin karşısına lehte olmayan bazı bilgi ve gerçekleri sunmak istemedikleri için bunu yapmak istemeyebilirler. Ancak başlangıçta farkında olunan, fakat yokmuş gibi davranılan bazı gerçeklerin karşı tarafın uzmanları tarafından ortaya çıkartılması ve bunun malzeme olarak kullanılması uzman için zedeleyici olabilir. Bu sebeple daima karşı tarafın saldırıda bulunabileceği konuların, uzman ifadesinde yer alması güvenilirliği artırması bakımından daha olumlu sonuçlara götürecektir.

7. İfade sunarken görsel araçlardan yararlanmak: Eğitimciler, insanların büyük çoğunluğunun görsel bilginin işitsel bilgidenden daha fazla zihinde tutulduğunu savunurlar. Mahkemede de bir resim binlerce kelimeye bedeldir, anlayışı geçerlidir. Verilmek istenilen mesajın iletilmesinde görsel öğelerin kullanımı önem taşımaktadır. Görsel öğelerin kullanımı eğitim ve psikoloji açısından benimsenmekle birlikte mahkemede sayılarla konuşan bir muhasebecinin ifadesi, ilk birkaç dakikadan sonra jüri için cezbedici olmaktan öte sıkıcı olabilecektir. Uzman tanığın yapacağı görsel bir sunum dikkatin ifadeye odaklanmasını sağlayacaktır. Örneğin daima büyük panolar kullanarak hesaplamaların nasıl yapıldığının aşama aşama gösterilmesi, doğrudan sonuca gitmekten daha etkili olacaktır. Jüri kullanılan prosedürleri bilir, yapılan işlemleri adım adım görürse yapılan açıklamaları, herhangi bir açıklama yapmadan sadece sonucu veren ifadeye oranla daha çabuk kabul edecektir.

8. İfade sırasında karşı tarafın uzmanlarına hiçbir zaman kişisel saldırıda bulunmamak: Karşı tarafın uzmanına doğrudan yapılacak kişisel saldırılar ona karşı sempati beslenmesini ve temsil edilen tarafa karşı da düşmanlık uyanmasına yol açabilir. Kişisel saldırıda bulunmak o kişinin görüşlerini alt etmek değildir. Dava sırasında unutulmaması gereken tartışılan; karşı tarafın uzmanı değil, onun savunduğu görüşlerdir. Savunma sırasında karşı tarafın kişisel özelliklerinden çok ifadesine yoğunlaşarak bir savunma yapılırsa daha olumlu sonuçlar alınabilir; aksi halde kişisel saldırılar antipati uyandırarak karşı tarafa sempati ile yaklaşılmasına yol açabilir. Bu gibi kişisel saldırılar uzman tanığın ifadesini hafifletici, ciddiyyetten uzaklaştıran davranışlar olarak değerlendirilebilir. Karşı tarafın uzmanının özelliklerinin

kıyaslanması sizi seçen kişiler tarafından yapılır, uzman tanığın görevi karşı uzmanın kişisel özelliklerine değil, onun ifadelerine yoğunlaşmak olmalıdır.

9. Müşterinin uzman tanığı davaya olabildiğince çabuk dahil etmesini sağlamak:

Bilirkişiler bir muhasebe uzmanı olarak “tespit” konusunda oldukça yüksek bilgiye sahiptirler. Dava süresince mevcut ve olması gereken belgelerin zamanında tespit edilmesiyle karşı tarafın iddiaları daha rahat çürütülecektir. Avukatlar bazen masraflardan kısma amaçlı olarak uzmanları dava sürecine son dakikada dahil ederler. İşlemlerin büyük kısmı tamamlandıktan sonra davaya dahil olan uzman, görüşünü şekillendirmede temel teşkil edebilecek pek çok evrağın avukat tarafından istenmemiş olduğunu görür; bu da davanın gidişi açısından oldukça büyük olumsuzlukları beraberinde getirecektir.

Muhasebe uzmanları problem çözücü bir role sahiptirler. Durum tespiti ve dava açılmadan önce zararın gözden geçirilmesi, bazen müşterinin çok yüksek tutarlarda avukat masrafı yapmasını da engelleyecektir. Uzman tanığın varlığı bazen davanın sonuçlanmasını, kapanmasını ya da iş getirilerinin yeniden gözden geçirilmesini sağlayacaktır.

Bir davada muhasebe uzmanlarının inceleme yaparak yer alması paha biçilmez sonuçlara götürebilir. Muhasebeciler vergi, denetim ve iş alanlarıyla ilgili bilgi birikimleri sayesinde şirket ve şahısların tutmaları gereken ve tuttıkları belgeleri bilirler. Bazen binlerce belgenin var olduğu davalarda uzman tarafından tespit edilen birkaç belgenin varlığı ya da yokluğu, davanın gidişinde anahtar rol oynayarak; davanın kazanılması ya da kaybedilmesinde önem kazanmaktadır. İşte bu can alıcı belgelerin ortaya çıkartılmasında ve mahkemeye sunulmasında uzmanların varlığı etkili olacaktır.

10. Tanıklığın nasıl olabileceği konusunda kararsızlıklar varsa, uzman olarak değil, müşterinin avukatının danışmanı olarak işe alınmaya çalışmak; eğer tanıklık yararlı olmayacak gibi görünüyorsa davadan çekilmekten korkmamak:

Mahkemeye intikal eden konuların çoğunluğu kayıp ücret ya da ödemeler gibi matematiksel işlemlerden kaynaklanmaktadır. Bir kısmı ise çok daha karışık muhasebe işlemlerinin olduğu davalardır. Bu gibi davalarda görüş beyan edebilmek için konunun

derinlemesine incelenmesi gerekir. Yapılan incelemede uzman bilirkişiyi tutan müşterinin savunduğu fikrin aksine bir kanaate ulaşılabilir. Eğer dava desteği amaçlı avukatla anlaşılmış ise davaya dahil olmadan görüş beyan ederek geri çekilmek mümkün olabilecektir. Ancak uzman olarak davaya dahil olduktan sonra müşterinin savunduğu fikrin aksine bir bulguya ulaşıp karşı görüşü onaylayan bulgulara ulaşıyorsa bunu ortaya çıkartmak durumunda kalınabilir.

Uzman, profesyonel ve dürüst bir kişiliğe sahip ise görüşünün müşterisinden çok, karşı tarafın işine yarayabileceğini görebilir. Eğer bir danışman olarak tutulmuşsa, müşterinin durumundaki zayıf yönleri göz önüne sererek onu ileride daha zor durumlara düşmekten kurtarabilir, boş yere mahkeme ve mahkeme masraflarıyla uğraşmaması yönünde ikna ederek, müşterisine daha büyük yararlar sağlayabilir.

Uzmanların temsil ettikleri müşterilerin tümü “sütten çıkmış ak kaşık” olmayacaktır. Dürüstçe ifade vermek gerekirse, müşterilerin hatalarını da yüzlerine söylemek gerekir. İfadede, tespit edilen hata ve uygunsuzluklara da yer verilmesi gerekir. Çünkü bir uzman tanığın unvanı ve imajı her şeyin üzerindedir, bir tek müşteriyi memnun etmek adına bunun feda edilmemesi gerekir. Uzman, ancak iyi bir üne sahip olması durumunda diğer müşteriler için referans olacaktır, bir müşteriyi memnun etmek adına bu üne zarar gelmesi durumunda, bu müşteriden başka müşterilere faydalı olmak mümkün olmayacaktır.

3.2.3. Uzman Tanıklıkla İlgili Federal Kurallar

Mahkemelerde uzmanlar ve adli muhasebeciler tarafından verilen ifadelere ilişkin Amerika Birleşik Devletlerinde 702–706 arasında numaralandırılmış 5 federal kural bulunmaktadır. Bu kurallar aşağıdaki gibidir (Pagano, 2005: 24):

1. 702 numaralı kural, uzmanlarca verilen ifade ile ilgilidir. Mahkeme heyetinin mahkemede sunulan delili anlamasına yardımcı olmak ve mahkemede gerçeği ortaya çıkartmak için gereken uzmanlık bilgilerine sahip olanlar için kapı açar. Genellikle avukatlar mahkemede uzman olarak “yetenekli” olduğunu ispatlayan kişileri önerirler.
2. 703 numaralı kural, uzmanlarca verilen ifadenin esaslarıyla ilgilidir. Uzmanın görüşünü gerçeklere ve verilere dayandırması için zemin oluşturur. Karşı tarafın

avukatları uzmanın görüşlerini gerçeklere ve verilere dayandırıp dayandırmadığı konusunda meydan okuyacaklardır. Bu gibi itirazları değerlendirirken mahkeme heyeti bilginin olumlu ve olumsuz etkisini göz önünde bulundurur.

3. 704 numaralı kural, temel konu hakkındaki görüş ile ilgilidir. Jüri ve yargıç tarafından üzerinde karara varılacak konu hakkında uzmanın görüş bildirmesine temel oluşturur. Ancak uzmanın kriminal bir davada, davalının akıl sağlığı konusunda ifade vermesine izin vermez.

4. 705 numaralı kural, uzman görüşünün altında yatan gerçekler ve verilerin ortaya çıkartılması ile ilgilidir. Bir uzmanın görüşüne zemin oluşturan gerçekler ve verileri ortaya koymadan, kendi sebepleriyle desteklediği görüşünü öne sürmesine temel teşkil eder.

5. 706 numaralı kural, mahkemenin atadığı uzmanlarla ilgilidir. Mahkemenin kendi adına ya da talepte bulunan taraf adına bir uzman atmasına imkan tanır.

702. madde uzman ifadesine ilişkin çerçeveyi çizmesine rağmen, karşı tarafın avukatı uzman hakkında kolaylıkla meydan okuyabilir. Yargıçlar bazı kişilerin uzman ifadesi vermesine izin vermezler. Uzmanlar karşı tarafın ifade vermelerini engellemek için yapacağı saldırılara başlangıçta hazırlıklı olmalıdır.

3.3. Hile Araştırmacılığı

Adli muhasebeci, olası veya mevcut dolandırıcılık suçu soruşturmalarında yönetime yardımcı olabilmektedir. “İşletme yönetimi, çalışanlardan birinin yolsuzluk yaptığından şüphelendiğinde bir adli muhasebeciden yardım alabilmektedir” (Bozkurt, 2000c: 59) ifadesinden de anlaşılacağı gibi uzman bir muhasebecinin alabileceği bir başka görev de yolsuzluk/hile araştırmacılığıdır. Ekonomide hem kamu sektöründe hem de özel sektörde hile araştırmacılığına önemli bir ihtiyaç bulunmaktadır ve hile araştırmalarını tüm detaylarıyla yerine getiren kişilere de hile araştırmacısı/hile denetçisi/araştırmacı muhasebeci adı verilmektedir.

Araştırmacı muhasebe, adli muhasebe açısından önemli bir konumdur. Araştırmacı muhasebe ve onun bilgisayar muhasebesi gibi alt uygulamaları, herhangi bir kargaşa sonucunda, hile ve mali suçların ortaya çıkmasından sonra, gereken kanıtın adli

muhasebeci tarafından bulunması ve onun analiz edilmesi açısından önemli bir araçtır (Gülaçtı, 2004: 75).

Muhasebe bilgilerinin yanısıra adli muhasebeciler, genel kabul görmüş muhasebe ve denetim standartlarının ötesine geçmelerine olanak sağlayan bir araştırmacı zihniyet geliştirirler. Bu özellikleri sayesinde adli muhasebecilere, araştırmacı muhasebeci de denmektedir (Gülaçtı, 2004: 73; Bologna ve Lindquist, 1995: 28).

Adli muhasebeci, her türlü işlem, ilişki ve kurum kayıtlarına ilişkin olası dış hatalar nedeniyle ortaya çıkan sorunlarda şirket yönetimine yardımcı olabilmektedir. Şirket yönetimi, yasal düzenlemelerin ihlali gerekçe gösterilerek, hükümet kurumlarının şirkete yöneltilen cezalar konusunda ya da hissedarların şirket aleyhine açtıkları ihmal, ağır ihmal, kötü yönetim ya da başkalarına yönelik yolsuzluk davalarında muhtemel idari hataların bulunup-bulunmadığı konusunda adli muhasebeciden faydalanabilmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 110; Thornhill, 1995: 10-11'den alıntı).

Bir şirketin yönetim kurulu ya da denetim komitesi dolandırıcılığı tespit etmek ve önleme konusunda aktif olmak isterse, yolsuzluk içeren olayları, işlemleri ve süreçleri gözden geçirme yoluyla saptaması ve dolandırıcılığı önlemek için politikalar ve prosedürler oluşturması için muhasebeci tutar. Eğer bir yolsuzluktan şüpheleniliyorsa şirket, muhasebecileri danışman olarak kullanan bir hukuk firmasıyla bağlantı kurarak avukat-müşteri ilişkisi görüntüsü altında konuya müdahil olur. Böylece muhasebecinin rolü artık bir avukatın idaresi altında şirket içi araştırma yürütmekten daha farklı olacaktır.

Hile araştırmacıları, yasal çerçeve açısından, denetimsel ve kültürel bakış açısından ve suç işleyen kişi açısından bakıldığında bir hilenin ne anlama geldiğini bilmelidir, ayrıca hem genel hem de özel konularda yeterli deneyim sahibi olmalıdırlar. Genel denetim ve hile denetimine ait yeterli bilginin yanı sıra bankacılık, sigorta, inşaat, üretim, dağıtım ve perakende sektörüne ait hileleri tespit edebilmek için adı geçen sektörlere ait özel bilgi ve deneyime de sahip olmaları gerekir (Gray, 2002: 49).

Bir araştırmacı muhasebeci görev olarak, çalışan hileleri, sigorta, ücret hileleri ya da işçiye verilen ücretlerin bir kısmının işveren tarafından geri alınması gibi birçok

sorunu araştırır. Herhangi bir tahsis ya da borç durumunda hem kukuki desteğe hem de araştırmacı muhasebeye ihtiyaç duyulmaktadır. Hilenin oluşmasını önlemek ya da kontrolü için etkili bir plan yürütülmediği takdirde, bu hizmetlerin biraraya gelmesi problemin çözülmesi için yeterli olmayacaktır. Eğer yönetim, çeşitli şekillerde ortaya çıkan hileyi önleme ya da asgariye indirme konusunda başarılıysa, hileye karşı oluşturulan politikalarla birlikte, ciddi anlamda geliştirilecek toplumsal bir etik programı oluşturmak, yapılması gereken en önemli işlemdir (Gülaçtı, 2004: 74).

Hile araştırmacıları, özellikleri, davranışları, bilgileri, becerileri ve birikimleri gereği hesap kayıtlarındaki hileleri tespit etme ve belgeleme konusunda uzman olan muhasebecilerdir. Hile araştırmacılarının sağladığı en büyük katkı karmaşık mali işlemleri ve rakamsal verileri, normal bir insanın anlayabileceği dile çevirmeleri yönündedir.

Deneyimli bir araştırmacı, insanları ve onların motivasyonlarını, ihtiyaçlarını, isteklerini, taleplerini, arzularını, değerlerini, inançlarını, davranışlarını ve bireysel özelliklerini bilmelidir. Denetçi, eğer hile araştırmacısı olma düşüncesindeyse benzer bir çalışma içerisinde olmalıdırlar. Ayrıca suçları ve tanıkları nasıl tanımlayıp, onların yerlerini nasıl belirleyeceklerini, onlarla nasıl görüşeceklerini, bilgileri ve kanıtları nasıl toplayıp, sınıflandıracak ve saklayacaklarını; insanların değerlerini ve önem verdikleri konuları nasıl değerlendireceklerini de bilmelidirler (Bologna ve Lindquist, 1995: 37).

Hile araştırmacıları aşağıdaki inanç unsurlarına sahiptirler ve araştırmaları esnasında bu inançla hareket ederler (Bologna ve Lindquist, 1995: 27):

- Denetimlerin hafif olduğu muhasebe sistemlerinde hile olması mümkündür,
- İşlemlerde hilenin görünen kısmı küçük bir meblağ olmasına rağmen, görünmeyen kısmı çok daha önemli bir meblağ olabilir,
- Yeterince uzun sürede ve derinlemesine bakılması durumunda işletmelerde hilelere dair kırmızı bayraklara rastlanabilir,
- Hile suçunu işleyenler toplumun herhangi bir kademesinden ya da yönetim kademesinden gelebilirler.

“Hile denetçileri olarak adli muhasebeciler, işletmede kimler tarafından ve ne şekillerde hile yapıldığını tespit edebilmektedirler” (Arzova, 2003: 120). Genel olarak adli muhasebecilerin, araştırmacı muhasebecilik yoluyla yardımcı olabilecekleri konular şunlardır (www.forensicaccounting.com:13.01.2004):

- Yapıldığından şüphe duyulan hileli işlemlerin kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkartılması,
- Mevcut durumun analizi ve yapılacaklara ilişkin önerilerin düzenlenmesi,
- Aktiflerin korunması ve iyileştirilmesinde destek sağlanması,
- Diğer uzmanlarla (özel müfettişler, adli doküman uzmanları, danışman mühendisler) işbirliği yapılması,
- Suç kovuşturması ya da hukuki dava yoluyla aktiflerin tahsili işlemine yardım edilmesi.

Bir adli muhasebecinin bu tür işleri yapabilmesi için doğal olarak, kanuni kavram ve prosedürleri yakından takip etmesi gerekmektedir.

Adli muhasebe araştırmacılarının görevi, iddia edilen hangi yanlış davranışın kim tarafından, niçin, nasıl ve ne zaman gerçekleştirilmiş olabileceği hakkında özel sorulara cevap verebilmek için ilgili bilginin elde edilmesi, sorgulanması ve analizini içerir (Ranallo, 2006: 110).

Adli muhasebeci, hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesi aşamasında aşağıdaki faaliyetlerde bulunur (www.forensicaccounting.com(d)):

- Gerçek durumun incelenmesi ve alınabilecek tedbirlere ilişkin öneriler sunmak,
- Varlıkların korunmasına yardımcı olmak,
- Diğer uzman kişilerle çalışmak gerekli ise, bunların koordinasyonunu sağlamak,
- Mahkeme marifeti ile varlıkların geri alınmasında yardımcı olmak.

Teknolojik gelişmeler, yönetimin muhasebe bilgisi, ekonominin küreselleşmesi ve yüzlerce işlemle, devasa karmaşık ticari kurumlar yaratılması kapsamlı araştırmaları gerekli kılan bir yolsuzluk tespiti ortamını gerekli kılmaktadır. Mesleki hile ve mesleki kötüye kullanımlar, şirketler için milyarlarca dolar tutarında kayıplara sebep olabilmektedir. İnsanlık açısından ise bu kaybın maliyeti ölçülemez ve tahmin edilemeyecek kadar kötüye gitmektedir (Wells, 1997). Bir şirkete karşı yapılan yolsuzluklar sadece şirkete parasal yönden zarar vermekle kalmaz, unvanını da zedeler ve gelecekteki incelemeler için olumsuz bir çağrışım yaratır. Bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması için ise günümüzde hile denetimi kavramı önem kazanmıştır.

Hile araştırmacılığı basit bir dizi kontrollerin yerine getirilmesiyle gerçekleştirilen bir denetim programı değildir. Araştırmacı muhasebecinin muhasebe bilgisi yanısıra, insan davranışları, örgütsel davranış, hile bilgisi, kanıtlar, kanıt standartları gibi birçok bileşen hakkında geniş anlamda bilgi gerektirir. Bunlara ilave olarak hile olasılığının tahmini ve olası kırmızı bayraklar ve bunların nerelerde bulunabileceği konusunda öngörü sahibi olmayı da gerektirmektedir.

Hile araştırmacılarının sahip olmaları gereken temel unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bologna ve Lindquist, 1995: 26) :

- Hile araştırmacısı standardı kendisi belirlemelidir. Bir işletmedeki hile araştırmacısı, yönetimin niyetini, beklentilerini belirten ve çalışanların uymak zorunda oldukları işletme politikalarını da içeren şirket davranış kuralları yönetmeliğini etkin bir şekilde uygulamalı ve tüm çalışanları bu yönetmelikten haberdar etmelidir. Ayrıca, tedarikçilerle, şirket ile gerçekleştirdikleri işlere ait kayıtların incelenmesine izin veren maddeler içeren anlaşmalar yapmalıdır,

- Hile araştırmacıları, hile olasılıklarının nerelerde olabileceğini bilmelidir. Geçmişte karşılaşılan hileli davranış tiplerini bilmeli ve bu bilgiyi, her türlü muhasebe sistemi ve iş operasyonunun çeşitli bölümleriyle ilişkilendirebilmelidir,

- Hile araştırmacıları, herhangi bir endişe, söylenti ve iddiayı destekleyecek bir malzemenin bulunup-bulunmadığını tespit etmek için izlenecek en kısa araştırma yolunu bilmelidir,

- Hile araştırmacıları, herhangi bir kanıtın var olup olmadığını belirlemek için çalışanın motivasyonuna bakmalı ve içinde bulunulan ortamı göz önüne almalıdırlar,
- Hile araştırmacılarının araştırılan konuya ait pek çok endişesi bulunur. Bu endişelerden biri de hile fırsatlarının varlığı konusunda olurken bir başka endişe ise, muhtemel bir geri kazanımın avantajını belirlemek ve bu geri kazanımdan elde edilebilecek aktifleri tanımlamaktır,
- Hile araştırmacıları, hileye ilişkin bulguları değerlendirirler. Araştırmanın farklı safhalarında bir iddiaya neden olabilecek hususların varlığını ya da muhasebe sistemindeki hata ve ihmallerde açık bir sorun olup-olmadığını tespit etmek için, kanıt standartlarına göre elde edilen bulguları değerlendirirler.

3.3.1. Hile Uygulamaları

Hile, bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır. Bir kişi ya da kuruluşun varlıkları soygun ve hile yoluyla olmak üzere iki şekilde ele geçirilebilir. Herhangi bir silahı kullanılarak, kişinin veya işletmenin varlığını zor yoluyla ele geçirmek soygun olarak tanımlanırken, çeşitli aldatma veya sahtekarlıklarla bir kişi veya işletmenin varlıklarının ele geçirilmesi veya haksız kullanımı ise hile olarak tanımlanmaktadır. Soygun silahla yapılır, ses getirir. Örneğin, medyada günlerce yer alır. Hile kalemle veya bir tuş darbesiyle yapılır, dolayısıyla fazla duyulmaz, dikkati çekmez. Ancak hilenin verdiği zarar, soyguna göre çok daha fazladır (Bozkurt, 2007: 41).

Hile ve hileli uygulamalarla ilgili bazı istatistiki bilgiler aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2007: 41):

- ABD de çalışan başına düşen hile zararının günlük 9 Dolar civarında olduğu belirlenmiştir,
- ABD de işletmelerde yapılan hilelerin 1996 Yılında 400 Milyar USD, 2002 Yılında ise 600 Milyar USD civarında olduğu tahmin edilmektedir,

- KPGM adlı denetim kuruluğu tarafından 1999 Yılında Avustralya'da yapılan araştırmaya yanıt verenlerden %57'si en az bir hileli olay rapor etmiştir. Bu oran 1993 Yılında yapılan araştırmada %44'dü,
- Gelişmiş ölkelerde yapılan araştırmalar, işletmelerin yıllık gelirlerinin % 6'sını hileli eylemler sonucu yitirdiklerini göstermektedir,
- 1997 Yılında Ernst & Young adlı denetim kuruluşunun 32 ölkede yaptırdığı araştırmada büyük oranlarda hileli eylemler rapor edilmiştir.

Bozkurt, işletmelerde karşılaşılan hilelerin çeşitli başlıklarda sıralanabileceğini ifade ederek, bunları aşağıdaki gibi maddelendirmiştir (Bozkurt, 2000a: 59):

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

Yukarıda ana başlıklarıyla sıralanan hileler oldukça geniş bir alana yayılmış olup bu alanlarda uzmanlığı bulunmayan bir muhasebecinin yapılan hileleri bulması ya da hilelere karşı önlem geliştirebilmesi mümkün görünmemektedir. (Özkol, 2005: 75). Bu konularda karşılaşılan sorunların çözümünü, ancak bu alanlarda uzmanlaşmış mesleki bilgiye sahip kişiler gerçekleştirebileceklerdir.

Pek çok araştırmada, şletmelerde karşılaşılan hilelerin, çalışanlar, yönetim, yatırımcılar, satıcılar ve müşteriler tarafından farklı amaçlarla ve çeşitli şekillerde gerçekleştirilebildiği ifade edilmiştir. şletmelerde yapılan hile türleri ve ilgili tarafları gösteren aşağıdaki gibi bir tablo oluşturulabilir.

Tablo 4: şletmelerde Yapılan Hile Türleri

Hile Türü	Kurban	Hile Yapan	Açıklama
1. alışan Hileleri	İşveren	İşletme alışanları	çalışanlar doğrudan veya dolaylı olarak işverenden çalarlar.
2. Yönetim Hileleri	Tüm Mali Tablo İlgilileri	Tepe Yönetimi	Tepe yönetimi genellikle finansal bilgileri olduğundan farklı gösterir.
3. Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Yatırımcıların, hileli yatırımlara para yatırmaları sağlanır.
4. Satıcı Hileleri	Mal ve/veya Hizmet Satın Alan şletmeler	Satış yapan Kuruluş ya da Bireyler	Satıcılar fiyatları şişirler veya parasıdenmiş malların teslimi yapmazlar.
5. Müşteri Hileleri	Mal ve/veya Hizmet Satan şletmeler	Müşteriler	Müşteriler yanlış bilgiler vererek satıcıları aldatma yoluna giderler.

Kaynak: Gülaçtı (2004: 7) ve Albrecht, W. Steve (2003:6)

Beyaz yaka suçları “yolsuzluk, gizleme, güvenin ihlali ve fiziksel güç ya da şiddet tehdidinin uygulanmasına bağlı olmayan” yasadışı suçlar olarak tanımlanmaktadır (Kelly,1976: 35). Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (Association of Certified Fraud Examiner – ACFE) Müfettişleri bu tür bir suça “mesleki yolsuzluk ve suistimal” olarak atıfta bulunmuş ve bunu bir kişinin mesleğini, işverenin kaynaklarını ve varlıklarını bilerek kötüye kullanma ya da yanlış uygulamak suretiyle kişisel olarak

yaşamını zenginleştirmek şeklinde tanımlamıştır. Bu suç sadece ABD’de yılda yaklaşık 600 milyar dolara yaklaşan rakamlara ulaşmıştır (Christensen ve diğ., 2005).

J. P. Garite’nin 26 Nisan 2007’de Antalya’da düzenlenen Uluslararası Denetim Sempozyumu’nda “Yolsuzluğu Önlemek İçin Denetim”, başlıklı sunumunda, “Yolsuzluk, kasıtlı aldatma olarak nitelenen bir dizi hileli ve yasal olmayan işi içermektedir. Yolsuzluk, organizasyonun yararına ya da zararına olacak şekilde, organizasyon içerisinden veya dışından biri tarafından yapılabilir” diyerek, ACFE kaynaklarından alındığı belirtilen aşağıdaki istatistiki bilgilere ve bu doğrultuda “İmkan verilmesi halinde her on Amerikalıdan birinin işvereninden çalacağı öngörülmektedir” yorumuna yer verilmiştir. (Garite, 2007: 63).

- Yolsuzluk ve suistimal “US organizasyonlarına yıllık yaklaşık 660 dolara mal olmaktadır.” (*Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği: ACFE*)
- Bir ipucu üzerine ortaya çıkarılan davalarda ipuçlarının %60’ı çalışanlardan, %20’si müşterilerden, %16’sı satıcılardan ve %4’ü anonim kaynaklardan gelmiştir. (*Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği: ACFE*)
- Organizasyonlar “gelirlerinin %6’sını yolsuzluk ve suistimal nedeniyle kaybetmektedir.” (*Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği: ACFE*)
- Yolsuzluk planları ortaya çıkarılana kadar ortalama 18 ay sürdürülmektedir. (*Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği: ACFE*)

Beyaz yaka suçlarının en açık kurumsal örnekleri yakın geçmişimizde Enron, Parmalat, WorldCom ve Tyco International vb. skandallarda görülmüştür.

Yakın geçmişte yaşanan ve dünyada büyük yankılar uyandıran hileli işlemlerin yaşandığı ülke, yaşanan yolsuzluklar sonucu iflas ile karşılaşan kuruluşlar ve yaşanan iflasın sebebi, A. Zeynep Süer’in çalışmasında yer alan IFAC, Enterprise Governance-Getting the Balance Right, Şubat 2004, 53.sayfa kaynaklı tablo ve Gazi Üniversitesi Öğretim Üyesi Ganite Kurt’un kişisel web sayfasında yer alan tablolardan yola çıkarak aşağıda oluşturulan tabloda ana başlıklarıyla ele alınabilir:

Tablo 5: 2001-2003 Dönemi Muhasebe Skandallarının Özet Tablosu

Şirket	Ülke	Skandal ve İflasın Sebebi
Parmalat	İtalya	Muhasebe hileleri Güvenilir olmayan finansal raporlama
XEROX	ABD	Ciddi muhasebe aykırılıkları (1997–2001 yılları arasında gelirlerini hileli muhasebe işlemleriyle 6 milyar\$ yüksek gösterme)
Enron	ABD	Ciddi muhasebe aykırılıkları Muhasebe hileleri Güvenilir olmayan finansal raporlama
TYCO	ABD	Ciddi muhasebe aykırılıkları Muhasebe hileleri Güvenilir olmayan finansal raporlama
Marks & Spencer	İngiltere	Muhasebe hileleri Güvenilir olmayan finansal raporlama Stratejilerde önemli sapma ve bu konuda üst yönetimde ortaya çıkan çatışmalar
Arthur Andersen	ABD	Ciddi muhasebe aykırılıkları Muhasebe işlemleri ile gerçeğe aykırı ve güvenilir olmayan finansal raporlamayı onaylama Bağımsız ve objektif davranmama Şirketi kamuoyu adına denetim ve izleme görevlerini dürüstçe yerine getirmeme Denetim raporlarının saklanmaya çalışılması Raporlarla kamuoyunun yanıltılması
Ahold	Hollanda	Ciddi muhasebe aykırılıkları
WorldCom	ABD	Büyük muhasebe hileleri
France Telecom	Fransa	Başarısız devralma stratejisi
Livent Inc	Kanada	Ciddi muhasebe aykırılıkları
HIH	Avustralya	Kontrolsüzlüğün devam etmesi için sorgulamayan kültürün izin verdiği yetersiz yönetim
Nortel Networks	Kanada	Devralma stratejisiyle sürdürülen agresif büyüme; ancak Telekom sektöründeki beklenmedik düşüş
YBM Magnex	Kanada	Amaçlı ve örgütlü bir suç ile karşılıklı kalma durumu

Kaynak: Süer (2004: 49-50) ve Kurt (2008, www.websitem.gazi.edu.tr)

Tablodan da görüleceği gibi, yakın geçmişimizde dünyanın dört bir yanında muhasebe hileleri, muhasebe aykırılıkları, güvenilir olmayan finansal raporlama temelli şirket iflasları yaşanmıştır. Bu olumsuz örnekler ve yaşanan gelişmeler hileler ve hile araştırmacılığı konusunu; dolayısıyla adli muhasebeyi gündeme alma ihtiyacını getirmiştir.

3.3.2. Hileli Uygulamalarla İlgili Düzenlemeler

Hileli uygulamaların varlığı çok eski tarihlere kadar gidebilmekte, ancak muhasebe hileleriyle ilgili ciddi anlamda düzenlemeler yirminci yüzyılın ikinci yarısında dikkati

çekmektedir. Hileli uygulamalarla ilgi düzenlemeleri, standartlar ile yapılan düzenlemeler, oluşturulan kurullar ve bunların yayınladıkları raporlar ile yapılan düzenlemeler ve yasalarla yapılan düzenlemeler olarak üç başlık altında ele alabiliriz.

3.3.2.1. SAP, SAS ve IAS ile Yapılan Düzenlemeler

Hileler ve usulsüz uygulamalar konusunda kamuoyunun baskısı sonucu, “Simplified Acquisition Procedures” (SAP) tarafından 1961’de oluşturulan yeni denetim standardı SAP No: 30 yayınlanmıştır. Yeni standart, denetçilerin hilelerin var olabileceği ihtimalini göz önünde bulundurmaları gereğini vurgulayarak onların yükümlülüğünü hafifçe arttırmış olmasına rağmen, denetçilerin hile ihtimalini göz önünde tutmaktan öte analizlerini, testlerini buna göre dizayn etmeleri gerektiği ve teminat verici yükümlülük altında olmadıklarını açıkça ortaya koymuştur. Yeni standart, eğer hile açıksa denetçi bunu dikkate almalıdır gibi pasif bir pozisyon tanımaktadır. Gerçekten SAP 30’da kullanılan dil o kadar olumsuzdu ki bu durum haklı olarak denetçileri, denetimlerini hileleri ortaya çıkaracak şekilde organize etme konusunda çok az ya da hiç yükümlülükleri olmadığı sonucuna götürdü (Terzi, 1995: 73).

Statements Auditing Standarts (SAS) da hile ve usulsüzlükler konusunda bir dizi çalışmalar yaparak farklı tarihlerde farklı numaralarla tanımlanmış düzenlemeleri ilan etmiştir. SAS tarafından getirilen düzenlemelerden bazıları aşağıdaki gibidir:

“Bağımsız Denetçinin Hataları ve Usulsüzlüklerin Ortaya Çıkartılması Sorumluluğu” başlıklı SAS No: 16, 1977 yılında yayınlanmış ve GKGMS, bir denetimin normal seyri sırasında hilenin araştırılması konusunda bazı yükümlülükleri kabul etmiştir. Bir denetçinin mali tablo incelemesindeki amacı, mali tabloların mali yapısı, işlem sonuçları ve mali yapıdaki değişikliklerin GKGMS’na uygun ve adil bir biçimde gerçeği yansıtıp-yansıtmadığı konusunda fikir oluşturmaktır. Sonuç olarak, GKGMS uyarınca bağımsız denetçinin, denetim sürecini doğal sınırlamaları çerçevesinde inceleme ve maddi hatalar ve usulsüzlükleri araştırarak şekilde planlama yapma sorumluluğu bulunmaktadır (Gülaçtı, 2004: 46). SAS No 16, denetçinin hileyi araştırmasını istemiş; ancak ortaya çıkartmasına ilişkin bir hüküm getirmemiştir. Bu sebeple SAS 16’nın yayınlanmasından sonra denetçiler, hilenin ortaya çıkartılması konusunda sorumluluk yüklenmede isteksiz kalmışlardır (Albrecht, 2003: 504) .

Bu dönemde, eleştirileri yanıtlamak amacıyla 1977'de çıkartılan SAS No. 16, denetçilerin sorumluluğunu genişletmediği gibi bir takım belirsizlikleri de içermekteydi ve bu nedenle de beklentileri karşılamaktan uzaktı. Buna göre denetçiler hileyi ortaya çıkarma görevini reddetmeye devam etmekle birlikte yeni standart denetçinin denetim faaliyetlerini hileyi araştırarak şekilde planlamasını gerektirmektedir. SAS no. 16 hile konusunda denetçiye en azından bir araştırma yükümlülüğü getirmiş, ancak SAP No. 30'daki eksik ve kusurları gideremediği yönünde eleştirilere maruz kalmıştır. SAS 16'ya getirilen eleştirilerin çoğu, yeni standartta denetim sürecinin hileyi ortaya çıkaracağına ilişkin herhangi bir teminat bulunmadığı üzerineydi. Denetçinin denetimi hileyi araştırarak şekilde planlaması gerektiğini belirtmesine rağmen bu denetçinin hileyi ortaya çıkarma sorumluluğu olduğu anlamına gelmiyordu (Erdoğan, 2002: 19). Bunun üzerine 1988'de "Denetçinin Hataları ve Usulsüzlükleri Belirleme ve Raporlama Sorumluluğu" adlı SAS No.53 standart hazırlanmıştır. Genel görüş, geliştirilen yeni standartın usulsüzlükleri belirlemede denetçinin sorumluluğunu artırmakla birlikte, sorumluluk artışının denetçiye verebileceği zararlara karşı denetçiyi koruduğu yönündedir.

SAS No.53 denetçinin, mali tabloların, hata ve usulsüzlüklerin neden olabileceği yanıltıcı beyanları içerme riskini belirlemesi gerektiğini açıkça belirtmektedir. Risk belirlemesine dayanarak denetçinin, denetim faaliyetini önemli hata ve usulsüzlüklerin belirlenmiş olacağı kabul edilebilir bir güvencesini sağlayacak şekilde tasarlanması gerekir. SAS No.53'e göre denetimin yürütülmesinde, denetçi mali tabloların yanıltıcı beyan içerme riskini denetimin planlaması sırasında belirleyecektir. Denetçi, yanıltıcı beyanın ortaya çıkabilme riskini belirledikten sonra, denetim faaliyetlerini mali tablo düzeyinde belirlenen riske göre planlar. Denetçinin işin risk düzeyi hakkındaki genel yargısı; denetim işinde çalışacak elemanlar, incelemenin boyutu, denetim stratejisi ve ölçeği, kullanılan profesyonel kuşkuculuğun derecesi gibi faktörleri etkileyecektir. Daha sonra denetçi, denetim sonuçlarını değerlendirirken, denetim tutarları ile mali tablo tutarları arasındaki farkların hem niteliksel hem de niceliksel yönlerini göz önüne alır.

53 No.'lu standart esas olarak denetim riskini ve denetçinin sorumluluğunu açıklamayı amaçlıyordu; ancak kamuoyu denetçinin hilelerin belirlenmesinde mevcut durumdan daha fazla sorumluluğu olduğunu düşünmekteydi. Denetçinin performansının

geliştirilmesi konusunda kamunun talebini uygun şekilde cevaplamak ve eleştirileri bastırmak için SAS no. 82 yayınlanmıştır (Erdoğan, 2002: 19). Daha sonra Eylül 2002 tarihinde Denetim Standartları Kurulu toplantısında “Bir Mali Tablonun Denetiminde Hilenin Göz Önüne Alınması” olarak isimlendirilen SAS No.82 tekrar gözden geçirilmiş ve kurulun oybirliğiyle SAS No.99 kabul edilmiştir (www.aicpa.org).

1997 Şubat'ında AICPA Denetim Standartları Kurulu ASB, (Auditing Standards Board) “Mali Tablo Denetiminde Yolsuzluğun Göz Önüne Alınması” başlıklı, bir mali tablonun denetlenmesi sırasında yolsuzluğun tespit edilmesi ve göz önünde bulundurulmasında denetçilerin sorumluluklarını yerine getirmede rehberlik sağlayan SAS No 82'yi yayınlamıştır. SAS No 82 denetçilerin, mali tablolarda hatalar ve hileler dahil önemli maddi hatalar içerip içermediğini makul güvencelerle elde etmelerini sağlayacak şekilde denetim faaliyetlerini planlamaları ve gerçekleştirmeleri gerektiğini vurgulamaktadır. SAS No 82, işin uygulanmasında gösterilecek profesyonel özenin standartlar hakkında rehberlik ve yolsuzluk soruşturması sırasında mesleki şüpheciliğin uygulanmasındaki gerekliliğini vurgulamaktadır.

SAS No. 82 içeriğinde ana hatlarıyla aşağıdaki hususlara yer verilmiştir (Rezaee ve Burton, 1997):

1. Dolandırıcılığı ve özelliklerini tanımlamaktadır,
2. Yolsuzluk sebebiyle denetlenmiş mali tablolarda denetçinin, hatalı bilgi ve önemlilik riskini değerlendirmesi vurgulanmaktadır,
3. Yolsuzluk sebebiyle kanıt toplama işlemleri ile mali tablolarda önemlilik riski ve delil değerlendirmesi üzerine rehberlik sağlanmaktadır,
4. Değerlendirilmiş dokümantasyonun gereksinimleri tanımlanmaktadır,
5. Denetçilerin yolsuzluk hakkında yönetimle, yönetim kuruluyla ve denetim komitesi temsilciliği ve diğerleriyle olan iletişimi hakkında rehberlik sağlamaktadır.

SAS No. 82, aynı zamanda hileli finansal raporlama ve varlıkların zimmete geçirilmesi olmak üzere iki tür yolsuzluk tanımlamaktadır (Rezaee ve Burton, 1997).

Adli muhasebe özellikle de yolsuzluk denetiminin akademik bir müfredata dahil edilmesi uygun görüldüğü için destek kazanmaktadır. AICPA, hem lisans hem de lisansüstü öğrencilerine yolsuzluk denetiminin öğretilmesinde yardımcı olacak ders notları ve SAS No.82'in ana hatalarını geliştirmektedir. Bu notlar ülke genelindeki denetim alanında çalışan profesörlerine dağıtılarak, yolsuzluk denetimini doğru bir şekilde öğretmelerine yardımcı olunacaktır (AICPA, 1997).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'ın Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu mali tabloların denetlenmesinde yanlış beyan (dolandırıcılık) riskini dikkate alarak Uluslararası Denetim Standartlarını (IAS) gözden geçirmiş ve yeni eklemelerle birlikte yayınlamıştır (Kurnaz, 2006: 56). İlgili düzenlemeler, yasadışı hareketlerle ilgili SAS 54 (SAS 82 ile değiştirilmiş ve desteklenmiş SAS 82, daha sonra SAS 99 ile değiştirilmiştir (Kenyon ve Tilton, 2006: 119).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA), Danışmanlık Hizmetleri Uygulama Kitapçığı'nda, dava sürecinde, ruhsatlı kamu muhasebecilerinin, bilirkişilik hizmetini açıklamıştır. Aynı kitapçığın, 97-1 numaralı kısmında, davalarda hile araştırmacılığı ve uyuşmazlık çözümü'nü tanımlamıştır. "AICPA'nın 15 Aralık 2002 tarihinden itibaren yayınladığı 99 numaralı "Mali Tablo Denetiminde Hilelerin Dikkate Alınması" adlı standardında, hilenin tanımı yapılmış, mesleki yargının hile denetiminde önemi vurgulanmış, yanlış beyana neden olan hilelerin ne şekilde ortaya çıkarılabileceği ortaya konulmuştur (www.aicpa.org/download/auditstd/SummarySAS99.doc, 30.09.2007).

Fakat asıl olarak, adli muhasebe ile ilgili düzenlemeler yapan, Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (Association Certified Fraud Examiners)'dir. Bu birlik, uyulması gereken meslek kurallarını yayınlamıştır. Ayrıca, Amerika'da adli muhasebeci olmak için gerekli ruhsatlandırma işlemleri bu kuruluş tarafından yapılmaktadır.

Mali tabloların denetiminde dolandırıcılığın dikkate alınması için denetçilerin sorumlulukları ile ilgili standart, 2003 yılında getirilen yeni standart ile (denetçilerin, dolandırıcılık nedeniyle önemli yanlış beyan riski taşıyan, yönetim dolandırıcılığını da içeren alanlara odaklanmaları gerektiğini belirten standart) değiştirilmiştir. Daha sonra

SAS 99 ile revize edilen bu yeni standarda göre denetçi, her ne kadar yönetimin dürüstlüğüyle ilgili eski deneyimlere sahip olsa da denetçinin, denetim sürecinde profesyonel bir şüphecilik tavrı geliştirmesi üzerinde durmaktadır (Kurnaz, 2006: 56).

Hile konusunda yukarıda adı geçen maddeler dışında SAS ile getirilen düzenlemeler aşağıda yer almaktadır:

- İç denetim bozukluklarıyla ilgili rapor edilebilir durumlara işaret eden SAS No. 60 ve 71,
- Diğer geçerli düzenlemeler SAS 22 (Planlama ve Denetim ve Gözetim),
- SAS 47(Denetim Riski ve Araçları),
- SAS 56(Analitik Prosedürler), SAS 57(Muhasebe Tahminleri)
- Kamu Firmaları Muhasebe Denetim Kurulu (The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)) Denetim Standardı 2 (AS2)'yi içerir . SAS 99'a ek olarak geliştirilen PCAOB, AS2 denetçinin sahtekarlık karşıtı program ve kontrolleri düşünmesini gerektirir.

Yapılan çalışmalarda değerlendirilecek sahtekarlık karşıtı programın ortak elemanları aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Yürütme kuralları,
- Etik/ halk müfettişi program ve faaliyetler,
- Kiralama ve promosyon,
- Denetim komitesi yönetimi,
- Araştırma ve iyileştirme,
- Hile riski değerlendirmesi.

Bu elemanların bazıları, COSO'nun beş temel elemanının bir parçası olarak iç denetimin etkinliği için değerlendirilebilir. Bu gereksinim iç denetim

değerlendirmesinden ayrı olup sahtekarlık riskine yoğunlaşmaktadır (Kenyon ve Tilton, 2006: 119).

Özetle, denetçinin hileleri belirlemedeki rolü hakkında muhasebe literatüründe geniş açıklamalara yer verilmiştir. SAS 1 “Denetçi, mali tabloların maddi hata içerip içermediği ve hata ya da hilelerin buna sebep olduğu hakkında geçerli garanti vermek için denetim faaliyetini planlama ve gerçekleştirmekten sorumludur.” demektedir. Bunu izleyen standartlar bu sorumluluğu tekrarlamış, SAS 82 ile değiştirilen ve eksikleri tamamlanan ve sonra SAS 99 (Mali Tablo Hilelerinin Dikkate Alınması) ile değiştirilen SAS 53’ü de içermektedir (Kenyon ve Tilton, 2006: 118).

Mali tabloların denetimine ilişkin düzenlemeler getiren SAS 99, mali tablolarda hile sebebiyle ortaya çıkan önemli yanlış beyana karşı nasıl daha duyarlı olabileceğini ve bunların ortaya çıkması için ne gibi denetim prosedürlerinin etkili olabileceğini kapsamaktadır.

3.3.2.2. Komisyonlar ve Raporlar

1975’de denetçilerin hileyi ortaya çıkarmaktaki sorumluluklarını yeniden gözden geçirmek için bir yeminli müşavirler komitesi kuruldu. Başkanının soyadı ile “Cohen Komitesi” olarak da adlandırılan komite, sorumluluk derecesinde önemli bir değişikliğe gerek olmadığını ancak hile denetimiyle ilgili sorumluluğunu düzenleyen kılavuzun düzeltilerek geliştirebileceği sonucuna vardı (Terzi, 1996: 75).

1980’lerin ortalarına kadar geliştirilen standartların denetçileri hileleri ortaya çıkarmada başarısız olmaları nedeniyle açılan davalardan korumadığı ortaya çıktı. Ayrıca denetçilerin yönetim hilelerini ortaya çıkarma konusunda daha fazla sorumluluk almaktan kaçınmaları, mesleğin güvenilirliğini sürdürme yönündeki çabalarına gölge düşürüyordu. 1985’de AICPA tarafından hileli raporların nedenlerini ve diğer birçok görev arasında bağımsız denetçilerin hile tespitindeki sorumluluklarını araştırmakla görevlendirilen, başkanının soy ismi ile **Treadway Komisyonu** olarak adlandırılan bir komisyon kuruldu (Aygül, 2002: 6).

1987 Ekim Ayı’nda Treadway Commission (Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu), hileli mali tablolardaki kaygıları gidermeye yönelik, bir dönüm noktası

olarak nitelendirilen bir rapor yayınlamıştır. Bu rapor ile hileli raporlama sorununa dikkat çekilerek iş dünyasının bu soruna yeniden odaklanması sağlanmıştır (Gülaçtı, 2004: 47).

Treadway Komisyonu, yönetim hilesinin ortaya çıkarılması konusunda beklentiler arasında var olan boşluğun, büyük ölçüde denetçilerin hile tespiti için daha fazla sorumluluk almasıyla azalabileceği sonucuna vardı. 1939'dan sonra ilk kez denetim kapsamının, mali tablolara ilişkin hile ihtimalini göz önünde bulunduracak ve denetim mekanizmasının bu hileyi ortaya çıkarmak için makul bir güvence verecek şekilde dizayn edilmesi gerekliliği ortaya koyuldu (Terzi, 1996: 76).

Cohen Raporu'nun güncellenmiş hali olarak kabul edilen Treadway Komisyon Raporu, mali raporlama sürecinde hayati rol oynayan taraflara daha geniş ölçüde odaklanmıştır. Raporda kuruluşların üst yönetimi ve yönetim kurulunun, bağımsız muhasebecilerin ve kamu muhasebe mesleği elemanlarının, SEC ve diğer düzenleyici ve kanun uygulama mercilerinin ve akademik toplumun rollerini içeren 49 ayrıntılı tavsiye bulunmaktadır ve bu komisyon, mali tablo hilelerine yol açabilecek çeşitli nedensel faktörleri belirlemiştir (Albrecht, 2003: 505) .

Artan yolsuzluk soruşturmaları ihtiyacı doğrultusunda başlatılan girişimlere örnek olarak gösterilebilecek Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Treadway Komisyonunun Sponsor Organizasyonları Komitesi/ COSO, 1992); iş etiği, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla mali tabloların kalitesini arttırmaya yönelik çalışmalar yapan gönüllü bir kuruluştur (Alpman, 2007) ve COSO Raporu iç denetim için temel oluşturmaktadır (Kenyon ve Tilton, 2006: 119).

Denetçilerin yolsuzluk tespitiyle ilgili sorumluluklarının tanımlanmasındaki yetersiz standartlarla birlikte her yere yayılan hileli finansal faaliyetlerin birleşmesi, 1998 yılında Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği'nin (Association of Certified Fraud Examiners: ACFE, eski adıyla Ulusal Yeminli Hile Araştırmacıları Derneği NACFE: National Association of Certified Fraud Examiners) kurulmasına yol açmıştır. ACFE, yolsuzluk soruşturmalarında uzman olarak tanınmak isteyenleri CFE (Yeminli Hile

Araştırmacısı) sıfatıyla ödüllendirmekte ve sponsorluk yapmaktadır ve yaklaşık 15.000 ulusal ve uluslararası üyeye sahiptir.

Beyaz yakalılar tarafından gerçekleştirilen suçlardaki artış sonucunda, bağımsız denetçiler kendilerini değişen bir denetim ortamında bulmuştur. Zaman içerisinde bağımsız denetim ile ilgili aşağıdaki düzenlemeler hayata geçirilmiştir.

1. Treadway Komisyonu tarafından oluşturulan National Commission Fraudulent Financial Reporting (Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu), 1987 yılından itibaren hileli finansal raporlamanın muhasebe mesleğinde giderek artan bir önem taşıyan bir konu olacağı belirtilmiştir (Cox ve Welrich, 2002).
2. Denetim Standartları (Statements of Auditing Standards) Beyaz yaka suçlarının tespit edilmesi için denetçilerin sorumluluğu, ilk olarak Amerikan Mali Müşavirler Odası Birliği (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) (AICPA)'nın 17 No.lu denetim standartında (SAS 17) belirlenmiş ve 54, 82 ve 99 sayılı denetim standartında genişletilmeler yapılmıştır (Christensen ve diğ., 2005).
3. 2002 yılında SAS 82'nin yerine kabul edilen SAS 99, "Denetim Riski ve Denetimin Etkinliği" başlığı altında hilenin tespit edilmesinden çok önlenmesi üzerinde durulmuştur (Marczewski ve Akers, 2005).
4. Eklenen her bir standart bağımsız denetçilere yolsuzluk ve maddi hatanın tespiti için artan bir sorumluluk yüklemiştir. 99 sayılı denetim standardı bir denetçinin tüm denetim süreci boyunca yolsuzluk tespiti yapmasını gerektirirken, 17 sayılı standarda göre, denetçi beyaz yaka suçunun varlığından şüpheleniyorsa araştırma yapmak zorundadır (Christensen ve diğ., 2005.).
5. Uluslararası Denetim Standartları (ISA) 240 No.lu Standart "Yanılıcı Davranışlar ve Hileler"i içermektedir. Bu standart denetçinin denetim sırasında maddi hata ile karşılaşma olasılığına karşı profesyonel şüpheciliğin kullanılması gerektiğine işaret ederek, şirket yönetim kurulunu denetimde hata ve hileleri ortaya çıkartmaktan sorumlu tutmaktadır (Çalıyurt, 2007).

6. Uluslararası Muhasebeciler Birliği (IFAC) Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartlarından UMES2’de mesleki eğitim programlarının içeriğinden bahsetmekte; “Muhasebe ve Finans ile İlgili Bilgilerin İçermesi Gereken Konular” başlığında risk değerleme, hile bulma ve bunların gerçekleştirilmesi için gerekli entellektüel ve işlemsel esasları içeren denetimin doğasına ilişkin bilgilerin muhasebe öğrencilerine öğretilmesini tavsiye etmektedir (Özbirecikli, 2007).
7. Amerikan Mali Müşavirler Odası Birliği (AICPA)’nin resmi web sitesinde “Muhasebe Müfredatına Hile Eğitiminin Entegre Edilmesi” başlığıyla muhasebe eğitici ve öğrencilerine yol gösterilmektedir (<http://antifraud.aicpa.org>).

Hile konusunda dünyada, ulusal ve uluslararası bazda çeşitli hile araştırmaları yapılmakta ve raporlar yayımlanmaktadır. Bunların bazıları aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2007:www.ismmmo.org.tr)* :

- ACFE tarafından yayınlanan 1996, 2002, 2004 ve 2006 Tarihli Hile Raporları,
- KPMG 1999 Tarihli Hile Raporu,
- PWC 2001 Avrupa Ekonomik Suç Araştırması,
- KPMG 2003 Tarihli Hile Raporu.

3.3.2.3. Yasal Düzenlemeler ve Sarbanes-Oxley Yasaları

Mali denetiminin tarihçesi ABD’de 1890 yılında Sherman Antitröst Kanunu ve 1934 yılındaki Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu Kurulu (SEC) gibi, çeşitli federal, kriminal ve düzenleyici belli başlı kanunların yürürlüğe girmesiyle birlikte günümüze doğru gelişme göstermiştir (Gülaçtı, 2004: 70).

Hile denetiliğinin gelişmesine katkıda bulunan daha yakın gemişdeki federal yasalar arasında ise İşgücü Yönetimi Raporlama ve İşfaat Kanunu - Emeklilik Fonu Kanunu,

* 2009 yılında Ernst & Young tarafından yayınlanan Hile Raporu da bunlara ilave edilebilir.

Çalışanların Emeklilik Geliri Güvenliği Kanunu (ERISA) ve Yabancı Yolsuzluk Teamülleri Kanunları yer almaktadır. Bu kanunlar halkın, halka açık şirketlerdeki hileleri, hükümetle yapılan sözleşmelerdeki yolsuzlukların ve beyaz yakalıların suçlarına yönelik endişesinin artmasıyla birlikte yeni disiplinin daha da geliştirilmesi konusunda da büyük bir ihtiyacın ortaya çıkmasını sağlamıştır (Gülaçtı, 2004: 70; Bologna ve Lindquistic, 1995: 28).

Bağımsız denetçilerin şirketlerdeki yolsuzlukları ortaya çıkartmadaki başarısızlıklarının yanı sıra artan hileli faaliyetler, günümüz şirket ortamındaki değişiklikler şeffaflık ihtiyacını artırmıştır ve 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası'nın doğmasına sebep olmuştur. 2002 yılında yaşanan büyük şirket skandalları büyük düzenlemelere ve uygulamalara gidilmesine yol açmıştır (Golden ve Pilkington; 2006: 539). Bunun sonucunda Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından ortaya atılan mesleki standartların yanı sıra, 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Yasası da denetçinin yolsuzluk ve maddi yanlış içeren beyanı bulması için ek bir baskı getirmektedir. Artan bu baskı göz önüne alındığında, adli muhasebecilik Sarbanes-Oxley Yasası ile uyumlu, değerli bir unsur olabilir (Christensen ve diğ., 2005).

ABD'de Anonim şirketlerdeki yasadışı faaliyetlerin büyüklüğü ve yolsuzlukları ortaya çıkarmada bağımsız denetçilerin yetersiz kalmaları, bağımsız denetçilerin yerini adli muhasebecilerin ve hükümetin alması için artan bir baskıya yol açmıştır (Christensen ve diğ., 2005). Adli muhasebe konusunda son baskıların çoğu, mali tabloların ve sahip oldukları iç kontrollerin yapısı ve etkinliğini teyit etmek için kamu şirketlerinin yönetimini gerektiren 2002 Sarbanes-Oxley Kanunundan kaynaklanmaktadır (Ranallo, 2006, 110).

Yolsuzluk ve yasadışı uygulamalarda görülen artışlar anonim şirket yöneticilerini ve çalışanlarını da sadece yolsuzluğu tespit etmek için değil, aynı zamanda önlemek için de büyük baskı altında tutmaktadırlar. Sarbanes Oxley Kanunlarınının 302 ve 404. maddeleri, profesyonel hizmet veren firmalara yasaklanan hizmetlerin tanımlanması ve uygulanması, yeni getirilen bu kurallarla denetim komitelerinin gösterdiği tepkiler, eski üst düzey yöneticilere verilen cezalar, finansal hizmet endüstrisinde ve dünya çapındaki finansal kuruluşların dahil olduğu tüm sektörlerle karşı yapılan araştırma ve

inceleme benzeri çalışmaların tümü ABD’nde faaliyet gösteren işkolları ve dışarıdan gelip faaliyet gösteren işkolları için riske karşı tedbir alınması eğilimini artırmıştır. Bu trend böyle devam edecek gibi görünse de karşı çıkarak, bu gibi faaliyetlerin pek bir amaca hizmet etmemekle birlikte oldukça pahalıya geldiğini söyleyen küçük bir kesim de bulunmaktadır. Bu kesim gerçekte ABD kamu şirketlerinde finansal hesap özetlerinde hileli olayların %2 civarında olduğunu, yanlış belge doldurma olaylarının ise %1’i geçmediğini iddia etmekte, bu gibi yolsuzluk olaylarının abartılması ve buna göre düzenlemeler yapılması durumunda tüm ABD şirketlerinin bu küçük yüzdelere dahil ediliyormuş gibi işlem görmesine sebep olduğunu, bunun da sermaye piyasalarını yabancı şirket ve yatırımcılar için daha az çekici hale getirdiğini iddia etmektedirler (Golden ve Pilkington, 2006: 539). Bu görüş de kendi açısından haklı gibi görülebilse de geçmiş yıllarda yaşanan büyük çaplı şirket felaketlerini de hafife almamak gerekir.

Sarbanes-Oxley Yasası ve yasanın yolsuzluğu önleme ve tespit etme ile ilgili gereklilikleri bir denetim ekibinde adli muhasebeci bulundurma ihtiyacını artırmıştır. Denetimin derecesine bağlı olarak, adli muhasebeciye icra ettiği faaliyet karşılığı yapılacak ödeme pahalı ve gereksiz bir harcama olarak görülebilir. Ancak beyaz yaka suçlarına bakıldığında, yolsuzluğu tespit etmek ve önlemek için adli muhasebeci kiralamanın maliyeti, bir şirketin yasadışı faaliyetlerle oluşan genel giderlerinden çok daha önemsizdir. Pek çok muhasebe firması şimdiden adli muhasebecilerin önemini anlamış ve hizmetlerini adli muhasebeci ve hile araştırmacılarını kapsayacak şekilde genişletmiştir (Christensen ve diğ., 2005). Beklenti, daha fazla muhasebe firmasının aynı adımları atmaları yolundadır. Ayrıca, şirket müdür ve yöneticileri, denetim ekibine bir adli muhasebecinin dahil edilmesini isteyebilirler. Böylece bağımsız denetim ekibi ve denetlenen şirket olmak üzere her iki taraf da Sarbanes-Oxley Yasası’nın yolsuzlukların tespiti ve önlenmesi gereklilikleri ile uyumlu çalışılmasından dolayı daha çok güvence içinde olacaktır. Sarbanes-Oxley Yasası yolsuzluk ve maddi hatalı tabloların önlenmesi ve tespit edilmesi için kamu şirketlerin yönetici ve çalışanlarına da artan bir sorumluluk yüklemektedir.

Sarbanes-Oxley Yasaları, bağımsız denetçilerin yolsuzlukları ortaya çıkarmadaki başarısızlığının yanı sıra, oldukça büyük şirketlerde giderek artan hileli faaliyetlerin ortaya çıkması üzerine yürürlüğe girmiştir. Yasa, sadece ABD borsalarında kayıtlı

şirketleri değil, bu şirketlerle ilgili denetim faaliyetlerini yürüten yabancı denetim firmalarını da etkileyecek hükümleri kapsayarak Avrupa Birliği şirketleri için bazı problemler yaratmaktadır. Sarbanes Oxley Yasası öncesinde Amerikan Sermaye Piyasalarında faaliyet gösteren yabancı şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini açıkça ortaya koymaları yeterli iken, bu yasa ile birlikte tüm yabancı şirketlerin de Amerikan şirketlerin uymak zorunda oldukları kurallara uyma zorunluluğu getirilmiştir (Cantekinler, 2003: 22).

Bu yasa ile hem bağımsız denetçiler yolsuzluk ve maddi hatalı tabloları daha yakından incelemek zorunda, hem de üst düzey yönetim, mali tabloların yolsuzluk ve maddi hatalı beyan içermediğini onaylamak zorunda kalmışlardır. Yanlış olduğunu bildikleri mali tabloları onaylayan yöneticiler artık Sarbanes-Oxley Yasası gereğince ağır para cezaları ve/ya da hapis cezası da dahil olmak üzere artan cezai suçlarla karşı karşıya kalmak durumundadır.

Yolsuzlukların tespiti ve engellenmesi için bağımsız denetçiler ve şirketin üst yönetimi üzerlerindeki artan baskılar dikkate alındığında geleneksel denetim prosedürlerinin bağımsız denetçinin elindeki mevcut tüm araçlar dikkate alınarak genişletilmesi gerekmektedir. Bağımsız denetçinin ulaşabileceği en yeni araçlardan biri de adli muhasebecidir. Son zamanlarda yapılan çalışmalarda denetim ekibinde bir adli muhasebeci bulundurulmasının neden avantajlı olduğunu ve üst düzey yönetimin ekibe neden adli muhasebeci dahil etmeleri gerektiği vurgulanmaktadır. Denetim ekibinde bir adli muhasebecinin bulundurulmasının avantajı, denetçinin ve adli muhasebecinin onaylama gereklilikleri ve farklılaşan rollerinin yanı sıra, adli muhasebecinin beyaz yaka suçlarını tespit etmenin yanı sıra bu suçların önlenmesi için eğitilmesidir. Bu açılarından, farklılıklar adli muhasebecinin yolsuzluk tespitinde daha güçlü bir arka plan sağlamaktadır. Böylece hem denetçi hem de yönetim, yolsuzluk yapılmadığına dair daha fazla güvence altına alınmış olacaktır (Christensen ve diğ., 2005).

Muhasebe mesleği üzerinde muhasebe politikalarını, uygulamalarını, incelemek, hükümetin taleplerine olabildiğince çabuk cevap verebilmek açısından bir baskı oluşturmaktadır ve şirketlerde hileli olayların incelemesinin ek görevler yaratacağı düşünülmektedir. Bu açıdan bakıldığında adli muhasebe araştırmacısının görüş

bildirme ve tavsiyede bulunma rolü artacak gibi görünmektedir. Firmaların kendilerini hileli durumlardan nasıl koruyacakları, yeni düzenlemeler karşısında nasıl davranılması gerektiği konularda adli muhasebeciler tavsiye verici bir konumda olabilirler.

BÖLÜM 4: ADLİ MUHASEBECİLİĞİN ALTYAPI BİLEŞENLERİ VE TÜRKİYE PENCERESİNDEN İNCELENMESİ

İçerisinde bulunduğumuz ekonomik ortamda, ticari uyuşmazlıklar giderek artmakta, tacirler alacak haklarını kanıtlamak için ticari defter kayıtlarına ve bunların dayanağını oluşturan belgelere başvurmak durumunda kalmaktadırlar. Durum böyle olunca da, muhasebecinin hukukçu ile hukukçunun da muhasebeci ile ilişkilerinin artması kaçınılmaz bir durum haline gelmektedir. Özellikle adli muhasebeciliğin uygulama alanlarından olan dava desteği ve uzman tanıklık, suç bilimi, hukuk kuralları, muhasebe ve bunların uygulanmasıyla yakından ilgilidir. Adli muhasebecilik mesleğinin hayata geçmesi için bir eğitim programı geliştirilecek olsa, bu eğitimlerden hangisini temel alarak bir düzenleme yapılmalıdır? Buna göre, muhasebeciler hukuk ve suç bilimi mi okumalı, hukukçular muhasebe ve suç bilimi mi okumalı, emniyet (suç) görevlileri hukuk ve muhasebe mi okumalı? Bu bölümde adli muhasebecide bulunması gereken hukuk formasyonu, muhasebe formasyonu ve suç bilimi formasyonları ele alınarak adli muhasebe eğitim müfredatının ana hatları belirlenerek ve bir model önerisi geliştirilmeye çalışılacaktır.

4.1. Muhasebe Sistemi ve Hukuk

Hukuk, “Toplumda kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve Devlet gücüyle kendisine uyulması yaptırma bağı kılınmış kurallar bütünüdür” (Yılmaz, 2001).

Muhasebe ise, “Hesapsal kişiliğin önce kendisi, sonra da bunlarla ilişkili olanların hak ve sorumluluklarını belirlemek amacıyla varlık ve sermayelerine zaman içinde bunlardaki değer değişimlerine, yani masraf, hasılat ve kazançlarına ilişkin iş olgularını yasalara, kurallara, ilkelere ve kurumlara uygun olarak belgeler üzerinde saptayarak hesap adı verilen çift yanlı çizgilere işleyen, izleyen, bunlarla varılan sonuçları çizelge ve raporlarla ortaya koyan, yorumlayan belgeleme ve araç olma özelliği taşıyan bir bilimdir” (Güvemli, 2000: 5).

Ekonomik açıdan ele alındığında; muhasebe, “finansal (mali) özellik taşıyan ticari işlemler ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları, para cinsinden sistemli bir biçimde, saptama, toplama, geçerli belgeye bağlama, kaydetme, sınıflandırma ve

anlamli olarak özetleme iŖlemleriyle, ulaŖılan sonuçları yorumlayarak ticari kiŖiliđin sahip ve ya da ortaklarına, yöneticilere ve bu kiŖilikle iliŖkisi bulunan diğer kimselere, gereksinme duydukları uygun ve yararlı bilgileri sağlayan sanat, bilim ve uygulama düzenidir” (Altuğ, 1999: 1) Ŗeklinde tanımlanmaktadır.

Bir baŖka tanımlamada ise; “Muhasebe bir iŖletme ile ilgili ekonomik olay ve iŖlemleri izleyen, sınıflandıran, belgelere dayandıran, kaydeden, bunları finansal tablo ve raporlara bağlayarak ilgililere sunan bir bilgi üretim sistemidir” (Kiracı ve Köse, 2002: 48) denilmektedir. Muhasebede üretilen bilgiler, iŖletmenin ilgili kiŖilerine yani cnc Ŗahıslara sunulmakta ve onlara faaliyet sonuçları hakkında bilgilendirme yapılmaktadır. Muhasebenin bu fonksiyonunu yerine getirebilmesi için ürettiği bilginin doğru, gerçeği yansıtır bir Ŗekilde olması belirli standartlara göre hazırlanarak bu sonuçlarla ilgilenen kiŖilere belirli bir formda sunulması gerekir.

Son yıllarda uluslararası yatırımların hızlanması, çok uluslu Ŗirketlerin sayısı ve uluslararası kredi akıŖının büyük bir artıŖ göstermesi, günümüzün kreselleŖen ortamında muhasebe standartlarının uluslararası rolünü ve önemini artırmaktadır. Tüm bu geliŖmeler ülkelerin birbirinden farklı olan ulusal muhasebe standartlarının uyumlaŖtırılması zorluğunu ortaya ıkartmıŖtır.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları ile ilgili konular Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’nundaki hükümlerle yapılandırılmaya alıŖılmıŖtır. (ifti, 1997;178). Ancak Türk iŖletmelerinin tam anlamıyla entegrasyonu olmadığı yani tek bir çatı altında birleŖmediđi de bir gerçektir. Bugün Türkiye’de mevcut iŖletmeler:

- Tekdüzen Muhasebe Sistemi kapsamındaki iŖletmeler,
- Sermeye Piyasası Kurumu’na dahil olan iŖletmeler,
- Bankacılık faaliyetleri gösteren iŖletmeler,
- Sigortacılık faaliyeti gösteren iŖletmeler,
- Devlet iŖletmeleri ve kurumları,

şeklinde sıralanabilir. Böylelikle tam bir mozaik görüntüsü arz eden Türk muhasebe sistemindeki bu işletmelerin varlığı Türk muhasebesinin disiplin altına alınamamasına ve dolayısıyla da uygulamada farklılıklara yol açmaktadır.

Bu iki tanımı birarada ele aldığımızda muhasebenin uyması gereken hukuk kuralları ortaya çıkmaktadır.

Türk muhasebe sisteminin sınırları;

- Vergi Usul Kanunu ve Diğer Vergi Kanunları ile Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasaları'nı oluşturan Kanun'larda gösterilen hükümler çerçevesinde,
- Muhasebenin düzeninin yaratılması için çıkartılan muhasebenin temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri,

çerçevesinde oluşturulmaktadır. Mahkemeler, muhasebe meslek mensuplarından bu kanun ve kurallar ışığında bilirkişilik görevlerini yerine getirmelerini istemektedir.

4.1.1. Hukuk Sistemi

Hukuk bilimi toplumsal hayatı bütünleyen kurallar bütünüdür. Gerek kişiler ile kişiler, gerek kişiler ve devlet, gerekse de devlet ve devlet arasındaki ilişkilerde hukuk önplana çıkmaktadır. Buna bağlı olarak tüm ilişkileri düzenleyen ve yaptırım gücü olan yazılı hukuk kuralları olarak anayasa, kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, genelge, tebliğ gibi yazılı hukuk kuralları ortaya çıkmıştır. Hukukun sistemi demek, nitelikleri ve özellikleri açısından kişilerle kişiler ya da kişilerle toplum arasında farklı olan, çeşitli ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarını bir tertibe, bir sıralamaya tabi tutmak demektir (Adal, 1998; 61).

Demokrasilerde hukuk devletinden bahsedebilmek için toplumun, hukuk sistemine inanması ve güvenmesi, yürürlükteki hukuka sahip çıkması gereklidir. Bunun için hukuksal düzenlemeleri yapan meclis, yasaları uygulayan uygulayıcılar ve bunların sonuçlarından etkilenen toplum olmak üzere başlıca üç unsurun durumu önemlidir.

Hukuk devletinin iyi işlemesi için, sadece iyi yasaların çıkarılması yetmez. Bu yasaları uygulayacak, yeterli mesleki eğitimi almış, kişilikli, bilgili ve donanımlı hukukçuları da yetiştirmek gerekir. Bunun için hukuk eğitimine yeterli maddi kaynak ayrılmalıdır.

Bugün için Türkiye’de eğitimin kalitesindeki düşüşe paralel olarak hukuk fakültelerindeki eğitim kalitesinde de belirgin bir düşüş yaşanmakta olup hukuk eğitiminin yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir (Kartaltepe, 2005: www.corumbarosu.org.tr). Son yıllarda açılan özel fakültelerle birlikte, ülkedeki hukuk fakültesi sayısı otuzun üzerine çıkmıştır. Verilen hukuk eğitiminin eşit seviyede olmaması, fakültelerin alt yapı ve öğretim üyesi sorunlarını çözememiş olması, öğrenci alımında farklı fakültelerin puanları arasında açık farkların bulunması, gerekli bilgi ve donanımı eşit almayan mezunların verilmesi sonucunu doğurmuştur.

Uygulayıcılar olan; avukat, savcı ve yargıçların gerek kişilik, gerek bilgi ve mesleki donanım anlamında iyi yetiştirilmeleri son derece önemlidir. Onların bilgi ve kültür düzeylerinin sürekli gelişmesi ve yükselmesi amaçlanarak bu yönde yapılacak düzenlemelerle, topluma adalet dağıtacak uygulayıcıların, toplumda saygınlığının artırılması bir zorunluluktur. Ancak o zaman sistemin işleyişi verimli hale gelirken, gelecek de bir o kadar güzel olacaktır (Kartaltepe, 2005: www.corumbarosu.org.tr).

Toplum devletin adaletine inanmaz, hukuk sistemine güvenmez ise sorunun oldukça büyük olduğu düşünülür. Bu aşamada toplumun bu konudaki eğitim düzeyi de çok önemlidir. Öncelikle tüm ilişkilerde, hukukun gerektirdiği biçimsel zorunluluklara uyulması, sonrasında çıkacak sorunların çözümünde, adalet sistemine güvenmesi ve bu güvenin tesis edilmesi gerekmektedir.

Yasa, yasa uygulayıcıları ve toplum olarak sayabileceğimiz üç unsurdan herhangi birinde aksama olursa, hukuk devletinden söz edilemez hale gelinir, işin içine başka güçler girer, sistem çöker ve dolayısıyla hukuka ve yargıya da güven kalmaz. Toplumsal ilişkilerde, hukuk kurallarına göre işlem tesisi alışkanlığı son zamanlarda artmasına rağmen, olması gereken düzeyde değildir. Bu nedenle toplumda, hukuken haklı olmak yerine kendince haklı olmak kavramı ön planda tutulmaktadır. Hukuk sisteminde yaşanan bir takım aksaklıklar sebebiyle ülkemizde hukuk devletine güvende belli zaafiyetler oluşmaktadır. Hatta bazen bu güvensizlik, kendi hakkını kendi alma düşüncesiyle hukuk dışı yollara başvurma biçiminde dahi ortaya çıkabilmektedir (Kartaltepe, 2005: www.corumbarosu.org.tr).

4.1.2. Hukuk Sisteminde Bilirkişilik Müessesesi

Günümüzde gelişen ve hızla değişen teknoloji, ihtiyaçlar ve ilişkiler perspektifinde yargı erkinin, karşılaştığı her konuda uzmanlığa sahip olması mümkün değildir. Bunun yanında, adli sistemimiz içerisinde yeterli/sürdürülebilir meslek içi eğitim sisteminin olmaması, atanma ve terfilerde başarı, ödül, motivasyon kriterleri gibi kişinin kendisini geliştirmesini teşvik edici uygulamalar yerine mesleki kıdem esas alınması, bir nevi meslek içi eğitimin “yaşanarak” kazandırılması gayreti; aynı içeriğe sahip dava dosyalarında adli karar vericilerin farklı ve birbiri ile çelişkili usul ve kararlar almasına neden olduğu görülmektedir (Bakırcı, 2003, www.turkhukuk sitesi.com). Hukuk sisteminin girdi ve çıktıları, şartları ve sistemin sorunları dikkate alındığında, adaletin; diğer meslek kollarından bağımsız olmadığı ve olamayacağı, sorunların ancak gerçek anlamda verimli bir eşgüdüm ile çözümlenebileceği açıktır. Mahkemeler, taraflar arasındaki uyuşmazlıkları çözümlenme aşamasında teknik bilgi gerektiren konularda, konunun uzmanı olan kişilerin görüşlerine başvururlar. Bu sebeple bilirkişilik müessesesi; yargıcın, hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığı bir davada taraflar arasındaki anlaşmazlığa ilişkin gerekli bilgiyi yaratmak amacıyla ortaya çıkmıştır (Özkol, 2005; 70).

Bilirkişi, Ceza Usulü Muhakemeleri Yasasının 66. Maddesinde ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Yasasının ise 275. maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre, bilirkişi, çözümü özel ya da teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde başvuru alan kişidir. Ancak yargıçlık mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulmaz.

Bu hükümler ışığında, bilirkişi yargıcın teknik ve özel bilgisi ile çözemediği konularda ve yargıcın kendisine verdiği görev çerçevesinde inceleme yaparak ulaştığı sonucu düzenleyeceği “Bilirkişi Raporu” ile sunar.

Bilirkişi, Yasa Maddelerinde de belirtildiği gibi yargıcın “uzman danışmanı” niteliğindedir. Sayın Prof. Dr. Kudret Güven bilirkişiyi “hakimin dürbünü” olarak tanımlamaktadır. Bilirkişinin görevini ister “uzman danışman”, ister “hakimin dürbünü” ya da bazı yargıtay kararlarındaki açıklaması ile “hakime yardımcı olmak”

şeklinde tanımlansın; bilirkişi, konusunda ehliyetli, özen gösteren, dürüst ve tarafsız bir kişiliğe sahip olmak zorundadır (Kumkale, 2005: www.alomaliye.com).

Hukuk Sistemimizde bilirkişilik kurumu, yargılama usulüne ilişkin kanunlarımızda düzenlenmiştir. Mahkemeler, usul kanunlarımıza göre çözümü özel ya da teknik bir bilgiyi gerektiren konularda bilirkişiye başvurabilmektedir. Yargı erkinin, mesleğin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurması kanunen mümkün değildir (HUMK.md.275, CMUK.md.66). Bu bağlamda bilirkişi, yargılama prosedürü içinde yargıcın ihtiyaç duyduğu konuda başvurduğu bir yardımcı olarak değerlendirilmiş olup, görevi yargıca yardımcı olmaktır. Bilirkişi tarafından davanın ispatına yarayan deliller, maddi olaylar, açık ve net olarak tanımlanmalı, belirlenmeli ve nitelendirilmelidir. Bilirkişinin açıkladığı görüş, usul hukuku ve niteliği yönünden takdiri, deliller arasında sayılmaktadır.

Sosyal ilişkiler içinde karşılaştığı hukuki uyuşmazlıkları çözmekle görevli yargı makamlarının ve özellikle yargıcın, sosyal ilişkilerin çok yönlülüğü ve karmaşıklığı ölçüsünde, "mimar", "mühendis", "doktor", "mali müşavir", "jeolog", "grafolog", "kimyager" gibi farklı alanlarda uzmanlık sahibi kişilerin bilgisine ihtiyaç duyması kaçınılmazdır. Uzmanlık alanlarının her geçen gün daha bir geliştiği ve derinleştiği günümüz dünyasında, yargıcın sağlıklı bir yargılama için bu uzman kişilerin yardımına olan ihtiyacı daha şiddetle kendini hissettirmektedir. Bilirkişilik kurumu, yargılama usulüne ilişkin kanunlarımızda düzenlenmiş bir konudur. Bilirkişi, yargılama prosedürü içinde yargıcın ihtiyaç duyduğunda başvurduğu bir "yardımcısı" ve bir "yargılama sujesi" olarak değerlendirilmiştir. Nitekim bir yargıtay kararında "bilirkişinin görevi yargıca yardımcı olmaktır" denilmektedir (Biceroğlu, 2006 www.muhasabetr.com).

Davanın konusuna göre seçilen/mahkemece atanan uzman bilirkişi tarafından yapılacak inceleme sonucu hazırlanacak bilirkişi raporu, dava konusu olan sorunun çözümüne katkıda bulunarak adaletin tecellisinin sağlanması ve bu yönde karar verici yargı erkinin sağlıklı bir yargılama yapabilmesi açısından büyük önem arz etmektedir. (Bakırcı, 2003: www.turkhukusitesi.com).

4.1.2.1. Bilirkişinin Nitelikleri

Pek çok mesleki faaliyette olduğu gibi, bilirkişilikte de bu faaliyeti icra edecek olan kişilerin sahip olması gereken nitelikler bulunmaktadır. Bilirkişilik için bu nitelikler ana hatlarıyla aşağıdaki gibi belirtilebilir (Kumkale, 2005: www.alomaliye.com):

Uzman (İhtisas Sahibi Olma) Zorunluluğu :

- Teknolojik olanakların gelişmesi,
- Ekonomik hareketlerin ön plana çıkması,
- Ekonomik dalgalanmaların sık yaşanır olması.

Yukarıdaki başlıklarla kısaca sınıflandırılabilir olan gerek dünyada, gerekse bunun doğal yansıması olarak Türk toplum hayatında yaşanan gelişmeler, bundan önce var olmayan yeni iş kollarının dolayısıyla yeni uzmanlık alanlarının doğmasına yol açmıştır. Artan bu uzmanlık alanları ile ilgili olarak taraflar arasında doğan anlaşmazlıkların yargıya intikal etmesi halinde yargıcın bu konularda uzman kişilere danışma ihtiyacı duyması da çok doğaldır.

“Uzmanlık” kelimesinin altında yatan anlam, bilirkişinin rapor vereceği alanda ehliyetli/ uzman kişi olduğunun tescilli olmasıdır. Tescillilik sadece konu ile ilgili bir okuldan mezun olmayı yeterli kılmamaktadır. Çünkü yargıç adalet dağıtmaktadır, adil olmak zorunluluğundadır ve davanın taraflarından hiç birisinin mağdur olmamasına özen göstermek durumundadır. Geniş anlamı ile düşündüğümüzde yargıç, toplum hayatına yön vermektedir. Bilirkişi de yargıcın kararına kendi uzmanlık alanı çerçevesinde yardımcı olduğuna göre, görevlendirilecek bilirkişinin alanında gerçekten ehliyetli/ uzman kişi olmasında adeta bir zorunluluk bulunmaktadır.

Diğer bir anlatımla yargıç önündeki davada kendi genel ve hukuki bilgisi ile çözümleyemeyeceği konularda, o konuda uzmanlığı “ tescil” edilmiş olan bir kişiyi bilirkişi olarak atayacak ve onun vermiş olduğu rapor yardımı ile davayı çözümlene yoluna gidecektir (Kumkale, 2005: www.alomaliye.com).

Yargıç, çözümü özel ya da teknik bir bilgiyi gerektiren konularda bilirkişi görüşüne başvurmak durumunda olduğuna göre, bilirkişinin özel bir konuda ya da teknik bir

alandan uzman olması gerektiği varsayılmıştır. Yargıç, hukuki uyuşmazlıkların çözümünde uzmandır. Bilirkişi ise, hukuki ilişkinin özel ve teknik bilgi gerektiren boyutunda ve maddi olayların nitelendirilmesinde kendi uzmanlığı ile yargıca yardımcı olur (Biceroğlu, 2006: www.muhasibetr.com).

Bilirkişi konusunda uzman olmalıdır ve bilirkişinin daha raporunun giriş kısmında uzmanlık alanını ayrıntılı olarak ortaya koyması, kendisinin bu konunun uzmanı olup olmadığını taraflara sorgulatması gerekir. Uzmanlık alanı ile ilgili olmayan ya da uzmanlığının yeterli olmadığı bir konuda bilirkişi olarak atanan kimse dosyayı mahkemeye iade ederek, rapor hazırlamaktan, görüş bildirmekten imtina etmeli, feragat etmelidir. Bilirkişinin uzman olması gereği, uzmanlık alanını gerektirmeyen alanlarda da bilirkişi olarak atanmamasını da beraberinde getirir, böylece taraflar maddi bir külfete uğramamış ve adalet gecikmemiş olur (Çelikli, 2006a, www.muhasibetr.com).

- **Yeterli (Ehliyet Sahibi) Olma Zorunluluğu:** Özel ya da teknik bilgi gerektiren konunun hangi uzmanlık alanına girdiğini belirlemek önemli olduğu kadar, o uzmanlık alanında bulunan kimselerden hangilerinin, mesleki yeterlilik bakımından o konuyu açıklamaya/ çözümlenmeye en liyakatli uzman kimse olduğunu bilmek de önemlidir. Bunun için, bilirkişilerin kimlik ve uzmanlık bilgilerinin denetlenebilir şekilde açık olarak yazılmasında yarar vardır. Muhasebe alanı ile ilgili bir konuda "yeminli mali müşavir" belgesi mi aranacaktır, bilirkişinin muhasebe "öğretim üyesi" olması mı aranacaktır ya da "serbest muhasebeci" olmak yeterli mi görülecektir? Bu durumda karar, somut olayın gerektirdiği özellikler dikkate alınarak yargıç tarafından verilecektir (Biceroğlu, 2006: www.muhasibetr.com).

- **Tarafsız Olma Zorunluluğu:** Bilirkişi seçiminde dikkat edilmesi gereken konu, bilirkişilik vasfına sahip kişilerin tespit edilmesidir. Bilirkişilerin özel ve teknik bilgidan başka sahip olmaları gereken diğer bir özellik de tarafsız davranabilmeleridir (Uyanık, 2003; 35).

Bilirkişiler; ancak kendi mesleki bilgileri açısından taraf olma durumundadır. Bunun dışında bilirkişiler tamamen bağımsız hareket etmek zorunluluğunda olup, bilirkişi raporunda belirtilen görüş, ilgili, ilgisiz herkesin katılacağı nitelikte olmalıdır. Bilirkişi, raporunu her türlü kişisel ve siyasi düşünceden arınmış olarak tarafsız,

bağımsız, tarafların etki ve görüşlerinden uzak, objektif bir şekilde hazırlamak zorundadır (Kumkale, 2006: www.alomaliye.com).

Bilirkişi önce kendine, sonra başkalarına karşı kendisini özgür hissediyor, hiç bir etki altında kalmaksızın çalışabiliyorsa tarafsızdır. Bu tarafsızlığı sağlamak açısından taraflara bilirkişiyi ret, bilirkişiyeye de çekinme olanağı sağlamıştır. Bilirkişi taraflara kin, garez, sempati, hayranlık ve düşmanlık hisleriyle hareket etmemelidir. Bilirkişi tarafsız olmalı ve tarafsızlığını korumalıdır. Taraflardan biri topluma karşı iğrenç bir suçun muhatabı olabilir. Toplumsal psikolojiye uyarak hareket etmek, bağımsız düşünmeye ya da gerçeğe ulaşmaya engel olur. Bu gibi durumlarda bile bilirkişi itidali elden bırakmamalıdır.

Tarafsızlık ilkesinin en önemli unsurlarından biri, bilirkişinin davanın taraflarından biri ile akrabalık ya da menfaat ilişkisinin olup olmadığı konusudur. Mali müşavirlik ya da yeminli mali müşavirlik yapan kişiler, uzun zamanda birçok kişi ile mükellef- meslek mensubu ilişkisi kurmaktadır. Bu sebeple mahkeme tarafından atandıktan sonra taraflar arasında geçmişte ya da halen devam eden bir menfaat ilişkisi bulunan kişilerin yer alıp almadığının kontrol edilmesi, eğer böyle bir durum söz konusu ise; sebebi mahkemeye açıklanmak suretiyle dosyadan çekilmek en uygun davranış biçimi olacaktır (Kumkale, 2006: www.alomaliye.com).

Özel olarak mahkeme kararıyla kendilerine yetki verilmedikçe bilirkişilerin; taraflarla ilişki kurması, dosya dışında belge, bilgi ve ticari defterleri incelemesi yasal değildir. Bilirkişi kendisine verilen delillerle sınırlıdır. Mahkemeye sunulan deliller dışında taraflardan yeni deliller isteyerek değerlendirmeye esas alamaz (Çelikli, 2006b: www.muhasibetr.com).

• **Eşitlik ve Adaletli Olma Zorunluluğu:** Bilirkişiler tarafların tümüne eşit mesafede olmalıdır. Yargı karşısında tarafların eşitliği; yargıcı olduğu gibi, bilirkişiyi de bağlar. Bu nedenle bilirkişi yargıcın ya da diğer tarafın bilgisi dışında taraflardan biriyle görüşemez ya da bilgisine başvuramaz. Dolayısıyla bilirkişi, taraflardan uzak durmaya gayret göstermelidir. Tarafların kayıtlarını inceleme yetkisi bir kurula verildiğinde, defter ve belgeler tarafların adreslerinde incelenme hususu oluşmuşsa

kuruldan birden fazla kişinin söz konusu adrese birlikte gitmesinde yarar vardır (Çelikli, 2006a: www.muhasibetr.com).

- **Özen Gösterme Zorunluluğu:** Bilirkişi görevini özenle yapmalıdır. Yargılamanın amacı olan gerçeğe ulaşmak adına, sürece yardımcı olan bilirkişinin mahkemeyi aydınlatabilmesi için üstlenmiş olduğu misyonu; tüm boyutlarıyla özenle yerine getirmesi şarttır. Bilirkişi dava dosyasını bütün ayrıntılarıyla inceleyerek uzmanlık alanı ile ilgili bütün araştırma ve incelemeleri yaparak somut olayla ilgili sentez yapmaya zorunludur.

Yargıç, bilirkişiye kendi uzmanlık alanı hakkındaki bir konuda danışmakta olup, bilirkişinin altına imza attığı rapor, dava sonuçlandıktan sonra yargıtaya gidecek ve bilirkişinin bu imzada doğan sorumluluğu en az iki-üç yıl belki daha uzun süre devam edecektir. Diğer bir ifade ile bilirkişinin sorumluluğu, raporun teslimi ile sona ermemektedir. Bilirkişinin attığı imza ile ismi, mesleği ve giderek mesleki unvanı ile temsil ettiği topluluk mükellefiyet altına girmektedir (Kumkale, 2005: www.alomaliye.com).

Bilirkişilik raporunun şekli ve çerçevesi de önemlidir. Ancak ondan da önce raporun içeriğinde taraflar hemen her yönüyle belirtilmeli, bilirkişinin görevlendirildiği konunun altı çizilmeli ve araştırılan konunun detaylarına inilerek, gerekçeler ve yapılan hesaplamalar ile sonuca varılmalıdır. Sonuç bölümünde ise görevlendirmede istenilen konularda kısa, tam, net, açık basit bir anlatım tarzı ile cevaplar verilmeli, imza unutulmamalıdır (Çelikli, 2006a: www.muhasibetr.com).

- **Dürüst Olma Zorunluluğu:** Dürüstlük, adalete yardımcı olan kimse için vazgeçilmez bir erdem olmalıdır. Hazırlanacak olan rapor hiçbir etki altında kalınmadan düzenlenmelidir. Zaten dürüstlük prensibinden uzak hazırlanan bir rapor kendini hemen belli edecektir. Davalarda davacı ve davalı olarak iki taraf, bunların avukatları ile en önemlisi, bilirkişiyi denetleyen ve ömrünü hukuk dünyasında geçirmiş bir yargıç olmak üzere pek çok taraf bulunmaktadır. Bilirkişi raporu, yukarıda adı geçen taraflarca kelimesi kelimesine okunmakta, her cümlenin anlamı kendi açılarından değerlendirilmekte, yorumu yapılmaktadır. Yani kısaca bir bilirkişi raporu

imzalanmakla, mesleki bilgi ve beceriler merceğe altına alınmış demektir (Kumkale, 2006: www.alomaliye.com).

Bütün bunların yanında bilirkişilerin cezalandırılması ile ilgili olarak 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun “ Gerçeğe Aykırı Bilirkişilik ve Tercümanlık” başlıklı 276. Maddesi şu hükümleri içermektedir.

“Gerçeğe Aykırı Bilirkişilik Ya da Tercümanlık

MADDE 276. - (1) Yargı mercileri ya da suçtan dolayı kanunen soruşturma yapmak ya da yemin altında tanık dinlemek yetkisine sahip bulunan kişi ya da kurul tarafından görevlendirilen bilirkişinin gerçeğe aykırı mütalâada bulunması hâlinde, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

(2) Birinci fıkrada belirtilen kişi ya da kurullar tarafından görevlendirilen tercümanın ifade ya da belgeleri gerçeğe aykırı olarak tercüme etmesi hâlinde, birinci fıkra hükmü uygulanır.”

• **Sır Saklama Zorunluluğu:** Bilirkişiler bu görevlerini yerine getirirken edindikleri sırları saklamak zorundadırlar. Görevi nedeniyle bilgi edindiği, ancak gizli kalması gereken belgeleri, kararları ve emirleri ve diğer tebligatları açıklayan, yayınlayan ya da başkalarının bilgi edinmesini kolaylaştıran kamu görevlisine, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası verilir. Kamu görevlisi sıfatı sona erdikten sonra da bu fiilleri işleyen kimseye de aynı ceza verilir. Dolayısıyla bilirkişi kendisine tevdi edilen ve gizli kalması gereken bilgi ve belgeleri açıkladığında suç işlemiş olacağından bu sırrı saklama sorumluluğu söz konusu bilirkişilik görevi sona erdikten sonra da devam etmektedir. Bilirkişi işlemiş olduğu suçlar dolayısıyla “kamu görevlisi” olarak kabul edilerek verilecek cezalar ağırlaştırıldığı ve bilirkişinin çalışması adli görev sayılmadığından yargı görevi yapanlara karşı “hukuka aykırı olarak etkileme çalışanlara altı aydan iki yıla kadar” ceza verildiği halde bilirkişi burada kamu görevlisinin korunmasından yararlanamamaktadır. Bilirkişi işlemiş olduğu suçlar dolayısıyla kamu görevlisi tarafından işlenmiş suç olarak kabul edildiğinden bilirkişi raporunu şu ya da bu şekilde yazması için menfaat temin ettiğinde rüşvetten, görevini gerekli titizlikle yapmadığında görevi ihmal suçundan yargılanabilecektir (Çelikli, 2006b: www.muhasabetr.com).

- **Ekip Çalışması:** Kurul halinde görevlendirilen bilirkişilerin birlikte çalışması gerekir. Uzmanlık alanları farklı olanların bir düzen içinde bir araya gelerek gerekli incelemeleri yapmaları, birlikte bir sonuca varmaları gerekmektedir. Kuruldan biri liderliği ele alarak ekibi yönlendirmeli, koordinasyonu sağlamalı raporun gidişatını üstlenmelidir. Birlikte çalışan kişiler, birbirlerinin uzmanlık alanına saygıda kusur etmemelidirler. Dolayısıyla birlikte çalışan kişilerin olgun, demokrat davranışlı kişiler olması lazımdır.
- **Güvence:** Bilirkişilerin sorumluluklarından, tarafsızlıklarından, yüksek kamu menfaatlerinden söz ederken bunun yanında bilirkişinin güvencesinden de bahsetmek gerekir. Ancak henüz, bunun gerekli düzeyde ele alındığı ve çerçevesinin belirlendiğinden söz edilemez (Çelikli, 2006b: www.muhasibetr.com).
- **Gerekçe:** Gereksiz bilirkişilik raporu etik ilkelerle bağdaşmaz, bilirkişilik raporunun gerekçesi bilirkişi tarafından yapılan hesapların ayrıntılarını gidişatını ve varılan sonuçların taraflar açısından kontrolünü ve tartışılması imkanını yaratır. Dolayısıyla bilirkişilik raporu sıradan insanların kavrayabileceği, ulaşılan sonuç ile bağlantıyı kolaylıkla kurabilmesine imkan tanınmalıdır. Diğer taraftan “hüküm verilinceye kadar sanık ya da zanlı masum sayılacağı”, “şüphenin sanık lehine uygulanması gereği” ilkeleri göz önünde tutularak, kanıt elde edilemeyen durumlarda şüpheye dayanarak karar mekanizmasını hata yapmaya yöneltebilecek, sorumluluk doğurabilecek görüş bildirmekten kaçınılmalıdır (Çelikli, 2006a: www.muhasibetr.com).

4.1.2.2. Bilirkişilikte Görevlendirme

Bilirkişilik özel ve teknik bilgisine başvuru olan kişi olduğu için, Bilirkişiden istenilen bilginin, rapor edeceği hususların ne olduğunun ve kapsamının mahkemenin “görevlendirme kararı”nda açıkça belirtilmesi gerekir.

“Çözümü özel ya da teknik bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin rey ya da mütalaasının alınmasına karar verilir. Yargıçlık mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişi dinlenmez. Bilirkişinin tayini ve üçten fazla olmamak üzere adedin tespiti yargıca aittir.

Hazırlık soruşturmasında gecikmede sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet Savcısı da bu yetkiye haizdir.

Belli hususlar hakkında rey ve mütalaalarını beyan ile kanun tarafından görevlendirilmiş resmi bilirkişi varsa, hususi sebepler olmadıkça başkası tayin edilemez” (CMUK md.66).

“İdari Yargılama Usulü Kanununda hüküm bulunmayan hususlarda, yargıcın davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usul Muhakemeleri Kanunu uygulanır” (Özko1, 2005; 71). “Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme ya da yargıç tarafından re’sen yapılır”(İYUK md.31)

Görevlendirmeye ilişkin yazılarda tarafların iddia ve savunmaları ile dava dosyası içerisindeki bilgi ve belgelere göre rapor düzenlenmesi istenebilir. Bilirkişi bu şekilde görevlendirildiğinde, bilirkişiye “yargıcın yardımcısı olma” kimliği tanınmaktadır. Bu durumda bilirkişi özel ve teknik bilgisi dışında;

- Dava dilekçesini özetlemeli,
- Davalı tarafın cevabını,
- Cevaba cevap yazılarını,

dikkate alarak, dava dilekçesinde istenilen hususların gerçekleşip-gerçekleşmediğini, alacak tutarını, gerekiyorsa faizi de hesaplayarak rapor düzenlemek zorundadır. Diğer taraftan bilirkişi dava dosyasında bulunan belge ve bilgilerle bağlıdır (değınilenlerin dışında kendiliğinden belge ve bilgi temin etmesi ve bunları temin etmek için çalışması yasal değildir) (Çelikli, 2006b: www.muhasabetr.com).

Bilirkişi incelemesine karar verildikten sonra, bilirkişi seçimi aşamasına geçilecektir. İYUK md.31, araştırma ilkesinin bir sonucu olarak, bilirkişi seçiminin ilgili yargıç ya da mahkeme tarafından re’sen yapılacağı belirtilmektedir (Özko1, 2005; 72).

Bilirkişinin görev alanını iddianame ve görevlendirme ile ilgili mahkemenin kararı belirler. İddianamede belirtilen çerçevede incelenmesi istenilen konuların görevlendirme kararında ayrı ayrı belirtilmesi gerekir.

4.1.2.3. Bilirkişilik Sistemine Yöneltilen Eleştiriler

Bilirkişilik sisteminde pek çok sıkıntı yaşanmakta ve sistemde bir revizyona gidilmesi ihtiyacı kendini hissettirmektedir. Bu bölümde, konuyla ilgili kişilerin yazılı ve sözlü açıklamalarına dayanarak bilirkişilik sistemine yöneltilen eleştirilerden bazıları ana hatlarıyla aşağıdaki gibidir:

Bilirkişilik, yargılama sürecinin gerekli bir unsuru olduğu halde, uygulamada bu kurumun bütünüyle yozlaştığı, hukuki konularda bile bilirkişiye gidildiği, bilirkişilerin yargıcın yerine geçerek onun yetkisini kullandığı gibi şikayetler yaygın olarak dile getirilmektedir. Çoğu kez, bilirkişi olarak seçilen kişilerin inceleme yapacakları alanlarla ilgili uzmanlıklarının olmadığı, düzenledikleri raporlarda bir anlamda yargıyı da yanılığa düşürdükleri gözlemlenmektedir (Seviğ, 2002).

Adli mekanizmanın içinde olan ya da bir şekilde adli mercilere işi düşen, hemen herkesi; adli sistemin son derece ağır işlediği, gelişen teknik ve teknolojileri kullanmada yetersiz kaldığı yönünde fikir beyan etmektedir. Adli personelin çağın getirdiği ve gerektirdiği teknolojik eğitim altyapısına sahip değildir. Meslek içi eğitim, kadro yapılanması ve mali kaynakların yönetiminde planlı davranılmadığı, yakın ve uzak dönem sistem yaklaşımı ile olayların değerlendirilemediği ve böylece sorunların her gün katlanarak büyüdüğü bir gerçektir. Bir başka olumsuzluk olarak da adli mekanizmanın bilimsel ve sosyal kurumlar ile eşgüdüm ve sürdürülebilir ilişkilerinin tanımlanmadığı görülmektedir (Bakırcı, 2003: <http://www.turkhukusitesi.com>).

Bilirkişilikte yaşanan sıkıntıların belki de en önemlisi, bilirkişilik görevinin yerine getirilmesinde meslek branşlarına göre resmi bir liste ve kaynağın bulunmamasıdır. Mahkemeler genellikle bilirkişileri kendi imkanlarına göre bulurlar ya da kendilerine uzman olarak tanıtılan kişilerin kurdukları diyaloglara göre bilirkişi tayin etmektedirler. Oysa yargıda etkinliği tartışılmaz olan bilirkişilerin, seçilme yöntemlerinin belirlenmesi, uzmanlık, kariyer ve katılım belgesi vb. belge sahibi

olanların öncelikle görevlendirilmesi gerektiği gibi bilirkişi tayininde oluşturulacak bu listelerin esas alınması doğru olacaktır (Oktay, 2000: 12).

Bilirkişilikte yaşanan olumsuzluklar aşağıdaki sonuçların gerçekleşmesine yol açmaktadır (Bakırcı, 2003: <http://www.turkhukusitesi.com>).

- sisteme güveni arttıracak, sorunların çözümüne esas olacak, beklenen yapılanma ve gerekliliklerinin gerçekleşmemesine;
- sistemin çok yavaş işlemesine ve kendisini yenileyememesine,
- teknik ve teknolojik alt yapı eksikliği, buna bağlı teknik ve teknolojik eleman eksikliği nedeni ile karşılaştığı teknolojik adli olayları ve sorunları tanımlayamamasına,
- ileride karşılaşılabilecek sorunları belirleyip önceden önlem alamamasına sebep olur.

Adli sistemimizin yapılanmasında, adli bilimler çerçevesinde yeterli ihtisas mahkemelerinin ihdas edilmemiş olması, yerel düzeydeki mahkemelerin birbirinden farklı birçok konuda çözüm aramasına sebep olmaktadır. Bu çerçevede karar vericilerin bilhassa teknik olmak üzere adli bilimler konularında yetersiz ve konunun çözümüne esas olarak ne aradığını bilememesi, avukatların davaya ilişkin yeterli destek alma ihtiyacını duymamaları, dilekçelerinde adli bilimlere ait konulardaki argümanlarını yeterince belirtememeleri, yargılama sürecinde bu konuları mahkemede tartışamamaları, sorunların çözümünü son derece güçleştirmektedir (Bakırcı, <http://www.turkhukusitesi.com>).

Bu olumsuzluklar düşünüldüğünde sorunun çözümünün büyük ölçüde bilirkişi incelemesine kalmış olduğu açıktır. Ancak bu noktada da konunun özüne uygun olmayan ya da konusunda uzman olmayan, eş/dost tavsiyesi ya da hatır/gönül ilişkileri çerçevesinde seçilen, davanın çözümüne yönelik hukuki ve teknik inceleme becerisi olmayan bilirkişi uygulamaları ana sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Adli sistemimizde jeolog ile geoteknik mühendisi hatta mimar ile mühendis kavramı dahi birbirine karışmaktadır. Bir trafik kazasındaki kusur oranını gemi inşa mühendisi ya da makine mühendisi, bir inşaatın statik hesabını mimarın yaptığı, son derece spesifik bir suç olan

bilifim anlaşmazlıklarının ozumunde teknik yeterliliği sadece bilgisayar kullanmak olan kişilerin bilirkişi olarak seğildikleri görülmektedir (Bakırcı, <http://www.turkhukusitesi.com>).

Bilirkişiler uzman kişilerdir ve bu uzmanların seçimi de zor bir konudur. Çoğu zaman aynı kişilerin birçok konuda hatta bazen uzmanlıkları dışında da görevlendirildiğini ve bu kişilerin adeta bir ikinci meslek olarak bilirkişilik yaptıklarını, hatta bazen bunu asıl meslekleri haline getirdiklerini görüyoruz. Bu da kanunun amacına ters düşen bir durumdur. Bilirkişilerin mutlaka belirli niteliklere sahip uzman kişiler arasından seğilmesi sağlanmalı ve bu amaçla bilirkişi listeleri düzenlenmelidir (Türk, 2000: 18).

Heyet raporu istenen davalarda birçok zaman heyet bir araya gelememekte yine raporu bir kişi hazırlamaktadır. Hazırlanan bilirkişi raporlarında ise inanılmaz hatalar, hukuki kavram eksiklikleri ve yetersizlikler görülmektedir.

Bilirkişi incelemelerinde teknolojik donanım ve gerekliliklerden de yeterince faydalanılmadığı görülmektedir. Bu yargılamanın ileriki aşamalarında delillerin bilmeden de olsa karartılmasına ve hakkın zail olmasına neden olmaktadır. Sistemde “acil müdahale sistemi” ya da prosedürü de mevcut değildir. Yangın afeti, bina göçmesi, trafik kazası, iş kazaları vb. gibi konularda olay yeri incelemesinin zaman geçirilmeden (en fazla 3-6 saat arası) yapılması, nasıl yapılması gerektiğinin de bir prosedürü olması gerekmektedir. Oysa başlayan bir dava sürecinde mahkeme tarafından bilirkişi incelemesinin gerekliliği ve buna bağlı olarak bilirkişi atanmasının ardından bilirkişi olayla ilgili incelemeyi yaparak, ilgili raporu hazırlamaktadır (Bakırcı, <http://www.turkhukusitesi.com>).

Mahkemelerin farklı birçok konuda sadece bir bilirkişiye bağlanmış oldukları görülmektedir. Bu uygulamalar dosyaların mahkemeye geri dönme süresinin uzamasına, bilirkişinin iş yükü nedeni ile eksik raporlar hazırlamasına zemin hazırlaması ve mahkemenin ek rapor talebine neden olması ya da yeniden heyet kurularak bilirkişi raporu hazırlattırılması gibi son derece olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Özellikle ilk tespit aşamasında delillerin yeterince toplanamaması ise hak arayanların haklarının kaybolmasına neden olmaktadır.

Bir diğer önemli sorun da bilirkişilerin özel teknik bilgiyi gerektiren konularda, o yönde görüşlerini açıklamaları gerektiğidir. Oysa uygulamada bilirkişiler hukuki alanda değerlendirme yaparak yargıç yetkilerini kullanmakta, yargısal nitelikli görev yapmaktadırlar. Yargının ağır iş yükü nedeniyle kolaycı bir anlayışla bu fiili durum benimsenmiştir. Türk Milleti adına karar veren yargıçlar, bu yetkilerini bazen bilirkişilerle paylaşmakta, yargıca yardım etmesi gereken bilirkişinin görüşleri, yargının kararı olmaktadır (Oktay, 2000: 11).

Bilirkişilikle ilgili en önemli sorun şudur: Suçu işleyene caza verecek, kişilerarasındaki hukuki uyuşmazlıkları çözecek olan kişi yargıçtır, bilirkişi değildir. Bilirkişi görüşü bir delil değil, delillerin takdiri bakımından bir araçtır. O nedenle HUMK bilirkişinin görüşünün yargııcı kesinlikle bağlamayacağını açıkça ifade etmiştir. Özel ya da teknik bilgi isteyen konularda bilirkişinin görüşünden yararlanır. Eğer bilirkişinin görüşü kendisinden sorulan konuya tam açıklık getirmiyorsa, yargıç ek rapor isteyerek çelişkinin giderilmesini isteyebilir ve gerekirse yeni bilirkişi tayin edebilir (Türk, 2000: 17).

Bilirkişinin emeğinin ücretlendirilmesi noktasında da sorunlar yaşanmaktadır. Bazı dava konularında çözüm; kapsamlı bir araştırmayı, laboratuvar çalışmasını, masa başında teknik ve teknolojik analiz çalışmasını gerektirebilmektedir. Bu durumlarda mahkemeler; emeğin yoğunluğunu rutin işler ile karıştırmakta, bilirkişi ücretlerini işin zorluğuna ya da serbest piyasa şartlarına göre ayarlayamamaktadırlar. Mahkemeler tarafından trilyon liralık davaya da milyarlık davaya da aynı bilirkişi ücretinin takdir edildiği görülmektedir. Düşük ücretler ile bilirkişilik görevini yerine getirenlerin; genellikle yeterli teknik bilgi ve donanımına sahip olmadıkları, genellikle bilirkişilik görevini emekliliklerinde yaptıkları, konunun önemini yeterince anlayamadıkları, hatır-gönül ilişkileri çerçevesinde bu işi yaptıkları, ücretsel tatmini; kaldırabilecekleri yükün çok üstünde dosya olarak sağladıkları, taraflar ile kayıt dışı ücret ilişkisine girdikleri görülmektedir. (Bakırcı, 2003: <http://www.turkhukusitesi.com>).

Bilirkişi ücretleri, yasalar gereği yargıçlar tarafından belirlenmektedir. Yargıçlar, kaybettiği iş süresi için alacağı tazminat, inceleme ve yolluk masrafları ve çalışmasını dikkate alarak uygun bir ücret tespit etmektedirler. Bir örnek verilecek olursa, bir

davada yargıç 2 elektrik mühendisi ve 1 inşaat mühendisinden oluşan 3 kişilik bir bilirkişi heyet oluşturmuş ve ataması yapılmıştır. Heyet için belirlenen ücret 45 milyon lira olup kişi başına 15 milyon lira (yaklaşık bir günlük ücret) düşmektedir. Ancak bunun yanında bir de TMMOB'nin de bu konuda hazırladığı bir ücret tarifesi bulunmaktadır ve araziden geçen kişi başına 63.750.000 Lira ve her rapor için yine kişi başına 42.500.000 Liralık ücret belirlenmiştir; bu durumda aradaki fark çok büyük ve mahkemenin tayin ettiği rakam ise çok komik görünmektedir (Saygıner, 2000: 93).

Adli vakaların çözümüne esas teşkil eden araştırma ve incelemelerin yüzeysel kalmasına neden olan bu sebepler, Uygulamada karşılaşılan ve “ateş düştüğü yeri yakar” misali problem ile yüz yüze gelmedikçe konunun yeterince anlaşılmasına neden olmaktadır. Bilirkişilik, yargılama sürecinin gerekli bir unsuru olduğu halde, uygulamada bu kurumun bütünüyle yozlaştığı, adliye koridorlarında bekleyen kadrolu bilirkişilerin olduğu, hemen her konuda bilirkişilere başvurulduğu, mahkemelerin Yargıtay'ın yerleşik içtihatlarına rağmen hukukçu bilirkişileri de dava sürecinde bilirkişi incelemeleri için davaya kattıkları bilirkişilerin yargıcın yerine geçerek onun yetkisini kullandığı gibi şikayetler sıkça duyulmakta ve görülmektedir. Sistemdeki olumsuzluklar, yetersizlikler ve inanılmaz hatalar sonucunda ortaya çıkan sorunlar, adalet kavramına olan güvenin azalmasına, devlete olan güvenin azalması ve güven bunalımına, devlet kurum ve kuruluşlarında, adalet hizmeti alan kişi ya da kurumlarda zaman kaybının yanı sıra güç ve inanç kaybına da yol açmaktadır (Bakırcı, 2003, <http://www.turkhukusitesi.com>).

4.1.2.4. Bilirkişilik Sistemi İçin Çözüm Önerileri

Önceki bölümde kısmen ele alınan bilirkişilik sistemi için konunun uzmanları tarafında getirilen çözüm önerileri, zamana yayılarak, yakın dönem için çözüm önerileri ve uzak dönem için sunulan çözüm önerileri olarak iki kategoride ele alınmıştır (Bakırcı, 2003: <http://www.turkhukusitesi.com>):

a. Yakın Dönem İçin Çözüm Önerileri

Adli sistemimiz içerisinde yürürlükteki kanun ve uygulamalar ile amaçlanan sistem doğrultusunda bilirkişilerin nitelikleri; konusunda uzmanlık, teknolojik donanım, hukuk kavramına yeterlik, tarafsızlık ve dürüstlük olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bilirkişilik görevinin son derece aktif ve dinamik, zeki, olayın mantığını sistematüğını ve simülasyonunu kurmaya vakıf kişilerce yapılması son derece önemlidir. Bu düşünce ile sorunun yakın dönem için çözüm önerileri aşağıdaki gibi belirlemektedir (Bakırcı, 2003: <http://www.turkhukuksitesi.com>):

- Üniversitelerdeki yerleşik anabilim dalları disiplini çerçevesinde yargının ihtiyaç duyduğu bilim dalları Adli Bilimler adı altında toplanmalı, dosyanın konusuna göre seçilecek “bilirkişi” bu çerçevede ilintilendirilmeli ve buna göre uzmanlık sertifikası aranmalıdır.
- Tüm yargı alanlarında delil tespitinin bir prosedürü oluşturulmalıdır. Bunun için; davanın cinsine ve şekline göre delillerin alınması, saklanması ve değerlendirilmesine kadar geçen sürenin tanımlanması ile laboratuvar çalışmalarının bir prosedüre bağlanması doğrultusunda içtihat çıkartılmalı ve asgari standartlar sağlanmalıdır. Günümüzün teknik ve teknolojik imkan ve kabiliyetleri düşünülerek resim, fotoğraf, film gibi olanaklar ile tespit günü ve anının hava durumu gibi ortam şartları mutlaka dosyasında bulunması sağlanmalıdır.
- Adli Bilimler çerçevesinde “acil müdahale sistemi” ve prosedürü oluşturulmalı, bu konuda yapılanma sağlanmalıdır.
- Dava dosyasında bulunan bilirkişi raporlarının progressive yöntem ile hazırlanmasına önem verilmeli, raporlardaki eksiklikler, davacı ve davalıların beyanları ile yargıcın açıklanmasını istediği hususlar doğrultusunda bilirkişi tarafından açıklama yapıp rapor bütünlüğe kavuşmadan yeni bir rapor için bilirkişi incelemesine imkan verilmemelidir.
- Bilirkişi ücretinin, serbest piyasa rayiçleri, konunun önemi ve harcanacak emeğe göre saptanması için kriterler yaratılmalı, bilirkişi ücreti “taktirden” kurtulmalıdır.
- Devletin bu konuya verdiği önemin bir göstergesi olarak bilirkişi ücretleri üzerindeki aşırı vergi yükü kaldırılmalıdır.

b. Uzak Dönem İçin Çözüm Önerileri

- Asıl olan “Adli Bilimler“ çerçevesinde sadece adli konuların çözümlerinde kullanılacak elemanları yetiştirmektir. Bu çabalar teknolojik gelişim çerçevesinde devletin hukuki etkinliğini arttıracaktır. Bu konuda tüm üniversitelere, teknoloji araştırma merkezlerine ve demokratik kitle örgütlerine düşen görevler tanımlanmalı, adliye ile eşgüdüm prensipleri oluşturulmalı ve bu doğrultuda süreklilik sağlanmalıdır.
- İhtisas mahkemeleri kurulmalıdır. Bu ihtisas mahkemelerinde, konusuna göre karar verme yetisine sahip uzman (teknik konu ise mühendis yargıç gibi) yargıçlar bulunmalıdır. Bu mahkemeler, kararı belirleyici adli mühendislik hizmetleri ve laboratuvarlar ile desteklenmelidir.
- Teknolojik standartları ülkemizde belirlenmemiş olan her türlü ithal malın, ithal izni verildiği andan itibaren tüm teknik özellikleri ve standartları saptanmalı kendi standartlarımız ile arasındaki farklılıklar belirlenmeli, bu doğrultuda oluşturulacak bilgi ve dokümanların hukuki anlaşmazlıklarda kullanılmak üzere devlet garantisi altında oluşturulacak bilgi bankalarında toplanması sağlanmalıdır.
- Adli danışmanlık ve bilirkişilik hizmeti verecek, cezai sorumluluğa haiz özel yeminli büroların öngörülecek yönetmelik ve standartlar çerçevesinde hizmet vermesi sağlanmalıdır. Bu bürolardan alınacak ön raporlar ile uyuşmazlıkların çözümlenmesine yardımcı olunarak davaların gereksiz yere adliyelere taşınması önlenmelidir.
- Ülke, bölge ve il düzeyinde Adli Bilimler Danışma Konseyleri kurulmalıdır. Bu sayede bilirkişilik mekanizması birbirine bağlı zincirler ile denetlenmeli, yetersiz kalınan noktalarda bu bilimsel danışma konseylerinin tavsiyeleri alınmalıdır.
- Bilirkişi yetiştirilmesi kadar yetişen elemanların sürdürülebilir eğitimi sağlanmalı, açılacak eğitim seminerleri ile sistemin dinamiği korunmalıdır.

4.2. Muhasebe Mesleği ve Bilirkişilik

Muhasebe meslek kurallarını düzenleyen 3568 sayılı Kanunun “Yasaklar” başlıklı 45. Maddesi bilirkişiliği, “meslekle bağdaşmayan işlerden sayılmaz” olarak nitelemiştir. Bu açıdan 3568 sayılı Yasa çerçevesinde unvana sahip meslek mensuplarından olan “Serbest Muhasebeci”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir”ler meslekleri ile ilgili olarak bilirkişi görevi alabilmektedirler.

Meslek Mensubu, HUMK’nun 275. Maddesinde bulunan “ Mahkeme çözümü özel ve teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir” hükmü uyarınca bilirkişi olarak atanmaktadırlar. Bilirkişinin yaptığı iş, gerçekten özel ve teknik bilgiyi gerektirmektedir. Bir meslek mensubu,

- Muhasebe Hukuku’na,
- Muhasebenin Temel Kavramları’na,
- Mali Tabloların İlkeleri’ne göre incelemesini yapmak ve yılların süzgecinden geçerek oluşan tecrübelerini de katarak raporunu hazırlamak durumundadır (Biceroğlu;2006: www.muhasetr.com). Diğer bir anlatımla mahkeme onları, görevlerini bu çerçevede yapacaklarını düşünerek atamaktadır.

- **Mahkeme’nin Atama Kararı**

Bilirkişilerin seçiminde tek yetki sahibi kişi yargıçtır. Yargıç, önünde bulunan davada konunun bilirkişi tarafından incelenmesi gerektiğini düşünüyor ise bilirkişinin seçimini yaparak kararını verir. Tarafların da bilirkişi incelemesini isteme haklarının bulunduğunu unutmamak gerekmektedir. Ancak son söz yargıcıdır.

Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu’nun (CMUK) 66. Maddesi Hukuk Usulü Muhakemeleri Yasasının (HMUK) 276. Maddesinde yer alan “ehlivukuf” sözcüğü “bilirkişi” olarak Türkçeleştirilmiştir (Türk, 2000: 14)

HMUK 276. Maddenin 1. bendinde bulunan “ *Ehlivukuf, iki taraf ittifak etmedikleri halde tahkikat yargıçı tarafından intihap olunur*” hükmü çerçevesinde tarafların bilirkişi seçimi konusunda anlaşamamaları ve kendi düşündükleri bilirkişileri

mahkemeye bildirmedikleri takdirde bilirkişi seçimini kendisi yapar. Yargıç bilirkişi seçim kararında, bilirkişilerin kaç kişi olması gerektiğini de belli eder.

Yargıç, HUMK'nun 279. Maddesindeki “ *Yargıç, iki tarafın ifadesini istimadan sonra ehli-vukufa sorulacak sualleri tayin eder.* “ hükümleri çerçevesinde bilirkişi atama kararında bilirkişiden isteyeceklerini de belli eder. Diğer bir anlatımla Mahkemenin bilirkişi görevlendirme kararında bilirkişinin görevleri de açıklanmıştır. Bilirkişiler mahkemenin bilirkişi atama kararında belli ettiği görevleri yerine getirmekle yükümlüdürler. Sayılan görevlerin dışında herhangi bir işlem yapamazlar. Mahkeme kararında defter ve belgelerin incelenmesi yetkisi verilmiş ise, defterlerin incelenmesini yapabilme olanağı bulunmaktadır. Yargıç defterlerin mahkemeye ibraz edilmesini ya da tarafların işyerlerinde incelenmesine karar verebilir. Bilirkişi bu kararlar doğrultusunda hareket ederek davranmak ve sonuçta raporunu düzenlemek durumundadır (Kumkale, 2005: www.alomaliye.com) .

Çok sık rastlanmasa da bazen yargıç bilirkişinin defter ve belgelerin işyerinde incelenmesi sırasında tarafların da hazır bulunmasına karar verebilir. Bu durumda bilirkişinin ilgili işyerini ziyaretinde tarafların ya da vekillerinin burada bulunuyor olmasına dikkat etmesi, incelemesini bu heyet huzurunda yapması gerekmektedir.

4.2.1. Muhasebe Uzmanının Bilirkişi Olarak Görevlendirildiği Bazı Suçlar

Yeminli Mali Müşavir sıfatıyla görevlendirilen bilirkişinin aynı zamanda hukukçu olması gerekmez. Ancak bilirkişi olarak görevlendirilecek kişinin görevlendirildiği alanda genel kültür düzeyinde de olsa hukuki bilgi sahibi olmasında yarar vardır. Mali yönü olmayan hemen hemen hiçbir suç yok gibidir. Mali yönü olmadığı düşünülen cinayetlerin bile bir çıkar çekişmesine dayandığı düşünülürse, mali müşavirlere bütün ceza hukuku alanında ihtiyaç duyulabileceği söylenebilir.

Zimmet Suçu: Zimmet suçu kamu idaresine karşı işlenen bir suçtur. Zimmet suçunun tanımı Türk Ceza Kanununun (TCK) 247. maddesinde yapılmıştır. Görevi nedeniyle zilyetliği kendisine devredilmiş olan ya da koruma ve gözetmekle yükümlü olduğu malı kendisinin ya da başkasının zimmetine geçiren kamu görevlisi beş yıldan on yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

VUK'da Öngörülen Sahte Belge Düzenlemek ve Kullanmak Suçları: Bu suçlar TCK'da değil 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun ikinci kısmında düzenlenmiştir. VUK açısından sahte belge düzenleme suçu sahte belgenin tanımı VUK 359/B-1 maddesinde yapılandırılmıştır. Buna göre gerçek bir muamele ya da durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeler, sahte belgelerdir. Yasaya göre sahteliğin belgenin aslında ya da suretinde yapılması arasında bir ayırım yapılmamıştır. Vergi kanunları uyarınca fatura ve diğer belgelerin hiç düzenlenmemesi sahtecilik olarak kabul edilmemektedir.

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yazılı, Asliye Ceza Mahkemesi'nin görevine giren ve yaptırımını altı aydan üç yıla kadar hapis cezası olan kaçakçılık suçları;

1. Defter ve Kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
2. Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan ya da kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
3. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucu doğuracak şekilde tamamen ya da kısmen başka defter, belge ya da diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,
4. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
5. Defter ve belgeleri gizlemek,
6. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ya da bu belgeleri kullanmak, suçlarıdır.

Ağır Ceza Mahkemesinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları: Ağır ceza mahkemesinin görevine giren ve yaptırımını 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası olan vergi kaçakçılığı suçları ise;

1. Defter, kayıt belgeleri ve yok etmek,
2. Defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfalar koymak ya da hiç yaprak koymamak,

3. Belgelerin asıl ve suretlerini tamamen ya da kısmen ya da kısmen sahte olarak düzenlemek,
4. Sahte olarak düzenlene belgeleri kullanmak,
5. Maliye bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak, sahte olarak basmak, bu belgeleri kullanmak, olarak kabul edilmiştir.

4.2.2. Bilirkişi Olarak Atanan Muhasebe Uzmanının Yapabileceği İncelemeler

Bilirkişilik, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HMUK)'nun 275. maddesi uyarınca yargılama sürecinde özel ve teknik bilgiye ihtiyaç duyulan hallerde bilgi ve görüşüne başvurulmuş kişidir. Muhasebe uzmanlarının, bilirkişi olarak görevlendirilmeleri durumunda, kendilerinden:

- Tarafların defter ve belgelerinin incelenmesi,
- Diğer belgelerin incelenmesi,
- Ayın olan sermayenin ve devir alınacak işletmenin değerinin tespiti,
- Ayın olarak konulacak demirbaşın değerinin tespiti,
- Borçların sermayeye ilavesinde yapılacak tespiti,
- Bilanço usulü defter tutan mükelleflerin işletmelerin şirketine dönüştürülmesi,
- Şirket birleşmelerinde yapılacak tespit,
- Şirketlerin nevi değiştirmesi halinde yapılacak tespit,
- Faaliyet tespiti,
- Tasfiye için tespit,
- Sermayenin azaltması,

gibi durumlarda, şirketin belli şartları taşıyıp taşımadığının tespiti için bilirkişi raporu istenmektedir.

4.3. Lisans Eğitimi ve Disiplinlerarası Etkileşim

Lise bittikten sonra ülkemizde uygulanan ve ÖSS sınavı sonucu elde edilen puan ile 4 yıllık eğitim veren üniversitelerde yapılan eğitim, lisans eğitimi olarak adlandırılmaktadır. Serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir, avukat, yargıç, savcı gibi araştırma konusuyla ilgili meslek gruplarında faaliyet gösterebilmek için lisans eğitimi birinci derecede yeter koşuldur.

Adli muhasebecilik faaliyeti geliştirilecek olsa, bu eğitimlerden hangisini temel alarak bir düzenlemeye gidilmelidir. Buna göre, muhasebeciler hukuk ve suç bilimi mi okumalı, hukukçular muhasebe ve suç bilimi mi okumalı, emniyet (suç) görevlileri hukuk ve muhasebe mi okumalı?

Bu bölümde ilgili fakültelerde bu derslerin dağılımı ele alınarak, konu hakkında bir kanaate ulaşılmaya çalışılacaktır.

4.3.1. Hukuk Eğitimi İçerisinde Muhasebe

İstanbul Üniversitesi, Kocaeli Üniversitesi, Marmara Üniversitesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Akdeniz Üniversitesi, Selçuk Üniversitesi, Anadolu Üniversitesi, Galatasaray Üniversitesi, Dicle Üniversitesi, Uludağ Üniversitesi, Atatürk Üniversitesi ve Erciyes Üniversitesi gibi üniversitelerin Hukuk Fakültelerine ait ders planları incelendiğinde 8 yarıyıllık ders planlarında muhasebe dersine rastlanamamıştır. Sadece Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ders Planında 7. ve 8. dönemlerde 2'şer kredilik "Muhasebe1" ve "Muhasebe2" derslerinin olduğu görülmüştür.

4.3.2. Muhasebe Eğitimi İçerisinde Hukuk

İşletme, iktisat, maliye, muhasebe programlarından mezun olanlar Mali Müşavirlik mesleği faaliyetinde bulunabilmektedirler. Yukarıda adı geçen üniversitelerin muhasebecilik mesleği için gerekli yeterlikleri sağlayacak ilgili bölümlerinin ders planları incelendiğinde, Temel Hukuk (bazı üniversitelerde Hukukun Temel Kavramları adı altında olabilmekte), Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, Vergi Hukuku, İşletme Hukuku, Türk Vergi Sistemi, İş Hukuku (bazı üniversitelerde İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku adı altında olabilmekte), Anayasa Hukuku, Sermaye Piyasası Hukuku gibi hukuk derslerinden birçoğunun ders planında yer aldığı görülmektedir.

Dolayısıyla muhasebe mesleğinde faaliyet gösteren kişiler lisan eğitimi sırasında muhasebe derslerinin yanısıra hukuk dersleri de almaktadırlar.

Muhasebe uygulamaları yasalar çerçevesinde belirlenmiş ve yasalarla sınırlandırılmış olup, muhasebe meslek elemanı olabilmek için TÜRMOB tarafından yapılan SMMM sınavında ise adaylar, hukuk sistemleri, haklar, medeni hukuk, borçlar hukuku, ticaret hukuku, şirketler hukuku, yönetsel yargı, icra hukuku, iş hukuku, sosyal güvenlik hukuku konularından sorumlu tutulmaktadır (Kocaman, 2007).

Muhasebe uygulamaları özellikle, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, İş Kanunu, Borçlar Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu gibi kanuni uygulamalarla bütünleşmiş olarak karşımıza çıktığı için, meslek mensuplarının bu hukuk kuralları ile getirilen düzenlemelerden uzak kalmaları imkansız olacaktır.

4.3.3. Suç Bilimi (Kriminoloji) Eğitimi İçerisinde Muhasebe

Hileli uygulamalar ve yolsuzluklar bir yönüyle mali suçlar kapsamında da olduğu için, Polis Akademilerinin müfredatında konuyla ilgili ders olup olmadığını araştırmak amacıyla Polis Akademisi Ders Planı incelendiğinde muhasebe konulu bir ders olmadığı görülmüştür. Fakat Kaçakçılık ve Organize Suçlar Şube Müdürlüklerinin bulunduğu ve bu müdürlüklerde mali polisin görev aldığı göz önüne alınarak mali polis eğitiminde muhasebe derslerinin hangi seviyede yer aldığını öğrenmek için Polis Akademisi Dekanlığıyla yapılan görüşmede, kendilerinin eğitim programında muhasebe konulu hiçbir dersin yer almadığı öğrenilmiştir. Mali polisin eğitimi ile ilgili olarak “TADOC” adlı birim ile iletişim kurulması gerektiği Polis Akademisi Dekanlığı tarafından ifade edilmiştir.

Ülkemiz, özellikle 90'lı yıllardan itibaren, uyuşturucu madde kaçakçılığı ve organize suçlarla mücadele alanında önemli başarılar göstermiş ve anılan suçlarla mücadelesini ulusal boyutun ötesine taşıyarak uluslararası düzeyde yürütebilmenin altyapısını oluşturmak için her türlü girişimi desteklemiştir. Bu anlayışın sonucunda;

- Türkiye'nin ulusal ve uluslararası düzeyde uyuşturucu ve psikotrop maddelerin yasadışı üretim, kullanım ve kaçakçılığına karşı süregelen kararlı mücadelesini eğitim sahasında da sürdürmek,

- Organize suç gruplarıyla mücadeleyi, bilimsel veriler ışığında sürekli ve sağlıklı kılabilmek,
- Bölgesel ve uluslararası işbirliğinin kurulması, sürdürülmesi ve geliştirilmesi için uygun bir zemin oluşturmak,
- Değişik ülkelerden ve Ülkemizdeki farklı kurumlardan gelen kursiyerleri kaynaştırma yoluyla, anılan suçlarla mücadele alanında sosyal bir network kurmak, dolayısıyla uluslararası işbirliğinin güçlenmesine katkıda bulunmak gibi amaçlara ulaşmak doğrultusunda; Birleşmiş Milletler öncülüğünde ve Türkiye - UNODC işbirliği çerçevesinde, 26.06.2000 tarihinde Ankara'da Emniyet Genel Müdürlüğü Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı'na bağlı olarak Ülkemizin ilk uluslararası nitelikli mücadeleciler kurum akademisi olan; “Türkiye Uluslararası Uyuşturucu ve Organize Suçlarla Mücadele Akademisi (TADOC)” kurulmuştur (www.tadoc.org.tr).

Ülkemizde 81 İilde bulunan Emniyet Müdürlüklerinde “Kaçakçılık ve Organize Suçlar (KOS)” Şube Müdürlükleri bulunmakta olup, mali polis bu birimlerde faaliyet göstermektedir. İlgili birimden bir amir ile yapılan mülakatta, alınan eğitimde idare hukuku, borçlar hukuku, medeni hukuk, ticaret hukuku, anayasa hukuku gibi hukuk içerikli derslerin de yer aldığı bir eğitim programına sahip olunduğu, ancak bu programda hiçbir muhasebe dersinin yer almadığı; mali polisin 15 günlük bir program dahilinde mali süreçlerle ilgili eğitim aldığı, bunun sonucunda, sahte fatura, naylon fatura, resmi ve özel belgelerde sahtekarlık ve vergi kaçakçılığı konularında bilgi sahibi olunduğu öğrenilmiştir.

Ancak, yapılan görüşmelerde mali polisin muhasebe konularındaki eğitim noksanlığının farkına varıldığı; bu konu giderilmesi gereken bir ihtiyaç olarak ön plana çıkartıldığı anlaşılmıştır. Buna paralel olarak Ankara’da bir üniversite ile yapılan bir protokol doğrultusunda farklı illerden gelecek mali polisten 30’ar kişiden oluşan iki ayrı grup için, uzman eğitici olmaları ve operasyonel faaliyetlerde kendilerinden yararlanabilmek amacıyla 5 haftalık bir eğitim programının planlandığı ve birinci grup eğitimlerinin kısa süre içinde başlanacağı bilgisi alınmıştır.

4.4. Adli Muhasebe Eğitiminin Gerekliği

Ekonomik işlerin giderek karmaşıklaşması iş hayatında bir takım olumsuzlukları ve karışıklıkları da beraberinde getirmiştir, buna bağlı olarak da iş hayatında yaşanan suçlarda artışlar olmuştur. Adli muhasebeciler ekonomik ve ticari anlaşmazlıklarda yöneticiler ve çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hileli uygulamaların belirlenebilmesi ve gerektiğinde mahkemelere intika etmiş olan ihtilafli işlerde gerek avukata, gerek mahkeme heyetine uzmanlığıyla yardımcı olan kişilerdir.

Adli muhasebenin üç boyutuyla da bir ihtiyaç olduğu bir gerçektir. Ancak bilirkişilik konusunda yaşanan sıkıntılar ve mesleğin adının “adli” kelimesini içermesi öncelikle işin hukuka aksetmiş ihtilafli konularda uzmanlık boyutunu ön plana çıkartmaktadır. Mahkemeye intikal etmiş olaylarda, ihtilafli konuların çözümü için mahkemelerde görüş bildiren bilirkişilerin, uzmanlık ve güvenilirliği de günümüzde şaibeli bir duruma gelmiştir.

Ticari davalar, ticari defter kayıtları ve bunların dayanağını oluşturan belgeler aracılığıyla ya kazanılır ya da kaybedilir. Muhasebecilerin muhasebe belge ve kayıtlarını noksan tanzim etmesi sonucu, kişisel olarak işletmenin, ilgili gruplarla (işçi, işveren, sendika, kamu kurum ve kuruluşları, vergi dairesi, müşteri ve alacaklılar) düşeceği uyuşmazlıkların asgariye indirilmesi açısından, hukukçuların ise üstlendikleri davalarda esas alacakları ticari belge ve kayıt düzeninin delil niteliği taşıyıp taşımadığını saptamaya yönelik bilgi edinmeleri açısından, adli muhasebecilik mesleği Ülkemiz için bir ihtiyaçtır.

Verilecek adli muhasebe eğitimi, sıradan bir eğitim olmayıp, dört yıllık lisans mezunları için ilave olarak alınabilecek bir seviyede programlanmalıdır. Bu aşamada sözkonusu eğitimin kimlere verileceği önem kazanmaktadır. Adli muhasebeciliğin hukuk, muhasebe ve suç bilimi ile ilişkisinin olduğu ve bu temeller üzerine inşa edilmesi gerektiği tartışılmaz bir gerçektir. Öyleyse muhasebeciler hukuk ve suç bilimi mi okumalı, hukukçular muhasebe ve suç bilimi mi okumalı, emniyet mensupları hukuk ve muhasebe mi okumalı? Bu çerçeveden bakıldığında, yukarıda açıklanan eğitim programlarında yer alan ders planları da dikkate alınarak muhasebe eğitimi

almış kişiler ya da muhasebe meslek mensuplarının, oluşturulacak adli muhasebe eğitimi programından yararlanmalarının uygun olacağı düşünülmektedir.

Adli muhasebe mesleğini sisteme kazandırmak için gerekli eğitim programı oluşturulurken aşağıdaki alternatiflerin dikkate alınması gerekmektedir;

- Mevcut lisans programına gerekli derslerin eklenmesi,
- Ayrı bir yüksek lisans programı oluşturulması,
- Bir kurs programı oluşturulması ve bunun sonucunda lisanslama belgesinin verilmesi.

Yukarıda sayılan alternatifler incelenecek olursa adli muhasebe eğitiminin ya bir lisansüstü program olarak verilmesi ya da muhasebe meslek mensuplarının katılacakları bir kurs programı ile uygulanmasının daha uygun olacağı sonucuna ulaşılmaktadır:

Mevcut lisans programlarına adli muhasebecilik konusundaki derslerin monte edilmesi, Türk Yükseköğretim Programlarında oldukça köklü bir değişikliği gerektirecektir. Ayrıca tüm lisans eğitimi almış kişilerin adli muhasebe bilgisine sahip olması gibi bir uygulamayı da beraberinde getirecektir. Dolayısıyla lisans eğitiminin adli muhasebecilik mesleği de düşünülerek yeniden yapılandırılması pek de uygun değildir. Fakat mevcut lisans eğitiminin son döneminde, muhasebe denetimi konusunu destekleyecek şekilde muhasebe hileleri ve hile tespitine yönelik seçimsel uygulanabilecek bir ders ilave edilebilir.

Adli muhasebecilik konulu bir yüksek lisans programının hazırlanması kuşkusuz yerinde bir uygulama olacaktır. Fakat böyle bir eğitimin alınması tanınırlık açısından yeterli olacak mıdır? Bu lisansüstü eğitimi almış kişiler piyasada “adli muhasebeci” olarak çalışabilecekler mi? Bu sorun önemlidir. Alınacak lisansüstü eğitim programının seritifaksyonuna ait tanımlamanın yapılması durumunda, böyle bir eğitim talep görecektir. Aksi takdirde mesleki anlamda hiçbir tanınırlığı olmayan bir eğitim programı oluşturularak, bu programa olacak talebi beklemek hayalperestlikten öte gitmeyecektir. Bu aşamada meslek kuruluşu olan TÜRMOB ile hazırlanabilecek olan

bir protokol doğrultusunda sözkonusu lisansüstü eğitimi alacak kişilere “Adli Muhasebeci” Sertifikası/ Meslek Belgesi verilmesi sağlanabilir.

Adli muhasebecilik eğitimini içeren bir kurs programının oluşturulması seçeneği ise bugün için biraz daha uygulanabilir bir alternatif olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmalar sırasında mülakat yapma fırsatı bulunan TÜRMOB Genel Başkanı Sayın Masum Türker’in ifade ettiğine göre, “TÜRMOB muhasebe mesleğinde uzmanlaşmaya yönelik bir düzenleme içerindedir. Yapılan çalışmada bankacılık, sigortacılık gibi uzmanlık alanlarının içerisinde adli muhasebe de bir uzmanlık alanı olarak tanımlanmıştır”. Buna göre, SMMM’ler ve YMM’ler düzenlenen bir eğitim programı sonrasında alacakları “Adli Muhasebeci Sertifikası” ile adli muhasebecilik faaliyetlerinde bulunabileceklerdir (Türker, 2009: kişisel görüşme).

4.5. Adli Muhasebecilik Eğitim Modeli Önerisi

Geliştirilebilecek bir adli muhasebe eğitiminin lisans seviyesinde muhasebe eğitimi almış kişilere uygulanacak bir lisansüstü program ya da sertifikalandırmasının sağlandığı bir kurs programı niteliğinde olmasının uygun olduğu düşünülmektedir. Muhasebe mesleğine yönelik alınmış lisans seviyesindeki eğitim, bilgi ve tecrübeye ilave olarak oluşturulacak eğitim programında yer alması beklenen konular Rezaee ve Burton’un araştırmalarından yola çıkılarak aşağıdaki dört ana başlık altında sınıflandırılabilir:

- Soruşturma ve Hukuk Bilgisi,
- Hile ve Hile Denetimi,
- Finansal Bildirim İşlemleri,
- Etik.

Bu başlıklardan, Soruşturma ve Hukuk Bilgisi, konusunun altında yer alabilecek konu başlıkları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Hukuk sistemi hakkında bilgi,
- Medeni hukuk ve ceza hukuku açısından hile durumları ve yönetmelikleri,

- Suç ve suç bilimi,
- Yolsuzluğun yasal elemanları,
- Dava ve çapraz sorgulama,
- Dava desteği ve danışmanlık teknikleri,
- Bilirkişi tanıklığı ve bilirkişi teknikleri,
- Görevi kötüye kullanma iddiasının çözümü dahil rüşvet ve yolsuzluk soruşturması.

Hile ve Hile Denetimi, konusunun altında yer alabilecek konu başlıkları;

- Hilenin temelleri,
- Hile unsurları ve türleri (işletme içi, işletme dışı, işletme adına, işletmeye karşı, iflas, yönetim, çalışan, bilgisayar vb.),
- Hile riski, hile araştırmacılığı ve hile riskini azaltma ve hile önleme teorileri,
- Hileden korunma,
- Hile denetim metodolojisi,
- Hilenin sonuçları ve hukuk davaları açısından soruşturma sürecinin başlaması
- Adli muhasebede kanıt kuralları ve bildirim standartları,
- Adli muhasebede mesleki standartlar,
- Doküman toplama ve analizi,
- Mesleki mülakat yeteneği ve mülakatın hukuki yönleri

Finansal Bildirim İşlemleri Konu başlığının altında sıralanabilecek konular,

- Mali tablo ve raporlama hileleri ile muhasebecinin sorumlulukları,
- İç kontrol değerlendirmesi ve istatistiksel örnekleme,

- Gizli değerlerin tespit teknikleri,
- İşlemlerin analitik gözden geçirilmesini kapsayan finansal bildirim işlemleri ve analizi,
- Etkili rapor yazma.

Etik, konu başlığının altında sıralanabilecek eğitim konuları ise;

- İlgili anlaşmazlıkların soruşturulması teknikleri,
- Etik ve anonim davranış kuralları,
- Suç psikolojisi, motivasyon ve fırsatçılık,
- Çevresel ve kişisel “kırmızı bayraklar”.

Yukarıdaki konuları içeren eğitim programına örnek olaylar ve uygulamaların da dahil edilerek, adli muhasebe meslek adaylarının tamamen teori üzerine kurgulanmış bir eğitim programına tabi tutulmaları değil, pratik uygulamalarla desteklenmiş bir eğitim programından geçmelerinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde rekabet artışı ve küreselleşmeye paralel olarak bilginin önemi daha da artmış, bunun sonucunda yöneticiler kararlarındaki etkinliği artırabilmek için doğru ve güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyar hale gelmişlerdir. Küreselleşen dünyada yerimizi almamız ve küreselleşmeye ayak uydurabilmemiz için dünyada yaşanan gelişmelere ayak uydurmamız gerekmektedir. Ancak, yaşanan gelişmeler her zaman olumlu yönde olmamaktadır. Yakın geçmişte dünyada yaşanan muhasebe ve denetim skandalları, tüm dünyada işletme yöneticileri ve diğer ilgililerin finansal raporlara bakışını ve finansal raporların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemiştir. Piyasaların ve şirketlerin uluslararasılaşarak sınır aşan faaliyetlerde bulunmaları sonucunda, mali tablo ve raporların güvenilirliğine yönelik dünyayı saran kaygılar Ülkemizde de kendini hissettirmeye başlamıştır.

Mali tablolarda yer alan bilgilerin, yönetim kararlarına ve muhasebe bilgileriyle ilgili taraflara ışık tutabilmesi için, üretilen bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Son yıllarda iş hayatında yaşanan gelişmeler doğrultusunda işletme faaliyetlerindeki çeşitlilik de artmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak beyaz yaka suçlarında artışlar görülmüş; muhasebede çalışan personelin gerek kendi iradeleriyle gerek yönetimden gelen talepler doğrultusunda yaptıkları hilelerin sayısında önemli ölçüde artışlar olmuştur. Bu artışlar işletmelerin mali tablolarını ve faaliyet sonuçlarını etkileyebildiği gibi ülke ekonomilerini de etkilemiş; hile ve hilelerin ortaya çıkartılmasını amaçlayan bir dizi faaliyet ve bunlara bağlı olarak hile denetimi konusunu ön plana çıkartmıştır. Özellikle yeni yüzyılın başlangıcında yaşanan Parmalat, Adelphia, WorldCom ve Enron gibi skandallar sonrasında muhasebe hileleri ve hile denetimi günümüz için ayrı bir önem kazanmıştır.

Pek çok yönden gelişmelerin ve küreselleşmenin yaşandığı günümüz ortamında hileli mali tabloların varlığı bir risk unsuru haline gelirken, hileye yol açan unsurların tanınması ve engellenmesi, hile belirteçlerinin tanınması ve kırmızı bayrakların yorumlanması, işletme iç kontrol sisteminin önemi ve yapılandırılması gibi konular önem kazanmaya başlamıştır.

Yaşanan gelişmeler sonucu Dünyada, özellikle Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, İngiltere ve Avustralya’da “Forensic Accounting” olarak adlandırılan ve uygulanan, bizde henüz uygulama alanı bulmamış “Adli Muhasebe” olarak tercüme edilen yeni bir meslek tartışılmaya başlanmıştır. Yaşanan muhasebe ve denetim skandalları göz önüne alındığında, adli muhasebeciliğin faaliyet alanında hile araştırması çalışmalarının da yer alması, bu mesleğin muhasebeciler açısından daha cazip hale gelmesine yol açmaktadır.

Forensic kelimesinin sözlük anlamı, “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” şeklinde ifade edilmektedir. Adli Muhasebeciler, adli konularda muhasebeci, denetçi ve araştırmacı yeteneklerini birleştirerek hizmet vermek suretiyle adli kararların alınmasında yardımcı olurlar.

İhtilafı, hukuki işler muhasebesi ya da hukuken ihtilafa neden olmuş muhasebe işlemleri, şeklinde tanımlanabilecek olan adli muhasebecilik, ortaklar arasındaki kar paylaşımı ve benzeri sorunlarda, çalışan-işveren işlemlerinde, alıcılarla ya da satıcılarla olan borç-alacak işlemlerinde, üçüncü kişilerle, kamu kuruluşları ve özel kuruluşlarla olan işlemlerde ortaya çıkan ihtilafın giderilmesi amacıyla muhasebe faaliyetlerinin incelenerek, ihtilafı konunun araştırılmasını ve ihtilafın giderilerek sonuca ulaşılmasını amaçlamaktadır.

Adli muhasebe uygulamaları üç alanda önem taşımaktadır. Bu alanlardan birincisi, avukatlara sunulan danışmanlık desteği açısından “dava desteği”, ikinci alan, mahkemede sunulan uzmanlık bilgisi açısından “uzman tanıklık” ve işletme yönetiminin ve ilgili tarafların isteği doğrultusunda hizmet veren, olası hileli uygulamaların ortaya çıkartılmasını amaçlayan “araştırmacı muhasebecilik” ya da “hile araştırmacılığı”dır. Sayılan üç alandan ilk ikisi işin adliyeye, yargıya intikal eden kısmı açısından, üçüncü alan ise, işletme yönetimi açısından önem kazanmaktadır.

Dava desteği ya da dava destek danışmanlığı olarak tanımlanan adli muhasebe uygulamasına şu an için ülkemizdeki mevzuat engel değildir. Ülkemizde yasal anlamda tanımlaması yapılmamış olsa dahi avukatlar, muhasebe uzmanları ile işbirliği yapmak suretiyle, onların uzmanlık bilgilerinden yararlanarak iddialarına ya da savunmalarına dayanak sağlayabilmektedirler. Mevcut genel hukuk kuralları buna

imkan sağlamaktadır. Herhangi bir ihtilafli konuda dava açmak isteyen bir avukat bir muhasebe gerçeğinden hareketle, muhasebe faaliyetlerine dayanak teşkil eden bir dava açmak istediği takdirde tespit davası açar. Tespit davasında belirlenmiş olan bir bilirkişi aracılığıyla açacağı davaya esas alınan bilgilerin o dava konusu firmanın muhasebe kayıtlarının incelenerek o kayıtlar üzerinden rapor tahsis edilmesini, dolayısıyla bilirkişi tayinini ister. Mahkeme gözetimi altında çıkartılan bilirkişi raporu ile avukat, davasının çerçevesini çizer. Tespit davasını açan taraf, zaten muhasebe defterlerini ve ilgili belgeleri elinde bulunduruyorsa tespit aşamasında ciddi bir sorun çıkmayacaktır. Açılan tespit davasına dayanarak bilirkişiyeye evraklar teslim edilir ve oluşturulan bilirkişi raporuna istinaden de dava tesis edilir. Ancak tespiti istenen işletmenin defter kayıtlarının ihtilafli olan tarafın elinde bulunması durumunda bazı zorluklar yaşanabilmektedir. Bu durumda defter ve kayıtların ele geçirilmesi daha çok yargıç aracılığıyla ve baskın yoluyla defter ve kayıtlara el konulması şeklinde olur ve sonuçta tespit gerçekleştirilir.

Bilirkişi olarak hizmet veren ve kendilerini “adli muhasebeci” olarak tanımlayan uluslararası denetim firmalarının çalışanları, adli muhasebe departmanının resmiyette tanımlı olmaması sebebiyle yaşanan sıkıntılardan bahsederek, mahkemelerde resmi olarak tanınmadıklarını, fakat hazırladıkları raporları dava desteği olarak avukata sunmak suretiyle mahkemelerin gidişine yön vermeye çalıştıklarını vurgulamışlardır. Resmiyette tanınırlıkları olmadığı için de acil müdahale gerektiren durumlarda, delil toplama aşamasında kanıt zincirinin bozulacağı gerekçesiyle soruşturma dışında bırakıldıklarını ve bu durumun özellikle bilgisayar ortamında tespit edilebilecek bazı yolsuzlukların tespitinde gecikmeye yol açtığını, dolayısıyla da delillere zamanında ulaşamadıklarını, ulaştıklarında ise bazı bilgilerin bazen bilinçsizce, bazen kasıtlı olarak yok edilmiş olduğunu gördüklerini beyan ederek, bu konuda ciddi sıkıntılar yaşandığından bahsetmektedirler.

Bu durum, yeni Türk Ticaret Kanunu Taslağı’nda ele alınmış ve “Özel İşlem Denetçiliği” denilen yeni bir kavram geliştirilmiştir. Planlanan uygulamada işlem denetçisi, ihtilafli işler konusunda muhasebe üzerinde yapacağı denetim sonrası yazacağı raporla böyle bir davanın açılmasına olanak sağlayabilecektir. Bu suretle, günümüzde genel hukuka göre bir yargıç aracılığıyla ve bilirkişi tayini marifetiyle

yapılan işlemler, belirlenmiş özel işlem denetçileri aracılığıyla gerçekleştirilmiş olacaktır.

Ancak özel işlem denetçiliği tam olarak “forensic accounting” ya da “forensic auditing” kavramları ile örtüşmemektedir. Bu nedenle burada “forensic accounting” kavramı sadece, sınırlı işlemlerin denetlenmesi ve bilirkişi raporunun hazırlanması aşamasında durum tespiti değil, çeşitli kanıtların doğruluğunun ya da yanlışlığının araştırılması, bu yanlışlığın rutin faaliyetler sırasında kendiliğinden mi; yoksa kasıtlı olarak mı çıktığının belirlenmesi bağlamında da önem kazanmaktadır.

Adli muhasebeciliğin ikinci uygulama alanı olan, orijinal metinlerde “expert witnessing” olarak adlandırılan ve “uzman tanıklık” olarak çevirisi yapılan adli muhasebe uygulamasına Amerikan yargı sistemi izin vermekte, belli konularda uzmanlar, duruşmalara katılarak, mahkeme heyetine görüş bildirebilmektedirler. Türk yargı sisteminde ise tanıklık incelenen konuyu gözü ile gören, şahadet eden kişiler için geçerli olan bir terimdir. Uzman görüşüne ihtiyaç duyulduğunda mahkeme heyetinin ataması ile görevlendirilen bilirkişiler, konu hakkında inceleme yaparak yazılı raporlarında konu hakkındaki görüşlerini sunmaktadırlar. Bilirkişilerin duruşmalara katılması ve mahkeme esnasında doğabilecek sorulara ve raporun yorumlanmasında ortaya çıkabilecek sorulara cevap almak üzere sözlü olarak görüşlerine başvurulması için yasal mevzuat uygun olmakla birlikte, bilirkişilerin mahkemelerde ifade vermeleri fiilen uygulanmamaktadır.

Uluslararası denetim firmalarının Ülkemizdeki temsilciliklerinde, halen yasal olarak tanımlaması bulunmamakla birlikte “adli muhasebe” servisleri yer almakta ve taraflardan gelen talep doğrultusunda bu servis meslek elemanları tarafından ilgililere adli muhasebe destek hizmeti sağlanmakta, hatta durum mahkemelerimiz tarafından dahi kabul edilmiş görünmektedir. Örneğin; T.C. İSTANBUL 12.ASLİYE TİCARET MAHKEMESİ'nin 2007/837 D.İŞ. No'lu. Dosyasında 27. 06. 2007 tarihinde “Adli Muhasebe Finans Uzmanı” ünvanı taşıyan bir kişinin, bilirkişi olarak tayinine karar verildiği görülmektedir.

Ülkemizde avukatlar, savcılar ve yargıçlar özellikle vergi ve muhasebe konularında gerekli ve yeterli bilgiye sahip olmayıp, vergi ve muhasebe kayıtlarına bakarak karar

verilmesi gereken ya da davanın seyrinde önemli etkisi olacağı düşünölen özellikli durumlarda, hatta hemen her konuda bilirkişiyeye başvurmaktadırlar. Yargıda yaşanan sıkıntılardan biri olan bilirkişilik, günümüzde tam anlamıyla uygulanamayan bir müessese durumundadır. Bilirkişi, ilgili konuda teknik bir anlatım ile fikir beyan ettiği için, hazırlanan raporun yargıç, savcı ve avukatlar tarafından anlaşılabilmesi güç olmaktadır. Bu durumda yargıçlar raporun içeriğini dikkate almadan, sadece sonuç kısmına bakarak karar verebilmektedirler. Bu da bilirkişi yargısının, mahkeme yargısı yerine geçmesine sebep olabilmektedir.

Ölkemizde var olan ve bilirkişi raporunun hazırlanıp sunulması şeklinde karşımıza çıkan uygulamada, yargıcın konuya yabancı olduğu göz önüne alındığında bilirkişi tarafından teknik bir anlatımla, yazılı olarak hazırlanıp mahkemeye sunulan raporun anlaşılması ve yorumlanmasında da zorluklar olabilmekte, hatta bazen rapordan çıkarımlar yapmak imkansız dahi olabilmektedir.

Aslında yargıç ve savcıların, raporun sonuç kısmına bakmadan, içeriği anlayabilecek kadar, hiç değilse ana hatlarıyla muhasebe ve vergi bilgisine sahip olmaları gerekmektedir. Ancak bu durum günümüz için mümkün değildir. Dolayısıyla mahkemelerde özellikle vergi ve muhasebe kayıtları konusunda profesyonel bir desteğe ihtiyaç olduğu açıktır.

Günümüzde bilirkişilik sisteminde sıkıntılar yaşandığı açıktır ve ilgili tarafların tümü (yargıçlar, savcılar, avukatlar ve bilirkişiler), bilirkişilik sisteminin revize edilmesi konusunda hemfikirdir. Dolayısıyla olası bir revizyon ile bilirkişi raporunu düzenleyen uzmanların mahkemede hazır bulunmaları durumunda mahkeme heyeti, yargıç ya da taraflardan birinde oluşacak sorulara anında cevap verilerek, konu hakkında tereddüdün giderilmesi sağlanabilecektir. Yargı sistemimizde var olan, bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunlar da gözüne alındığında, bilirkişilik sisteminin revize edilerek, tüm davalar için olmasa dahi bazı ihtilafli davalarda bilirkişi raporu hazırlayan uzmanın, tanık sıfatıyla mahkemede yer alması ve dava sürecinde ortaya çıkabilecek sorulara cevap vermesi, yargıcın doğru ve sağlıklı karar verebilmesi açısından uygun olacaktır.

Üçüncü bölümde de değinildiği gibi mahkemelerde görüş bildiren bilirkişilerin, uzmanlık ve güvenilirliği günümüzde şaibeli bir duruma gelmiştir. Adli muhasebecilik uygulamasının hayata geçirilmesi sonucunda, belli muhasebe bilgisinin yanısıra özellikle hukuk ve hile uygulamaları konularında ayrıntılı eğitim almış ve bunu belgelendirmiş meslek mensuplarının ilgili meslek odaları tarafından hazırlanacak listeleri oluşturulmalı, böylece bir “bilirkişi envanteri” oluşması sağlanmalıdır. Bu envantere yer alan isimlerin ilan edilmesi ve mahkemelerde bilirkişi atamalarında dikkate alınması durumunda, şaibeli duruma gelmiş olan uzmanlığa olan güven ve uzman görüşünün geçerliliği de tasdik altına alınmış olacaktır.

Yakın geçmişte yapılan bir uygulama ile ticaret fakültesi mezunlarının, ticari mahkemelerde yargıçlık yapmalarına fırsat tanınmıştır. Bugün halen ticari mahkemelerde yargıçlık görevini sürdüren yargıçlar bulunmaktadır. Benzeri bir uygulama günümüzde de geliştirilerek, mahkemeye intikal etmiş ticari anlaşmazlıklara ait duruşmalarda adli muhasebecilerin avukat sıfatıyla sorgulama yapabilmelerine imkan tanınabilmesi, davanın seyrinde olumlu değişiklikler yaratabilecektir.

Yakın geçmişte dünyada yıkıcı etkileri görülen muhasebe temelli skandalların varlığı özellikle adli muhasebeciliğin uygulama alanlarından biri olan hile denetimi konusunu ön plana çıkartmıştır. Bu aşamada “Forensic Accounting”, “Forensic Auditing” “Fraud Auditing” ve “Fraud Examiner” terimlerinin kavram kargaşasına yol açtığı görülmektedir. Hile denetimi olarak tanımlanan “Fraud Auditing”, bazı akademik çalışmalarda “Forensic Accounting” ile karıştırılarak yanlış değerlendirilmektedir. “Forensic” kelimesi adli/ adliyeye ait konuları ifade etmektedir. “Forensic Auditing” mali suçları kapsar ve hile amaçlı suiistimalleri içerisinde barındırır. “Forensic Accounting” ile anlatılmak istenen, muhasebe uygulamaları ve muhasebe hileleri ile mahkemelere intikal etmiş, üzerinde ihtilafın vuku bulduğu olaylarda hileli uygulamaların araştırılmasıdır. Bu da “Fraud Auditing” olarak değil, “Fraud Examiner” olarak tanımlanabilir. Bugüne dek yapılan akademik çalışmalarda bu kavram farklılıklarına yer verilmeden, tümünün hile denetimi olarak algılandığı görülmektedir. Hile denetimi, denetim faaliyeti içinde yer alan bir konudur ve denetim faaliyeti gerçekleştirilirken, işletmelerde hilenin var olup-olmadığı kanıtlar test edilirken araştırılmaktadır. Ancak fraud auditing bağlamındaki hile denetimi,

hilenin bulunmasının yanı sıra muhasebe ve hukuk bağlantısından yola çıkarak işletmelerde yolsuzluğa yatkınlıkların olup olmadığını, tespit edilen hilelerin bir muvazaa şeklinde mi (dolambaçlı yollardan, kasıtlı olarak mı) yapıldığı, yoksa işin akışı içerisinde kendiliğinden mi oluştuğunu saptamaya yöneliktir. Bu saptama hilenin cezalandırılmasında da farklılıklara sebep olacak ve hatta cezalandırma aşamasında daha da önem kazanacaktır.

İngilizce “Fraud” sözcüğünün dilimize çevrilmesi sırasında da bir dizi anlam kargaşası yaşanmaktadır. Fraud, sözcüğü, hile, dolandırıcılık, sahtekarlık, yolsuzluk olmak üzere farklı kelimelerle dilimize çevrilebilmekte; bu da çoğu çeviri niteliğinde olan ulusal literatürde, bir dizi karışıklığa sebep olmaktadır. Bu karmaşıklığın bir an önce giderilerek terimlerde standardizasyona gidilmesi ihtiyacı açıktır. (Konu hakkında ilgili taraflarla yapılan görüşmelerde, “fraud” kelimesinin hile olarak çevrildiği, TDK sözlüklerinde “hile” kelimesine karşılık gelen “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” şeklindeki açıklamanın ise yasalarımızda tanımlanan dolandırıcılık suçuna karşılık geldiği hukukçular tarafından ifade edilmiştir)

Bağımsız denetim fonksiyonu, işletmelerde oluşturulan mali tabloların ve finansal raporların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasalara, yönetmeliklere ve ilgili mevzuata uygunluğunu araştırmaktadır. Hilelerin tespiti, hileli uygulamaların varlığı, ve boyutlarının ortaya çıkartılması bağımsız denetimin asli görevi değildir. Bağımsız denetim, yolsuzluk kontrolü yapmaz ve bağımsız denetim süreci planlanırken hilenin ortaya çıkartılması, yolsuzlukların tespiti temel unsur değildir. Bu durum göz önüne alındığında adli muhasebecilik uygulamasının hayata geçirilmesi, hilelerin belirlenmesi ve ortaya çıkartılması konusunda bağımsız denetimi tamamlayan bir unsur olacaktır.

Özellikle son yıllarda gelişen kalite güvence sistemlerinin işletme faaliyetlerinin her alanına uygulanıyor olması muhasebe fonksiyonunun da bu sisteme entegre edilmesi ve bir standardizasyonun sağlanması ihtiyacını gündeme getirmeye başlamıştır. Dolayısıyla hileli uygulamaların olmadığı ya da bu tür uygulamalara teşebbüs edildiğinde, iç kontrol sistemi tarafından ortaya çıkartılmasını sağlayacak sistemlerin

geliştirilmesi ihtiyacı, araştırmacı muhasebecilik konusuna biraz daha hassasiyet kazandırmaktadır.

Adli sistemimizde karşılaşılan ve gittikçe ağırlaşan bilirkişi uygulamaları sorunlarının çözümünde, gelişmiş ülke uygulamaları bugün için temel olarak alınsa bile, Türkiye'nin kendine "has" özgün yapısı içerisinde yeni metotlar geliştirilmesi önem arz etmektedir. Hiçbir zaman "mükemmel bir sistem" olmadığı gibi, mükemmel diye nitelendirilen sistemlerin de kendilerini yenilemedikçe yeterliliklerini kaybettikleri unutulmamalıdır. Adli sürecin hemen her aşamasında, yetişmiş insan gücü ile teknolojik imkanların kullanılabilir olmasının adaletle olan güveni arttıracak muhakkaktır.

Bu durumda mevcut bilirkişilik sisteminin talebi karşılamaya yeterli olup olmadığı araştırılarak adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'de uygulanabilirliği incelenmeli ve meslek birliği TÜRMOB önderliğinde gerekli çalışmalar başlatılarak, uygun görüldüğü takdirde yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Eğitim sisteminde bu meslek grubuna yönelik ihtiyacın karşılanması için gerekli rehabilitasyon çalışmalarının başlatılması Türkiye açısından bir kazanç olabilecektir.

Adli muhasebe, hukuk kuralları, muhasebe sistemi ve suç bilimi olmak üzere üç temel yapı taşının üzerine inşa edilmesi gereken bir disiplindir. Dördüncü bölümde, bu üç disiplinin birbiriyle etkileşimi incelenmiş ve suç bilimi ve hukuk eğitiminde muhasebenin yer almadığı, muhasebe eğitiminde ise pek çok hukuk dersinin yer aldığı görülmüştür. Birinci bölümde belirtildiği gibi, işletmelerde yapılan hilelerle çok çeşitli boyutlarda ve çok farklı uygulama şekilleriyle karşılaşılmaktadır. Dolayısıyla hilelerin tespit edilmesi zordur ve oldukça yüksek bir uzmanlık bilgisi gerektirmektedir. Öyleyse, belirli bir eğitimi almış, konularında uzmanlaşmış, avukat, savcı, yargıç, emniyet görevlisi gibi meslek mensuplarına hiç bilmedikleri yeni bir mesleki disiplini içeren, oldukça ayrıntılı bir eğitim programı düzenlemek pek de uygun olmayacaktır. Oysa farklı alanlarda hukuk eğitimi almış, muhasebe meslek elemanlarının yetiştiği, işletme, muhasebe, iktisat temelli lisans eğitimi mezunlarına yönelik bir eğitim programının düzenlenmesi daha uygun olacaktır.

Geliştirilecek adli muhasebe eğitim programı, lisansüstü seviyede planlanıp üniversiteler ve TÜRMOB arasında yapılacak bir protokol ile mezunların “Adli Muhasebeci” statüsünde tanınmalarına imkan sağlanabilecektir. Bunun yanında alternatif bir uygulama olarak da mesleki kurs ve seminer programlarının açılması şeklinde bir uygulama da geliştirilebilir.

Muhasebe meslek örgütü TÜRMOB tarafından öngörülen, “Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma” konusuna geçerlik kazandırılması durumunda “Adli Muhasebe Uzmanlığı” adı altında bir uzmanlık alanı ortaya çıkabilecektir. Mevcut muhasebe meslek elemanlarının (SMMM/YMM) alacakları bir eğitim programı sonrasında, sertifikalandırılmak suretiyle “Adli Muhasebeci” olarak tanınmalarına ve “Adli Muhasebecilik Faaliyeti” icra etmelerine imkan sağlanabilir.

Adli muhasebecide bulunması gereken hukuk formasyonu, muhasebe formasyonu ve suç bilimi formasyonları ele alınarak adli muhasebe eğitim müfredatının ana hatları belirlenecek olursa, soruşturma ve hukuk bilgisi, hile ve hile denetimi, finansal bildirim işlemleri ve mesleki etik konularını içeren karma bir eğitim modülü geliştirilmelidir. Sayılan dört ana başlığın yer aldığı eğitim programında çalışmanın dördüncü bölümünde yer alan alt başlıklara da yer verilmelidir.

Adli muhasebeciliğin Türkiye’de uygulanabilirliği için altyapı bileşenleri olan hukuk, muhasebe ve eğitim unsurları dikkate alındığında, eğitimin eğitimcilerin görevi olduğu görüşünden yola çıkarak, YÖK ile irtibata geçilmek suretiyle konu hakkında gerekli eğitim programlarının oluşturulması ve verilecek eğitim sonrasında ruhsatlandırma aşamasında ise, meslek birliği olan TÜRMOB’un görev alması uygun olacaktır.

Adaletin, sağlanamadığı ya da tam olarak yerine geldiğine inanılmadığı bir toplumun gelişme göstermesi beklenemez. “Geciken adaletin adalet olamayacağı”, “Adaletin mülkün temeli” sayıldığı gibi, örnek alınan söylemlerin temeli ve amacı, hukuka olan güvenin tesis edilmesidir. Bu doğrultuda konunun hassasiyetini göz önüne alarak Adalet Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, TÜRMOB ve bu konularda çalışan Akademisyenlerin yer aldığı bir komisyon oluşturularak, “Adli Muhasebe”nin uygulanabilirliği için gerekli düzenlemelerin yapılması gereğine inanılmaktadır.

KAYNAKÇA

- AAE (2000), *Accounting and Auditing Anforcement*, Rel. No: 1215, January 11.
- AAE (2002), *Accounting and Auditing Enforcement*; Rel.No: 1555 May 14.
- ACFE, (1998), *Fraud Examiners Annual*, Association of Certificated Fraud Examiners, Austin.
- ACFE, (2002), “*2002 Report to the National Occupational Fraud and Abuse*”, Association of Certificated Fraud Examiner, Austin.
- ADAL, Erhan (1998), *Hukukun Temel İlkeleri*, 6. Bası, Beta Basın Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- AICPA (2002), American Institute of Certified Public Accountants, “Core Competeney Framework For Entry Into The Accounting Profession”, <http://www.aicpa.org/edu/corecomp.htm>.
- AICPA- SAS, American Institute of Certified Public Accountants, “*Statement on Auditing Standards*”.
- AICPA-SAS No: 85 (2002), “*The Auditor Obtains Written Representations From Management To Complement Other Auditing Procedures*”, U.S. Auditing Standart, A.U.316 October.
- AICPA, SAS No: 99 (2002), “*Consideration Of fraud in a Financial Statement Audit*”, , U.S. Auditing Standart, A.U.316, October.
- AICPA- SOP (1991), American Institute of Certified Public Accountants, *Statement of Position*.
- AKDOĞAN, Nalan ve Nejat TENKER (2001), “*Mali Tablo Analizi*”, Gazi Yayınevi, Ankara.
- AKTAŞ, Hüseyin ve Gökhan KULOĞLU (2008), “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:8, Sayı:25, Mayıs.

- ALBRECHT, W. Steve and Conan ALBRECHT (2003), “Forensic Accounting in the Reckoning”, *Accounting World*, February.
- ALBRECHT, W. Steve (2003), “*Fraud Examination*”, Thomson Print, USA.
- ALDERMAN, Janet L ve C. WAYNE (1998) “ The Internal Auditor’s Responsibility for Fraud” *CPA Journal*, Volume 68, Issue 1, January 1998.
- ALEXINFORMATION, “Risk Based Auditing” *Alexbanking, Las Cimas*, Suite 300, Austin.
- ALPMAN, Gökhan (2007), “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması”, *II. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 26 Nisan, Antalya.
- ALTUĞ, Osman (1999), “*Muhasebe Hukuk İlişkileri*” Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- ANAYASA, *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*.
- ARGUN, Doğan ve Başak ATAMAN (1998), “*İç Denetim*” Süryay, Sürekli yayıncılık Ticaret ve sanayi A.Ş. İstanbul.
- ARZOVA, S.Burak (2003), “İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:20, Kasım.
- AYBAY, Aydın ve Rona AYBAY (2000), “*Hukuka Giriş*” Aybay Yayınları İstanbul.
- BAKIRCI, Erhan (2003), “*Türk Adli Sisteminde Bilirkişilik Uygulamaları, Sorunları İle Yakın Ve Uzak Dönem İçin Çözüm Önerileri*”, <http://www.turkhukuksitesi.com>, 10.12.2008
- BATIREL; Ömer Faruk (1974), *Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme*, İstanbul.
- BAYIRLI, Rıdvan (2006), “*Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama*” Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- BAYRÍ, Osman (2006), “Hesap Verebilirlik Ve Hesaplaşabilirlik(Accountability) Kavram Ve Kültürü İçinde Muhasebenin Rolü Ve Önemi” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:8, Sayı:2, Haziran.
- BASNEY, Dana (2005), “ The 10 Commandments for Expert Witnesses” *Expert Witnessing in Forensic Accounting*, Edwards Inc. Philadelphia, USA.
- BİCEROĞLU, Osman (2001), “Ticari Ve Vergisel Uyuşmazlıklarda Bilirkişilik” <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/osmanbiceroglu/001>, 20.11.2006.
- BOLOGNA, G. Jack (1984), “*Forensic Accounting Rewiew*”, John Wiley & Sons, USA.
- BOLOGNA, G. Jack anı Robert J. LINDQUIST (1995), “*Fraud Auditing ana Forensic Accounting, New Tools and Techniques*”, Second Edition, John Wiley & Sons, USA.
- BOZKURT, Nejat (2000a) Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri, *Muhasebe Finansman Dergisi*, Yıl: 9, Sayı: 12, Nisan.
- BOZKURT, Nejat (2000b), “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, Sayı:94, Ekim .
- BOZKURT, Nejat (2000c),, “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, Sayı:92, Ağustos.
- BOZKURT, Nejat (2001), “İşletmelerde Çalışanların Yaptıkları Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi”, Marmara Üniversitesi Seminer Notları, İstanbul.
- BOZKURT, Nejat (2007), “Hile Denetimine Genel Bakış”, *II. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 26 Nisan, Antalya.
- BOZKURT, Nejat (2007.ppt), Hile Denetimine Genel Bakış *II. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 26 Nisan, Antalya, ppt. sunum, www.ismmmo.org.tr, 4.05.2008.

- BREKMAN, Judy and Michael KOCZAN (2006), “*The FASB’s Revenue Recognition Project: Pervasive Issues in Long-Term Contract Accounting*”, Construction Accounting & Taxation, Vol:16, July/Agust.
- CANTEKİNLER, Müşfik, (2003) “Sarbanes Oxley Act ve AB ile Ülkemize Etkileri”, *Activeline*, Ocak, 2003.
- CAUSEY, D.Y. and S. CAUSEY. 1999. “*Duties and Liabilities of Public Accountants*”, Starkville, MS: Accountant’s Pres.
- CHEW, Winston (2002), “An Overview of Forensic Accounting and the Role of Forensic Accountants in Investigations”, *Accounting World*, KPMG Press.
- CLAYTON; Mona M. (2006), “ Investigate Techniques”, *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, John Willey & Sons, Inc, Chapter:15, pp:295-311.
- CLIFF, Patrick (2006), “*The New Film Studies? Forensic Accounting*”,
<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?vid=4&hid=14&sid=768755ae-a215-4864-93a3-d3>.
- COLLER, Maribeth; Glenn W HARRISON and Earl A SPILLER (2003), “Mooresville Honda Company: A Case in Forensic Accounting”, *Journal of Accounting Education*, April.
- CONCORAN, Alicia. (2000), “The Accountant-Client Privilege: A Prescription for Confidentiality or Just A Placebo?” *New England Laws Review*: 34, Spring, pp: 697- 737.
- COX, Raymond A.K. and R. Thomas WELRICH (2002), The Stocka Market Reaction to Fraudulent Financial Raporting”, *Managerial Auditing Journal*, 17/7, pp: 374-382.
- CHRİSTANSEN Jo Ann, J.Ralph BYINGTON and Tonya J. BLALOCK (2005), “*Sarbanes-Oxley: Will You Need a Forensic Accountant*” Wiley Periodicals Inc. Published Online in Wiley Inter Science, www.interscience.wiley.com. 17.2. 2006.

CMUK, *Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu*.

CRUMBLEY, D.Larry (1995), "Forensic Accountants Appearing in the Literature", *New Accountant*, Apr.Vol.10, Iss.7, s:23-25.

CRUMBLEY, D.Larry (2001), "The Growing Field of Forensic Accounting" *New Accountant*, 2000/2001 School Year.

CRUMBLEY, D.Larry (2001b), "New Technologie's Effect on Forensic Auditing", *Fifteenth Annual International Financial Management Conference*, 2- 6 April, Miami-Florida, s: 202- 212.

CRUMBLEY, D.Larry and Nicholas APOSTOLOU, (2002) "Forensic Accounting: A New Growth Area Accounting", *Ohio CPA Journal*, Vol: 61 Issue:3, July-September, pp: 16- 20.

CRUMBLEY, D.Larry, H.Stanley KRATCHMAN and L.Murphy SMITH (2004), "*Sherlock Holmes and Forensic Accounting*". www.acct.tamu.edu/kratchman.

ÇALIYURT, Kıymet, T. (2007), "Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslar Arası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme" *XVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 23-27 Mayıs, Antalya.

ÇATIKKAŞ, Özgür ve Ercan ÇALIŞ (2007), İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi İçin Hile Belirtileri, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı 2.

ÇELİKLİ, İbrahim (a) "*Bilirkişiliğin Gerekliliği*", www.muhasetr.com, 20. 10. 2006.

ÇELİKLİ, İbrahim (b) "*Bilirkişiliğin Gerekliliği-2*", www.muhasetr.com, 4. 12. 2006.

ÇELİKLİ, İbrahim (c) "*Bilirkişiliğin Gerekliliği-3*", www.muhasetr.com, 20.10.2006.

ÇELİKLİ, İbrahim (d) "*Bilirkişiliğin Gerekliliği-4*", www.muhasetr.com, 20.10.2006.

- ÇITAK, Nermin (2009), “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?”, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMM Yayınları, Sayı: 91, ss. 81-108.
- ÇİFTÇİ, Yavuz, “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, cilt:26, s:2, Kasım 1997.
- DARMAN, M.Güler, (2004), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kurumsal Yönetim Üzerine Etkileri” *I. Yıllık Uluslararası Muhasebe Kongresi*, İstanbul 2-5 Kasım.
- DURKİN, Ronald (2003), “*Defining the Practice of Forensic Accounting*”, <http://www.cpa2.biz.com/ResourceCenters/businessValuation>, 24. 08.2005.
- ERDOĞAN, Melih (2001), “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:1, Sayı:3, Ocak.
- ERDOĞAN, Nurten (2002), “Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No. 82”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Şubat –2002.
- EREN, Fikret, (1999), *Borçlar Hukuku: Genel Hükümler*, Beta Yayınları-İstanbul.
- ERSOY, Melda; “*Hileli Mali Tablolar*”, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul- 2002.
- FASB ARB; No:43 (1953), “*Financial Accounting Standarts Board Accounting Research Bulletin*, No:43, Inventory Pricing, chap:9.
- FRANK, Jonny J., David JANSEN, Jamal AHMAD and Daniel V. DOOLEY (2006a), “Finanacial Statements Fraud: revenue and Receivables”, *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, John Willey & Sons, Inc, Chapter: 10, pp: 183-218.
- FRANK, Jonny J., David JANSEN and Jamal AHMAD (2006b), “Finanacial Statements Fraud: Other Schemes and Misappopriations”, *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, John Willey & Sons, Inc, Chapter: 11, pp: 219-242.

- FREEMAN, E. (1999), "Attorney-Client Privilege and Electronic Data Transmission" *Information System Security*: 7-Winter, pp:46-52.
- FROOMKIN, M. (1995), "The Metaphor is The Key: Cryptography, The Clipper Chip and The Constitution" *University of Pennsylvania Law Review*:143, pp: 709-897
- GARITTE, Jean-Pierre (2007), "Yolsuzluğu önlemek için Denetim" *II. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 26 Nisan, Antalya.
- GERSON, James S., John P BROLLY ve Steven L SKALAK (2006), "The Roles Of The Auditor And The Forensic Accounting Investigator" *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, John Willey & Sons, Inc, Chapter:2, pp: 21-46
- GOLDEN, Thomas W. and Paul T. PILKINGTON (2006), "Looking Forward: The Future of Forensic Accounting Investigation" *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, John Willey & Sons, Inc, Chapter: pp: 535- 546.
- GRAY, John, (2002), "Paper Trails: They May Lack the Allure of Sleuths Like Sam Spade, But Forensic Accountants Uncover Crimes in Company Books", *Canadian Business*, May- 2002.
- GRAYCAR, Adam and Russel SMITH, (2002) "Identifying and Responding to Corporate Fraud in the 21 Century", *Australian Institute of Management Sydney*, Australian Institute of Criminology, 20 March.
- GRAZIANO, Cheryl de Mesa (2005), "Revenue Recognition: A Perennial Problem", *Financial Executive*, July/ August.
- GREGORY, Holly J., Gotshal WEIL & Manages LLP. (2000), "*The Globalisation of Corporate Governance*",
[http://www.weil.com/wgm/cwgmhomep.nsf/Files/Gregory-Aug01DM/\\$file/Gregory-Aug01DM.pdf](http://www.weil.com/wgm/cwgmhomep.nsf/Files/Gregory-Aug01DM/$file/Gregory-Aug01DM.pdf).
- GRIPPO, Frank J. and W. Ted IBEX (2003), "Introduction to Forensic Accounting", *National Public Accountant*, June.

GRUBER; H. (1998), “e-mail: The Attorney-Client Privilege” *George Washington Law Review*: 66- March, pp: 624- 656.

GÜLAÇTI, Mete (2005), “*Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi*”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul .

GÜRDAL, Kadir, “Muhasebe Dünyasından Haberler” , *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, yıl:4, sayı:14, s: 63.

GÜREDİN; Ersin (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.

GÜVEMLİ, Oktay (2000), *Muhasebe Tarihi*, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını 1. Cilt. İstanbul.

HENDRIKSEN, E. S., (1982), *Accounting Theory*, Third Edition, Illinois. Richard D. Irwin, Inc.

HİÇŞAŞMAZ, Mashar, (1977), *İşletme Hesaplarının İncelenmesi*, AİTİA Yayınları, Ankara.

HILLISON, William, Carl PACINI and David SINASON (1999), “The Internal Auditor As Fraud Buster”, *Managerial Auditing Journal*, Volume: 14-7.

HOFFMAN, Thomas. (2004) “Sarbanes-Oxley Sparks Forensics Applications Interest” *Computerworld*, March.

<http://www.aicpa.org>.

<http://www.aicpa.org/edu/fraud.htm>.

<http://www.aicpa.org.antifraud/risk/387.htm>.

<http://www.aicpa.org>., AICPA, EDP, Fraud Review Task Force.

<http://aicpa.org/edu/corecomp.htm>.2002 (24.04.2004).

<http://www.alomaliye.com>, 20.11.2006.

<http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lvrumbley/forensic.html>.

<http://www.corumbarosu.org.tr/bulten/nisan2005/hsisvg.htm>.

<http://antifraud.aicpa.org/Resources/Educators+and+Students/Integrating+Fraud+Education+Into+the+Accounting+Curriculum/> .

<http://www.hec.ca>.

<http://websitem.gazi.edu.tr/ganite/> (25.09.2008).

<http://www.frmtr.com/ekonomi-iktisat-isletme/732679-muhasebede-hata-ve-hileler.html>.

<http://www.forensicaccounting.com/one.htm>,2005.

<http://www.forensic-accounting-information.com/forensic-accounting-careers.htm>,

<http://www.forensicaccounting.com/cphome.htm>.

[http://www.forensicaccounting.com \(a\) /three.htm](http://www.forensicaccounting.com(a)/three.htm) (13.01.2004).

[http://www.forensicaccounting.com \(b\) /four.htm](http://www.forensicaccounting.com(b)/four.htm) (13.01.2004).

[http://www.forensicaccounting.com \(c\) /four.htm](http://www.forensicaccounting.com(c)/four.htm) 23.11.2005).

[http://www.forensicaccounting.com \(d\)/cphome.htm](http://www.forensicaccounting.com(d)/cphome.htm) (18.02.2007).

<http://www.forensic-accounting-information.com/forensic-accounting-careers.htm>.
(22.05.2004.

<http://www.forumpaylas.net/iktisat-isletme/15347-muhasebede-hata-ve-hileler.html>.

<http://websitem.gazi.edu.tr/ganite/DosyaIndir> (17.08.2008).

http://www.investigation.com/forensic_accounting.htm.

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/osmanbiceroglu/001/>.

www.sec.gov/divisions/corpfirm/forms/reg/12b.htm (22.05.2005).

<http://www.patents.com/apl/kodak3.pdf> (2003).

<http://www.tadoc.gov.tr> (4.3.2009).

<http://www.tekplatform.com/ekonomi-turizm/168433-muhasebede-hata-ve-hileler.html>
(5.4.2008).

[http://www.tmsk.org.tr\(a\)/turkiyemuhasebestandartları/2.taslakmetinleri/](http://www.tmsk.org.tr(a)/turkiyemuhasebestandartları/2.taslakmetinleri/) 16.03.2005

[http://www.tmsk.org.tr/\(b\)/Türkiye Muhasebe Standartları /10.03.2005](http://www.tmsk.org.tr/(b)/Türkiye Muhasebe Standartları /10.03.2005).

[http://www.turmob.org.tr/tmudesk/\(a\) 15.03.2005](http://www.turmob.org.tr/tmudesk/(a) 15.03.2005).

<http://www.utoronto.ca> .

HUD, (1996), *Maliye Hesap Uzmanları: Denetim İlke ve Esasları*, Cilt 1, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.

HUMK, *Hukuk Muhakemeleri Usul Kanunu*

HUNTER, James (1995) “Forensic Accounting-How to Investigate Financial Fraud”, *The Internal Auditor*, Altamonte, Springs, Apr, Vol:52, Iss:2.

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

IRMAK, Ramazan, Bülent ÇAĞLAYAN, Gül Arslan KURNAZ ve Behçet BAL (2002), “*Muhasebenin Genel Esasları, Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*” Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:7, Ankara.

İYUK, İdari Yargılama Hukuku Kanunu.

KARTALTEPE, Niyazi (2005), “*Hukuk Sistemi ve Güven*”
<http://www.corumbarosu.org.tr/bulten/nisan2005/hsisvg.htm>,

KARAYALÇIN, Yaşar, 1988 “*Muhasebe Hukuku*”, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Hukuk Fakültesi, 2. Baskı, Cebeci Ankara, 1988, s. 10

KARAYALÇIN, Yaşar, (1976), “*Bilanço Hukuku Açısından Kıdem Tazminatı*” İTİA Yayınları, No: 154/96 Eskişehir.

- KELLY, C.M. (1976), “Accountants and Auditors vs. White Collar Crime”, *The Internal Auditor*, vol:33, pp: 35- 39.
- KENYON, Will and Patricia D. TILTON, (2006), “ Potential Red Şags And Fraud Detection Techniques”, *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, John Willey & Sons, Inc, Chapter:8, pp:119- 160.
- KIRLIOĞLU, Hilmi ve Nermin AKYEL (2004), “Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 17, s: 59- 68, Ocak.
- KİRACI, Murat (2005), “Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:4,Sayı:14, Ocak.
- KOCAMAN, Arif (2007), *Temel Hukuk Bilgisi*, Temel Eğitim ve Staj Merkezi, Yayınları, 9. Baskı, No: 74, Ankara.
- KUMKALE, Rüknettin, (2005) “*Bilirkişilik ve Mali Müşavirlik Mesleği*”, www.alomaliye.com, 20.11.2006.
- KURNAZ, Niyazi (2006), “*Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi*” Basılmamış Doktora Tezi, Kütahya.
- KURT, Ganite, (2008) “Dünyada Yaşanan Muhasebe, Denetim Skandalları ve Yansımaları ve Sarbonox Oxley Yasası”, <http://websitem.gazi.edu.tr/ganite//DosyaIndir> (17.08.2008).
- KÜÇÜK, Muzaffer (2004), *Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KÜÇÜKSÖZEN, Cemal (2005) “*Finansal Bilgi Manipülasyonu, Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları İMKB Şirketleri Üzerine Amprik Bir Çalışma*”, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No: 183, Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara.

- KÜÇÜKSÖZEN, Cemal ve Güray KÜÇÜKKOCAOĞLU (2005), “Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Bilginin Rolü”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:4, Sayı:17, Eylül.
- LAWRENCE, B.Thomas (1998), “Examining Resources in an Occupational Community: Reputation in Canadian Forensic Accounting”, *Human Relations*, Vol:51, No:9, Sayfa 1103- 1131.
- LAWRENCE, B.Thomas (1999), “Institutional Strategy”, *Journal of Management*, Vol:25, No:2.
- LEVİTT, Arthur; (1998) “*The Numbers Game*” *Speech*; New York University Center for Law and Business, September 28, www.sec.gov/news/speech/speecharchive/1998/spch220.txt.
- LUX Allen G. and Sandra FITIANI, 2002 “Fighting Internal Crime Before It Happens,” *Information Systems Control Journal* Vol. III , pp. 50–51.
- MARKMAN, Mitchael S., James E.BUCREK, Aron LEVKO, Stephen P.LECHNER, Mark W. HALLER, Robert W. DENNIS, Mona M. CLAYTON, J.Cristopher DINEEN, Gregory SCHAFFER, (2006) “Other Dimensions of Forensic Accounting”, *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, John Willey & Sons, Inc, Chapter: 27, pp: 525-533.
- MARTİN, W. Jimmy (2002), “ Auditor Skepticisim and Revennue Transactions”, *The CPA Journal*, Vol. 72, August (Proquest Veritabanı).
- MHUD (2004), *Denetim İlke ve Esasları*, Muhasebe Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- MİLLER, Frederic R., Edward J. MIZEREK and Mona M. CLAYTON (2006), “Conducting Global Investigations”, *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, John Willey & Sons, Inc, Chapter: 25, pp: 493-508.
- MOLONY, Thomas. (1998), Is The Supreme Court Ready to Recognize Another Privilage? An Examination of The Accountant- Client Privilege in The

- Aftermath of Jaffee v. Redmond, *Washington and Lee Law Review*: 55-Spring, pp:247-286.
- MULFORD, Charles W. and Eugene COMISKEY, (2002). *The Financial Numbers Game Detection Creative Accounting Practicies*, John Wiley&Sons Inc..
- OBELHOLZER, Corne (2002), “*Quality Management in Forensic Accounting*” Gordon Institue of Business Science, November.
- OCAK, Murat (2007), “*Adli Muhasebe*” İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı Basılmamış Yüksek Lisans Bitirme Projesi
- OKTAY, Hakkı Süha (2000), *II. Bilirkişi Eğitimi (Sunuşları)*, TÜRMOB Yayınları-131 Ankara- 2001
- ÖZBİRECİKLİ, Mehmet (2007), “Ana Hatlarıyla IFAC Muhasebeci Eğitimi Standardı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s: 74- 77, Ocak.
- ÖZKOL, Ahmet, E. (2005) “Bilirkişilik ve Adli Muhasebe”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:7, Sayı:3, Eylül, sayfa 69-80.
- PACINI, Carl; William HILLISON and Steven THOMPSON, (2005) “Forensic Accounting and Autorney Client Privilege”, *Expert Witnessing in Forensic Accounting*, Edwards Inc. Philedelphia, USA.
- PACINI, Carl; HILLISON William, M.G. FENNEMA and Raymaond PLACID, (2004) “Attorney-Client Privilege: CPAs and The E-Frontier”, *Journal of Accountancy*, April.
- PAGANO, J. Walter (2005), “Persvectivies of an Accounting Expert as an Expert Consultant and Testifying Witness”, *Expert Witnessing in Forensic Accounting*, Edwards Inc. Philedelphia, USA.
- PAZARÇEVİREN, Selim Yüksel, (2005) “Adli Muhasebecilik Mesleği” *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, 2005, s. 1–19

- PETERSON, Bonita K. And Barbara. P. REIDER (2001), “An Examination Of Forensic Accounting Courses: Content And Learning Activities”. *Journal of Forensic Accounting*, 2.1, 25– 42.
- PWC (2003), PriceWaterhouseCoopers, *Global Economic Crime Survey 2003*.
- RABY, W. and D. RABY (1995), “The Covell Rule and CPA Privilege”, *Tax Notes*: 69- November: 1125- 6.
- REZAEI, Zabihollah (2002), *Financial Statement Fraud Prevention and Detection*., John Wiley&Sons Inc.
- REZAEI Zabihollah and E. James BURTON (1997), “Forensic Accounting Education: Insights From Academicians and Certified Fraud Examiner Practitioners”, *Managerial Auditing Journal*, MCB University Press, Vol:12, Iss:9, pp: 479- 489.
- REZAEI Zabihollah, G.H. LANDER, and A. REINSTEIN (1996) , Integrating Forensic Accounting Into The Accounting Curriculum”, *Accounting Education*. Vol:1, no:2, pp: 147- 162.
- REZAEI Zabihollah, Larry CRUMBLEY ve Robert C. ELMOR (2004), “*Forensic Accounting Education: A Survey Of Academicians And Practitioners*”, *Advances in Accounting Education*, 2004, pp. 193- 231.
- RIBACK, S. (1999), Protecting Communications: When Attorneys and Non-Legal Professionals Talk, *New York Law Journal*: 51, 10 May.
- RONALLO, Lawrence F. (2006), “ Forensic Investigations and Financial Audits: Compare and Contrast” *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, John Willey & Sons, Inc, Chapter:7, pp:109- 117.
- SAYAR, Zafer, “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Yıl:2, Sayı:7 Ekim, 2002, s.75- 78.

- SAYGINER, Ertan (2000), *II. Bilirkişi Eğitimi (Sunuşları)*, TÜRMOB Yayınları- 131
Ankara.
- SEGAL, Mark A. (1997) Accountants and Attorney-Client Privilege, *Journal of Accountancy* 181; April: 53 – 6.
- SCHILIT, Howard (2002), *Financial Shenanigans*, 2.Edition, McGraw Hill
Companies.
- SEC (1999); *U.S: Securities and Exchange Commission, Annual Raport.*
- SELEK, Seha ve Zeynep ARIKAN (2004), Muhasebe Düzensizlikleri (Accounting Irregularities) ve Vergilendirme (Taxation), *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 275-
Temmuz, s:20- 31.
- SEVİĞ, Veysi, (2002) “*Bilirkişilik*”, Dünya Gazetesi, 20.06.2002
- SEVİLENGÜL, Orhan (2008), *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi
- SILWERSTONE, Howard and Michael SHEETZ (2003), “*Forensic Accounting and Fraud Investigation*”, John Willey & Sons, USA.
- SINGLETON, Tommie (2003) “ New Exciting Careers in Accounting: Forensic And Fraud” *The New Accountant High School Recruiting Journal*, Vol: 18, Iss:3,
February.
- SOPİNKA, J., S.N. LEDERMAN, A.W BRYANT (1992), “*The Law of Evidence in Canada*”, Toronto, Canada: Butterworths
- SÖYLER, Halil (2002), *İşletmelerde Yapılan Hileler ve Bunların Önlenmesi*,
Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- SÖYLER, Halil;a) “*İşletmelerde Yapılan Hileler*”, [http://www.
alomaliye.com/Halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_1-2.htm](http://www.alomaliye.com/Halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_1-2.htm) (17.05.2007)
- SÖYLER, Halil;b) “*İşletmelerde Yapılan Hileler*”, [http://www.
alomaliye.com/Halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_4.htm](http://www.alomaliye.com/Halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_4.htm) (17.05.2007)

- SPIRO, E. and RULE, C. (1994), “Kovel Experts Cloaked by Attorney- Client Privilege: But Lawyers Must Be Wery of Pitfalls in Using Consultant”, *New York Law Journal*: 22 February.
- STEVENSON, Angus (2004), *The Consice Oxford Dictionary*, 11th Edition
- SÜER, Ayça Zeynep (2004), “*Muhasebe Mesleğinde Enron Vak’ası ve Getirdikleri*”, Basılmış Yüksek lisans Tezi, İSMMM Yayınları, Eylül-2004, İstanbul.
- TCK, *Türk Ceza Kanunu*
- TDK, Türk Dil Kurumu, *Türkçe Sözlük*,
<http://www.tdk.org.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF05A79F75456518CA>.
- TELPNER, Zeph and Michael MOSTEK (2003), *Expert Witnessing in Forensic Accounting*, CRC Press, 1524- 5586, Vol:2.
- TERZİ, Cihan. “ABD’de Denetçinin Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası*, Aralık 1995, sayı: 172, s:73- 74.
- THE AUDITOR’S REPORT, Volume 25, No: 4 , www.aicpa.org.
- THORNHILL, William T. (1995), “*Forensic Accounting: How to Investigate Financial Fraud*” Business One Irwin Professional Accounting Library, USA.
- TIGUE, J., B. SKARLATOS and L. LACEWELL (1994), “The Covel Accountant Privilege” *New York Law Journal*., 19 May.
- THE AUDITOR’S REPORT , Volume 25, No:4 , www.aicpa.org.
- TTK, *Türk Ticaret Kanunu*.
- TÜRK, Hikmet Sami (2000), *II. Bilirkişi Eğitimi (Sunuşları)*, TÜRMOB Yayınları-131 Ankara- 2001.
- TWARDY, S., and M. CONSIDİNE (1996), “Procedures to Protect Attorney-Client Privilege” *New York Law Journal*: 1, 1 February.

- UYANIK, Pelin, (2003) “*Rekabet Hukuku Açısından Delil*”; Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezi, Ankara.
- VUK, Vergi Usul Kanunu
- WELLS, Joseph T. (2002) “Lapping It Up: A Skimming Method Doomed to Failure Over Time,” *Journal of Accountancy*, February.
- WELLS, Joseph T. (2003) “Sherlock Holmes, CPA, Part I,” *Journal of Accountancy* August.
- WILLIAMS, W. James, (2002), “*Playing the Corporate Shell Game: The Forensic Accounting and Investigation Industry, Law, and the Management of Organizational Appearances*” Graduate Programme in Sociology, York University, Toronto, Ontario, August.
- WOLOSKY, Howard W. (2004), “It was a Growing Speciality Before Enron, WorldCom, and Sarbanes-Oxley. Now, It’s Really Hot”, *The Practical Accountant*, February; pp:4.
- YAZICI, Mehmet (1986), “ Muhasebe ve Vergi Denetimi”, *Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, sayı:3, s: 287- 310.
- YILMAZ, Ejder; (2001) “*Hukuk Sözlüğü*”, Yetkin Yayınları Ankara.
- YILANCI, Münevver (2003), “Denetim Komitesinin İç Denetimin Etkililiğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:8, s:23-33, Ocak.
- YOUNG, Michael R.; (2002) “Accounting Irragularities and Financial Fraud, A Corparatae Governance Guide” Second Edition, *Apsen Law & Business*.
- ZEYTİN, Mustafa (2007), “*Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranıslara Yönlendiren Faktörler*”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.
- ZGANJAR, L., (2002) “*Forensic Accountant is a Financial Dedective*”, *Birmingham Business Journal*, 19.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Nermin Akyel
Doğum Tarihi : 01 Ağustos 1966
Akademik Unvanı : Öğretim Görevlisi

Öğrenim Durumu :

Derece	Bölüm/ Program	Üniversite	Yıl
Doktora/S. Yt./Tıpta Uz.	Muhasebe ve Finansman,	Sakarya Üniversitesi	2003- ...
Yükseklisans	Muhasebe ve Finansman,	Sakarya Üniversitesi	2001-2003
Lisans	İşletme,	Sakarya Üniversitesi	1998-2001
Önlisans	Bilg. Muh. ve Vergi Uyg.	Sakarya Üniversitesi	1996-1998.

Akademik Görevleri : Öğretim Görevlisi Sakarya Üniversitesi 2001-...

İdari Görevleri :

Program Başkanlığı Geyve MYO Muhasebe Program Başkanlığı, 2002-...
SAÜDEK Sakarya Üniversitesi Akademik Değerlendirme Kurulu
Süreç Komisyon Üyeliği 2004-....

SAÜDEK İcra Kurulu Üyeliği, 2006-....

Bölüm Başkanlığı Geyve MYO İktisadi ve İdari Pr. Böl.Bşk. 2004-2006

SAÜDEK Geyve MYO Kalite Elçisi 2003- 2007

Yayımları :

A. Uluslararası Bilimsel Toplantılarda Sunulan ve Bildiri Kitabında Basılan Bildiriler:

A-1. AKYEL Nermin, Selahattin KARABINAR (2009),“*Hileler ve Muhasebe Denetiminde Yeri*”, I. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi, 10-16 Mayıs, Kosova- Priştine.

A-2. AKYEL Nermin (2008), “*Muhasebeciliğin Özel Bir Alanı: Adli Muhasebecilik*” “*Türk Dünyasında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri*” Konulu 6. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi, Celalabat- Kırgızistan, 25-28 Mayıs.

B. Ulusal Hakemli Dergilerde Yayımlanan Makaleler:

B.1. AKYEL Nermin ve Selim Y. PAZARÇEVİREN (2006), “*Yönetim Yaklaşımları Çerçevesinde Transfer Fiyatlama*” Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Akademik İncelemeler Dergisi, Sayı:1, s: 115- 133.

B.2. AKYEL Nermin ve Nevran KARACA (2005)..., “ *Bağımsız Denetim Açısından Etik ve Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları*”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 72, s: 242- 254, Temmuz-Ağustos-Eylül.

B.3. AKYEL Nermin, Erhan BİRGİLİ ve Nevran KARACA (2005)., “ *Futures Sözleşmeler ve Muhasebeleştirilmesi*” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 26, s: 109-119, Nisan.

B.4. AKYEL Nermin ve Hilmi KIRLIOĞLU (2004). “*Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 23, s: 28- 34, Temmuz.

B.5. AKYEL Nermin ve Hilmi KIRLIOĞLU (2003) “*Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 17: 59- 68, Ocak.