

ADLİ MUHASEBE ÇERÇEVESİNDE HUKUK EĞİTİMİNDE MUHASEBE DERSLERİNİN ÖNEMİ

Yrd. Doç. Dr. Nermin AKYEL
Sakarya Üniversitesi Geyve Meslek Yüksekokulu
nakyel@sakarya.edu.tr

ÖZET

Son zamanlarda mahkemeye intikal etmiş ticari davaların sayılarının giderek arttığı görülmektedir. Bu süreçte (finansal tabloların analizi ve yorumlanmasına dayanan) muhasebe bilgisi; davanın yönünü önemli ölçüde etkileyecektir. Bu çalışmada hukukçular için muhasebe bilgisinin önemi vurgulanarak, Türkiye’de mevcut Hukuk Fakültelerinin ders planlarında muhasebe derslerine yeterince yer verilmediği incelenmiştir. Mahkemeye intikal eden olaylarda hukukçular için gerekli olan muhasebe bilgisini yorumlamakta kendilerine yardımcı olacak bir mesleki faaliyete ihtiyaç duyulmaktadır. “Adli Muhasebecilik” mesleği, pek çok ülkede mahkeme sürecinde aktif rol oynamaktadır. Mahkemeye intikal etmiş olaylarda hukukçulara teknik bilgi desteği veren adli muhasebecilik, Türkiye’de de yasal bir zemine oturtularak; mesleğe resmi bir statü kazandırılmalıdır ve dava aşamasında hukukçuların ihtiyaç duydukları teknik bilgi ve destek adli muhasebeciler tarafından sağlanmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Adli muhasebe, hukuk eğitimi, muhasebe dersleri

IMPORTANCE OF ACCOUNTING COURSE IN LAW TRAINING IN FORENSIC ACCOUNTING FRAMEWORK

ABSTRACT

Recently, there is an increase in the number of cases has been transferred to the commercial court. In this process (based on analysis and interpretation of financial statements) accounting information; It will significantly affect the direction of the case. In this study, emphasizing the importance of accounting information for lawyers , accounting courses in the Faculty of Law in Turkey were examined existing lesson plans are not given enough space. To interpret the accounting information necessary for lawyers to court in the event that a professional activity is needed to help them. “Forensic Accounting ”profession, plays an active role in the judicial process in many countries. Technical information to lawyers in the case have submitted to the Court that support forensic accountant, also seated on a legal basis in Turkey; It should be given an official status to the profession and the technical information needed by lawyers in the trial stage and support should be provided by the forensic accountants.

Keywords: Forensic accounting , law education, accounting courses

1. Giriş

Her alanda kendini hissettiren küreselleşme ve dünyaya etkileri; kurumlar ve işletmelerarası ilişkilerde de etkili olurken, işletmelerde 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. Giderek karmaşıklaşan iş yaşantısında muhasebecilerin hukuk bilgisine, hukukçuların da muhasebe bilgisine olan gereksinimleri gündeme gelmektedir. Yaşanan iş anlaşmazlıklarından, 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 yıllardır uygulanmakta 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.

2.Muhasebe ve İlgili Taraflar Açısından Muhasebenin Önemi

İktisat biliminden çok daha önce orta çıktığı iddia edilen muhasebenin ortaya çıkışı ticaretin başlangıcına dek dayanmaktadır. Başlangıçta alacaklıların haklarının korunması düşüncesiyle geliştirilen muhasebe uygulamaları; çift taraflı kayıt esasının uygulanmasıyla tacirler arasındaki ilişkilere dayanak teşkil etmektedir. Günümüzde, muhasebede bilgi üretim süreci, belirli bir hukuk süreci kapsamında ve belli standartlara uygun olarak gerçekleştirilmektedir (Altıntaş, 2011: 163).

Muhasebe, işletmede varlıklar ve kaynaklar üzerinde değişiklik yaratan; para ile ifade edilebilen olaylara ait belgelerin, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve analiz edilerek yorumlanması suretiyle ilgili kişi ya da kurumlara (Akyel& Karaca, 2014: 1) bilgi aktarımını hedefleyen bir süreçtir. Mali olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi muhasebenin birinci işlevidir; ancak bu suretle edinilen bilgiler yeterli olmayacaktır. Bu bilgilerin faaliyetlerin yönetiminde yararlı olabilmesi için analiz edilerek yorumlanması suretiyle kullanılabilir bilgi haline getirilmesi muhasebenin ikinci işlevidir (Ayboğa, 2004).

Şüphesiz işletmenin faaliyetlerinin sonuçları hakkında bilgi edinmeyi sağlayan muhasebenin nihai çıktısı dönem kar ya da zararının tespiti olacaktır. Ancak bu süreçte gerçekleştirilen işlemler işletme ile ilgili taraflara farklı bilgilerin aktarılmasını da sağlayacaktır. Muhasebede elde edilen bilgiler ve ilgili taraflara sağlayacağı faydaları sıralayacak olursak;

1. İşletmenin sahip olduğu varlıklar hakkında bilgi verir,
2. İşletmede dönem içerisinde gerçekleştirilen finansal nitelikli faaliyetlerin sonuçlarının anlaşılmasını sağlar,
3. İşletme ile ilişkisi olan üçüncü kişiler arasında ekonomik ve sosyal sonuçları ortaya çıkartır,
4. İşletme ve üçüncü kişiler arasındaki hukuki süreçlere delil kaynağı olur;

5. İşletme yönetimi ve çalışanların suistimalini önlemek amacıyla işletmenin varlıkları üzerindeki sahipliğini tanımlar,
6. İşletmenin devlete karşı yükümlülüklerinin yerine getirebilmesi için dayanak teşkil edecek bilginin (verginin matrahının) elde edilmesini sağlar.

2.1. Muhasebe ve Hukuk Sistemi Arasındaki İlişki

Muhasebe bilgi ve becerisi; kanuni sürece taşınmış anlaşmazlıklar için giderek daha fazla önem kazanmaya başlamıştır. Mahkemeye intikal eden olaylarda, taraflar arasındaki ihtilaflar, hakim ve savcıların yasal sorgulama sürecinde kendi muhasebe bilgisine ihtiyacı gündeme getirmektedir. Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Borçlar Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu (Altıntaş, 2011: 163) muhasebe uygulamaları ile ilgili düzenlemeleri içeren ve muhasebe mesleğine yön veren hukuksal çerçeveyi oluşturmaktadır. Dolayısıyla ülkenin hukuk sistemi ve muhasebe bilgi sistemi birbirinden ayrılmaz iki unsur olarak ele alınmalıdır.

Ticaret hukukunun dayanaklarından biri olarak değerlendirilebilecek olan muhasebe uygulamalarının (özellikle şirketler muhasebesi uygulamaları ve kayıt sistemi ile sonuçlarının) doğru analiz edilerek yorumlanması; kişiler ve kuruluşlar arasındaki ihtilaflı konuların çözüme ulaştırılmasında önem taşımaktadır.

Mahkemeye intikal eden olaylarda hukukçular tarafından karşılaşılabilecek muhasebe bilgisini gerektiren olaylar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akyel, 2009: 72):

1. Toplumda; birey ve kurumlar ile devlet arasındaki mali ilişkilerde giderek artan sorunlar,
2. Ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması sonucu, bireyler ve kurumların artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamaları;
3. İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzlukların giderek artması sonucu yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve de önlenmesinde sıkıntılar yaşanması;
4. Artan sayıda iflas işlemleri ve yaşanan işletme başarısızlıkları; hileli iflaslar;
5. İşletme çalışanlarının özlük hakları, sigorta ve kıdemlerine ilişkin düzenlemeler ve olası mali zarar veya zarar riskinin mevcut olduğu durumlar;
6. Avukatlar ve mahkemelerin karşılaştıkları olaylarda muhasebe bilgileri yetersiz kaldığı için daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaları ve bilirkişilik taleplerinde ciddi artışlar olması;

Davaya konu olayların niteliğine göre, hakim ya da savcının ilgili muhasebe bilgisine sahip olmaları gerektiği kaçınılmaz bir gerçekliktir. Bu bağlamda;

İş hayatında ortaya çıkan gelişmeler ve dava sürecine etki eden unsurlar aşağıdaki gibi sınırlandırılabilir (Akyel, 2009):

a. Değişen Şirket Ortamı

İşletmelerin fiziksel büyüklüklerinin ve iş hacimlerinin artması, organizasyon şemasında önemli değişiklikler meydana getirmiş, profesyonel yönetici kimliğini gündeme getirmiş ve farklı yönetim yaklaşımları geliştirilmiştir, bu bağlamda çalışanların görev, yetki ve sorumlulukların sınırlarının net çizgilerle ayrılmasına sebep olmuştur.

i. Profesyonel/ Kurumsal Yönetim Anlayışı

Geçmişte yöneticiler; şirketin ismi adı zarar görmesin ve hisse senetlerinin değerinde düşüş yaşanmasını, düşüncesiyle bazı olumsuz olayları örtbas etme eğilimi gösteriyorlardı. Oysa artık yönetimler, yöneticiler ve denetçiler, olası hilelere ait kurallar ve yaptırımlarla ilgili tecrübe kazanmaya başlamışlardır.

Günümüzde kurumsal yönetim, anlayışını benimseyen organizasyonlar daha fazla şeffaflık ve daha açık bilgi düşüncesiyle olumsuzluk içeren olayların ifşasına gidilebilmektedir. Bu durum bazı işletmeler için potansiyel bir risk olarak değerlendirilebileceği gibi bazıları adına uzun vadede yararlı bir uygulama olarak da değerlendirilebilmektedir. Dolayısıyla mahkemeye intikal eden yolsuzluk ve suistimal kaynaklı davaların sayılarında da artış olmaktadır.

ii. Yöneticilerin Eğitim Seviyesinde ve Tecrübelerindeki Artış

Günümüzde yaşanan yolsuzluklar karşısında şirket yöneticileri sorumluluklarının önemini farkında olup şirket içinde hileli eylemleri tespit etme ve onunla mücadele etme konusunda daha hassas davranmaktadırlar. Yönetim, finansal ve finansal olmayan işletme verilerini doğru olarak raporlama konusunda sorumluluk altındadır; ancak bu durum, verilen bilgilerin tam ve doğru olduğu konusunda bir garanti sağlamaz. Genel müdürleri (CEO) ve üst düzey finans sorumluları (CFO) finansal hesap özetlerini kayıt altına almakla ve belgelendirmekle görevlidirler. Ancak dünyayı sarsan şirket yolsuzluklarına bakıldığında; olası hile girişimlerini aydınlatabilecek her türlü bilgi ve belgeden sorumlu olan bu kişilerin karıştıkları yolsuzluk olayları, zararın ve ortaya çıkartılma riskinin en yüksek boyutta olduğu söylenebilir. Yapılan araştırmalar, yönetici konumundaki kişilerin eğitim seviyeleri arttıkça; kişilikleri de elveriyorsa; dış baskıların desteği ile olumsuzluk içeren davranışların sayıları az olmakla birlikte tutarlarında ciddi artışlar olduğunu göstermektedir (PWC, 2003). Mahkemeler olası hile girişimleri karşısında daha derin muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulabilmektedir.

b. Şirketlerin Fiziksel Büyüklükleri ve Şubeleşme

Şirketlerin büyümesi sonucu fiziksel büyüklüklerde de değişim yaşanmış; merkezden uzak bir yerde faaliyetler sürdürülebilmektedir. Yavru şirket ya da şubelerde olası bir hile olayının incelenmesinde ortaya çıkabilecek olumsuzluklar hukuki bir süreci zorunlu hale gerektirebilmektedir.

c. Sözleşmeye Dayalı İşlemlerin Sayısındaki Artış

Ticari faaliyetlerde karşılıklı taraflar arasında gerçekleştirilen, konsorsiyum, franchising ya da leasing gibi sözleşmeye dayalı işlemlerin sayılarının artması; risk temelli sigortacılık işlemlerinin sayılarının artması; borçlar kanunu, iş kanunu, ticaret kanunu gibi yasal düzenlemeler ve muhasebe bilgisinin birbirinden ayrılmayacağını

göstermiş; bu işlemlerin sayısının çokluğu muhasebe ve hukuk bilgisinin bir arada olması gerekliliğini gündeme getirmiştir.

d. Şirket Evlilikleri ya da Şirket Ayrılıklarının Sayısındaki Artış

Mali tablolarda yer alan sayıların ardında şirket yöneticilerince sunulan ve yatırımcıları etkileyecek devasa büyüklükte rakamlar ve yorumlar evreni bulunmaktadır. Mali tablolardaki rakamlar şirkete olan ilgiyi gösteren tek unsur değildir. Şirketlerin hukuki yapılarında ortaya çıkabilecek değişiklikler finansal ve finansal olmayan pek çok göstergenin dikkate alınmasını gerektirecektir.

Finansal tablolarda yer alan rakamlar bir ölçüde şirket performansını göstererek birleşme ya da ayrılıklarda göz önüne alınabilmekle birlikte finansal olmayan performans göstergeleri de finansal performans göstergeleri kadar önem taşımaktadır.

Finansal olmayan performans göstergeleri arasında yeniliklere, markalara, müşterilere, insanlara, üretim/arz-talep 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. Hukuki bir süreç girmiş olan şirketler için bu gibi finansal olmayan iş verilerinin daha büyük önem arz edeceği açıktır.

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.

e. Teknolojik Gelişmeler ve Siber Suçların Yaygınlaşması

Teknolojik gelişime paralel olarak artan bilgisayar ve internet kullanımı, muhasebe bilgisi ve sürecini de etkisi altına almıştır. İnternetin ve e-ticaretin ve gelişmesiyle bilgisayar kullanımından kaynaklanan problemlerin sayısında ciddi artışlar gözlenmektedir. İnternet korsanları ve siber suçların giderek artması, yazılımdan kaynaklanan bazı basit ya da uzmanlık gerektiren muhasebe hilelerinin varlığını gündeme getirmiştir.

2.2. Hukuki İşlemlerde Yasal Dayanak Olarak Muhasebe Uygulamaları

Hukuki işlemlerde delil niteliğinde kabul edilen muhasebe uygulamaları; ilgili taraflarca yasal dayanak olarak gösterilmektedir. Mahkemeye intikal eden olaylarda delil niteliği taşıyan işlemlerden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Şirket kuruluş işlemleri; ortaklığın nev'i, ortaklık payları ile ortakların hakları ve yükümlülükleri,
- Ticari belgenin niteliği / gerçekliği,
- Tutulması zorunlu olan ve olmayan defterlerin delil olma nitelikleri,
- Muhasebe kayıtlarının gerçekliği, doğruluğu,
- Bankacılık ve sigorta işlemleri; kredi alma, geri ödemesine ait kayıtlar,

- Borç-alacak ilişkilerinin tespiti ve borçlu ve alacaklı cari hesapların durumu,
- Dönembaşı, dönemsonu, devir, birleşme, tasfiye süreçlerine ait işlemler ve ilgili bilançolar,
- Dönem kar ya da zararının belirlenmesi ve ortaklara dağıtılması.

Muhasebe uygulamaları ve muhasebe bilgisi hem iddia makamı hem de savunma makamı adına da eşit değer ve etkide kullanılabilir. Özellikle son yirmi yılda Enron ve WorldCom olaylarından sonra adli muhasebecilik ve hile denetimi alanlarında gelişmeler hukuki işlemlerde muhasebe bilgilerinin sürece yön vermesi ile kendini hissettirmeye başlamıştır. Muhasebecilerin destek verdikleri konular daha çok ekonomik kayıplarla ilgilidir. Örneğin bir sözleşme ihlalinin sonucunda ortaya çıkan mali kaybı hesaplamak büyük ölçüde muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulacaktır.

2.2.1. Muhasebe Temelli Dava Konuları

Mahkemeye intikal etmiş, muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan davalara konu olan davalar kısaca açıklanacak olursa (*Markman vd., 2006, Golden ve Pilkington, 2006, Kenyon ve Tilton; 2006; Özkol, 2005'den akt. Akyel, 2009: 76-85*):

Yolsuzluklar: Hileli işlemler ve yolsuzluk olayları kimi zaman çok karmaşık bir yapı arz eder; bu nedenle de konunun bir uzman tarafından analiz edilmesi gerekir. Yolsuzluk ile ilgili davalar şirket aleyhine açılan davalar olabileceği gibi kişiler aleyhine de olabilmektedir. Bu açıdan bireyleri savunan ve gerçekleri birleştirme ve analiz etme konusunda kendilerine yardımcı olmaları için muhasebeden yardım isteyen mahkeme heyeti ya da avukatlar, genel olarak dava dosyası, keşif belgeleri, denetçi raporu gibi kayıtları elde edebilirler. Ancak bu bilgilere sahip olmaları, karar verme aşamasında, belli konularda bilgi eksikliklerinin varlığını ortaya çıkartma açısından önem taşımaktadır. Bu gibi olaylarda her iki taraf açısından da bir muhasebecinin araştırma ya da analiz sonuçları temel hareket noktası haline gelebilir.

İhbara Dayalı Kurumsal İncelemeler: İşletmeler, kurumsal çerçevede ve kurumsal çerçeve olmaksızın olası haksızlıkları içerebilecek farklı kaynaklardan etkilenecek ortaya çıkan olaylara reaksiyon gösterirler. İsimli telefon ve mektup yoluyla yapılan ihbarlar, çalışanların şikayetleri, gibi sorunları değerlendirmek ve işletmeye yöneltilen iddiaların doğruluğunu araştırmak için muhasebecilere ihtiyaç duyabilirler. Bu gibi iddiaların değerlendirilmesinde iddiadan etkilenen kişi, işletme çalışanı birisinin değil, bağımsız, tarafsız ve objektif bir kimliğe sahip muhasebecinin olaya dahil olduğunu gördüğünde, konu hakkında görüşmeye daha istekli olabilmektedir.

Ortaklık ya da Hissedar Davaları: Hissedarlar bazen şirket görevlileri ya da yöneticileri aleyhine yasayı ihlal ettikleri iddiasıyla dava açarlar. Böylesi davalarda muhasebeciler bir şirketin performansının düşüşünü ve nedenlerini değerlendirebilirler ve bununla yönetim kurulu kararlarının ve uygulamalarının olası bağlantılarını tespit edebilirler. Bu tür anlaşmazlıkların olduğu olaylarda, anlaşmazlığın mali tarafını belirlemek için, genelde birden çok yılın muhasebe kayıtlarının incelenmesi söz konusu olabilmektedir.

Maddi Tazminat Davaları: Maddi-manevi bir zararın tespiti aşaması genellikle ayrıntılı bir muhasebe araştırmasını gerektirir. Bunun için geniş ölçüde kabul görmüş teknikler bulunmaktadır. Muhasebeciler iddia edilen hatalı ya da hileli davranışı dikkate almadan mevcut makroekonomik bilgileri, endüstriyel bilgileri ve şirket odaklı bilgileri dikkate almak suretiyle değer tespiti yapabilirler.

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 anlaşmazlıklar ortaya çıkabilir ve bu da oldukça ayrıntılı finansal analizler gerektirir. Bazen de hükümetler maliyet kayıplarını telafi edebilmek için karşı tarafa dava açabilmektedir.

Ceza Davaları: Beyaz yaka suçlar açısından muhasebeciler ve denetçiler; sürekli olarak kundakçılık, taklit, sahtekarlık, borç ödemeleri, alacak tahsilleri, ve sermaye piyasaları manipülasyonları 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.

İnşaat Sektörü: İnşaat sektöründeki projeler iyi yönetilmezse maliyetler oldukça yükselebilir. Ancak planlama aşamasında sağlıklı bir danışmanlık hizmeti alınır ve risk yönetimi uygulanırsa sorunlar henüz başlamadan çözümlenebilir de anlaşmazlık ve davaların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Bu durumda anlaşmazlıkların çözümü için adli muhasebecinin uzmanlık bilgisi gerekecektir. Kağıt üzerindeki projenin inşaatı aşamasında müteahhidi, inşaat yöneticisini ve taşeronları etkileyen değişiklikler ortaya çıkarak, planlanmamış maliyet artışlarıyla karşılaşılabilir. Muhasebe açısından yapılan incelemeler, projedeki değişiklikler ve ortaya çıkan zararlar arasında mantıklı bir bağlantı kurmaya yardımcı olur.

Şahsi Yaralanma İddiaları/Motorlu Taşıtlı Kazaları: Dava sürecinde taşıtlı kazasından kaynaklanan mali kaybın miktarının belirlenmesi için de muhasebe uzmanlarına 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.

İşin Durması / Sigortadan İstenebilecek Diğer Tazminat Talepleri: Sigorta poliçeleri içerik ve şartlarına göre önemli ölçüde değişiklik arz eder. Burada muhasebecinin görevi, söz konusu durumun ve kayıplara ilişkin uygun hesaplama metodununun incelenmesi amacıyla poliçenin detaylı bir analizini yapmaktır.

Bu konudaki en zorlu işlemlerden biri sigortalıya ait sigorta poliçelerinin nasıl hazırlandığı ve muhasebe bilgilerine nasıl dönüştürüldüğüdür. Şirket muhasebeleri üretim çerçevesinde kar-zararı tespit ederken; işin aksamasından kaynaklanan zararlar daha farklı tanımlanmaktadır. İşin aksadığının iddia edildiği bir durumda kayıp; bu kaybın arkasından şirkette ne olduğu ile kayıp olmasaydı ne olurdu arasındaki farktır. Muhasebeciler bu farkı hesaplayarak 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. Daha önemli alanlar ise işin kesintiye uğramasından doğan zararın hesaplanması, kefalet senedi ve kişisel yaralanma ve işgöremezlik konularını içermektedir.

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 fon takibi, fonlara erişim olanağı olan personel ile görüşülmesi, kanıt niteliğinde belgelerin detaylı bir şekilde incelenmesi, işletme varlıklarının tanımlanması ve geri alınması gibi konularda muhasebede üretilen bilgilere ihtiyaç duyulabilir ve belgelere dayanan kanıtların detaylı incelenmesini gerektirir.

Boşanmalarla İlgili Mali Anlaşmazlıklar: Boşanma davalarında 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. Muhasebede üretilen bilgiler bunları inceleme ve ayrıştırma konusunda taraflara yardımcı olur.

Çiftler arasında malların paylaşımı ile ilgili pek çok problem yaşanabilir. Muhasebe bilgisi bu aşamada da gerçekleri ortaya çıkartmada yardımcı olabilir. Boşanma avukatları da, aktiflerin düşük değerle gösterildiğine ya da pasiflerin (özellikle borçların) abartıldığına dair şüpheleri nedeniyle bazen muhasebecilere başvururlar. Bu tür anlaşmazlıklarda şirketin gayrimenkulleri ve diğer varlıklarının incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekebilir. Her türlü malvarlığının izlenmesi, tespiti ve değerlemesi konusunda muhasebe bilgisine başvurulabilir.

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.

İşletmenin Mali Kayıplarına İlişkin Davalar: Burada adli muhasebecilerin, sözleşme ile ilgili uyumsuzlukları-ihlalleri, işletmelerle ilgili birleşme ya da ayrılma davaları, iflas davaları, işletme değerlemeleri, inşaata ilişkin iddialar, istimlak, ürün sorumluluğu ya da marka ve patent hakkının yetkisiz kullanımı ile ilgili kayıplarla ilişkin sorumluluklar üstlenmesi söz konusudur.

İş Kombinasyonları: Bazı iş kombinasyonları, konsorsiyumlar, beraberinde güvensizlik ile ilgili sorunları gündeme getirirken; bazıları da birleşme ya da satın alma gibi durumlar beraberinde, fiyatlar üzerinde etkiler gibi bazı sorunları getirebilirler. Güvensizlik durumunda davacılar, davalının yasaları ihlalinden kaynaklanan zararı ve

memnuniyetsizliklerini dile getirirler. Bu gibi durumlarda davacı iddiası ispat edilmeye çalışırken, davalının iddialarını da çürütmek amacıyla muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulacaktır.

Mesleki İhmal: 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.

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.

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. 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 siber korsanlar ile ilgili iddiaların desteklenmesi aşamasında muhasebe bilgi sisteminden yardım istenebilir. Bu iddiaların oluşturulması oldukça güç ve karmaşıktır; avukatlar korsanlarla ilgili iddialarını desteklemek için ayrıntılı analizlere ihtiyaç duyarlar. Bu aşamada muhasebeciler iddialarını şekillendirmede avukatlara yardımcı olurlar.

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). Entellektüel 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.

3. Hukukçularda Muhasebe Bilgisine Olan İhtiyaç ve Adli Muhasebecilik

Günümüzde hukukçuların karşılaştıkları hukuki sorunlar oldukça karmaşık hale gelmiştir. Hukuk öğrencilerine; iş yaşamında karşılaşılabilecek tüm sorunlarla ilgili teorik ya da uygulamalı bilginin verilmesi mümkün değildir (Gözler 2008'den aktaran, Atabay, 2011). Önemli olan hukukçuların her konuda ezbere bilgi sahibi olması değil, bir problemle karşılaştığında kısa sürede çözüme kavuşturabilmesidir. Bu sebeple,

hukukçular sınırlı konularda derinlemesine bilgi sahibi olmak yerine; daha geniş alanda daha yüzeysel bilgilere sahip olmalıdırlar. Ancak bu şekilde günümüz karmaşık iş ve hukuk dünyasında ortaya çıkan sorunlar daha kolay anlaşılabilir ve çözülebilecektir (Atabay, 2011: 7).

İşletmede gerçekleşen işlemlerin sayılarındaki artış ve işletme ile ilgili ihtilafli olayların sayılarındaki artışın yanı sıra, şahsi menfaatlerden mahkemeye intikal eden olayların birçoğunda muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır. Öğrencilerin Dava konusuyla ilgili olarak gerekli araştırmaları yapmak suretiyle, çeşitli verileri teşhis etmek, toplamak, değerlendirmek; gerekirse analiz ederek yorumlamak suretiyle elde edilen verilerden yararlanarak bir kanaate ulaşmak suretiyle dava sürecinde etkinlik sağlanabilir. Hal böyle olunca hukukçuların muhasebe bilgisine ve muhasebe bilgi sistemi tarafından oluşturulan finansal tabloları yorumlama yeteneğine sahip olmaları beklenmektedir. Oysa Türkiye’de mevcut Hukuk Fakültelerinin ders planları incelendiğinde bu konuda pek iyimser olmak mümkün değildir.

3.1. Türkiyede Hukuk Fakültelerinde Muhasebe Eğitimi

Üniversitelerin internet sayfaları üzerinden inceleme yapıldığında Türkiye’de hukuk eğitiminin önemli bir kısmını teşkil eden İstanbul Üniversitesi, Marmara Üniversitesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sakarya Üniversitesi, Yeditepe Üniversitesi, Akdeniz Üniversitesi, Selçuk Üniversitesi, Anadolu Üniversitesi, Galatasaray Üniversitesi, Dicle Üniversitesi, Yalova Üniversitesi, Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Maltepe Üniversitesi Koç Üniversitesi, Melikşah Üniversitesi, Medeniyet Üniversitesi, Çukurova Üniversitesi, Doğuş Üniversitesi, Fatih Üniversitesi, İstanbul Aydın Üniversitesi, Bahçeşehir Üniversitesi İzmir Üniversitesi ve Erciyes Üniversitesi gibi üniversitelerin Hukuk Fakültelerine ait “8 Yarıyıllık Ders Planları”nda herhangi bir muhasebe dersine rastlanamamıştır.

Gazi Üniversitesinde 2’şer kredilik 2 adet zorunlu Muhasebe Dersi olduğu; Çankaya Üniversitesi ve Bilkent Üniversitesi Hukuk Fakülteleri Ders Planında da 2’şer kredilik bir Muhasebe dersinin zorunlu olduğu, yine Ankara Üniversitesi Hukuk fakültesinde 2’şer kredilik 2 adet seçmeli muhasebe dersinin bulunduğu; TOBB Ekonomi Üniversitesi, Ufuk Üniversitesi Hukuk fakültelerinde 2’şer kredilik 2 adet seçmeli Muhasebe dersinin bulunduğu, Atılım Üniversitesi, Atatürk Üniversitesi, Kocaeli Üniversitesi, Erzincan Üniversitesi, İstanbul Kültür Üniversitesi ve Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültelerinde 2’şer kredilik bir seçmeli ders bulunduğu görülmüştür. Durum bir tablo ile özetlenecek olursa;

Tablo:1 Hukuk Fakültelerinde Mevcut Muhasebe Dersleri

Üniversite	Ders Adı	Kredi	Zorunlu/Seçmeli
Bilkent Üniversitesi	Muhasebe (İngilizce)	2	Zorunlu
Çankaya Üniversitesi	Muhasebe	2	Zorunlu
Gazi Üniversitesi	Genel Muhasebe I	2	Zorunlu
	Genel Muhasebe II	2	Zorunlu

Ankara Üniversitesi	Genel Muhasebe I	2	Seçmeli
	Genel Muhasebe II	2	Seçmeli
TOBB Üniversitesi	Genel Muhasebe I	2	Seçmeli
	Genel Muhasebe II	2	Seçmeli
Ufuk Üniversitesi	Genel Muhasebe I	2	Seçmeli
	Genel Muhasebe II	2	Seçmeli
Atatürk Üniversitesi	Genel Muhasebe	2	Seçmeli
Atılım Üniversitesi	Genel Muhasebe	2	Seçmeli
Çankaya Üniversitesi	Muhasebe ve Bilanço Hukuku	2	Seçmeli
İstanbul Kültür Üniversitesi	Muhasebe	2	Seçmeli
Kocaeli Üniversitesi	Muhasebe ve Bilanço Hukuku	2	Seçmeli
Uludağ Üniversitesi	Muhasebe	2	Seçmeli

Yukarıdaki incelemeden de anlaşılacağı gibi Hukuk Fakültelerinde verilen muhasebe eğitiminin ayrıntılı bir muhasebe bilgisine ulaşmaya yeterli olmayacağı anlaşılmaktadır. Öyle ise mahkemelerde muhasebe ile ilgili ihtilaflı konularda bilgi sağlayabilecek bir mekanizmaya ihtiyaç gündeme gelmektedir. Günümüzde bu eksikliğin giderilebilmesi amacıyla bilirkişilik müessesesinden yararlanılmaktadır. Ancak Türkiye’de avukatlar, savcılar ve yargıçlar özellikle vergi ve muhasebe konularında gerekli ve yeterli teknik bilgiye sahip olmayıp, vergi ve muhasebe kayıtlarına bakarak karar verilmesi gereken ya da davanın seyrinde önemli etkisi olacağı düşünülen özellikli durumlarda, hatta hemen her konuda bilirkişiye 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.

Bu bağlamda Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, İngiltere ve Avustralya başta olmak üzere “Forensic Accounting” olarak adlandırılan ve henüz Türkiye’de uygulama alanı bulmamış “Adli Muhasebe” olarak tercüme edilen yeni bir meslek grubu tanıtılmaya ve bu konuda tartışılmaya başlanmıştır. Adli bilimler arasında yer alan adli muhasebe, işletmeleri derinden etkileyen ve çok sayıda yatırımcının mağdur olmasına sebep olan hileli işlemleri tespit edebilmektedir. 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.

Adli muhasebe; literatürde: *muhasebe ve işletmecilik bilgisi ile hukuk ilke ve kurallarını, araştırmacı bir mantıkla, mali sosyal ve hukuki sorunların çözümlenmesi için yorumlayan bir bilim dalı olarak tanımlanmaktadır* (Rezaee vd., 1996; Ansari, 2004; Singleten vd., 2006; Bhasin, 2007; Akyel, 2009). Dünyada 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.

Adli muhasebecilik; “İhtilafı, hukuki işler muhasebesi” ya da “hukuken ihtilafa neden olmuş muhasebe işlemleri”, şeklinde tanımlanabilir. Ortaklar arasındaki kar dağıtımı ve benzeri sorunlarda, işgören-işveren uyumsuzluklarında, alıcılarla ya da satıcılarla olan borç-alacak ilişkilerinin çözümlenmesinde; üçüncü kişilerle, kamu kuruluşları ve özel kuruluşlarla olan işlemlerde; ortaya çıkan ihtilafların giderilmesinde mesleki bilgisine başvuru adli muhasebeciler; muhasebe faaliyetlerini incelenerek, ihtilafı konunun araştırılmasında ve ihtilafın giderilerek sonuca ulaşılmasında mahkemelere yardımcı olmaktadır.

4. Sonuç

Gerek ceza mahkemelerinde gerekse asliye mahkemelerinde uyumsuzlukların giderilmesi ve gerçeğin ortaya çıkartılması açısından çözüm; tarafların haklılığına ya da suçun işlenip işlenmediğine ilişkin karara dayanmaktadır. Bu bağlamda konu hakkında uzman görüşü ayrı bir önem taşımaktadır. Çalışmada işletmeler ve kişilerle ilgili mahkemeye intikal edebilecek uyumsuzluklardan güncel konu başlıklarına ilişkin örnekler verilerek mahkemelerde ilgili tarafların tümünün (iddia makamının, savunma makamının ve karar merciinin) muhasebe bilgisine ihtiyaç duydukları vurgulanmıştır. Çalışmada hukukçular açısından muhasebe bilgisinin önemine dikkat çekilirken; Hukuk Fakültelerinin mevcut ders planlarında muhasebe derslerine ya (temel muhasebe bilgisi kapsamında) çok az yer verildiği ya da hiç yer verilmediği vurgulanmıştır.

Mahkemelerde özel ya da teknik bilgiye ihtiyaç duyulduğunda bilirkişilik müessesesi devreye girmekte, mahkeme heyeti gelecek bilirkişi raporu doğrultusunda karar vermektedir. Muhasebe temelli olayların aydınlığa kavuşturulmasında ise ileri seviyede muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır.

Bazen araştırılan bir konunun açıklığa kavuşabilmesi için hakimler, bazen de avukatlar, yargın merciinin belli finans muhasebe ya da vergi konularını anlamalarına yardımcı olunabilmesi adına uzman muhasebecilerin bilirkişi olarak atanmalarını isteyebilirler. Uzmanlaşmış, adli muhasebecinin desteği, avukatın, yargıç ve jürinin bilimsel, teknik bilgi ya da uzmanlık bilgisini anlaması için mahkemede sunduğu delil olarak değerlendirilir; ki bu tip bilgiyi olayı yaşayan taraflardan birinin ya da herhangi bir tanığın vermesi mümkün değildir. Cezai ya da medeni kovuşturmalarda tanıklığına başvuru muhasebeci, hem iddia hem de savunma tarafı için aynı zamanda bilirkişi konumunda olacaktır.

Muhasebe kayıtları ve finansal tablo sonuçlarının yön verdiği ihtilaflı alanlarda özellikle hukuki ihtilaflarda yapılan savunma ve iddiaların muhasebe açısından sağlam temellere dayandırılması ihtiyacı önem taşımaktadır. Türkiye’de halen uygulanmakta olan birliktelik sistemi; talebi karşılamaya yeterli olmadığı düşüncesi ile son 10 yılda akademik platformlarda adli muhasebecilik mesleği tartışılarak, mesleğin Türkiye için uygulanabilirliği gündeme gelmiştir. Meslek birliği TURMOB önderliğinde İSMMMO Akademi 2009-2010 Öğretim döneminde Adli Muhasebecilik Sertifika Programlı başlatmış olmakla birlikte konu hakkında yasal düzenlemelerde eksiklikler bulunmaktadır. Eğitim sisteminde bu meslek grubuna yönelik ihtiyacı karşılaması için gerekli iyileştirme çalışmalarının başlatılmasının, Türkiye’de hukuk ve muhasebe sistemlerinin işleyişleri açısından önemli bir kazanç olabileceği düşünülmektedir.

Kaynakça

- Akyel, N. (2009), *Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler*, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Akyel, N. & N. Karaca, (2011). *Muhasebede Dönemsonu İşlemleri*, Sakarya Yayıncılık
- Altıntaş, T. (2011), *Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku* İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, 162-174.
<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuosbil/article/view/1023007971>
- Ansari, K. (M. (2004), *Corruption and Forensic Accounting*, Monthly Management Accountant, Vol: 8, 17-19
- Atabay, E. (2011), *Osmanlı’dan Günümüze Muhasebenin Gelişiminde hukukun Yeri-Mevcut Hukuk Fakültelerinde Hukuk Derslerinin Önemi*, Akademik Bakış Dergisi, Sayı:25, Temmuz- Ağustos 2011, <http://www.akademikbakis.org>
- Ayboğa, H. (2004), *Muhasebe-Hukuk İlişkileri* , Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayınları, Sayı: 68 www.ismmmo.org.tr
- Bhasin, M. (2007), *Forensic Accounting – A New Paradigm for Niche Consulting*. The Chartered Accountant, Vol: 1, 1000-1010
- Golden, T. W. & P.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
- Gözler, K. (2008), *Küreselleşme Sürecinde Hukuk Eğitimi*, Legal Hukuk dergisi, Sayı: 69
- Kenyon, W. & P.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.
- Markman, M.S., J.E.BUCREK, A. LEVKO, S.P.LECHNER, M. W. Haller, R.W. Dennis, M.M. Clayton, J.C. Dineen & G. Schaffer, (2006) *Other Dimensions of Forensic Accounting*, A Guide to Forensic Accounting Investigation, John Willey & Sons, Inc, Chapter: 27, pp: 525-533.

Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı
Int. Journal of Management Economics and Business, ICAFR 16 Special Issue

Özkoç, A.E., (2005), *Bilirkişilik ve Adli Muhasebe*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:7, Sayı:3, Eylül, sayfa 69-80.

PWC 82003) Price WaterhouseCoopers, *Global Economic Crime Survey*. 2003

Rezaee, Z., Lander, G. & Reinstein, A. (1996) *Integrating Forensic Accounting into the Accounting Curriculum*. Accounting Education, 147-162

Singleton, T.W.; Singleton, A.; Bologna, G.J., & Lindquist, J.R, (2006), *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, New Jersey: John Willey & Sons Inc.