

# ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

**Yrd.Doç.Dr. Hüseyin AKTAŞ\***

**Gökhan KULOĞLU\*\***

## ÖZET

Teknolojik açıdan her gün ve her an bir yeniliğe ve buluşa sahne olan globalleşen günümüz dünyası, kredi kartı dolandırıcılığı gibi bilişim suçları olarak ta anılan yeni nesil beyaz yaka suçları gibi yeni risk unsurlarıyla karşı karşıyadır. Hızlı bir artış gösteren bu son derece karmaşık yeni nesil suçları artık eski yöntem ve tekniklerle soğurtmak hemen hemen imkansızdır. Bu suçlarla mücadelede uzmanlaşma ve eğitim ihtiyacı eskiye nazaran daha da artmıştır. Nitekim bu gelişmeler başta ABD olmak üzere pek çok Batı ülkesinde İngilizce adı “forensic accounting” olan ve Türkçe’de “adli muhasebe” olarak karşılığını bulan yeni bir alanın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Son yıllarda kendilerine son derece geniş bir alanda uygulama alanı bulan adli muhasebeciler sayesinde işletmeler veya FBI gibi güvenlik teşkilatları, özellikle dolandırıcılık suçları hakkında derinlemesine ve teknik araştırmalar yapabilmekte ve mahkemede kullanılabilir ölçüde kullanışlı muhasebe analizleri sağlayabilmektedirler. Adli muhasebe çalışmaları neticesinde elde edilen somut deliller, özellikle bu karmaşık dolandırıcılık suçlarının yargılama safhasında tam anlamıyla ortaya çıkarılmasına yardımcı olduğu gibi muhtemel mağduriyetlerin de önüne geçebilmektedir. Pek çok Batı ülkesinde uzun yıllardan beri kendisinden istifade edilen “adli muhasebe” ve “adli muhasebecilik” ne yazık ki ülkemizde günümüze kadar hakettiği ilgiyi bulamamıştır. Çalışmamızda bu konu tüm boyutları ile aydınlatılmaya çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Adli Muhasebe, Dolandırıcılık Soruşturması

## FORENSIC ACCOUNTING AND FORENSIC ACCOUNTING AS A PROFFESION

### ABSTRACT

Our globalized world, in a state of continuous technological change and innovations, has been challenged by new generation criminology risk factors such as white-collar crimes in particular credit card frauds. Moreover, it has become almost impossible to deal with and to pursue these new generation crimes by means of conventional methods and techniques. Indeed, it has recently become more vital that such new generation crime cases be handled with more specialization and spesific training. Henceforth, these developments aided the emergence of a new subdicipline called “Forensic Accounting” in the USA first and foremost and many Western countries as well. National security organizations including FBI and many others have been equipped with tools to analyze fraud cases throughly, to carry out technical interrogations and to provide accounting analyses to be used as evidences at courts, thanks to the forensic accounting specialists who can practice at a wide variety of fields. Evidences coming out of studies carried out by forensic accountants have been able to shed light on the proof of complicated fraud cases at courts, and they have been able to prevent possible abuses due to such crimes. Yet, forensic accounting has not met the attention it deserves in our country relative to its popularity enjoyed at many Western countries. This study elaborates this dicipline with all of the components.

**Key Words:** Forensic Accounting, Fraud Investigation

\*\* Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

E-mail: huseyin.aktas@bayar.edu.tr

\*\* Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

## 1. GİRİŞ

Günümüzde neredeyse her gün bir yenilikle tanışan ve bu yeniliklerle birlikte daha karmaşık bir hal alan modern toplumlar ile bu toplumların bir parçası olan bütün kurum ve kuruluşlar, bir yandan bu hızlı değişime ayak uydurmaya çabalarırken, yeni risk, tehdit ve tehlikelerle de karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu hızlı değişim rüzgarı bir yandan toplumun bütün kesimlerine yeni ufuklar açıp çok çeşitli avantaj ve imkanlar sunarken, diğer yandan çok geniş bir uygulama alanını kendilerine hedef olarak seçen suçlulara da yeni ve elverişli ortamlar sağlamaktadır. Nitekim günümüzün küreselleşen dünyasında, teknolojik buluş ve yeniliklerin de etkisiyle pek çok kavram gibi suç kavramı da anlam ve boyut değiştirmiştir. Artık son derece karmaşık yöntem ve teknikler kullanan bu suç ve suçluları eski yöntem ve tekniklerle soruşturmak neredeyse imkansızdır. E-ticaretin ve internetin gelişmesiyle birlikte, ekonomik faaliyetlerin neredeyse hemen hemen tamamı sanal ortamlara taşınmış, bilgisayar kullanılarak veya bu yüzden gizlenmiş, bilişim suçları olarak ta anılan yeni nesil beyaz yaka suçlarından bahsedilmeye başlanmıştır. Bu çeşit suçlar ile mücadelede uzmanlaşma ve eğitim ihtiyacı eskiye nazaran daha da artmıştır.<sup>1</sup> Değişik vesilelerle dünyanın değişik ülkelerinde gerçekleştirilen pek çok araştırma, toplumun bu yeni tip suçlar neticesinde çok büyük kayıplarla karşı karşıya bulunduğunu göstermektedir.

Günümüzde bu suçların soruşturulması sürecinde yoğun bir şekilde muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerine, yani kısaca yeni bir güvenlik anlayışına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durum, ABD başta olmak üzere bir çok batı ülkesinde genel olarak muhasebe, denetleme ve

araştırma becerilerinin entegrasyonu olarak ta tanımlanabilecek olan ve İngilizce orijinal ismi “Forensic Accounting”, Türkçe’de “Adli Muhasebe” olarak karşılığını bulan yeni bir alanın ortaya çıkmasına neden olmuş ve “Adli Muhasebecilik” isimli yeni bir meslek ortaya çıkmıştır. Son 20-30 yıl boyunca hızlı bir ilerleme göstererek kendisine geniş bir uygulama alanı bulan “Adli Muhasebecilik” sayesinde özellikle dolandırıcılık suçlarının tespiti ve soruşturulması aşamasında, pek çok batı ülkesinde işletmeler veya FBI gibi güvenlik teşkilatları ya bizzat kendi personelleri aracılığı ile dolandırıcılık soruşturmaları esnasında içeriden veya profesyonel yardım alarak dışarıdan derinlemesine ve teknik araştırmalar yapabilmekte, bu sayede de mahkemede kullanılmak üzere kullanışlı muhasebe analizleri sağlayabilmektedirler. Adli muhasebe çalışmaları neticesinde elde edilen somut deliller, bu suçların yargılama safhasında tam anlamıyla ortaya çıkarılmasına yardımcı olduğu gibi muhtemel mağduriyetlerin de önüne geçebilmektedir. Pek çok batı ülkesinde geleceğin gözde meslekleri arasında kabul edilen ve özellikle dolandırıcılık suçlarının soruşturulmasında son derece önemli katkılar sağlayabileceği değerlendirilen “Adli Muhasebecilik” konusunu tüm boyutları ile inceleyen çalışmalar yapıldığı halde ne yazık ki ülkemizde bu konu hakkında yapılan çalışmalar yok denecek kadar azdır.

## 2. Adli'nin Tanımı

Türkçe’de “adli” olarak karşılığını bulan İngilizce “forensic” kelimesinin sözlük anlamı, “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” şeklinde özetlenebilir.<sup>2</sup> Webster Dictionary’e göre ise “forensic”, “mahkemelerdeki yargılamaya, tartışma veya münazaraya

<sup>1</sup> Manning, George A, **Financial Investigation And Forensic Accounting**, 2000, s.1

<sup>2</sup> Bozkurt, N., “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”, **Yaklaşım Dergisi**, 2000c, S.94, s 56.

ait” anlamı taşımaktadır. “Adli” kelimesini ayrıca, “mahkeme veya kamu tartışmalarına bizzat konu teşkil eden; ilişkili olan veya bu tartışmalarda kullanılan” şeklinde tanımlamak da mümkündür. Adli bilimlerin genel amacı; bilimsel bilgi, beceri ve gerçeklerin, özellikle mahkeme sürecinde kullanılarak, medeni hukuk veya ceza hukuku alanında ortaya çıkan yasal sorunların çözümüne katkı sağlamaktır.<sup>3</sup> Adli bilimi, insanoğlunun tabiat kanunlarını hukuk için kullanması olarak tanımlamak da mümkündür. Adli bilim adamları, adli olaylarda kanıt ve gerçekleri incelemekte, açıklamakta, sonuç olarak elde ettikleri uzman düşünce ve bulgularını hukuk mahkemelerinde davaya konu teşkil eden soruna açıklık getirmek amacıyla sunmaktadırlar.<sup>4</sup>

### 3. Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Kavramları

#### 3.1 Adli Muhasebe Kavramı

Globalleşme ile birlikte hızlı bilimsel ve teknolojik yeniliklerin neticesinde ortaya çıkan değişim ve gelişim ortamı, demografik değişim, değişen güvenlik tehditleri bütün ülkeleri idari işleyiş mekanizmalarında önemli değişiklikler yapmaya zorlamaktadır. Günümüzde insanlar sorumlulukları ve kontrolleri altında bulunan ya da başkalarına ait kaynakları sık sık yanlış kullanılabilmekte ve bu olaylar mahkemelere taşınmaktadır. Bu aşamada yanlış amaçlarla kullanılmış ya da çalınmış değerlerin tazmin ettirilmesi amacıyla adli muhasebe devreye girmekte ve

adli muhasebeciler avukatlara yardımcı olmaktadır. Nitekim Amerika’da yalnızca 1999’da adli muhasebecilerin de yardımları ile dolandırıcılık suçları ile kaybedilen 474 milyon dolar tazmin ettirilmiştir.<sup>5</sup> Göreceli olarak yeni bir kavram olan ve şimdiye dek ölçüt olarak kabul edilmiş resmi bir tanımı bulunmayan adli muhasebeyi kısaca; “çözümlememiş meselelerde kanıt elde etmek amacıyla finansal becerilerin ve araştırmacı bir zihniyetin kullanılması” şeklinde tanımlamak mümkündür. Bir disiplin olarak adli muhasebe finans, dolandırıcılık bilgisi, ticaret ve hukuk sisteminin işleyişine ilişkin kapsamlı bir bilgi ve anlayışı kapsamaktadır.<sup>6</sup>

Adli Muhasebe “soruşturmacı tekniklerin kullanımı, muhasebe ve ticaret becerileri ile entegre olma, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceleri çözme, dolandırıcılık soruşturması, zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşımdır.”<sup>7</sup> Adli muhasebeyi, ekonomik suç işleyen kişiler aleyhine suçla ilgili mali bilgileri bir araya getirip, mahkemede kabul edilebilecek bir şekilde sunmaya çalışan bir bilim dalı olarak tanımlamak dahi mümkündür.<sup>8</sup> Adli Muhasebe, genellikle finansal ve değer biçme meseleleri ile ilişkili hukuki problemlerin çözümü amacıyla, denetleme metod ve prosedürleri kullanılarak muhasebe gerçeklerinin elde edilmesini sağlayan bir bilimdir. Ancak adli muhasebe ge-

<sup>3</sup> Thornhill, William T., **Forensic Accounting : How To Investigate Financial Fraud**, Business One Irwin Professional Accounting Library, USA, 1995, s.5

<sup>4</sup> Crumbley, Larry, “Forensic Accountants Appearing in the Literature”, **New Accountant**, 1995, Glen Head, Vol. 10, Is. 7, s. 23.

<sup>5</sup> Crumbley, Larry. “New Technologies’ Effect on Forensic Auditing”, **Fifteenth Annual International Financial Management Conference**, April 2 to April 6, 2001, Miami, Florida, s.202-212.

<sup>6</sup> Thornhill, a.g.e., s.10

<sup>7</sup> Oberholzer, C. “Quality management in forensic accounting”, **Gordon Institute of Business Science**, November 2002, s.5.

<sup>8</sup> Manning, a.g.e., s.1.

leneksel denetleme anlayışından da çok farklıdır. Adli muhasebe bir iddianın soruşturulmasıdır ve adli muhasebecilerden adli bir forumda mesele-ye açıklık getirici bir kanıt sunması beklenmektedir.<sup>9</sup> Son yıllarda akademik çevrelerde adli muhasebenin, muhasebe metod ve teknikleri uygulanarak, farklı yasal sorunlarda gerçeklerin ortaya çıkarılması amacıyla, meselenin bütün yönleri ile analiz edilmesi ve soruşturma neticesinde elde edilecek bütün verilerin objektif bir şekilde mahkemede sunulması ile ilgili olduğu şeklinde yaygın bir kanaat oluşmuştur. Diğer bir ifadeyle adli muhasebe, spesifik hukuk iddialarını desteklemek amacıyla özel bir kanuna göre icra edilen bir muhasebe çalışması olarak tanımlanmaktadır. Adli muhasebenin tanımlayıcı özellikleri sıralanırken, onun muhasebe ve hukukun kesişme noktasında bulunduğu önemle vurgulanmakta ve bu iki disiplinin birleşmesinin öneminin altı çizilmektedir. Adli muhasebe ve adli muhasebe soruşturmaları genellikle medeni veya ceza davalarına konu teşkil edebilecek finansal işlemlerle ilgili olarak, dava açma ve destekleme sürecinde kullanılacak ve neticeye ulaşmak amacıyla yararlanılan muhasebe bilgisini kapsamaktadır. Adli muhasebe faaliyeti hem medeni hukuk hem de ceza hukuk mahkemelerine yönelik bir uğraştır. Adli muhasebecilerden çoğunlukla, henüz tartışmalı bir finansal meselenin mahkemeye götürülüp götürülmeyeceğine karar vermesi beklenilmektedir.

Ticaret, muhasebe ve hukukun kesişme noktasında bulunan adli muhasebe çalışması, üç önemli konuyu içermekte ve bu amaçlar doğrultusunda profesyonel emek harcanmaktadır. Bunlar, araştırma, çözümlenme ve hakemlik etmedir. Araştırma boyutu, özel bir olaya -ki bu,

bir ticari işlem hakkındaki tartışmayı, bir sigorta iddiasının doğruluğunun değerlendirilmesini, veya finansal kötü kullanımı içerebilmektedir-ait hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri toplama ve ilk analizini yapmayı kapsamaktadır. Bu aşamada “burada neler oluyor” sorusuna odaklanılmıştır. Adli muhasebeden hakemlik yapması beklendiğinde ise; adli muhasebecilerden sonuç ve çözümleri kolaylaştırarak dağıtım hakem olarak katılımları talep edilebilmektedir. Bu, çalışan dolandırıcılığını ortadan kaldırmadan, medeni hukuk davasında ya da suç soruşturmasını desteklemede hukuki tavsiye sağlanmasını, veya bir uzman tanık olarak mahkemede konuyla ilgili ifade verilmesine kadar çok farklı biçimleri içerebilmektedir. Adli muhasebenin yerine getirdiği uzman tanıklık rolü, mahkeme sürecinde kritik bir boyutu teşkil etmektedir. Zira mahkeme sürecinde yer alan hakim, jüri ve avukat gibi çoğu zaman karmaşık muhasebe işlemlerine ve finansal meselelere pek aşina olmayan aktörlerin, dava konusu meseleleri kolayca anlayabilmeleri ve özümseyebilmeleri buna bağlıdır. Bu hukuki meseleler gözönüne alındığında, adli muhasebeciler mahkeme sürecinde yalnızca kendi orijinal raporlarına güvenmeyip, ayrıca hazırladıkları çizelgeler ve ibraz ettikleri belgeler ile gözle görülür önemli katkılarda bulunabilmektedirler.<sup>10</sup>

### 3.2 Adli Muhasebecilik Kavramı

1980’li yıllarla birlikte ticari işlemler giderek karmaşılaşmaya başlamış ve toplum çok yeni ve teknik kavramlarla karşı karşıya kalmıştır. Bu gelişimin doğal bir sonucu olarak artık avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaya başlamışlardır.<sup>11</sup> Bu ihtiyaç, aynı dönem itibarı ile

<sup>9</sup> Grippo, Frank J. and J.W “Ted” Ibex. “Introduction to forensic accounting”, **National Public Accountant**, June 2003, s.1.

<sup>10</sup> Williams, James W., *Playing the corporate shell game: The forensic accounting and investigation industry, law, and the management of organizational appearances*, Toronto, Ontario, 2002, s.143-145.

<sup>11</sup> Bozkurt, a.g.e., s.56-57.

ABD başta olmak üzere bir çok batı ülkesinde muhasebe ve denetim alanında “Adli Muhasebecilik” adı verilen yeni bir meslek dalının ortaya çıkmasına neden olmuştur.<sup>12</sup> Kolluk kuvvetleri veya avukatların, ilgili alanda eğitim almamış iseler, bir soruşturma veya dava esnasında, muhasebe, nakit yönetimi, yasa ve kurallara uygunluk, bilgisayarlar, genel idare, kredi yönetimi, iç denetim, organizasyon, planlama (bütçeleme, sermaye, stratejik planlama), kayıt tutma, güvenlik ve vergi kayıtlarına ilişkin düzgün tavsiyelere ihtiyaç duymaları kaçınılmazdır.<sup>13</sup> Özellikle ekonomik suçların uzmanlık gerektiren tabiatı gereği, soruşturmayı yürüten görevlilerin soruşturmayı sağlıklı bir biçimde sürdürebilmesi ve diğer yargılama faaliyetlerine katılanların ekonomiyle ilgili özel bir takım bilgi ve becerilere sahip olmaları gerekmektedir. Aksi takdirde yargılama aşamasında uzman yardımı kaçınılmaz olmaktadır.<sup>14</sup> Adli muhasebecilerden sık sık bir mesele ile ilgili kanıt sağlamaya çalışan bir takımın parçası olmaları istenmektedir. Adli muhasebe soruşturma, muhasebe ve denetleme becerilerini birarada kapsamaktadır. Adli muhasebeciler, sonuç çıkarmak ve değerleri hesaplamak için eleştirel bir tarzda dokümanları inceleyerek, finansal ve diğer verileri, kural dışı uygulama veya şüpheli işlemler bulunabileceği ve bunların bir dolandırıcılık suçuna konu teşkil edebileceği şüphesiyle soruşturmaktadırlar. Kısaca yalnızca sayılara değil sayıların arkasına bakmaya ve gerçekleri ortaya çıkarmaya çalışmaktadırlar.<sup>15</sup>

Adli Muhasebe; muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerinden oluşan bir sahayı ifade etmektedir. Bu kapsamda adli muhasebeciler, adli sorunlarda dava mahkemeye intikal etmeden önce veya dava sürecinde, tartışmanın çözümü kavuşturulabilmesi için gerekli esasları belirleyecek bir hesap analizi sağlamaktadırlar. Adli muhasebeci terimi genellikle gerçeğe ve bilirkişi yargısına ulaşmak için organize bir şekilde seyreden “analiz, inceleme, soruşturma, denetleme veya sorgulama işlemlerini gerçekleştiren “Sertifikalı Kamu Muhasebecileri” için kullanılmaktadır.<sup>16</sup> IRS (Internal Revenue Service - Amerika Gelir İdaresi)’nden emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R. Roche adli muhasebeciyi; “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 kişi” olarak tanımlamaktadır.<sup>17</sup> Geçmişte, şirket yönetici veya pay sahipleri ancak bir dolandırıcılık ihtimali söz konusu olduğunda adli muhasebecilere başvurmaktaydılar. Günümüzde ise, Amerika’da pek çok iş adamı artan oranda hile kontrolörü olarak dahi adli muhasebecilere başvurabilmektedir. Özellikle son zamanlarda gerçekleşen başlıca şirket skandalları da (Enron, Worldcom, Adelphia, Xerox vb) muhasebe denetiminin önemini ve denetçi sorumluluğunu arttırmıştır. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants – Amerika Sertifikalı Muhasebeci-

<sup>12</sup> Pazarçeviren, Selim Yüksel “Adli Muhasebecilik Mesleği” **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 2005, C.1, S.2, s.1-2.

<sup>13</sup> Thornhill, a.g.e, s.210-211.

<sup>14</sup> Mahmutoğlu, Fatih Selami, **Ekonomik Suçlar Bağlamında Kredi Hukukundan Kaynaklanan Suç ve İdari Suçlar**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2003, s.32.

<sup>15</sup> Grippo and Ibex, a.g.e., s.1.

<sup>16</sup> Crumbley, 1995, s.25.

<sup>17</sup> Crumbley, a.k., s.23.

ler Birliği) ise, muhasebecilerin davalarda sundukları desteği; “hiçbir avukatın diğerine sağlamayacağı profesyonel destek” olarak tanımlanmaktadır,<sup>18</sup>

Adli muhasebecilerden genellikle suç olaylarından doğan şikayetler, medeni davalardan doğan talepler, tüzel kişiler veya hükümet soruşturmaları kapsamında inceleme yapmaları istenilmektedir.<sup>19</sup> Adli muhasebe günümüzde dolandırıcılık denetimi veya soruşturma muhasebeciliği olarak adlandırılabilir. Adli Muhasebecilik, yalnızca beyaz yaka suçları ile sınırlı değildir. Nitekim adli muhasebeciliğin istifade alanı Kanada’da cinayet soruşturmalarına kadar uzanmıştır. Cinayet davalarında adli muhasebecilerden cinayette muhtemel bir mali nedenin bulunup bulunmadığını saptamak amacıyla bir analiz gerçekleştirmeleri, olası mali kusurlara yönelik ipuçlarına ulaşmak amacıyla mali veri analizi yapmaları, böyle bir kusur saptandığında ise bu kusura kimlerin dahil olduğunu belirlemeleri ve cinayete ilişkin bir anlaşmayla ilişkili muhtemel bir ödemenin yapılıp yapılmadığını tespit etmeye yönelik çalışma yapmaları istenebilmektedir.<sup>20</sup> Bazı adli muhasebeciler adli soruşturmaya ilişkin olarak kamusal alanda çalışırken, bazıları da bankalar, sigorta şirketleri gibi özel kuruluşlarda veya polis birimleri gibi devlete ait kuruluşlarda (Federal İstihbarat Bürosu-FBI ve Dahili Gelirler Servisi-IRS vb.) çalışmaktadırlar.<sup>21</sup>

Adli muhasebecilerden özel sektör kuruluşlarında; bütçe ve stratejik planlar için toplanan verilerin gözden geçirilmesi, olası kazanç ve birleşmelere yönelik verilerin değerlendirilmesi, güncel başarıya yönelik verilerin değerlendirilmesi, bir hizmette veya üründe benzerini getirmeye veya sunmaya devam ettirmeye yönelik verilerin değerlendirilmesi gibi hususlarda yönetsel bir araç olarak da istifade edilebilmektedir.<sup>22</sup> Potansiyel olarak kamuya veya özel teşebbüse ait kuruluşlar adli muhasebecilerden yararlanabilmektedirler. Ancak günümüzde ABD’de adli muhasebecilerden çoğunlukla hükümet, şirket soruşturmaları, cezai olaylar, dava desteği, sigorta iddiaları ve hükümet yetkilendirme programlarında yararlandığını söylemek mümkündür.<sup>23</sup> ABD’de 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Yasası ile yapılan düzenlemelerde, bağımsız denetim alanında yeni bir sistem tasarlanmış ve PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) adı altında bir gözetim ve denetim kurulu oluşturularak bağımsız denetim hizmeti verecek kuruluşların söz konusu kuruluşa kaydı zorunlu tutulmuştur. Bu yasa ile şirket yöneticilerine iç kontrol sistemini inceleme ve denetleme, şirket CEO ve CFO’larına da mali tabloları onaylama ve şirketlerde mevcut kurulların dışında bir denetim komitesi bulunması zorunluluğu getirilmiştir.<sup>24</sup> Son yıllarda bu yasanın da etkisiyle ABD’de adli muhasebecilere olan talep hızla artmaktadır. US News and

<sup>18</sup> Bozkurt, a.g.e., s.57.

<sup>19</sup> Thornhill, a.g.e., s.10.

<sup>20</sup> Thornhill, a.g.e., s.32.

<sup>21</sup> Kırloğlu H. ve N. Akyel, “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2004, S.23, s. 28-34, s.31.

<sup>22</sup> Thornhill, a.g.e., s.9.

<sup>23</sup> Thornhill, a.g.e.,s.18-20.

<sup>24</sup> Kırloğlu ve Akyel, a.g.e.s.31-32.

World Report isimli dergi 18 Şubat 2002 de Adli Muhasebeciliği ABD’de en güvenli kariyer olarak açıklamıştır.<sup>25</sup>

Merkezi ABD’de bulunan ACFE (Association of Certified Fraud Examiners)’nin 120 ülkede hemen hemen 30,000 sertifikalı dolandırıcılık uzmanı üyesi bulunmaktadır ve bunların %62’si muhasebecilik geçmişine sahiptir.<sup>26</sup> Adli muhasebeci bir soruşturma esnasında, görevini yerine getirirken çeşitli kaynaklardan istifade etmekte ve elde ettiklerini yorumlayarak, bulduğu kanıtları mantıklı ve uygun bir biçimde ilgili makama sunmaktadır. Uygun şartlar oluştuğunda, adli muhasebeci ilgili taraflara, şikayet, talep, soruşturma veya uyuşmazlığı hızlı bir şekilde çözüme konusunda da yardımcı olabilmektedir. Adli muhasebeci bütün bunların yanı sıra en azından bir finansal gerçekler temeli geliştirip, problemleri, muhasebe veya finansal alanlardaki yanlış anlamaları azaltabilmektedir.<sup>27</sup> Adli Muhasebeci; tartışma, münazara ve anlaşmazlıkla sonuçlanmış meseleleri çözmek amacıyla oluşturulmuş bir mahkemede kullanılabilecek uygunlukta bir muhasebe analizi sağlamaktadır. İnternet korsanları ve bilişim suçlarının giderek artması, bunlara yönelik gelişmiş güvenlik gereksinimi ve bu tür adli soruşturmaları yürütmek için gerekli olan yetenek ihtiyacı da adli muhasebecilerin önemini giderek artırmaktadır.<sup>28</sup>

Ticaretin belgeler üzerinden yürür gözükmemesi nedeniyle, ticari davalar genelde bu belgelerin kanıtlanması veya çürütülmesi temelinde şekil-

lenmektedir. İş dünyasından anlayan yetenekli bir adli muhasebeci davayla ilgili anahtar belgeleri çözümlenmeye çalışan avukata son derece önemli yardımlarda bulunabilmektedir.<sup>29</sup> Adli soruşturmalar sık sık kolluk güçleri tarafından yürütülen suç soruşturmaları ile ilgilidir. Bir adli muhasebeci federal, bölgesel veya yerel polis güçleri veya avukatlık şirketleri tarafından ücret karşılığında tutulabilmektedir. Bir adli muhasebecinin raporu az ve öz bir şekilde, profesyonelce objektif kanıt sunmak amacıyla hazırlanmaktadır. Bir adli muhasebeci, muhasebeci olduğu kadar bir parça da dedektif olmalıdır. Muhasebecinin, hesapları iyi analiz etme ve inceleme bilgisi bulunmaktadır. Zira hesap ve kayıtlar incelemekte, gerçekler, mahkemede ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır. Dedektifin ise, tanıklarla görüşmek, kanıtları ortaya çıkarmak ve hukuk bilgisi bulunmaktadır. Bir muhasebecinin ve bir dedektifin bu öğeleri birleştiği zaman ortaya tam bir suç soruşturmacısı yani adli muhasebeci çıkmaktadır.<sup>30</sup> Adli Muhasebecilik, çoğunlukla dolandırıcılık müfettişi olarak da adlandırılmaktadır. Dolandırıcılık soruşturmalarında; delil toplanmakta, ifade alınmakta, rapor yazılmakta ve tespit yapılarak dolandırıcılıktan caydırılmaya çalışılmaktadır. Birçok kurum dolandırıcılık müfettişi çalıştırır da profesyonel denetçi ve benzerleri de bu tip soruşturmaları gerektiğinde ve sınırlı bir biçimde gerçekleştirebilmektedirler.<sup>31</sup> Adli muhasebecilerin hukuki süreçteki konumları oldukça geniş olduğu gibi, bu konum aynı zamanda oldukça fazla sayıda ve farklı profesyonel fonksiyonları kapsamaktadır.

<sup>25</sup> Oberholzer, a.g.e., s.4.

<sup>26</sup> Wolosky, Howard W., “It was a growing speciality before Enron, WorldCom, and Sarbanes-Oxley. Now, it’s really hot.”, 2004, s.4.

<sup>27</sup> Thornhill, a.g.e., s.10.

<sup>28</sup> Kırloğlu ve Akyel, a.g.e., s.31-32.

<sup>29</sup> Thornhill, a.g.e., s.215-216.

<sup>30</sup> Lundelius, Charles R. Jr., Financial reporting Fraud: A practical Guide to detection and internal control, 2003., s.454.

<sup>31</sup> Albrecht, W. Steven, (2003), **Fraud Examination and Prevention**, s.x.

#### 4. Adli Muhasebenin Tarihçesi

Adli muhasebe disiplininin kökleri 5000 yıldan fazla bir geçmişe dayanmaktadır. MÖ. 3300-3500 tarihleri arasında dünyanın ilk muhasebecileri olan Mezopotamya ve Mısır'daki katipler, ticari işlemleri ıslak kil tabletlerin veya papirusların üzerine kaydediyorlardı. Bir katip orjinal dökümanı ince bir kil zarfın içine katlayıp koyuyordu. Daha sonra dış tablet oynanıp kurcalanırsa bu bir soruşturmaya konu oluyordu. Mısırlı muhasebeciler, kraliyet denetçileri herhangi bir düzensizlik tespit ettiklerinde, para cezası, sakat bırakma hatta ölüm cezası verebildikleri için titiz kayıtlar hazırlamak hususunda son derece dikkatli hareket ediyorlardı. MÖ. 321-184 arasında Hindistan'da Mauray dönemi boyunca kayıtlarda doğruluk ve suçlulara hesap sormaya yönelik bir eğilim gözlenmektedir. Muhasebe kavramları üzerine en eski bilimsel çalışma olarak tanınan Kautilya'nın Arthashastra'sında, en az 40 farklı tip zimmet şekli sıralanmaktadır. Kautilya da ayrıca, muhasebecilerin görevleri esnasında işledikleri kasıtlı dolandırıcılık, ihmal ya da savsaklama şeklindeki suçlar için cezalandırılmaları gerektiği de vurgulanmaktadır.<sup>32</sup> Profesyonel muhasebe mesleği ise ancak 19. yüzyılda İskoçya'da kurulmuştur. Bu tarihlerde avukatlar ve muhasebeciler arasında sıkı ve yakın bir ilişki bulunmaktaydı. İki meslek sık sık aynı kuruma bağlı çalışmakta ve bir çok avukat müvekkillerine muhasebe hizmetleri de sunmaktaydı. Muhasebeciler, belli bir ücret karşılığında sundukları genel hizmetlerinin içerisinde uzman tanıklık görevini de dahil etmişlerdi.<sup>33</sup> Muhasebe

uzman tanıklığının dava etme yönü 1817'deki bir davaya kadar uzanmaktadır. 1824'de Glasgowlu James McClland isimli genç bir muhasebeci kendisi için hazırladığı uzman tanıklık sözleşmelerinin çok sayıda biçimini tanımlayan bir genelge yayınladı.<sup>34</sup> Bu ilk yıllar boyunca, hukuk çalışması muhasebecilerin hizmetlerinin büyük bir bölümünü oluşturmaktaydı. Edinburg Muhasebeciler Topluluğu isimli kuruluş 1854 yılında muhasebe ve hukuk arasındaki ilişkiye dikkat çekmek amacıyla bir kraliyet fermanı talep etmiştir.<sup>35</sup>

1900'lerin ilk yıllarına doğru, ABD ve İngiltere'de uzman tanıklığa ilişkin muhasebecileri eğitici bazı makaleler yayınlanmaya başlamıştır. Bu arada adli muhasebe disiplini için gereken düzenleyici ve suçla ilgili kanunlarda da bir artış yaşanmıştır.<sup>36</sup> 1900 yılında başlarında işletmelerin globalizasyonunun ardından ve özellikle 1929'un Amerikan borsasındaki ani düşüş ile birlikte denetçiler ilgilerini dolandırıcılığın yakalanmasından kamu finansal beyan raporlamaya doğru çevirmişlerdir.<sup>37</sup> Adli Muhasebecilik disiplini ünlü gangster Al Capone mahkemesi boyunca şöhret kazanmıştır. 1930'lar boyunca Amerikan İçki Yasağı Bürosu'nda bir ajan olarak çalışan Eliot Ness, Al Capone'un yakalanmasında oynadığı rol nedeniyle çok büyük bir ün kazanmıştır. Oysa Ness, Capone'un kariyerini bitirmekten sorumlu bir takımın sadece bir üyesiydi. Gerçekte İç Gelir Servisi IRS (Internal Revenue Service)'de bir muhasebeci olan Elmer Irey, vergi kaçırıcı Capone'un takibinde kilit bir rol oynadı. Irey Amerika'nın ilk yüksek

<sup>32</sup> Oberholzer, a.g.e., s. 1.

<sup>33</sup> Oberholzer, a.k., s.2.

<sup>34</sup> Crumbley; 2001, s.203.

<sup>35</sup> Oberholzer, a.g.e., s.2.

<sup>36</sup> Crumbley; 2001, s.203.

<sup>37</sup> Oberholzer, a.g.e., s.3.

profilli adli muhasebecisiydi. “The silent investigators-sessiz soruşturmacılar” olarak adlandırılan soruşturmacılar takımı, üstün soruşturmacı ve parçaları bir araya getirmedeki analitik becerilerini, Capone’un aksi iddia edilemez kronik finansal kanunsuzluklarını ortaya çıkarmada kullanmışlardır.

“Forensic Accounting-Adli Muhasebe” deyimini yazılı olarak ilk kullanan kişi 1946’da Maurice E. Peloubet isimli bir muhasebecidir. Peloubet o zamanlar New York’da Peloubet Pogson, Peloubet&Co isimli bir kamu muhasebecilik şirketinin ortağıydı. Peloubet, “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” isimli çalışmasında, hem savaş boyunca hem de sonrasında kamu muhasebecisi ve endüstriyel muhasebeci olarak gerçekleştirdiği adli muhasebe çalışmalarından bahsetmektedir.<sup>38</sup> II. Dünya Savaşı boyunca, Amerikan güvenlik teşkilatı FBI (Federal Bureau of Investigation) muhasebeci olan en az 500 ajana sahipti. II. Dünya Savaşı’ndan sonra FBI’daki bu ajanların sayısı azaldı. Fakat bu sayı daha sonra tekrar 600’lere kadar çıktı.<sup>39</sup> 1995 yılında kurulan ICEP (Independent Committee of Eminent Persons - Seçkin Kişiler Bağımsız Komitesi) kapsamında bir araya gelen adli muhasebecilerin çabaları sonucu 1933-1945 arası dönemde, II. Dünya Savaşı esnasında Nazi zulmünün mağdurlarına ait olduğu düşünülen 254 İsviçre bankasında yaklaşık 6.8 milyon hesabın açıldığı ortaya çıkarılarak, 4.1 milyon hesaba ilişkin kayıtlara ulaşıldı ve yaklaşık 1 milyar dolar civarında bir para yasal mirasçılara teslim edildi.<sup>40</sup> Organize suç örgütlerinin yasal ticari oluşumlar içerisine sızmalarındaki artışa ilişkin endişelerin ortaya çıktığı ve organize suçla bağlantılı görülen çok sayıda dikkat çe-

kici borsa dolandırıcılıklarına sahne olan 1960’ların Kanada’sında ilk uzman ekonomik suç birimi olan RCMP (Royal Canadian Mounted Police) kurulmuştur. Bunu hem eyalet hem de şehir polis departmanlarında benzer birimlerin kurulması takip etmiştir. Bu uzman polis birimlerinin oluşumu ekonomik suç yaklaşımında temel paradigma değişimine işaret etmektedir. Böylelikle ekonomik işlemler ve finansal açıdan karmaşık olayların artmasıyla birlikte polis açısından muhasebe tecrübesi ve uzmanlığına ciddi bir talep ortaya çıkmıştır. Adli muhasebeciler yalnızca finansal ve muhasebe meselelerinin altında yatan gerçekleri anlama ve bir kriminal hareketi kanıtlamak için gerekli analizleri sağlamakla kalmayıp, ayrıca bu bulguları, hem hukuken anlamlı hale getirmek hem de bağımsız ve profesyonel bilgi ve uzmanlık aracılığıyla çerçeveleyip uzman tanıklık yoluyla toplamakta ve sunmaktadır. Muhasebecilerin polisiye olaylara katılımı 1970’lerin başlarına kadar dayanmaktadır. Adli muhasebecilik 1975 yılına kadar endüstriyel bir organizasyon şeklinde değildi. Ancak bu durum Don Holmes ve Bob Lindquist isimli iki muhasebecinin Lindquist-Holmes isimli şirketlerini kurmaları ile birlikte değişmeye başladı. Bu gidişat 1980’lerin başlarına kadar devam etti. Bu dönemde Lindquist Holmes’un tüm dosya yükünün %90’lık bir kısmını polisiye vakalar oluşturmaktaydı. 1980’lerin ortalarına gelindiğinde adli muhasebenin kapsama alanına malın izini sürme, tekrar yerine koyma, suç soruşturmalarında işbirliği yapmak ve çok farklı medeni hukuk davalarında dava etme desteği gibi farklı alanlarda sunulan ek muhasebe ve soruşturma hizmetleri de dahil olmuştur. Adli muhasebe daha çok büyüme ve genişleme potansiyeline sahipti. 1980’lerin sonlarına gelindiğinde

<sup>38</sup> Oberholzer, a.k., s.3.

<sup>39</sup> Crumbley, 2001, s.203.

<sup>40</sup> Anastasi, Joe., *The New Forensics Investigating Corporate Fraud and Theft of Intellectual Property*, 2003, s.182.

Lindquist Holmes'un polisiye dosya sayısı yaklaşık %10'lara kadar düşmüştü.<sup>41</sup>

### 5. Adli Muhasebeciliğin Faaliyet Alanları

Adli Muhasebecilik, yukarıda da kısmen aktarılmaya çalışıldığı gibi pek çok endüstri alanını içine alan, geniş bir soruşturma sahasını kapsamaktadır. Bu meslek vasıtasıyla muhasebe bilgi ve becerisi yargıya intikal etmiş meselelerin çözümünde kullanılmaya başlanmıştır. Derinlemesine ve kullanışlı analizler yapan bir adli muhasebeci güncel meselelere ışık tutarak bir olayı ortaya çıkarmakta ve adaletin yerini bulmasına yardımcı olmaktadır. Adli muhasebeciliğin faaliyet alanlarını; idari destek, dava desteği (hukuki destek), uzman bilirkişilik (bilirkişi tanıklığı) şeklinde başlıca üç ana başlık altında incelemek mümkündür.

#### 5.1 İdari Destek

Adli muhasebeci olası veya mevcut dolandırıcılık suçu soruşturmalarında yönetime yardımcı olabilmektedir. Örneğin bir işletme yönetimi, çalışanlarından birinin yolsuzluk yaptığından şüphelendiğinde bir adli muhasebeciden yardım alabilmektedir.<sup>42</sup> Adli muhasebeci ayrıca her türlü işlem, ilişki ve kurum kayıtlarına ilişkin olası iç ve dış hatalar nedeniyle ortaya çıkan sorunlarda şirket yönetimine yardımcı olabilmektedir. Şirket yönetimi, yasal düzenlemelerin ihlali gerekçe gösterilerek hükümet kurumlarınca şirkete yöneltilen cezalar konusunda, veya his-

sedarların şirkete karşı açtığı ihmal, ağır ihmal, kötü yönetim veya başkalarına yönelik düzenbazlık davalarında muhtemel idari hataların bulunup bulunmadığı hususunda adli muhasebecilerden faydalanabilmektedir.<sup>43</sup> Çeşitli ülkelerde yapılan araştırmalar, işletmelerin yıllık gelirlerinin %6'sını değişik yol ve yöntemler kullanılarak gerçekleştirilen hileler yoluyla kaybettiklerini göstermektedir.<sup>44</sup>

Hile denetçileri olarak adli muhasebeciler, işletmede kimler tarafından ve ne şekillerde hile yapıldığını tespit edebilmektedirler.<sup>45</sup> İşletme tepe yönetimi ise, daha fazla kredi alabilmek, borsa da hisse senedi fiyatlarını yükseltmek, hisse başına, karı artırmak, işletmenin kamuoyu nazarındaki imajını güçlendirmek, az vergi ödemek, az kar dağıtmak gibi çok farklı nedenlerle işletmenin mali tablolarını olduğundan farklı göstermeye yönelik muhasebe hileleri yapabilmektedir.<sup>46</sup> Adli muhasebeci bütün bu hilelerin tespitinde aktif rol alabilmektedir. Adli muhasebeciler, mali durum beyanlarına ilişkin yukarıda sayılan hileleri açığa çıkarabilmek için, finansal bildirim, oran analizi ve verilerin tahrif edilmiş olma ihtimalini belirlemek amacıyla kullanılan Benford Yasası gibi belirli veri inceleme tekniklerini kullanarak analiz ederler.<sup>47</sup> Dr. Frank Benford 1930'da doğal sayılarda ilk rakamların dağılımının rastlantısal olmadığını belirlemiş onun yerine yine onun formüle ettiği birbirini izleyen tahmin edilebilir bir model ortaya koymuştur. Bu modele göre örneğin bir sayıdaki ilk

41 Williams, a.g.e., s. 151-153.

42 Bozkurt, a.g.e., s. 59.

43 Thornhill, a.g.e., s.18-20.

44 Bozkurt, N., "İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler", **Yaklaşım Dergisi**, 2000b, S. 92, s. 63-68.

45 Arzova, B., "İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2003, S. 20, s.120.

46 Bozkurt, N., "Mali Tablolarda İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2000a, S. 12, s. 16.

47 Arzova, a.g.e., s.121.

rakamın bir olma ihtimali yaklaşık %30 iken, ilk rakamın dokuz olma ihtimali yalnızca %4,6'dır. Benford Yasası, günümüzün bilgisayarları ile birlikte finansal, vergi ve ekonomik verilerdeki sapmaları ortaya çıkarmada kullanılabilir. Bir sayı listesi içerisinde ilk rakamların görünüş sıklığını kıyaslayarak, hileli sayıları ve saymanlık veya muhasebecilikteki yanlışları ortaya çıkarmak mümkündür.<sup>48</sup> Bu yasa, rakamların ortaya çıkış sıklıkları yani frekansları ile gerçek bir muhasebe evreninde ortaya çıkan ilk rakamların frekanslarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Frekanslar Benford Yasası'na uymayan bir şekilde değişiyorsa, bu durum, bunu yaratan kasıtlı bir eylemin, yani muhasebe hilesinin varlığını göstermektedir.<sup>49</sup> Benford Yasası'nı kullanarak yapılan sayısal analizler, ortaya çıkartıcı özelliklerinden dolayı hile olasılığını belirlemede kullanışlı bir araçtır.<sup>50</sup>

## 5.2 Dava Desteği (Hukuki Destek)

Dava desteği, bir adli dava öncesinde veya 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. Adli muhasebecilerin bu açıdan avukatlara yardımcı olabilecekleri konular gerekli verilerin ortaya konulması ve toplanan verilerin analiz edilmesi gibi iki temel noktada toplanmaktadır. 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, mahkeme-

ye sunulacak mali nitelikteki verilerin değerlendirilmesi ve avukatların bu bulguları yorumlamasına yardım etme amacı yer almaktadır. Genel olarak bir adli muhasebecinin sağlayacağı dava desteği aşağıda sıralanan hususları kapsamaktadır.<sup>51</sup>

- Bir iddiayı tekzip etmek veya desteklemek için gerekli dokümanları temin etmek,
- Eksik noktaları belirlemek ve durumun öncül bir değerlendirmesini yapmak için dokümanları incelemek,
- Karşı taraftaki bilirkişinin zarar (tazminat) talebi raporunu incelemek ve mevcut durumun eksik veya iyi yönleri hakkındaki raporları gözden geçirmek,
- Davanın sonuca bağlanmasına (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.

Adli muhasebeci, bir medeni hukuk veya ceza hukuku yargılamasında; davacı, savunma ve hatta hakim konunun muhasebe yönünü çok az anlıyor olduğu veya hiç anlayamıyor olduğu durumlarda mahkeme için çalışabilmektedir. Davacı ile çalıştığı zamanlarda adli muhasebecinin çabaları normal olarak muhasebe işlemleri veya kayıtlarıyla ilgili dolandırıcılığı kanıtlamaya yönelik olmaktadır.<sup>52</sup> Adli muhasebecilerden, yolsuzluk davalarında, işletme değerlemelerinde,

<sup>48</sup> Crumbley, a.g.e., s.206.

<sup>49</sup> Arzova, a.g.e., s.121.

<sup>50</sup> Kiracı, M., "Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetim Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 2005, S.14, s. 103-125.

<sup>51</sup> Crumbley, a.g.e., s.23.

<sup>52</sup> Thornhill, a.g.e., s.11-12.

hasar ve zarar tahminlerinde, sigorta anlaşmazlıklarında, anlaşmalardan doğan sorunlarda, patent, hak ve markalarla ilgili doğan sorunlarda, işletmelerle ilgili ayrılma veya birleşme davalarında, iflas davalarında, boşanma ile ilgili mali anlaşmazlıklarda ve işletmeler arası sorunlarda dava desteği sağlanabilmektedir.<sup>53</sup> Adli muhasebecilerden cinayet davalarında bile yardım istenebilmektedir. Adli muhasebeci yoğun bir çabayla dolandırıcılık faaliyetini saklamaya veya değiştirmeye yönelik bir girişimin olup olmadığını belirlemek amacıyla muhasebe kayıtlarını inceleyerek, bazen bir cinayet nedenini de ortaya çıkarabilmektedir. Adli muhasebecilik hizmetleri savunma adına da eşit değer ve etkide kullanılabilir. Bu durumlarda çoğunlukla adli muhasebeci için amaç, davacı taraftan sunulan veya sunulacağı tahmin edilen senaryoyu çürütmek, ya da etkisizleştirmektir. Savunma adli muhasebeciyi mahkemenin gözünde “akılcı bir şüphe” yaratmak amacıyla davacının tezine zıt bir tez geliştirmekle görevlendirebilmektedir.<sup>54</sup>

### 5.3 Uzman Bilirkişilik (Bilirkişi Tanıklığı)

Bir adli muhasebeciden zaman zaman bilirkişi tanıklığı, danışmanlık ya da hakemlik yapması talep edilebilmektedir. Bir avukat bir adli muhasebeciyi uzman görüşü almak amacıyla bir duruşmaya dahil edebilmektedir. Böyle bir uzman görüşü genelde adli muhasebecinin uzmanlık alanlarıyla ilgili olmaktadır. Amaç, savları bir uzman tanığın ifadesiyle destekleyerek yorumlanması gereken olgu ve olayları güvenilir şekilde açıklığa kavuşturmadır. Davacının ve davalının ikisinin de kendi taraflarında uzmanlara sahip olmaları pek sık rastlanılan bir şey değildir.

İfadelerinde hangi tarafın olgu ve olayları daha etkili sunduğuna dikkat edilmektedir. Bir uzman, dava vekillerine olgular, konular ve olaya ilişkin strateji belirleme konusunda yardımcı olması amacıyla danışman olarak dava sürecine dahil edilebilir. Uzman, duruşmada ifade vermek veya uzman görüşü bildirmek amacıyla dahil edilmemiştir. Hem davacı hem de davalı belirtilen amaçlar kapsamında uzmandan yararlanabilmektedirler. Bazı karmaşık muhasebe davalarında mahkeme de karşıt taraflarca sunulan bilgilerin açıklığa kavuşması amacıyla danışmanlardan yararlanabilmektedir. Uzmandan bir tartışmada kesin kararlarda bulunması istenebilir. Uzmanın görevlendirilmesi mahkemece veya karşıt tarafların anlaşmasıyla olabilmektedir.<sup>55</sup> Adli muhasebeci, kanunun yürürlüğe konmasına, takibine ve hatta bazı durumlarda medeni veya cezai hatalara ve beyaz yaka suçlarına yönelik olarak mahkemelere yardımcı olabilmektedir. Adli muhasebeciler, belirli bir durumda soruşturma gerçekleştirebilirler, adli muhasebeci olarak dava desteği sağlayabilirler ve sonrasında bilirkişi olarak elde ettiği bulgularına dayanarak ifade verebilirler. Hesap denetimi, değerlendirme veya adli muhasebenin herhangi bir yönüne ait denetleme ve değerlendirme işleri başkalarınca yapıldığı zaman adli muhasebeci olarak dava desteği sağlayabilirler. Sonrasında bilirkişi olarak yapılan işin ve belirli bir olayda ulaşılan sonuçların uygunluğu veya uygunsuzluğuna yönelik ifade verebilirler. Adli muhasebeci herhangi bir soruşturmada olası veya mevcut dolandırıcılıkla ilgili olarak konuların değerlendirilmesinde dava vekiline yardımcı olabilmektedir.<sup>56</sup>

<sup>53</sup> Bozkurt; 2000c, s. 58.

<sup>54</sup> Thornhill, a.g.e., s.11-12.

<sup>55</sup> Thornhill, a.g.e., s.214-215.

<sup>56</sup> Thornhill, a.k., s.199.

Bir adli muhasebeci uzman bilirkişi olarak, dava konusu ile ilgili gerekli araştırmaları yapmakta ve gerekli verileri toplamaktadır. Daha sonra bu verilerden hareketle bir sonuca ulaşmaya çalışmakta, ortaya çıkardığı sonucu mahkemede açık ve net bir biçimde ortaya koymaktadır.<sup>57</sup> Bir cezai veya medeni kovuşturmada tanıklığına başvurulmuş bir adli muhasebeci, hem iddia hem de savunma tarafı için bilirkişi olabilmektedir. Bu çeşit bir şahitliğin kapsamı geniş olabilir. Genellikle dahil oldukları soruşturmaya göre ifade verirler. İfadeleri; muhasebecilik, idari veya işlem dolandırıcılığı, mülk hırsızlığı, fonların kötüye kullanımı, sigorta hileleri veya kazanç için kundaklama, hileli talep, rüşvet alma, yolsuzluk, vergi kaçırma ve diğer dolandırıcılık suçlarını içerebilmektedir.<sup>58</sup> Bir adli muhasebeci mahkemede uzman şahit olarak duygusallıktan uzak ve sakin bir şekilde, karmaşık muhasebe sorunlarına ilişkin uzman fikirlerini sunmaktadır. Bu aşamada önemli olan husus muhasebe problemlerinin açık ve anlaşılır bir dille sunulmasıdır. Adli muhasebecilerden uzman şahitlik faaliyetlerinde, dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak çeşitli verileri toplamak, bu verilerden bir sonuca vararak bir kanıya ulaşmak, oluşturduğu görüşünü mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmak gibi görevleri yerine getirmesi beklenmektedir.<sup>59</sup> Adli muhasebeciler bu sorumluluklarını yerine getirirken tarafsız, bağımsız ve objektif olmalarının yanısıra teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklayabilme özelliklerine de sahip olmalıdırlar.<sup>60</sup>

## 6. Adli Muhasebecinin Özellikleri

Finansal uzmanlık, dolandırıcılık bilgisi ve ticaret gerçekleri ve hukuk sisteminin çalışması hakkında güçlü bilgi ve anlayış bir adli muhasebecinin en başlıca özelliklerindedir.<sup>61</sup> Etkili bir adli muhasebeci olabilmek için aşağıda sıralanan beceriler gereklidir:

- Eğitim ve öğretim
- İşletme değerlendirme gibi uygun disiplinlerde ileri ve devam eden eğitim
- Geniş muhasebe ve denetleme tecrübesi -kamu ve özel
- İletişim becerileri -sözel ve yazılı
- Pratik işletme tecrübesi
- Çeşitlendirilmiş adli denetleme tecrübesi
- Bir takım içerisinde çalışma yeteneği
- Sosyal beceri ve esneklik

Bir adli muhasebeci için en önemli şey onun ünü ve temiz adıdır. Bağımsızlık ve tarafsızlık onun en değişmez karakteristiği olmalıdır. Mükemmel düzeyde bir güvenilirlik, mesleki standartlar ve ahlaki değerler esastır. Doğru düşünme ve doğru konuşma bir adli muhasebeci için son derece yüksek derecede arzu edilen karakteristik özelliklerdir. Bir sonraki işi onun son işinde gösterdiği performansına ve ününe bağlıdır.<sup>62</sup> Larry Crumbley, bir adli muhasebeciyi üç katlı bir düğün pastasına benzetmektedir. Daha büyük olan en alttaki kat, güçlü bir muhasebe

<sup>57</sup> Bozkurt; 2000c, s. 58.

<sup>58</sup> Thornhill, a.g.e., s.13.

<sup>59</sup> Bozkurt, 2000a, s.58.

<sup>60</sup> Pazarçeviren, a.g.e., s. 4-9.

<sup>61</sup> Oberholzer, a.g.e., s.4.

<sup>62</sup> Grippo and Ibex, a.g.e., s. 2

geçmiştir. Ortadaki daha küçük kat, eksiksiz ve tam denetleme, risk değerlendirme, kontrol ve dolandırıcılığı ortaya çıkarma bilgisidir. Pastanın en tepesindeki en küçük kat ise, yasal çevre – mahkeme salonu hakkında temel bilgilere sahip olmaktır. Pastanın üzerine, hem yazılı hem de sözel iletişim becerileri krema olarak konulmaktadır. Bir adli muhasebeci genel olarak, dolandırıcılığı ortaya çıkarma veya dava etme desteği sağlamakla görevlidir.<sup>63</sup> Bu nedenle bir adli muhasebeci aynı zamanda iyi bir dedektif olmalı, dikkatli inceleme ve araştırma zihniyeti taşımalıdır. Bir adli muhasebeci mesleğiyle ilgili gelişmelere karşı ilgili ve meraklı olmalı, üzerine aldığı her olayda şüphelerini korumalı ve doğruluklarını araştırmalıdır. Aynı zamanda karşılaştığı olumsuzluklar karşısında hemen pes etmemeli, savunduğu durumu ispat etmede ısrarlı olmalıdır. Adli muhasebeci uyması gereken genel ilke ve standartların yanı sıra, mümkün olduğunca yaratıcı olmalıdır. İyi bir sezgiye sahip olmalı, her olayı hem genel olarak hem de ayrıntıları ile yerinde, derinden incelemelidir. İyi bir işletme sezgisine sahip olmalı, muhakeme gücü sağlam olmalı, kararlarında net, analitik ve mantıklı bir düşüncüyü hakim kılmalıdır. Ayrıca adli muhasebeci, dikkatlice dinlemesini bilmeli, yazılı ve sözlü iletişimde başarılı olmalı, insanlarla sağlıklı ilişkiler kurabilmelidir.<sup>64</sup>

Ekonomik soruşturmacı ayrıca iyi bir psikolog olmalı ve bir şüphelinin aranılan dolandırıcı olup olmadığını değerlendirebilmelidir.<sup>65</sup> Amerika'daki AICPA (American Institute of Certified

Public Accountants - Sertifikalı Kamu Muhasebecileri) isimli kuruluş tarafından yapılan bir tanıma göre sertifikalı kamu muhasebecileri, mesleki kurallarına bağlı ve dürüst bir şekilde çalışarak, açık ve objektif bir şekilde konulara yaklaşan, karmaşık bilgileri kritik bilgiler haline getiren, fırsatları öngören ve yaratan profesyonellerdir.<sup>66</sup> ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) adli muhasebeci olabilmek için gerekli temel nitelikler arasında, üniversite mezunu olma, 2 yıllık dolandırıcılık ile ilgili deneyim (vergi dışında dolandırıcılık ile ilgili hesaplarda uzmanlık) ve bilgisayar bilgisi gibi hususları sıralamaktadır.<sup>67</sup> Bu karakteristik özellikleri taşımanın yanında, adli muhasebecilerin yoğun bir muhasebe, denetim, istatistik, bilgisayar uygulamaları, hukuk, psikoloji, araştırma teknikleri, suç bilimi, işletme yönetimi gibi çok farklı alanlarla ilgili olarak bilgi sahibi olmaları gerekmektedir.<sup>68</sup> Adli muhasebecilerden, doğal olarak muhasebecilik mesleğinin ilkeleri, uygulamaları ve standartları hakkında kapsamlı bir bilgiye de sahip olmaları beklenmektedir.<sup>69</sup>

Dolandırıcılıkların nasıl işlendiğine dair geniş bir deneyim yelpazesi, soruşturmacının hangi tarz belgelerin en yararlı olacağını ve kiminle görüşülmesi gerektiğini hızla anlayabilmesini sağlamaktadır. Çok fazla bilginin elektronik olarak ortaya çıkarılması ve depolanabilmesi amacıyla adli muhasebeci açısından derin bir bilgisayar bilgisinin yanısıra teknolojik bilgi çok önemli bir yer tutmaktadır.<sup>70</sup> Adli muhasebeci ayrıca hatalı idare veya muhasebe işlemlerinin,

<sup>63</sup> Crumbley, 2001, s.204.

<sup>64</sup> Bozkurt, 2000c, s.60.

<sup>65</sup> Silverstone, Howard and Michael Sheetz., Forensic Accounting And Fraud Investigation for Non-Experts, 2004, s.79.

<sup>66</sup> İbiş, C, "Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği", XVÜ.Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul, 10-12 Ekim 2002, s. 37.

<sup>67</sup> Wolosky, a.g.e., s.4.

<sup>68</sup> Bozkurt; 2000c, s.59.

<sup>69</sup> Thornhill; 1995, s.20-21.

<sup>70</sup> Silverstone and Sheetz, a.g.e., s.78.

kayıt ve tutanakların sahte işlenmesinde karşılaşılan problemler hakkında da bilgi sahibi olmalıdır. Muhasebe ve denetim yeteneklerinin kombinasyonu, adli muhasebeciye hedeflenen amaçları başarmak için umulan inceleme kapsamı ve yaklaşımına ulaşma yeteneğini sağlamaktadır. Ayrıca her şeyin doğru ve düzgün denetlenip denetlenmediğine, problemlerin var olup olmadığına, varsa tam anlamıyla nasıl tanımlanacağına ilişkin son saptamayı yapabilmek için, bu yetenekleri etkili bir biçimde kullanarak incelemelerini gerçekleştirmesini olanaklı kılmaktadır. Adli muhasebeci; dolandırıcılık bilgisi, hukuk bilgisi, delil kuralları, soruşturma yeteneği, toplumsal beceriler, psikoloji teorilerini ve cezai davranışlara ilişkin diğer teorileri anlama, iletişim becerileri, bilgi teknolojisi becerileri, diğer uzmanlık yeteneklerinden faydalanma ve soruşturma halindeki kişilerin haklarına ilişkin bilgi sahibi olmak zorundadır. Adli muhasebecinin verileri analiz etmesi önemli bir konudur. Analiz prosedürü kolay bir iş değildir. Bilgi, yetenek ve deneyim gerektirmektedir. Adli muhasebeci için deneyim çok büyük bir öneme sahiptir. Bu deneyim, finansal analiz, işlemlerin, uygulamaların ve denetimin değerlendirilmesi; risklerin saptanması, işlemleri destekleyen belgelendirmelerin yeterliliği ve uygun şekilde tüm durumu veya belirli bir durumu değerlendirebilme yeteneği için paha biçilmez değerdedir. Çeşitli dolandırıcılık olayları hakkında bilgi sahibi olmak adli muhasebeciye inceleme için daha etkili bir plan geliştirme deneyimi sağlamaktadır. Adli muhasebeci hem medeni hukukta, hemde ceza hukukunda akılcı bir bilgi temeline sahip olmalıdır. Sadece böyle bir kavrama yetisiyle bir adli muhasebeci yasaların hangi yönünün çiğnendiğini bilebilir ve böylece incele-

mesi için olası konuları tanımlayabilir. Dolandırıcılığa ilişkin herhangi bir olayda, uygun muhasebecilik desteğini sağlamak için adli muhasebeci mahkemede bir yargıcın dolandırıcılık veya muhtemel dolandırıcılığa ilişkin üzerinde durduğu olay ve yasalarla ilgili düşüncelerini kavrama yetisine sahip olmalıdır. Bir adli muhasebeci için delil toplama kurallarına ilişkin bilgiye sahip olmak çok büyük önem taşımaktadır.<sup>71</sup> Dolandırıcılık olaylarının çoğu, denetimlere uygunluk ve prosedürlere itaat zırhının arkasına güzel bir şekilde saklanmıştır. Buna karşın adli muhasebeci prosedürlerin ihlal edilebileceğinin ve denetimlerin kurnazlıklarla delinebileceğinin tamamen farkında olmalıdır. Bu yüzden adli muhasebeci bir yanlışlık oluşmuşsa, bütün dolandırıcılık belirtilerini ortaya koyabilecek bir düzeyde araştırmacı merakı ile konuları incelemelidir.

Bu temelde adli muhasebeci bir güvenlik dedektifi veya soruşturmacısının azmiyle en üst düzeyde araştırma yeteneği sergilemelidir. Bu özellikler araştırmacı zihniyeti açığa çıkarabilir.<sup>72</sup> Adli muhasebecinin bilimsel yaklaşımı dolandırıcılıkları ortaya çıkarmayı üst düzeye taşıyacak şekilde tasarlanmıştır. Öncelikli amacı dolandırıcılığın bulunup bulunmadığını ve kimlerin dahil olduğunu belirlemektir. Sonuç olarak, adli muhasebecinin dolandırıcılıkları ortaya çıkarmadaki başarı oranı diğer disiplinlere göre hayli yüksektir. Araştırma yeteneğine ek olarak adli muhasebeci sosyal beceriye de sahip olmalıdır. Araştırmanın herhangi bir kısmında ilişkiye geçilen kişilerle samimi ve işbirliğine dayalı yaklaşımlar oluşturma oldukça önemlidir. Bu samimi ilişki, dosyadan bir belge çıkaracak bir memur da olsa ilk kez karşılaştığı ve onun sorumluluk alanında yapılacak işin kapsamının an-

<sup>71</sup> Thornhill, a.g.e., s.22.

<sup>72</sup> Thornhill, a.g.e., s.23-24.

latıldığı bir idareci de olsa, aynıdır. Görüşme yapılacak kişiyle buluşmak, bir veri toplama alıştırmadır ve onunla dostane ilişkiler kurmak kısa zamanda en yüksek verimliliği elde etmeye yarayabilecektir. Uygun düzeyde yeterince iletişim yeteneğine sahip olmamak bir adli muhasebeci için kabul edilemez bir durumdur. İlk aşamada gereken tek şey nezakettir. Diğer iki aşamada adli muhasebeci “özne” tarafından gelen bütün cevaplar karşısında uyanık olmalıdır -ki bu; ses, ne söylendiği, nasıl söylendiği, gözler ve vücut dilini içermektedir.<sup>73</sup> Adli muhasebeci açık ve etkin bir şekilde elde ettiği bilgileri uygun bir biçimde ilgililere iletebilme yeteneğine sahip olmalı ve insanlarla etkili iletişim kurabilmelidir.

Adli muhasebeci uzman tanık olarak ifade verirken, soruşturma çalışmaları boyunca geliştirilen muhasebe cetvellerini, tabloları ve delil belgelerini açıklamaya yetkin olmalıdır. Adli muhasebecinin olay ve olgulara alternatif yorumlar getirebilmesinin yanında, saptanan deliller ve onların öncül anlamları konusunda kapsamlı bilgi sahibi olması da esastır. Tüm bu hususlar, olgular ve verilen ifadelere sorgulama esnasında gölge düşmemesini garantileyecektir. Günümüz dünyasında adli muhasebeci bilgisayar ve diğer tüm bilgi teknolojisi hakkında yetkin olmalıdır. Bu alanlarda bir uzman olmaları gerekmez, ama düzgün bir şekilde çalışmaları için bu teknolojiler hakkında da bilgi sahibi olmaları gerekmektedir.<sup>74</sup> Adli muhasebecinin amaçlarını başarabilmesi için, idareci, muhasebeci ve denetçi bakış açısından muhasebe ve maliyede uzman olması gerektiği gibi, yönetim, bütçeleme ve stratejik planlama, kredi ve tahsilat, müşteri hizmetleri, insan kaynakları yönetimi, idari yakla-

şımlar, disiplinler ve teknikler, yeterlik, etkinlik ve ekonomi ile iç denetim ve kontrol gerekleri arasında en iyi dengeyi sağlayacak politikalar, uygulamalar ve prosedürler, işlemler, örgütler, satın alma, risk yönetimi, güvenlik gibi konular hakkında da kapsamlı bilgi sahibi olması da gerekmektedir.<sup>75</sup> Tüm profesyonel muhasebeciler açısından İngilizce baş harfleri PIO olarak tanımlanan “P: Professionalism: Profesyonellik, I: Independence: Bağımsızlık, O: Objectivity: Tarafsızlık” gibi hususlar son derece önemli ve gereklidir. Bunlar becerilerini gösterme ve uzman bilirkişilik sergileme sözü veren her adli muhasebeci için eşit biçimde önemlidir. Bir konu veya kişiye karşı ya da onun tarafına ağırlık verme (adam kayırma), adli muhasebeci tarafından ortaya çıkarılan işin veya ulaşılan sonuçların değerini tehlikeye atabilir. Bir adli muhasebecinin devam eden herhangi bir soruşturmada emek harcaması gereken en önemli hususlardan birisi de, çalışmasında öncelikli sorumluluk taşıyan en kritik kısmı tespit edip, diğer uzman yetenekleri ne zaman devreye sokacağını ve bu kişileri nasıl etkili bir biçimde kullanacağını bilmesidir. Tüm ekip çalışanlarının çabalarını birleştirmek, diğer katılımcılara ekip çalışmasının hangi bilgilerinin ulaştırıldığını denetlemek ve bu tarz bilginin “bilinmesi gerekenler” çerçevesinde ne zaman verileceğini kararlaştırmak gereklidir. Adli muhasebeci etik ve yasal manada hangi bilginin toplanması gerektiğinin farkında olmalıdır. Bu kapsamda vatandaşın anayasal ve yasal haklarına saygı gösterilmelidir. Adli muhasebeci bilgi toplarken kendini yanlış tanıtmaz, diğerlerinin haklarını suistimal edemez. Bir bireyin hakları asla bir adli muhasebeci tarafından ihlal edilmemelidir. Sonuç olarak bir adli muhasebeci normalde rastlanan bir muhasebecinin li-

<sup>73</sup> Thornhill, a.k., s.24-25.

<sup>74</sup> Thornhill, a.k., s.28.

<sup>75</sup> Thornhill, a.k., s.33.

mitlerini genişleterek kapsamlı bir yeteneğe sahip olmalıdır.<sup>76</sup>

Dolandırıcılığı soruşturan kimseler görevlerini yaparken çalışkan olmalıdırlar. Bu kişiler herhangi bir yasadışı faaliyetten uzak durmalıdır. Aynı zamanda soruşturma esnasında karalama ve iftiradan kaçınılmalı, soruşturmanın uygun-suz bir şekilde ifşa edilmesine engel olmalıdır. Dolandırıcılığı soruşturan kişilerin, etik olmayan anlaşma yapmaları engellenmelidir. Genel olarak adli muhasebeci yapılan işe kuşkuyla bakılmasına neden olabilecek herhangi bir davranıştan kaçınılmalıdır. Soruşturma ile ilgili en ufak bilginin sızdırılması çok farklı mali sonuçlar doğurabileceği gibi, bazı kişilere maddi menfaat de sağlayabilecektir. Soruşturmacı görev başında sarhoş edici maddeleri kullanmamalı, müşterilere ödünç verme veya ödünç alma ilişkisine girmemelidir. Adli muhasebeci dürüst olmalıdır. Dürüstlük, doğru, güvenilir, sadık, yardımcı, arkadaşça, ve nazik olmayı gerektirmektedir. Diğer bir deyişle bu kişiler, yüksek bir ahlaka sahip olmalıdırlar. Özenli bir şekilde görevlerini yapmalı, güncel gelişmelere ayak uydurmalıdırlar. Ortaklar, müşteriler ve diğerleri ile olan ilişkileri ihtilafa, ayrımcılığa neden olmamalıdır. Dolandırıcılığı araştıran kişi sadece, mahkemeye sunulan kanıtı özetlemelidir. Mahkeme sürecinde ortaya konulan veriler asla önyargılı olmamalı mutlaka gerçek olmalıdır. Adli muhasebeci, dolandırıcılığı ortaya çıkarabilmek için yeterli ve geçerli delil bulmalıdır. İster leyhte ister aleyhte olsun gerçekler her zaman rapor edilmelidir. Her zaman gelişmek için ve daha fazla bilgi elde etmek için çabalamalıdır. Yeni dolandırıcılık metod ve tekniklerini öğrenmek için sürekli bir eğitime devam etmeleri gerekmektedir. Bu kişilerin

etraflarında meydana gelen güncel olaylardan da daima haberdar olmalıdırlar.<sup>77</sup>

## 7. Adli Muhasebecilik İlkeleri

### 7.1 Bağımsızlık

Adli muhasebeciler soruşturma yaptıkları faaliyet alanından bağımsız olmalıdırlar. Soruşturma ister içerden ister hukuki yollar aracılığıyla dışarıdan gelen yönlendirmelerle başlatılmış olsun, kişi eğer işletmenin içinden ise, adli muhasebecinin yeterince bağımsız çalışabilmesi için soruşturmanın seyrinden işletme yönetimine karşı sorumlu olmasından ziyade, farklı bir bildirim kanalıyla bu sorumluluğunu yerine getirmesine olanak verilmelidir. Eğer adli muhasebeci bağımsız veya bir organizasyon tarafından işe alınmış ise, bildirim sorumluluğu, yönetim kurulu-na yönelik olandan farklı bir bildirim kanalıyla, kusurlu olma olasılığı düşünülen her kişiden hiyerarşik olarak daha üst düzeyde bulunan bir “üst düzey yöneticiye” yönelik olmalıdır. Eğer bağımsızsa ve yasa uygulatıcılar, yargı otoriteleri veya diğer dış otoritelerce görevlendirilmişse, bildirim sorumluluğunun kime olduğu görevlendirme yapılırken tanımlanmalıdır. Adli muhasebeci adli muhasebe soruşturmasını gerçekleştirirken objektif olmalıdır.<sup>78</sup>

### 7.2 Mesleki Yeterlik

Adli muhasebe soruşturmaları ustalık ve profesyonel itina ile gerçekleştirilmelidir. Tüm adli muhasebe personeli soruşturma ekibi içindeki görevine ilişkin teknik yeterlilik, eğitim ve deneyime sahip olmalıdır.<sup>79</sup> Adli muhasebeci soruşturma sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, yetenek ve öğretilere sahip olmalı-

<sup>76</sup> Thornhill, a.k., s.30.

<sup>77</sup> Lundelius, Charles R. Jr., Financial reporting Fraud: A practical Guide to detection and internal control, 2003, s.456-458.

<sup>78</sup> Thornhill, a.g.e., s.36.

<sup>79</sup> Thornhill, a.k., s.36.

dır veya soruşturma takımında gerekli diğer yeteneklere sahip kişilerden yararlanarak veya onları da işe katarak bu yetenekleri kazanmalıdır. Belirli bir göreve birden fazla adli muhasebeci katıldığında, bir tanesi görevi yönetme ve soruşturmanın tüm yönlerinin tam ve doğru şekilde tamamlanıp belgelendirilmesini temin etmek için “sorumlu kişi” olarak tayin edilmelidir. Adli muhasebeciler, hukukçularla yürütme ve düzenleyici otoriteler, muhasebeciler ve denetçilerden beklenen en yüksek mesleki davranış standartlarına uymalıdır. Adli muhasebeci genel işleri kapsamında günlük faaliyetlerinde karşılaşacağı veya devam eden adli muhasebe soruşturmasıyla ilgili belirli olaylara yönelik kişilerle mülakat veya sorguda ihtiyaç duyacağı iletişim yeteneğine sahip olmalıdır. Adli muhasebeci soruşturma bulgularının bildiri konusunda mükemmel derecede yetenekli olmalıdır. Sözlü iletişim becerisi, hizmete katılanlara veya uzman tanık olarak soruşturma bulgularına veya bu bulgular temelinde ulaşılan sonuçlara ilişkin ifade verirken gereklidir. Yazılı iletişim becerisi ise, hizmetlerine katılanlara yönelik veya yasa yürütücü veya yargı otoritelerine yönelik sonuçları özetleyen özel raporlama için gereklidir. Adli muhasebeciler süreklilik arzeden bir mesleki eğitimle teknik yeterliklerini sürekli arttırmalıdır. Adli muhasebeciler adli muhasebe soruşturmalarını gerçekleştirirken gereken mesleki itina göstermelidirler.<sup>80</sup>

### 7.3 İşin Kapsamı

Adli muhasebe soruşturmasının kapsamı söz konusu işlemlerin, bilgisayardaki veya diğer kayıtların, belirli bir tarih veya periyoda ait raporların incelenmesi ve değerlendirilmesini içermelidir. Böyle bir soruşturma, süregelen risklerin düzeyinin düzgün biçimde tanımlanıp ilgilenil-

diğini saptamak amacıyla değerlendirilmesi için risklerin etkin yönetimine ilişkin tüm idari disiplinleri (bütçeleme ve stratejik planlama gibi), politikaları, uygulamaları, prosedürleri ve mevcut kurulu iç denetim sistemlerini, tüm uygulanabilir yasa ve düzenlemeleri, yanı sıra her türlü spesifik faaliyet, işlev, işlem ve böyle bir soruşturmanın amaç ve hedeflerine ilişkin soruşturma altındaki işin diğer özel yönlerini kapsayacaktır. Çalışmanın bir bireye veya bireyler grubuna yönelik gerçekleştirileceği yerlerde adli muhasebe soruşturmasının kapsamı, soruşturmanın amaç ve hedefleriyle ilgili söz konusu işlemlerin ve bu kişilerin kayıtlarının incelenmesini kapsamalıdır.<sup>81</sup> Adli muhasebeci muhasebe, yönetim, bilgisayar sistemleri, maliye, operasyon, risk yönetimi (sigorta) ve güvenlik bilgilerinin ve bu bilgiler üzerine rapor, tanım, ölçüm, analiz ve değerlendirme ifadelerinin güvenilirliğini ve bütünlüğünü gözden geçirmelidir. Adli muhasebeciler, operasyonlar üzerinde önemli etkisi olan politikaları, planları, prosedürleri, yasaları ve düzenlemeleri temin etmek için kurulan sistemleri irdelemelidirler. Uygunluk veya itaatsizliğe ilişkin bulgularını raporlamalıdır. Adli muhasebeci varlıkların muhafazasına ilişkin yöntemleri gözden geçirmeli ve mümkünse bu varlıkların fiziksel varlığını doğrulamalıdır. Bu varlıkların nasıl bir risk yönetimi programıyla korunduğunu, akılcı öngörüler gözönüne alınarak risklerin belirlenip belirlenmediğini saptamak amacıyla gözden geçirip değerlendirmelidir. Adli muhasebeci, akılcı öngörülerin idare tarafından yeterli, etkin ve ekonomik şekilde uygulanıp uygulanmadığını saptamak için hangi varlıkların kullanılmış veya kullanılmakta olduğunu değerlendirmelidir. Adli muhasebeci, sonuçların saptanan amaçlar ve hedeflerle (bütçeleme ve stratejik planlama gibi)

<sup>80</sup> Thornhill, a.k., s.37.

<sup>81</sup> Thornhill, a.k., s.37.

uyumlu olup olmadığını ve operasyon ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için operasyon ve programları incelemelidir.<sup>82</sup>

## 8. SONUÇ

Günümüzde insanların hayatlarını kolaylaştırmak amacıyla hizmete sunulan pek çok teknolojik yenilik ve buluş, bir yandan insanların yaşamlarını kolaylaştırırken diğer yandan bu yenilik ve buluşları takip eden suçlular açısından da son derece geniş bir faaliyet alanı ortaya çıkarmaktadır. İnternetin son derece hızlı bir şekilde hayatımıza girişi ve e-ticaretin de gelişmesiyle birlikte, ekonomik faaliyetlerin neredeyse hemen hemen tamamı sanal ortamlara taşınmaya başlamıştır. Öyle ki, artık suçlular sadece bir telefon görüşmesi yaparak ya da bir bilgisayarın tuşlarına basarak internet üzerinden çok ciddi miktarlarda dolandırıcılıklar yapabilmektedirler. Nitekim son yıllarda bilgisayar kullanarak işlenen, kredi kartı dolandırıcılığı gibi bilişim suçları olarak da anılan yeni nesil beyaz yaka suçlarından bahsedilmektedir ve bu suç çeşitlerinde günden güne hızlı bir artış söz konusudur. Bu yeni nesil suç çeşitleri bireyleri ve işletmeleri olduğu kadar güvenlik teşkilatlarını da mevcut durumlarını yeniden gözden geçirme ve gerekli önlem ve tedbirleri almaya zorlamaktadır. Bu suçlarla mücadele uzmanlaşmayı ve özel bilgi donanımlarını gerekli kılmaktadır. Günümüzde bu suç tiplerini daha iyi kavramak, bu suçlarla

mücadele amacıyla gerekli ve etkili önlemleri alabilmek ve en başta tam anlamıyla soruşturmak ve suçluları adalete teslim edebilmek amacıyla yeni soruşturma yöntem ve teknikleri üzerinde yoğun bir çaba içerisine girilmiştir. Bu çabalar genel olarak muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerinin entegrasyonu olarak da tanımlanabilecek olan ve İngilizce orijinal ismi ile “Forensic Accounting”, Türkçe’de ise “Adli Muhasebe” olarak karşılığını bulan yeni bir alanın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Günümüzde pek çok batı ülkesinde işletmeler veya güvenlik teşkilatları adli muhasebeciler aracılığıyla derinlemesine ve teknik araştırmalar yapabilmekte, bu sayede de mahkemede kullanılmak üzere geçerli muhasebe analizleri sağlayabilmektedirler. Bütün bu çalışmaların neticesinde elde edilen somut deliller, bu suçların yargılama safhasında tam anlamıyla ortaya çıkarılmasına yardımcı olduğu gibi muhtemel mağduriyetlerin de önüne geçebilmektedir. Pek çok Batı ülkesinde adli muhasebeye önem verilmekte, bu konuda azımsanmayacak araştırma ve çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Bunun sonucunda geleceğin birkaç önemli mesleği arasında sayılan adli muhasebecilik alanında da dikkat çekici boyutlarda ilerleme gözlenmektedir. Adli muhasebenin gerek dolandırıcılık ve benzeri farklı suç çeşitleri ile mücadelede gerekse ülkemiz gibi gelişmekte olan ve yolsuzlukla mücadelenin öne çıktığı ülkelerdeki bu olumsuzlukların önlenmesinde önemli katkılar sağlayabileceği değerlendirilmektedir.

<sup>82</sup> Thornhill, a.k., s.38.

**KAYNAKÇA**

- Anastasi, Joe, **The New Forensics Investigating Corporate Fraud and Theft of Intellectual Property**, Jhon Wiley and Sons, 2003.
- Arzova, B., “İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2003, S. 20, s.118-126.
- Bozkurt, N., “Mali Tablolarda İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2000a, S. 12, s. 16.
- Bozkurt, N., “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”, **Yaklaşım Dergisi**, 2000b, S. 92, s. 63-68.
- Bozkurt, N., “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”, **Yaklaşım Dergisi**, 2000c, S.94, s 56-61.
- Crumbly, Larry, “Forensic Accountants Appearing in the Literature”, **New Accountant**, 1995, Glen Head, Vol. 10, Is. 7, s. 23-25.
- Crumbly, Larry. “New Technologies’Effect on Forensic Auditing”, **Fifteenth Annual International Financial Management Conference**, April 2 to April 6, 2001, Miami, Florida, s.202-212.
- Grippio, Frank J. and J.W “Ted” Ibe. “Introduction to forensic accounting”, **National Public Accountant**, June 2003.
- Kırlıoğlu H. ve N. Akyel, “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2004, S.23, s. 28-34
- Lundelius, Charles R. Jr., **Financial reporting Fraud: A practical Guide to detection and internal control**, 2003.
- Manning, George A, **Financial Investigation And Forensic Accounting**, 2000
- Oberholzer, C. “Quality management in forensic accounting”, **Gordon Institute of Business Science**, November 2002
- Pazarçeviren, Selim Yüksel “Adli Muhasebecilik Mesleği” **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 2005, C.1, S.2, s. 1-19
- Silverstone, Howard and Michael Sheetz., **Forensic Accounting And Fraud Investigation for Non-Experts**, 2004.
- Thornhill, William T., **Forensic Accounting : How To Investigate Financial Fraud**, Business One Irwin Professional Accounting Library, USA, 1995.
- Williams, James W., *Playing the corporate shell game: The forensic accounting and investigation industry, law, and the management of organizational appearances*, Toronto, Ontario, 2002.
- Wolosky, Howard W., “It was a growing speciality before Enron, WorldCom, and Sarbanes-Oxley. Now, it’s really hot.” **The Practical Accountant**, Feb. 2004, s.4.