

ADLİ MUHASEBE UYGULAMA ALANLARI İLE ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA HİLE VE YOLSUZLUKLARIN İNCELENMESİ

INVESTIGATION OF FRAUD AND CORRUPTION IN THE SCOPE OF FORENSIC ACCOUNTING AND FORENSIC ACCOUNTING APPLICATION FIELDS

Makale Gönderim Tarihi: 14.10.2019

Makale Kabul Tarihi: 30.11.2019

Abdulkadir BİLEN*, **Ahmet AKATAK****

* Prof. Dr., Dicle Üniversitesi, İşletme Bölümü, abilen@dicle.edu.tr, Orcid No: <https://orcid.org/0000-0002-1850-9118>.

** Öğr. Gör., Mardin Artuklu Üniversitesi, Finans-Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, ahmetakatak@artuklu.edu.tr, Orcid No: <https://orcid.org/0000-0002-1850-9118>.

ÖZ

Bu çalışmanın amacı adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği hakkında bilgi vermek, adli muhasebecilik mesleğinin günümüzdeki mevcut durumunu değerlendirmek, adli muhasebenin uygulama ve faaliyet alanlarının belirtilip adli muhasebe kapsamında hile ve usulsüzlüklerin incelenmesini sağlamaktır. Tüm Dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de işletmeleri ve işletmelerin içinde olduğu ekonomik çevreyi olumsuz bir şekilde etkileyen hile ve usulsüzlüklerin olduğu bilinmektedir. Muhasebedeki finansal tablo hileleri yoluyla birçok kişi, kurum ve kuruluş finansal zarara uğramaktadır. Özellikle teknolojik alanda yaşanan gelişmelerle bilgisayarın daha fazla çalışma hayatında yer alması yeni bir hile ve yolsuzluk alanları oluşturmuştur. Bu tür olayları ortaya çıkarmak ve önlemek için hem muhasebe hem de hukuk bilgisine sahip alanında uzman kişilere duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Yeni bir muhasebe uzmanlık alanı olan Adli muhasebe, uyuşmazlıkların çözümünde mahkemelere yardım etmelerinin yanı sıra, hile ve usulsüzlükleri önleyici tedbirlerin alınması ile hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkartılması konularını kapsamaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Adli Muhasebe, Adli Muhasebeci, Hile ve Usulsüzlük.*

Jel Kodları: *M41, M48.*

ABSTRACT

The aim of this study is to give information about forensic accounting and forensic accounting profession, to evaluate the current situation of forensic accounting profession, to determine the application and activity areas of forensic accounting and to investigate fraud and irregularities within the scope of forensic accounting. It is known that there are frauds and irregularities that negatively affect the enterprises and the economic environment in which they are located, as in all countries of the world in our country. Many people, institutions and organizations suffer financial losses through fraud in accounting. Especially with the technological developments, the fact that computers are more involved in working life has created new areas of fraud and corruption. To reveal and prevent such incidents, it has brought the need for experts in the field with both accounting and legal knowledge. Forensic accounting, which is a new area of accounting expertise, includes the assistance of the courts in the settlement of disputes, taking measures to prevent fraud and irregularities and uncovering frauds and irregularities.

Keywords: *Forensic Accounting, Forensic Accountant, Fraud and Corruption.*

Jel Codes: *M41, M48.*

1. GİRİŞ

Mali ve finansal sistemlerdeki değişimin sürekli olması, iletişim ve ulaşım olanaklarının hızla artması, sosyolojik yapıları ve kültürel yaşamı da beraberinde değiştirmektedir. Yaşanan bu gelişim ve değişimler var olan mesleklerin aktifliğini azalttığı gibi yeni mesleklerin doğmasına da sebep olmaktadır. Bu gelişim süreci olumlu etkiler bıraktığı gibi yeni düzene uyarlanmış suç işleyen yapıların meydana çıkmasına da sebep olmaktadır. Böylece suç ile mücadele eden kuruluşların sayısının artması, suçtan etkilenen veya mağduriyet yaşayan gerçek ile tüzel kişilerin farklı alanlarda uzmanlaşmış kişilerden teknik bilgi, destek veya yardım alması zorunlu bir hal oluşturmuştur (Gülten, 2010).

1980'li yıllardan itibaren ticari işlemlerde yaşanan karmaşıklıkla beraber muhasebe bilgi sistemi yeni ve teknik kavramlarla karşı karşıya kalmıştır. Bu değişimin bir sonucu olarak da artık mahkemeler ve mahkeme üyeleri karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine gereksinim duymaya başlamıştır. Bu gereksinim ile beraber Amerika başta olmak üzere pek çok gelişmiş batı ülkelerinde muhasebe ve denetim alanında "Adli Muhasebecilik" adı verilen yeni bir meslek ortaya çıkmıştır. (Terzi ve Şen, 2015).

Adli muhasebecilik mesleğinin temel çalışma konusu hile ve yolsuzlukların belirlenmesidir. İşletmelerin yapılan hile ve yolsuzluklara karşı önlem almalarını sağlamak amacıyla gerçekleştirilen yolsuzluk ve hile araştırmaları, adli muhasebenin çalışma alanının büyük bir bölümünü kapsamaktadır. Adli muhasebecilerin, muhasebe uygulamalarına hakim olmasının yanı sıra hukuk ve istatistik bilimi gibi birçok farklı alanda da bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Bu deneyim ve bilgilerini araştırma ve analiz etme becerileriyle kullanan adli muhasebeciler, yolsuzluk ve hileleri daha kolay ve hızlı bir şekilde belirlemektedirler (Thornhill, 1995).

Son yıllarda işletmelerin çeşitlenmesi ve çoğalması neticesinde parasal kayıtlar ve diğer işlemlerde bilinçli ya da bilinçsiz pek çok yanlış işlem yapılmaktadır. Teknolojinin gelişmesi ile birlikte bunların tespit edilmesi de son derece titiz bir çalışma gerektirmektedir. Tüm parasal işlemlerin uygun metotlar kullanılarak denetlenmesi ve buna paralel olarak hile ve hataların tespit edilmesi gerekmektedir. Bunu yapabilmek için bu metotlar, yöntemler ve yapılabilecek hile ve hata şekillerinin çok iyi bilinmesi gerekmektedir. Muhasebe mesleği içerisinde hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi ve ortaya çıkarılması ayrı uzmanlık gerektiren bir branş olarak ortaya çıkmıştır. Yurtdışında da bu tip olayların çok yaşanması nedeni ile özellikle Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa ülkelerinde adli muhasebe mesleği, muhasebenin bir alt branşı olarak hızla gelişmiştir (Işıldak, 2018).

Bu çalışma kapsamında Türkiye'de yeni yeni duyulmaya başlanan adli muhasebenin ne olduğu ve adli muhasebenin mevcut durumu hakkında bilgi verilecektir. Ayrıca adli muhasebecilik mesleğinin uygulama alanlarının hangi çalışma alanlarını kapsadığı ve adli muhasebe kapsamında hile ve yolsuzlukların incelenmesi ele alınacaktır.

2. ADLİ MUHASEBE KAVRAMI

Adli muhasebe kavramı, hukuk ile muhasebenin ticari faaliyet sonucu meydana gelen olaylarda çözüm noktasında ortak hareket etmeyi ifade eder. Adli muhasebe, yargı organlarının karar vermelerine yardımcı olmak için ekonomi, hukuk ve ticaret alanlarının işleyişleri hakkında kapsamlı bir bilgi seviyesine ve bu bilgilerin uzmanca kullanılması anlayışını kapsar (Karacan, 2012).

Adli muhasebe kavramı, Türkiye'de yeni bilinen bir kavram olup, asıl kaynağını 21. Yüzyılın başlarında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde gerçekleşen muhasebe skandallarıyla ortaya çıkan bir kavramdır. Yeni bir kavram olduğundan dolayı bütün

dünyada geçerli, standart sayılacak mevcut bir tanımı bulunmamaktadır (Gülten, 2010:312). Bundan dolayı literatürde adli muhasebe ile ilgili birçok tanım mevcuttur.

Adli muhasebe; faaliyet alanı çok geniş kapsamlı olması bakımından yalnızca mahkemelere intikal etmiş hukuki durumlarla ilgilenen uzmanlık olmayıp aynı zamanda işletmelerde yaşanan hile, yolsuzluk, usulsüzlük gibi sorunların belirlenmesinde, bunların engellenmesi ve caydırılmasında yakından ilgilenen bir bilim dalıdır (Kaya, 2005: 51-52).

Kişiler ve kurumlar arasında hukuksal sorunların çözümü konusunda adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bilgilerinin iç içe girmesi sonucu ekonomi ve psikoloji gibi bilim alanlarını da dahil ederek araştırma, kanıt toplama ve denetim tekniklerini kullanarak gerçek bilgileri ortaya çıkarmaktadır. Adli muhasebe, mevcut kanıtları toplayarak çözüme kavuşmamış sorunların finansal yetenek ve araştırmacılık ile çözüme kavuşturulmasıdır (Kasap, 2013:121).

2.1. Adli Muhasebecilik ve Adli Muhasebecilik Mesleğine Duyulan Gereksinim

1980'li yıllardan beri başta Amerika ve birçok Avrupa ülkesinde önemli bir meslek olarak kabul gören asıl ismi "Forensic Accounting" olan ve "Adli Muhasebeci" olarak Türkçe 'ye çevrilen bu mesleği icra edenlere "Adli Muhasebeci" denir (Kılıçbey, 2017:6). Adli muhasebecilik mesleğini icra eden adli muhasebeci, belirli bir eğitim ve bilgi birikimine sahip, adli muhasebe bilimini kazanç elde etmek amacıyla uğraşarak edinen profesyonel kişidir (Gülten, 2010: 313). Adli muhasebeciler, her olaya şüpheli bir bakış açısıyla yaklaşarak elinde bulunan verileri kural dışı uygulamaya veya hile ve yolsuzluğa mahal vereceğini düşünerek eleştirel bir tarzda inceleme yapmaktadır. Aslında olayın görünen kısmı dışında görünmeyen pek çok gerçekliği olduğunu daima hesaba katarak çalışırlar. Bu noktada adli muhasebeciler ve mevcut muhasebeciler birbirinden ayrılmaktadır. Çünkü adli muhasebeci profesyonel bir şekilde çok daha kapsamlı bilgi ve yeteneğe sahip olarak sadece sayısal bilgilere değil; sosyal, hukuki ve teknolojiyle ilgili birçok konuya hâkimdir (Kılıçbey, 2017:6).

Adli muhasebenin gerekliliğinin en büyük nedenlerinden biri de, işletmelerin artan hilelere karşı çaresiz kalmaları ve bunun sonucunda muhasebecilerden bekledikleri hizmetlerin niteliğinin değişmesidir. İşletmelerde gerçekleşen hilelerin tespiti muhasebenin görevi olarak görülmekte ve denetçilerden bu yönde hizmet beklenmektedir. Ancak denetçiler sadece işletmelerin muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunu kontrol etmektedirler. Dolayısıyla işletmelerde hilelerin tespiti ve ortaya çıkarılması konularında yardımcı olamadıkları anlaşılmış ve adli muhasebe mesleğine ihtiyaç doğmuştur (Kaya, 2005:50).

İşletmeler, devlet ve mahkemelerin bilimlerin gelişimine uyum sağlayabilmek için finansal hileleri ortaya çıkarabilmek amacıyla uzman kişiler veya kuruluşlara olan gereksinimler neticesinde adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulmuştur. Adli muhasebe yardımıyla hilelerin niçin gerçekleştirildiğinden çok nasıl yapıldıkları ortaya çıkarılır. Adli muhasebeci, muhasebe bilgisinin yanı sıra araştırma tekniklerini de kullanarak sorunlar ve uzlaşmazlıkların çözümü ve gerçeği ortaya çıkarmaya yardımcı olmaktadır.

Günümüzde bilgi teknolojilerinin gelişimiyle beraber, işlem hacmi yüksek olan işletmelerin denetiminin giderek güçleşmesi, şirket üst yönetiminin artan hileli faaliyetleri ve uluslararası küresel ölçekte yaşanan skandallar adli muhasebe gereksinimini kanıtlamaktadır. Finansal konularda mahkemeye yönlendirilen anlaşmazlıklarla birlikte hukuk ve vergi ilişkisi, avukatlarla mahkemelerin adli muhasebecilerden oldukça fazla yararlandıkları görülür. Teknolojinin gelişimiyle birlikte işletme verilerinde gözlemlenen hile ve yolsuzlukların artışında da büyük rolü vardır.

Son yıllarda iş dünyasında ve toplumda ortaya çıkan çeşitli teknolojilerin kullanılarak işlenen finansal suçların artması adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur (Karacan, 2012:126).

2.2. Adli Muhasebenin Uygulama Alanları

Adli muhasebeci, adli mercilere intikal etmiş veya etmesi muhtemel muhasebe mesleği ile alakalı vakalarda dava desteği, hile araştırmacılığı ve uzman tanıklık yapması mesleğin kapsamını oluşturmaktadır. Adli muhasebecinin faaliyet alanlarını sınırlandırmak mümkün değildir, çünkü pek çok sektörde işletmelerin hata ve hileli işlemlere yönelmesi, dünyadaki ekonomik olayların her gün daha fazla çeşitlilik ve karmaşıklık göstermesi mesleğin çok geniş bir portföye sahip olduğunun bir kanıtıdır. Bununla birlikte adli muhasebecinin çalışma sistemi de sürekli olarak gelişmekte ve değişmektedir. Bu yüzden mesleği icra edecek kişi kendini sürekli geliştirip değişen koşullara, yasalara, olaylara, teknolojik gelişmelere göre kendisini yenilemeli ve meslek içi eğitimleri tam olarak eksiksiz almalıdır (Gülten ve Kocaer, 2011: 15-16).

Adli muhasebeciler, işletmenin sahipleri, paydaşları, yöneticileri, çalışanları ve işletme ile ilgilenen kişi ve kuruluşlardan gelebilecek hile ile ilgili taleplerin değerlendirilmesinde “Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)”, dava esnasında hakimlere gerekli yardımı sağlamak için “Uzman Şahitlik (Bilirkişi Tanıklığı)”, mahkemelerde davaya bakan avukatlara yardımcı olmak için “Dava Desteği (Hukuki Destek)” faaliyetini gerçekleştirirler (Kılıçbey, 2017: 14).

Bu bağlamda Adli muhasebe uygulama alanlarını aşağıdaki gibi üç bölümde incelemek mümkündür.

2.2.1. Dava Desteği Danışmanlığı (Hukuki Destek)

Dava desteği kavramı adli sürece gelmiş bir mahkemelik dava ile ilgili avukata sağlanan muhasebe desteğidir. Burada hukukçular uzmanı olmadığı konu hakkında meslek mensuplarının desteğini almaktadır ve bu desteğin temel sebebi ekonomik kayıplardır. Örneğin, iki grup arasında yapılan sözleşmenin ihlali sonucu oluşan maddi kaybı hesaplamak için verilen hizmet dava desteğidir (Pazarçeviren, 2005: 14).

Adli muhasebede dava destek danışmanlığı; işletme değerlemeleri, yolsuzluk ve usulsüzlük davaları, hasar ve zarar tahminleri, anlaşmalardan kaynaklı sorunlar, aktüeryal anlaşmazlıklar, fikri ve sınai haklar, marka ve patent anlaşmazlıkları, işletmelerin danışmanlık hizmetleri, şirketlerde konkordato, birleşme ya da ayrılma,, boşanma davalarında yaşanabilecek mali anlaşmazlıklar gibi sorunlardır. Dava desteği temelde ekonomik kayıplarla ilgilidir.

Adli muhasebecilik mesleğini icra edenlerin dava destek danışmanlığı alanına farklı birçok konu girmektedir. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2000: 58):

- Her türlü hile ve yolsuzluk davaları,
- Firma değerlemeleri,
- Hasar ve hasara bağlı olarak çıkabilecek zarar tahminleri,
- Belge ve kredi kartı dolandırıcılıklarına ilişkin davalar,
- Ticari ya da benzer alanlarda yapılan anlaşmalardan dolayı çıkacak muhtemel sorunlar,
- Patent ve markalarla ilgili doğabilecek sorunlar,
- Vergisel hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması,

- İşletmelerin ayrılma ya da birleşme davaları,
- İflas ve icra davaları,
- Evliliklerin son bulmasından doğan parasal anlaşmazlıklar,
- İşletmelerin kendi arasındaki problemleri

2.2.2. Hile Denetçiliği Veya Araştırmacı Muhasebecilik

Bazı yayınlarda hile, suiistimal ve yolsuzluk araştırmacılığı olarak da geçen hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik adli muhasebe mesleğinin en fazla araştırma ve inceleme yapıldığı alan olarak bilinmektedir. Araştırmacı muhasebeci ve hile denetçisi; genellikle hile vakalarını ve bu hileli uygulamaların sonucunda hileyi yapan çalışanların hırsızlığı, gayrimenkul ve sigorta dolandırıcılığı, rüşvet, suça karışmış soruşturmalar gibi cezai konuların incelenmesiyle ilgilenir (Kılıçbey, 2017: 14).

Bu alanda meslek mensubu; finansal bilginin gerçekçiliğine ilgili dokümanlar yardımıyla kim, neden, nasıl, ne zaman ve ne amaçla gibi sorulara netlik kazandırmaya çalışmaktadır. Ayrıca meslek mensubu bu hizmeti ile şüpheleri doğrulamak veya çürütmek için iddiaları araştırmaktadır. Araştırmacı muhasebecilik farklı araç ve süreçler ile farklı davranış biçimlerinin olduğu adli muhasebenin önemli bir alanıdır. Bu alanda araştırmacı, kayıtlarda bulunan hileleri kanıtlayıcı belgeler yardımıyla ortaya çıkarma çabasındadır. Dolayısıyla mesleği icra edenler sadece sayılar ile yetinmezler. Bu kişiler sayıların arkasındaki bilgilerle de uğraşmaktadır.

Artan hile çeşitleri ve saptanmasında yaşanan gecikmeler ya da hiç saptanamamasından işletmeler ve çevresinde bulunan gruplar bundan olumsuz olarak etkilenmektedir. Finansal tablo ve verilerde gerçekleştirilen gerçeği gizleyip farklı bir imaj yaratılarak sunulmasının önlenmesi hile denetçiliğinin etkin ve verimli kullanımı ile mümkündür. Hile kapsamı aşağıdaki gibi özetlenebilir (Bozkurt, 2000: 59).

- İşletmenin bünyesinde çalışanların işletmeyi aldatıcı ve kendilerine çıkar sağlayıcı faaliyetleri,
- Üst yönetimin işletme çevresi ve ortaklarını aldatmaya yönelik finansal tablo değişiklikleri,
- Yatırım kararları ve uygulanması sırasında yapılan eylemler,
- Rüşvet ve ticari komisyon işlemlerinde meydana gelen olaylar,
- Bankalarla yapılan işlemlerde meydana gelen hileler,
- Fon işlemlerinde gerçekleşen hileler,
- Kredi kartının amacı dışında ve aldatıcı faaliyetlerde kullanımı,
- Teknolojinin yoğun olarak kullanıldığı hilelerdir.

Genel olarak bu alanda hizmet veren uzmanlar; varlıkların, yolsuzlukla ya da rüşvet ve zimmete geçirme gibi hileli işlemler ile kötüye kullanımını önlemek için çaba gösterirler. Ayrıca bununla beraber bilgisayar hileleri, çalışan hileleri ve stok hilelerine yönelik kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektöründe faaliyet gösteren işletmelere hizmet noktasında destek sağlamaktadırlar. Bu hizmet ile aklama suçuyla ilgili bütün veriler incelenip bunlarla ilgili olayların araştırılma amacı vardır. Özellikle ilgili kamu kurumları, emniyet teşkilatları ve adli makamlar bir adli muhasebeci ile işbirliği yaparak vergi kaçırmaya tabii işlemlerin, rüşvet suçları ile sigorta ve gayrimenkul hilelerinin tespitine yönelik araştırmalar ve analizler talep etmektedir. Bu anlamda meslek mensupları işletmelerde muhasebe süreç ve

politikaları ile personel hareketleri hususunda öneriler vermekte ve bu şekilde iç kontrol sisteminin etkinliğine de katkıda bulunmaktadır.

Adli muhasebeci; bütün verileri şüpheli ve sorgulayıcı bir duruş ile inceler. Böylece düzensizlikleri veya şüpheli olayları gösteren kırmızı bayrakları tespit eder. Şüpheli durumlar için güvenilecek veriler bulmak için çaba sarf eder. Güvenilir veriler ile yapılan analizler hileli eylemlere ulaşmada sağlıklı sonuçlara ulaşma imkânı verir. Bu açıdan meslek mensupları kanıtlara ulaşmada ve ulaşılan bu kanıtların en iyi şekilde analiz edilmesinde yetkin kişilerdir (Toraman ve diğ. 2009:39-41).

2.2.3. Uzman Şahitlik (Bilirkişilik)

Uzman meslek mensubu mahkemelere intikal etmiş dava sürecinde avukatlara ve hâkimlere dava konusunun teknik yönüyle ilgili bilgi sunar. Uzman görüşü adli muhasebecinin uzmanlık alanlarıyla ilgili olmalıdır. Uzman tanıklığın amacı karşılıklı iddiaların bir uzman kişi tarafından yorumlanması, incelenmesi ve dava konusunu doğru ve güvenilir bir biçimde açığa kavuşturmaktır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:112).

Adli muhasebecilik mesleğinin uygulama alanından biri olarak uzman tanıklık ya da uzman şahitlik; yargı sistemimizde uygulaması yeterince olmayan bir hizmet alanıdır. Türkiye’de bilirkişilik hizmeti verenlerin olayla ilgili raporlarını yazılı olarak hazırlayıp vermesi esastır. Fakat yazılı raporlardaki ifadelerin karışık oluşu, çok fazla teknik kavram ve terimlerin kullanılması, dilbilgisi işleyiş kurallarının tam anlamıyla bilinmemesi dolayısıyla yanlış kullanılması, anlatılmak istenilenlerin mahkemelerce yanlış anlaşılmasına yol açabilmektedir. Uzman şahitlik hizmetinde ise sözlü ifade esastır. Sözlü olması hâkimlerin, savcılarının ya da avukatların yazılı kısımlarda emin olmadıkları yerde veya tam olarak algılayamadıkları bölümleri uzman şahitlere sorarak adaletin doğru şekilde yerini bulmasını sağlar (Gülten,2010:317).

Adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyeti ile ilgili görevleri aşağıdaki gibi sıralanır (Bozkurt, 2000: 57).

- Davanın konusu ile ilgili incelemeler yaparak bir takım verileri toplamak ve düzenlemek,
- Elde edilen verilerle bir sonuca vararak bir görüş oluşturmak,
- Oluşturulan görüşün mahkemede ilgili hâkimlere, avukatlara ve ilgili taraflara aydınlatıcı ve yol gösterici şekilde açık ve net ifade etmek.

Özellikle ekonomik ve finansal içerikli dava konuları işlemlerin karmaşık oluşu ve farklı bir uzmanlık alanı gerektirdiği için muhasebecilerden uzman tanıklık yapmalarını istemektedir. Bu vesile ile karar verici konumunda olan yargı mensupları daha sağlıklı hükümler uygular (Bozkurt,2000b: 58).

3. HİLE KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

İngilizce de “fraud” diye isimlendirilmiş olan bu kavram Türkçe ‘ye dilimize hile olarak çevrilmiştir. Ayrıca bu kavramın yolsuzluk, sahtekârlık ve usulsüzlüğü de içine alacak şekilde oldukça geniş bir kapsamı bulunmaktadır. TDK sözlüğünde hile; aldatma ya da sahtekârlık, düzmece şeklinde; yolsuzluk ise, görevi kötüye kullanma, usulsüzlük şeklinde tanımlanmıştır. Fakat işletmecilikte tüm bunların temelinde karşı tarafı aldatma ile yanlış bilgilendirme olmasından dolayı hile sözcüğü benimsenmiştir (Çatıkkaş ve Çalış, 2010:147).

Hile; en genel tanımıyla kasıtlı aldatma anlamını içermektedir. Hile konusunda araştırma yapan araştırmacılar hilenin tanımını birçok şekilde yapmışlardır. Örneğin; İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - IIA), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri

Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) ve ABD Hile Araştırmacıları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners - ACFE) hilenin tanımını; “başkalarını aldatmak için bir kazanç elde etmek veya bir kaybı telafi etmekle sonuçlanan kasti fiillerdir” olarak ifade etmişlerdir (Varıcı, 2012:125).

Muhasebe hilesi; bir amaç için işletmenin işlemlerinde oynamalar yapılarak kayıtlar ile belgelerinde tahrifatlar yapma işlemidir. Literatürde muhasebe hatalarının genellikle bilgisizlik ve dikkatsizlikten kaynaklandığı ifade edilir. Buna karşın, muhasebe hileleri kötü niyetliler tarafından bilinçli bir şekilde yani kasten yapılır. Muhasebe hataları daha çok kayıtlarda yapılırken muhasebe hileleri ise çoğunlukla belgeler üzerinde yapılır. Hile, belge ve kayıtlar üzerinde bilinçli bir biçimde yapıldığından dolayı, muhasebe sistemi içinde, kendi kendine ortaya çıkması beklenemez. Hilenin tespit edilmesi ve dolayısıyla ortaya çıkartılması da bu anlamda son derece güçtür. (Ertikin, 2017:72).

Hileyi; yönetim, çalışanlar veya üçüncü şahıslardan sorumlu yönetimdeki kişi veya kişilerin kandırmaya yönelik adaletsiz ve yasadışı bir şekilde kendi yararına kullanmak amaçlı hareketleri olarak tanımlanabilir. Dolandırıcılık esasen geniş bir yasal kavram olduğu halde; ISA (Uluslararası Denetim Standartları)'nın amaçları doğrultusunda denetçi mali bildirimlerin gerçek dışı olan dolandırıcılıkla ilgilenir. Bu kişiler bir dolandırıcılık işleminin var olup olmadığını tespitini hukuksal açıdan yapmazlar. İdareyle sorumlu yönetimden bir ya da birkaç kişinin karıştığı dolandırıcılığa Yönetim Dolandırıcılığı denir. Sadece işverenlerinin karıştığı dolandırıcılığa ise İşveren Dolandırıcılığı diye adlandırılabilir. Her iki durumda da işletmenin içinden veya dışından üçüncü şahıslarla gizli anlaşmalar söz konusu olmuş olabilir (Emir, 2008: 113).

Hilenin içinde içerdiği özellikler şunlardır (Kaya, 2013: 10);

- Hile; hileyi gerçekleştiren kişi tarafından gizlice gerçekleştirilen eylemdir.
- Hileyi gerçekleştiren kişinin kendisine yada çalıştığı işletmeye fayda sağlama amacı bulunmaktadır.
- Hilede kesin olarak kasıt unsurunun var olduğu kabul edilmektedir.
- Hilede, hileyi konu olacak bir tarafın var olması gerekir.

Muhasebe sisteminde güvenliği sağlamak adına en başta sistem için tehdit oluşturan unsurların belirlenmesi gerekir. Muhasebe bilgi sistemi içinde yer alan her türlü veri ve bilgi, hataların ve özellikle hilelerin tehdidi altında kalır. Bu anlamda hile, üç nedene bağlı olarak ortaya çıkmakta olup bu unsurlar hile üçgeni olarak adlandırılmaktadır. Hilenin oluşmasına sebep olan bu koşullar; Baskı/İhtiyaç, Fırsat ve Haklı Gösterme/Bahane Bulma başlıkları ile incelenebilmektedir (Ramos, 2003:28).

Hile Üçgeni ifadesi Donald.R.Cressey' in hilenin gerçekleşmesi için gerekli olduğunu iddia ettiği üç unsurdan yola çıkarak Joseph T. Wells tarafından ortaya konulmuştur.

Donald R. Cressey' in ABD' de zimmet nedeniyle ceza almış 200 hükümlü üzerinde yaptığı araştırmada, hükümlülerin büyük bir bölümünün mali sıkıntıları nedeniyle hileye karıştığını, hile yapmak için karşılıklarına çıkan bir fırsatı değerlendirdiklerini ve hileye karışmış olmalarının makul bir davranış olduğunu savunduklarını ortaya koymuştur (Wells, 2001: 89).

Bunun üzerine Donald.R.Cressey hilekarların hileye karışma nedenlerini açıklamak üzere bir teori geliştirmiştir. Cressey' in geliştirdiği teori, baskı, fırsat ve haklı gösterme gibi üç unsurdan oluşan hile üçgenidir.

Statements on Auditing Standards(SAS) 99'da, hile üçgenini hileli finansal raporlama açısından değerlendirerek, hileli finansal raporlamanın gerçekleşmesi için üç durumun ortaya çıktığı belirtmiştir. Bunlar, hileyi gerçekleştiren kişinin karşılaştığı teşvik veya baskı, hileyi gerçekleştirmek için gerekli olan fırsat ve hilenin gerçekleştirilmesini haklı gösterecek mekanizmadır (Gramling ve Myers, 2003: 1).

4. ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA HİLE VE YOLSUZLUKLARIN İNCELENMESİ

İşletmeler, adli muhasebe hizmetini genel olarak hile ve yolsuzluklar vuku bulduktan sonraki dava aşamasında veyahut hile ve yolsuzlukların olabilme ihtimaline dair kritik şüphelerin meydana geldiği olaylarda istemektedirler. Bu bakımdan hile ve yolsuzlukların saptanabilmesi adli muhasebe mesleği bakımından ayrı bir öneme sahiptir. Günümüzde piyasaların gelişmesiyle beraber işlemlerin oldukça karmaşık bir hale gelmesi, hile ve yolsuzlukların genel olarak yasal düzenin işleyişi içine dahil olması, teknolojik ilerlemelerden istifade edilerek bilgilerin ve belgelerin daha kolay ve hassas bir şekilde gizlenmesi veyahut bilgi ve belgelerin bozulmaya uğratılması gibi nedenlerle hile ve yolsuzlukların saptanabilmesi gittikçe zor bir durum oluşturmuştur. Bu aşamada var olan denetim anlayışının eksik kaldığı da bilinen bir gerçektir. Oysaki birçok bilimi içine alan adli muhasebe, hile ve yolsuzlukların saptanmasında daha etkili bir araçtır. Özellikle de Enron ve WorldCom gibi skandal olaylar sonrasında muhasebe alanında daha çok gündeme getirilen bu bilim dalı, alışılmış olan klasik muhasebe anlayışından farklı bir şekilde adeta bir dedektif gibi vakaları her açıdan bütün detaylarıyla ve tüm boyutlarıyla değerlendirerek hile ve yolsuzlukların önceden fark edilmesini sağlamaktadır (Işıldak, 2018: 36).

Adli muhasebeciler, mesleğinin ilgilendiği konulara dahil olan suiistimal, hile ve yolsuzlukların saptanması ve ortaya çıkartılmasında büyük öneme sahiptir. Çünkü olayın araştırılması ve kanıt toplama yöntemleri, vakanın bütün bileşenlerinin tüm boyutuyla analiz edilmesi hile, yolsuzluk ya da suiistimal yapan kişi ya da kişilerin kanun karşısına çıkarılmasına neden olmaktadır. Adli muhasebecilerin hile ve yolsuzlukları ortaya çıkartırken aşağıdaki maddelere dikkat etmeleri öngörülmektedir (Gülten, 2010: 318-319);

- Adli muhasebeciler çalışma prensiplerini ve standartlarını kendi belirlemelidir.
- Adli muhasebeciler hile olasılıklarının nerede yapılabileceğini tahmin etmeli ve kurumun iç denetimde eksik yanlarını ortaya çıkarmalıdır.
- Adli muhasebecilerin elinde kanıt olmadan suçlama yapmamalıdır.
- Adli muhasebeciler, zanlı sıfatıyla görüşme yapacakları kişilerin ruh hallerini ve psikolojisini göz önünde bulundurmalıdır.
- Adli muhasebeciler, hile, suiistimal ya da yolsuzluk işlemlerinde olayları ortaya çıkardıklarında işletmenin üst kademedeki yöneticilerini uyarmalı ve alınması gereken tedbirleri izah etmelidir.

Şirketlerin çok yüksek meblağlardaki kayıpları ve finansal tablolardaki yolsuzluklar, hile ve suiistimallerin yapıldıktan sonra tespit edilmesini zorlaştırmaktadır. Yaşanan maddi kayıpların en aza indirilmesinin ancak hile ve yolsuzlukların gerçekleşmeden önce önlenmesi veya caydırılması ile mümkün olabileceğini ortaya koymuştur. Adli muhasebenin en olumlu tarafı ise hile ve yolsuzlukların gerçekleşmeden bunların önüne geçilmesidir. Ancak adli muhasebecilerin hile ve yolsuzlukları önlemek için gerekli kanıtları elde etmesi çok uzun bir araştırma ve analiz sürecini gerektirmektedir. Bu süreci kısıtlayan en önemli unsur ise maliyet unsurudur. Araştırmanın ömrü uzadıkça, yapılan araştırmanın işletmeye olan maliyeti de çoğalmaktadır (Grippio ve İbex, 2003).

Hilelerin önlenmesi konusu hemen hemen bütün işletmelerin dikkate alması gereken önemli bir konudur. Çünkü bu aşama daha hile ortaya çıkmadan oluşturulacağı için hilenin önlenmesi olayında kilit rol almaktadır. Ayrıca hile olayı gerçekleştikten sonra bu hilenin ortaya çıkarılması hem daha zor ve zahmetli, hem de çok fazla maliyetli olmaktadır. Bundan dolayı işletmelerin hile eyleminde en başta ilk adım olan fırsat adımını kontrol altına almaları daha yerinde olacaktır.

Hileyi önlemede anahtar unsur, tepe yönetimden başlayarak en alt kademelerde çalışan personele kadar muhtemel hile riskleri ve gerçekleştirilebilecek hile türleri konusunda farkındalık oluşturacak bir hile risk yönetim programının oluşturulup uygulanmasıdır. Bununla birlikte hileli eylemleri caydırmadaki en güçlü unsur, bunları ortaya çıkartabilecek yetkinlikte olan mekanizmaların işletme bünyesinde oluşturulduğuna dair personelde bir farkındalık oluşturmaktır (Kocameşe, 2015:206).

İşletmelerde oluşan hilelerin saptanması ve ortaya çıkartılmasına dair bir takım yaklaşımlar mevcuttur (Tarhan Mengi, 2013: 45):

- Proaktif yaklaşım; hileye ilişkin bir belirti henüz ortada yokken sürdürülen, bir hile belirtisi elde edebilmek için yapılan çalışmaları içeren süreçtir.
- Reaktif yaklaşım; hilenin mevcut varlığının hile belirtisine ulaşıldıktan sonra yapılan çalışmaları ifade eder.
- Kırmızı bayraklar tamamen reaktif olmadıkları gibi tamamen proaktif de değillerdir. Ancak hilenin saptanması ve ortaya çıkartılmasında büyük öneme sahiptirler.

Adli muhasebeciler, mali durum bildirmelerine ait olan sahtekarlıkları ortaya çıkarabilmek için, “Hile Değerlendirme Sorgulaması (FAQFraud Assesment Questioning), Kırmızı Bayraklar, Çapraz Denetim Tekniği, Veri Madenciliği Araçları, Net Varlık Yöntemi ve Benford Kanunu” gibi kontrol tekniklerini kullanmaktadır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009).

Adli muhasebecinin hileleri saptamadaki ve önlemedeki rolü bakımından ele alındığında adli muhasebeciler bağımsız denetçilerin gerçekleştirdiği gibi mali tabloların tamamı hakkında genel bir görüş sunmakla ilgilenmeyip bunun yerine şüphe duyulan ya da bilinen bir usulsüzlüğün veya hilenin kim tarafından, nerede, nasıl, hangi nedenle ve ne şekilde gerçekleştirildiği hakkında gerçek bilgiler elde etmek veya kanıtlamakla yükümlüdürler. Bu çerçeveden bakıldığında muhasebe denetçileri devriye gezen polisler benzetilirken adli muhasebeciler muhasebenin dedektiflerine benzetilir (Geson ve diğ., 2006: 23).

5. SONUÇ

Adli muhasebe, hile ve usulsüzlükler ortaya çıkıp mahkemeye intikal ettikten sonra devreye girebildiği gibi olaylar mahkemeye taşınmadan da şirketlere bilgi güvenliği ve maddi varlıklarını koruma alt yapısı sağlayabilmektedir. Mahkemeye taşınan finansal olayların çözümlenmesi için avukatlara verilen dava destek danışmanlığı ve mahkeme tarafından istenen uzman tanıklık gibi hizmetler, karmaşık finansal olayların çözümünde önemli bir rol oynamaktadır. Mahkeme süreci başlamadan hileli işlemlere maruz kalan ya da kalma riski taşıyan işletmeler araştırmacı muhasebecilik ya da hile araştırmacılığı hizmetlerini talep ederek olay başlamadan ya da çok kayıp yaşanmadan duruma müdahale edebilmelerini sağlamaktadır.

Adli muhasebecilik meslek mensupları, muhasebe, hukuk, psikoloji, muhasebe denetimi, finans, teknoloji bilgi ve becerisine sahip olan alanında uzmanlaşmış şahıslardır. Özellikle hukuk ve muhasebe alanlarının iç içe geçtiği bir alan olan adli muhasebe disiplinler arası uzman kişilerin çalışması gereken bir alandır.

Hukuk ile ilgili olan adli muhasebe mesleği muhasebenin bir alt dalı olarak görülebilir. Mahkemeye taşınmış, muhasebe bilgi sistemi ile ilgili bilgi içeren sorunları, hâkimin anayasal ve hukuk bilgisi ile çözüme kavuşturamayacağı düşünüldüğünde, mevcut sistem çerçevesinde bilirkişilerden istifade edeceği bilinmektedir. Bu bağlamda muhasebe bilgisine sahip bireylerden bilirkişi olarak yardım alınmaktadır. Bu kapsamda Yeminli Mali Müşavirler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, söz konusu Muhasebe alanındaki öğretim üyeleri bilirkişi olarak hâkime yardımcı olmaktadır. Adli muhasebecilik olarak isimlendirilen muhasebenin yeni alt dalı, bilirkişilik bağlamında da hizmetler sunmakta ve hukuk, psikoloji gibi bilim dallarından da faydalanması göz önünde tutulduğunda bu alanda daha etkin olacağı öngörülmektedir.

Adli muhasebecilik mesleğinde bulunan uygulamalar esasen üç alanda önem arz etmektedir. Bu alanlardan ilki, avukatlara yardımcı olmak amacıyla sunulan danışmanlık desteği bakımından ‘dava desteği’, daha sonraki alan ise mahkemede icra edilen bilirkişi bilgisi açısından “uzman tanıklık” ve firma yönetim kadrosunun ve bu davayla ilgili tarafların istekleri doğrultusunda hizmet vermekte olan, hile bulunması muhtemel uygulamaların gün yüzüne çıkartılmasını hedefleyen ‘araştırmacı muhasebecilik’ veya ‘hile araştırmacılığı’dır. Bu bahsedilen üç alandan ilk ikisi işin adliyeye, yargıya düşen kısmı açısından, son alan ise, firma yönetimi bakımından önem kazanmaktadır. Adli muhasebenin danışmanlık desteği davaların şuursuzca yargıya taşınmasını dolayısıyla zaman ve kaynakların boşa harcanmasının önüne geçilecektir.

Ekonomilerin büyümesi ve sınırlarının kalkması, ticaret anlayışının değişmesine neden olmuş buna bağlı olarak işletmelerin faaliyet hacimlerindeki genişleme ve faaliyet süreçlerinin takibi ve kontrolü de giderek zorlaşmaktadır. Dolayısıyla değişen ve daha çok karmaşık bir yapıya dönüşen işletmeler, muhasebe süreçlerinde işletme çalışanlarının yaptığı, yapmak istedikleri ya da bilerek yaptıkları hileler önemli bir sorun haline gelmektedir. Birçok ülke hile konusunda çeşitli düzenlemeler ile tedbirler almış olsa da tam anlamıyla hileli eylemlerin önüne geçebilmiş değildir. Önlenemeyen bu hileler öncelikli olarak o işletmeyi ve dolayısıyla işletmeyle doğrudan ya da dolaylı bir şekilde ilişkili olan çalışanlarını, ortaklarını, ortak olmak isteyenleri, alacaklılarını, finans kurumlarını ve en nihayetinde de devleti olumsuz etkilemekte ve ciddi tehditler oluşturmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında işletmeler bu zararların önüne geçmek için çeşitli yollara ve yöntemlere başvurmakta, ancak iş hayatında profesyonelleşen çalışanların ve işletmelerdeki denetimler ile iç kontrollerin eksikliği bu tür hilelerin ortaya çıkartılmasını zorlaştırıp, kayıp tutarı artabilmektedir. Dolayısıyla bu tür hilelerin tespiti ya da önlenmesi için ihtiyacı karşılayan, uzman kişilere ihtiyacı doğmuş, sayılarla yetinmeyip sayıların arkasında yatan bilgilerle ilgilenen ve her geçen gün önemi artan ve tüm dünyada kendisine yer bulan adli muhasebecilere ihtiyacı zorunlu kılmıştır. Adli muhasebeciler yaptıkları çalışmalar sayesinde hile olaylarının önlenmesine yönelik çok ciddi katkı sağlamaktadırlar.

Sonuç olarak bu çalışmada Adli muhasebe ve Adli muhasebecilik mesleği kavramları ile ilgili olarak detaylı bilgi verilmiştir, adli muhasebe uygulama alanlarının neler olduğu açıklandıktan sonra adli muhasebe kapsamında hile ve yolsuzluklar incelenmiştir.

KAYNAKÇA

- AKTAŞ, H. , KULOĞLU, G.(2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. 8.25, 100-118.
- BOZKURT, Necat. (2000a). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan – Adli Muhasebecilik, Yaklaşım Dergisi, Sayı 94, sf. 56-60.
- BOZKURT, N.(2000b). İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler. Yaklaşım Dergisi, 92, 63-68
- ÇATIKKAŞ, Ö., & ÇALIŞ, Y. (2010). Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 45, ss. 146-156.
- EMİR, M., (2008), ‘Hile Denetimi’, Mali Çözüm Dergisi, S.86 (109-121)
- ERTİKİN, K. (2017). Hile Denetimi: Kırmızı Bayraklar Tespiti İçin Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar. Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı 75, ss. 71-94.
- GÜLTEN, Selçuk. (2010). “Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 68, Sayı: 2010/3”, s.311.
- GÜLTEN, S: - KOCAER, İ. (2011) , Adli Muhasebe Uygulamaları. Ankara.
- GESON, J.S., BROLLY, J.P. ve SKALAK, S.L. (2006). The Roles of the Auditor and the Forensic Accounting Investigator. In A Guide to Forensic Accounting Investigation, Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 21-46.
- GRAMLING, Audrey A. ve MYERS, Patricia M. (2003). “Internal Auditors’ Assessment of Fraud Implications for External Auditors Warning Signs: Implications for External Auditors”, *The CPA Journal*, June.
- GRİPPO Frank J. – J.W. Ted İBEX, “Introduction To Forensic Accounting”, (2003). National Public Accountant, June, (pp.4-5)
- KARACAN, S. (2012), “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe” Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi. C.105-128, S.8, Trabzon, s.107
- KASAP, M. (2013). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele. Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 3.1, 120-123.
- KAYA, Zübeyde Kaya, (2013). Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.
- KAYA, U. (2005). “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 7(1):49-64.
- KILIÇBEY, Emel. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan Ve Iğdır Örneği” Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.6
- KOCAMEŞE, M. (2015). İşletmelerde Suistimal (Yolsuzluk) Risklerinin Yönetimi. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 127, ss. 199-207.
- PAZARÇEVİREN, S.Y. (2005), “Adli Muhasebecilik Mesleği” , Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. 1-20, S.1 , Zonguldak.
- RAMOS, M. (2003). Auditors' Responsibility for Fraud Detection. Journal of Accountancy, 28-35.

- TARHAN MENĐİ, B, (2013), İşletme İçi Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında ve Sorgulanmasında Bir Araç Olarak Beden Dili, Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis, S: 117, Mayıs-Haziran (ss. 41-55).
- TERZİ, Serkan, KIYMETLİ, Şen İlker, (2015). “Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl:7 Sayı:14, Kış” s.478
- THORNHİLL, William T. (1995). “Forensic Accounting – How to Investigate Financial Fraud”, Richard D. Irwin Inc., New York.
- TORAMAN, C., ABDİOĞLU, H., & İŞGÜDEN, B. (2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar, Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 1, ss. 17-55.
- İŞILDAK, Tuğçe. (2018). “Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleğinin Önemine Yönelik Bir Araştırma” T.C. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.3
- VARICI, İ. (2012). Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluđu:İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi. Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, Sayı 5, ss. 122-144.
- WELLS, Joseph T. (2001). Corporate Fraud Handbook, Wiley.