



ADLİ MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİSİ*

Ayşe PAMUKÇU**

Öz

İşletmelerde çeşitli şekillerde yapılan muhasebe hileleri büyük ekonomik kayıplara yol açmaktadır. Bu kayıpların önlenmesi muhasebenin kapsamının genişlemesine neden olmuş ve “adli muhasebe” mesleğinin doğmasına sebebiyet vermiştir. Küreselleşme ile birlikte adli muhasebe uygulamalarına ihtiyaç daha da artmaktadır. Dünyada yaşanan birçok finansal skandallarla birlikte hilelerin önlenmesi ve tespiti artık önemli hale gelmiştir. Yetersiz kalan muhasebe denetimi sonucu adli muhasebe uygulamaları ihtiyaç haline gelmiştir. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada’da uygulanmakta olan adli muhasebe hizmetleri, mali anlaşmazlıklar içeren adli konularda muhasebe, denetim ve analitik incelemelerden yararlanarak mahkemelere ve avukatlara destek sağlamaktadır. Adli Muhasebecilik, gelişmiş ülkelerde yaygın uygulama alanı bulmaktadır. Adli uyuşmazlıklarda, muhasebeden, denetlemeden ve araştırma yeteneklerinden faydalanmayı ifade eder. Adli muhasebe uygulamalarıyla davalara destek verme, işletmelerde hilelerin tespiti ve ortaya çıkarılması, uzman tanıklık hizmetleri verilmektedir. Adli muhasebe uygulamalarında birçok farklı bilim ve disiplinden yararlanılarak mahkemeye intikal etmiş konuların çözümü aranmaktadır. Türkiye’de uygulanmakta olan bilirkişilik sisteminin eksiklikleri ve bu eksikliklerin adli muhasebe hizmetiyle çözümüne değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Muhasebe Denetimi, Adli Muhasebecilik.

FORENSIC ACCOUNTING AND INDEPENDENT AUDIT PROCESS EFFECT

Abstract

Accounting frauds made in various forms in businesses lead to great economic losses. The prevention of these losses has led to the expansion of the scope of accountancy and caused the creation of a “forensic accounting” profession. With globalization, the need for forensic accounting applications is increasing. Along with many financial scandals in the world, the prevention and detection of deceit has

* Makale Gönderim Tarihi: 15.05.2017; Kabul Tarihi: 01.06.2017

** Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, Doç. Dr.

become important now. The rest of the accounting audit has become the need for forensic accounting applications. Judicial accounting services, particularly in the United States and Canada, provide court and lawyers with assistance in accounting, auditing and analytical examinations for forensic cases involving financial disputes. Providing counseling support through forensic accounting practices, detection and detection of frauds in businesses, expert witness services. Forensic accounting has found widespread application in developed countries. In judicial disputes, it refers to taking advantage of accounting, auditing and research skills. Forensic accounting applications are being sought through the use of a lot of science to solve the issues that have been brought to court. The deficiencies of the expertise system in Turkey and the solution of these deficiencies by judicial accounting service are mentioned.

Keywords: Forensic accounting, Accounting Auditing, Forensic accountancy.

I. GİRİŞ

Gelişen bilgi teknolojileri sağladığı kolaylıklar ile beraber günümüzde giderek artan hile ve yolsuzluklarında gerçekleşmesine zemin hazırlamıştır. Küreselleşme ve artan rekabet ile yeni hileli eylemler ortaya çıkmaya başlamıştır. Finansal tabloların ilgililerin kararlarına ışık tutabilmesi için bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Bu sebeple finansal tablolarda ilgilileri yanıltmak amacıyla işletme lehine ya da aleyhine gerçekleşen hileleri tespit etmek, ortaya çıkarmak ve önlemek toplumsal sorumluluktur. Hileli işlemler sadece işletme ilgililerini değil ülke ekonomilerini de olumsuz etkilemektedir.

Yaşanan olumsuzluklar sonrasında muhasebe ve denetim alanına yeni uygulamaların getirilmesi ihtiyacı yeni faaliyet alanlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanmakta olan "Adli Muhasebe" uygulamaları, hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarma, yargıya intikal eden muhasebesel anlaşmazlıkların çözümü konularında mahkemelere ve avukatlara destek sağlamaktadır.

Adli muhasebe, mahkemeye intikal etmiş anlaşmazlıkların muhasebesel durumunu inceleyerek, yeterli kanıtları toplayarak, analitik incelemeler sonu elde edilen bulguları avukat ve hâkimlere sunulması amacıyla yürütülen çalışmalardır. Bu çalışmaları yürüten gerekli ruhsat ve sertifikaya sahip uzman meslek mensuplarına adli muhasebeci denilmektedir. Adli muhasebeciler, klasik muhasebecilere göre sayıların arkasına bakabilen, şüpheli ve sezgileri kuvvetli uzmanlardır.

II. ADLİ MUHASEBE KAVRAMI VE UYGULAMA ALANLARI

II.1. Adli Muhasebe Kavramı

Adli muhasebe, "soruşturmacı tekniklerinin kullanımı, muhasebe ve ticaret becerileri ile entegre olma, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceleri çözüme, yolsuzluk soruşturması, zarar

hakkında karar verme, firma değerinin belirlenmesi ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşımdır” (Akyel, 2011: 68).

Genel kabul görmüş muhasebe standartları çerçevesinde mahkemeye intikal etmiş finansal olayların uzman kişi ya da kurumlar tarafından, hukuk ve muhasebe yönüyle tekrar yorumlanarak gerçek veya gerçeğe en yakın sonuçlara ulaşmayı hedefleyen bir meslek alanıdır.

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

Mahkemeye intikal etme aşamasında veya mahkemeye intikal etmiş hukuksal anlaşmazlıkların muhasebe, hukuk, psikoloji, suç bilimi gibi bilimlerden yararlanarak araştırma, sorgulama, kanıt toplama ve analiz tekniklerini kullanarak gerçeği hedefleyen bilim dalıdır. Adli olayların sadece hukuk bilgisiyle çözümünü aramak yanlış olacaktır. Mali uyumsuzlukların uzman kişiler tarafından çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Her finansal belgenin gerçeği yansıttığı söylenemez. Adli muhasebe, mali olayların gerçek yüzünü ortaya çıkarmak için araştırma tekniklerini kullanarak dikkatli ve metodolojik bir çalışmayı gerektirir (Gülten ve Kocaer, 2010: 11-12).

Adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin ticari faaliyet sonucu meydana gelen olaylarda çözüm noktasında kesişimini 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, 2012:107).

İşletmelerde meydana gelen muhasebe hilelerinin neden olduğu ekonomik kayıpların yüksek tutarlara ulaşması, mali ve ekonomik anlaşmazlıklar, finansal tablo kullanıcılarını aldatmaya yönelik hilelerin artması muhasebe biliminin kapsamını genişleterek ‘Adli Muhasebe’ mesleğini ortaya çıkarmıştır. Adli muhasebenin ortaya çıkmasının nedenlerinden biri de, işletmelerde meydana gelen hile sayısının ve türlerinin artması, işletmelerin hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesini istemeleridir.

Muhasebe biliminin gelişmesi, muhasebe bilimini konu alan yeni mesleklerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Suç kaynaklı gelirlerin aklanmasına karşı yer alan muhasebe mesleği, adli muhasebecilik ile bu suçlarla mücadele etmede önemli bir yer almaktadır.

Literatürde adli muhasebecilik ile ilgili tanımlar şöyledir;

Adli muhasebe denetim, muhasebe ve hukuk kavramlarının ve tekniklerinin araştırma kapsamında kullanıldığı finansal ve sosyal anlaşmazlıkların çözümlendiği bir hizmettir (Özkul ve Pektekin, 2009: 62).

Adli muhasebe uygulamalarında, hileli eylemlerin ortaya çıkarılması amacıyla soruşturma teknikleri kullanılır. Bu teknikler yardımı ile finansal suçları işleyen kişilerin veya kurumların aleyhinde kanıtlar toplanması amaçlanmaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:102-103).

Adli muhasebenin içerdiği konulara; muhasebe uygulamalarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanır hazırlanmadığını izlemek, mali tahliller, işletme varlıklarının değerlendirilmesi (özellikle devir, birleşme ve bölünme işlemlerinde), bütçe ve nakit yönetimi, borsada oluşabilecek manipülasyonlar, sigortacılık gibi birçok örnek verilebilir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 54).

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere muhasebe ve hukuk bilimlerinin kesişme noktasında yer alan adli muhasebe belge hileleri, finansal tablo hileleri, kredi kartı hileleri, vergi hileleri, zimmet, yolsuzluk, iflas, birleşme, bölünme ve devir işlemleri gibi konularda anlaşmazlıkların olduğu durumlarda işletmenin değerlendirilmesi ve gerçek kazancının tespiti gibi birçok konuda kullanılabilir. Türkiye’de yargıya intikal etmiş anlaşmazlıklar ve davalar göz önünde bulundurulduğunda adli muhasebenin ülkemizde gerekliliği ve gerekli yasal düzenlemeler yapılarak uygulamaya geçirilmesi büyük önem arz etmektedir.

II.2. Adli Muhasebe Mesleğini Gerektiren Nedenler

İşletmelerin, devletin ve mahkemelerin bilimlerin gelişimine ayak uydurabilmek için mali hileleri ortaya çıkarabilmek adına uzman kişi ya da kuruluşlara olan ihtiyaçları sonucu adli muhasebe mesleğine gerek duyulmuştur. Adli muhasebe ile hilelerin neden yapıldığı değil, hilelerin nasıl yapıldığı ortaya çıkarılır. Adli muhasebeci, muhasebe bilgisine ek olarak araştırma tekniklerini de ekleyerek problemlerin ve anlaşmazlıkların çözümüne ve gerçeği ortaya çıkarmaya yardımcı olmaktadır.

Bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte, işlem hacmi yüksek işletmelerin kontrolünün zorlaşması, işletme tepe yöneticilerinin artan hileli eylemleri ve uluslararası büyük işletmelerde yaşanan skandallar adli muhasebeye olan ihtiyacı ispatlamaktadır. Mali konularda mahkemeye intikal etmiş anlaşmazlıklar ile beraber hukuk ve verginin birbiriyle olan ilişkisi avukatların ve mahkemelerin adli muhasebecilerden fazlasıyla yararlandıkları aşikârdır. Teknolojinin gelişmesine bağlı olarak işletmelerin verilerindeki artış hile ve yolsuzlukların artmasında önemli rol oynamıştır.

Son yıllarda iş dünyasında ve toplumda ortaya çıkan çeşitli teknolojilerin kullanılarak işlenen finansal suçların artması adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. (Karacan, 2012:126) Siber suçların artması ve bu suçlara yönelik güvenlik gereksinimi mahkemelere intikal eden soruşturmaların yürütülmesi için gerekli uzmanlık ve yeteneğe ihtiyaç doğmuştur (Pazarçeviren, 2005: 3). Haberleşme ve iletişim ağının gelişmesi hukuka aykırı eylemlerin takibini kolaylaştırmakla beraber bu eylemlerin tespitini de zorlaştırmıştır.

Bu suçlar ile mücadele eden yetkililerin daha teknik bilgilere sahip olması zorunlu hale gelmiştir (Usul ve Topçuoğlu, 2011:4).

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).

Meydana gelen finansal suçlarla beraber, avukatların ve kolluk kuvvetlerinin ilgili alanlarda eğitim almamaları durumunda bir dava veya soruşturma esnasında muhasebe, iç denetim, kredi yönetimi, organizasyon, planlama, bütçeleme, kayıt tutma, sermaye ve vergi kayıtlarına ilişkin konularda yardıma ihtiyaç duymaktadırlar (Çoban, 2013: 11).

Adli muhasebeye gerek duyulmasının nedenlerinden birisi de, mesleki uzmanlaşma olgusudur. Mesleki uzmanlaşma bütün alanlarda gerekli koşul olarak görülmektedir. Kişilerden bilgili olduğu alanda bütünüyle tüm ayrıntılarını bilmesi beklenmektedir. Avukatlar ve hâkimler hukuk biliminde uzman kişilerdir. Ancak bu kişilerden muhasebe ve finans alanlarında uzman olması beklenemez. Bu nedenle uzmanlık gerektiren muhasebe, finans, ticari ilişkiler gibi konularda mahkemelere intikal eden davaların çözümünde bu konuların uzmanı olan adli muhasebecilere ihtiyaç vardır. Bu durum adli muhasebenin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Adli muhasebeye ihtiyacın bir başka nedeni de, küreselleşme ile birlikte işletmelerin uluslararası yatırımlarının artması ve bu yatırımlar ile birlikte artan sahtekârlık, yolsuzluk ve anlaşmazlıklardır.

Adli muhasebecilik alanının oluşumunda genel olarak aşağıdaki nedenler etkili olmuştur (Bozkurt, 2000: 56-57).

- Ticari işlemlerin karmaşık hale gelmesi sonucu, bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamışlardır.
- Toplumda, birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkiler sorun doğurmaya başlamıştır.
- İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzlukların artması, yolsuzların ortaya çıkarılması ve önlenmesi zorlaşmaktadır.
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır.
- Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar.

II.3. Adli Muhasebeci ve Özellikleri

Adli muhasebeci, “Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip kayıtların arka yüzüne bakan, belgeler hakkında şüphe duyan, kişilerin görünen amaçları arkasındaki gerçek niyetini araştıran, uzman tanık olarak rapor hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimali olduğunun bilincinde olan, bireylerle çok detaylı görüşmeler yaparak gerçeği en ince ayrıntılarıyla ortaya çıkaran kişi” olarak tanımlanmaktadır (Crumbley, 1995: 23).

Adli muhasebeci, dava destek danışmanlığı, uzman tanıklık ve hile denetçiliği ile suçların ortaya çıkarılması amacıyla destek sağlayan yetkili ve bilgili meslek elemanları olarak adlandırılmaktadır (Toraman vd., 2009: 17).

Adli muhasebeci, elde ettiği bilgileri özetleyen, yorumlayan ve bunları uygun bir şekilde sunabilen kişilerdir.

Adli muhasebeci, gerçek sonuçlara ulaşmak için ve bu sonuçlar ile başlayarak uzman kişi düşüncesine varmak amacıyla organize bir şekilde analiz, inceleme, soruşturma, denetleme ve sorgulama işlemlerini gerçekleştiren uzman ve sertifikalı meslek mensuplarıdır (Pazarçeviren, 2005: 2).

Adli muhasebecinin karşılaştığı olaylara klasik bir muhasebeci bakış açısından farklı bir şekilde yaklaşması gerekir. Adli muhasebeci, hilenin ortaya çıkarılması ya da mahkemelerde uzman tanıklık yaptığı durumlarda kanıtların araştırılması, analiz edilmesi, kontrol ve incelenmesi aşamalarında muhasebeciliğinin yanında olaylara şüpheli ve sorgulayıcı yaklaşmalıdır.

Adli muhasebecinin bilgi birikiminin yanı sıra kişilik özellikleri ve toplumdaki itibarı da önemlidir. Adli muhasebeci, edindiği yetkileri doğruluk, dürüstlük ve tarafsızlık ilkelerine uygun olarak kullanılmalıdır. Adli muhasebeci meraklı, ısrarcı, yaratıcı, tedbirli, şüpheli, düzenli ve özgüvenli olmalıdır (Altınsoy, 2011:119).

Adli muhasebeci için bağımsız ve tarafsız olmak en önemli özellikleridir. Güvenilirliği, mesleki bilgisi ve ahlaki değerleri önemlidir. Karakteristik özelliği olarak doğru düşünebilme ve doğru konuşabilmelidir.

İyi bir adli muhasebeci olabilmek için analitik yeteneklere, yazılı ve sözlü iletişim yeteneğine, yaratıcı zekâya ve işletme zekâsına sahip olmak gerekmektedir. Adli muhasebeci işbirliği yapmaya yanaşmayan kişilerle görüşmeler yapabilmeli ve onlardan gerekli bilgileri alabilmeli ve yeterli düzeyde şüphelilik duygusuna sahip olmalıdır. Son yıllarda yaşanan finansal raporlama skandalları nedeniyle bütüncül analiz yapabilme becerisi de adli muhasebeciler için potansiyel dolandırıcılıkları açığa çıkarabilmeleri açısından gerekli ve önemli bir yetenek olarak kabul edilmektedir (Çoban, 2013: 26).

Adli muhasebecinin bir başka özelliği, meraklı ve araştırmacı olmasıdır. 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 (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:115).

Adli muhasebeciler, muhasebe bilgileri ve kişisel yeteneklerini çok değişik şekillerde kullanabilmelidirler. Adli muhasebe alanında çalışacak uzmanların, detaylara karşı dikkat ve özenle yaklaşması ve sorgulayıcı bir düşünce tarzına sahip olması, iyi bir iletişim becerisine sahip olması gerekmektedir (Çoban, 2013: 26).

II.4. Adli Muhasebeci ve Denetçi Arasındaki Farklar

Muhasebeciler, işletmelerin muhasebe kayıtlarının tutulması, kayıtların yasalara ve standartlara uygunluğunun sağlanması, işletmenin bildirim ve beyanlarını yerine getirme faaliyetlerinde bulunurlar. Muhasebecilerin sorumlulukları, finansal tabloların doğrudan veya dolaylı olarak yasadışı işlemlerden etkilenip etkilenmediğini raporlamaktır.

Denetçiler ise genel kabul görmüş muhasebe standartları doğrultusunda bir görüş ortaya koyar. Amaçları ise finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda güvence sunmaktır. Denetçilerin sorumlulukları ise mevzuatlara aykırı işlemleri tespit etmek işletme yönetimi ve SPK, BDDK, KGK gibi kurumlara bildirmek ve finansal tablolar hakkında görüşünü raporunda açıklamaktır. Adli muhasebeci, denetçilere göre daha şüpheli yaklaşım içerisindedir. Bağımsız denetçi ise finansal tabloların hata ve hile içerip içermediği, finansal tabloların denetim riskini belirleyerek bilgilerin doğruluğu hakkında güvence vermekle sorumludur.

Denetçi, işletmelerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin, önceden belirlenen kriterlere uyum derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu faaliyetlere ilişkin kanıtlar toplayarak değerlendiren ve finansal tablo ilgililerine raporlayan kişidir. Bağımsız denetçiden finansal tablolarda hata ve hilenin bulunmadığına dair makul bir güvence vermesi beklenilmektedir. Bağımsız denetçinin hata ve hilelerin olmadığına yönelik verdiği güvence, finansal tabloların tamamının doğru olduğunu ifade etmemektedir. Bağımsız denetim faaliyeti bilgilerin yüzde yüz kontrolünden çok bilgilerin örnekleme yolu ile seçilip kontrol edilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Denetçi, işletmenin faaliyetlerine ilişkin yeterli kanıt toplayarak denetim sonuçları hakkında ilgililere güvence vermeye yönelik bir çalışma içindedir. Bu sebeple bağımsız denetçinin bire bir hile denetimi yapması beklenemez.

Adli muhasebeci ile denetçi arasındaki farkları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Toraman vd., 2009: 34):

- Denetim çalışmalarında denetçi, hataları ve uyumsuzlukları bulmaya çalışırken, adli muhasebeci bilinen tüm hile yöntemlerini uygulayarak şüphelenilen durumları her yönüyle araştırır.
- Denetçi; SPK, SEC, BDDK gibi kurumların öngördüğü düzenlemelerin uygunluğu araştırırken, adli muhasebeci adli soruşturma, hile denetimi ve suç unsuru bulunan olayların çözümü ile ilgilenmektedir.
- Denetçi, finansal tabloların sunumunda yönetimin dürüstlüğü konusunda görüşünü sunarken, adli muhasebeci genel olarak hileli işlemler veya finansal suçların oluşumu, sorumlu tarafları belirleme ve zararı tespit etme ile ilgilenir.
- Denetçilerin sorumluluğu, finansal tablolardaki eksiklikleri ve hataları bulmak için denetim tekniklerini uygulamak ve finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmaktır. Adli muhasebeciler ise gerçeklere dayanan bilgileri veya iddiaları detaylandırır, şüpheliler veya bilinenler hakkında kim, ne, nerede, niçin, nasıl gibi sorular sorarak kanıtlar toplar ve belgelendirme yaparlar.
- Raporlamada kullanılan dil bakımından adli muhasebeciler denetçilere nazaran daha nitelikli, açık ve kararlı bir dil kullanırlar.
- Adli muhasebeciler, denetçilerden farklı olarak suç atmosferi içerisinde çalışırlar ve mahkeme öncesi veya mahkeme aşamasında da hizmet verirler.
- Adli muhasebeciler, denetçilerden farklı olarak daha ayrıntılı araştırma yaparlar, tüm ilgili belge, doküman ve olayları detaylı olarak araştırır ve incelerler.
- Adli muhasebeciler, denetçilerden farklı olarak iç kontrol sistemlerinin ve süreçlerin nasıl suiistimal edilebileceği veya hatalı kullanılabileceği konusunda daha yetkindir. Bu yetkinlikler hile türlerine, iç kontrol faaliyetlerini önleyici yöntemlere ve sistemi bozma planlarına yöneliktir.
- Adli muhasebecilerin incelemeleri akılsal çıkarımlar ve sürekli bir değerlendirme süreci içerisinde gerçekleşmektedir.

Bağımsız denetçi finansal tablolar hakkında rapor yazarken genel kabul görmüş denetim standartlarını kullanmaktadır. Adli muhasebeci ise yazı analizleri, soruşturma gibi hukuk ve kriminoloji alanlarından çok daha geniş teknikler kullanmaktadır (Akal, 2014: 59).

Bağımsız denetçi, işletmenin daha önceki denetçileri ile görüşerek denetimin kapsamını belirleyebilir. Adli muhasebecinin bu şekilde önceki adli muhasebeci gibi bir kaynağı yoktur (Akal, 2014: 60).

Bağımsız denetçi, işletmenin kayıtları, belgeleri ve müşteri cari hesaplarından faydalanırken, adli muhasebeci işletmenin e-mail kayıtları, fotoğraflar ve kamera kayıtları gibi çok daha geniş kaynakları kullanmaktadır.

II.5. Adli Muhasebenin Denetim Bilimi ile İlişkisi

Adli muhasebecinin, hukuk ve muhasebe bilgileri dışında denetim bilgisine de sahip olması gerekir. Denetim çalışmaları ile adli muhasebe faaliyetlerinin temelini şüphencilik kavramı oluşturmaktadır. Finansal olayların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve gerçeğe uygun olarak raporlanıp raporlanmadığını, kanıt toplayarak ve mali tabloları, muhasebe kayıtlarını inceleyerek yapılan araştırma çalışmalarına denetim denilmektedir. Her ne kadar iki faaliyetinde temelini aynı kavramlar oluştursa da adli muhasebe ile denetim arasında farklılıklar vardır. Adli muhasebeci araştırmaları sırasında diğer bilimlerden yararlandığı gibi denetim biliminden de yararlanmaktadır. Denetim biliminde yer alan kanıt toplama yöntemleri, araştırma yöntemleri ve denetim teknikleri adli muhasebe çalışmalarında da kullanılacaktır. Fakat adli muhasebecinin görevi mali tablolar hakkında bir görüş bildirmek değil, karşılaşılan muhasebe anlaşmazlıklarını çözme konusunda mahkemelere yardımcı olmaktır. Adli muhasebeci karşılaşılan olay hakkında muhasebe uygulamaları açısından değerlendirmesini yaparken konunun hukuksal boyutunu da dikkate almalıdır.

Denetim ile adli muhasebenin benzer ve farklı yönlerini şöyle sıralayabiliriz (Ranallo, 2006: 109):

- Muhasebe denetimi ve adli muhasebenin ortak amaçları mali raporlamaların hukuka uygun olarak yapılmasının sağlanmasıdır.
- Muhasebe denetimi çalışmaları ve adli muhasebe faaliyetlerinde, işletme ve ilgili sektörün mevcut durumu, muhasebe kayıt düzeni ve belge türleri, hileli işlemlerin işletme faaliyetlerini nasıl etkilediği gibi konularda bilgi sahibi olunması gerekir.
- Muhasebe denetiminde mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu incelenirken, adli muhasebe araştırmalarında hileli muhasebe işlemleri ve varlıkların kötüye kullanımı suçları ile incelenmektedir.
- Muhasebe denetimi çalışmaları sonucunda yapılan değerlendirmede açıklamaların tamamı finansal tabloların bütünü üzerinden yapılırken, adli muhasebe araştırmalarında ise finansal tablonun bütünü üzerinden genel bir değerlendirme yapmak yerine kayıtların, çalışanların ve işletme içindeki birimlerin değerlendirilmesi yapılır.
- Muhasebe denetimi çalışmalarının sonucunda, finansal tablolarla ilgili genel ve sınırlı kullanılabilir bir görüş bildirilirken, adli muhasebe araştırmalarında ise şüphelenilen özel bir problemin derinliği ve olası etkileri araştırılır.
- Muhasebe denetiminde kişilerin davranışlarına değil; raporlama sistemin doğru, geçerli ve bütün bilgileri içerecek bir yapıda olup olmadığı ile ilgilenilirken, adli muhasebe araştırmalarında yönetimin planlı ve kasıtlı olarak hileli ve yanlış beyan edilen bilgileri ayırt edilmeye çalışılır.

- Muhasebe denetimi çalışmaları genel olarak çalışanların bilgisi dâhilinde yapılırken, adli muhasebe araştırmaları ise çalışanlar araştırmanın amacını ve kapsamını bilmezler.
- Muhasebe denetiminde çalışma planı önceki çalışmaların dikkate alınmasıyla kümülatif bilgilerden yararlanılarak, uzun süreli olarak yapılırken, adli muhasebe araştırmalarında önceden belirlenmiş az sayıdaki bilgi dikkate alınarak çalışma planı oluşturulur ve bu plan çeşitli veriler elde edildikten sonra yeniden şekillendirilir.
- Muhasebe denetiminde işletme yönetiminin beyanlarının en azından bir kısmına güvenirken, adli muhasebe araştırmalarında ise bu beyanların çok azına güvenilir.
- Muhasebe denetimi çalışmaları sonunda bir fikir bildirilirken, adli muhasebe araştırmalarında ise birkaç farklı eşit ihtimaller elde edilebilir.
- Muhasebe denetimi süreklilik arz eden ve düzenli olarak yapılan çalışmalar iken, adli muhasebe araştırmaları süreklilik arz etmeyen ve düzenli olarak yapılmayan faaliyetlerdir.
- Muhasebe denetiminde kullanılan çalışma kâğıtlarında genel olarak belirli şekil şartları aranmazken, adli muhasebe araştırmalarında kanıt niteliği taşıyan belgeler hukuki kurallara uygun belirli şekil şartları taşırlar.
- Muhasebe denetimi çalışmaları herhangi bir tazminat güvencesi olmadan sürdürülürken, adli muhasebe araştırmalarında üçüncü şahıslarla ilgili bilgileri içeren belgeler kullanıldığı için oluşabilecek zararları tazmin etme güvencesi vardır.
- Muhasebe denetiminde süreçler, genel kabul görmüş denetim standartlarıncı belirlenirken, adli muhasebe araştırmalarındaki süreçleri bilgi, yetenek, eğitim ve tecrübeler belirler.
- Muhasebe denetiminde, çalışmaların sonucunda, olumlu, olumsuz ve şartlı görüş belirtir ya da görüş bildirmekten kaçınabilirken, adli muhasebe araştırmalarında yeniden gözden geçirmenin gerekli olup olmadığı veya gerekli ise nasıl yapılacağı ile ilgili herhangi bir görüş belirtilmez.
- Muhasebe denetiminde belge ve bilgilerin aksini ispat edecek bir bilgi ve şüphe olmadıkça geçerli ve güvenilir olduğu varsayılırken, adli muhasebe araştırmalarında belgelere daha şüpheli olarak ve üzerinde değişiklik ve tahrifat yapılmış olabileceği endişesi ile bakılır.
- Muhasebe denetimi çalışmalarında kişisel düşünceleri destekleyen kanıtlara daha fazla ilgi duyulurken, adli muhasebe araştırmalarında bir savcı gibi tüm kanıtların toplanması ve muhafaza edilmesi yolu tercih edilir.
- Muhasebe denetimindeki bulguların sözlü olarak sunulması nadiren istenirken, adli muhasebe araştırmalarında elde edilen bulguların araştırmanın taraflarına sözlü olarak sunulması istenebilir.

III. ADLİ MUHASEBENİN BAĞIMSIZ DENETİME SÜRECİNE ETKİSİ

Adli muhasebe ile bağımsız denetim kavramları birbiriyle benzer özellikleri olsa da iki kavram birbirinden farklıdır. Bağımsız denetim, adli muhasebeyi oluşturan kavramlardan biridir. Adli muhasebe, bağımsız denetim tekniklerinden yararlanarak hilenin ortaya çıkarılması ve önlenmesi, adaletin yerini bulması amacıyla yürütülen çalışmalardır. Bağımsız denetim hilenin var olup olmadığı ile ilgilenir ve finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hakkında bir görüşe dayanmaktadır. Adli muhasebe ise finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında hileli işlemler ve yolsuzluklar varsa bunları kanıtlar ile destekleyerek adalete yardımcı olmaktadır. Bu bağlamda adli muhasebe, bağımsız denetimin üstünde bir araştırma faaliyetidir. Adli muhasebe, bağımsız denetim tekniklerinden ve analizlerinden yararlanarak hileli işlemleri kanıtlar ile mahkemeye sunmaktadır.

Adli muhasebenin, bağımsız denetime önemli etkileri vardır. Bağımsız denetim çalışmaları sonunda gerçeğe uygun olmayan işlemlerin, hile ve yolsuzlukların varlığı hakkında bir görüşe varıldıktan sonra adli muhasebe hizmeti ile bu finansal suçları işleyen kişi ya da kişiler tespit edilerek, bu kişilerin yaptığı hileli eylemler ortaya çıkarılarak adalete yardımcı olunmaktadır.

Türkiye’de yasal mevzuatlar ve kanunlar ile uygulama alanı bulunmasa da adli muhasebe, bağımsız denetim kadar önemli bir hizmettir. Adli muhasebenin ülkemizde uygulamaya alınması ve yasal düzenlemelerin yapılması birçok adli konunun çözümü ve adaletin yerini bulmasında hız kazandıracaktır.

Mevcut sistemde bağımsız denetim çalışmaları sonunda denetçinin görüşünde hilenin varlığı tespit edildikten sonra ilgililer bu durumu yargıya taşıyarak hilenin ortaya çıkarılmasını istemekte ve mahkemede bilirkişilik sistemiyle dava konusunu çözüme kavuşturmayı amaçlamaktadır.

Yalnız bilirkişilik sisteminin eksiklikleri ve uygulama sınırları dava konularını çözüme kavuşturmakta sıkıntı yaşamaktadır. Bu noktada yargı sistemimizde bilirkişilik sistemi yerine daha şüpheli ve araştırmacı bir faaliyet olan adli muhasebe hizmetlerine ihtiyaç vardır.

Son yıllarda artan şirket skandalları, hile ve yolsuzluklar sonucu bu işlemlerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi önemli hale gelmiştir. Sadece denetçi görüşü sunmak ile kalmayıp, finansal tabloların görünen yüzünün arkasında yatan gerçeği irdelemek ve ortaya çıkarmak bir zorunluluk olmuştur. Teknolojinin gelişmesi ve küreselleşme ile birlikte hile ve yolsuzluklar sadece işletmelerin değil, işletme tarafları ve ülke ekonomilerini de zarara uğratmakta ve güvenin kaybolmasına neden olmaktadır. Yapılan birçok düzenlemelere rağmen hilelerin ve yolsuzlukların giderek artması ve bağımsız denetimin yetersiz kalması sonucu adli muhasebe hizmetine ihtiyaç doğmuştur. Artan rekabet ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ticari işlemlerin boyutunu arttırırken bir yandan da finansal işlemlerin ve kayıtların

karmaşıklaşmasına ve kontrolünün güçleşmesine sebep olmuştur. Bu durumdan yararlanmak isteyen kişilerin finansal suçlara eğilimleri artmış ve yeni çeşitli yöntemler ile hileye başvurmaya başlamışlardır. İşletmeler ise bu durum ile mücadelede başarılı olamamış ve son yıllarda Enron ve Worldcom gibi uluslararası skandallar, Türkiye’de ise bankacılık sektöründe yaşanan büyük vurgunlar meydana gelmiştir. Bu büyük skandallarda denetim firmalarının ihmalleri sonucu hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek amacıyla yeni bir denetim hizmeti olan adli muhasebe uygulamaları ortaya çıkmıştır.

Bağımsız denetim çalışmalarında denetçi, denetim tekniklerinden yararlanarak genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde finansal tablolar hakkında görüşünü sunmaktadır. Adli muhasebe hizmetinde ise adli muhasebeci hukuk, psikoloji, suç bilimi, yazı bilimi, muhasebe, denetim ve finans gibi birçok alanda bilgi sahibidir ve muhasebe işlemlerinin her yönüyle ayrıntılı bir araştırma yapmaktadır. Bağımsız denetim, adli muhasebe hizmetinin sadece bir alanıdır. Hile ve yolsuzlukların sonucunda ortaya çıkan zararların hesaplanması temeline dayanan adli muhasebe birçok faaliyeti kapsamaktadır. Zimmet, kara para aklama ve sigorta hilesi gibi çeşitli finansal suçlar ile ticari anlaşmazlıklar sonucu mahkemeye intikal eden sorunların çözümünde rol almaktadır.

Adli muhasebenin amacı, iddia edilen veya var olan hileyi ve gerçekleştiren kişileri tespit etmek, hilenin neden olduğu zararın boyutunu ortaya çıkarmak ve elde edilen kanıtları işletmelere ve mahkemeye sunmaktır. Adli muhasebe aynı zamanda işletmelerde hilenin önlenmesi ve ortaya çıkarılması faaliyetlerini cesaretlendiren bir çevre yaratmaktadır (Singleton ve Singleton, 2006: 15).

Adli muhasebeciler hilelerin ortaya çıkarılmasına amacıyla işletmelerin iyi bir iç kontrol ve iç denetim sistemi kurmalarına ve işletme yöneticilerine hileleri önleme konusunda yardımcı olmakla birlikte, kolluk kuvvetlerine ve avukatlara kara para aklama, varlıkların kötüye kullanımı, vergi hileleri, rüşvet, sigorta hileleri ve sözleşme ihlalleri konularında araştırma ve suçluların ortaya çıkarılması hizmetlerini vermektedirler. Ayrıca yeterli ve uygun kanıtları toplayarak, profesyonellik ve tecrübeleriyle mahkemelere uzman tanık olarak da hizmet verirler (İSMMMO, 2013: 62).

Hileler ile birlikte işletmelerin dolaylı kayıpları da meydana gelmektedir. İşletmelerin, iş ilişkisinde olduğu diğer işletmelerde de hilenin etkileri ortaya çıkmakta ve ekonomi üzerinde zincirleme etkisi olmaktadır. Örneğin, üretimde azalma, suçlu çalışanların işten çıkarılması sonucu verimlilikte düşüş, yasal süreç maliyetleri, itibar kaybı ve işletmelerde yasal incelemeler nedeniyle işlerin bozulması diğer işletmelere ve tüketicilere de ek maliyet olarak yansımaktadır (İSMMMO, 2013: 63-64).

Hileleri ortaya çıkarmak, önlemek ve caydırmak işletmelerin olduğu kadar işletme yöneticilerinin, çalışanlarının ve iç denetim komitesinin de sorumluluklarındadır. Burada bağımsız denetçilerin hilenin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında sorumlulukları ise görüşünü

bildirdiği rapor ve işletme yöneticileri ile iç denetim komitesine hileleri önleme konusunda verdiği hizmetle sınırlıdır. Ancak adli muhasebecinin sorumluluğu ise daha fazladır. Adli muhasebeci hukuk, muhasebe ve denetim donanımlarıyla konuları ayrıntılı olarak inceleyerek, eylemleri ortaya çıkarmak ve yargıya sunmakla sorumludur.

Bağımsız denetim işletmelerin etkinliğini saptamak amacıyla yapılan araştırma faaliyeti olarak görülmekte, hilelerin bağımsız denetim ile önlenemeyeceği ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçilerin sorumluluklarının olmadığı, dönemsel olarak sürekli yapılan bağımsız denetimlerin hileleri önlemekten uzaklaştığı görülmektedir (İSMMMO, 2013: 66).

Büyük hile eylemleri, bağımsız denetimin hileleri ortaya çıkarma sorumluluğu karşısındaki durumu, günümüzdeki geçmiş yıllara göre daha keskin hatlara sahip olan etik anlayışı, gerçekleşen hilelerin boyutları, bilgi sistemleri ve teknolojideki gelişmeler ve e-ticaretteki artış, yasa dışı ticaret, kara para aklama ve terörün finansmanı, sermaye piyasalarında güven ihtiyacı gibi unsurlar hile ile mücadelenin önemini daha da artırmıştır (Çankaya ve Gerekan, 2009: 97). Adli muhasebe bu ihtiyacı karşılamak amacıyla ortaya çıkmış bir hizmettir. Adli muhasebe, hukuk ile muhasebe arasında köprü görevi gören bir faaliyettir. Bağımsız denetçilerin hiç ilgilenmeyecekleri konuları adli muhasebeci en ince ayrıntısıyla inceleyerek çalışmalarını sürdürecektir. Fakat adli muhasebeci kendini bir hâkim, avukat ve savcı gibi görmemeli yalnız suçu ve suçluları ortaya çıkarma konusunda muhasebe araştırmaları yürüten bir meslek mensubu olduğunu unutmamalıdır.

Büyük skandalların meydana gelmesi toplumlarda denetçilerin hileleri ortaya çıkarmada başarısız oldukları ve hileleri önleme konusunda yeterli olmadıkları hususlarında algı oluşmasına neden olmuştur. Ayrıca toplumların, medyanın, yatırımcıların ve düzenleyici kuruluşların farkındalıklarının artması, yasal düzenleme taleplerinin artmasına neden olmuş, işletmelerdeki hilelerin ortaya çıkarılması konusunda sorumlulukların yeniden değerlendirilmesi ve yeni bir denetim sınıfının işletmelerin finansal verilerini hile yönünden denetmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. AICPA, ACFE, SEC ve IFAC gibi kuruluşlar tarafından yayınlanan yeni standartlar muhasebe ve denetim alanlarında yeni faaliyetlerin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu ihtiyaca karşılık ortaya çıkan adli muhasebe hizmeti var olan hileleri ortaya çıkararak işletmelere ve mahkemelere sunmaktadır (Akyel, 2009:1).

Adli muhasebe teknoloji ve çeşitli bilimlerden yararlanarak yolsuzluk ve hileleri ortaya çıkarmakla birlikte karmaşık işlemler ile ilgili kanıtları ortaya çıkarmak amacıyla avukatlara finansal uzmanlık hizmeti sunmaktadır. Ayrıca adli muhasebeci sadece davalarda kullanılmak üzere kanıtlar toplamamakta, aynı zamanda görsel kanıtlar hazırlayarak finansal kanıtları sunmak amacıyla bilgisayar uygulamaları da geliştirmektedir. Karışık ticari işlemler, muhasebe ve yasal konuları içeren davalarda adli muhasebecilerin bilgi ve uzmanlıklarından yararlanılmaktadır. Adli muhasebeci karışık finansal işlemleri anlaşılır bir şekilde analiz ederek ve özetleyerek gerçek verileri ortaya çıkarmaktadır. Adli muhasebecilik hizmetleri

finansal skandallar ve finansal suçların artmasıyla hızla ilerlemiştir. Adli muhasebeci hem özel sektörde hem de kamu kuruluşlarında ihtiyaç duyulan meslek mensubu haline gelmiştir. Adli muhasebeci ekonomik konularda yargının ihtiyacı olan muhasebe kanıtlarını toplayabilmektedir.

Dolandırıcılık, mali tablolardaki hileler, yolsuzluk ve hileli muhasebe işlemlerinin artması ile bu konularda davalarda artışa neden olmuştur. Uzmanlık derecesinde muhasebe bilgisi gerektiren karışık mali tabloların analizi ve gerçek verileri ortaya çıkarmak amacıyla adli muhasebeciler avukatlara destek hizmeti vermektedirler. Adli muhasebeci görüşlerini rapor, grafik ve çizelge ile ifade edebilmeli ayrıca adli süreçleri de iyi bilmelidir.

Adli muhasebecilik mesleğinin oluşmasında en büyük etkiyi Sarbanes-Oxley Yasası yaratmıştır (Çabuk ve Yücel, 2012: 31). Çünkü bu yasa ile işletmelerde denetim komitesi kurulması zorunlu hale gelmiştir. Adli muhasebecilerin muhasebe ve denetim uygulamalarında tecrübeleri olmaları nedeniyle işletme yönetimine bu kapsamda danışmanlık hizmeti vermişlerdir. (Pazarçeviren, 2005:3).

Adli muhasebe çalışmalarında, bağımsız denetim gibi standartlar yoktur. Çünkü her bir olayın kendine özgü bir durumu vardır. Adli muhasebeci karşılaştığı hileli eylemlerde ve davalarda çeşitli bakış açılarıyla gerçeğe ulaşmaya çalışmaktadır.

Adli muhasebe uygulamalarında; “Benford Yasası”, “İlişkili Tutar Faktörü” ve “Veri Madenciliği” gibi içinde matematiksel teorileri bulundurulmuş yöntemler kullanılabilir (Panigrahi, 2006:1427). Bu yöntemler yardımıyla; birbiri ile ilişkisi olmayan kayıtlar, olağanın dışında gerçekleşen işlemler, çok düşük veya çok yüksek değişken değerler tespit edilerek, bulunan sonuçlar bağımsız denetim sürecinde kullanılabilir (Grubor ve diğ., 2013:3).

Adli muhasebe hizmetleri işletmeleri tepeden tırnağa inceleyerek sorunların nedenini bulmaya odaklanan faaliyetlerdir. Adli muhasebe çalışmaları ayrıntılı incelemeler ve farklı bakış açıları içerdiğinden denetim çalışmalarına kıyasla biraz daha uzun zaman almaktadır. Adli muhasebe ve bağımsız denetimin finansal tabloların yasalara uygun olması gibi ortak amaçları vardır (Ranallo, 2006:109).

Bağımsız denetimin amacı, finansal tablolarda genel kabul görmüş muhasebe standartlarından önemli sapmaları ortaya çıkarmak, finansal tabloların işletmelerin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüşe varmaktır (Bozkurt, 2006: 27). Adli muhasebe çalışmalarında ise tam aksine finansal tablolar hakkında bir görüşe varmaktan ziyade hilenin var olup olmadığını belirlemek amacıyla finansal işlemlerin, işletme çalışanlarının ve işletme birimlerinin değerlendirilmesine odaklanmaktadır (Ranallo, 2006:111).

Adli muhasebe uygulama alanlarından biri olan hile araştırmacılığı, bağımsız denetim ile en çok karıştırılan hizmettir. Hile araştırmacılığı, hile ve hileyi yapan kişileri ortaya çıkarmakla birlikte hilenin boyutlarını da incelemektedir. Bağımsız denetim ise hilenin var olup

olmadığı, finansal verilerin gerçeği yansıtmıyıp yansıtmadığı hakkında bir görüş bildirme faaliyetidir.

Adli muhasebeci muhasebe ve denetim uygulamalarında önceki çalışmaları nadiren kullanır. Tüden gelimden hareket ederek ve olaylara sezgisel yaklaşarak, işletmenin çeşitli kişi ve departmanlarından gelen bilgiler ile araştırmanın kapsamını belirler. Bundan sonraki süreçte inceleme aşamasına geçer ve yeni bilgilere ulaştıkça içgüdülerine, tecrübelerine ve kanaatlerine dayanarak araştırma planını oluşturur ve süreç içerisinde geliştirir. (Ranallo, 2006:111).

Bağımsız denetim sürecinde gerçekleştirilen işlemler gizli olarak gerçekleştirilmez ve bu nedenle işletmede çalışanlar bağımsız denetim çalışmaları hakkında bilgi sahibidir. Ancak adli muhasebe çalışmaları araştırmanın daha sağlıklı ve verimli olması nedeniyle işletme çalışanlarından gizli olarak gerçekleştirilebilir (Ranallo, 2006:113).

Özetle; son yıllarda yaşanan skandallar hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasını önemli hale getirmiştir. Bu sebeple adli muhasebe hizmeti daha çok ilgi görmeye başlamıştır. Bağımsız denetimin sınırları olması yeni ihtiyaçları ortaya çıkarmıştır. Adli muhasebe bu ihtiyacı karşılamak amacıyla yürütülen çalışmalardır. Adli muhasebe, bağımsız denetim çalışmalarının eksikliklerini tamamlama ve bağımsız denetimden sonraki aşama olarak görülebilir. Bağımsız denetimin olayların bütünüyle ilgilenecek yeterli zamanı ve kaynağı yoktur. Ancak bağımsız denetim çalışmaları finansal suçların işlenmesinde caydırıcı olabilmektedir. Adli muhasebe hizmeti birçok bilimden yararlanarak, çeşitli analiz ve teknikleri kullanarak şüpheli durumları ayrıntılı olarak inceleyerek mahkemelere yardımcı olmaktadır.

IV. SONUÇ

Günümüzde küreselleşme ile birlikte bilginin önemi daha da artmış, işletme kararlarında etkinliğin arttırılabilmesi için doğru ve güvenilir finansal bilgilere ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Son yıllarda yaşanan uluslararası skandallar ve artan hileli eylemler finansal bilgilerin güvenilirliğini olumsuz etkilemiştir. Bu güvensiz ortamın ortadan kaldırılması ve yeni inceleme tekniklerinin uygulamaya alınması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, işletme kararlarına ve ilgili taraflara yön verebilmesi için doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. İşletme çalışanlarının, yöneticilerinin ve ortaklarının giriştiği hileli eylemler giderek artmış, yolsuzluk ve suiistimaller işletmeler dışında müşterileri, satıcıları ve ülke ekonomilerini dahi etkilemiştir. Bu artan finansal suçların, finansal tablolarda varlığı risk unsuru haline gelmiş ve hileye neden olan unsurların belirlenmesi, engellenmesi, ortaya çıkarılması ve iç denetim sistemi önem kazanmaya başlamıştır.

Yaşanan tüm bu gelişmeler sonrasında başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere, Kanada, İngiltere ve Avustralya'da adli muhasebe hizmetleri uygulanmaya başlanmıştır. Adli

muhasebe hizmetlerinde, muhasebe ile ilgili dava konularında muhasebe, denetim ve araştırma uzmanlıklarıyla mahkemelere ve avukatlara destek sağlanmaktadır.

Adli muhasebe ile konusu muhasebe açısından anlaşmazlıklar içeren davalarda, ortaklar arasındaki finansal sorunlarda, çalışan hilelerinde, müşteri ve satıcılarla yaşanan borç-alacak ihtilaflarında anlaşmazlıkların incelenmesi ve araştırılarak elde edilen sonucun mahkemeye sunulması amaçlanmaktadır. Adli muhasebe uygulamaları üç faaliyet alanına ayrılmaktadır. Finansal konularda ortaya çıkan anlaşmazlıklarda avukatlara problemlerin çözümünde katkı vermek amacıyla sağlanan “Dava Destek Danışmanlığı” hizmeti verilmektedir. İkinci faaliyet alanı ise uzmanlık bilgileriyle konuları inceleyerek, yapılan çalışmalar sonucunda mahkemelere sağlanan “Uzman Tanıklık” hizmetidir. Üçüncü faaliyet alanı ise işletme yönetimlerinin ve ilgililerinin isteği üzerine işletmelerde olası hileli eylemlerin ortaya çıkarılması amacıyla yürütülen “Hile Araştırmacılığı” hizmetidir.

Dava desteği hizmetinin Türkiye’de uygulanması açısından mevzuat engeli yoktur. Avukatlar, muhasebe uzmanlarıyla birlikte onların bilgilerinden yararlanarak iddialarına ya da savunmalarına dayanak oluşturabilirler. Ancak ülkemizde uygulamada sık kullanılmamaktadır. Türkiye’de bilirkişilik sisteminin uygulanması hem dava desteği hizmetinin hem de uzman tanıklık hizmetinin gölgede kalmasına sebep olmuştur.

Bilirkişilik sistemindeki sıkıntılar, davaların uzamasına ve hâkimlerin teknik bilgileri tam kavrayamamasına sebep olmaktadır. Bu sıkıntıları ortadan kaldırmak ve ülkemizdeki davaların hızlanması açısından bilirkişilik sisteminden vazgeçerek, uzman tanıklık hizmetlerine mahkemelerimizde yer vermemiz gerekmektedir.

Hile araştırmacılığı hizmeti ile bağımsız denetimin sınırlarını aşan, bağımsız denetimin uygulama alanlarına girmeyen yolsuzlukların ve hilelerin ortaya çıkarılması sağlanmaktadır. Bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilir olup olmadığı hakkında bir görüş bildirme faaliyetidir. Bağımsız denetim, hileli finansal tablolarda olumsuz görüş bildirerek çalışmasına son verir, hileyi ve hileli eylemi gerçekleştiren ortaya çıkarmaya değinmez. Ancak hile araştırmacılığı hizmeti tam bu noktada gerekli incelemeler ve araştırma teknikleriyle hileyi tespit ederek, ortaya çıkarır. Hileli eylemleri gerçekleştirenlerin yargı önüne çıkarılmasında adalete katkıda bulunur.

Yararlanılan Kaynaklar

- Akal, C. (2014). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu, Denetim Sektöründe Farkındalığı ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerinde Bir Değerlendirme. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul, Haliç Üniversitesi SBE.
- Aktaş, H. ve Kuloğlu, G. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. 8.25, 100-118.

- Akyel, N. (2009). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler, *Doktora Tezi*. Sakarya, Sakarya Üniversitesi SBE.
- Altınsoy, M. (2011). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul, İstanbul Ticaret Üniversitesi SBE.
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul, Alfa Yayınları.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*. 8.94, 55-61.
- Crumbley, D. (1995). Forensic Accountants Appearing in the Literature, *New Accountant*. 10.7, 20-24.
- Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012). Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 56, 67-84.
- Çankaya, F. ve Gerekan B. (2009). Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. Nisan , 93-108.
- Çoban, Y. (2013). Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği, Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Yüksek Lisans Tezi*. Trabzon, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE.
- Gurbor, G., Ristic, N. ve Simeunovic, N. (2013). Integrated Forensic Accounting Investigative Process Model in Digital Environment,. *International Journal of Scientific and Research Publications*. 3.12 , 1-9.
- Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2010). *Adli Muhasebe Uygulamaları*. Ankara, Ankara Ofset.
- İSMMMO. (2013) Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim, Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *İSMMMO Çözüm Dergisi*. 62-83.
- Karacan, S. (2012). Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası, Adli Muhasebe, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*. 8, 105-108.
- Kasap, M. (2013). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 3.1, 120-123.
- Kaya, U. (2005). Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 17.1, 50-55.
- Özkul, F. ve Pektekin, P. (2009). Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması, *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*.4, 55-63.
- Panigrahi, P.K. (2006). Discovering fraud in forensic accounting using data mining techniques. *The Chartered Accountant*. 1425-1427.<http://resource.cdn.icaai.org/102541426-1430.pdf> . (20 Ocak 2017).

- Pazarçeviren, S.Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 1.2, 1-20.
- Ranallo, L.F. (2006). Forensic Investigations And Financial Audits, Compare And Contrast. *A Guide To Forensic Accounting Investigation*. 109-118.
- Singleton, T. ve Singleton, A. (2006). Fraud Auditing and Forensic Accounting, *Third Edition*. 14-17.
- Toraman, C., Abdioğlu, H. ve İşgüden, B. (2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar, Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 11.1, 30-40.
- Usul, H. ve Topçuoğlu, M. (2011). Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebecinin Önemi, Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Dergisi*. 16.3, 52-66.



Ayşe PAMUKÇU - apamukcu@marmara.edu.tr

Associate Professor Ayşe Pamukçu received her BA in Business Administration, MA in Accounting and Finance, and PhD in Accounting and Finance from Marmara University. She is currently a faculty member in the Faculty of Business Administration at Marmara University. She teaches courses on financial accounting, auditing and international financial reporting standards at both the undergraduate and graduate levels. She is a member of Istanbul Chamber of Certified Public Accountants. Her research interests include international financial accounting standards, auditing and tax accounting.