

ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

Doç.Dr. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN

Sakarya Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü Öğretim Üyesi
E. Posta: selimyuksel@e-kolay.net

ÖZET

İşletmelerde çeşitli kişi ve kurumlarca yapılan muhasebe hilelerinin ve bunların neden olduğu ekonomik kaybın büyük boyutlara ulaşması, ticari ve ekonomik anlaşmazlıklar, yaratıcı muhasebe (Creative accounting), bulanık muhasebe (Fuzzy Accounting) gibi mali tablo kullanıcılarını yanıltmaya yönelik uygulamaların artması; muhasebenin kapsamını genişleterek, “Adli Muhasebe” olarak anılan mesleğin doğmasına neden olmuştur.

Gelişmiş ülkelerde yaygın uygulama alanı bulan Adli Muhasebecilik; adli sorunlarda, muhasebeden, denetlemeden ve araştırma yeteneklerinden faydalanmayı ifade eder. Mahkeme ve diğer bazı hukuki amaçlar için yapılan bu uzman muhasebeci çalışmalarında amaç, avukatlar ve muhasebeciler arasındaki bilgi alışverişinde köprü kurmaktır. Bu bağlamda çalışmanın amacı, ülkemizde henüz tam anlamıyla uygulama alanı bulamayan Adli Muhasebecilik mesleğinin kapsamı ve özellikleri hakkında bilgi vermektir.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Hile Denetçisi, Denetim.

FORENSIC ACCOUNTING

ABSTRACT

Economic losses caused by misuse of accounting and cheating committed by persons and companies, disagreements related to trade and economy, proliferating applications of creative and fuzzy accounting which presents facts about financial situation and financial tables of a company to mislead the users created a new profession called as Forensic Accounting.

Commonly used in developed countries, forensic accounting utilizes accounting, auditing, and research techniques to address financial and economic crimes and cases. The main purpose of this profession is creating a bridge between lawyers and accountants to serve to courts and other parties to reach maximum level of information exchange. Thus, the purpose of this paper is introducing and explaining the characteristics of this profession which is not well known in our country yet.

Key words: Forensic Accounting, Trick Inspector, Auditing.

1. GİRİŞ

1980’li yıllardan itibaren ABD başta olmak üzere batı ülkelerinde muhasebe ve denetim alanında yeni denilebilecek bir meslek gelişmeye başlamıştır. Bu meslek, orijinal ismi ile “Forensic Accounting” olarak anılmaktadır.

Forensic kelimesinin sözlük anlamı, “Mahkemeye ait”, “Adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” şeklinde ifade edilmektedir (Bozkurt, 2000a:56). Dilimizde “Adli Muhasebecilik” olarak karşılık bulan bu meslek; muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerinden oluşan bir sahaya tanımlar.

Bu kapsamda adli muhasebeciler, adli sorunlarda; dava mahkemeye intikal etmeden veya dava sürecinde, tartışmanın çözüme kavuşturulabilmesi için gerekli esasları belirleyecek bir hesap analizi sağlarlar. Adli muhasebeci terimi gerçeğe ulaşmak için ve bu gerçekten yola çıkarak bilirkişi yargısına varmak için organize bir şekilde seyreden “analiz, inceleme, soruşturma, denetleme veya sorgulama işlemlerini gerçekleştiren “Sertifikalı Kamu Muhasebecisi” (CPA) için genellikle kullanılmaktadır. Adli muhasebecilik ve dava desteği hukuki meselelerde CPA’ların sunduğu hizmetleri kapsar (Crumbley, 1995:25). Genel olarak bir adli muhasebeci aşağıdaki konularla ilgilenir (Forensic-accounting, 2005):

- Finansal kanıtların analizi (sayısal verilerin incelenmesi),
- Finansal kanıtların sunumuna ve analizine yardım edecek yazılımlar geliştirmek,
- Bulguların raporlar, dokümanlar veya vesikalar halinde incelenmesi,
- Duruşmada delilleri desteklemek için görsel vesikalar sunarak ve uzman şahit olarak mahkemede tanıklık ederek, kanuni işlemlere destek sağlamak.

2. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİ GEREKTİREN NEDENLER

Tarihte, şirket yönetici veya pay sahipleri ancak bir sahtekârlık ihtimali söz konusu olduğunda adli muhasebecilere başvurmaktaydılar. Bugün ise, Amerikalı iş adamları artan oranda, aktif hile kontrolörleri olarak adli muhasebecilere başvurmaktadırlar.

Özellikle son zamanlarda gerçekleşen başlıca şirket skandalları (Enron, Worldcom, Adelphia, Xerox vb) muhasebe denetiminin önemini ve denetçi sorumluluğunu artırmıştır. Yapılan muhasebe hileleri yalnızca şirket sahiplerini ve yatırımcıları değil, çalışanlar, kredi kurumları, devlet ve denetim firmaları gibi pek çok kesiminde zarar görmesine neden olmaktadır. Bilânço çıkarma, muhasebe defterleri, faturalar vb. konularda uzman olan bazı kötü niyetli kişiler hileyle rakamları manipüle edebilir, bir anda binler milyona, karlar zarara, zararlar kayba dönüşebilir. Satışlar yöneticilerin veya patronların isteğine göre yükselip düşebilir. Bu konularda neye ve nereye dikkat edilmesi gerektiğini ancak bir hesap kontrolörü (denetçisi) söyleyebilir. AICPA (Uluslararası Yeminli Muhasebeciler Birliği), muhasebecilerin davalarda sunduğu desteği; “Hiçbir avukatın değerine sağlayamayacağı profesyonel destek” olarak açıklar.

Muhasebe, denetleme ve inceleme becerilerinin bütünü olarak ifade edilen Adli muhasebecilik uzmanlık sahasının oluşumunda, genel olarak aşağıda sıralanan nedenler etkili olmuştur (Bozkurt, 2000a:56-57).

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

İnternet korsanları ve siber suçların giderek artması, bunlara yönelik gelişmiş güvenlik gereksinimi ve bu tür adli soruşturmaları yürütmek için gerekli olan yetenek ihtiyacı da adli muhasebecilerin önemini giderek artırmaktadır. Kariyerlerinin başında olan birçok adli muhasebeci, e-ticaretin ve internetin gelişmesiyle bilgisayar kullanılmayan kaynaklanan veya bu yüzden gizlenmiş problemlerle karşılaşmaktadır.

Bazı adli muhasebeciler adli tahkikata ilişkin olarak kamusal alanda çalışırken, bazıları da bankalar, sigorta şirketleri gibi özel kuruluşlarda veya şeriflik/polis departmanları gibi (Federal İstihbarat Bürosu-FBI ve Dahili Gelirler Servisi-IRS vb.) devlete ait kuruluşlarda çalışmaktadırlar (forensic-accounti, 2005). Kaliteli adli muhasebeciler için özel şirketlerde, özellikle Sarbanes-Oxley Yasasının kabulü ile çeşitli alanlarda pek çok fırsatlar mevcuttur.

ABD’de 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes- Oxley yasaı ile yapılan düzenlemelerde, bağımsız denetim alanında yeni bir sistem tasarlanmış ve “Public Company Accounting Oversight Board” adlı gözetim ve denetim kurulu oluşturularak ABD’de 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 yükümlülüğü getirilmiştir. Bunun yanında bu yasa ile birlikte artık şirketlerde mevcut kurulların dışında bir denetim komitesi bulunması zorunludur. Denetim komitesi yönetim kurulunun bir komitesi olacak ve denetim firmasının atanması ve çalışmasının gözetiminden (yönetim ile denetmen arasındaki mali raporlarla ilgili anlaşmazlıklar dahil) denetim raporunun veya ilgili çalışmanın hazırlanması veya sunulması bakımından doğrudan sorumlu olacaktır. Denetim firmaları da raporlarını doğrudan denetim komitelerine vereceklerdir (Kırhoğlu ve Akyel, 2004:31-32).

Bu noktada adli muhasebecilerden yararlanılabilecektir. Şöyle ki; adli muhasebeciler, denetim ve inceleme becerilerine dayanarak denetim komitelerine veya şirketlerin yönetici CEO, CFO ve CAO suna özel danışmanlık hizmeti verebilecek veya SEC’in (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) izniyle denetim komitesinde görev alabileceklerdir.

Bir adli muhasebeciye ihtiyaç duyabilecek taraflar ise aşağıda sıralanmıştır:

- Avukatlar
- Polis kuvvetleri
- Sigorta şirketleri
- Bankalar
- Mahkemeler
- İş alemi
- Hükümet temsilcileri ve hükümete bağlı tüzel kuruluşlar

3. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN KAPSAMI

Adli muhasebeciler iş dünyasındaki sorunların realitesine eğilerek sayıların ötesine geçecek şekilde eğitilmişlerdir. Bu meslek vasıtasıyla, muhasebe bilgisi ve becerisi kanun önündeki meseleler için kullanılmaya başlamıştır. Adli muhasebe mesleğinin uygulama kapsamını üç bölüme ayırmak mümkündür (forensic-accounting, 2005).

- Dava Desteği
- Hile Denetçiliği ya da Araştırmacı Muhasebecilik
- Uzman Şahitlik

3.1. Dava Desteği: 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 iki temel noktada toplanmaktadır (Crumbley, 1995:23).

- Gerekli verilerin ortaya konulması
- Toplanan verilerin analiz edilmesi

Gerekli verilerin ortaya konulması sürecinde, avukatların bir yasal işlemde gereksinim duyacakları verilerin ilgili, yeterli ve doğru olarak saptanması ve sunulması faaliyeti yer almaktadır. Analiz etme sürecinde ise, mahkemeye sunulacak mali nitelikteki verilerin değerlendirilmesi ve avukatların bu bulguları yorumlamasına yardım etme amacı yer almaktadır. Genel olarak bir adli muhasebecinin sağlayacağı dava desteği şu konuları kapsar (forensic-accounting, 2005):

- Bir iddiayı tekzip etmek veya desteklemek için gerekli dokümanları temin etmek,
- Eksik noktaları belirlemek ve durumun öncül bir değerlendirmesini yapmak için dokümanları incelemek,
- Finansal durumun anlaşılmasını ve sorulacak ek soruların bildirimini kolaylaştıracak olan bulguların incelenmesi sürecine katılmak,

- Karşı taraftaki bilirkişinin zarar (tazminat) talebi raporunu incelemek ve mevcut durumun eksik veya iyi yönleri hakkındaki raporları gözden geçirmek,
- Davanın sonuca bağlanılmasına (feragata) yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmak,
- Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmak ve “bir tarafın tanığının diğer tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi” işlemine yardım etmek.

3.2. Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik: Araştırmacı muhasebecilik, genelde cezai konuların incelenmesiyle ilgilidir. Örneğin; iş gören hırsızlığı, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta dolandırıcılığı, rüşvetçilik, suç tatbikatına ilişkin soruşturmalar vb.

Son yıllarda, işletme çalışanlarınca, tepe yönetimince veya farklı alanlarda ve şekillerde yapılan hileler önemli sorunlardan biri haline gelmiştir. Çeşitli ülkelerde yapılan araştırmalar, işletmelerin yıllık gelirlerinin %6’sını bu gibi hileler nedeniyle kaybettiklerini göstermektedir. Sayı ve tutarları gün geçtikçe artış gösteren bu hilelere aşağıdaki örnekler verilebilir (Bozkurt, 2000b:63-68):

- İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler,
- Beyaz yakalılar tarafından yapılan hileler,
- İşletme tepe yönetimlerinin ilgililerini yanıltmaya yönelik olarak yaptıkları mali tablo hileleri,
- Yatırımlarla ilgili yapılan hileler,
- Ticari rüşvetler ve komisyonlar,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Elektronik fon transferi ile ilgili hileler,
- Kredi kartı, bilgisayar ve internet hileleri.

Hile denetçileri olarak adli muhasebeciler, işletmede kimler tarafından ve ne şekillerde hile yapılabileceği konularında bilgi sahibi olmalıdırlar. Aşağıda çalışanlar ve tepe yönetimi tarafından yapılabilecek hilelere çeşitli örnekler verilecektir.

a) Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler : İşletmede çalışanların, çeşitli baskılar altında olmaları (borcu nedeniyle tehdit alması vb.) veya sağlıklı bir iç kontrol yapısı olmadığını düşünerek rahat davranmaları hilelerin doğmasına neden olmaktadır. Bu hilelerin bazıları aşağıda sıralanacaktır (Arzova, 2003:120):

- Çeşitli biçimlerde yapılan para tahsilâtının kayıtlara yansıtılmadan zimmete geçirilmesi,
- Banka kayıtları ile oynayarak parasal yarar sağlanması,
- İşletmeye gerçek olmayan borçlar ve sahte satıcılar yaratarak lehte ödeme sağlanması,
- Ofis malzemesi, sabit varlık, stok ve hurda hırsızlığı,

- İşletme varlıklarının, kredi kartlarının şahsi amaçlı kullanımı,
- Çeşitli nedenlerle işletme müşterilerinden veya tedarikçilerinden rüşvet alınması,
- Şişirilmiş şahsi sağlık veya seyahat harcamaları ile yarar sağlanması,
- Fazla mesai ücretleri ile oynayarak fazla ödeme alınması.

b) Tepe Yönetimi Tarafından Yapılan Hileler: İşletme yönetimi, daha fazla kredi alabilmek, borsada hisse senedi fiyatlarını yükseltmek, hisse başına karı artırmak, işletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek vb. nedenlerle işletmenin mali tablolarını olduğundan iyi göstermeye yönelik muhasebe hileleri yapabileceği gibi; az vergi ödemek, az kar dağıtmak veya ayrılan ortaklarla avantajlı anlaşmalar yapmak için de mali tablolar üzerinde olumsuz etkileri olan düzenlemeler yapılabilmektedirler. Bunlar (Bozkurt, 2000c:16):

- Henüz son aşamaya gelmemiş ve gelir doğuracak işlemleri önceden gelir unsuru olarak kaydetmek (Örneğin, satış işlemi bitmeden yüklemesi yapılan malları gelir kaydetmek, önemli belirsizlikler varken bir unsuru gelir yazmak, gelecekte yapılacak bir hizmet için alınan bir avansı gelir kaydetmek vb),
- Sahte gelir kalemleri kaydetmek (Örneğin, işletmelerin aralarında benzer değer varlıklarını değiştirerek gelir yaratmaları, gelen iade paralarını gelir yazmaları, ara dönem mali tablolarda düzmece tahminlerle geliri artırmaları vb),
- Bir defalık kazanç operasyonları ile geliri artırmak (Örneğin, düşük değerlenmiş bir varlığı yüksek değerle satmak, gereksiz bir şekilde borçları erken ödeyerek iskonto geliri sağlamak),
- Cari dönem giderlerini sonraki dönemlere aktarmak (Örneğin, değersiz bir duruma gelen aktifleri zarara aktarmak),
- Gelecek dönem giderlerini cari döneme gider olarak kaydetmek vb.

Adli muhasebeciler, mali durum beyanlarına ilişkin yukarıda sayılan sahtekârlıkları açığa çıkarabilmek için, finansal bildirim; oran analizi ve verilerin tahrif edilmiş olma ihtimalini belirlemek için kullanılan Benford Yasası * gibi belirli veri inceleme tekniklerini kullanarak analiz ederler. Bu kanun, rakamların ortaya çıkış sıklıkları yani frekansları ile gerçek bir muhasebe evreninde ortaya çıkan ilk rakamların frekanslarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Frekanslar Benford yasasına uymayan bir şekilde değişiyorsa, bu durum, bunu yaratan kasıtlı bir eylemin, yani muhasebe hilesinin varlığını göstermektedir. Uygulanan diğer prosedürler de, meydana gelen hile olayı hakkında bilgisi olabilecek kişilerle mülakatlar ve görüşmeler düzenlemektir.

Hile keşfinde adli muhasebeciler, şüpheli noktaları belirleyebilmek için “Kırmızı Bayraklar” adı verilen bir yaklaşımı da kullanabilmektedirler. Bu yaklaşım kapsamında adli muhasebeciler, hile ile ilgili belirteçleri, yani kırmızı bayrakları tanımayı

* Ayrıntılı Bilgi İçin Bkz, Melih Erdoğan, “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 1, Sayı 3, Ocak-2001.

öğrenmeli, kanıt bulununcaya kadar bu belirteçleri saklamalı ve izlemelidirler. Aşağıda bu hile belirteçleri kısaca açıklanacaktır (Arzova, 2003:121).

1) Muhasebe ile İlgili Anormallikler

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

2) İç Kontrol Zayıflığı

- Varlıkların fiziksel korunmasında zayıflıklar,
- Yetersiz yetkilendirme ve belgelendirme sistemi,
- Var olan kontrollere gereken önemin verilmemesi.

3) Analitik Anormallikler

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

4) Aşırı Yaşam Biçimi

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

5) Olağan Olmayan Davranışlar

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

Söz konusu belirteçleri tespit etmede normal bir denetçi ile adli muhasebeciler arasındaki farklar aşağıdaki örnek işletme üzerinde anlatılacaktır (Arzova, 2003:121-124).

Örnek İşletme: Elgin Aircraft Şirketi

Elgin Aircraft Şirketinin kendi sağlık planını yürütmekle görevli Sigorta Fatu-
ralarını İşleme Departmanı (SFI) ve Sigorta Paralarını Ödeme Departmanı (SFÖ) isimli

iki departmanı vardı. Bu şirket 50.000 \$ ın altındaki faturalarını kendisi karşılarken, bu tutarın üstündeki faturaları diğer bir sigorta şirketine gönderiyordu. SFİ departmanının sorumluluğu; ödeme için gerekli belgelerin varlığını doğrulamak ve bu belgeleri SFÖ departmanına göndermekti. SFÖ departmanı da, ödemeyi onaylamak ve ödemeyi gerçekleştirmekten sorumlu idi.

Çalışanlar iki farklı sigorta planı arasında seçim yapabiliyordu. Birincisi, Sağlık Bakım Organizasyonu isimli bir plandı. Bu plan uyarınca, çalışanlar işletme tarafından onaylanmış bir doktora gidiyordu. Elgin, Bir grup doktorla, çalışanların ücretsiz muayene ve tedavisi için anlaşmıştı. İkinci planda, çalışanların kendi istedikleri doktora gitmelerine olanak tanıyordu. Fakat bu durumda sağlık faturasının %80'i şirket tarafından ödeniyordu.

Yönetim, Elgin Aircraft Şirketinin mükemmel bir iç kontrol yapısına sahip olduğuna inanıyordu. İşletmede çok sayıda denetçi vardı. Bu denetçiler de yönetim gibi sağlık faturalarının ve ödemelerinin doğruluğu konusunda hem fikirdiler. Sağlık faturaları bir bilgi formu eşliğinde SFİ departmanına gönderiliyordu. Bu formda bulunması gereken ve denetçilerin sorguladığı bilgiler şunlardı:

1. Hasta şirket çalışanı mı?
2. Tedavi planda öngörülen şartları taşıyor mu?
3. Hesaba yazılan tutar öngörülen sınırlar içinde mi?
4. Kişi başına düşen sağlık harcaması tutarı 50.000 \$'ın üstünde mi?
5. Kişi hangi planı seçmiş? Hesaplama doğru mu?

Bu bilgiler doğrulandıktan sonra, Sağlık faturaları SFÖ departmanına gönderiliyordu. SFÖ de çalışanlara değil, doğrudan doktorlara ödeme yapıyordu.

Bu olayda, SFÖ departmanı yöneticisinin, kendi departman çalışanlarını şoförlü bir limuzinle yemeğe çıkardığını gözleyen bir denetçi, bir adli muhasebeci gibi davranarak, fatura ödeme departmanı yöneticisinin dört yıl içinde Elgin Aircraft şirketinden 12.000.000 \$'ı zimmetine geçirdiğini ortaya çıkardı. Söz konusu yönetici önce 22 adet sahte doktor yaratarak bir yıl içinde en az doktora gidenler üzerinden faturalar düzenledi. Yöneticinin hayali doktorları bu hastalar için ödeme formları düzenlediler ve bu formları SFİ departmanına gönderdiler. SFİ departmanı da normal prosedürünü uyguladı ve bu formları SFÖ departmanına gönderdi. Şüpheli yönetici de kendi departmanına gelen bu faturaları onaylayarak kendi hayali doktorlarına ödeme yaptı.

Bu olayda, adli muhasebecilerin hileyi ortaya çıkarmada kullandıkları uyarılar(kırmızı bayraklar) şunlardır:

- 22 doktordan gelen formlar neden sadece iki adresten geliyor? (Bu adresler yöneticinin eşinin kullandığı iki posta numarasıydı.)
- Çeklerin üstündeki cirolar bir çağrışım yapıyor mu? (Çekler mühürlü cirolardan ziyade el yazısı ciro içeriyordu ve aynı iki banka hesabına yatırılıyordu.)

- Bu ödemeler mantıklı ödemeler mi? (Örneğin erkekler için düzenlenen bazı formlarda kadın hastalıkları yazıyordu.)
- Neden SFÖ departmanı yöneticisi 10 yıldır hiç izin kullanmamıştı? (Eğer diğer bir çalışan yöneticinin olmadığı zaman ödemeleri yapsaydı, belirli bir kişi ya da adrese yapılan ödemeler ortaya çıkacaktı)
- Şirket çalışanları neden ödemelere ilişkin bir teyit yazısı almamıştı? (Eğer alsalardı, sağlık faturalarının kendi adlarına ödenmediğinin farkına varacaklardı)
- Yeni doktorlara yapılan ödemeler işletme tarafından hiç sorgulanmamış ya da başıboş bırakılmıştı.
- İşletmenin sağlık harcamaları geçen 4 yıl boyunca belirgin şekilde (%29) artmıştı.
- Yönetici çalışanlarını limuzinle yemeğe götürecek kadar zenginse bile, neden hala çalışmakta, en azından 10 yıl boyunca neden hiç izin kullanmamaktadır?
- Çalışanlarla yapılan mülakatlar sonucu, yöneticinin bazen çevresine çok iyi bazen çok öfkeli davrandığı anlaşılmıştır.

Bu sayılan iki yöntemin yanında, adli muhasebeciler için, analitik inceleme, istisna testleri, uzman sistemler, yapay sinir ağı vb. hileleri keşfetmede kullanabilecekleri çeşitli teknikler söz konusudur. Genel olarak adli muhasebecilerin, araştırmacı muhasebecilik yoluyla yardımcı olabilecekleri konular şunlardır (forensic-accounting, 2005).

- Yapıldığından şüphe duyulan hileli işlemleri kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarmak,
- Mevcut durumun analizi ve yapılacaklara ilişkin önerilerin düzenlenmesi,
- Aktiflerin korunması ve iyileştirilmesinde destek sağlanması,
- Diğer uzmanlarla (özel müfettişler, adli doküman uzmanları, danışman mühendisler) işbirliği yapılması,
- Suç kovuşturması ya da hukuki dava yoluyla aktiflerin tahsili işlemine yardım edilmesi.

Bir adli muhasebecinin bu tür işleri yapabilmesi için tabiidir ki, kanuni kavram ve prosedürleri yakından takip etmesi gereklidir.

3.3. Uzman Şahitlik: Bir adli muhasebeci mahkemede uzman şahit olarak, duygusallıktan uzak ve sakin bir şekilde, karmaşık muhasebe sorunlarına ilişkin uzman fikirlerini sunar. Önemli olan muhasebe problemlerinin açık ve anlaşılır bir dille sunulmasıdır. Adli muhasebecilerin uzman şahitlik faaliyetlerinde üzerlerine düşen görevler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2000a:58):

- Dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak çeşitli verileri toplamak,
- Bu verilerden bir sonuca vararak bir kaniya ulaşmak,
- Oluşturduğu görüşünü mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmak.

Adli muhasebeciler, bu sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsız, bağımsız ve objektif olmalı, teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklamalıdır.

4. ADLİ MUHASEBECİLERİN TAŞIMALARI GEREKEN ÖZELLİKLER

IRS (Amerika İç Gelirler Servisi) den emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R.Roche adli muhasebenin tanımını şöyle vermiştir:

“Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir” (Crumbley, 1995:23).

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, adli muhasebecilerin normal muhasebeciler veya denetçilerden farklı olarak birtakım özellikleri taşımaları ve bazı konularda yoğun bilgi sahibi olmaları gerekmektedir.

Bu özelliklerin başında bir dedektif gibi hareket etmek gelmektedir. Yurt dışında yapılan bir çalışmada, adli muhasebecilik mesleği açıklanırken ünlü dedektif Sherlock Holmes ile bağlantı kurulmuş, adli muhasebecilerin veri toplama ve analiz etmede bu dedektiften öğrenecekleri çok şeyler olduğu vurgulanmıştır (Crumbley vd, 2004:1). Buna göre iyi bir adli muhasebeci aynı zamanda iyi bir dedektif olmalı, dikkatli inceleme ve araştırma zihniyeti taşımalıdır. Zira adli muhasebeciler sayıların önyüzünden ziyade arkasına bakabilen ve finansal raporların görünen değerlerini kabul etmeyen kişilerdir. Genel olarak bir adli muhasebecinin taşınması gereken kişisel özellikler şunlardır (Bozkurt, 2000a:60; Hunter, 1995:14):

- **Meraklı olmak:** Bir adli muhasebeci mesleğiyle ilgili gelişmelere karşı ilgili ve meraklı olmalı, üzerine aldığı her olayda şüphelerini korumalı ve doğruluklarını araştırmalıdır.
- **Dirençli Olmak:** Adli muhasebeci, karşılaştığı olumsuzluklar karşısında hemen pes etmemeli, savunduğu durumu ispat etmede ısrarlı olmalıdır.
- **Yaratıcılık:** Adli muhasebeci uyması gereken genel ilke ve standartlar yanında mümkün olduğunca yaratıcı olmalıdır.
- **Sezgi:** Adli muhasebeci her 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.
- **Güvenilirlik:** Bir adli muhasebeci, dikkatlice dinlemesini bilmeli, yazılı ve sözlü iletişimde başarılı olmalı, insan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilmelidir.

Amerika'daki Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA) tarafından yapılan bir tanıma göre CPA'lar, mesleki kurullara bağlı ve dürüst bir şekilde çalışarak (İbiş, 2002:37);

- Açık ve objektif bir şekilde konulara yaklaşan,

- Karmaşık bilgileri kritik bilgiler haline getiren,
- Fırsatları öngören ve yaratan profesyonellerdir.

Bu karakteristik özellikleri taşımanın yanında, adli muhasebecilerin bilgi sahibi olması gereken alanlar şunlardır (Bozkurt, 2000a:59):

- Yoğun bir muhasebe bilgisi
- Denetim
- İstatistik
- Bilgisayar uygulamaları
- Hukuk
- Psikoloji
- Araştırma teknikleri
- Suç bilimi
- İşletme yönetimi

5. ADLİ MUHASEBECİLİKTE İLGİ ALANLARI

Adli muhasebeciler birçok farklı sektörde ve geniş bir alanda incelemede bulunarak görevlerini yerine getirirler. Aşağıda bir adli muhasebecinin ilgilendiği çeşitli alanlar detaylıca açıklanmaktadır (forensic-accounting, 2005):

- **Ortaklık veya Hissedar Davaları:** Bu tür davalar uzun yıllardan sonra elde edilen muhasebe kayıtlarının ve dava konusunun (kar-zarar talebi) detaylı analizini içerir.
- **Şahsi Yaralanma İddiaları/Motorlu Taşıt Kazaları:** Bir adli muhasebeciye, taşıt kazasından kaynaklanan mali kaybın miktarının belirlenmesi için de başvurulabilir. Tıbbi yolsuzluk (yanlış teşhis, görevi kötüye kullanma) ve haksız işten çıkarma davaları, sonuçta oluşan mali kaybın belirlenmesine ilişkin benzer sorunları içerir.
- **İşin Durması/Sigortadan İstenebilecek Diğer Tazminat Talepleri:** Sigorta poliçeleri içerik ve şartlarına göre önemli ölçüde değişiklik arz eder. Burada adli muhasebecinin görevi, söz konusu durumun ve kayıplara ilişkin uygun hesaplama metodunun incelenmesi amacıyla poliçenin detaylı bir analizini yapmaktır. Davanın karara bağlanması sürecinde adli muhasebeciden, sigortalı bir kişinin veya sigorta şirketinin perspektifinden bakarak destek sağlaması istenir. Bu tür durumlara örnek olarak; işin durması, mal kayıpları ve iş görenin sadakatsizliği iddiaları gösterilebilir.
- **İşletme/İşgören Hile Soruşturmaları:** Bu çalışmalar daha çok hilenin varlığı, doğası ve boyutuna ilişkin saptamalar yapmaya yönelik prosedürler ve suçlunun tanımlanmasıyla ilgilidir. Bu da personelle yapılacak mülakatları ve belgelere dayanan kanıtların detaylı incelenmesini gerektirir.

- **Boşanmalarla İlgili Mali Anlaşmazlıklar:** Boşanma avukatları da, aktiflerin küçük gösterildiğine veya pasiflerin (borçların) abartıldığına dair şüpheleri nedeniyle adli muhasebecilere başvururlar. Adli muhasebecinin görevi, malvarlığının izlenmesi, tespiti ve değerlendirilmesidir.
- **İşletmenin Mali Kayıplarına İlişkin Davalar:** Burada adli muhasebecilerin, sözleşme uyuşmazlıkları-ihlalleri, işletmelerle ilgili birleşme veya ayrılma davaları, iflas davaları, işletme değerlemeleri, inşaatla ilişkin iddialar, istimlak, ürün sorumluluğu veya marka ve patent hakkının yetkisiz kullanımı ile ilgili kayıplarla ilişkin sorumluluklar üstlenmesi söz konusudur.
- **Mesleki İhmal:** Adli muhasebeci bu tür sorunlara iki açıdan bakabilir.
 1. Teknik Açıdan: (Eğer davalı bir muhasebeci ise) Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerinin, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarının veya diğer standartların ihlali,
 2. Kayıpların hesaplanması açısından.
- **Arabuluculuk ve Tahkim:** Adli meselelerle yakından ilgili olduklarından adli muhasebeciler özel eğitim almışlar ve Alternatif Karar Mekanizması (Alternative Dispute Resolution-ADR) servisini kurmuşlardır. Bu ADR servisi; hem arabuluculuk hem de tahkim hizmetlerini içerir ve bireyler ve şirketlere en uygun zaman zarfında, en asgari kesinti ile uyuşmazlığın çözülmesi yardımı yapacak şekilde düzenlenmiştir.

6. BİR ADLİ MUHASEBE İŞLEMİ AŞAMALARI

Her adli muhasebe görevi kendine özgüdür. Bu nedenle, adli muhasebe işlemine yaklaşım ve izlenecek yollar da özel olacaktır. Bunun yanında genel olarak, adli muhasebe işlemi aşağıdaki adımları içerir (forensic-accounting, 2005).

- a) **Müşteri ile Buluşma:** Bu işlem mevcut durumun, olayın içindeki aktörlerin ve sorunların anlaşılması açısından yardımcı olacaktır.
- b) **Çatışmanın Tespiti:** Taraflar ortaya çıkar çıkmaz, hemen bir uyuşmazlık kontrolü yapılmalıdır.
- c) **Öncül (Başlangıç) Araştırması:** Detaylı bir eylem planı (dava taslağı, yapılacak işler) yapmadan önce, ön bir araştırma yapmak her zaman faydalıdır. Sorunun daha iyi anlaşılması açısından, bu öncül araştırma sonraki planlar için örnek olacaktır.
- d) **Bir Eylem Planı Hazırlanması:** Bu plan müşteri ile görüşerek ve öncül araştırmayı yaparak elde edilen verilerin, hedeflerin ve hedeflere ulaşmak için yararlanılacak metodolojinin en iyi şekilde kullanımını sağlar.
- e) **Doğru Kanıtların Elde Edilmesi:** Davanın niteliğini temel almak kaydıyla, dokümanların tespiti, sayısal veriler, aktifler, kişi veya kurum ve olayın gerçekleştiğine dair kanıt veya bilirkişi raporlarının incelenmesi bu kapsamda yer alır.
- f) **Analiz:** Analiz davanın niteliğine göre, aşağıdaki maddeleri de içerebilir:

- Mali kaybın hesaplanması
 - Muamelelerin özeti
 - Aktiflerin takibe alınması
 - İskonto oranlarından faydalanılarak şimdiki(cari) değerlerin bulunması
 - Analizin grafik ve tablolarla açıklanması
- g) Raporun Hazırlanması:** Rapor; görevin niteliğine, araştırmanın kapsamına, uygulanacak yaklaşıma; kapsamın, bulguların veya fikirlerin limitlerine (sınırlarına) göre çeşitli bölümlere ayrılarak hazırlanacaktır. Raporda, bulguların uygun bir şekilde desteklenmesi ve açıklanması için çizelgeler ve grafikler de bulunacaktır.

7. ADLİ MUHASEBECİLİK EĞİTİMİ VE MESLEK MENSUBU OLMA

Adli muhasebecilik, “US.News&World Report”un son zamanlarda Amerika’daki 8 en güvenli kariyerlerinden biri olarak kabul ettiği (8 Şubat 2002); ve SmartMoney Magazine’ in gelecek 10 yıl içinde yüz bin doların üzerindeki ücret potansiyeliyle on yeni meslekten biri olarak kabul ettiği bir meslektir (forensic-accounting-information, 2005).

Muhasebe mesleğinde adli muhasebenin payı, son zamanlarda dergilerde konuyla ilgili yayınlanan makale sayılarının kanıtlandığı gibi son birkaç yılda önemli derecede artmıştır. ABI/Inform elektronik işletme veri tabanındaki “Adli muhasebe” veya “Adli Muhasebeci” ile ilgili yapılan bir araştırmada 1986 yılı ile 1990 yılları arasında 6 kaynağa, 1991 ile 1995 yılları arasında 48 kaynağa ulaşılmıştır. Daha fazla muhasebecinin artan ilgisi, adli muhasebenin kurumsal çerçevesinin oluşumunu zorlamıştır (Lawrence, 1999:173).

Bu kurumsal çerçevenin oluşumunda gerek adli muhasebe eğitimine üniversitelerde yer verilmesi, gerekse bu mesleğin standardizasyonu için çalışan çeşitli kurumların oluşumu etkili olmuştur. Konu aşağıda iki açıdan incelenecektir:

a) Eğitim: Birçok profesyonel adli muhasebecinin Yeminli Hile Müfettişi (CFE) veya Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA) gibi mesleki bir belgesi vardır. Florida Atlantik Üniversitesindeki Master programları 9 adli muhasebe kursu (ders dizisi) içermektedir. ABD de belgeli bir adli muhasebeci olabilmek için lisans eğitimi yanında çeşitli aşamalardan geçilmektedir (Bozkurt, 2000a:60-61):

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

ACFE adli muhasebecilik ve hile denetçiliği konularında yaygın hizmetler vermekte, eğitimler ve seminerler düzenlemekte, yayınlar yapmaktadır. 25.000’e yakın kayıtlı meslek mensubuyla dünyada bu alanda faaliyet gösteren kurumlar arasında en

önemlisi olarak kabul edilmektedir. ACFE meslek sınavlarını dört ana bölümde yapmaktadır:

- Finansal işlemler
- Araştırmacılık
- Yasal unsurlar
- Suç bilimi

Sınavlarda başarılı olabilmek için normal lisans düzeyinde alınan eğitim yeterli olamamaktadır. Bu nedenle bir ek eğitimin sisteme monte edilmesi gerekmektedir. Örneğin ABD’ de muhasebe eğitimindeki değişimler ve adli muhasebecilik veya hile denetçiliğine artan talep yüksek eğitim kurumlarının programlarını gözden geçirmeye itmiştir. Bunun sonucu adli muhasebe eğitimi normal muhasebe eğitimine monte edilmeye başlanmıştır.

Adli muhasebe mesleğini sisteme kazandırmak için gerekli eğitimin üniversite programlarına çeşitli şekillerde monte edilmesi olasıdır :

- Normal lisans programına gerekli derslerin eklenmesi,
- Ayır bir yüksek lisans programı oluşturulması,
- Bir kurs programı oluşturulması.

Adli muhasebeye bazı batı ülkelerinde muhasebe eğitiminin bir parçası olarak, örnek olaylarla yer verilmektedir. Aşağıda kısaca yer verilen olay incelemesi, gerçek bir adli muhasebe davasında adli muhasebeci olarak yer alan yazarlar tarafından geliştirilmiştir (Coller vd, 2003:1-26):

“Mooresville Honda şirketi: bir adli muhasebe davası”

Olay, 1972-1992 tarihleri arasındaki dönemde Amerikan Honda Motors şirketi ile Honda bayileri arasında rüşvet ve meşru olmayan birtakım hediyelerin verilmesi ve alınması ile ilgilidir. Buna göre, Honda arabalarının çok rağbet gördüğü 80’li yıllarda birçok Honda bayisi, fabrikadan en iyi araba tahsisatını temin etmek için Honda yöneticilerini hediyelere boğmuşlardır. Sonuçta Honda şirketi haraç yemek, rüşvet almak, hukuka engel olmak suçlarından yargılanmış, olay bazı bayilerin yeni Honda otomobillerinin dağıtımındaki artışa karşılık dürüst bayilerin rüşvetçilik sonucu elden kaçan yüksek talepli otomobil satışlarından elde edebilecekleri karlardan mahrum kalmaları ile son bulmuştur. Dürüst bayilerden biri olan Mooresville Honda şirketi, American Honda Motors şirketine ve diğer davalılara, kaybedilen (mahrum kalınan) karların tazmin edilmesi amacıyla dava açtı. Mooresville bu yasa dışı işe karışmadıkları için rüşvetçilik olayının kendilerine miktar bakımından, özellikle de popüler model ve renk bakımından daha az pay verilmesine mal olduğunu iddia etti. Amerikan Hondanın ve diğer davalıların savunma avukatı, yıllık zararların hesaplanması için, satıştan çekilen yıllık araç sayılarıyla, yeni araç başına düşen yıllık işletme karlarının çarpılmasını önerdi. Böylece 13 adet yıllık meblağın toplanmasıyla Moorvillenin uğradığı toplam zarar ortaya çıkacaktı.

Mooresville bu görüşe üç şekilde karşı çıktı. İlk olarak, Brüt karın, alıkonan her bir araçtan sağlanabilecek ilave karı, işletme karından daha iyi hesaplayacağı belirtildi. İkinci olarak, yeni araç satış karlarının, finansman, sigorta ve diğer satış bağlantılarından alınacak gelirler hesaba katılmadığı için toplam satış zararını olduğundan küçük göstereceği, aynı zamanda yeni araç alımlarıyla ilişkili olan kullanılmış araç satışlarından ve servis-parça-donanım gibi ikinci dereceden işlerden gelecek olan karların kaybının da göz ardı edildiğini belirtti. Son olarak yıllık kar kaybının tarihi dolarlarla belirtildiği basit bir tahminin, ilk yıllardan itibaren kaybedilen karın yeniden yatırıma dönüştürülebileceği gerçeğini göz ardı ettirdiğini iddia etti.

Bu vaka çalışmasında öğrencilerden istenen maliyet tahmini, maliyet-hacim-kar analizi ve paranın dönemsel değeri hakkındaki bilgilerini kullanarak 1992 yılsonu itibariyle Mooresvillenin kaybettiği karı hesaplamalarıdır. Öğrenciler bir adli muhasebeci gibi çalışarak, aşağıdaki hususları dikkate alan bir rapor hazırlayacaklardır.:

- Zararın tahminini yaparken kullanılan yaklaşımları ana hatlarıyla gösteren ve açıklayan, mahkemeye verilmek üzere bir dava özeti: Bu özete şu hususlar dahil edilmelidir:
 - _ Analizin genel bir taslağı,
 - _ Yeni araç satışlarına ilişkin kar kaybını ölçmede kullanılan sayısal metod veya formüller,
 - _ Yeni araç satışlarının servis ve parça departmanları ile kullanılmış araç departmanına yapacağı etkinin analize nasıl dahil edildiği, (Zira yeni araç satışı, takas yoluyla, kullanılmış araç satışını da etkilemektedir.)
 - _ Yıllık toplam kar kayıplarının toplayarak 31 Aralık 1992 tarihli itibariyle tek bir rakama nasıl dönüştürüldüğü.
- Mooresvillenin sunduğu verilere dayanarak toplam kar kaybının geliştirilen yaklaşım doğrultusunda bulunması
- Yapılan hesabın aşırı veya noksan olmasına neden olabilecek faktörler
- Yıllık yasal faiz oranı belirli olmasaydı, uygun oranın ne olabileceği.

Öğrenciler, bu olayı çözebilmek ve mahkemeye tazminat tutarını bildirebilmek için, öncelikle Honda şirketi ile ilgili gerekli genel bilgilere ulaşmışlardır.(Yıllık satışlar,arz,talep miktarları,satış fiyatı,kullanılmış araç satışları,servis, parça departmanının satışa bağlı gelirleri(sigorta ve finansmandan kazanılan komisyonlar) Belirlenecek kar kayıpları, Mooresvillenin yeterli miktarda araç tahsisatı almış olsaydı, gerçekleşmesi beklenen gelir artışı ile maliyet artışı arasındaki farkı temsil etmektedir. Öğrenciler, yeni araç satışı, kullanılmış araç satışı ve parça-servis departmanına ilişkin verilerden hareketle, maliyet/gelir fonksiyonları kullanarak maliyet ve kar hesaplamaları yapmışlardır. Maliyet tahmin teknikleri, özellikle regresyon usulü, nakit akışı hesaplamaları(tahminleri)yapabilmeleri için; ve faiz faktörü de paranın dönemsel değerini ayarlarken dikkate alınması gereken etkenlerdir. Burada öğrenciler şu konulardaki sınırlamaları da dikkate almışlardır:

- Mooresville Honda kendisine tahsis edilecek ilave otomobilleri satabilir miydi? Ne kadar fiyata satardı?
- Mooresville sabit masraflara ilave olarak herhangi bir harcama yapmamak şartıyla artan satış kapasitesini kontrol edebilir miydi?
- Regresyon yöntemini kullanmak hesaplamalara bir sapma veya önyargı ekler mi?

Bu sorulara yanıt bulmak için Amerikan ekonomisi ve Honda'nın işletme politikası hakkında bilgi sahibi olmak gerekmektedir.

Bu örnek olay, öğrencilere maliyet tahmini, maliyet-hacim-kar analizi ve paranın dönemsel değerine ilişkin bilgi ve becerilerini eşsiz bir suni ortamda kullanma fırsatı sağlar. Amaç öğrencilerin konulara ilişkin bilgi ve kavrayışlarını ve karar vermede muhasebe verilerinden yararlanabilme becerisini arttırmaktır. Sonuçta yönetim ve idari muhasebe kavramlarının ve prosedürlerinin uygulama alanının sağlanması hedeflenmektedir.

Örnek olay incelemesi, adli muhasebecilerin temel özelliklerinden olan eleştirel düşünme becerilerini geliştirmeye yardım edecek yüksek düzeyde kavramsal ve analitik düşünceyi içerir. Yine vaka incelemesi, muhasebecilik mesleğine yeni adım atanlar için Amerika Yetkili Kamu Muhasebecileri Kurumu tarafından da salık verilen temel yeterliklerden üç tanesine –karar vermede model alma, problem çözme, iletişim- açıkça işaret eder (AICPA, 2002).

b) Adli Muhasebede Standardizasyon ve Üyelik Stratejileri

Geleneksel olarak adli muhasebe alanındaki üyelik yasal olmayan kurallar üzerinde temellendirilmiştir. Mahkeme salonu tecrübesi ve kişisel özellikler üzerindeki önem adli muhasebecilerin kiralanmasındaki temel faktördür. Bu mesleğin kredibilitisini artırmak, profesyonel yönetmeliğin oluşumunu etkilemek amacıyla Kanada' da çeşitli kurumlar faaliyet yürütmektedir. Örneğin, CICA (The Canadian Institute of Chartered Accountants), CA (The Chartered Accountant), CR-NACFE (National Association of Certified Fraud Examiners) vb. Bunlar içinde özellikle CR-NACFE üyelik için deneyim ve çalışmanın gerekli olduğu, özel, kara dayalı bir kuruldur. Teksas merkezli bu organizasyon, hayatın her kesiminden, avukatlar, muhasebeciler, sanayide çalışanlar ve bankerler gibi meslek gruplarını kapsamaktadır. Kurul genel yaklaşımında yolsuzlukları ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Üyelik için gerekli olan; hem uygulamayı hem de hukuk, hile keşfi gibi teorik kursları kapsayan çok disiplinli iki yıllık bir programdır. CICA ise, hem mülakatlar, teftişler ve yayınlar yoluyla hem de meslek dışında üniversiteler ve hükümetlerle bağlantılar sayesinde profesyonel muhasebe hakkındaki bilginin kontrolünü egemenliği altına almaktadır. Bu durum CICA'yı üyelik kural ve stratejilerinin güçlü bir sponsoru ve koruyucusu haline getirmiştir. Diğerleri ise Kanada' da görece olarak yenidirler.

Adli muhasebe uygulama standartlarının gelişimi, geliştiği alanda karmaşık kurumsal çerçeveyi yansıtmaktadır. Adli muhasebe iki örgütsel alanın kesişmesinde meydana geldiği için (muhasebe-hukuk) uygulama standartlarının yasallığı her iki mesleğin taleplerinin sağlanmasına bağlıdır.

Adli muhasebe uygulamasını sistematize etme amacı taşıyan iki strateji vardır. İlk olarak, büyük muhasebe firmaları önemli adli muhasebe uygulamaları gerçekleştirmeye teşebbüs ettikleri için kendi firmaları içinde nitelikli pratisyenlerin sayısını artırdığından dolayı eğitim programlarını geliştirmektedirler. İkincisi uzmanlaşmaya bağlı üyelik stratejileri, profesyonel seviyedeki uygulama standartlarının yasallaştırılmasına doğru simültane bir hareketi oluşturmuştur. CICA ve CR-NACFE gibi organizasyonlar, eğitimde ve adli muhasebecilere yetki verilmesinde yasal bir rol üstlenebilmek için yasallaştırılmış eğitim programları geliştirmektedirler. Firmalar tarafından verilen kurs ve seminerler geniş ölçüde mahkeme sunum hüneryeri ve durum analizine odaklanmaktadır (Lawrence, 1999:173-185).

Kanada’ da ki İmtiyazlı Muhasebeciler Birliği (CICA), Alliance’ı (Araştırmacı ve Adli Muhasebecilik Mükemmellik Paketi-The Alliance for Excellence in Investigative and Forensic Accounting) finansal araştırma alanında mükemmelliğe cesaretlendirmek için kurmuşlardır. Adli Muhasebe ve Mali Dava Desteği Servisleri de bu İmtiyazlı Muhasebeciler tarafından desteklenir. Bu kuruluşun bir amacı da uzmanlık sertifika programı kurmak ve yönetmektir. Kanada’ da Araştırmacı ve Adli Muhasebecilikte (CA-IFA) uzmanlaşmak isteyenler, sertifika almak için bir Diploma Programına katılmak ve geçmek zorundadırlar (forensic-accounting, 2005).

Diğer bir grup olan NAFA (National Association of Forensic Accountants-Adli Muhasebeciler Ulusal Birliği) üyelerine adli hizmetlerini sigorta şirketlerine pazarlarken destek olmak için kurulmuştur. En genç grup olan ACFE (American College of Forensic Examiners-Amerika Adli Müfettişler Okulu) ise duruşmalarda adli muhasebecilik yoluyla destek sağlayan CPA (Certified Public Accountant-Yeminli Halk Muhasebecisi) ların daha fazla donanımlara sahip olabilmesi için yeni bir eğitim, sınav ve sertifika şeklinde bir metot geliştirmiştir (Crumbley, 1995:25).

8. SONUÇ

Muhasebe mesleğinde sık sık gündeme getirildiği gibi, meslekte değişme yaşanmakta, eski uygulamalar artık günümüzde hızla geçerliliklerini kaybetmektedir. Meslekte başarılı olabilmek için muhasebecilerin çağın koşullarına uygun hareket etmeleri ve kendilerini yenilemeleri gerekmektedir.

Muhasebe mesleğinin faaliyet alanının genişlemesiyle beraber, muhasebe ve denetim alanında yeni denilebilecek bir meslek türü ortaya çıkmıştır. Adli muhasebeci olarak ifade edilen bu meslek mensupları, denetleme ve inceleme becerilerini kullanarak, herhangi bir konudaki soruşturmanın yürütülmesine ve sonuçlanmasına yardımcı olurlar. Bu yardım, dava konusu oluşmadan hile denetçiliği şeklinde yolsuzlukların ortaya çıkarılması noktasında olabileceği gibi, mahkemeye intikal etmiş davalarda avukatlara yardımcı olacak analizler yapmak veya uzman şahit olarak görüşünü bildirmek şeklinde de olabilmektedir.

Adli muhasebecilik mesleği, toplumun muhasebecilik mesleğine bakış açısını da değiştirmektedir. Çoğu muhasebecinin orijinal fikirlerden yoksun saymanlar ve hesapçılar olduğu zannedilir. Hepsinden öte, bu hesap uzmanlarını herkes, tekdüze hayat-

larını daracık odalarda ve tozlu hesap defterleri arasında derin derin düşünerek geçiren, gözlüklü kişiler olarak tanır. Son yıllarda olaylara daha kuşkulu yaklaşan, daha cesur hesap uzmanları yetişmiştir. Bu muhasebeciler, kayıtları, verileri hemen kabullenmezler. Uluslar arası Organize Robert Hall Kurumu, FBI tecrübesi olan ve hile keşfine ilişkin yetenekleri olan CPA'lara (Sertifikalı Kamu Muhasebecisi) olan talebin çokluğunu bildirmektedir.

Türkiye'de de ekonomide, toplumda ve iş hayatında kişilerin neden olduğu suç oranları giderek artmakta ve avukatlar davalarında uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar. Söz konusu suç oranlarının en aza indirilmesi ve önlenilmesi noktasında adli muhasebecilere gereksinim duyulmaktadır. Ülkemizde görece yeni olan bu kavrama yakın olarak, iç denetçi, bağımsız denetçi gibi çeşitli meslek mensupları mevcuttur. Ancak genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci, bağımsız denetçi ve iç denetçilerle adli muhasebeciler arasında farklar söz konusudur ve adli muhasebecilik mesleği daha geniş kapsamlıdır. Özellikle hilelerle savaşmada bu denetçilerden başarı beklemek zordur.

Nitekim 2004 yılında ülkemizde denetim firmaları üzerinde yapılan bir araştırmada, denetçilerin hileler konusuna yeterli önemi vermedikleri ortaya çıkmıştır. Araştırmaya göre, denetçilerin yaklaşık %60'ı önemli bir hileden dolayı denetim raporunda olumsuz görüş bildirmemektedirler. Yine % 40'lık bir kesim hile konusundaki yasal düzenlemeleri yeterli bulmaktadır (Kiracı, 2005:120-121).

Normal bir denetçi ile adli muhasebeci arasındaki temel fark, pek çok denetçinin sadece belgeleri bunları destekleyen belgelerle eşleştirmeleri ve bunu yeterli görmeleridir. Adli muhasebeciler ise, önemsiz belge varlığının ötesine geçmeli ve bu belgenin sahte ya da hileli olup olmadığını, ödemelerin bir çağrışımında bulunup bulunmadığını ve belgelerin bütün yönleriyle düzgün olup olmadığını belirlenmesine yönelmelidirler.

Son söz olarak şu söylenebilir ki, "Muhasebeciler sayılarla ilgilenir, adli muhasebeciler sayıların da ötesiyle ilgilenir".

KAYNAKÇA

- AICPA, (2002); Core competency framework for entry into the accounting profession. Available at: <http://www.aicpa.org/edu/corecomp.htm>
- Arzova, B. (2003); "İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 20, Kasım, s. 120-124.
- Bozkurt, N. (2000a); "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan "Adli Muhasebecilik", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 8, Sayı 94, Ekim, s 56-61.
- Bozkurt, N. (2000b); "İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, Sayı 92, Ağustos, s. 63-68.
- Bozkurt, N. (2000c); "Mali Tablolarda İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Yıl 9, Sayı 12, Nisan, s. 16.
- Coller, M., G. Harrison., W. Glenn, E. Spiller, (2003); "Mooresville Honda Company: a case in forensic accounting", *Journal of Accounting Education*, April, s. 1-26.
- Crumbley, D. L., (1995); "Forensic Accountants Appearing in the Literature", *New Accountant*, Glen Head, Apr., Vol. 10, Is. 7, s. 23-25.
- Crumbley, D. L., H. S. Kratchman., L.M. Smith (2004); "Sherlock Holmes and Forensic Accounting". acct.tamu.edu/kratchman, s. 1.
- Erdoğan, M. (2001); "Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Yıl 1, Sayı 3 (Ocak).
- Hunter, J. (1995); "Forensic Accounting-How to Investigate Financial Fraud", *the Internal Auditor*, Altamonte, Springs, Apr, Vol. 52, Is. 2, s. 14.
- İbiş, C. (2002); "Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği", *XVII.Türkiye Muhasebe Kongresi*, İstanbul, 10-12 Ekim, s. 37.
- Kırılıoğlu,H. ve N. Akyel, (2004); "Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 23, Temmuz, s. 31-32.
- Kıracı,M. (2005); "Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*,Yıl 4, Sayı 14 (Ocak), s. 120-121.
- Lawrence, B. T. (1999); "Institutional Strategy", *Journal of Management*, Vol:25, No 2, s. 173-185. www.forensicaccounting.com/one.htm, 2005.
- www.forensic-accounting-information.com/forensic-accounting-careers.htm, 2005.