

ADLİ MUHASEBE VE KARAR ALMA ARASINDAKİ İLİŞKİLERİN FİNANSAL KARARLAR AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE RELATIONS BETWEEN FORENSIC ACCOUNTING AND DECISION MAKING IN TERMS OF FINANCIAL DECISIONS

Dr. Arzu AL*

ÖZ

Bilgi toplumu sürecini yaşadığımız günümüzde her gün bir yenilikle karşılaşmakta olup teknolojik gelişmeler sayesinde, bilgiye ulaşım daha da kolaylaşmaktadır. Bu gelişmelere bağlı olarak, toplumun yapı taşı olan işletmeler, her an değişimler ve bilinmezlikler içinde faaliyetlerini sürdürmek varlıklarını korumak zorundadır. Bu durum işletmelere birçok kolaylık ve olanak sağlamakla birlikte finansal sorunların, suçların sayısının ve çeşidinin artmasına neden olmakta ve işletmelerde ciddi finansal ve hukuksal kararların alınmasını gerektirmektedir. Bu sorunlarla ve suçlarla mücadele etmek ve bunları önleyebilmek için geleneksel yöntemler yetersiz kalmaktadır. Bu noktada, geniş bir kapsama sahip olan adli muhasebe; muhasebe, finansman, araştırma-geliştirme, hukuk disiplinlerini kapsayan ortak bir alan yaratarak uygulama bulmaktadır. Başta ABD. ve Avrupa olmak üzere uygulama alanı bulan ve gelişmiş olan adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği, ülkemizde günlük hayatımıza girmiş olmasına rağmen, henüz önemi tam olarak anlaşılammış ve tam bir temele oturtulmamıştır. Buradan hareketle; bu çalışmanın amacı, adli muhasebe ve karar alma arasındaki ilişkilerin özellikle, işletmelerde alınan finansal kararlar açısından değerlendirilmesi ve adli muhasebe konusundaki eksiklerin giderilmesine yardımcı olmak olarak seçilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe-Finans, Denetim, Hukuk, Adli Muhasebe.

ABSTRACT

Nowadays we live in an information society that every day we are facing an innovation and it is even easier access to information by technological advances. Due to these developments, businesses, which are the building blocks of society, must carry on their activities and protect their assets in changes and

* Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Finansman Anabilim Dalında doktorasını tamamlamıştır.

obscurity. This situation provides many convenience and opportunities to the businesses. On the other hand, it causes to increase in financial problems and types of crimes and requires taking serious financial and legal decisions in businesses. Traditional methods are inadequate to struggle with these problems and crimes and to prevent them. At this point, forensic accounting, which has a wider scope, is creating a common area that covering disciplines of accounting, finance, research-development (R&D) and law. Forensic accounting and forensic accountancy profession have been developed particularly in United States and Europe. Although this concept has become part of our daily life, it is not yet fully understood and settled in our country. Hence; the purpose of this article is to evaluation of the relations between forensic accounting and decision making especially in terms of financial decisions that are taken in business and to help to overcome the deficiencies on forensic accounting.

Keywords: Accounting-Finance, Auditing, Law, Forensic Accounting.

1. GİRİŞ

Bilgi toplumu sürecini yaşadığımız günümüzde sürekli bir yenilik ortaya çıkmakta olup, gelişen teknoloji sayesinde her tür bilgiye ulaşım kolaylaşmakta ve buna bağlı olarak da toplum, her an bir yenilikle ve bir bilinmezlikle karşı karşıya kalabilmektedir. Toplumun yapı taşı olan işletmeler, bu belirsizlik ortamında çeşitli risklerle karşılaşarak yenilenen ve gelişen teknolojiye ayak uydurmaya çalışmaktadırlar (Karacan, 2012, 106). Bilgi ve iletişim teknolojileri alanında yaşanan gelişmeler dünyaya hızla yayılırken beraberinde birçok kolaylıkları getirmekle birlikte finansal suçları da arttırmaktadır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009, 18). Buna bağlı olarak da suçun ortaya çıkması/çıkartılması da yeni bir boyut kazanmakta olup bu suçları, hileleri ve usulsüzlükleri ortaya çıkarabilmek için, daha fazla uzmanlaşma ve eğitime ihtiyaç duyulmuş, bu konuda uzmanlık eğitimi almış, konuyu gerek muhasebe gerekse hukuk açısından değerlendirebilecek kişilere (adli muhasebeciler) olan gereksinme artmıştır (Keleş ve Keleş, 2014, 55).

Günümüzde giderek önem kazanan bir bilim dalı olarak adli muhasebe, muhasebenin hukuk sürecinde kullanılması temeline dayanmaktadır. Diğer adli bilimlere benzer olarak yasal sorunların çözülmesini amaçlayan adli muhasebe, denetim, finans, muhasebe vb. bilimsel uygulamaların yargılama süresi boyunca kullanılması şeklinde gerçekleşmektedir. Adli muhasebe, özellikle medeni hukuk ve ceza hukuku alanlarında ortaya çıkan yasal sorunları çözü-

me ulaştırmakta olup, şişletmelerde sũrekli artış gũsteren hile ve yolsuzluklar nedeniyle her geçen gũn daha da önem kazanan bir bilim dalı haline gelmiştir. Son yıllarda ABD., Kanada ve AB. lkelerinde daha çok uygulama alanı bulan adli muhasebecilik mesleği, ülkemizde (duyulan ihtiyaa rağmen) henũz tam anlamıyla uygulanmaya başlanamamıştır (abuk ve Yũcel, 2012, 28).

Muhasebe sistemi ile hukuk sisteminin bir arada çalıştığı bir bilim dalı olarak adli muhasebe ve adli muhasebecilik, şişletmelere soruşturmalarında ve şişletme bũnyesinde alacakları her tũrlũ kararlarda çeşitli destekler (idari destek, dava desteği, bilirkişilik desteği) sağlayan bir meslek haline gelmiştir. Bu nedenle, bu çalışmada temel amaç, ülkemizde henũz mesleki anlamda tam olarak uygulama alanı bulamayan adli muhasebenin, özellikle şişletmeler bũnyesinde çeşitli kararlar alınırken (finansal, yönetsel, üretim, satış, pazarlama ve hukuksal kararlar) nasıl kullanıldığını olabildiğince ayrıntılı bir şekilde incelemektir. Bu amaç doğrultusunda öncelikle muhasebe ve adli muhasebe hakkında genel bilgiler verilmiş olup, bu iki bilim dalı arasındaki ilişkiler hem genel muhasebe hem de muhasebe denetimi ve raporlama açısından derinlemesine incelenmiştir. Sonrasında ise adli muhasebenin şişletmelerde karar alma üzerine etkileri finansal açıdan ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Sonuç kısmında genel bir değerlendirme yapılarak çeşitli öneriler sunulmuştur.

2. MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBE HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Özellikle 1980'li yıllardan itibaren yaşanan bũyũk şirket skandalları (Enron, Worldcom, Adelphia ve Xerox vb.) nedeniyle, sunulan finansal tablolara ve muhasebe kayıtlarına olan gũven azalmıştır. Bu da mevcut dũzenlemelerin gũzden geçirilmesine, yeni dũzenlemeler yapılmasına ve şirketlerin finansal durumları değerlendirilirken, muhasebe ve denetim ile muhasebeci ve denetçilere dũřen rolũn ne kadar ciddi olduğunun anlaşılmasını sağlamış ve skandalların önlenme çabaları başta ABD. olmak üzere gelişmiş ülkelerde önemli bir meslek alanının (adli muhasebecilik mesleği) oluşmasına ortam hazırlamıştır (Karacan, 2012, 109). Adli muhasebeciliğin bir meslek olarak ortaya çıkmasında ve ilerleyen sũrete bir uzmanlık haline dnũřmesinde etkili olan faktörler genel olarak şunlardır (Pazarçeviren, 2005, 3):

- ✓ *Ticari işlemlerin giderek karmaşık hale gelmesi nedeniyle bireylerin ve kurumların mahkemeye başvurma oranı artmıştır;*
- ✓ *Toplumda; birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkiler ilerleyen sũrete daha çok sorunun yaşanmasına neden olmuştur;*

- ✓ *İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzlukların artması, yolsuzlukların ortaya çıkartılmasını ve de önlenmesini zorlaştırmıştır;*
- ✓ *Yapılan işlemlerdeki ve tutulan kayıtlardaki başarısızlığın sayısı her geçen gün artmakta ve büyük tutarlara ulaşmaktadır;*
- ✓ *Hem avukatlar hem de mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar.*

2.1. MUHASEBENİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Para ile ölçülebilen faaliyetlerini kontrol altında tutabilmek, izleyebilmek ve sonuçlarını çıkarabilmek isteyen işletmeler muhasebeden faydalanırlar. Çünkü bu parasal faaliyetlerini muhasebe defterlerine kayıt etmeleri, aynı özelliklere sahip işlemleri sınıflandırmaları, işletmeden bilgi edinmek isteyen taraflara bilgi vermeleri ve bu bilgileri özetleyerek raporlamaları, analize tabi tutarak yorumlamaları gerekir (Aslan, 2009, 38). Muhasebe, işletmelerin bu ihtiyaçlarını en doğru şekilde karşılayacak olan bilim dalıdır.

2.1.1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Bir bilim dalı olarak ticari ve ekonomik faaliyetleri inceleyen muhasebenin tarihi insan ile başlamaktadır. İlk çağlarda muhasebe, kendini kilden tabletler üzerinde hesaplama, komisyon ve ortaklık sözleşmeleri, makbuzlar vb. olarak göstermiştir. Sonraki süreçte ise; devlet hazinelerine ayın (mal) ve para olarak yapılan teslimler, işçi ve memur ücretleri, ambar giriş ve çıkışlarının sayılması, tahsilât ve tediye işlemlerini içeren yazıtlar olarak ortaya çıkmıştır. Ortaçağa gelindiğinde defter tutma tekniği gelişmiş, kredili işlemlere başlanmış ve ekonominin yapı taşı olan işletmeler tam anlamıyla kendisini göstermiş olup, özellikle çift taraflı kayıt usulünün bulunarak kullanılması ve Luca Paciola'nın "Summa Arithmetica" adlı eseri muhasebenin gelişim sürecini hızlandırmıştır. 19. yüzyılda altın çağını yaşayan muhasebede işletme içi değer hareketlerinin ön plana çıkması sonucu; planlama, kontrol ve karara dönük bilgiler üretilerek maliyet muhasebesi, muhasebe denetimi ve raporlama teknikleri gibi konular önemini arttırmıştır. Bunun yanı sıra bilgi ve belge düzeni ile kayıt düzeninde büyük gelişimler yaşanarak, bilgisayarların da sürece katılımıyla birlikte muhasebeden beklenen tüm görevler yerine getirilmeye başlanmıştır. Nitekim işletme ilgililerinin (işletmenin sahip ve ortakları, satıcılar ve müşteriler, bankalar, sigorta şirketleri, diğer kredi kurumları, işletmede çalışanlar, devlet ve genel olarak halk) bilgi gereksinimi giderilerek

mali tablolara ve kayıtlara duyulan güven artmıştır (Özkan, 1998, 454-455). Aynı zamanda ortaya çıkan ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmeler ve değişimlere bağlı olarak adli muhasebe; muhasebe-denetim-hukuk ve finans ortak alanlarında da stratejik önem kazandırmıştır. Örneğin Apple Bilgisayar ilk kurulduğunda iki kişiyle faaliyete başlamıştı. Daha sonra büyük bir ivme ile gelişerek bugün 1 milyar USD. tutarında bir ciroya ulaşmış olup (Whitehurst, 2003, 3); birçok adli muhasebe konusu olayı da yaşamıştır.

2.1.2. Muhasebenin Tanımı ve Özellikleri

Küçük işletmelerde sahip ve yöneticiler genellikle aynı kişiler olduğu için, bilgilerin kayıt ve iletişimi fazla önem taşımaz. Çünkü işletme sahibi bilgilerin çoğunu aklında tutabilir ve gerektiğinde kullanabilir. Ancak işletmelerin büyümesi faaliyetlerin genişlemesine, işletmenin sahiplik ve yöneticilik yetkilerinin farklı kişilere verilmesine neden olmaktadır. Buna bağlı olarak da düzenli, nitelikli bilgiye ve özellikle muhasebeye olan gereksinim artmaktadır (Ataman, 2005, 1). Bu durum önceleri muhasebenin sadece kayıtlama ve mali tabloların hazırlanması ve vergi ilişkilerin belirlenmesinde gereksinim duyulan bir disiplin iken, bugün analiz, karar alma ve kontrol/denetim hususlarında ki önemini de gün ışığına çıkartmış, hatta stratejik yönetim muhasebesinin (stratejik maliyet yönetimi) doğmasına neden olmuştur (Özkan, 2007, 58). Bu gelişmelere bağlı olarak, muhasebenin tanımı değişik şekillerde yapılmakta olup; bu tanımlardan bazıları şunlardır:

“Mali nitelik taşıyan mübadele işlemleri ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları para cinsinden sistemli bir biçimde teşhis, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleri ile ulaşılan sonuçları yorumlayarak ticari kişiliğin sahip ve ortaklarına, yöneticilere ve bu kişilikle ilişkisi bulunan diğer kimselere amaçlarına uygun faydalı bilgileri sağlayan sanat bilim ve tatbikattır.” (Özkan, 1998, 456).

“Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları (sermayesi ve borçları) üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen (mali) işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir.” (Genel Muhasebe, 2003, 9).

“Muhasebe, işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alınabilmesi için, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi

işlemidir.” (Ataman, 2005, 1). Bu çalışmada ekonomik açıdan yapılan muhasebe tanımı esas alınacak olup, bu tanım ise şöyledir (Altuğ, 2006, 5):

“Muhasebe, finansal (mali) özellik taşıyan ticari işlemler ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları, para cinsinden sistemli bir biçimde, saptama, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleriyle, ulaşılan sonuçları yorumlayarak ticari kişiliğin sahip ve ya da ortaklarına, yöneticilere ve bu kişilikle ilgisi, ilişkisi bulunan diğer kimselere, gereksinme duydukları uygun ve yararlı bilgileri sağlayan sanat, bilim ve uygulama düzenidir.”

Muhasebe kapsamı geniş olan bir bilim dalı olup, muhasebenin bölümlendirilmesinde esas olan şey faaliyetin türü ve muhasebeden beklenen amaçtır. Çeşitli şekillerde bölümlere ayırabileceğimiz muhasebeyi genel olarak şu şekilde bölümlendirebiliriz (Özkan, 1998, 459-460):

- ✓ Genel Muhasebe,
- ✓ Maliyet Muhasebesi,
- ✓ Yönetim Muhasebesi,
- ✓ Muhasebe Denetimi.

Ancak yazında eski anlayışı temsil eden bazı muhasebeciler maliyet ve yönetim muhasebesinin ayrı ayrı ele alınmasından ziyade birlikte kullanılmasının daha yararlı olduğunu ileri sürmektedirler. Bizim görüşümüz ise bu hususta maliyet ve yönetim muhasebesinin uzmanlaşma, iş bölümü ve gereksinimlerin kalite ve sayısının değişmesi sonucu bu ayrımın daha gerçekçi olduğudur. Hatta bugün stratejik maliyet yönetimi-yönetim muhasebesi de kendisini iyice hissettirmektedir (Özkan, 2007, 59-60).

İşletmelerin karlılığının, verimliliğinin belirlenmesinin yanı sıra faaliyetlerin planlaması denetimi ile gerçekleşen faaliyet sonuçlarının analizi ve yorumlanmasında da yöneticilerin en büyük yardımcısı muhasebedir. (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2011, 372),(Dinçer ve Fidan, 2009, 304). Günümüzde bilgisayarlı muhasebe ve kurulacak muhasebe bilgi sistemleri, yönetimin bu hususta kullandığı en yararlı araçtır (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2011, 372), (Çetin, 2012, 207), (Erol, 2012, 5).

2.2. ADLİ MUHASEBENİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Bilgi toplumu sürecinin yaşandığı günümüzde, toplumun bir parçası olan kurum ve kuruluşlar yaşanan yenilik ve bilinmezlikler karşısında hayatta kalabilmek ve mücadele edebilmek için yenilenen ve gelişen teknolojiye ayak

uydurmaya çalışmaktadırlar. Küreselleşme – globalleşme vbg., kavramlarla adlandırılan bir ortamın yaratılmasıyla, çok uluslu veya ulus ötesi şirketlerin artmasıyla yolsuzluklar da artmış olup; suç ve suç unsurlarıyla beraber suçun ortaya çıkması ve çıkartılması da başka bir boyuta geçmiştir. Bilgisayar teknolojilerinin kullanılması bilişim sektörü için avantajlar sağlamakla birlikte, kötü niyetli insanlar için de yeni alanlar yaratılmıştır. Bu suçları ortaya çıkarmak için konusunda uzmanlaşmış, konunun gerek hukuk gerekse de muhasebe boyutunu değerlendirebilecek olan kişilere duyulan gereksinim artmıştır. Bunun sonucu ticari hayatta hile ve yolsuzlukların tespitine odaklanmış, avukatlar ve muhasebeciler arasında bilgi alışverişi sağlayan bir muhasebe türü ortaya çıkmıştır (Bekçioğlu vd., 2013, 3),(Karacan, 2012, 106).

2.2.1. Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Geçmiş dönemler işletme faaliyetleri incelendiğinde, adli muhasebeciliğin yeni bir meslek olmadığı görülmektedir. Temelleri M.Ö. 3000’li yıllara dayanmakta olup; M.Ö. 3300-3500 yıllarında Mezopotamya ve Mısır’daki kil tabletlerin üzerine yazılan ticari işlemlerin ve bu tabletlerde yapılan bir kurcalamanın soruşturma konusu olması, adli muhasebeciliğin ilk örneklerindedir. 1800’lü yıllarda birçok avukatın müvekkillerine muhasebe hizmeti verdiği, hatta muhasebecilerin de ücret karşılığı uzman tanıklık yaptığı; 1900’lü yıllarda ise adli muhasebenin akademik yaşam konusu olduğu ve bu hususta çeşitli makalelerin yazıldığı yasal düzenlemelerin sayısının arttığı gözlenmiştir (Karacan, 2012, 106-107).

1946 yılında New York’daki Peloubet&Company yeminli mali müşavirlik şirketinin ortağı olan Maurice E. Peloubet hazırladığı çalışmasıyla¹ ilk defa **“Adli Muhasebe – Forensic Accounting”** kavramını kullanmıştır (Oberholzer, 2002). Bunu 1960’lı yıllarda ilk uzman ekonomik suç birimi olan Royal Canadian Mounted Police (RCMP.)’nin Kanada’da kurulması takip etmiştir. 70’li ve 80’li yıllar boyunca ekonomik suçların değerlendirilmesinde muhasebe tecrübesine ve uzmanlığına duyulan ihtiyaç artarak devam etmiş ve günümüze kadar gelmiştir (Karacan, 2012, 107). ABD., birçok Avrupa ülkesinde uygulama bulan (özellikle denetim noktasında) adli muhasebecilik mesleğinin önemi ülkemizde daha geç anlaşılmıştır. Adli muhasebeciliğin gelişmesi ve daha sağlam temellerle oturtulması için, hem yasal mevzuat değişikliklerinde yardımcı hükümler ihdas edilmektedir hem de akademik makale ve kitaplar yazılmaktadır.

1 “Forensic Accounting: Its Place in Today’s Economy – Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” adlı çalışmadır.

Bu kapsamda İSMMMO. tarafından 2009 yılından itibaren meslek mensuplarına yönelik sertifika programları (Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Eğitimi) düzenlenmektedir. 01.10.2011 yürürlük tarihli ve 6100 Sayılı HMK.'nin 293. maddesinde **“uzman görüşü”** kısmı düzenlenmiştir. Ayrıca 6102 Sayılı YTTK. ile **“özel denetçi”** tanımı getirilmiş olup; şirketlerde yapılabilecek hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması ve mahkeme aşamalarında özel denetçilerin atanması faaliyetleriyle adli muhasebecilik mesleğinin gelişimine katkı sağlanmıştır. Hatta Serbest Muhasebecilik (SM.), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM.) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM.) Kanunu ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde bilirkişilik faaliyet alanlarına vurgu yapılarak adli muhasebecilik mesleğine kaynak mevzuat oluşturulmaktadır (Bekçioğlu vd., 2013, 3),(Atmaca ve Terzi, 2012, 37-38).

2.2.2. Adli Muhasebenin Tanımı

Adli muhasebe ekonomik ve mali olayların gerçek yüzünü ortaya çıkarırken soruşturma ve araştırma tekniklerini kullanarak dikkatli, titiz ve metodolojik bir çalışma uygulayarak amacına ulaşmaktadır. Adli muhasebe için, yazında genel kabul gören tek bir tanım yapılamamış olup, çeşitli alanlara ve amaçlara yönelik olarak farklı şekillerde tanımı yapılmıştır. Örneğin; “Adli Muhasebe, muhasebe, denetim, finans, sayısal yöntemler, hukuk, davranış bilimleri, araştırma ve soruşturma gibi hünelerinin, kanıt toplama, analiz etme ve değerlendirmede kullanılması, bulguların raporlanması gibi hizmetlerdir.” (Bozkurt, 2010, 4).

Adli muhasebe; muhasebe, denetim, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri vb. alanlarda bilgi ve beceri sahibi olmayı gerektiren ve adli alanda kanıt oluşturacak nitelikteki bilgi ve belgeleri toplayarak, analiz etme ve değerlendirmeyi kapsayan bir disiplin olarak karşımıza çıkmaktadır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009, 31).

Belirli bir eğitim ve bilgi düzeyine sahip, yasal sistemin işleyişi konularında deneyimli ve alanında uzmanlaşarak görüşme ve rapor yazma tekniklerini çok iyi kullanma, bilirkişi tanıklığı yapma vb. özelliklere sahip olan kişilere de adli muhasebeci denir (Singleton and Singleton, 2010, 15). Adli muhasebecilik mesleği ise; muhasebe, denetim ve hukuk ilke, teori, standart ve tekniklerinin uyumunu sağlayarak hukuksal sorunlara çözüm sağlayan ve pek çok uzmanlık alanını bünyesinde bulunduran geniş kapsamlı bir meslek olarak tanımlanabilir (Çabuk ve Yücel, 2012, 70). Adli muhasebeciler, adli muha-

sebecilik mesleklerini yerine getirirken yaygın bir şekilde boşanma nafaka / tazminat davaları, ticari davalar, kişisel tazminat davaları, rüşvet, yolsuzluk ve hileli işlemlerle ilgili davalar ile ilgilendikleri için çalışma konularının kapsamı oldukça geniştir (Keleş ve Keleş, 2014, 56-57). Adli muhasebenin en çok kabul gören tanımı şöyledir (Gülten, 2010, 312):

“Mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili ihtilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır.”

Genel olarak adli muhasebe mesleğinin uygulama kapsamını diğer bir ifade ile adli muhasebecilik hizmetinin bileşenlerini üç başlıkta toplayabiliriz (Elitaş, 2012, 158-159),(DiGabriele, 2011, 390):

- ✓ **Dava Destek Danışmanlığı:** Adli dava öncesinde veya dava aşamasında hukuki problemlerin çözümünde sağlanan muhasebe desteğidir ve genellikle ekonomik kayıplarla ilgili davalar için uygulanır. Faydalı, güvenilir ve ilgili bilgiyi değerlendiren, finansal veriyi toplayan, analiz eden ve bu konuda görüşünü içeren bir rapor hazırlayan adli muhasebeci, ayrıca yeminli tanık olarak soruları hazırlayarak sorgulamayı yönlendirir.
- ✓ **Uzman Şahitlik (Bilirkişilik):** Toplumda yaşanan ve mahkemeye intikal etmiş uyuşmazlıklarda adli muhasebeci, uzman şahit (bilirkişi) olarak avukatlara, hâkimlere ve jüri üyelerine dava konusu olayın yorumlanması zor teknik yönüyle de bilgi vermektedir.
- ✓ **Hile Denetçiliği/Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek):** Hileli işlemlerin (işletme yönetici ve çalışanları tarafından yapılan hileler, yatırımlarla ilgili hileler, ticari rüşvet ve komisyonlar, banka işlemleri-elektronik fon transferi-kredi kartı ile ilgili hileler, bilgisayar ve internet yoluyla yapılan hileler vb.) saptanarak önlenmesi amacıyla yeni bir meslek türü olarak adli muhasebecilik mesleği ortaya çıkmıştır. Ayrıca bu amaçlar kapsamında bu alanda hizmet eden kişiler **“Hile Denetçisi”, “Adli Muhasebeci” veya “Araştırmacı Muhasebeci”** olarak adlandırılmaktadır.

Adli muhasebeciler, bu sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsızlık, bağımsızlık, objektiflik ilkelerinden ödün vermeden çalışmalı ve de teknik konuları açık bir dille ve öğretici (yol gösterici) bir biçimde açıklamalıdır (Pazarçeviren, 2005, 10).

2.2.3. Adli Muhasebenin Özellikleri

Yukarıda incelenen tüm tanımlarda adli muhasebe, adli muhasebeci ve adli muhasebecilik kavramları birlikte ele alınmış ve genellikle dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik (bilirkişilik), hile denetçiliği/araştırmacı muhasebecilik konuları ön plana çıkartılmıştır. Özünde, adli muhasebe; muhasebenin yasal hedefler ve amaçlar için etkin bir biçimde kullanılmasıdır (Bozkurt, 2010, 7). Aslında; adli muhasebenin tanımını yaparken ilgilendiği konulardan hareket etmek daha doğru bir yaklaşım tarzı olacaktır. Çünkü muhasebe mali nitelikteki olayları incelemekte adli muhasebe ise, mali nitelikteki olayların gerçek ve tüzel kişiler arasında anlaşmazlık oluşturması ya da sorun yaratarak onların varlıklarında ya da ekonomik değerlerinde azalma, zarar, yitik vb. ortaya çıkartarak mahkemeye intikal etmesi veya dava açılması söz konusu olan olaylar ile ilgilenmektedir. Buradan hareketle adli muhasebenin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- ✓ **Mali nitelik taşırlar.**
- ✓ **Gerçek ve tüzel kişilerin mal varlıklarında (ekonomik değerlerinde) azalma ve kayıplar (kar kaybı, zarar, haksız kazanç, ekonomik kar kaybı, zayıat vb.) tespit ederek anlaşmazlık veya sorunları ortaya çıkartır.**
- ✓ **Mahkemeye intikal etmiş/dava açılmış ya da açılacak nitelik taşıyan olaylar ile ilgilenir.**
- ✓ **Kusur, hile, suistimal, yolsuzluk gibi eylem ve hareketlere bağlıdır.**
- ✓ **Güven unsuru kaybolmasına neden olan ve genellikle belgelendirilmesi ve tespit edilmesi zor olayları kapsar.**

Adli muhasebede, olayların geleneksel denetleme anlayışından farklı bir gözle irdelenerek sonuç çıkartılması ve değerleri hesaplamak için detaylı şekilde dokümanları incelenmesi, söz konusu tüm finansal ve finansal olmayan verilerin, işlemlerin şüphe uyandırıp uyandırmayacağı ihtimalini de göz önüne alarak ve bunların dolandırıcılık suçuna esas olabileceği şüphesiyle soruşturulmaktadır (Keleş ve Keleş, 2014, 57). Bu nedenle adli muhasebede, muhasebeciler gerek çok iyi bir muhasebe ve denetim bilgisine sahip ve gerekse de istatistik, bilgisayar uygulamaları, hukuk, psikoloji, araştırma teknikleri, suç bilimi ve işletme yöneticiliği konularında bilgi sahibi olması gereken ve sahibi olan kişiler olmak zorundadır (Pazarçeviren, 2005, 11), (Atmaca ve Terzi, 2012, 29). Bu kapsamda adli muhasebecilerin sahip olduğu temel özellikler şunlardır (Kasap, 2013, 122-123), (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009, 32-33):

- ✓ İyi bir sorgulayıcı olmak ve görüşme tekniklerini bilmek,
- ✓ Dosyaları gözden geçirme ve analiz etme yeteneğine sahip olmak,
- ✓ Üçüncü kişilerden sağlanan bilgiler yardımı ile finansal işlemleri belirleyebilmek,
- ✓ Adli olayları tespit edebilmeye yönelik olarak gerek yazılım ve gerekse donanım konusunda bilgisayar bilgisine ve analiz yeteneğine sahip olmak,
- ✓ İlgili yasal mevzuat hakkında bilgi sahibi olmak,
- ✓ Kişilik davranışlarını gözleme ve yorumlama yeteneğine sahip olmak,
- ✓ Hile senaryoları oluşturabilme yeteneğine sahip olmak,
- ✓ Belgelerde değişiklik yapıp yapılmadığını, sahte ve yanıltıcı belge olup olmadığını veya belgenin özgünlüğünü tespit edebilme becerisine sahip olmak.

Sonuç olarak adli muhasebede, bir adli muhasebeci, şahıs, şirket ve kurumlar arasında gerçekleşen ihtilaflarda itiraz, alacak, hakemlik, kayımlık, temsilcilik, tasfiyenin kapanışı, istirdat, birleşme, tazminat, imzalanmış sözleşmelerin yorumlanması, her çeşit muhasebe-finans analiz yöntemleri, öz varlık tespit raporlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda taraf tutmadan (tarafsız bir şekilde) hazırlanması ve sunulması gibi konularda görev yapmaktadır. Adli muhasebede, muhasebeci; buzdağının görünen kısmıyla değil görünmeyen kısmı da dâhil tümüyle ilgilenir. Daha açık bir ifadeyle; kayıtların görünen değerleriyle değil, bu kayıtlara neden olan olayların gerçek yüzünü değerlendiren, şüpheli bir yaklaşımla gerçeği araştıran, bulduğu kanıtlarla fikirlerini destekleyerek rapor haline dönüştüren, her türlü iletişim ve diğer yeteneklerini kullanarak sayıların ötesini ortaya koyan kişi olma özelliğine sahiptir (Bhasin, 2007, 1002),(Karacan, 2012, 110).

2.3. MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBE ARASINDAKİ İLİŞKİLER

İşletmelerin finansal durumunun açıklanması amacıyla düzenlenen muhasebe kayıtlarına ve finansal tablolara olan güvenin azalması, hile ve yolsuzluklara daha fazla başvurulması ve suç işleme şekillerinin değişmesi mevcut düzenlemelerin gözden geçirilmesine, bunu yaparken de muhasebecilerin, denetçilerin ve adli muhasebecilerin işbirliği içinde çalışmasına neden olmuştur. Bu bölümde muhasebe ve adli muhasebe arasındaki ilişkiler hem genel muhasebe hem de muhasebe denetimi ve raporlama açısından incelenecektir.

2.3.1. Genel Muhasebe Açısından

Muhasebe faaliyetleri sonucunda elde edilecek bilgilerin doğruluk derecesi, ancak iyi organize olmuş bir muhasebe bölümü ile sağlanabilir. Muhasebenin, fonksiyonunu yerine getirebilmesi ve muhasebe sisteminin başarısı için gerekli nesnel ortamı oluşturan muhasebe organizasyonu,

- ✓ Belge ve kayıt düzeninin belirlenmesi,
- ✓ Hesap planı ve hesap akışının belirlenmesi,
- ✓ Personel organizasyonunun yapılması,
- ✓ Malzeme ve teçhizatın düzenlenmesi,

aşamalarından oluşmaktadır. İşletmelerde muhasebe organizasyonunun kurulması, gereklilikten öte bir zorunluluktur. Çünkü muhasebe organizasyonu, işletmenin diğer bölümleri arasında ilişki kurarak bu bölümlerin denetlenmesine ve kontrol edilmesine (denetçiler ve adli muhasebeciler vb. tarafından) olanak sağlamaktadır (Özkan, 1998, 582), (Civan ve Çalışkan, 2004, 158-159).

Ekonomilerde küçük işletmeler, genellikle aktiflerini ve kârlarını olduğundan düşük; büyük işletmeler ise; tam aksine varlıklarını ve kârlarını olduğundan büyük gösterme eğilimi taşımakta ve bunu gerçekleştirme çabasındadırlar. Bunu yaparken de yaratıcı muhasebe uygulamalarını (Can, 2010, 30)¹² kullanarak hesap planlarında bulunan hesapların sayısını, değiştirme, azaltma, birleştirme ve ortadan kaldırma gibi yöntemleri kullanırlar. Böylece firmaların hesapları arasındaki benzerlik, aynılık ve uyum bozulmaktadır. Oysa her ülkede olduğu gibi, ülkemizde de THÇ. ve THP. uygulamalarına geçilmiştir (Özmen, 2012, 5-6). Muhasebe sisteminde belge düzeninin kurulmasının amacı, muhasebe ile ilgili işlevlerin (veri ve bilgilerin toplanması, işlenmesi ve iletilmesi) yerine getirilmesini sağlamaktır. Belgeler taşıdıkları bilgilerle muhasebe kayıtlarına esas teşkil eden kaynaklardır (Aslan, 2009, 40).

İnsan kaynağı ise; muhasebe bilgi sisteminin temeli olan, gerekli uzmanlık bilgisine (muhasebe, işletme, yönetim, iktisat, üretim, pazarlama, finans, mali ve diğer mevzuat vb.) sahip olan muhasebecilerdir. Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler işletme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan mali nitelikli işlemlerin tamamının veya bir kısmının elektronik ticaret ve elektronik veri değişimi gibi değişik biçimde elektronik ortamda gerçekleşmesini sağlamıştır (Sürmen ve Daştan, 2007, 2-5). Nitekim elektronik ortamda muhasebe paket programları kullanılarak yapılan muhasebe işlemleri, verileri erken sağlama ve değişik şekillerde sunma olanağı sağladığı için özellikle muhasebecilere kolaylık

¹² Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları; genellikle işletmenin arzu edilmeyen mevcut finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gizlemek veya değiştirmek için kullanılan yöntem ve yaklaşımların tamamına verilen isimdir.

sağlamaktadır. Ayrıca verilere daha çabuk ulaşımı mümkün kılarak, işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyenlere (yöneticiler, denetçiler, adli muhasebeciler vb.) yardımcı olmaktadır (Ömürbek ve Bekçi, 2006, 77-79).

Belgelerde yapılacak hata, yanlış ve hileler gerçeği saklamak ya da ortadan kaldırmak amaçlı olabilir. Bu tür belgelere bağlı olarak yapılan muhasebe kayıtları gerçek, doğru ve güvenilir olmayacağı için, bu kayıtlara dayanarak hazırlanan mali tablolar da güvenilir olmayacaktır. Bu durumda adli muhasebecilerin görevi ise; işletmelerde bulunan bu tür belgeleri ve finansal tabloları derinlemesine inceleyerek suç unsuru olacak verileri ve kaynaklarını ortaya çıkarmaktır. Yeni nesil teknolojik suçlar olan beyaz yaka suçlarını belirlemek için, pek çok kıstas arayan adli muhasebecilere tipik hileli mali tablo düzenbazlıkları, geliri kazanmaksızın tanıma ya da uydurma (gerçekte var olmayan) gelirler kaydetme, gider kayıtlarının ertelenmesi, kazancın farklı dönemlere kaydırılması ve anonim şirketin sorumluluklarının ifa edilmemesi şeklinde ortaya çıkabilir. Tüm bunlar, yaygın hileli muhasebe uygulama örnekleridir (Kasap, 2013, 127), (Silverstone and Sheetz, 2007, 4).

2.3.2. Muhasebe Denetimi ve Raporlama Açısından

Muhasebe denetimi; işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin saptanmasına ilişkin olarak bağımsız denetici kanı ve yargılarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınarak, genel kabul görmüş denetim standartları ışığı altında oluşmasına olanak sağlayan çalışmaların tümüdür (Özkan, 1998, 466). Muhasebe denetiminin tanımını yaparken tüm işlevlerini bu tanımda bir araya getirmek oldukça zordur. Bu nedenle genel olarak, kabul görmüş muhasebe denetimi tanımını aşağıdaki gibi yapmak daha doğru olacaktır (Bozkurt, 2006, 23):

“Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.”

Bir karşılaştırma süreci olan muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birime ait bilgileri kapsar ve toplanan belgeler ile bilgiler bu süreçte değerlendirilir. Denetim genel olarak bir uzman ve bağımsız bir kuruluş tarafından yapılmakta olup, yapılan denetim çalışmaları bir raporla ifade edilir. Muhasebe denetimi çalışmaları beş farklı yönden sınıflandırılmakta olup şöyledir (Dinçer ve Fidan, 2009, 308);

- ✓ **Amaçlarına göre denetim çeşitleri** (mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, özel amaçlı denetimler),
- ✓ **Kapsamlarına göre denetim çeşitleri** (genel denetim, özel denetim),
- ✓ **Yapılış nedenine göre denetim çeşitleri** (zorunlu denetim, isteğe bağlı denetim),
- ✓ **Uygulama zamanına göre denetim çeşitleri** (devamlı, ara ve son denetim),
- ✓ **Denetçilerin statüsüne göre denetim çeşitleri** (Bağımsız, iç ve kamu-sal denetim).

Adli muhasebeciler öncelikle muhasebe ve denetim olmak üzere hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri vb. alanlarla işbirliği içinde çalışmaktadır. Ancak adli muhasebecilik ile klasik denetçilik mesleği ve personeli arasındaki temel farklar dava destek danışmanlığı, hile denetçiliği/araştırıcı muhasebecilik ve uzman şahitliktir (Elitaş, 2012, 161). Bunun yanı sıra globalleşen dünyada yukarıda sayılan alanlarda sahip oldukları bilgilere ilaveten uluslararası muhasebe standartları hakkında da bilgi sahibi olması onların sadece ülke içi değil ülke dışında faaliyette bulunmasına yardımcı olur (Elliott and Elliott, 2011, 101). Bunlara ek olarak adli muhasebeciler ile denetçiler arasındaki farkları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Okoye and Akamobi, 2009, 40),(Golden and others, 2006, 20-22),(Kasap, 2013, 127):

- ✓ Denetim sürecinde denetçi, hataları ve uygunsuzlukları bulmaya çalışırken; adli muhasebeci bilinen tüm hile yöntemlerini göz önüne alarak şüpheli olan uygunsuz durumları her yönüyle araştırır,
- ✓ Adli muhasebeci adli soruşturma, hile denetimi ve suç unsuru olay ve durumların çözümü ile ilgilenirken; denetçi normatif kurumların (SPK., SEC., BDDK. vb.) ön gördüğü düzenlemelerin uygunluğunu araştırmaktadır,
- ✓ Adli muhasebeci genel olarak hileli işlemler veya finansal suçların oluşumu ve sorumlu tarafları belirleme ile ilgilenirken; denetçinin görevi finansal tabloların sunumunda yönetimin dürüstlüğü konusunda görüşünü beyan etmektir,
- ✓ Finansal tablolardaki eksiklikleri ve hataları bulmak için denetim prosedürlerini uygulayarak bu tablolar hakkında genel bir görüş oluşturmak denetçilerin sorumluluğudur. Adli muhasebeciler ise, gerçeklere dayanan bilgileri detaylandırdıktan sonra şüpheliler veya bilinenler hakkında kim, ne, nerede, niçin, nasıl sorularını sorarak kanıt toplar ve belgelendirme yaparlar. Adli muhasebeciler bunları yaparken (özellikle raporlama aş-

- masında) denetçilere nazaran daha nitelikli ve kararlı bir dil kullanırlar,
- ✓ Denetçilerden farklı olarak adli muhasebeciler, suç atmosferinin içerisinde çalıştıkları için ve de yargılama öncesi ya da yargı aşamasında hizmet verdikleri için daha derinlemesine araştırma yaparlar (örnekleme yöntemi adli muhasebeciler tarafından sınırlı bir şekilde kullanılırken; tüm ilgili belge, doküman ve olayları araştırır ve incelerler). Ussal/akılcı çıkarımlar ve sürekli bir değerlendirme süreci içerisinde incelemelerini gerçekleştirirler,
 - ✓ Denetçilerden farklı olarak adli muhasebeciler, kontrol sistemlerinin ve süreçlerinin nasıl suistimal edebileceği ya da hatalı kullanılabileceği konusunda daha yetkindir. Bu yetkinlikler hile türlerine, iç kontrol faaliyetlerini önleyici yöntemlere ve sistemi bozma planlarına yöneliktir.

İşletmelerde yapılan hileler, üst yönetim tarafından (işletme varlıklarını olduğundan fazla gösterip kârı yükseltme amacıyla finansal tablolar üzerinde yapılan değişiklikler) yapılabileceği gibi, çalışanlar tarafından da (zimmet, rüşvet, bilgisayar ve internet hileleri) yapılabilir (Kula, Kaynar ve Keskin Köylü, 2008, 64-65), (Güredin, 2007, 134). Bunun yanı sıra yanlış denetim görüşüne dayanarak karar verenlerin uğrayacağı zararın telafisi de mümkün olmayabilir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, 195). Bazı hilelerin asla önlenemeyeceği düşünülse de yeni nesil teknolojik araçlar ve bunları kullanma bilgi ve yeteneğine sahip adli muhasebeciler sayesinde, olağan olmayan ilişkilerin bulunduğu sorunlu alanları bulmak artık daha mümkün hale gelmiştir. Ayrıca işlemlerin tamamını test etme imkânı ile hile, hata ve düzensizliklerin farkına varmak daha kolay olmaktadır (Ertaş ve Güven, 2008, 51).

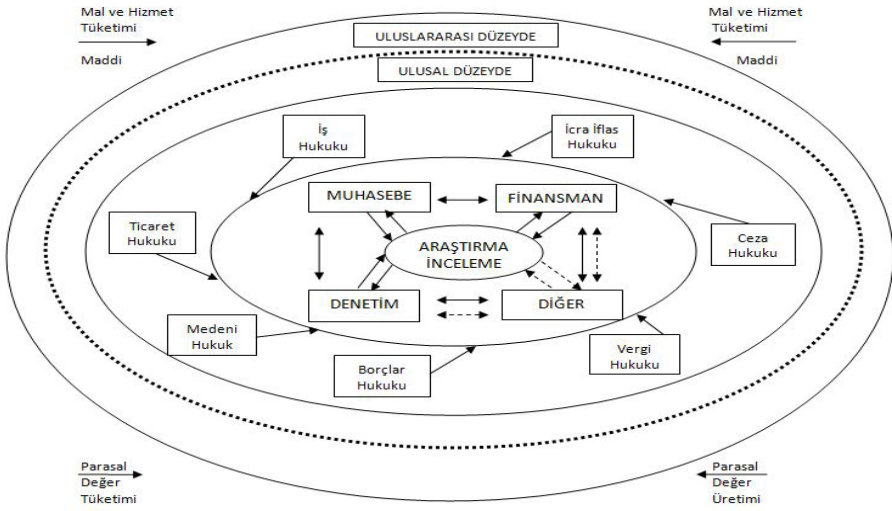
2.4. Adli Muhasebenin Yasal Çerçevesi

Adli muhasebe yazında çok yeni bir kavram olup, hem tam anlamıyla ifade edilememiş hem de hukuksal boyutu belirlenememiştir. Bunun nedeni işletmeler, bir yandan normal işletme faaliyetlerini (ana sözleşmede belirtilen ve/veya işletme plan ve politikalarında saptanan) gerçekleştirirken öte yandan bu faaliyetlere bağlı olarak üçüncü kişilerle borç-alacak ilişkilerini yürütmesidir. Borç-alacak ilişkileri;

- ✓ *Teslim boyutu,*
- ✓ *Ödeme boyutu,*
- ✓ *Yasal boyutu*

olmak üzere üç boyutludur.

Teslim ve ödeme bir edimin yerine getirilmesi ya da ödeme vaaadinin gerçekleştirilmesini zorunlu kılmakta edimin yerine getirilmemesi ya da ödeme vaaadinin tutulmaması taraflar arasındaki gizli ya da açık sözleşmeye aykırılık teşkil etmekte ve yasal yaptırım uygulamayı gerektirmektedir. Bu da adli muhasebenin hukuki boyutunu ortaya koymakta olup, özellikle Ticaret Hukuku, İcra İflas Hukuku, Medeni Hukuk, Borçlar Hukuku, Ceza Hukuku, İş Hukuku, İdari Yargılama Hukuku gibi hukuk dallarındaki hükümlerin uygulama bulmasını sağlamaktadır. Durumu şematik olarak şöyle gösterebiliriz:



Örneğin TTK Md. 516 hükmü;

“ (1) Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtır. Bu raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunur. Bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer alır.

(2) Yönetim kurulunun faaliyet raporu ayrıca aşağıdaki hususları da içermelidir:

a) Faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylar.

b) Şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları.

c) Yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil gi-

derleri, ayni ve nakdî imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatlar.”

hususlarını içermektedir. Bu hususları içermeyen yıllık Faaliyet Raporları şirket ortakları arasında anlaşmazlıklar ya da sorunlar yaratabilir. Bu sorun veya anlaşmazlıklarda hile, yolsuzluk ve suistimallerin olması durumunda adli muhasebe konusudur. Ya da yönetim kurulunun (veya yöneticilerin) faaliyet ve sorumluluklarının bu maddeye aykırı bir biçimde gerçekleştirilmesi durumunda adli muhasebeye konu oluşturur.

Ayrıca işletmeler işletme faaliyetlerini yürütürken kendi bünyelerinde de çeşitli (yönetim, finansman, üretim, satış, pazarlama, hukuksal vb.) kararlar alırlar. Ticari işlemlerin karmaşıklaşması, taraflar arasında yapılan bir sözleşmenin ihlal edilmesi, çalışanların yolsuzluk yapması ve her geçen gün bu yolsuzlukların sayısının artmasına rağmen bunları önlemede karşılaşılan zorluklar vb. işletmeleri zarara uğratmaktadır. İşletme sahip ve yöneticileri işletmenin (ya da kendilerinin) uğradıkları zararlar sonucunda ciddi hukuksal kararlar almak zorunda kalırlar. Bunu yaparken de uzman desteğine (avukatlara ve adli muhasebecilere) ihtiyaç duyarlar. Buna bağlı olarak da hukuksal kararların daha doğru ve güvenilir bir şekilde alınmasında, adli muhasebeciler tarafından sağlanan dava destek danışmanlığı ve uzman şahitlik (bilirkişilik) hizmetlerinin önemini her geçen gün arttırmaktadır.

Hukuki (yasal) bir destek olan dava desteği, daha çok olayların ekonomik (maddi) boyutuyla ilgilenir. Bu aşamada muhasebe, denetim ve finans ile ilgili konularda yeterli bilgiye sahip olmayan mahkeme ve avukatlara yardımcı olan uzman kişiler adli muhasebecilerdir. Dava desteği kapsamında adli muhasebeciler mahkeme sürecine, hukuka aykırı olayları ortaya çıkarmak veya bir iddiayı çürütmek için verilerin elde edilmesi, bu verilerin gözden geçirilmesi, yasal düzenlemelerin incelenmesi, ekonomik zararların tespit edilmesi, yargılamayı destekleyici bilgi ve belgelerin temin edilmesinde yardımcı olmaktadır (Kasum, 2009, 6), (Çabuk ve Yücel, 2012, 32). Adli muhasebecilerin dava desteği sürecinde çalışmalarını yürütürken inceledikleri her belge mahkeme için kanıt niteliği taşımakta olup; kanıtlar saklanırken her bir kanıtın numarası, tanımı, edinim tarihi, elde edildiği kişinin ismi, elde edildiği yer vb. bilgilerin de mutlaka bulunması gerekmektedir (Crumbley, Heitger and Smith, 2003, 9161).

Adli muhasebecilerden dava süreçlerinde uzman şahit (bilirkişi) olarak birçok konuda (zimmet, sahte belge düzenlemek ve kullanmak, vergi kaçakçılığı, kara para aklamak vb.) yararlanılmakta ve bu ihtiyaç her geçen gün artmak-

tadır. Mahkemelerde bilirkişilik müessesesi ise; suçun ortaya çıkartılmasında yetersiz kalmaktadır. Bu noktada mahkemelere gerçek anlamda uzman şahitler gerekmektedir. Adli muhasebeciler, ABD’de Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC) veya İngiltere’de Ağır Hile Bürosunca (Serious Fraud Office) tanık olarak dinlenmektedirler. Bu uygulama adli muhasebecilerin uzman şahitlik yönünü oluşturmaktadır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009, 43-44).

Şirket avukatlığı veya danışman avukatlığının şirketler için vazgeçilemez hatta yasal olarak zorunlu duruma geldiği günümüzde, adli muhasebe ve adli muhasebe mesleğinin de artık bir gereksinim olduğu kuşkusuzdur. Zira avukatların mesleki eğitimlerinin doğal bir sonucu olarak muhasebenin tüm detaylarını bilmesi ve teknik konularda tespit ve yorumda bulunabilmesi mümkün değildir. Hatta adli muhasebe mesleğinin destek verdiği mahkemelerde de hâkimin karşılaştığı çeşitli davalarda, oldukça kapsamlı olan muhasebenin teknik konuları hakkında yeterli bilgiye sahip olması beklenemez. Bu nedenle avukatların ve mahkemelerin hemen her davada bilirkişilik müessesesine başvurmasının zorunlu hale geldiği açıkça görülmektedir. Ancak adli muhasebe mesleği, gelişen koşullara göre salt bilirkişilik müessesinden ayrılarak şirketler, avukatlar ve mahkemeler için vazgeçilemez bir unsur haline gelmektedir. Öyle ki bir taraftan araştırmacı, tespit edici, aydınlatıcı olması ve diğer taraftan ise güvenilir ve tarafsız olması, adli muhasebe mesleğinin verdiği bilgilerin genel kabul görür olmasını sağlamaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken en önemli hususlar:

a) Adli muhasebecinin bir taraftan işletme faaliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkan işletme içi anlaşmazlıklarda örneğin;

- ✓ *Şirket ortakları arasında, (karın dağıtılması, sermaye artırımı/azatımı)*
- ✓ *Şirket ortakları ve yönetim arasında (faaliyet faaliyet raporunun hazırlanması genel kurul toplantıları, mali tabloların düzenlenmesi)*
- ✓ *Şirket çalışanları ve yönetim/yöneticiler arasında*

b) Öte yandan işletme ve işletme ilgilileri ile örneğin;

- ✓ *Satıcılar,(mal ve hizmet satışı)*
- ✓ *Alıcılar/müşteriler,(mal ve hizmet alışı)*
- ✓ *Kredi kurumları,(nakit ve ayni kredi sağlanması)*
- ✓ *Yatırımcılar ile (ortaklık, iştirakler, yatırım ortaklığı, faaliyet ortaklığı)*

işletme (yönetimin kararlarına bağlı olarak) arasında, güven unsurunun kaybolmasına bağlı olarak; bir tarafın lehine diğer tarafın aleyhine hak, menfaat, kar, kazanç sağlanması ve bunların hile, yolsuzluk ve suistimaller sonucu ortaya çıkmasıdır.

Bu aynı zamanda adli muhasebenin ve adli muhasebe ile hukuk arasındaki ilişkilerin en önemli göstergesi olup; bu konuda mevcut yasal eksikliklerin biran önce giderilmesi gerekmektedir. Böylece hile yolsuzluk ve suistimallerin sayısında azalma olacaktır.

3. ADLİ MUHASEBE VE KARAR ALMA ARASINDAKİ İLİŞKİLER

Adli muhasebe, özellikle hem yönetsel ve hukuksal konularda alınan kararlarda hem de operasyonel (üretim, satış, pazarlama) ve finansal faaliyetler ile ilgili alınan kararlarda etkili olan bir bilim dalıdır. Bu nedenle bu bölümde, öncelikle karar almanın anlam ve önemi açıklandıktan sonra karar türleri sınıflandırılarak, adli muhasebenin yukarıda sayılan konularda alınan kararlar üzerindeki etkileri ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

3.1. Karar Almanın Anlam ve Önemi

Karar alma (ya da karar verme), çeşitli amaçlar, bunlara ulaştıracak yollar, araçlar ve imkânlar arasından seçim ve tercih yapmakla ilgili zihinsel, bedensel ve duygusal süreçlerin toplamıdır. İşletmeler için teknik bir konu olan karar almak; bilgi toplama ve bilgileri yararlı hale gelecek biçimde işlemeyi gerektirir. Bilinçli bir seçim ve tercih için işin uzmanına başvurmak ya da işin uzmanı olmak, bilgileri yararlı hale getirmek ve yorumlamak gerekebilir (Eren, 2011, 197). Başka bir tanımda karar alma; belirli bir başlangıç noktası olan ve buradan itibaren farklı iş, faaliyet ya da düşüncelerin birbirini takip ettiği, sonunda da bir tercihin yapıldığı bir süreçtir (Bakan ve Büyükbeşe, 2005, 25).

Alınacak kararlar her zaman belirlilik içeren, rutin ve basit yapılarda olmamakta olup, daha açık bir ifade ile her karar alma durumu, gerekli olan bilgilerin toplanabilmesi ve başarısızlık olasılığı açısından belirli bir risk derecesine sahip olmaktadır. Çünkü, her şey gelecekle ilgilidir ve geleceğin hiçbir zaman yüzde yüz hiçbir şeyin değişmeyeceği bir ortam içinde bugünkü gibi devam edeceği söylenemez. Değişkenlerde zaman içinde değişme olasılıklarının yüksekliği ve sorunu etkileyen değişkenlerin çokluğu sorunu belirsizleştirir. Kararların belirsizlik dereceleri arttıkça karar alma süreci ve mekanizmaları daha fazla zaman, enerji ve masraflara neden olmaktadır (Eren, 2011, 199-200). Bu nedenle alınan kararların önem dereceleri yaratacakları değişikliklerle orantılıdır ve hatta bu kararların telafisinin mümkün olmadığı durumların ortaya çıkması alınan kararın önemini bir kat daha arttırmaktadır (Tekin ve Ehtiyar, 2010, 3395). Ayrıca, alınacak kararlar işletmelerde eko-

nomik yönden özellikle üretilen mal ve hizmetler açısından işletmeye şekil faydası, mekân faydası, zaman faydası ve mülkiyet faydası yaratmakta olup (Loganathan, 2007,117); şirketin imajını yükseltmektedir.

3.2. Karar Türleri

İşletmelerde özellikle üst düzey yöneticiler tarafından alınan kararlar, o işletmenin hem bugünkü durumunu hem de gelecekteki olası durumunu ciddi bir şekilde etkilemektedir. Bu nedenle bir karar alırken tercih edilen karar türünün doğru belirlenmesi de çok önemlidir. Birçok karar türü olup, işletmeler bu türler içinden kendi varoluş amaçlarına ve hedeflerine en yakın olanını seçmeye çalışırlar. Bu çalışmanın amacına daha uygun olması nedeniyle bu bölümde, işletmelerde hiyerarşik düzeylere göre (Eren, 2011, 204-207) bölümlenen işletme karar türleri açıklanmıştır:

- ✓ **Kurumsal Kararlar:** Yatırım ve işletme kurma, sanayi veya ticarete atılma kararları, eğilimler, zevkler, tutkular, işletme karı veya sektörün geleceği vb. hakkında bilgileri içeren ekonomik göstergeler tarafından yönlendirilen yatırım ve girişim kararları bu gruba dâhildir. Özet olarak işletme kurma ve girişimde bulunma ile ilgili ve belirsizlik derecesi yüksek olan kararlardır.
- ✓ **Stratejik Kararlar:** İşletme ve çevresi arasındaki ilişkilerin düzenlendiği bu kararlarda, işletme amaçları açık bir şekilde belirlenir ve alt hedefler oluşturulur. Hangi ürünlerin üretilerek hangi pazarlarda satılacağı, hangi pazar ve ürünlerde vazgeçileceği gibi kararlar bu gruba dâhildir. Ayrıca rekabet analizi gibi çeşitli analizler yapılarak işletme bünyesinde yeni stratejiler oluşturulmaktadır.
- ✓ **Operasyonel Kararlar:** Yöneticilerin zamanlarının büyük kısmını alan ve işletme hiyerarşisinin alt kısmını ilgilendiren eyleme dönük kararlardır. Bu kararlarda belirsizlik ve risk seviyeleri düşüktür. Alınan operasyonel kararlar tekrar uygulanma özelliğine sahip olduğu için alt kademelere kolayca devredilebilirler. Alış, satış, üretim, pazarlama, stok seviyelerinin planlanması ve kontrol edilmesi gibi kararlar bu gruba dâhildir.
- ✓ **Yönetimsel Kararlar:** İşletmenin yapısını ve bu yapıyı çalıştıracak maddi ve beşeri kaynakların topyekün planlanmasını ilgilendiren kararlardır. İşletme kaynaklarının nerelerden, ne şekilde elde edileceği, işletme organizasyonunun nasıl oluşturulacağı, yetkilerin dağıtım biçimi vb. kararlar bu gruba dâhildir.

3.3. Adli Muhasebenin İşletme Kararları Üzerine Etkileri

İşletmeler çok değişik seçenekler arasından ve belirsizlik altında karar vermek zorundadır. Verilecek karar işletmenin hem kaynak yapısı hem varlık yapısını hem de faaliyet sonuçlarını olumlu veya olumsuz bir biçimde etkileyecektir. Bu etkilenme üçüncü kişilerle olduğunda zaman zaman sorun ve anlaşmazlıklar yaratacaktır. Bu sorun ve anlaşmazlıklar gerçekleşen faaliyetin doğal sonucu olarak ortaya çıkabileceği gibi tek taraflı menfaat sağlamak (suistimal yapmak, hile yapmak, yolsuzluk yapmak vs.) amacıyla da ortaya çıkabilir. Birinci durumda iki taraf için de kayıp ve zararlar, işletme varlıklarının kaybolması ya da azalması gibi sonuçlar söz konusu olup adli muhasebenin konusu değildir. Çünkü bunlar doğal anlaşmazlık veya sorunlardır. İkinci durumda ise, nedensiz zenginleşme, kasıtlı olarak işletme varlıklarında kayıp ve azalmalar, imaj-vizyon kayıpları söz konusu olabileceği için adli muhasebe konusudur. Çünkü ortaya çıkan fiil suç veya suça neden olabilecek bir fiildir.

3.3.1. Adli Muhasebenin Kurumsal Kararlar Üzerine Etkileri

İşletme kurma ve girişimde bulunma ile ilgili belirsizlik derecesi yüksek kararlar olup, adli muhasebe açısından önemsizdir. Çünkü buradaki kararlar anlaşmazlık ve sorun yaratması açısından diğer kararlara benzememektedir.

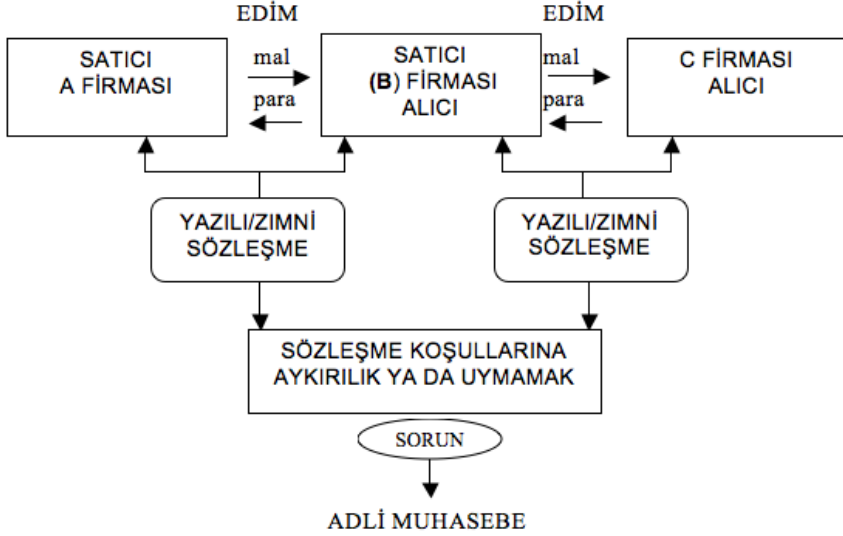
3.3.2. Adli Muhasebenin Stratejik Kararlar Üzerine Etkileri

Bu kararlar adli muhasebe açısından pek fazla önem taşımayan kararlar olup, işletmenin doğrudan kendisi ile ilgili ve kendi faaliyetlerini ilgilendiren genellikle tek taraflı kararlardır. Örneğin hangi ürünün satılacağı kararı tamamen işletmenin kendisine aittir.

3.3.3. Adli Muhasebenin Operasyonel Kararlar Üzerine Etkileri

Bu kararlar genellikle belirsizlik taşıyan işletmenin hiyerarşik yapısında daha alt seviyelere yönelik eylemlerle ilgili olup tekrar uygulanma özelliğine sahip kararlardır. Genellikle işletme faaliyetleri sırasında alış-satış-pazarlama fonksiyonuna bağlı olarak muhasebe yönünden çıkan anlaşmazlıklar adli muhasebenin konusunu oluşturur. Bu sorunlar satın alınan girdilerin istenilen miktar ve tutarda olmaması, zamanında teslim edilmemesi veya özellikle ödeme koşullarında kendini gösterir ve satıcının (ya da alıcının) edimlerini yerine getirmemesinden kaynaklanır. Bunun yanı sıra satış-pazarlama ve dağıtım faaliyetleri sırasında da satıcının (ya da alıcının) edimlerini eksik yerine ge-

tirmesi veya yerine getirmemesi sonucunda ortaya çıkar. Bu durumu şematik olarak şöyle ifade edebiliriz:



3.3.4. Adli Muhasebenin Yönetmel Kararlar Üzerine Etkileri

Yönetmel kararlar; işletmenin yapısını ve bu yapıyı çalıştıracak maddi ve beşeri kaynakların topyekün planlanmasını ilgilendiren kararlardır. Bu tür kararlar sayesinde kuruluşun organizasyon biçimi oluşturulur. Bütçe ve kaynak dağılımı şekillenir, organizasyonda yetkilerin dağıtım biçimi, dikey, yatay ve çapraz ilişkiler belirlenir. Ayrıca haberleşme, emir ve raporların akış yollarının belirlenmesi konularında da yönetmel kararlardan yardım alınır. İşletmeye giren ve çıkan bilgilerin ve dokümanların izleyecekleri yollar açıklanır. Yönetmel kararlar kaynak edinim yol ve yöntemlerini de açıklığa kavuştururlar. Böylece işletme kararlarının edinilmesi, nerelerden, nasıl, hangi koşullarla, kaynak sağlanacağı ve bu kaynakların hangi varlıklara ve bölümlere tahsis edileceğine karar verilir. Bilançonun aktif pasif dengesi oluşturulur ve oranları korunmaya çalışılır. Bu konuda finansman yöneticisine de gerekli talimatlar verilir (Eren, 2011, 201-205). Bu kararların uygulama bulmasıyla oluşacak sorun ve anlaşmazlıklar genellikle adli muhasebeyle doğrudan ilgili olmakla birlikte, işletme içinde zaman zaman ortaya çıkan (çalışan ve yönetici, yönetici ve ortak, ortak ve ortak arasında) sorun ve anlaşmazlıklar ile ilgili finansal kararlar adli muhasebenin konusudur. Bunun yanı sıra çalışmanın inceleme konusunu oluşturan finansal kararlar bu grupta yer almakla birlikte adli muhasebenin konusudur ve bu nedenle ayrı başlık olarak incelenecektir.

3.4. Adli Muhasebenin Finansal Kararlar Üzerine Etkileri

Karar verme, alternatifler arasından seçim yapma işi olup, gerçekte yönetici, gerek iş gereği, gerekse de kendi özel yaşamında birçok karar verme durumunda kalır ve bunların büyük çoğunluğunda pek fazla zorlanmadan kararını verir. (Saat kaçta kalkacak, hangi kıyafeti giyecek, ne yiyecek, hangi işleri hangi sırayla yapacak, v.b.) Kararın başkalarını ilgilendirmedığı durumlar için bu gerçekten de doğrudur. Ancak kararın başkalarını ilgilendirmesi, alternatiflerin belirsiz olması, yanlış kararın faturasının ağır olabilmesi gibi durumlarda isabetli karar verebilmesi büyük önem taşır. Burada zaman faktörünün yanı sıra sahip olunan kaynaklar ile belirsizlik en önemli kritik öğelerdir (Eren, 2011, 199-200). Çünkü alınan kararlar sonucu işletme kaynakları işletme faaliyetleri ile (üretim, tedarik, pazarlama, finanslama, insan kaynakları, satış vs.) ürün ve hizmet haline dönüştürülmekte ve özellikle kaynakların tedariki, kullanımı ve kontrolü ile ilgili olarak bir çok karar alınmaktadır (Özkan ve Boran, 2014, 14),(Hokka, 2009, 4-5).

Bu kararlar finansal kararlar olup, genellikle firmanın piyasa değerinin en yükseğe çıkartılması-hissedarların servetlerinin en çoklanması amacını taşımaktadır. Finans yöneticileri (veya yönetimi) firmanın fon gereksinmesinin tedariki, finansal planlama, satış politikalarının tespiti, harcama ve yatırım kararların değerlendirilmesi, firmada işletme ve yatırım sermayelerinin belirlenmesi, firmaların tasfiye, devir ve birleşmeleri ile firmanın gelirleri, karlılığı, sermaye yapısı ve maliyeti, riskin belirlenmesi riskten korunmaya yönelik kararlarını belirli kısıtlar altında almaktadır (Özkan ve Boran, 2014, 14).

Bu çalışmada finansal kararlar;

- ✓ Yatırım kararları (varlık yönetimi)
 - ✓ Finanslama-kredilendirme kararları(kaynak yönetimi/sermaye bütçelemesi)
 - ✓ Dividant kararları (gelir, kar/kazanç yönetimi)
- biçiminde bölümlenerek (Sarıaltın, 2011, 2) incelenmesi tercih edilmiştir.

3.4.1. Yatırım Kararları

Yatırım, işletmenin sahip olduğu kaynakları (özellikle parasal olanların) üretim amacıyla çeşitli varlıklara tahsis edilmesi-bağlanmasıdır. Burada üretim geniş anlamda kullanılmış her tür mal ve hizmetin üretilmesi, varlıklara sahip olarak onların yararlarını kullanmak, kiralamak, satın almak vb. anlamlarda kullanılmıştır. Bu anlamda yatırım gelecek dönemlerde gelir ve kazanç getirmesi beklenen bir varlık karşılığında elde edilecek bir dönemin gelirin-

den vazgeçme süreci ya da bir oyundur (Özkan ve Boran, 2014, 15),(Sarıaltın, 2011, 2). Bir yatırımda;

- ✓ Gelecekte edinilebilecek bir değer ya da varlık söz konusudur.
- ✓ Edinilecek değer veya varlığın bir maliyeti söz konusu olup, bu edinilecek değer ya da varlığın gelirleri ile karşılanır.
- ✓ Yapılacak yatırımın bir tutarı vardır ve yatırım sonunda kazanç elde edilir.
- ✓ Yatırım süresiz olmayıp bir ekonomik ömrü vardır. Bu ekonomik ömür sonunda hurda değeri söz konudur.
- ✓ Yatırımlar hem nakit girişleri hem de nakit çıkışları sağlayacağı için mutlaka nakit bütçesi gerektirir.
- ✓ Yatırımlar, birer finansal karar olup hem yatırım hem de finansmanı gerektirir.
- ✓ Yatırım kararları;
- ✓ **Mali-finansal yatırımlara ilişkin kararlar** (sermayenin mal ve hizmet üretimi dışında kazanç sağlanması amacı ile kullanılmasına yöneliktir.) ve
- ✓ **Üretim yatırımlarına ilişkin kararlar** (sermayenin mal ve hizmet üretiminde kullanılması) olmak üzere bölümlenmek olasıdır. Komple yeni yatırımlar, genişletme-tevsii yatırımları, yenileme yatırımları, modernizasyon yatırımları, maliyetleri düşürme/gelirleri artırma darboğaz giderme yatırımları birer üretim yatırımdır (Hokka, 2009, 329-332).
- ✓ Ayrıca; **kapasite arttırmaya yönelik-tamamlama yatırımları, kalite düzeltme yatırımları ve entegrasyon yatırımlarından** söz edilebilir (Aypek, 2014, 483).

Tüm bu yukarıda açıklanan yatırım kararları işletmelerin kaynaklarının kullanımında yöneticiler ve ortaklarla birlikte zaman zaman grup firma, bağlı ortaklık, iştirakler gibi tüzel kişilikler de etkilidir. Buna bağlı olarak da uygulamada hile, suistimal ve yolsuzluk amaçlı yatırım kararları alınarak büyük adli davalar ortaya çıkmaktadır. Örneğin Amerika’da yaşanan Enron, Arthur Andersen, Worldcom, Global Crossing skandalları ve Avrupa’da yaşanan Parmalat (İtalya), Ahold (Hollanda) ve benzeri finansal skandallar sonrasında çeşitli uluslararası örgütlerce yayınlanan tavsiye kararlarında **“Kurumsal yönetim (corporate governance)”** ve **“Kurumsallaşma”** kavramlarının önemi arttırmış olmasının yanı sıra adli muhasebeye duyulan ihtiyacı da ortaya çıkarmıştır. Çünkü her ne kadar bir yandan işletmenin plan, politika, ana sözleşme ile düzenlenen faaliyetleri diğer yandan kanun koyucunun hazırladığı tebliğ, tüzük, yönetmelik, yasalarla sınırlandırılmış olmakla birlikte hile, suistimal ve yolsuzluklar sürmektedir. Bunun nedeni ise adli muhasebenin henüz istenilen düzeye ulaşmamış olması yani değerinin kavranamamış olmasıdır.

3.4.2. Finanslama-Kredilendirme Kararları

İşletmeler faaliyete geçebilmek, bu faaliyetlerini sürdürebilmek ve büyütebilmek (genişletip geliştirebilmek) için değişik ve çeşitli varlıklara gereksinim duymakta olup, bu varlıkların firma tarafından edinilmesi (satın alınma, üretim, kiralama gibi) ya da sahip olunması yeterince fonlara-kaynaklara sahip olmasına bağlıdır. Bu faaliyetlerle ilgili gereksinim duyulan fonların en uygun bileşimde nereden nasıl ve ne zaman karşılanacağına yönelik olarak alınan kararlar finanslama kararlarıdır (Sarıaltın, 2011, 2).

Finansal yönetim, gereksinim duyulan fonları ne kadarının öz kaynaklardan ya da yabancı kaynaklardan ne kadarını kısa ya da orta ve uzun vadeli olacağına karar vererek sağlanacak kaynağın maliyetine de dikkat eder. Burada işletmelerin kısa vadeli fon gereksinimlerini genellikle ticari krediler, banka kredileri, finansman bonoları, repo, faktoring işlemleri aracılığıyla sağlanmakta ve ortaya çıkan ilişkiler sözleşme veya yasalarla belirlenmektedir. Çünkü bu işlemler sırasında da hile, yolsuzluk ve suistimaller söz konusu olabilmektedir. Örneğin Ege Bank olayı gibi (Zombi Bankacılık).

Öte yandan işletmeler orta ve uzun vadeli fon gereksinimlerini ticaret ve yatırım bankalarından, sigorta şirketlerinden, satıcılardan, leasing-kiralama, forfaiting-alacakların bir başka kurum tarafından satın alınması veya hisse senetleri ve tahvil ihracıyla sermaye piyasalarından sağlamakta (Hokka, 2009, 427-429-590-605) olup, bu işlemler sırasında da kısa vadeli fon gereksinimlerinin karşılanmasına göre daha az miktarda hile, yolsuzluk ve suistimaller söz konusu olabilmektedir. Gerek kısa vadeli gerekse orta ve uzun vadeli fon gereksiniminin giderilmesine yönelik olarak oluşan hile, yolsuzluk ve suistimaller de adli muhasebe karşımıza çıkmaktadır (Paramasivan and Subramanian, 2008, 99-117).

3.4.3. Dividant –Kar Dağıtım Kararları

Kar dağıtım kararları işletmelerin, faaliyetleri sonucu elde edilen karların ne kadarının işletmede bırakılacağı ve ne kadarının ortaklara dağıtılacağına yönelik kararlardır (Sarıaltın, 2011, 3). Kar dağıtım politikası belirlenirken;

- ✓ Kar dağıtım sonucu azalan fonların yerine ne şekilde ve hangi maliyetle ilave fonların analiz edilmesi,
- ✓ Gelirin-kazancın ne kadarı hissedarlara dağıtılmalıdır?
- ✓ Bu dağıtım temettü biçiminde mi yoksa nakit hissedarlara hisse senetlerinin geri satın alımı yoluyla mı devredilmelidir?
- ✓ Dağıtım ne kadar sürekli yapılmalı? Yani yıldan yıla ödenecek fonlar, his-

sedarların sevdiği gibi istikrarlı ve güvenilir mi olmalı yoksa yöneticilerin sevdiği gibi firmaların nakit akışlarına ve yatırım gereksinimlerine göre farklılaştırılmalı mıdır? (Aypek, 2014, 481-482)

soruların yanıtlarını aramaktadır. Bulunan yanıtlar işletmelerin ana sözleşmelerinde ya da ticaret yasalarındaki hükümlere aykırı olması durumunda çalışanlar, yöneticiler ve ortaklar açısından sorun yaratmakta olup, adli muhasebeyi karşımıza çıkartmaktadır. Çünkü alınan kararlarda taraflı davranıldığı gibi hatalı veya yanlış hareket edilmekte bu da ilgili kişilerin beklentilerini boşa çıkartmaktadır. Bunun sonucu ise çalışanlar, yöneticiler ve ortaklar ile olası yatırımcılar aldatıldıklarını düşünerek işletmenin/işletmelerin hilelerin, suistimallerin ve yolsuzlukların hüküm sürdüğü birer ekonomik birim olduğuna inanmaktadır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bilgi toplumu sürecini yaşadığımız günümüzde sürekli bir yeniliğin ortaya çıkması, teknolojinin gelişmesiyle bilgiye ulaşımın kolaylaşması ve buna bağlı olarak da toplumun yapı taşı olan işletmelerin, her an bir yenilikle ve bir bilinmezlikle karşı karşıya kalması beraberinde birçok kolaylıkları getirmekle birlikte finansal sorunların, suçların sayısının ve çeşidinin artmasına neden olmuştur. Bu bağlamda suçun ve sorunların ortaya çıkması/çıkartılması konusu da yeni bir boyut kazanmakta olup, bu suçları, kusurları, hileleri, suistimalleri ve yolsuzlukları ortaya çıkartabilmek için daha fazla uzmanlaşma ve eğitime ihtiyaç duyulmuştur. Dünyadaki bu gereksinim sonucunda ortaya çıkan adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin temelleri eski zamanlara dayanmakta olup, gelişmeye devam etmektedir.

Birçok ülkede uygulama alanı bulan ve gelişmiş olan adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği, ülkemizde günlük hayatımıza girmiş olmasına rağmen önemi tam olarak anlaşılamamış ve tam bir temele oturtulamamıştır. Çünkü meslek mensubu ve mesleğin konusu tam olarak açıklanamamış olup, adli muhasebecilik kavramıyla ilgili gerekli yasal düzenlemeler yapılmamıştır. Adli muhasebeciliğin gelişmesi ve daha sağlam temellere oturtulması için hem yasal mevzuata yeni hükümler ihdas edilmeli hem de mevcut kanunlarda değişiklikler yapılmalıdır. Hatta ülkemizde adli muhasebecilik ile ilgili olarak akademik çalışmalar yeterli olmamakla birlikte, bu çalışmaların diğer ülkelerdeki uygulamalarının araştırılması bir yana ülkemizdeki uygulama ve örneklerden hareketle mevcut ve gelecekteki ihtiyaca cevap verecek şekilde yapılması gerekmektedir.

Geniş bir kapsama sahip olan adli muhasebe konusu muhasebe, finansman, araştırma-geliştirme, hukuk disiplinlerini içine alan ortak bir alanı oluşturmaktadır. Ülkemizde bu konuda sadece sertifika programlarının uygulanıyor olması ve birkaç üniversitede denetim dersleri kapsamında adli muhasebeden bahsediliyor olması, adli muhasebenin tam anlamıyla anlaşılmasına ve öneminin yeteri kadar ortaya çıkmamasına neden olmaktadır. Bu nedenle yasal olarak adli muhasebecilik ile ilgili mevzuat desteğinin sağlanmasının yanında, adli muhasebecilik ile ilgili sertifika programları yerine resmi kurumlar eliyle eğitimler verilmeli, mesleki kuruluşlar oluşturularak adli muhasebecilik mesleği yetkilendirme belge/ruhsatlarının verilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Akat, İlter, Budak, Gülay. ve Budak, Gönül (2002). **İşletme Yönetimi**, 4. bs. İzmir: Barış Yayınları.

Altuğ, Osman (2006). **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi
Aslan, Sinan (2009). **Üniversite Muhasebesi**, İstanbul: Beta Yayınları.

Ataman, Ümit (2005). **Genel Muhasebe**. İstanbul: Türkmen Kitabevi

Atmaca, Metin ve Terzi, Serkan (2012). **Adli Muhasebe: Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma**, İstanbul: Yaylım Yayınları.

Aypek, Nevzat (çev.) (2014). **Finansal Yönetimin Temelleri** Ankara: Nobel Yayınları.

Bakan, İsmail ve Büyükbeşe, Tuba (2005). “Katılımcı Karar Verme: Çalışanlar Hangi Düzeyde Kararlara Katılmak İsterler?”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 7; 2, (2005): 23-47.

Bekçioğlu, S., Coşkun, A. ve Gümüş, U. T. (2013). “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 59, (2013): 1-16.

Bhasin, Madan (2007). “Forensic Accounting: A New Paradigm For Niche Consulting”, **Accounting and Auditing**, (2007): 1000-1010, 17.08.2014 tarihinde http://www.icaai.org/resource_file/97231000-1010.pdf adresinden erişildi.

Bozkurt, Nejat (2006). **Muhasebe Denetimi**, 4. Bs. İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, Nejat (2010). **Adli Muhasebenin İçeriği, Gelişimi ve Türkiye Uygulamaları**, (2010):1-51, 15.11.2014 tarihinde <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminer/02112010> adresinden erişildi.

Can, Ahmet Vecdi (2010). “Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi”,

Mali Çözüm, 97, (2010): 21-48.

Civan, Mehmet ve Çalışkan, Mustafa (2004). “Tekstil İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonunun Önemi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 24, (Ekim 2004): 158-164.

Crumbley, D. Larry, Heitger, E. Lester and Smith, G. Stevenson (2003). **Forensic and Investigative Accounting**, USA: CCH Incorporated.

Çabuk, Adem ve Yücel, Elif (2012). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 54, (Nisan 2012): 27-50.

Çabuk, Adem ve Yücel, Elif (2012). “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 56, (Ekim 2012): 67-84.

Çetin, Canan (2012). **Temel İşletmeciliğe Giriş**, İstanbul: Beta Yayınları.

Demir, Yusuf ve Coşkun, Dilek (2009). “Finansal Bilgi Sisteminin İşletmelerin Yönetim Fonksiyonu Üzerine Etkisi: Aydın İli Örneği”, **Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2; 2, (2009): 1-21.

DiGabriele, James A. (2011). “An Observation of Differences in the Transparent Objectivity of Forensic Accounting Expert Witness”, **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, 3; 2, (2011): 390-416.

Dinçer, Ömer ve Fidan, Yahya (2009). **İşletme Yönetimine Giriş**, İstanbul: Alfa Yayınlar.

Elitaş, Bilge Leyli (2012). “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 55, (Temmuz 2012): 153-172.

Elliott, Barry and Jamie, Elliott (2011). **Financial Accounting and Reporting**, 14.ed. UK: Pearson.

Eren, Erol (2011). **Yönetim ve Organizasyon: Çağdaş ve Küresel Yaklaşımlar**, İstanbul: Beta Yayınları.

Erol, Mikail (2012). **Finansal Muhasebe**, gñşlmtş. 4.bs. Ankara: Kalkan Matbaacılık.

Ertaş, Coşkun ve Güven, Pelin (2008). “Bilgi Teknolojilerinin Denetim Sürecine Etkileri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 37, (Ocak 2008): 50-59.

Genel Muhasebe (2003). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları

Golden, Thomas, W., Skalak, Steven, L. and Clayton, M. Mona (2006). **A Guide To Financial Accounting Investigation**, USA: John Wiley&Sons Inc.

Gülten, Selçuk (2010). “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mes-

leği”, **Ankara Barosu Dergisi**, 68; 3, (2010): 311-320.

Güredin, Ersin (2007). **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul: Arıkan Yayınları.

Hokka, Osman (2009). **Analitik Finansal Yönetim, Teori ve Problemler**, Ankara: Nobel Yayınları.

Karacan, Sami (2012). “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, 4; 8, (2012): 105-128.

Kasap, Murat (2013). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele”, **Çankırı Karatekin Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 3; 1, (2013): 121-132.

Kasum, Sadiq Abubakar (2009). “The Relevance of Forensic Accounting to Financial Crimes in Private and Public Sectors of Third World Economies: A Study from Nigeria”, (2009): 1-24, 22.08.2014 tarihinde http://papers.ssrn.com/so13/papers.cfm?abstract_id=1384242 adresinden erişildi.

Kavut, Lerzan, Taş, Oktay ve Şavlı, Tuba (2009). **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul: İSMMMO

Keleş, Dursun ve Keleş, Ümit (2014). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Uygulamaları”, **Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi**, 9, (Ocak 2014): 53-75.

Kula, V., Kaynar, B. ve Keskin Köylü, M. (2008). “Hileli Finansal Raporlama Yaklaşımlarını Belirleyen Teşvikler/Baskılar ve Fırsatlar”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 25, (Mayıs 2008): 63-82.

Loganathan, V. (2007). **Economic Theory**, Tamilnadu Textbook Corporation.

Oberholzer, Corne (2002). **Quality Management In Forensic Accounting**, MBA Thesis, The Gordon Institute Of Business Science, University of Pretoria, 14.08.2014 tarihinde <http://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/28494/dissertation.pdf?sequence=1> adresinden erişildi.

Okoye, E.I. and Akamobi, N.L. (2009). “The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support”, **The Nigerian Academic Forum Volume**, 17; 1, (2009): 39-44.

Ömürbek, Vesile ve Bekçi, İsmail (2006). “Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Eğitimi Üzerindeki Rolü: Bilgisayarlı Muhasebe Dersi Alan Öğrenciler Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 18, (Nisan 2006): 75-94.

Özkan, Mehmet (1998). **Sigorta İşlemleri ve Muhasebesi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Özkan, Mehmet (2007). “Yönetim Muhasebesinde Değişim Başladı”, **İSO Dergisi**, 497, (Ağustos 2007): 58-63.

Özkan, Mehmet ve Boran, Levent (2014 Eylül). “Veri Madenciliğinin Finansal Kararlarda Kullanımı ve Kurumsallaşma Açısından Değerlendirilmesi”, Yıldız Teknik Üniversitesi, **Ekonomi ve Finans Kongresi**, İstanbul’da sunulan bildiri.

Özmen, Sibel (der.) (2012). **Tekdüzen Hesap Planı SMMM ve YMM Mevzuatı**, 15.bs. Ankara: Seçkin Yayınları.

Paramasivan, C. and Subramanian, T. (2008). **Financial Manangement**, New Age International Publishers.

Pazarçeviren, S. Yüksel (2005). “Adli Muhasebecilik Mesleği”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 1; 2, (2005): 1-19.

Sabuncuoğlu, Zeyyat ve Tokol, Tuncer (2011). **İşletme**. İstanbul: Beta Yayınları.

Sarıaltın, Hatice (2011). **Finansal Yönetim ve Finansal Yönetimin Çerçevesi Semineri**, Sakarya, 20.08.2014 tarihinde www.sakaryasmmm.org.tr/dosyalar adresinden erişildi.

Silverstone, Howard and Sheetz, Michael (2007). **Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts**, 2.ed., New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Singleton, Tommie W. and Singleton, Aaron J. (2010). **Fraud Auditing And Forensic Accounting**. 4.ed. USA: John Wiley&Sons Inc.

Sürmen, Yusuf ve Daştan, Abdülkerim (2007). “Muhasebe Bürolarında ‘Bilgisayarlı Muhasebe Paket Programı’ Kullanımına Yönelik Doğu Karadeniz Bölgesi Analizi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 22, (Mayıs 2007): 1-26.

Tekin, A. Ömer ve Ehtiyar, Rüya (2010). “Yönetimde Karar Verme: Batı Antalya Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Çalışan Farklı Departman Yöneticilerinin Karar Verme Stilleri Üzerine Bir Araştırma”, **Journal of Yaşar University**, 20; 5, (2010): 3394-3414. 22.08.2014 tarihinde <http://joy.yasar.edu.tr> adresinden erişildi.

Toraman, C., Abdioğlu, H. ve İşgüden, B. (2009). “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 10; 1, (2009): 17-55.

Yardımcıoğlu, Mahmut (2006). “Muhasebe Departmanından Elde Edilen Bilgilerin İşlevi ve Önemi: Kahramanmaraş Tekstil Sektöründe Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 20, (Ekim 2006): 71-108.

Whitehurst, David (2003). **Fundamentals of Corporate Finance**, USA, McGraw-Hill, 15.11.2014 tarihinde <http://www.mhhe.com/primis/online> adresinden erişildi.