

## Hile Denetçiliği ve Araştırmacı Muhasebecilik Çerçevesinde Adli Muhasebe: Örnek Olay İncelemesi (Forensic Accounting in the Framework of Fraud Auditing and Investigative Accounting: A Case Study)

Murat ERDOĞAN  <sup>a</sup>

<sup>a</sup> Akdeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe – Finansman ABD, Antalya, Türkiye.  
[muraterdogan@akdeniz.edu.tr](mailto:muraterdogan@akdeniz.edu.tr)

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
<b>Anahtar Kelimeler:</b> Mesleki Hile Adli muhasebe Hile denetçiliği Geleneksel denetim Hile vakası  Gönderilme Tarihi 8 Ağustos 2020 Revizyon Tarihi 20 Ekim 2020 Kabul Tarihi 10 Kasım 2020  <b>Makale Kategorisi:</b> Araştırma Makalesi	<b>Amaç</b> – Bu çalışmada hile denetçiliği ve/veya araştırmacı muhasebecilik temelinde örnek vaka üzerinden hileli eylemlerin araştırılması ve tespit edilmesi amaçlanmaktadır. <b>Yöntem</b> – Adli muhasebe mesleğinin alt boyutlarından biri olan hile denetçiliği/araştırmacı muhasebecilik çerçevesinde bir işletmede gerçekleşen bir hile vakasının araştırılması, tespit edilme süreci ve çözüm önerilerine dönük olarak vaka analizi gerçekleştirilmiştir. <b>Bulgular</b> – İncelenen hile vakasında işletme bünyesinde oluşturulan satın alma komisyonunun kağıt üzerinde var olduğu, tüm satın alma işlem yetkisinin satın alma müdüründe olduğu bu kapsamda görevlerin ayrılığı ilkesine aykırı davranıldığı, işletmede etik ihbar hatlarının bulunmadığı ve bu durumun kuşku duyulan olayların yönetime iletilmesini engellediği, maliyet analizleri etkin bir şekilde yapılmadığı, işletmenin satın alma yöneticisi ve baş aşçısının işletmenin çalıştığı bir tedarikçi işletme ile anlaşarak karşılığında kişisel kazanç elde etme amacıyla birim fiyatı yüksek mal alımı yaptıkları ve işletmeyi önemli zararlarla karşı karşıya bıraktıkları sonucuna ulaşılmıştır. <b>Tartışma</b> – Adli muhasebe uzmanlığının popüler ve ihtiyaç duyulan bir uzmanlık olarak ortaya çıkması sonucunda birçok ülke gerekli yasal düzenleme ve sertifikasyon faaliyetleri gerçekleştirmiş ve yükseköğretim müfredatlarında gerekli güncellemeleri yapmış ancak ülkemizde adli muhasebe ve adli muhasebe uzmanlığı hakkında herhangi bir yasal düzenlemenin olmadığı, mesleğin muhasebe ve denetim alanına katkısı düşünüldüğünde gerekli çalışmaların en kısa sürede yapılması ve yasal düzenlemelerle de güçlendirilmesi önem arz edecektir.

ARTICLE INFO	ABSTRACT
<b>Keywords:</b> Occupational Fraud Forensic accounting Fraud auditing Traditional auditing Fraud case  Received 8 August 2020 Revised 20 October 2020 Accepted 10 November 2020  <b>Article Classification:</b> Research Article	<b>Purpose</b> – In this study, it is aimed to investigate and detect fraudulent acts on the basis of fraud auditing and / or investigative accountancy. <b>Design/methodology/approach</b> – Within the framework of fraud auditing / investigative accountancy, which is one of the sub-dimensions of the forensic accounting profession, a case analysis was carried out to investigate a fraud case in an enterprise, to identify the process and to suggest solutions. <b>Findings</b> – In the analyzed fraud case, the procurement commission formed within the company exists on paper, all purchasing transaction authority belongs to the purchasing manager, in this context, the principle of separation of duties is violated, there are no ethical warning lines in the enterprise and this situation prevents the transmission of suspicious events to the management, cost analysis is not effective. It has been concluded that the purchasing manager and head chef of the enterprise agreed with a supplier enterprise where the enterprise works and purchased goods with high unit prices in order to gain personal gain in return and left the enterprise faced with significant losses. <b>Discussion</b> – As a result of the emergence of forensic accounting expertise as a popular and needed expertise, many countries have carried out the necessary legal regulation and certification activities and made the necessary updates in their higher education curricula. Subject in terms Turkey is a fact that in our country there is no legislation on forensic accounting and forensic accounting expertise. Considering the profession's contribution to the field of accounting and auditing, it will be important to carry out the necessary work as soon as possible and to strengthen it with legal regulations.

### Önerilen Atf/ Suggested Citation

Erdoğan, M. (2020). Hile Denetçiliği ve Araştırmacı Muhasebecilik Çerçevesinde Adli Muhasebe: Örnek Olay İncelemesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (4), 3714-3726.

## 1. Giriş

Geleneksel denetim bir sözleşme çerçevesinde bir kuruluşun finansal tablolarının bir bütün halinde değerlendirilerek kamuoyuna makul bir güvence kapsamında denetlenen kuruluş hakkında görüş bildirilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Yaşanılan finansal ve kurumsal skandallar değerlendirildiğinde tüm bu skandalların öznesinde yer alan işletmelerin gerekli denetimlerden geçmesine rağmen denetim yapan kuruluş ve mensuplarının hile ve suiistimal eylemlerini tespit ve önlemede yetersiz kaldıkları gerçeğini ortaya çıkarmıştır. Söz konusu skandallar muhasebe ve muhasebe mesleğinin uygulama alanlarından biri olan muhasebe denetimine olan güveni sarsmış ve bu güven sarsılması kamuoyunun özellikle geleneksel denetimin ötesinde bir arayışa yönlendirmiştir.

Gelişmiş ya da gelişmekte olan ülke ayrımına bakılmaksızın dünya genelinde sayısız hile ve suistimal vakası ciddi bir artış eğilimindedir (Fadilah vd., 2019:168). Yaşanılan çok sayıda kurumsal skandal vakası ve hileli faaliyetleri öngörme becerilerindeki başarısızlık, yasal denetimin ötesine geçen ve adli muhasebe ismiyle dikkatleri üzerine çeken özel profesyonel muhasebe organlarına olan ihtiyacı artırmıştır (Sanjida ve Mohobbot, 2019:3). Ek olarak kamu sektöründe ortaya çıkan hile ve suistimallerin birçoğunun iç kontrolün sorumlusu olduğu düşünülen yönetim tarafından ve aynı zamanda muhasebecilerin denetimi altında olmasına rağmen gerçekleştiği belirlenmiştir (Okoye vd., 2019:76).

Geleneksel muhasebe, finansal verilerin ve bilgilerin kaydedilmesini, sınıflandırılmasını, analiz edilmesini ve raporlanmasını içermektedir. Amaç ham finansal verileri geçerli bir finansal raporlama çerçevesi veya standardı kullanarak karar vericiler için faydalı bilgilere dönüştürmektir. Yararlı bilgiler tipik olarak karar vericilere finansal tablolar aracılığıyla sunulmaktadır. Bu kapsamda geleneksel muhasebenin çıktısı finansal tablolar olarak ifade edilebilir.

Adli muhasebe geleneksel muhasebenin çok daha ötesini kapsamaktadır. Adli muhasebe, muhasebe kapsamında denetime benzerlik göstermektedir. Örneğin denetimde yer alan mesleki şüphecilik adli muhasebede de kendini gösterir. Geleneksel anlamda muhasebe denetimi bir sözleşme sonucunda bir bütün olarak değerlendirilen finansal tabloların adil bir şekilde sunulup sunulmadığına ilişkin denetim görüşünü ifade etmektir. Adli muhasebe ise bunun aksine bir veya daha fazla özel alana odaklanmaktadır. Geleneksel denetimde tüm denetim sözleşmelerinin bir dizi finansal tablolar üzerinde tek bir görüş ifade etme amacı varken, her adli muhasebe projesi kullanıcıların özel ihtiyaçlarına yönelmekte ve söz konusu ihtiyaçlara odaklanma sonucunda elde edilen bulguları ile kullanıcıların ihtiyaçları doğrultusunda hizmet vermektedir (Crain vd., 2015:4).

Özet olarak geleneksel bakış açısıyla muhasebeciler ve denetçiler hile ve suistimal eylemlerini tespit ve önlemek için potansiyeli son derece yüksek olan meslekler olsa da pratikte söz konusu hile ve suistimaller karşısındaki etkinlikleri sınırlı kalmıştır (Fadilah vd., 2019:168). Wolosky (2004) iyi bir muhasebecinin iyi bir adli muhasebe uzmanı olmayacağını mevcut muhasebe bilgisine ek olarak farklı eğitim, düşünce yapısı ve farklı uzmanlıkları bir bütün halinde sentezlemesi gerektiğini vurgulamıştır (Awolowo, 2019:10). Bu kapsamda ortaya çıkan ihtiyaca istinaden yeni mesleklerden biri de adli muhasebe uzmanlığı olmuştur.

## 2. Adli Muhasebe ve Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Adli Muhasebe Uzmanlarının Taşınması Gereken Özellikler

### 2.1. Adli Muhasebe

ABD Menkul Kıymetler ve Finansal Sahtekarlık Birimi 2017 yılında yaptığı araştırmalarda, kurumsal suç uygulama eylemlerinin 3,8 milyar dolar maliyetinde olduğunu açıklamıştır. Bu gerçek suistimal ve hileli eylemlerin tespit edilmesi ve önlenmesi için mevcut uzmanlıklara ek olarak yeni uzmanlık alanlarına duyulan ihtiyacı da beraberinde getirmiş bu kapsamda adli muhasebe gibi yeni bir uzmanlık alanına ve mesleğine olan dikkatleri çekmiştir (Harte ve McHone, 2019: 430). Bu kapsamda adli muhasebe mesleğini icra edenler, yasal denetimin bir parçası olarak genişletilmiş prosedürlerin tasarlanıp uygulanması, denetim komitelerine danışmanlık yapılması, hile ve suistimal davranışlarının ortaya çıkarılması ve önlenmesine yardımcı olarak önleyici bir rol oynamaktadırlar (Silverstone ve Sheetz, 2007: 62).

Finansal suistimal ve hileli davranışların önlenmesinde ve yönetilmesinde denetim ve adli muhasebenin rolünü anlamak için ikisi arasındaki farklı sorumlulukları ve görevleri anlamak önemlidir. Denetçinin

çalışmalarının odağı, şirketin finansal tablolarının belirli bir düzeyde (makul güvencede) doğru ve adil olup olmadığını kontrol etmektedir. Özel denetim prosedürleri, denetim kapsamında önemli yanlışlıkların olup olmadığını kontrol etmek için kullanılır. Denetim sonuçlarına göre, finansal tablolar yayımlanmadan önce, denetçi yönetimden yanlışlığı değiştirmesini ister veya denetim görüşüyle yatırımcılara şirketin finansal tablolarının uygunluğunu hatırlatır. Ancak denetçi, önemli yanlışlığın kaynağını veya nedenini kapsamlı olarak takip edemez ancak örnekleme yoluyla gözden geçirebilir (Gray, 2008:116)

Adli muhasebe ise sonuç veya görüş sunmaktan ziyade bu süreci tüm yönleriyle araştıran bir uzmanlık dalı ve bu kapsamda geleneksel denetçilerden farklı uzmanlık, düşünme, eğitim ve deneyimleri gerektiren bir alandır. Gerson vd (2015) adli muhasebenin odak noktasını şüpheli veya bilinen hileli davranışı belirleyici, içerik, zaman, yer, yol ve neden hakkındaki gerçek bilgileri tespit etmek için her türlü kanıtın toplanması şeklinde özetlemiştir (Gao, 2019:196). Diğer bir ifadeyle denetim dolandırıcılık riskine, adli muhasebe ise sahtekarlığa, suçlamalara ve kanıtlara odaklanmaktadır.

Adli muhasebe birçok bilim dalı uzmanlıklarını tek çatı altında toplayan bir kavram olarak dikkat çekmektedir. Adli muhasebe, finans ve muhasebe alanlarında hukuki ve hukuksal deneyimleri desteklemek için bir araç olarak kullanılmaktadır (Hamdan, 2018: 2). Bu kapsamda muhasebe, finans, hukuk, psikoloji, kriminoloji ve diğer disiplinlerle yakından ilişkilidir. Crumbley, Heitger ve Smith (2009)'a göre adli muhasebe, geçmiş finansal verilerin veya diğer muhasebe faaliyetlerinin belirlenmesi, kaydedilmesi, raporlanması ve doğrulanması, mevcut veya gelecekteki yasal anlaşmazlıkların giderilmesi veya gelecekteki finansal verilerin yasal uyumsuzlukların çözümü için projelendirilmesi gibi süreçlerle ilgilenen bir alan olarak tanımlanabilir (Oyebisi vd., 2018: 2).

Adli muhasebe, adli muhasebeci ve adli denetim kavramları hakkında literatürde birçok tanım yer almakla birlikte tek bir tanım gerekli açıklamalarda yetersiz kalmaktadır. Bu tanımlara örnek aşağıdaki gibidir:

- Rezaee ve Burton (1997) adli muhasebeyi; yürütülecek bir soruşturma çerçevesinde; muhasebe, denetim ve hukuk bilim dalları ile ilgili kavram, ilke ve tekniklerin bir arada kullanılarak finansal ve sosyal sorunların tespit edilmesi ve önlenmesine katkı sağlayan bir meslek alanı olarak tanımlamıştır (Kurt ve Uçma, 2009: 162).
- Crumbley (2001) adli muhasebeyi 3 katlı bir düşünce pastası örneği vererek tanımlamıştır. Bu örneğe göre ilk katın çok iyi bir muhasebe uzmanlığına, ikinci katın etkin bir denetim bilgisi, risk tespiti, kontrolü ve değerlendirmesi ile hile ve suistimal farkındalığına son katın ise hukuksal bilgi gereksinimi şeklindedir.
- Eze ve Okoye (2019) adli muhasebeyi, hukuki konulara yardımcı olmak için muhasebe denetimi ve soruşturma becerilerinin kullanılması ve uzman bilgi birikiminin ekonomik işlem kanıtlarına uygulanması ve idari işlemlerin hesap verebilirliği veya değerlendirilmesi süreci olarak tanımlamıştır.
- Adli Denetçiler Enstitüsü, Belçika (2004) adli denetimi, yasal / finansal anlaşmazlıklar alanında önceden tanımlanmış bir bağlamda gerçekler ve kanıtlar elde etmek için verilerin toplanması, doğrulanması, işlenmesi, analiz edilmesi ve raporlanması içeren bir faaliyet olarak tanımlamaktadır (Eze ve Okoye, 2019:16).
- Adli muhasebecinin rolü, muhasebe, muhasebe araçları ve yasal bilgi birikimlerini, herhangi bir ihlalin raporlanmasına yardımcı olmak veya keşfetmek için kullanmaktır (Hamdan, 2018:2).
- McMullen ve Sanchez (2010) adli muhasebenin Enron, Arthur Andersen gibi finansal skandalların da etkisiyle muhasebe ve denetim alanına getirilen modern bir muhasebe evrimi olarak ifade etmiştir (Jugurnath vd., 2017:7).
- Adli muhasebe hukuksal süreçlere katkı sağlarken bu katkıyı ekonomik ve ticari gerçeklerden temel almaktadır. Adli muhasebe uygulamaları, hukuk, muhasebe, denetim ve değerlendirme konularında karmaşık bir bilgiye sahip olan belirli profesyoneller (adli muhasebe personeli veya adli muhasebeciler) tarafından uygulanmaktadır (Renzhou, 2011: 2148).

Adli muhasebe ile ilgili tanımlar değerlendirildiğinde genellikle dolandırıcılık, sahtekarlık önleme ve sahtekarlık soruşturmasını adli muhasebecinin rolü olarak ifade eder. Bu tanımlar mutlaka yanlış olmasa da, sadece belirli sahtecilik bağlamında adli muhasebenin tanımını sağlar. Hopwood, Leiner ve Young (2008) adli muhasebeyi, mali konuların hukuk mahkemelerinin gerektirdiği standartları karşılayacak şekilde çözülmesi amacıyla soruşturma ve analitik becerilerin uygulanması şeklinde ifade etmiştir. Adli muhasebeciler, delilleri toplamak, analiz etmek ve değerlendirmek, bulguları yorumlamak ve iletmek için

muhasebe, denetim, finans, kantitatif yöntemler, kanunun belirli alanları, araştırma ve soruşturma becerileri konularında özel beceriler uygular (Silverstone vd., 2012:3).

## 2.2. Adli Muhasebe Uzmanları

Adli muhasebe uzmanları hukuki ve cezai olarak sahtekarlığın önlenmesi ve tespiti, davalardaki ekonomik zararların ölçülmesi, iş veya maddi olmayan varlıkların değerlendirilmesi ve hukuk mahkemelerinde uzman olarak ifade verilmesi gibi çeşitli görevlerde bulunabilir. Gerçekleştirilen hizmetten bağımsız olarak, adli muhasebecilerin genellikle eleştirel düşünme, nicel yöntemler kullanma, araştırma ve soruşturma yapma ve etkili iletişim kurma becerisi de dahil olmak üzere çeşitli beceri setlerine ihtiyacı vardır (Crain vd., 2015: 3)

Diğer bir ifade ile adli muhasebe uzmanları farklı araçlar, düşünce süreçleri ve tutumlar gerektiren farklı bir role dayanan büyük ölçüde ayrı bir bakış açısı ve düşünsel düşünce setine sahip uzmanlardır. Adli muhasebe uzmanının amacı, bir bütün olarak alınan ve makul bir önemlilik ve güvence sınırına dayalı çabalarla türetilen finansal tablolar hakkında genel bir görüşe ulaşmak değildir. Adli muhasebe uzmanının amacı çok daha ayrıntılı bir düzeyde, hem belgesel kanıtlardan hem de şüpheli veya uygunsuz davranışların kim tarafından ne zaman, nerede ve nedenleri konusunda kanıt niteliğindeki belge ve bilgilerin ayrıntılı olarak ele alınması ve bilgilerin geliştirilmesini ve bu kapsamda düzeltici ve önleyici öneriler sağlamaktır. Adli muhasebe uzmanının bulguları ve tavsiyeleri, dava takibatında veya failere yönelik cezai işlemlerin doğru sürdürülmesi ve sonuçlanmasının temelini oluşturabilir (Golden vd., 2011: 37).

## 2.3. Adli Muhasebe Uzmanlarının Taşınması Gereken Özellikler

Adli muhasebe uzmanının her şeyden önce güçlü bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir. Güçlü bir muhasebe bilgisine sahip olunmaması muhasebenin özellikli alanlarına yönelik yapılacak çalışmaları imkansız hale getireceği açıktır. Örneğin hile denetimi alanında çalışacak bir adli muhasebe uzmanının muhasebe ve denetim uygulamaları kapsamında yeter bilgi seviyesinde olmaması söz konusu denetim sürecinde ne kadar güvenilir ve ne kadar yeterli olacaktır? sorusunu da beraberinde getirecektir (Gao, 2019:198). Adli muhasebe uzmanı salt verilerle sınırlı olmayan, finansal raporlardaki görünür rakamlardan ziyade rakamların arkasında yatan gizli noktaları araştırabilen ve tam olarak kullanabilen başka bir ifadeyle geleneksel muhasebe zihniyetinden daha üstsel bir bakış açısı ve bilgi seviyesine sahip olmalıdır (Gao, 2019:198).

Adli muhasebe uzmanının gerekli soruşturmaları yürütebilmek için özel beceri ve bilgilere sahip olmalıdır. Bu özel beceri ve bilgi, soruşturmanın nasıl yapılandırılacağını ve yönetileceğini, toplanabilecek kanıt türlerini, soruşturma altındaki kişilerin yasal haklarını, farklı dolandırıcılık planlarının nasıl tanımlanacağını, görüşmelerin nasıl yapılacağı ve gerçeğe aykırı durumların nasıl tespit edileceği gibi unsurları kapsmalıdır (Crain vd., 2015: 7). Muhasebe alanında uzman olmayan bir kişi tarafından bile kolayca anlaşılabilir bir dilde yazılmış, ayrıntılı ve bağımsız bir bakış açısıyla gerekli raporları ve yorumları yapabilmelidir (Owojori ve Asaolu, 2009: 186). Adli muhasebe uzmanının hile, hukuk, psikoloji bilimi ve bu kapsamdaki teoriler hakkında detaylı bilgi sahibi olmalıdır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 115).

## 3. Kapsam Olarak Adli Muhasebe Uzmanlığı

Heitger ve Heitger (2008) adli muhasebe uzmanlarının dava aşamasında mahkemelere yol gösterici bir dava desteğinde bulunma, alınacak kararlarda yol gösterici olarak uzman tanıklık yapma ve son olarak işletme sahipleri, yöneticileri ve/veya üçüncü tarafların talebi doğrultusunda hile araştırmasını yürütme diğer bir ifade ile hile denetçiliği ve araştırmacı muhasebecilik gibi üç temel boyutta faaliyet gösterdiklerini ifade etmektedir (Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş, 2013:7).

### 3.1. Dava Desteğinde Bulunma

Genel bir ifade ile dava desteği mahkemeye intikal etmiş bir davanın karara bağlanma sürecinde kişi ve kurumlara (avukat veya mahkemeye) ilgili uzmanlık kapsamında sağlanan destek olarak ifade edilebilir. Dava desteğiyle bir ekonomik zararın boyutu ile ilgili konularda gerekli kaybın hesaplanması ve ilgililere en anlaşılır biçimde aktarılması örnek olarak verilebilir. Adli muhasebe uzmanının bu kapsamda katkı sunabileceği dava desteği konuları genel olarak aşağıdaki gibidir (forensicaccounting.com; Gülten, 2010: 316):

- Dava aşamasında öne sürülen bir iddia hakkında iddianın desteklenebileceği veya red edilebileceği kararına yardımcı olacak bilgi ve belgelerin temin edilmesini katkı sağlamak,
- Ekonomik konuların anlaşılmasına katkı sağlamak,
- İşletmeleri içeren davalarda öne sürülen ekonomik kayıplara yönelik işletme yönetimi ve/veya çalışanlarının gerçekleştirmiş olduğu zararların tespiti ve hesaplanmasına katkı sağlamak,
- Kıymetli evrak sahtecilikleri, kredi kartı dolandırıcılıkları, şirket birleşmeleri, bölünmeleri, iflas uygulamaları vb. gibi özellikli konularda gerekli çalışmaların yapılmasına katkı sağlamak,
- Vergi uygulamaları kapsamında ortaya çıkan vergiden kaçınma gibi olaylarda gerekli çalışmaların yapılmasına katkı sağlamak

### 3.2. Uzman Tanıklık

Owojori ve Asaolu (2009)'a göre adli muhasebe uzmanları dava desteği kapsamında ilgili taraflar arasında ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıkların çözülmesinde gerekli incelemeler yapabilir ek olarak mahkemenin uygun görmesi durumunda da uzman şahitlik yapabilir ve ilgililere çözüm önerisinde bulunabilirler (Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş, 2013: 7). Örnek olarak muhasebe uzmanlığı gerektiren bir davada yer alan avukat bir adli muhasebe uzmanından yararlanma yoluna giderek öne süreceği savları desteklemek ve güçlendirmek için adli muhasebe uzmanının görüşlerinden yararlanabilir (Aktaş ve Kuloğlu, 2002: 112).

### 3.3. Hile Denetçiliği ve Araştırmacı Muhasebecilik

Skousen vd. (2009)'ne göre kamu güveninin oluşmasına katkı sunan mesleklerden biri olan muhasebe mesleğinin skandalların gerçekleşmesinden önce oluşan hile kapsamında yapılan kasıtlı eylemlerin ya da yanlışlıkların tespit edilmesi ve raporlanması konusunda çok büyük bir sorumluluğa sahip olduğu fakat bu aşamada yatırımcılar, alacaklılar ve denetçi mesleği ile kamuoyunun rolleri ve sorumlulukları ile ilgili beklentiler arasında farklılıkların ortaya çıkmasıyla, finansal raporların denetlenmesine rağmen ortaya çıkan hileli eylemlerin bu sorumluluğa gölge düşürdüğü de bir gerçektir (Achmad ve Pamungkas, 2018: 135) ancak hileli eylemlerin tespit edilmesi ve önlenmesi sorumluluğu da sadece denetçilere ait olmamalıdır, çünkü tüm önemli yanlışlıkların tespit edilip tanımlandığına dair denetçiler kesin bir güvence değil ancak ve ancak makul bir güvence vermeleri bir diğer gerçektir (Du Toit, 2008:19). Bu gerçek muhasebe ve denetim alanında yeni uzmanlık alanına ihtiyacı beraberinde getirmiştir. İşte tüm bu nedenlerle son yıllarda adli muhasebe uzmanlığı söz konusu eksikliklerin giderilmesinde kullanılmaya başlanan bir uzmanlık alanı olarak ortaya çıkmıştır.

Adli muhasebe uzmanlığının kapsamı, cezai konularda ortaya çıkan şikayetler, hukuk davalarından doğan tazminat beyanları ve kurumsal soruşturmalarda sırasında ortaya çıkan söylentiler ve soruşturmaları içermekte bu kapsamda yapılan soruşturma bulguları, bir kişi ya da kurumu etkileyici niteliktedir. Bu kapsamda adli muhasebe uzmanı hile denetçisi ve/veya araştırmacı muhasebecilik görevini üstlenmektedir (Singleton ve Singleton, 2010: 16).

## 4. Literatür Taraması

Aşağıda adli muhasebe ve adli muhasebe uzmanlığı çerçevesinde gerçekleştirilen çalışmalara değinilmiştir. Literatür araştırmalarından da görüleceği üzere çok sayıda çalışma genel olarak adli muhasebenin kavramsal boyutlarına ve önemine yönelik oluşturulmuş ek olarak muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe uzmanlığı ve mesleğe ilişkin algılarını ölçmeye ilişkin olarak gerçekleştirilmiştir.

Aracı ve Çevik Özcan (2019) tarafından yapılan çalışmada adli muhasebe kavramı, adli muhasebecilik mesleği ve adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'deki yeri üzerine bir değerlendirme yapılmıştır.

Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş (2013) tarafından yapılan çalışmada adli muhasebecilik mesleğinin kapsam ve özelliklerini ortaya koyarak işletmelerin karşılaştığı olduğu hile ve yolsuzlukların önlenmesi sürecinde adli muhasebenin rolü üzerine değerlendirme yapılmıştır.

Dağdeviren ve Mirza (2017) tarafından yapılan çalışmada adli muhasebecilik mesleği ile ilişkilendirilen bağımsız meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin algılarını ortaya koymak amacıyla anket uygulaması yapılmıştır. Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensupları Türkiye'de adli muhasebe olgusuna gereken

önemin verildiğini ancak eğitim boyutunun eksiklikler barındırdığını, mevcut yasal düzenlemelerin yeterli olmadığını ancak yakın gelecekte gerekli düzenlemelerin yapılacağını bekledikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Karşlıoğlu ve Karavardar (2019) tarafından yapılan çalışmada Trabzon ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği hakkındaki farkındalık düzeylerinin araştırılması amaçlanmış bu amaca dönük olarak Trabzon ilindeki 253 muhasebe meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Anket uygulaması sonucunda muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğini duyduklarını ancak kavram ve meslek hakkında yeterli bilgilerinin olmadığı ek olarak adli muhasebecilik mesleğini bilirkişilik olarak anlamlandırdıklarını buna rağmen bilirkişilik faaliyetlerinin de etkin olarak işlemediğini düşündükleri diğer taraftan hile ve yolsuzlukları önleme sürecinde denetim faaliyetlerinin yetersiz olduğunu ve adli muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelere ihtiyaç olduğunu ve adli muhasebe eğitimlerinin yeterli olmadığını düşündükleri sonucuna ulaşılmıştır.

Pazarçeviren (2005) tarafından yapılan çalışmada adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı, özellikleri, mesleğe olan ihtiyacın nedenleri, kullanım alanları vb gibi detaylı bilgi verilmiştir. Ek olarak çalışmada kısa bir hile vakası üzerinden adli muhasebecilerin söz konusu hile olaylarına yaklaşım tarzları ele alınmıştır.

Alpagut Şenel ve Arslan (2019) tarafından yapılan çalışmada muhasebe skandallarının ekonomik etkileri, skandallar sonrası alınan önlemler ve adli muhasebe mesleğinin muhasebe skandallarını önlemedeki rolü üzerinde durulmuştur.

Ulucan Özkul ve Pektakin (2009) tarafından yapılan çalışmada muhasebe denetiminde bilgi teknolojilerinin önemi üzerine durulmuş ek olarak teknolojilerin olumsuz amaçlar doğrultusunda kullanılması sonucunda ortaya çıkan yolsuzluklar ve bunların önlenmesi ve tespit edilmesi sürecinde adli muhasebecilerin başvurabileceği bir teknik olan veri madenciliği ele alınmıştır.

Pehlivan ve Dursun (2012) tarafından yapılan çalışmada Türkiye'deki akademisyenlerin adli muhasebe eğitimine bakış açılarının tespit edilmesi amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Çalışma sonucunda adli muhasebeye dönük olarak Türkiye'deki eğitim alt yapısının oluşturulmadığı, akademisyenlerin adli muhasebe eğitiminin eğitim müfredatlarına eklenmesi konusunda isteksiz oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Çankaya, Dinç ve Çoban (2014) tarafından yapılan çalışma adli muhasebe mesleğinin uygulama alanlarından biri olan uzman tanıklık üzerine kurgulanmıştır ve çalışma iki amaca dönük olarak gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın ilk amacı uzman tanıklığın adalet sistemine katkısının olup olmadığı ikinci amacı ise muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık gereksinimini karşılayıp karşılamadığıdır. Söz konusu amaçlar çerçevesinde muhasebe meslek mensupları ile adalet uygulayıcılarının düşüncelerini içeren anket hazırlanmıştır. Ankete 495 muhasebe meslek mensubu ve 60 yargı mensubu katılmıştır. Çalışma sonucunda Türkiye'de sertifikalı bilirkişi olarak görev yapacak uzman tanıklara ihtiyaç duyulduğu ve muhasebe meslek mensuplarının şu an için gerekli uzman tanıklık yeterliliğine sahip olmadığı bulgularına ulaşılmıştır.

Kurt ve Uçma (2009) tarafından yapılan çalışmada adli muhasebecilik mesleği kapsamlı bir şekilde ele alınarak Türkiye ve ABD'deki uygulamalarına yer verilmiş ve iki ülke arasındaki uygulama farklılıklarına değinilmiştir. Buna göre ABD'de adli muhasebe mesleği ile ilgili gerekli yasal düzenlemelerin olduğu ve yaşanan muhasebe skandallarının da etkisiyle adli muhasebecilik kapsamlı bir şekilde uygulanmaya başladığı ve adli muhasebe birçok üniversitenin müfredatına alınarak yaygın eğitimlerle mesleğin ve meslek mensuplarının gelişimine ağırlık verildiği; Türkiye açısından değerlendirildiğinde ise yasal alt yapının oluşturulmadığı ancak farklı kurumlardan tarafından adli muhasebe üzerine eğitimlere yer verildiğine değinilmiştir.

Hamdan (2018) tarafından yapılan çalışmada adli muhasebenin hile ve suiistimali tespit etme ve önlemedeki etkisini incelemek amacıyla bir anket üzerinden değerlendirilme bulunulmuştur. Çalışma sonucunda adli muhasebenin gerekli şartlar oluştuğunda hile ve suiistimali tespit etmek için etkili bir araç olduğuna ulaşılmıştır.

Oyebisi vd. (2018) tarafından yapılan çalışmada adli muhasebenin Nijerya bankacılık sektöründe sahtekarlığın önlenmesi ve tespitinde oynadığı rol incelenmiştir. Çalışma sonucunda adli muhasebenin sahtekarlığın önlenmesi ve tespiti üzerinde önemli bir etkisi olduğunu ortaya koymuştur.

## 5. Yöntem

Literatür taraması sonucu özellikle ülkemizde adli muhasebe ve adli muhasebe uzmanlığı ile ilgili gerekli bilimsel çalışmaların yapıldığı ancak hile denetimi ve araştırmacı muhasebecilik alt boyutunda herhangi bir örnek olay uygulaması ve çözüm önerilerine yer verilmediği veya çok sınırlı verildiği görülmektedir. Bu çalışma ile söz konusu eksikliğin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu amaca dönük olarak araştırmacının yöntemi vaka analizi olarak belirlenmiştir. Vaka analizi kapsamında araştırmayı gerçekleştirebilmek için öncelikle çalışma konusunun inceleneceği bir turizm işletmesi ele alınmıştır. Vaka analizine konu olacak örgüt belirlendikten sonra, seçilen örgütle bağlantı kurulması aşamasında işletme üst yönetiminde görevli yöneticilerle konu paylaşılmıştır. Analiz aşamasında ele alınacak prosedürler sistematik bir şekilde derlenerek verilerin analizi yapılmıştır.

Sonuç olarak turizm sektöründe faaliyet gösteren beş yıldızlı bir konaklama işletmesinde satın alma sürecinde yaşanan hile vakasının; hile denetçiliği ve/veya araştırmacı muhasebecilik temelinde nasıl tespit edildiği, kimlerin hileli davranışlarda bulunduğu ve işletme yönetimine sunulan çözüm önerileri ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

## 6. Satın Alma Sürecinde Tespit Edilen Hile Vakası

ABC işletmesi turizm sektöründe faaliyet gösteren beş yıldızlı bir otel işletmesidir. İşletme etkin bir iç denetim faaliyeti yürütebilmek için gerekli çalışmalara başlamış bu çalışmalara ek olarak işletme bünyesinde bir hile denetimi gerçekleştirmeye karar vermiştir. Bu kapsamda işletmelere danışmanlık yapan X işletmesi ile anlaşma yapmıştır. X işletmesi iç denetim, hile denetimi ve iç kontrol faaliyetleri hakkında çok sayıda işletmeye danışmanlık faaliyeti sunmakta ek olarak adli muhasebe uzmanlığı kapsamında mahkemeye intikal etmiş olaylara da dava desteğinde bulunmaktadır. Yapılan anlaşma sonucunda X işletmesi ABC işletmesi hakkında gerekli bilgileri toplamak için bünyesinde barındırdığı adli muhasebe uzmanı Bay Ahmet'i görevlendirmiş ve Bay Ahmet söz konusu alanlarda çalışmalarına başlamıştır.

### 6.1. ABC İşletmesinin Satın Alma Sürecine İlişkin Kontrol Listesi

Bay Ahmet ilk olarak işletmenin satın alma sürecini incelemeye karar vermiş bu kapsamda ABC işletmesinin satın alma faaliyetlerinin incelemesini yapmadan önce satın alma faaliyetleri ile ilgili kontrol listesi hazırlamıştır. Söz konusu liste aşağıdaki gibidir:

- İşletmenin satın alma süreci nasıl başlamaktadır?
- Herhangi bir tüketim veri analizi yapılmakta mıdır?
- Halihazırda kurulan bir satın alma komisyonu mevcut mudur?
- Satın alma komisyonu mevcut ise alımı yapılacak ürün ya da hizmetin kullanımı, kullanım yeri, kullanım ömrü, özellikleri, teknolojisi vb. konulardaki bilgiler nasıl temin edilmektedir?
- Alımı yapılacak ürün hakkında teknik ve idari şartname hazırlanmakta mıdır? Evet ise şartnamede işin amacı, konusu, yapılacak olan işe ait teknik bilgilendirme ve gerekli şartlar, teslim süresi, garanti, gecikme ve teminat şartları, birim fiyatlar ve ödeme şartları, kaza ve hasarlar gibi bilgilere yer verilmekte midir?
- Halihazırda bir tedarikçi listesi mevcut mudur? Evet ise tedarikçi listesinin oluşturulmasında hangi kriterlere yer verilmiştir?

Söz konusu kontrol listesi işletme yönetimine sunulmuş ve gerekli bilgi ve belgeler Bay Ahmet ile paylaşılmıştır. İlgili bilgi ve belgeler aşağıdadır:

- İşletmede satın alma süreci ilk olarak yıllık tüketim verilerinizi analiz edilmesi ile başlamakta,
- İlgili analizler yapıldıktan sonra ihtiyaç olan mal ya da hizmetin gerçekleştirilebilmesi için "Satın Alma Komisyonu" kurulmakta,
- İlgili komisyon alımı yapılacak ürün ya da hizmetin kullanımı, kullanım yeri, kullanım ömrü, özellikleri, teknolojisi vb. konulardaki bilgiler sorumlu yöneticilerden sağlanmakta,
- Komisyonun kurulmasından sonra teknik ve idari şartname hazırlanmakta, söz konusu şartnamelerde işin amacı, konusu, yapılacak olan işe ait teknik bilgilendirme ve gerekli şartlar, teslim süresi, garanti, gecikme

ve teminat şartları, birim fiyatlar ve ödeme şartları, kaza ve hasarlar gibi bilgilerin yer aldığı bir form hazırlanmakta,

- Şartnamenin hazırlanmasının ardından teklifler toplanıp değerlendirilmekte,
- İşletmenin daha önce mal ya da hizmet satın aldığı onaylanmış, piyasa araştırmalarında uygun olabileceği kararlaştırılmış tedarikçileri içeren tedarikçi listeleri göz önünde bulundurularak bir değerlendirme yapılmakta,
- Her satın alma sürecinde asgari 10 tedarikçi işletmeden fiyat talep edildiği belirtilmekte ve bu kapsamda söz konusu fiyat araştırmalarının yapılarak en uygun tedarikçi belirlenmekte bu sürecin devamında daha önce alım yapılan tedarikçilerin bilgileri analiz edilerek ürün geç teslimi, ürün kalitesi, ödeme prosedürleri vb. alanlarda karşılaşılan sorunların değerlendirildiği ve en uygun tedarikçi seçiminin yapıldığı, gerekli satın alma emrinin hazırlanarak Satın alma müdürünün onayına sunulduğu ve tüm bu süreç kapsamında satın alma sürecinin tamamlanarak ilgili satın alma bilgilerinin gerekli departmanlara iletildiği şeklinde bilgilere yer verilmiştir.

## 6.2. ABC İşletmesinin Satın Alma Sürecine İlişkin Değerlendirme

Bay Ahmet teoride öne sürülen bilgi ve belgelerin pratikte ne kadar gerçekleştirildiği hususunda söz konusu işletmenin yapmış olduğu satın alma işlemlerini inceleyerek değerlendirmeye çalışmıştır. İnceleme sonucunda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

- İşletmede yıllık tüketim analizlerinin geçmiş veriler ışığında yapılmadığını tespit etmiştir.
- Mal ve hizmet alımlarında satın alma komisyonunun kurulduğu görülse de yapılan görüşmelerde genellikle bu yapının kağıt üzerinde var olduğu, tüm mal ve hizmet alımlarının satın alma müdürünün yetkisi ile gerçekleştirildiği sonucuna ulaşılmıştır.
- İşletmenin mal ve hizmet alımlarında tedarikçi listesinde yer alan işletmelerin tamamını göz önüne alarak bir satın alma sürecinin gerçekleştirilmediği ortaya çıkmıştır. Örnek olarak inceleme yapılan Temmuz ayına ilişkin gerçekleştirilen satın alma hareketlerinde işletmenin ilişki kurduğu yaklaşık 82 tedarikçiden sadece 5'inden teklif alındığı tespit edilmiştir. Oysaki gerekli görüşmelerde ve yazılı prosedürler incelendiğinde asgari 10 tedarikçi ile görüşülmesi gerekmektedir.

Bu tespitlerin ardından Bay Ahmet "Neden Temmuz ayında sadece 5 tedarikçiden teklif alınmıştır?" sorusu üzerine yoğunlaşmaya karar vermiş ve satın alma yöneticisinden konu hakkında görüşlerini açıklamasını istemiştir. Satın alma yöneticisi kendisine yöneltilen soru karşısında genel olarak bir rahatsızlık hissetmiştir. Bu durum Bay Ahmet'in dikkatini çekmiştir. Satın alma yöneticisi cevap olarak diğer tedarikçi işletmelerin gerekli şart ve kaliteyi sağlamayacağı düşünüldüğü için böyle bir uygulamaya gidildiği ifade edilmiştir. Satın alma yöneticisinin vermiş olduğu cevap tatmin edici nitelikte olmadığından dolayı Bay Ahmet konu üzerinde gerekli incelemelere devam etmiştir.

Temmuz ayı boyunca tedarikçi listelerinde herhangi bir değişiklik olup olmadığını incelemiştir. İnceleme sonucunda söz konusu ayda herhangi bir tedarikçi liste değişikliği olmamıştır. Yeterli sayıda tedarikçiden teklif toplanmaması en uygun fiyatın belirlenmesi, nitelik açısından en uygun ürünlerin satın alınma olasılığını ortadan kaldırmıştır. İşletmede tedarikçi seçim kriterlerinin yazılı olarak bulunmasına rağmen Temmuz ayında bu prosedürlere uyulmadığı ortaya çıkmıştır. Bu durum işletmenin satın alma süreci ile ilgili ciddi uygulama eksikliklerinin olduğu sonucunu ortaya çıkarmıştır. Ek olarak söz konusu eksikliğin tipik bir eksik uygulama hatasından mı kaynaklandığı yoksa kasıtlı bir davranış neticesinde mi gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda şüphe duyan Bay Ahmet konu hakkında daha detaylı araştırma yapması gerektiğini düşünmüştür.

İlk olarak Temmuz ayında yapılan satın alma işlemlerini ayrıntılı bir şekilde incelemiştir. Bu inceleme esnasında önemli bir bulguya daha erişmiştir. Temmuz ayında 13 kez satın alma işlemi gerçekleşmiş ve bunların 5 tanesi meyve ve sebze alımını içermiştir. Bay Ahmet tedarikçi listesinde yer alan işletmeleri detaylı bir şekilde incelemiş ve önemli bir kanıt daha elde etmiştir. Şöyle ki yapılan meyve ve sebze alım işleminde sadece iki işletmenin gerekli şartları taşıdığını ve alımı sağlanan ananas birim fiyatının tedarikçi işletmenin birinde br fiyat 5 TL, diğerinde ise br fiyat 8 TL olduğunu ve ABC işletmesinin br fiyatı yüksek olan (8 TL) tedarikçi işletmeden aldığı tespit edilmiştir.



Bay Ahmet ilgili tarihteki hal günlük fiyat listesini incelemiş ve ananas ürününün en düşük 4,50 TL/adet en yüksek 5 TL/adet olduğunu tespit etmiştir. Yapılan 5 alım işleminde toplam 9.000 adet ananas alındığı tespit edilmiştir. Mevcut durumda işletmenin Temmuz ayında sadece bu alımdan 27.000 TL kayba uğradığını tespit etmiştir.

Bay Ahmet'in şüpheleri ciddi bir biçimde artmış bu kapsamda ananas alımına ilişkin görüşmelerde bulunmuş ve bu alımın olağan bir sayıda olup olmadığı hakkında bilgi toplamaya başlamıştır. Yapılan incelemede diğer aylara kıyasla Temmuz ayında ananas tüketiminin fazla olduğu ortaya çıkmıştır bu durum yöneticilerle paylaşarak bunun nedenleri sorulmuştur.

Verilen cevaplarda önemli bir kanıt daha elde edilmiştir. İlgili işletme tam pansiyon hizmeti sunmaktadır. Temmuz ayında kahvaltıda, öğle yemeğinde, ara öğün hizmetinde ve akşam yemeğinde ananas meyvesi vazgeçilmez bir şekilde öğünlerde yer almıştır. Maliyet kontrolörü (Cost Controller) bu durumun olağan olmadığını normalde ananas meyvesinin pahalı bir ürün olduğunu ve genellikle akşam yemeklerinde sunulduğunu ifade etmiş ek olarak bu durumun kendisinin de dikkatini çektiğini ve yemek salonunda ananas ürününün başında bir usta görevlendirildiğini ve tüm misafirler tarafından görülen bir yerde konumlandırıldığını ifade etmiştir.

Maliyet Kontrolörü durumu satın alma yöneticisi ve baş aşçı ile paylaştığını baş aşçının kendisine "Bilmediğin işlere karışma, ben bu işi yıllardır yapıyorum hangi ürünü ne zaman ve nasıl çıkaracağımı size mi soracağım?" ifadesini kullandığını bu cevabın ardından satın alma müdürüne gittiğini ve satın alma müdürünün kendisine "Siz kendi işinize bakın, sonuçta 5 yıldızlı bir oteliz ve bu tarz ürünleri müşterilere sunmak müşteri memnuniyeti için son derece önemli" açıklamasını yaptığını ifade etmiştir.

Maliyet kontrolörün yapmış olduğu açıklamalar sonucunda Bay Ahmet söz konusu faaliyetlerin yürütülmesinde sadece satın alma yöneticisinin değil aynı zamanda baş aşçının da müdahil olduğunu saptamıştır. Bu süreçte baş aşçı ile görüşme yapmamaya karar vermiş süreci ve bulguları üst yönetim ile paylaşmaya karar vermiştir. Bu kapsamda yapmış olduğu araştırmaları özetleyen bir rapor hazırlayarak yönetime sunmuştur. Söz konusu rapora aşağıda yer verilmiştir:

### 6.3. Bulguların Üst Yönetimle Paylaşılması ve Tavsiyeler

ABC İşletmesi Üst Yönetimine,

İç denetim faaliyeti yürütebilmek ve bu çalışmalara ek olarak işletme bünyesinde bir hile denetimi gerçekleştirme kararınızın ardından ... tarihinde mensubu olduğum X işletmesi ile yapmış olduğunuz sözleşme gereği satın alma sürecinizi ayrıntılı bir şekilde değerlendirme imkanı buldum.

Öncelikle oluşturmuş olduğunuz satın alma süreci ve süreçle ilgili prosedürlerin teorik açıdan etkin ve doğru bir şekilde hazırlandığı kanaatindeyim. Ancak uygulama açısından değerlendirildiğinde önemli eksiklikler bulunduğunu da ifade etmek isterim. Bu tespitimin arkasında yatan nedenler özet olarak aşağıdaki gibidir:

1. İşletmeniz bünyesinde oluşturduğunuz satın alma komisyonu kağıt üzerinde vardır
2. İşletmede tüm satın alma işlemlerinin yetkilisi satın alma müdürüdür. Görevlerin ayrılığı ilkesine<sup>1</sup> aykırı bir görev ve yetkilendirme söz konusudur.
3. İşletmede teorikte tedarikçi seçim kriterlerinin yazılı olarak bulunmasına rağmen pratikte bu prosedürlere aykırı faaliyetler gerçekleştirilmiştir.
4. Tüketim analizlerinin geçmiş veriler ışığında yapılmadığı tespit edilmiştir
5. İşletmede etik ihbar hatları<sup>2</sup> bulunmamaktadır. Etik ihbar hatlarının bulunmaması kuşku duyulan olayların yönetime iletilmesini engellemiştir
6. Satın almalarla ilgili gerekli bilgi ve belgeler ayrıntılı bir şekilde incelenmeden onaylanmıştır

<sup>1</sup> Görevlerin ayrımı ilkesi bir kıymet hareketinin başlangıç aşamasından tamamlanmasına kadar ve muhasebe kayıtlarına yansıtılmasına kadar olan sorumluluğun tek bir kişi tarafından değil, birkaç görevli arasında paylaşılması olarak ifade edilmektedir (Özeren, 2006: 25).

<sup>2</sup> Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği'nin (ACFE) 2018 yılında yayınlamış olduğu "Mesleki Dolandırıcılık Üzerine Küresel Çalışma adlı raporda hile eyleminin ortaya çıkarılmasında en yüksek payın çalışanların ihbarları sonucu ortaya çıkarıldığı tespit edilmiştir (ACFE, 2018).

## 7. Maliyet analizleri etkin bir şekilde yapılmamıştır

Yukarıda yer verilen nedenler önemli nitelikte olumsuz sonuçları doğurmuştur. Şöyle ki bünyenizde çalışan satın alma yöneticiniz ve baş aşçınız yüksek olasılıkla bir suiistimal eylemi içindedir. Ek olarak bu kişiler söz konusu suiistimal eylemlerini çalıştığınız tedarikçi işletmesi ... ile birlikte yürüttüğü hususunda önemli ipuçları elde edilmiştir. Temmuz ayında gerçekleştirilen alım işlemi sadece iki işletmeden teklif alınmış daha da önemlisi işletmeniz bir fiyatı yüksek olan tedarikçiden satın alma işlemini gerçekleştirmiştir.

Ek olarak yapmış olduğum hal günlük fiyat incelemelerinde söz konusu tarihteki ananas ürününün en düşük 4,50 TL/adet en yüksek 5 TL/adet olmasına rağmen işletmeniz 8 TL/adet'ten toplam 9.000 adet ananas satın almıştır. İşletmenin Temmuz ayında sadece bu alımdan 27.000 TL kayba uğramıştır. Diğer aylarla karşılaştırıldığında Temmuz ayındaki ananas alımının diğer aylara nazaran daha yüksek olduğu da yaptığım incelemeler sonucunda tespit edilmiştir.

Diğer taraftan bu faaliyetler bünyenizde çalışan maliyet kontrolörü tarafından olağan karşılanmamış ve satın alma müdürü ile baş aşçı ile bu durumu paylaştığını ifade etmiş ancak her iki çalışmanız da söz konusu maliyet kontrolörüne sert tepki göstermiştir.

Tüm bu açıklamalar neticesinde söz konusu kişilerle gerekli görüşmelerin yapılması ve onların da süreç hakkında yapacakları açıklamalar, yürütmüş olduğum soruşturmanın tek taraflı bir hal almasını engellemek ve olası bir eksiklik veya yanlış anlama nedeniyle zan altında bırakmamak amacıyla zaruri olacağı kanaatindeyim.

Bilgilerinize sunarım.

Tüm bu ifadeler neticesinde genel müdür gerekli kanıtları Bay Ahmet'ten alarak satın alma müdürünün ve baş aşçı hakkında soruşturma başlatmış ve yapılan incelemelerde bu tarz alımların periyodik olarak yapıldığı bilgisine ulaşılmıştır. Ek olarak Bay Ahmet işletme yönetimine bulguların çok kesin olduğunu ve işletmenin satın alma müdürü ve baş aşçısına işletmeyi zarara uğrattıkları gerekçesiyle dava açılması gerektiği tavsiyesinde bulunmuştur.

İşletme yönetimi durumu ayrıntılı bir şekilde satın alma müdürü ve baş aşçıya ifade etmiş ve gerekli yasal işlemleri başlatacaklarını beyan etmiştir. Durumun kendilerine bildirilmesi sonucunda satın alma müdürü ve baş aşçı dava edilmemeleri şartıyla gerekli bilgileri yönetime sunacaklarını ifade etmişlerdir. Yönetim bu teklifi kabul etmiştir. Yönetimin söz konusu kişiler hakkında yasal işlemleri başlatmak istememesinin temel nedeni işletmenin kamuoyunda ve sektörde itibar kaybına uğramak istememesinden kaynaklı olduğu yönetim tarafından beyan edilmiştir.

Yönetimin teklifi kabul etmesinin ardından satın alma müdürü ile baş aşçı tedarikçi işletme ile işbirliği yaptıklarını itiraf etmişlerdir. Bu işbirliği sürekli olarak tedarikçi işletmeden mal alınması ve yüksek fiyattan mal alınması koşulunda hem satın alma müdürüne hem de baş aşçıya ayrı ayrı ödeme yapıldığını (örnek satın almada toplam 10.000 TL ödeme yapılmıştır) itiraf etmişlerdir. Yapılan incelemelerde aynı tedarikçi işletmeden yıl içinde 22 adet alım yapıldığını ve yapılan hile eyleminin işletmeye maliyetinin yaklaşık olarak 140.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Satın alma yöneticisi yapmış olduğu hileli davranış sonucunda elde ettiği paranın eşi adına açılmış olan banka hesabına yatırıldığını baş aşçı ise söz konusu parayı tedarikçi işletmenin yöneticisi tarafından kendisine elden teslim edildiğini beyan etmiştir. Süreç sonunda satın alma müdürü ve baş aşçının iş akdi fesh edilmekle birlikte ilgili kişilere herhangi bir dava açılmamıştır. Ek olarak tedarikçi işletmeyle ticari ilişkiler durdurulmuştur.

## 7. Sonuç

Adli muhasebe çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hileleri, üst yönetim tarafından gerçekleştirilen finansal tablo hilelerini, vergi kaçırma, değerlendirme, zimmet, yolsuzluk, rüşvet, iflas, birleşme, bölünme vb çok sayıda özellikli konuların tespiti ve değerlendirilmesi kapsamında kullanılmaktadır (Pamukçu, 2017:230). Son yıllarda ortaya çıkan çok sayıda kurumsal skandal vakası ve hileli faaliyetleri öngörme becerilerindeki başarısızlık, yasal denetimin ötesine geçen ve adli muhasebe ismiyle dikkatleri üzerine çeken özel profesyonel muhasebe organlarına olan ihtiyacı artırmıştır. Geleneksel bakış açısıyla muhasebeciler ve denetçiler hile ve suiistimal eylemlerini tespit ve önlemek için potansiyeli son derece yüksek olan meslekler olsa da pratikte söz

konusu hile ve suistimaller karşısındaki etkinlikleri sınırlı kalmıştır. Bu kapsamda ortaya çıkan ihtiyaca istinaden yeni mesleklerden biri de adli muhasebe uzmanlığı olmuştur.

Adli muhasebe uzmanlığı birçok bilim dalı uzmanlıklarını tek çatı altında toplayan bir kavram olarak dikkat çekmektedir. Adli muhasebe, finans ve muhasebe alanlarında hukuki ve hukuksal deneyimleri desteklemek için bir araç olarak kullanılmaktadır. Adli muhasebe uzmanlığının kapsamı, cezai konularda ortaya çıkan şikayetler, hukuk davalarından doğan tazminat beyanları ve kurumsal soruşturmalarda sırasında ortaya çıkan söylentiler ve soruşturmaları içermekte bu kapsamda yapılan soruşturma bulguları, bir kişi ya da kurumu etkileyici niteliktedir. Bu kapsamda adli muhasebe uzmanı hile denetçisi ve/veya araştırmacı muhasebecilik görevini üstlenmektedir.

Söz konusu vakada olduğu gibi birçok işletme hile ve suistimale karşı çoğu zaman savunmasızdır. Gerekli kontrol mekanizmaları ve faaliyet prosedürleri çoğu zaman kağıt üzerinde kalmaktadır. Bu durumun birçok nedeni olduğu ileri sürülebilir ancak konuyu geleneksel muhasebe ve denetim açısından ele aldığımızda geleneksel muhasebe ve denetimin bu kapsamda da muhasebe meslek mensuplarının hile denetimi konusunda yetersiz kaldığı bir gerçektir.

Vakada da görüldüğü üzere bir adli muhasebe uzmanının bir hile denetimine karşı kullandığı yol haritası ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Adli muhasebe uzmanı öncelikle araştıracağı bir konu öncesinde gerekli ön hazırlıklarını oluşturmuş, gerekli kontrol listelerini hazırlayarak çalışmalarına başlamış ve araştırmasını adım adım ilerletmiştir. Araştırma sonucunda elde ettiği bilgileri ayrıntılı bir şekilde işletme yönetimine sunmuş ve yönetimin söz konusu hile eylemlerinden dolayı uğradığı kayıp ve sorumlularını açığa çıkarmıştır. Bu kapsamda adli muhasebe uzmanları tarafından yapılan araştırmalar sonucunda elde edilen bulgular kişi ve kurumları etkileyecek önemli bulgulardır ve bu süreçte adli muhasebe uzmanları söz konusu durumların tespit edilmesi ve önlenmesi sürecinde kilit bir role sahip oldukları bir gerçektir. Bu nedenle adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği günümüzde popüler ve ihtiyaç duyulan bir meslek haline gelmiştir. Bu ihtiyacın sonucunda birçok ülke yasal düzenlemeler yapmış, meslekle ilgili belgelendirme ve sertifikasyon uygulamalarına yer vermiş ve yükseköğretimlerde önemli düzenlemeler getirerek uygulamaya koymuştur. Konu Türkiye açısından değerlendirildiğinde ise Türkiye’de “adli muhasebeci” ya da “adli müşavirlik” mesleğinin belgelendirilme ve sertifikasyonunu henüz yapılmadığı görülmekte bu kapsamda söz konusu meslek hakkında herhangi bir yasal düzenlemenin olmadığı da bir gerçektir (Gülten, 2010:314). Diğer taraftan ülkemizde adli muhasebe uzmanlığı kapsamında çok sayıda işletme faaliyet göstermeye başlamıştır (Çabuk ve Yücel, 2012: 72). Mesleğin muhasebe ve denetim alanına katkısı düşünüldüğünde gerekli çalışmaların en kısa sürede yapılması ve yasal düzenlemelerle de güçlendirilmesi önem arz edecektir.

### Kaynakça

- Renzhou, D. (2011). Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting. *Energy Procedia*, 5.
- Hamdan, M.W. (2018). The Role of Forensic Accounting in Discovering Financial Fraud. *International Journal of Accounting Research*, 6(2).
- Jugurnath, B., Bissessur, R., Ramjathan, Y., Soondrum, H. & Seedoyal, A. (2017). Forensic Accounting and Fraud Investigation: An Empirical Study From Mauritius. *Proceedings of Academics World 64th International Conference*, Putrajaya, Malaysia, 4-5 th May 2017.
- Oyebisi, O., Wisdom, O., Olusogo, O. & Ifeoluwa, O. (2018). Forensic Accounting and Fraud Prevention and Detection in Nigerian Banking Industry. *COJ Reviews & Research*, 1(1).
- Owojori, A.A. & Asaolu, T.O. (2009). The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World. *European Journal of Scientific Research*, 29(2).
- Eze, E. & Okoye, E.I. (2019). Forensic Accounting and Fraud Detection and Prevention in Imo State Public Sector. *Accounting & Taxation Review*, 3(1).
- Eze, E. & Okoye, E.I. (2019). Forensic Accounting And Fraud Prevention in Manufacturing Companies in Nigeria. *International Journal of Innovative Finance and Economics Research*, 7(1).

- Okoye, E., Adeniyi, S.I. & Mbanugo, C.I. (2019). Forensic Accounting and Interview Process in Discovering Financial Fraud in Selected Ministries in Anambra State. *International Journal of Recent Innovations in Academic Research*, 3(12).
- Sanjida, A. & Mohobbot, A. (2019). Forensic Accounting: A Case In Point For Combating Financial Crimes of Bangladesh. *International Journal of Accounting, Finance and Business (IJAFB)*, 4(23).
- Harte, B.K. & Mchone, S.P. (2019). Discourse Fraud Analysis: A New Paradigm for Forensic and Investigative Accounting. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 11(3).
- Gao, X. (2019). Study of the Role of Forensic Accounting Independent Audit in Governing Financial Fraud. *World Scientific Research Journal*, 5(9).
- Awolowo, I. (2019). Financial Statement Fraud: The Need for a Paradigm Shift to Forensic Accounting. *Sheffield Hallam University Research*, April 2019.
- Gülten, S. (2010). Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği. *Ankara Barosu Dergisi*, 68(3).
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A. & Gümüş, U.T. (2013). İşletmelerde Hile Ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz.
- Kurt, G. & Uçma, T. (2009). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye'deki ve Amerika'daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2.
- Rezaee, Z. & Burton E.J. (1997). Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners. *Managerial Auditing Journal*, 12(9).
- Fadilah, S., Maemunah, M., Nurrahmawati, L.T.N. & Sundry, R.I. (2019). Forensic Accounting: Fraud Detection Skills for External Auditors. *Polish Journal Of Management Studies*, 20(1).
- Crain, M.A., Hopwood, W.S., Pacini, C. & Young, G.R. (2015). Essentials of Forensic Accounting. *American Institute of Certified Public Accountants, Inc.*, New York.
- Silverstone, H. & Sheetz, M. (2007). Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts. *John Wiley & Sons, Inc.*, Hoboken, New Jersey, 2th Edition.
- Silverstone, H. & Sheetz, M. (2012). Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts. *John Wiley & Sons, Inc.*, Hoboken, New Jersey, 3th Edition.
- Gray, D. (2008). Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing. *American Journal of Business Education*, Fourth Quarter 2008, 1(2).
- Crumbley D, Heitger L. & Smith G. (2009). Forensic an investigative accounting. *The ABO Reporter*, 9.
- Crumbley, D. (2001) Forensic Accounting: Older than you think. *Journal of Forensic Accounting*, 2(2).
- Wolosky, H. W. (2004). Forensic Accounting to the Forefront. *The Practical accountant*, 37(2).
- Golden, T.W., Skalak, S.L., Clayton, M.M. & Pill, J.S. (2011). A Guide to Forensic Accounting Investigation, *John Wiley & Sons, Inc.*, New Jersey, 2th Edition.
- Aktaş, H. & Kuloğlu, G. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 8(25).
- Achmad, T. & Pamungkas, D. (2018). Fraudulent Financial Reporting Based of Fraud Diamond Theory: A Study of the Banking Sector in Indonesia. *JIAFE (Jurnal Ilmiah Akuntansi Fakultas Ekonomi)*, 4(2).
- Skousen, C. J., Smith, K. R., & Wright, C. J. (2009). Detecting and predicting financial statement fraud: The effectiveness of the fraud triangle and SAS No. 99. In Corporate governance and firm performance. *Emerald Group Publishing Ltd.*
- Du Toit, E. (2008). Characteristics of companies with a higher risk of financial statement fraud: A survey of the literature. *South African Journal of Accounting Research*, 22(1).

- Singleton, T.W. & Singleton, A.J. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. John Wiley & Sons, Inc., New Jersey.
- Gerson J.S., Brolly, J.P. & Skalak, S.L. (2015). *The roles of auditors and forensic accounting investigators: A Guide to Forensic Accounting Investigation*. PricewaterhouseCoopers 2th Edition.
- McMullen, D. A., & Sanchez, M. H. (2010). A Preliminary Investigation of the Necessary Skills, Education Requirements, And Training Requirements for Forensic Accountants. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 2(2).
- Pamukçu, A. (2017). Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(48).
- Aracı, H. & Çevik Özcan, E. (2019). Adli Muhasebe: Adli Muhasebecilik Mesleği Yetkinlikleri, Önemi ve Türkiye'deki Yeri. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi*, 26(3).
- Dağdeviren, İ.E. & Mirza, Ş. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Ege Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Temmuz 2017; 10(2).
- Karşlıoğlu, İ. & Karavardar, A. (2019). Adli Muhasebe Mesleğinin Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Farkındalığı: Trabzon SMMM Üyelerine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 56.
- Pazarçeviren, S.Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2).
- Alpagut Ş. & Arslan, Ö. (2019). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde Adli Muhasebe Mesleğinin Rolü. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(1).
- Ulucan Özkul, F. & Pektekin, P. (2009). Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. *MÖDAV*, 2009(4).
- Pehlivan, A. & Dursun, A. (2012). Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitime Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2).
- Çankaya, F., Dinç, E. & Çoban, Y. (2014). Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 23.
- Lee, C. & Nuxoll, C. (2018). A Forensic Accounting Case: A Data Analytic Mindset. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 10(3).
- Çabuk, A. & Yücel, E. (2012). Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim.