

# DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE ADLİ MUHASEBECİLİĞİN DEĞERLENDİRİLMESİ

**Süleyman ELÇİ**

Dr., Hazine ve Maliye Bakanlığı, Defterdarlık Uzmanı, Van, Türkiye, ORCID ID: 0000-0002-0124-4950

Elçi, Süleyman. "Dünya'da ve Türkiye'de Adli Muhasebeciliğin Değerlendirilmesi". ulakbilge, 90 (2023/11): s. 1156–1167. doi: 10.7816/ulakbilge-11-90-04

## ÖZ

Adli muhasebecilik muhasebe, hukuk ve kriminoloji vb. bilim dallarını kullanan uzmanlık mesleğidir. Diğer bir ifadeyle adli müşavirlik mesleği mali işlemlerde bilinen muhasebe ve denetim işinden farklı olarak, sorunların arka planını inceleyen ve saklı durumu ortaya çıkarmaya çalışan meslek faaliyetidir. Adli muhasebecilik başta Amerika olmak üzere birçok Avrupa ülkesinde mali suç vakalarının araştırılmasında uygulama alanı bulurken günümüzde Türkiye'de mali suçların ortaya çıkarılmasında ve hile denetimleri alanında işlerlik kazanamamıştır. Araştırmanın amacı, adli muhasebe kavramı hakkında bilgi vermenin yanı sıra mesleğin nasıl algılanması ve neden işlerlik kazanmasının önemine dikkat çekmektir. Çalışmada belgesel tarama kapsamında doküman incelemesinden faydalanılmıştır. Elde edilen araştırma bulgularının sonuçlarına göre, Türkiye'de mali suç araştırması ve hile denetimlerinde adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulduğu ortaya çıkarken, yetkili kurumlarca mesleğe yasal bir kimlik kazandırılarak uzmanlık faaliyetine dönüştürülmesi gerektiği de tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Adli Muhasebe, ceza kovuşturması, araştırmacı muhasebecilik, mali işlemler, hile

*Makale Bilgisi:*

Geliş: 24 Temmuz 2023

Düzeltilme: 16 Ağustos 2023

Kabul: 19 Eylül 2023

## Giriş

Dünya siyasi tarihinde 20. yüzyıl ortalarına gelindiğinde önemli değişimler olmuştur. Bu değişimlerin çoğu ekonomi alanında meydana gelmiştir. Değişimler piyasa ekonomilerinde hem yapısal hem de hukuki manada kendini göstermiştir. Ekonomik alandaki değişikliklerin önem kazanmasının bir nedeni de muhasebe mesleği kapsamında büyük çapta şirket skandallarının ortaya çıkmasıdır (Karacan, 2012:126). Skandalların büyük ve şiddetli olması bulunduğu yeri etkilerken küresel manada da olumsuz sonuçlar ortaya çıkarmıştır. Bu skandallara adı karışan ortaklıkların paydaşları ve üçüncü kişiler şirket denetimlerine güvenemez hale gelmişlerdir. Beliren güvensizlik ortamı ilgili kurumları harekete geçirerek şirket denetim işlerini bir standarda bağlamıştır. Güvensizlik olgusu yasal olmayan faaliyetlerin daha açık bir yapıya kavuşmasını amaçlarken, denetim işinde istenilen başarıya ulaşamamıştır. Başarısızlığın temel nedeni, bağımsız denetim işinin işletmelerin sadece veya temelde var olan finansal durum ile ilgilenmiş olmasıdır. Ancak şirketlerin mali işlerinde hile ve yolsuzluklar bir şekilde devam etmiştir. Hile ve yolsuzlukların devam etmesinden dolayı ilgili kurumların mücadeleleri sonrasında yasal olmayan (hileli) işlemlerden yargıya intikal etmiş veya edecek olanlarda finansal uyumsuzlukların çözümünde çıkış noktası olabilecek yeni bir muhasebe disiplini oluşmuştur (Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008:65-66). Yeni disiplin dünyada alt bir muhasebe dalı olarak "Forensic Accounting" terminolojide Adli Muhasebe adını almıştır. Başka bir ifade ile muhasebe ile hukuk biliminin kesiştiği bilim dalına adli muhasebe denilmiştir. Geleneksel muhasebe ve denetimden adli muhasebeyi farklı kılan özellik; adli muhasebe sorunları derinlemesine incelenirken görünenden çok örtülü olan vakaları ortaya çıkarmaya çalışan bir muhasebe faaliyeti olmasıdır. Bunun yanında adli muhasebe bilinen muhasebeden farklı olarak kriminoloji, hukuk, psikoloji, grafoloji gibi bilim dallarından da istifade etmektedir. Çeşitli disiplinlerden faydalanan adli muhasebe hile ve yolsuzlukların önlenmesi bakımından işletmelere yardım ederken yargıya intikal etmiş konularda mahkemelere de yardımcı olmakta ve mali uyumsuzlukların çözümünün hukuksal manada hükme bağlanmasını kolaylaştırmaktadır. Adli muhasebecilik ABD başta olmak üzere çeşitli ülkelerde uygulanmaya konulmuş ve adli muhasebecilik mesleği kurumsal kimlik kazanarak yasal zeminini tamamlamıştır. Adli muhasebeciliği benimseyen ülkelerde meslek eğitimi verecek kurumlar faaliyete geçirilmiş ve mesleği yürütmede şart olan mesleki sertifikalar verilmeye başlanmıştır. Adli muhasebecilik dünyanın çok sayıda ülkesinde uygulama alanı bulurken, Türkiye'de meslek ile ilgili bir yasal düzenleme ve zemin oluşturulamamıştır (Erkan, 2016:13).

Piyasa şartlarında işletmeler hem iç hem de dış dolandırıcılığın kurbanı olabilir. İç dolandırıcılık, çalışanlar tarafından gerçekleştirilirken, muhasebecilerin kendilerine çek yazmasından envanteri çalmak için yapılan karmaşık gizli anlaşmalara kadar her düzeyde bilgisayar verilerini manipüle etmek olarak tanımlanırken, çalınan verileri kullanım dışındaki yerlere nakletmek dış dolandırıcılığa örnek teşkil etmektedir. Dış dolandırıcılık dışarıdan birinin şirkete karşı yaptığı aldatmadır. Bu tür olaylardan sigorta şirketleri mağduriyet yaşarken, yanlış başvurular ve asılsız iddialar yoluyla yapılan benzer dolandırıcılık faaliyetleriyle devlet kurumları ile bankalar da sıklıkla mağdur edilmektedir (Silverstone vd., 2012:81).

Adli muhasebe, işleyiş olarak yargıya intikal etmiş ya da yargıya intikal edecek olan olayların derinlemesine inceleyen bir uzmanlık muhasebesi dalıdır. Adli terimi, mahkemede kullanıma uygun anlamını karşılarken, adli muhasebecilerin ölçüt aldıkları ilkeler bakımından çalışmak zorunda oldukları standart ve potansiyel sonuçları da karşılamaktadır (Bhasin, 2007: 1000).

Adli muhasebe yönetim, finans ve muhasebe alanlarında vuku bulan yasal olmayan faaliyetler ile ilgilenmektedir. Ancak şüpheli durumlarda doğruyu tespit etmede veya ortaya çıkarmada teknoloji vasıtaları ile bilimi kullanma faaliyetidir. Adli muhasebe uygulamaları üç alanda ele alındığında dava danışmanlığı, uzman tanıklık (şahitlik) ve hilekârlık araştırmalarını kapsamaktadır. Adli muhasebecilik, muhasebe işlemlerini muhatap olan kişilerin davranışlarını anlayabilmenin yanında ölçüt kabul edilen sistem bilgilerine sahip olmayı gerektirir. Mali denetçiler rakamları incelerken, adli muhasebeciler ise rakamların arkasına gizlenmiş vakaları anlamaya çalışırlar. Bunun yanında adli muhasebe, bir organizasyonla ilgili iç ve dış sahtecilik "hilekârlık" faaliyetlerinin ortaya çıkarılması uzmanlık alanı olarak da tanımlanabilir (Aracı ve Özcan, 2019:802).

Adli muhasebe mesleği ile ilişkili bulunan bilim dallarına aşağıda kısaca değinilebilir:

- Finansal Muhasebe,
- Psikoloji,
- Suç Bilim (Kriminoloji),
- Hukukun dalları,
- Grafoloji,
- Bağımsız Denetim (Mali Tablolar Denetimi),
- Analiz (İstatistik Bilimi) (Gülten ve Terzi, 2014: 25).

Adi muhasebenin finansal muhasebe ile arasındaki ilişki aşağıdaki gibidir;

- Finansal muhasebe gibi adli muhasebecilik kabul gören muhasebe standartlarını esas almaktadır,
- Finansal muhasebe gibi adli muhasebe de muhasebe ve mali tablo temel ilkelerini esas almaktadır.

- Finansal muhasebe gibi adli muhasebe de işletmelerde bilinen iç ve dış denetim ilkelerine göre inceleme yapmaktadır.

- Gerektiğın de finansal muhasebe ile adli muhasebe mahkeme aşamasına gelmiş davaları incelemektedir.

- Finansal muhasebe ve adli muhasebe araştırmaya esas mali işlemleri konu edinmekte ve elde ettiği verileri analiz ederek çıkarımlarda bulunmaktadır.

- Finansal muhasebe ve adli muhasebe elde ettiği analiz sonuçlarını kayıt ve analiz ederek hazırlanmış raporu yazılı bir şekilde yetkili mahkemeye sunar.

- Finansal muhasebe işletmelerde sürekli olarak kullanılmaktadır. Günümüzde artık finansal muhasebe gibi adli muhasebe uygulamaları da işletmelerde sürekli kullanılır bir durumdadır (Bayrak, 2016: 22-23);

Adli muhasebeciliğē hem uluslararası hem de ulusal alanda önemli derecede ihtiyaç olduğunun göstergesi, finansal piyasalarda meydana gelen bir sürü mali suç vakalarının ortaya çıkarılması ihtiyacıdır. Başta mali olmak üzere politik, sosyal birçok olumsuz etkileri bulunan mali suç vakalarının ortaya çıkarılması, bunların delillendirilmesi ve yapılan denetimlerin standartlara bağlanması önemlidir. Adli muhasebeciliğē akademinin katkıları yapılan araştırmaların yanı sıra, konuyla özellekle rehberlik hizmetiyle önem kazandırmasıdır. Ayrıca mesleğē işlerlik sağlanması, kalite getirilebilmesi ve meslek mensuplarının yetiştirilmesi de saygınlık kazandırma faaliyetidir. Adli muhasebe dalında faaliyet gösterecek uzmanların muhasebeden hukuka, psikolojiden kriminoloji bilimine kadar ilgili alanlarda yetişmiş kişiler olmalıdır. Bu yetkinleşme sayesinde adli muhasebecilik mesleğē toplumda bilinen, kurumsal, güvenilir ve saygın bir konum alabilecektir (Kızıl, Akman ve Yılmaz, 2019:65).

**Araştırmanın Yöntemi:** Araştırmada yöntem olarak doküman incelemesi kullanılmıştır. Konu ile ilgili literatür taraması yapılmış, çalışmada diğer dokümanlar kapsamında ilgili kanunlar (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Türk Ceza Kanunu ile 3568 Sayılı Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu vb.) incelenmiştir. Ayrıca konuyla ilgili başlıca belge ve bilgilere ulaşmak için doküman incelemesi kapsamında belgesel tarama yöntemine başvurulmuştur. Doküman incelemesi, araştırılması amaçlanan olgularla ilgili ayrıntılı bilgi veren yazılı kaynakların değerlendirmesini kapsar. Bu yöntemden, multidisipliner manada çalışmalar yapan araştırmacıların daha çok yararlandığı görülmüştür (Yıldırım ve Şimşek 2013:128). Bunun yanı sıra muhasebe, finans ve ekonomiyle ilgili mevzularda kapsamlı bir doküman bulunmasına rağmen adli muhasebecilik ve uygulamaları konusunda daha az belgeye rastlanmıştır. Bu dokümanlar incelendiğinde alanda yapılan araştırmalar olan makale, kitap ve bildiri den faydalanılmıştır. Mevcut literatürden yola çıkılarak adli muhasebe ile ilgili verilerin ortaya konulması ortaya çıkan ilgili verilerin değerlendirilmesi ve alana yönelik çözüm önerilerin ortaya konulması amaçlanmıştır. Amaç kapsamında alanda yapılan araştırmalar incelenmiş ve yasal mevzuat taranmıştır. Alanyazın ve benzeri teorik değerlendirmeler yapılan araştırma ile bir adım daha ileriye taşınması gerektiğē düşünöldüğünden adli muhasebecilik uygulamalarına yönelik tartışmalar yapılması da başka bir amaç edinilmiştir. Bu amaçla çalışma nitel bir mantıkla yürütölmüş doküman incelemesi bağlamında belgesel tarama yapılmıştır (Patton 2014:293-94).

## 1.Adli Muhasebenin Bir Alt Disiplin Olarak Ortaya Çıkması

Adli muhasebe mesleğē Amerika'da ortaya çıktığından kavramsal manada "Forensic Accounting" ismiyle 1980'lerde yaygınlaşmaya başlamıştır. "Forensic" kelimesi Türkçēde mahkemeye dair şekilde karşılık bulurken, "Forensic Accounting" terimi Türkçēde "Adli Muhasebe" kavramına karşılık gelmiştir (Dağdeviren ve Mirza 2017: 213). Adli muhasebe alanında ilk olarak bilinen olay Meyer v. Sefton adli muhasebecinin mahkemede uzman şahit veya bilirkişi sıfatıyla 1817 Kanada'da bir davada ifade vermesidir. Adli muhasebecilikte benzer bir diğer olayda, 1946 yılında "Adli Muhasebe" başlıklı bir makale yayınlanarak, Adli Muhasebe teriminin Maurice Peloubet (1892-1976) tarafından alan yazına kazandırılmasıdır. Peloubet makalesinden günümüze kadar, farklı bir uygulama alanı bulmasından dolayı adli muhasebe devamlı gelişmiştir (Crain vd., 2016: 6).

Adli muhasebenin ortaya çıkmasının önemli bir nedeni de, zaman içinde uygulanacak yasal ve cezai işlemlere ait düzenlemelerin artmasıdır. Yapılan düzenlemelere ek olarak 1900'ün ilk evresinde Federal Gelir Vergisi yasasının kabulünden sonra, vergi kaçakçılığının ortaya çıkması nedeniyle adli muhasebecilere talep artmıştır. Amerikan Gelir İdaresi "Internal Revenue Service" vergi kaçakçılık vakalarını ortaya çıkarmak için geliştirilmiş denetim teknikleri kullanmıştır. Bu süreçte adli muhasebecilerce ilk ortaya çıkarılan vaka vergi kaçakçılığē davası kapsamında yüz kızartıcı suç işleyen Al Capone'un sanık olarak yargılandığı mali davadır. Sonraki süreçteki gelişme II. Dünya Savaşı sırasında, Federal Araştırma Bürosu "Federal Bureau of Investigation", finansal suçları ortaya çıkarmak amacıyla incelemelerde bulunacak 500'den fazla adli müşavirin istihdamıdır. Zamanla adli muhasebe mesleğinin gelişmesi nedeniyle bu alanda yol gösterici çok sayıda yayınlar yapılmıştır (Aracı ve Özcan, 2019:807).

Adli muhasebenin gelişim sürecinde 1990'lı yılların sonu ile 2000'li yılların başında güçlü küresel ekonominin hızlanmasından dolayı, gözetimde etkinlik azalmış ve halka açık şirketlerin işlemlerinde hile oranında artışlar yaşanmıştır. Bu olumsuzluklardan ekonomi ve toplum ciddi manada etkilenmiştir. Halk dolandırıcılık

konusunda korku yaşarken piyasalarda endişe ortamı belirmiştir. Finansal sektörde yaşanan büyük skandallar neticesinde denetim disiplini gelişirken alanda bir farkındık sağlamıştır. Süreçte kaybedilen milyarlarca dolar denetim mesleği bakımından kötü bir imaj yaratırken, yasa silsilesine neden olmuştur (Singleton ve Singleton 2010: 10).

Eski Amerika Birleşik Devletleri Başkanı Franklin Delano Roosevelt'den bu yana yasalarda meydana gelen boşluğu gidermek amacıyla Bush yönetimi 2002 yılında, Amerikan iş uygulamalarına dair en geniş kapsamlı yasal reform olarak nitelendirilen "Sarbanes-Oxley" hukuki düzenlemesini yayınlamak suretiyle yürürlüğe koymuştur. Düzenleme ile şirketlere finansal manada sorumluluklar verilirken, kurumların finansal açıklamalarında unsurlar artırılmış, şirket yönetimi ve muhasebe uygulamalarında sahteciliğin önüne geçmek için bir dizi yeni düzenlemeler yapılmıştır. Yasal olarak denetim mesleği faaliyetlerinin uygunluğunu denetlemek için "Public Company Accounting Oversight Board" olarak adlandırılan ve dilimize "Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu" şeklinde çevrilen kurum ihdas edilmiştir (Aracı ve Özcan, 2019:803-804).

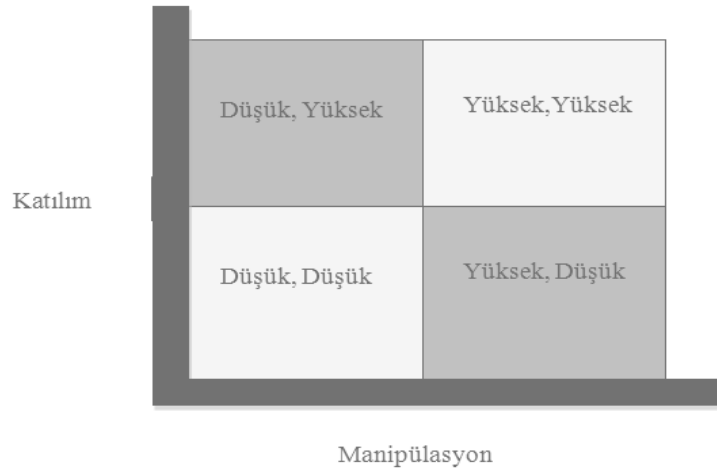
Adli muhasebeciliğe hukukun ve muhasebenin kesişme noktası denilebilir. Adli muhasebeye konu olaylar genellikle medeni hukuk ve ceza hukukunun kapsamındadır. Adli muhasebe ve soruşturmaları genelde şahsın hukuku ve cezalandırılması ile ilgili olan mali suçları ve bu suçlara ilişkin hukuki süreçleri "dava açılması ve takibi" ve davalara sonuçlanmasında faydalanılan muhasebe bilgi işleme sürecini içerir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 104). Adli muhasebenin literatürde tanımı daha kapsamlı bir şekilde de yapılabilmektedir. Tanımlamalara aşağıda örnekler verilmiştir: Adli muhasebe, soruşturma teknikleri kullanmanın yanında, muhasebe ve ticaret becerisine sahip bir şekilde çalışmayı da amaçlamaktadır. Adli muhasebe davalarda tanıklar-uzman tanıklar kullanılması için düşünce ve fikir geliştirme, karmaşık finansal olaylarda çözümleme, yolsuzluk araştırmaları, meydana gelen zararı tespit, firma değerlendirme ve diğer finansal problemlerin çözümü için ön görüde bulunabilme yaklaşımıdır" (Pehlivan, 2010:4). Adli muhasebecilik, işletme yönetimi ve muhasebe ile ilgili bilgilere ilave olarak, finansal, sosyal ve hukuksal sorunların ortaya çıkarılmasında hukukun ilke ve esaslarını kullanan bir bilim dalıdır (Pehlivan ve Dursun, 2012: 130). Ayrıca adli muhasebe; psikoloji, muhasebe, işletme ve kriminoloji gibi bilim dallarından elde ettiği bilgileri finansal, sosyal ve hukuksal sorunlara uygulamak suretiyle bu problemlerin aydınlatılmasına katkı sağlayan bir bilim dalı şeklinde de ifade edilmiştir (Bekçioğlu vd., 2013: 4).

Adli muhasebecilik alanının oluşumunda muhasebe, denetleme ve inceleme becerilerini bütünsel bir şekilde ifade edilmesine aşağıda sıralanan nedenler sebep olmuştur.

- Zamanla ticari işlemlerin çeşitlenerek karmaşıklaşmasından dolayı, gerek bireysel gerekse de kurumsal manada artan oranda dava yoluna "mahkemelere" başvurmada artış yaşanması,
- Toplum içinde; bireysel ve kurumsal bakımdan devletle olan ilişkilerde giderek sorunlar ortaya çıkması,
- İşletme çalışanlarının karıştığı yolsuzluklarda yaşanan artışlar ile yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve önlenmesinin zorlaşması,
- Sürekli artan ve büyük miktarlarda işletme başarısızlıkları yaşanması,
- Görülen davalarda avukatların ve mahkemelerin karşılaştıkları şaibeli mali vakaların tespitinde yetişmiş uzmana ihtiyaç duyulması,
- Bilişimde internet korsanlığı ve siber suçlarda artışlar gelişmiş güvenlik ihtiyacı ile adli soruşturmalarda yetenekli adli muhasebecilere olan ihtiyacın önemini de artırmıştır.

Mesleğe yeni başlayan adli muhasebeciler, e-ticaret ve internet uygulamalarının gelişmesine bağlı bilgisayar kullanımından kaynaklanan ve bu yolla gizlenmiş birçok tuzak ile yüz yüzedirler (Pazarçeviren, 2005:2-3).

**Şekil 1.** Hilekarlıkta Manipülasyon ve Katılım Değişkenlerinin Şematik Gösterimi.



**Kaynak:** Bhattacharya ve Kumar, 2008:150-152.

Şekil 1’de sahtecilikte “hilekarlık” değerlerle müdahale “manipülasyon ve katılım” değişkeni basit bir şekilde gösterilmeye çalışılmıştır. Bir mali hilekarlığın nitelikliliği “karmaşıklık”, esas alınan mali kayıtların müdahalesinin “manipülasyon değişkeni” yanı sıra karmaşık olma düzeyine ve çeşitli unsurların “faillerin katılım değişkeni” iştirak düzeyine bağlıdır. Esasında şekilde gösterilen dikdörtgenlerin sınırları belirgin bir şekilde olmamakla birlikte; düşük müdahale “manipülasyon”, düşük iştirak tipik yorumu ile iyi huylu vakaları; yüksek müdahale “manipülasyon”, yüksek iştirak de tipik ifadesi ile hileli vakaların temsili şeklinde yorumlanabilmektedir (Bhattacharya ve Kumar, 2008: 152).

## 2. Dünyada Adli Muhasebecilik Mesleği ve Gelişimi

Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere batı ülkelerinde 1980’li yıllardan itibaren muhasebe ve bağımsız denetim alanında yeni olarak nitelendirilebilecek bir mesleğin ortaya çıktığı görülmüştür. Yeni meslek olan adli muhasebecilik, ilk olarak “Forensic Accounting” ismini almıştır. Yabancı terminolojide “Forensic” kelimesi anlam olarak mahkemeye dair, başka bir anlatımla adli davalarda bir standart şeklini almış ve bu şekilde ifade edilmiştir. Türkçede de “Forensic Accounting” Adli Muhasebecilik olarak karşılığını bulmuştur. Adli Muhasebecilik Avrupa’da muhasebe, denetleme ve inceleme yetenekleri karmasından meydana gelen bir alanı tarif etmektedir. Avrupa normlarına göre görev yapan adli muhasebeciler, adli konularda; sorun mahkemeye intikal etmeden ya da dava aşamasında, tartışmanın çözümü için gereken esasları belirleyen bir hesap analisti olarak çalışmaktadırlar. Adli muhasebeciler kabul gören standartlar kapsamında gerçek duruma ulaşmaya ya da gerçek bulgulardan yola çıkarak bilirkişi görevine münhasır komplike bir şekilde işleyen vakalarda analiz, inceleme, soruşturma, denetim veya sorgulama işlerinde (Sertifikalı Kamu Muhasebecisi) CPA olarak görev yapmaktadırlar. Görev yapan meslek mensupları dava destekli hukuksal mevzularda CPA’ların sunduğu faaliyetleri yerine getirir (Crumbley, 1995:25). Genelde bir adli muhasebeci aşağıdaki belirtilen konularla ilgilidir (Forensic-accounting, 2005):

- Mali kanıtların analiz “sayısal verilerin” edilmesi,
- Mali kanıtların sunulmasını ve analizini kolaylaştıracak yazılımlar geliştirilmesi,
- İnceleme neticesinde ortaya çıkarılan bulguların, dokümanlar veya belgeler halinde incelenmesinin ve raporlanmasının sağlanması,
- Dava sırasında var olan delilleri desteklemek için görsel belgeler sunmak ya da mahkemede uzman şahitlik yapmak, suretiyle yasal işlemlere destek olmak (Pazarçeviren, 2005).

Adli muhasebecilikle alakalı yakın geçmişte meydana gelen şirket skandalları, ABD’nin yanı sıra tüm dünyada finans piyasalarını olumsuz bir şekilde etkilemiştir. Büyük şirket skandallarına “Enron, Tyco, Worldcom, Adelphia, Parmalat, Global Crossing, AOL Time Warner” bilinen şirketler muhatap olmuşlardır, skandallar şirket yatırımcılarının güvenini sarsmış ve 2000’den itibaren “adli muhasebecilik” mesleğine olan ihtiyacı tam olarak ortaya çıkarmıştır (Ünal-Uyar, 2015:185).

**Tablo:1 ABD Şirket İflasları**

ABD’deki En Büyük İflaslar		
Şirketler	İflas Yılı	Milyar (\$)
WorldCom Inc.	2002	107
Enron Corp	2001	63,4
Texaco Inc.	1987	35,9
Financial Corp. Of America	1988	33,9
Global Crossing Ltd.	2002	25,5
Adelphia Communications Corp.	2002	24,4
Pacific Gas & Electric Co.	2001	21,5
MCorp	1989	20,2
Kmart Corp	2002	17
NTL Inc	2002	16,8

**Kaynak:** <http://arsiv.ntv.com.tr/news/165149.asp> erişim tarihi: 30.09.2023

Avrupa’da veya başka ülkelerde küreselleşme ve artan teknolojik ilerlemeler ile birlikte ticari iş işlemler iç içe geçmiş karmaşık bir yapı haline dönüşmüş, böylelikle mali suç bakımından aklama suçunun ortaya

çıkarılması zor bir durum haline gelmiştir. Bu nedenle mali piyasalarda aklama suçlarının araştırılmasında, tespitinde yargı mensupları veya suç bilimciler artık yetersiz kalmışlardır. Bu bağlamda adli muhasebecilik yasal olmayan ve hileli mali iş ve işlemlerin hukuki manada ele alındığı bir muhasebe dalı şeklinde karşılığını bulabilmektedir. Adli muhasebe alanında ortaya çıkan en güncel ve önemli konulardan biri terörizmin finansmanı ve aklama suçlarıdır. Zira yasal olmayan ticari faaliyetler ve uyuşturucu ticareti gibi suç unsuru içeren faaliyetler sonucunda elde edilen gelirin kaynağının bilinmesi bir gereklilik olmaktadır. Avrupa'da meslek olarak faaliyette bulunan adli muhasebeciler, muhasebe, finans ve denetim bilgilerini hukuk ile birleştirerek inceleme tekniklerini kullanarak yasal olmayan ticari faaliyetlerin önlenmesi ve tespitine yönelik çaba sarfeden belirli özelliklere sahip meslek elemanlarıdır. Gelişmiş ülkelerde adli muhasebeciler mali vakalarda emniyet mensupları ile birlikte ön inceleme evresinde çalışmakta ve gerektiğinde dava aşamalarında uzman tanık olarak katkı sunmaktadırlar. Daha ileri aşamalarda adli muhasebeciler, mali suçların "aklama suçu" ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde dava destek danışmanlığı, hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik ve uzman şahitlik hizmetlerini de sunmaktadırlar. Avrupa'da bir üniversite eğitim müfredatı mesleğin işler hale gelebilmesi için aşağıdaki gibi tasarlanmıştır;

**Tablo 2:** Atlantic Üniversitesi (Florida) Adli Muhasebecilik Lisansüstü (Yüksek Lisans) Programı Dersleri

Genel Zorunlu	Adli Muhasebe Zorunlu
Genel Muhasebe Bilgi Sistemleri	Muhasebede Hile Denetimi ve Kavramları
Muhasebe Denetimi	Muhasebede Hile Denetimi Davranış ve Süreci
Federal Gelir Vergisi Mevzuat	Adli Muhasebecilik ve Yasal Çerçeve
E-Ticaret Muhasebesi Uygulamaları	Adli Muhasebede, Hile ve Vergilendirme Usulleri
Lisansüstü Düzeyde İşletme İletişimi	Şirket Değerlemesi (Mali Tablolar)

**Kaynak:** Young, 2016: 594

Meslek programının eğitime başlamasıyla ortaya çıkan en büyük sorun görev alacak uzman öğretim üyesinin temininde yaşanmıştır. Üniversitede ilgili fakülte/okul akademik üyelerinin böyle bir eğitim programında yer almada isteksiz davranmalarının en önemli sebeplerinden biri programda yürütülen derslerde öngörülen müfredat konularının fakültenin diğer eğitim programlardaki müfredattan daha farklı içerikte olması ve öğretim üyelerinin önemli miktarda derse hazırlanma zamanına ihtiyaç duymalarından kaynaklanmaktadır (Üçoğlu, 2021:87).

### 3. Adli Muhasebenin Özellikleri, Kapsamı ve Süreci

Adli muhasebecilik faaliyetinde bulunan meslek mensuplarının muhasebe açısından genel kabul görmüş muhasebe ve denetim ilkelerine ile standartlarına hâkim olmalarının yanı sıra alanında araştırmalarda gerekli potansiyel ve fiili hukuki bilgilere de sahip olmaları gerekir. Ayrıca meslek mensuplarının ceza kovuşturması bilgileri ile uzman muhasebe tecrübelerini kullanabilen kişiler olmaları beklenmektedir. Alandaki uzmanların işletme gerçek kâr veya zararının tespiti, benimsenen iç kontrollerin değerlendirilmesi, dolandırıcılık ve hukuk sistemine konu olan muhasebe profesyonelliğini gerektiren diğer konuları da içeren yeteneklere sahip olmaları da gerekmektedir (Gligoric vd., 2017: 79).

Hile denetçileri ortak bilgi birikiminin çeşitli yönlerini bilmelidir. Dolandırıcılıkla ilgili bilgi şunları içerir: Dolandırıcılık planları, tehlike işaretleri ve nitelikli dolandırıcılıklarla ilgili olanlar, dolandırıcılık üçgeni, dolandırıcılık araştırması, ortaya çıkan dolandırıcılık sorunları, dolandırıcılık soruşturmasındaki adımlar, dolandırıcılığın hukuki yönleri (özellikle kanıtları), dolandırıcılık meslek kuruluşları, dolandırıcılık sertifikaları, davranışsal beyaz yakalı suçluların özelliklerinin ne olduğu (Barnum, 2010:26).

Bazı kaynaklarda adli muhasebeciliğin aşağıda yer alan özelliklerine değinilmiştir:

- Adli muhasebecilik faaliyeti, kanunlarda yer alan belirli konulardan sosyal-mesleki olaylarla ilgilidir.
- Adli muhasebecilik mesleki faaliyetinin yerine getirilmesi için muhasebe, hukuk, bağımsız denetim ve mali tablo değerlendirme gibi çok sayıda bilimsel araç kullanılmaktadır.
- Adli muhasebecilik meslek faaliyeti toplumda sosyal mülkiyet düzeninde devamlılığa katkı sağlar.

•Adli muhasebecilik meslek faaliyetleri, yasal olmayan ele geçirme, zarar, malın değerinin korunması ve mülke değer katma problemlerini çözmektedir.

Adli muhasebecilik mesleğini yapacak kişilerin alanda faydalı olmaları için aşağıdaki özelliklere sahip olması beklenir;

- Meraklılık,
- Israr kabiliyeti,
- Yaratıcılık yeteneği,
- Tedbirli olma (ihtiyatlılık),
- İşleri organize edebilme,



- Güvenilir olma,
- Güvenilir derecede profesyonel yargı kabiliyeti.

Adli muhasebecinin aşağıda belirtilen çeşitli rollere de sahip olması istenir (Aracı ve Özcan, 2019:804).

- Davanın ön hazırlık ve inceleme evresinde sağlam ve uygun kanıtları toplamanın sonucunda ilk değerlendirme ışığında bir fikir verebilme,
- Soruşturma dosyasında kanıt olabilecek kilit belgeleri toplamak ve kanıt formatına getirebilme,
- Soruşturma sürecinde muhasebeci olmayan kişilerce de anlaşılabilir ve kapsamlı, açık bir rapor hazırlayabilme,
- Soruşturma veya dava aşamalarında karşı tarafça tevdi edilen uzman muhasebe raporlarını inceleyebilme ve raporda yer alan veri değişikliklerini farkına vararak, hukuk alanı meslek mensuplarından avukatlara sunulan raporlara yönelik danışmanlık yapabilme,
- Dava ön aşamasında "hazırlık süreci" konunun finans ve muhasebe bakımından hukuk danışmanlarını bilgilendirme,
- Bu rollerin yanı sıra meydana gelebilecek muhtemel zararların çevreye verdiği olumsuz etkileri vurgulayarak çevre muhasebesi alanında önlemler alınması hususunda girişimlerde bulunma.

Adli muhasebecilik faaliyeti, bağımsız denetçilik mesleğinin faaliyetleriyle benzer olan terimleri çağrıştırmasına rağmen bu terimleri birbirinden ayırt eden bariz farklılıklar vardır. Bu kapsamda bağımsız denetçi, işletme faaliyetlerine esas finansal bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirleyerek bu bilgilere ait raporlar hazırlamak için denetim kanıtları toplayarak değerlendiren ve son aşamada finansal tablo kullanıcılarına raporlayan kişidir (Pamukçu,2017: 233). Denetçinin tanımı bağlamında, adli muhasebeci ve denetçiyi birbirinden ayıran farklılıklar Tablo 1'de özetlenmiştir (Özcan ve Aracı, 2019:805).

**Tablo 3.**Adli Muhasebeci ile Denetçiyi Birbirinden Ayıran Farklar

Adli Muhasebecilik:	Bağımsız Denetçilik:
1)Adli muhasebeci işletmedeki sahtecilik işlerini tespit eder.	1)Denetçi işletmelerin uyguladığı politikaların ve düzenlemelerin doğruluğunu teyit eder.
2)Adli muhasebeci denetim tekniklerini kullanmanın yanında suç bilimine (kriminoloji) ait teknikleri de kullanmada yeteneklidir.	2)Denetçinin görevi, mali noksanları ve yanlışlıkları tespitinde kabul gören denetim tekniklerini kullanır.
3)Adli muhasebeci, görüşmelerde ve işletme çalışanlarından (olay tanıklardan) bilgi temininde yeteneklidir.	3)Denetçi, görüşmelerde ve işletme çalışanlarından (olay tanıklardan) bilgi temininde adli muhasebeci gibi uzman değildir.
4)Adli muhasebecinin topladığı bilgiler, işletmenin düzenlediği mali tabloları (bilanço, belir tablosu vb.) gerçek verilerle dayanarak sunup sunmadığı konusunda ticari (muhasebe) belgelerini ve defterlerini kontrol etmeyle sınırlı kalmamakta, işletmenin mali kayıtlarında var olan suç delillerini ortaya çıkarabilmektedir.	4)Denetçi, sadece işletmede düzenlenen mali tabloların gerçek verileri yansıtma hususunda, ticari bilgilerin (muhasebe belge ve defterler) geçerli mevzuata uygunluğunu kontrol eder. Bu verilerin nasıl suiistimal hususunda adli muhasebeci gibi deneyimli değildir.
5)Kanıt toplama sürecinde, adli muhasebeci delillerin nerelerden, hangi türlerinin toplanacağı, bunun ortaya çıkarılması ve hangi kanıtın ilgili ve geçerli olacağı hususunda daha yetkindir.	5)Denetçi, işletme kanıtlarını toplarken adli muhasebeci kadar geniş bir kapsamda araştırma yapmaz.
6)Adli muhasebeci inceleme sürecinde, işletme çalışanların kontrolünü ve inceleme sürecinde suiistimalin nasıl yapacağını ya da var olan iç kontrolleri yanıltmada kullanılabilir çeşitli dolandırıcılık yöntemlerini tahmin edebilir.	6)Denetçi, işletme çalışanlarının kontrolleri ve süreçleri nasıl suiistimal edeceği ya da işletme iç kontrollerini yanıltmak için kullanılabilir dolandırıcılık yöntemlerinin tahmin edilmesinde adli muhasebeci kadar uzman değildir.

**Kaynak:** Shah,A.ve Shah,M.A., 2012: 58-59. (Aracı ve Özcan, 2019:805)

Türk Ticaret Kanun ile yürürlüğe giren özel bağımsız denetçilik düzenlemesi, adli muhasebe mesleğinin ilerlemesine katkıda bulunabilecektir. Amaç adli muhasebe mesleğinin faaliyet alanı kapsamında mali hileler ve

yolsuzlukların araştırılması ve ortaya çıkarılmasıdır. İlerleyen zamanlarda Türkiye’de mevzuata uygun adli muhasebecilik mesleğinin yürürlüğe girmesi, var olan yasal zemine gerekli eklemelerin yapılması ile olabilecektir. İhtiyacın ortaya çıkmasının en önemli belirtisi yasalarda özel bağımsız denetçi veya denetimciler için belirlenen görev tanımlarının tamamı, adli muhasebecilik mesleği içinde önerilmektedir. İşletmelerde adli muhasebeciye gereksinim duyulacak bir problemin yaşanması durumunda adli muhasebecinin atanma zamanının yanı sıra dikkat çeken diğer bir hususu da mesleğin varlığının kabulüdür. Atanan veya hizmetine ihtiyaç duyulan adli muhasebecinin geçmiş deneyimleri de başka bir aranan şarttır. Bunun nedeni her adli muhasebeci aynı tecrübe ve bilgiye sahip değildir. Adli muhasebecinin atanması aşamasında, belirlenecek adli muhasebecinin ilgili mevzuata hâkimiyeti diğer bir ifade ile konusunda uzmanı olmasına dikkat edilir (Pehlivan, 2010:48).

İlk aşama muhatap işletme (müşteri) ile görüşme neticesinde adli muhasebecinin atanması ile başlamaktadır. İlgili dava/araştırma için hazırlıklara başlamadan önce işletme (müşteri) ile görüşmeler yapılması, işletmenin (müşteri) istek ve taleplerinin ortaya çıkarılması bakımından önem kazanmaktadır. Görüşme evresinde işletme (müşteri) ile adli muhasebecinin birbirilerinden karşılıklı olan beklentilerinin net bir şekilde belirtmesi önem arz etmektedir. Yapılacak araştırma kapsamında mevcut durumun, olayda yer alan aktörlerin ve problemlerin net bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Çekişmenin tespiti dava ile tarafların ortaya çıkmasını müteakip, ilk yapılabilecek iş, tarafların çekişme konusunun tespitidir. Zira bir davada iki taraf bulunur. Bunlarda birisi işletme (müşteri) ile dava vekili, diğeri ise karşı taraf ve dava vekilidir (Çabuk ve Yücel, 2012:70).

Öncül araştırma (başlangıç) evresi adli muhasebecinin üstlenmiş olduğu problem ile ilgili önceden bir ön inceleme yaparak, davanın ilerleyen aşamalarında daha etkin olunmasına önem verilmesindedir. Yürütülen bu ön inceleme aşamasında suç unsurları daha açık anlaşılabilen ve sonrasında çalışma planlarının hazırlanmasını kolaylaştırabilecektir. Müşteri ile görüşmeler yapılması ve sonrasında çalışma planı hazırlanması ve öncül araştırmaya ait elde edilen verilerin (kanıt), amaçlar ve amaçlara ulaşmada faydalanılacak tekniği verimli bir hale getirecektir. Ayrıca çalışma planı, araştırma sürecinde adli muhasebecinin yürüttüğü faaliyetlerin tamamının kâğıt üzerine yazılmış halidir. Araştırma sürecinde sağlam kanıtların elde edilmesi adli muhasebecinin bu aşamada davanın çözümüne ait hangi tür araştırma kanıtlarına ihtiyaç duyduğunun belirlemesidir. Araştırmalarda davanın niteliğinin ortaya konulması amaç edinmek kaydıyla, evrak- dokümanların tespit edilmesi, sayısal verilerin tespiti, olaya esas aktifler, kişi ya da kurum ve olayın gerçekleştiğine ilişkin kanıt veya bilirkişi raporlarının incelenmesi bu aşamadır. Adli muhasebeci bu evrede topladığı kanıtları, finansal muhasebe bilgi sisteminden topladığı kanıtlardan farklı görmektedir. Zira bu kanıtların toplanması daha derinlemesine incelemeler yapılarak elde edilebilmektedir. Analiz aşaması uzun süreli bir araştırmanın neticesinde anlaşmazlığın açıklığa çıktığı süreçtir. Adli muhasebeci araştırmanın tüm sürecinde topladığı soyut veya somut araştırma kanıtlarını incelemek suretiyle anlaşmazlığı çözüme kavuşturmuştur (Balcı, 2014:3-4).

Araştırmada nihai raporun hazırlanması son aşamadır. Bu evrede adli muhasebeci araştırma boyunca topladığı tüm bulguları ve değerlendirmeleri içeren ve anlaşılır bir rapor hazırlar. Araştırma raporu; göreve uygun, araştırmayı kapsayan, uygulanacak yaklaşıma; kapsama, bulgulara ya da önerilerin sınırlarına göre çeşitli bölümlere ayrılır (Kurt, 2013:41).

#### 4. Türkiye’de Adli Muhasebeciliğin Gelişimi, Önemi ve Uygulama Şekilleri

Türkiye’de adli muhasebecilik mesleği alanda faaliyet gösteren muhasebeci ve mali müşavir unvanına haiz kişilerce yerine getirildiğinden henüz faaliyet alanı bulmadığı gibi mesleğin yürürlüğe girmesi için ihtiyaç duyulan yasal düzenlemeler de yürürlük kazanamamıştır. Bu durum adli muhasebe mesleğinin gelişmesi ve eğitiminin ilerlemesinin önündeki önemli bir engeldir. Adli muhasebecilik mesleğinin hukuki olarak tanınması ve bu unvanın resmen kullanılma hazır hale gelmesi durumu, adli muhasebecilik alanında eğitim talebini ortaya çıkaracaktır. Meslek piyasasındaki iş gücünü artıracak ve dış ülkelerdeki üniversitelerde olduğu gibi Türkiye’deki üniversitelerde de bu meslek bakımından gerek lisans gerekse de lisansüstü programların açılıp faaliyet göstermesine neden olabilecektir (Üçoğlu, 2021).

Adli muhasebecilik mesleği kapsamında yapılan faaliyetler Türkiye bakımından incelendiğinde mesleğe yetiştirme çalışmalarının Avrupa ülkeleri kadar hızlı olmadığı, sadece İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasının (İSMMM) düzenlediği meslek seminer ve kursları ile diğer çeşitli meslek kuruluşları ve üniversiteler tarafından düzenlenen seminer ve çalıştayların yapılabildiği görülmektedir. Ancak Adli Muhasebecilik Türkiye’de halen kurumsal bir çatıya ve yasal bir düzenlemeye kavuşmamıştır. Türkiye’de adli muhasebecilik alanına giren uygulamaların hâlihazırdaki uygulamalar ile kıyaslandığında muhasebe ile mevzuat ilişkilerinin keşiştiği hukuki durumların bilirkişilik uygulaması ile çözüldüğü dikkat çekmektedir. Adli Muhasebecilik alanında görev yapan bilirkişiler ilgili yargı çevresinden görevlendirilen mesleki tecrübeye haiz kişilerdir. Bilirkişilik görevi adli muhasebecilik mesleği ile denk tutulabilecek düzeyde geniş kapsamda olmadığı gibi öncesinde bahsedilen yetkinliklere sahip kişileri tarif etmekten de çok uzaktır. Bilirkişilik uygulamasında görev alabilmek için, ilgili konuda çalışmalar yapmış olmak, belirli bir temel eğitim düzeyine sahip olmak gibi genel özellikler yeterli görülmektedir. Oysaki adli muhasebecilik genel özellikleri taşımanın yanı sıra mesleğin



gerektirdiği özel kriterlere de sahip olmayı da gerektirmektedir. Bahsedildiği gibi adli muhasebecilik mesleği muhasebe bilim alanı konularının yanında, başka bilim dallarıyla kriminoloji vb. gibi ilgilidir. Adli muhasebecilik görevi bu bilgiler ışığında değerlendirildiğinde bilirkişilik uygulamasına göre daha kapsamlı görev alanı bulmaktadır. Adli muhasebeciliğin Türkiye’de yeni bir meslek olması ve günümüzde bariz Türkiye uygulama örneklerinin olmayışı esas alındığında, ilk evrelerinde kendine has bir meslek dalı şeklinde gündeme getirilmesinin aksine, muhasebecilik mesleği içinde alt bir uzmanlık dalı olarak değerlendirilmesi, mesleğin gelişmesinde daha elverişli bir ortamın oluşmasına zemin hazırlayacaktır. Mesleğin başka bir açıdan değerlendirilmesi yapıldığında belirtildiği gibi, adli muhasebecide bulunması gereken kriterler ile adli muhasebecilik kriterleri dikkatle incelendiğinde, adli muhasebenin muhasebe mesleğinin bir parçası olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle adli muhasebe alanı ile ilgili ilk düzey çalışmaların muhasebe meslek alanında oluşturulması, zaten var olan birtakım imkânların daha verimli hale getirilmesi bakımından önem taşımaktadır (Karacan, 2012:114-115).

Adli muhasebeciliğe bir diğer ifade ile araştırmacı muhasebecilik de söylenebilir, hileli uygulamalar ve bunların sonucunda ortaya çıkan gayrimenkul dolandırıcılığı, iş gören hırsızlığı, rüşvetçilik, sigorta dolandırıcılığı, suç izlemeye ait soruşturmalar ile adli (cezai) vakaların araştırmasından kaynaklanmaktadır (Gülten, 2010:5).

Yasal mevzuat açısından 3568 Sayılı Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu değerlendirildiğinde meslek mevzuatının Türkiye’de sadece defter düzeninin ve denetiminin sağlanmasını amaç edindiği ancak nitelikli mali vakalara yönelik mevzuat alt yapısının olmadığı da anlaşılmaktadır (3568 sayılı kanun). Bunun yanı sıra adli muhasebeciliğin özel bir meslek olarak uygulandığı ülkelerle karşılaştırıldığında Türkiye’de Adli muhasebeciliğin yasal bir zeminin olmadığı başka bir ispattır. Adli muhasebecilik için gerekli eğitimler verilmesine rağmen meslek bilirkişilik kimliği bulunan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler tarafından yapılmaktadır. Bunun yanı sıra üniversiteler ve gerekli eğitim kurumlarında adli muhasebecilik mesleğine yönelik destekleme kurslarının yetersiz olduğu da bilinmektedir.

### Sonuç

Küreselleşme ile teknolojinin hızla gelişmesi ve karmaşıklaşması nedeniyle şüpheli mali işlemlerde bağımsız denetim mesleği yapılan sahtekârlığın ve hilenin takibi ve ortaya çıkarılmasında yetersiz kalmaktadır. Adli muhasebecilik uygulamasına ilk olarak 1817 yılında Meyr V. Sefton adli muhasebecinin uzman tanıklığına ihtiyaç duyulması ile başladığı bilinmektedir. Amerika’da 1980’lerin sonunda ‘Forensic Accounting’ adlandırılan Türkçeye de adli muhasebe olarak aktarılan muhasebe disiplini ortaya çıkmıştır. Adli muhasebe genelde yargıya intikal edecek (ön inceleme) ya da intikal etmiş (derdest) şüpheli finansal işlemleri mevzu edinmektedir. Şahıslar veya işletmeler tarafından üretilen finansal işlemler muhasebe sistemine kaydedilmekte ancak gerçek durumu yansıtmamaktadır. Yapılan şüpheli mali işlemler genelde ya bir durumu gizlemek veya işlem sonucunda meydana gelecek olan maliyeti azaltmaya yönelik hileli durumlardır. Hile içeren bu muhasebe işlemlerini bazen denetçiler bile ortaya çıkarmakta aciz kalmaktadırlar (Crain vd., 2016: 6).

Adli muhasebecilik kapsamında değerlendirildiğinde; Türkiye’de suç gelirlerinin aklanması ile mücadelede dünya çapında kabul edilen uluslararası standartların uygulanması sonucunda yürürlük kazanan 5549 sayılı “Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun” yasa, Resmî Gazetenin 18 Ekim 2006 tarih ve 26323 sayısında yayınlanmıştır. Yasa kapsamında ikincil mevzuat olan yönetmelik ve tebliğlerle belirlenen yükümlülüklerle ilişkin temel esaslar belirlenmiş ve 5549 sayılı kanun kapsamına alınarak yükümlülüğe aykırı fiillerin cezalandırılmasında iki usul benimsenmiştir. İlk düzenleme ile yasa gereği hapis cezası öngörülen ancak şüpheli işlem bildirimini olması durumunda kimlik tespiti, bir diğer usul ise yasada bulunan temel yükümlülüklerin ihlali halinde idari para cezası uygulamasıdır. Mali suçlarla mücadelede bir başka yasal düzenleme de 1 Haziran 2006 tarihinde yürürlük kazanan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama başlıklı 282 nci maddesinde yapılan düzenlemedir. Türk hukuk sistemine Aklama suçu ilk olarak 19 Kasım 1996 tarihli ve 4208 sayılı kanunun 2/b maddesinde Karapara Aklama suçu adıyla tanımlanmıştır. Aklama suçu ile mücadelenin genel çerçevesini de çizen 4208 sayılı kanun gereğince kurulan Mali Suçları Araştırma Kurulu 1997 yılı şubat ayında faaliyetlerine başlamıştır. Resmî Gazetenin 09 Ocak 2007 tarih ve 26751 sayısı ile 5549 sayılı Kanun gereği hazırlanan Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır. Yönetmelikte; tarif edilen “Yükümlüler, Müşteri, Şüpheli İşlem Bildirimi, Bilgi ve Belge alınması” esaslar, yükümlülük denetimi, Gümrük İdaresine yapılacak açıklama ile evrakların muhafaza ve ibrazına ait esaslardır (masak.hmb.gov.tr/aklama-sucu-ulusal-mevzuat).

Hile ve hatalı işlem bakımından Türkiye’de yürürlükte bulunan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanununun 4. ve 5. maddelerinde de çeşitli vergi ziyayı ve gecikme faizi cezalarından da bahsedilmektedir. Bilindiği üzere bu tür yaptırımların en önemli amacı caydırıcı olmalarıdır. Ancak yaptırımlar bu tür yasal uygulamalarda bazen yetersiz kalmaktadır. Türkiye’de yürürlükte olan 6102 Sayılı TTK’nun ortaklıklar ile ilgili maddelerinde, “şirket kuruluşu, şirket birleşme ve bölünmeleri, tür değiştirmeleri, sermaye artırılması ve azaltılması, menkul kıymet ihracı” işlem denetçisinin sorumlu olduğu vurgulanmıştır. Kanundaki ilgili hükümler gereği işlem denetçisi, söz konusu iş ve işlemlerin usullerine uygun olarak yapılıp yapılmadığından, yolsuzlukların ve hilenin önlenmesi için saydamlığı sağlamakla yükümlü tutulmuştur, Bunların yanı sıra hak sahiplerini korumak amacıyla işlem denetçisinin rapor hazırlaması da başka bir adli muhasebe faaliyeti olarak kabul edilmiştir (Balcı, 2014:47).

Bu nedenle adli muhasebecilik bu durumda inanılmaz derecede önem kazanmaktadır. Adli muhasebeciler genel kabul gören muhasebe ilkeleri ve standartları kullanmanın yanında çeşitli bilim dallarından da faydalanan meslek mensuplarıdır. Adli muhasebeciler kriminoloji, hukuk ve vergi mevzuatı vb. bilgisini gerektiren konulardaki yeteneklerini dava öncesinde kullanmaktadırlar, Ancak anlaşmazlıkların davalanmasında diğer bir ifade ile mahkeme esnasında uzman tanık, bilirkişi, müşavir gibi adlar altında da yeteneklerini kullanmak suretiyle görev yapmaktadırlar. Avrupa'da adli muhasebecilik uzman müşavir sertifikasına sahip kişilerce yerine getirilmektedir. Ancak Türkiye'de durum böyle değildir adli muhasebecilik işi Türkiye'de bilirkişilik ile eşleştirilmektedir ve uzlaşmacılık mesleğinden bazı konularda (vergisel) faydalanılmaktadır. Adli muhasebecilik hususunda çeşitli SMM odaları seminerler düzenlemektedir. Mesleğin ilerleme sağlaması için esasında muhasebe-finansman eğitimi veren lisans bölümlerinin yaygınlaştırılması bir nebze olsa bu meslekte ilerlemenin ilk adımı olabilecektir. Bu mesleğe gönül veren kişilerin lisans eğitimi devamında kısa bir staj evresinden sonra bir meslek lisansı elde etmeleri mesleğe kalite sağlayabilecektir. İlerleyen yıllarda bu işi icra eden meslek mensuplarının yenileme eğitimleri ile daha donanımlı ve güncel bilgiye sahip olmaları sağlanabilecektir. İkinci bir alternatif olarak işletme lisans eğitimi mezunlarının lisansüstü (Yüksek Lisans) eğitimini muhasebe-finans bölümünde tamamlayarak bilgilenmeleri sonrasında kısa bir eğitim-staj döneminden sonra mesleğe girmeleri sağlanabilir. Fakat halen Türkiye'de eğitim kurumlarının (üniversiteler) muhasebe programlarının ders müfredatlarına bakıldığında, direkt adli muhasebe ile ilgili olan dersler mevcut değildir. Genelde adli muhasebe dalına yakın bir alan olarak düşünülen denetim alanı ile ilgili meslek derslerinin müfredatta bulunduğu görülmektedir. Bağımsız denetim mesleği ile adli muhasebecilik mesleğinin bazı ortak yanları olmasına rağmen, adli muhasebecilik kapsamlı ve farklı bir faaliyet kolu olan bir meslektir. Türkiye'de adli muhasebe mesleği alanında 2009 yılında İSMMM tarafından önemli bir girişimde bulunulmuştur. İSMMM çeşitli akademisyenleri ve meslekle ilgili kişileri bir araya getirmek suretiyle adli muhasebecilik için bir sertifikalandırma eğitimine başlamıştır. Yaklaşık 7 ay süren bu yetiştirme eğitimleri sonucunda iştirakçilere sertifikalar aldırılarak ve birçok SMMM'ye bağımsız adli muhasebeci-adli muhasebe uzmanı gibi unvanlar verilmiştir. Bu eğitim faaliyetlerinin kurumsallaşması Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğinin gelişiminde önem arz etmektedir (Aracı ve Özcan, 2019:810). Böylece meslek mensupları çalışmaya teşvik edilebilir. Meslekte standartlar meydana getirilerek, meslek mensuplarının bu konuda uzmanlaşması ve saygın bir meslek elde etmeleri neticesinde farklı işler yapmalarının önüne geçilerek Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğinin gelişimi sağlanabilir. Mali olaylar ceza kanununca da önemli kabul edilmektedir verilecek cezaların tutarlı ve caydırıcı olması bakımından adli muhasebecinin ceza ve hukuk davaları mevzuatı yönünden de gerekli donanım ve tecrübeye sahip olması beklenmektedir. Sonuçta ekonomide finansal manada adli muhasebecilik ile telafisi güç durumlar önlenirken iktisadi manada kayıt dışı ekonominin önüne de geçilebilir. Şöyle ki kişilerin veya kurumların gerek gelir vergisine esas gerekse de kurumlar vergisine esas kazançları ülke ekonomisinin kalkınması bakımından önem arz etmektedir.

### Kaynaklar

- Aksu, İ., Uğur, A. ve Çukacı, Y.,C., (2008), "Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt:6, Sayı:9, 63-71.
- Aktaş, H. ve Kuloğlu, G., (2008), " Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleği", *Muhasebe Ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı: 25 , 101-120.
- Aracı, H. ve Çevik-Özcan, E., (2019), "Adli Muhasebe: Adli Muhasebecilik Mesleği Yetkinlikleri, Önemi ve Türkiye'deki Yeri", *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(3), 801-813.
- Balcı, M. (2014), "Adli Muhasebe, Uygulamaları ve Günümüzdeki Durumu", *Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.*
- Barnum, P., T.,(2010), "Background of Fraud Auditing and Forensic Accounting"
- Bayrak, N. (2016), "Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'de Uygulanabilirliğinin Tespitime Yönelik Bir Araştırma", *Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.*
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A., & Gümüş, U., (2013), "İşletmelerde Hile Ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Yaklaşım: Adli Muhasebe", *Muhasebe Ve Finansman Dergisi* , Sayı: 59, 1-16.
- Bhasin, M. (2007). *Forensic Accounting: A New Paradigm For Niche Consulting Institute of Chartered Accountants of India*, 55(7),1000-1010.
- Bhattacharya, S.ve Kumar, K.(2008). *Forensic Accounting and Benford's Law*. *IEEE Signal Processing Magazine*, 150-152.
- Crumbley, L., (1995), "Forensic Accountants Appearing The Literature", *Erişim adresi: <http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/forensic.html>* (Erişim tarihi: 10.05.2018).

- Crain, M.A., Hopwood, W.S., Pacini, C. ve Young G.R. (2016). *Essentials of forensic accounting*. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012), "Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.
- Dağdeviren, İ.E. ve Mirza,Ş. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Ege Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10 (2), 209-234.
- Erkan, A., (2016), " Muhasebeci Ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin, Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.
- Gülten, S., (2010), "Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği", *Ankara Barosu Dergisi* Yıl 68 Sayı: 2010/3.
- Gligoric, M. Arezina, N. ve Duric,L. (2017). The purpose of forensic accounting in detecting occupational fraud in contemporary corporate governance. Singidunum University International Scientific Conference.
- Karacan, S. (2012), "Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe ", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl 4, Sayı 8, 105-128.
- Kızıl, C., Akman, V. ve Yılmaz, (2008), " Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış", *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C: 12/1.
- Kurt, A. (2013), "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış", *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale*.
- Patton, M. Q., (2014), *Nitel araştırma ve değerlendirme yöntemleri*. Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık.
- Pazarçeviren, S.Y. 2005. "Adli Muhasebecilik Mesleği", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-19.
- Pehlivan, A. ve Dursun, A. (2012), " Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitimi Yönelik Bir Araştırma", *Atatürk Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 26, Sayı : 2, 129-141.
- Pehlivan, A., (2010), "Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye' de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma" *Yayımlanmış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum*.
- Silverstone, H., Pedneault, S., Sheetz, M. ve Rudewicz, M., (2012), "Forensic Accounting and Fraud Investigation", 3 Rd Edition, CPE Edition Distributed by The CPE Store, USA.([https://www.cpestore.com/pdf\\_courses/AA1245032/AA1245032\\_1378736012\\_book.pdf](https://www.cpestore.com/pdf_courses/AA1245032/AA1245032_1378736012_book.pdf))
- Singleton, A. ve Singleton, T.(2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. New Jersey: John Wiley&Sons.
- Terzi, S. ve Gülten, S. (2014), "Adli Muhasebe Uygulamaları", *Mesleki İhtisas Eğitim Notları, ASMMMO, Mayıs 2014*.
- Utku, M.ve Kurtcebe,E. (2019). Yeni Bilirkişilik Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Bilirkişilik Temel Eğitimleri Üzerine Bir Değerlendirme, *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, 3(3), 261-276.
- Üçoğlu. D., (2021), "Adli Muhasebe Eğitimi: Yüksek Lisans Müfredat Geliştirme Önerisi" *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* Mart 2021, 23(1), 81-106.
- Ünal-Uyar., G.,F., (2015). "Adli Muhasebecilik Mesleği ve Mesleğin Dünya'daki Gerekliği: Worldcom Skandalı", *Sosyal Bilimler Dergisi SOBİDER*, Yıl: 2, Sayı: 5, Aralık 2015, s. 178-192.
- Yıldırım, A., ve H. Şimşek., (2013), *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. 9. bs. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

### **İnternet Kaynakları**

- Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, No:193, Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 06.01.1960 Sayı: 10700.
- Kurumlar Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 13.06.2006, No:5520, Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 21.6.2006 Sayı: 26205.
- Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun, Kabul Tarihi: 01.06.1989, No:3568, Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 13.6.1989 Sayı: 20194.
- Türk Ceza Kanun, Kabul Tarihi: 26.09.2004, No:5237, Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 12.10.2004 Sayı: 25611.
- Türk Ticaret Kanunu, Kabul Tarihi: 13.01.2011, No:6102, Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 14.2.2011 Sayı: 27846.

### **Diğer Kaynaklar**

[masak.hmb.gov.tr/aklama-sucu-ulusal-mevzuat](http://masak.hmb.gov.tr/aklama-sucu-ulusal-mevzuat)

# EVALUATION OF FORENSIC ACCOUNTING IN THE WORLD AND IN TURKEY

Süleyman Elçi

## ABSTRACT

Forensic accounting accounting, law and criminology, etc. it is a specialized profession that uses branches of science. In other words, forensic consulting profession is a professional activity that examines the background of problems and tries to reveal the hidden situation, unlike the accounting and audit work known in financial transactions. While forensic accounting has found application in the investigation of financial crime cases in many European countries, especially in America, it has not been able to become operational in the detection of financial crimes and fraud audits in Turkey today. The aim of the research is to provide information about the concept of forensic accounting, as well as to draw attention to the importance of how the profession is perceived and why it becomes operational. In the study, document examination was used within the scope of documentary screening. According to the results of the research findings, while it has been revealed that the forensic accounting profession is needed in financial crime research and fraud audits in Turkey, it has also been determined that it should be transformed into a specialized activity by providing a legal identity to the profession by authorized institutions.

**Keywords:** Forensic accounting, criminal prosecution, investigative accounting, financial transactions, cheating