*YÖNETİM VE EKONOMİ Yıl:2019 Cilt:26 Sayı:3 Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F.*

**Adli Muhasebe: Adli Muhasebecilik Mesleği Yetkinlikleri, Önemi ve Türkiye’deki Yeri**

Hakan ARACI[[1]](#footnote-1)\* Ece ÇEVİK ÖZCAN [[2]](#footnote-2)\*\*

***ÖZ***

*Günümüzde artan insan ihtiyaçları işletmelerin de giderek artış göstermesine, gelişen bilgi ve iletişim teknolojileri de işletmelerin küresel boyutlarda hizmet verme imkânı sağlamasına ve ticari faaliyet hacminin artmasına neden olmaktadır. Ancak bu artış ve gelişmelerin olumlu yönleri beraberinde bazı olumsuz sonuçlar da getirmektedir. İşletmelerin faaliyetlerinin gerçek sonuçlarını yansıtmamaları, rakamlar üzerinde oynama, hile ve yolsuzlukların ekonomik maliyetlerinin artması bu olumsuzluklara örnek olarak gösterilebilir. Bu nedenler, özel araştırma yetkinliği ve uzmanlığı gerektiren işlemlerin icrasını gerçekleştiren adli muhasebecilik mesleğine olan ihtiyacı arttırmıştır.*

*Adli muhasebeciler, hile ve yolsuzlukların araştırılması; ticari ve ekonomik anlaşmazlıkların çözümü için ihtiyaç duyulan muhasebe ve hukukun birleştirdiği eğitimli, tecrübe ve uzmanlıklarından yararlanılan profesyonellerdir. Mali konularla ilgili davalar da hakimlerin karar vermede yaşadıkları bilgi eksikliği ve uyuşmazlıklar için adli muhasebecilerin bilgisine başvurulmaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda şüpheci ve araştırmacı kimlikleriyle objektif görüşlere ulaşmayı amaç edinen meslek mensuplarının üstlendikleri misyon oldukça önemlidir. Çalışmada, öncelikle adli muhasebe kavramı incelenecek, sonrasında adli muhasebecilik mesleğinin kapsam, özellik, çalışma alanları, önemi açıklanmaya çalışılarak son olarak da Türkiye’de bu mesleğin yerine değinilecektir.*

***Anahtar Kelimeler:*** *Adli muhasebe, Adli muhasebecilik mesleği, Bilirkişi.*

***JEL Sınıflandırması:*** *M41, M42.*

**Forensic Accounting: Competencies and Importance of Forensic**

**Accounting Profession and Position In Turkey**

***ABSTRACT***

*Nowadays, enterprises are increasing because of needs of the people and providing the opportunity to provide services at global level with the developing information and communication technologies causes the increase in the commercial activity volume. However, the positive aspects of these increases and developments have some negative consequences. The fact that enterprises do not reflect the real results of their activities and changing numbers of their actual operating result and increasing the economic costs of fraud and corruption can be given as examples of these negativities. These reasons have increased the need for the forensic accountancy profession to perform the transactions requiring special research competence and expertise.*

*Forensic accountants are experts who are trained, experienced and combined with the accounting and law necessary for the solution of commercial and economic disputes. For financial matters, forensic accountants are consulted for the lack of information and disputes experienced by judges in making decisions. For these purposes, the mission undertaken by the members of the profession aiming to reach objective views with their skeptical and researcher identities is very important. In this study, firstly, the concept of forensic accountancy will be examined and then the scope, features, fields of work of forensic accounting profession will be explained. Finally, trying to explain position of the forensic accounting in Turkey.*

***Key Words****: Forensic Accounting, Forensic Accountant, Expert Witness*

***JEL Classification****: M41, M42,M49.*

**GİRİŞ**

Mahkemede uzman şahit veya bilirkişi olarak ifade veren ilk muhasebeci 1817 Kanada davasında Meyer v. Sefton olarak bilinmektedir. Bununla birlikte, yüz yıldan uzun bir süre sonra, 1946'da “Adli Muhasebe - Bugünün Ekonomisindeki Yeri” başlıklı bir makale yayınladığında, Adli Muhasebe terimi Maurice Peloubet (1892-1976) tarafından literatüre kazandırılmış oldu. Peloubet makalesini yayınladığından beri, bir uygulama alanı olarak adli muhasebe gelişmeye devam etmektedir (Crain vd., 2016: 6).

Adli muhasebe olgusu Amerika’da ortaya çıkan bir kavram olarak “Forensic Accounting” adıyla 1980’li yıllarda yaygınlaşma sürecine girmiştir. “Forensic” kelimesi dilimizde mahkemeye ait olarak karşılık bulmuş ve “Forensic Accounting” kavramı da dilimize “Adli muhasebe” olarak yansımıştır (Dağdeviren ve Mirza 2013: 213).

Adli muhasebe, dava sürecinde veya dava mahkemeye intikal etmeden önce olaylar üzerinde kapsamlı araştırmaların yapıldığı bir muhasebe “uzmanlık” alanıdır. “Adli”, “Mahkemede kullanıma uygun” anlamına gelir ve adli muhasebecilerin genellikle çalışmak zorunda olduğu standart ve potansiyel sonuçlar bunun üzerine kuruludur (Bhasin, 2007: 1000).

Adli muhasebe; finans, muhasebe ve yönetim alanlarında yapılan yasa dışı faaliyetleri ve tartışmalı kararlarda doğruyu elde edebilmek ve ortaya çıkarmak üzere teknoloji ve bilimi kullanma olarak görülmektedir. Adli muhasebe uygulamalarının üç alanı dava danışmanlığı, uzman tanık veya şahitlik ve hilekarlık incelemesidir (Rezaee vd., 2016: 107). Adli muhasebe mesleği, muhasebe işlemlerini gerçekleştiren insanların davranışlarını anlayabilmeyi ve yasal sistem bilgisine sahip olmayı gerektirmektedir. Denetçiler sayılara bakarken, adli muhasebeciler sayıların arkasına bakarak işlemlerin arkasında yatan nedenleri analiz etmeye çalışır (Awolowo vd., 2018: 403).Adli muhasebe, bir organizasyon içindeki veya dışındaki hilekarlık faaliyetlerini ortaya çıkarma hedefi olan bir alandır (Enyi, 2008: 3).

Hile olma riskini araştırmak üzere muhasebe kayıtlarının denetiminin yapılması ve sonucunda bir hilenin olduğu veya olmadığı kanısına varılmasıyla ilgili yürütülen araştırmalar da adli muhasebenin bir parçasını oluşturmaktadır. Hile araştırma sürecinde finansal bilgilerin toplanmasının yanında muhasebe işlemlerinden sorumlu olan kişilerden bilgi almak gibi finansal olmayan bilgiler de toplanmaktadır. Ayrıca uzman tanıklık ve dava desteği olarak hizmet etmek ve mahkemelere sunmak üzere rapor hazırlamayı da kapsamaktadır (Singleton ve Singleton, 2010: 12).

Adli muhasebe, mahkemelerde bilirkişi ve tanık görüşlerinin oluşturulmasında uygun prosedürlerin izlenmesini sağlamak için muhasebe ve denetim disiplininden gelen bilgileri yasal gereklilikle birleştirmektedir. Böylece adli muhasebe, yolsuzlukla mücadele ve yolsuzluk kontrol mekanizmaları için yeni ideoloji olmaktadır (Naziru ve Ahmi, 2018: 9).

Adli muhasebe karmaşık meseleleri mahkemelerde uzman kişi olarak açık, kısa ve olgusal olarak yorumlama, özetleme ve sunma sürecidir. Ticari davalardaki gerçeklerin tespit edilmesine yardımcı olmak için muhasebe disiplinini kullanmaktadır (Rathnasiri ve Bandara, 2017: 71). Adli muhasebe, bir işlemin nasıl doğru bir şekilde raporlanacağını içeren genel muhasebe bilgisinin yanında, bu işlemin yanlış ve gizli olarak nasıl rapor edilebileceğinin de bilinmesini gerektirmektedir. Bu nedenle, yasa dışı işlemlerin anlaşılmasında profesyonel kişilere ihtiyaç duyulmaktadır (Gaither, 2018: 10).

Adli muhasebe, mahkeme aşamasına gelmiş hukuksal anlaşmazlıkların muhasebe, hukuk, psikoloji, suç bilimi gibi alanlardan faydalanarak; araştırma, sorgulama, kanıt elde etme ve analiz yöntemleriyle gerçek bilgiye ulaşmaya çalışan bir alandır. Mali uyuşmazlıkların salt hukuk bilgileriyle çözülmesi mümkün olmayacağından bu alanda uzman kişiler tarafından kapsamlı ve dikkatli bir şekilde incelemeler yapılarak gerçek veriler elde edilmeye çalışılmaktadır

(Pamukçu, 2017: 229).

**I.ADLİ MUHASEBECİLİK**

Adli muhasebeye duyulan ihtiyaç, zamanla uygulanan yasal ve cezai düzenlemelerden kaynaklanmıştır. 1900'lerin başında, Federal Gelir Vergisi'nin kabulü, gelir vergisi kaçakçılığından dolayı adli muhasebecilere talep yaratmıştır. Bunun sonucunda, “ABD Gelir idaresi (Internal Revenue Service)” vergi kaçakçılarını tespit etmek için kullanılan pek çok teknik geliştirmiştir. Adli muhasebeciler tarafından ortaya çıkarılan ilk vergi kaçakçılığı davalarından biri yüz kızartıcı suç işleyen Al Capone’un sanık olduğu davadır. II. Dünya Savaşı sırasında, “Federal Araştırma Bürosu (Federal Bureau of Investigation)”, finansal işlemleri incelemek ve izlemek için 500'den fazla adli muhasebeci istihdam etmiştir. Adli muhasebe mesleği zaman içinde büyüdüğünden bu alanda rehber olması amacıyla çeşitli yayınlar yapılmıştır (Yücel, 2011: 12).

1990’lı yılların sonu 2000’li yılların başında güçlü küresel ekonomi, etkili gözetim eksikliği ve halka açık şirketlerde hile artışıyla karşılaşmıştır. Bunun sonucunda ekonomi ve toplumun tamamı ciddi anlamda etkilenmiştir. Genel olarak halkın dolandırıcılık konusundaki korkusu ve endişesi artmıştır. Yaşanan büyük skandallar denetim disiplininin gelişmesini ve bu alandaki farkındalığın da artmasını sağlamıştır. Ancak kaybedilen milyarlarca dolar denetim mesleği için ciddi bir kötü imaj yaratmış ve bir yasa dalgası başlatmıştır (Singleton ve Singleton 2010: 10).

2002 yılında, Amerika Birleşik Devletleri Başkanı Bush, Franklin Delano Roosevelt’den bu yana Amerikan iş uygulamalarının en geniş kapsamlı reformları olarak nitelendirilen “Sarbanes-Oxley” yasasını imzalamıştır. Yasa ile kurumsal sorumluluğu ve finansal açıklamaları arttırmak, şirket ve muhasebe sahtekarlıklarıyla mücadele etmek için bir dizi reform getirilmiştir. Denetim mesleğinin faaliyetlerini denetlemek üzere “Public Company Accounting Oversight Board” olarak bilinen ve dilimize "Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu” olarak çevrilen kurul oluşturulmuştur (<https://www.sec.gov/spotlight/sarbanes-oxley.htm>)(03.05.2019). Bu yasanın içerisinde adı geçen “Adli Muhasebecilik” mesleği de artık yerini belirginleştirmiştir.

Adli muhasebecilik mesleğini yürüten kişilerin sahip olması beklenen özellikler aşağıdaki gibidir (Oyedekun, 2015:7).

* Merak,
* Israrcılık,
* Yaratıcılık,
* İhtiyatlılık,
* Organize edebilme,
* Güvenilir kişilik,
* Güvenilir profesyonel yargı.

Adli muhasebeciler, genel kabul görmüş muhasebe ve denetim ilkelerine hakim olan aynı zamanda potansiyel veya fiili hukuki veya cezai kovuşturma içeren konularda da profesyonel muhasebe becerilerini kullanabilen kişilerdir. Bu kişilerin gerçek kâr veya zararın tespiti, iç kontrollerin değerlendirilmesi, dolandırıcılık ve hukuk sistemindeki muhasebe uzmanlığını içeren diğer konuları da kapsayan yeteneklere sahip olmaları beklenmektedir (Gligoric vd., 2017: 79). Bir adli muhasebecinin aşağıdakileri içeren çeşitli rolleri bulunmaktadır (Owojori ve Asaolu, 2009:186):

-Bir davanın başlangıcında uygun kanıtları toplamak ve ilk değerlendirmeyi yaparak fikir vermek,

-Kanıt olabilecek anahtar belgeleri toplamak ve kanıt haline getirmek,

-Muhasebeci olmayan kişiler tarafından da anlaşılabilecek ve detaylı, açık bir rapor yazmak,

- Karşı tarafça sunulan uzman muhasebe raporlarını gözden geçirmek ve yapılan veri değişikliklerini fark ederek, avukatlara bu raporlar hakkında danışmanlık yapmak,

- Dava öncesi hazırlık sürecinde davanın finansal ve muhasebe yönleri hakkında hukuk danışmanlarını bilgilendirmek,

-Bütün bu rollerin yanı sıra muhtemel zararların çevreye verdiği olumsuzlukları vurgulayarak çevre muhasebesi adına önlemler alınmasına ön ayak olmak.

Adli muhasebecilik, denetçilik mesleğinin faaliyetlerine dair benzer kavramları hatırlatmasına karşın bu kavramları birbirinden ayıran belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Denetçi, işletmelerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin, önceden belirlenen kriterlere uyum derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu faaliyetlere ilişkin kanıtlar toplayarak değerlendiren ve finansal tablo ilgililerine raporlayan kişidir (Pamukçu,2017: 233). Denetçinin tanımının yapılmasıyla birlikte, adli muhasebeci ve denetçi arasındaki farklılıklar Tablo 1’de özetlenmiştir.

**Tablo 1.**Adli Muhasebeci ve Denetçi Arasındaki Farklılıklar

|  |  |
| --- | --- |
| Adli Muhasebeci  1)Adli muhasebeci organizasyonlardaki hilekarlık faaliyetlerini araştırır.  2)Adli muhasebeci denetim teknikleriyle birlikte kriminolojik olan teknikler hakkında da donanımlıdır.  3) Adli muhasebeci, görüşmeler yapma ve şirket personeli, tanıklardan bilgi toplama konusunda daha yetkindir.  4)Adli muhasebecinin bilgisi, düzenlenen bilançonun gerçek bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği konusunda muhasebe belgelerini ve defterlerini kontrol edebilmekle sınırlı kalmamaktadır. Herhangi bir organizasyonun finansal kayıtlarında yapılan suç işlemlerinin farkına varabilmektedir.  5)Kanıtları toplarken, adli muhasebeci nereye bakılacağı, hangi kanıt türlerinin toplanacağı, bunun nasıl çıkarılacağı ve neyin ilgili ve geçerli desteği oluşturduğu konusunda daha deneyimlidir.  6)Adli muhasebeci, çalışanların kontrolleri ve süreçleri nasıl kötüye kullandığı veya kullanabileceği ve iç kontrolleri atlatmak için kullanılan çeşitli dolandırıcılık yöntemlerine daha aşinadır. | Denetçi  1) Şirketlerin düzenlemelere ve politikalara uygun olduğunu doğrular.  2)Denetçi, yanlışlıkları ve noksanları tespit etmek üzere denetim tekniklerini uygular.  3)Denetçi, görüşmeler yapma ve şirket personeli, tanıklardan bilgi toplama konusunda adli muhasebeci kadar yetkin değildir.  4)Denetçi, düzenlenen bilançonun gerçek bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği konusunda, muhasebe belgelerinin ve muhasebe defterlerinin mevzuata uygunluğunu kontrol etmektedir. Verilerin nasıl suistimal edilebileceği konusunda adli muhasebeci kadar deneyimli değildir.  5) Denetçi, genellikle kanıtları toplarken adli muhasebeci kadar geniş bir alanda araştırma yapmaz.  6) Denetçi, çalışanların kontrolleri ve süreçleri nasıl kötüye kullandığı veya kullanabileceği ve iç kontrolleri atlatmak için kullanılan çeşitli dolandırıcılık yöntemlerine adli muhasebeci kadar aşina değildir. |

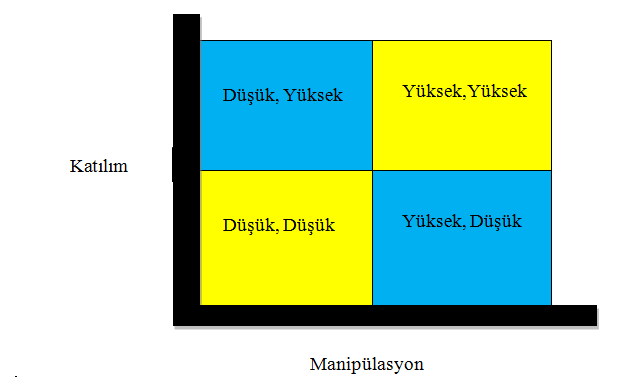
**Kaynak**:Shah,A.ve Shah,M.A., 2012: 58-59.

Adli muhasebeciler, finansal olaylarla ilgili hilekarlıkları ortaya çıkarmak üzere, verilerin değiştirilme olasılıklarını araştırmak için bazı yöntemler yardımıyla veri analizleri yapmaktadır. Örneğin, muhasebe verilerinin incelenmesin de yararlanılabilen Benford Yasası, rakamların ortaya çıkış sıklıkları yani frekansları ile baz alınan muhasebe kayıtları veri kümesinde ortaya çıkan ilk rakamların frekanslarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Frekanslar Benford yasasına uymayan bir şekilde değişiyorsa, kasıtlı bir eylemin olduğunu yani muhasebe hilesinin varlığını göstermektedir. Hile araştırmalarında yalnızca sayısal analizler yapılmamaktadır. Hile olayı hakkında bilgisi olabilecek kişilerle mülakatlar ve görüşmeler de düzenlenmektir (Pazarçeviren, 2005: 6).

Hilenin önceden tespit edilmesi de mümkün olabilmektedir. Örneğin, bir finansal tablo analizinde alacakların günlük toplam kredili satışlara oranındaki anormal büyüme benzer bir şirketle ve net gelirlerin net satışlara oranı endüstri standartlarıyla karşılaştırıldığında bu standartları aşıyorsa hilenin erken sinyalleri gelmektedir. Bu nedenle bir adli muhasebecinin endüstri bilgisi, manipüle edilmiş finansal tabloların incelenmesi ve bilgi toplamada araştırma sürecini hızlandırır (Gaither, 2018: 14).

Şekil 1’de hilekarlıkta manipülasyon ve katılım değişkeni bir şekil yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Bir finansal hilekarlığın karmaşıklığı, temel olarak hem finansal kayıtların manipülasyonundaki (“manipülasyon” değişkeni) hem de karmaşıklık düzeyine ve çoklu faillerin (“katılım” değişkeni) katılım düzeyine bağlıdır. Gerçekte bu dikdörtgenlerin sınırları bu şekilde belirgin olmamakla birlikte; düşük manipülasyon, düşük katılım tipik olarak iyi huylu vak’aları; yüksek manipülasyon, yüksek katılım ise tipik olarak hileli vak’aları temsil etmektedir (Bhattacharya ve Kumar, 2008: 152).

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



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

Adli muhasebecilik mesleği faaliyetlerinin geniş kapsamı, bu mesleğin sınıflandırılması sonucunu doğurmuştur. Genel olarak meslek, hile denetçiliği; dava destek danışmanlığı ve uzman şahitlik olarak üç boyutta ele alınmaktadır.

**A.Hile Denetçiliği**

Adli muhasebeci, hile denetçiliği hizmeti ile varolan şüpheleri onaylamak veya reddetmek üzere suç iddialarını araştırmaktadır. Hile denetçiliği farklı araçların, farklı süreçlerin ve farklı davranış şekillerinin söz konusu olduğu bir adli muhasebe dalıdır (Toraman vd., 2009: 41).

Hile denetçisi bir hileyi çevre, kültür, yasa ve denetim açısından çok yönlü ele almalı, aynı zamanda suçu işleyenin bakış açısından da değerlendirme yapmalıdır. Bu kişilerin “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri”ni ticari işlemlere uygulayabilmeleri gerekirken, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”nda ifade edildiği gibi denetçinin sahip olması beklenen bağımsızlık, tarafsızlık ve profesyonel şüphecilik özelliklerini de taşıması gerekmektedir (Singleton ve Singleton, 2010: 13-14). Adli muhasebecinin, denetçiden daha fazla profesyonel yetkinlik taşıması beklenmektedir.

Adli muhasebeciler, birçok türdeki hilekarlık düzenini derinlemesine anlamalarından dolayı dolandırıcılık soruşturmasında uzman rolünde yer almaktadırlar. Sonuç olarak, hilekarlık risklerini belirlemek ve hilekarlık planlarını önlemenin ve tespit etmenin yollarını önermek için mükemmel bir konumdadırlar. Günümüzde dijital teknolojilerin çoğalmasıyla birlikte hilekarlık risklerine karşı adli muhasebecilere olan ihtiyaç artmıştır ([Crain](https://b-ok.cc/g/Crain" \o "Find all the author's book) vd., 2016: 9).

**B.Dava Destek Danışmanlığı**

Dava desteği, mahkeme aşamasına gelmiş bir suçun ortaya çıkmasından başlayıp dava boyunca ilgili kişilere karşı adli muhasebeci tarafından sağlanan desteği ifade etmektedir (Çabuk ve Yücel 2012, s.32). Dava destek danışmanı ve uzman tanıklığın her ikisi de rapor yazan ve uzman görüşü veren danışmanlardır. Prensip olarak, bir uzman danışman tarafından yazılan herhangi bir rapor mahkemeyi sonuçlandırabilir. Ayrıca, bir müşteri için uzman danışman olarak çalışmaya başlayan adli bir muhasebecinin, aynı konuda aynı müşteri için bir uzman şahit olabilmesi de mümkündür ([Crain](https://b-ok.cc/g/Crain" \o "Find all the author's book) vd., 2016: 146).

Adli muhasebeci dava desteği kapsamında kendisinden istenen bilgileri, bizzat mahkemede uzman tanıklık görevini icra etmeden hukuk görevlilerinin faydasına sunabilir. Bu nedenle dava desteği ve uzman tanıklık iki farklı hukuksal mesleki faaliyet olarak belirlenmiştir. Söz konusu iki faaliyet her ne kadar hukuksal sahada gerçekleşse de birbirinden farklıdır. Ancak bu iki faaliyetin bütünleşik olarak da yürütülmesi söz konusu olabilir. Yani bir adli muhasebeci dava desteği kapsamında faaliyetini yürütürken, elde ettiği bulguları mahkeme de bizzat kendi görüşüyle de beyan edebilir (Meriç ve Erkuş 2016: 321).

**C.Uzman Şahitlik(Tanıklık)**

Bir uzman şahit, bir anlaşmazlığın çözümüne yardımcı olmak veya gerçeğe ulaşmak için kanıt olarak getirdikleri bir mahkeme veya başka adli makam tarafından kabul edilen ve belirli uzmanlık ile bilgisine dayanarak görüşe ulaşan kişidir (Brennan, 2005: 1).

Adli muhasebe uzmanlarının, tartışmalı muhasebe meselelerine çözüm bulmak; araştırmaları ile ilgili raporlar yazmak ve mahkemede uzman tanık olarak yer almak gibi çeşitli görevleri bulunur. Uzman, yalnızca dava sırasında avukata ve müvekkiline danışman veya uzman olarak fikir sunan kişi olarak işe alınabilir. Uzman şahit, onu işe alan avukat ve müşteriden bağımsız olarak sonuçlara ulaşmalıdır ( Telpner ve Mostek, 2003: 1).

Uzman şahit, vardığı fikrin dayandığı kanıtları sunar ve bu nedenle yalnızca kendi elde ettiği kanıtlara şahitlik etmelidir. Bir uzman eğer bağımsız hareket etmezse, mahkemenin alacağı kararların hatalı olmasına neden olabilir(<http://allianceifa.com/wpcontent/themes/allianceifa/pdf> )(20.06.2019).

**II. TÜRKİYE’DE ADLİ MUHASEBENİN YERİ**

Adli muhasebe mesleği birçok gelişmiş ülkede yasal düzenlemeler çerçevesinde faaliyet göstermektedir. Ancak Türkiye’de bu çerçevede yasal zemin eksikliğinin bulunması nedeniyle, mevcut uygulamalara bakıldığında eksikliğin “bilirkişilik” uygulamalarıyla kapatılmaya çalışıldığı görülmektedir

(Tazegül ve Kılıçbey, 2017: 123).

Adli muhasebe mesleğinin faaliyet alanı kapsamında olan uzman şahitler, bilirkişilerle kıyaslandığında daha araştırmacı, şüpheci, sezgisel, analitik düşünebilen ve etkili sözel iletişim yeteneğine de sahip kişiler olması gerekmektedir. Türkiye’de bilirkişilik için genelde Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanlarından birine sahip olmak yeterliyken, uzman şahitlerin adli muhasebe alanında uzmanlıklarını kanıtlayan bir sertifika sahibi olmaları beklenmektedir (Çankaya, Dinç ve Çoban, 2014: 74).

Mali uyuşmazlıklarda, hukuk bilgisiyle çözüme varılamayan davalarda hakimler bütün mesleki yetkinlikleri taşıyan bilirkişilere ihtiyaç duymaktadır. Türkiye’de mali uyuşmazlıklarda danışılan kişiler, bilirkişilerdir. Adli muhasebecilik mesleğinin özellikle Amerika Birleşik Devletleri gibi gelişmiş ülkelerde kişilik dahil her anlamda taşıması gereken özellikler açık olarak tanımlanmaktadır. Ancak adli muhasebeciliğe Türkiye açısından bakıldığında, çeşitli meslek kolları için genel tanımlaması yapılmış bilirkişilik faaliyetlerinin gerekli şartlarını taşıyan muhasebe meslek mensupları tarafından yürütülen ve sınırları tam olarak belirlenmemiş bir noktada olduğu görülmektedir. Bilirkişilik faaliyetinde bulunan muhasebecilerin, adli muhasebecilik mesleğinin gerektirdiği tüm yetkinlikleri taşıyıp taşımamasının dikkate alınmadığı göze çarpmaktadır.

**A.Bilirkişilik**

6754 sayılı Bilirkişilik Kanunun’da bilirkişi “çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvurulan gerçek veya özel hukuk tüzel kişisi” şeklinde tanımlamaktadır(md.2).

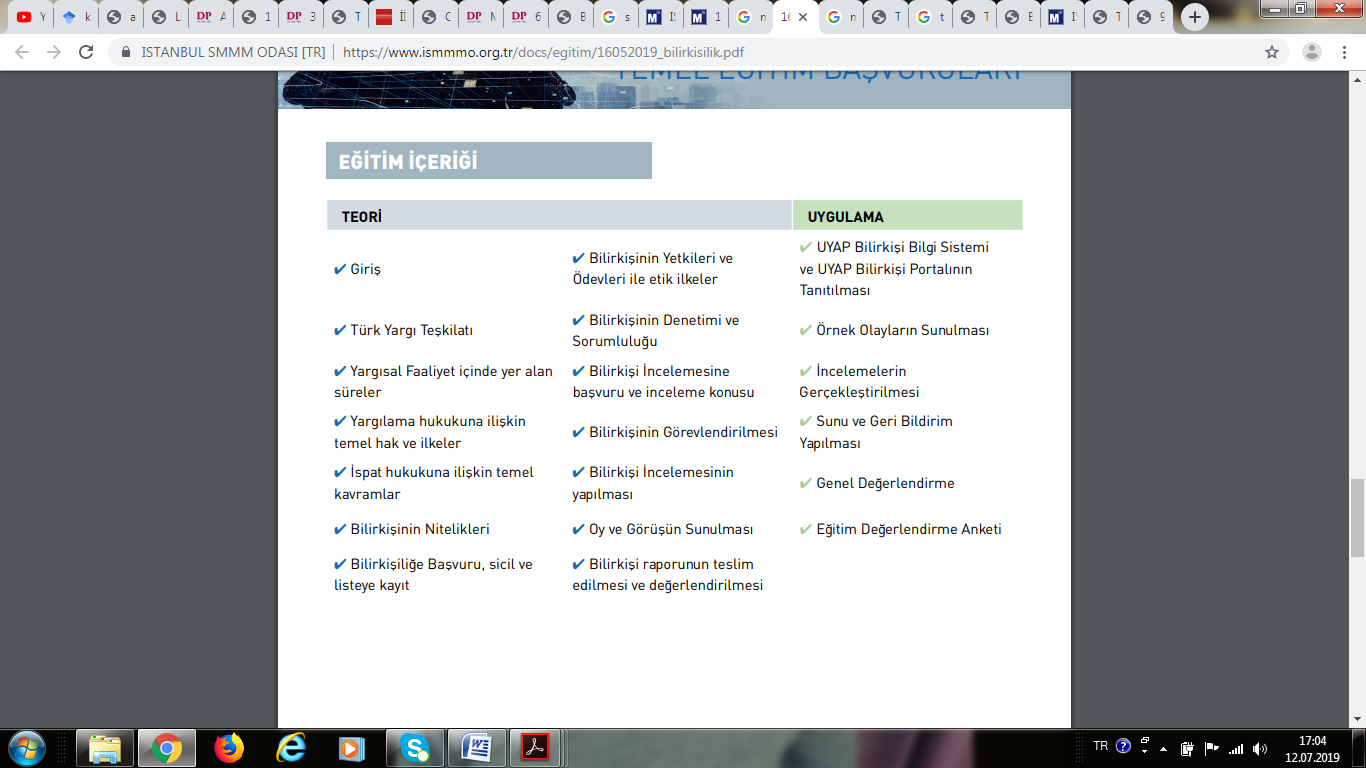
Bilirkişi, hâlihazırda icra ettiği mesleğin gereği olarak belirli bir alanda uzman olan kişidir. Yargılamada, söz konusu kişinin bu uzmanlığını mahkeme ve hâkim ile paylaşması beklenmektedir. Bilirkişiden beklenen yararın sağlanabilmesi kişinin yetkinliğine bağlıdır.

Bilirkişilerin taşıması beklenen özellikler şu şekildedir (Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008: 67):

* *Uzmanlık ve yeterlilik*: İşletme, muhasebe ve ekonomi vb. dallarda alınmış eğitimler teknik yeterlilik için ön şarttır. Aynı zamanda bilirkişilerin finansal model oluşturma gibi konularda mesleki deneyime sahip olmaları beklenir.
* *Objektif olma*: Bilirkişi dava taraflarına aynı uzaklıkta olmalı ve objektif olarak fikir ve görüşünü mahkemeye iletmelidir.
* *İş birliği yapmak:* Bilirkişiler çalışmalarını avukatlarla iş birliğiyle yürütmelidir.
* *Açıklık:* Bilirkişi, kendisinden görüş istenen mali olayların açıklamasını anlaşılabilir bir dil kullanarak ilgili hakim ve mahkeme kurulunun huzurunda sunmalıdır.

Bu özelliklere sahip meslek mensupları özetle aşağıda sıralanan konular çerçevesinde bir eğitim de almak zorundadırlar.

**Tablo 2.**Bilirkişilik Eğitimi İçeriği



**Kaynak:** (<https://www.ismmmo.org.tr/docs/egitim/16052019_bilirkisilik.pdf> )(08.06.2019).

Gerekli şartları sağlayan muhasebe meslek mensupları, Tablo 2’de özetle yer alan eğitim içeriklerini tamamladıklarında bilirkişilik faaliyetinde bulunabilmektedir.

**B.Adli Muhasebenin Bilirkişilik Açısından İncelenmesi**

Muhasebe meslek mensupları tarafından bilirkişilik faaliyetlerinin yürütülmesi, mali konularda adalet sistemine önemli katkılarda bulunmaktadır. Meslek mensupları, kazandıkları deneyimler ve bilgileri ile çalıştıkları dosyalar üzerinde muhasebenin temel kavramları ve mali tablo düzenleme ilkelerine dayanarak gerekli incelemeleri yapmakta, mahkemelerin alacakları kararlarda yol gösterici raporlar hazırlamaktadır (Utku ve Kurtcebe, 2019: 266).

Muhasebe meslek mensuplarının yürüttüğü bilirkişilik faaliyetlerine aşağıdaki örnekler verilebilir (Akyel, 2009: 215):

* Tarafların defter ve belgelerinin incelenmesi,
* Ayın olan sermayenin ve devir alınacak işletmenin değerinin tespiti,
* Ayın olarak konulacak demirbaşın değerinin tespiti,
* Şirket birleşmelerinde yapılacak tespit,
* Şirketlerin tür değiştirmesi halinde yapılacak tespit,
* Faaliyet tespiti,
* Tasfiye için tespit.

Adli muhasebecilerin bilirkişi olarak yerine getirdikleri görevler şu şekildedir

(Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 43)

* Dava konusunun içeriği hakkında kapsamlı araştırmalar yaparak veriler elde etmek,
* Verileri analiz ederek görüşe ulaşmak,
* Ulaşılan görüşü mahkeme sırasında ilgili avukat ve hakimlere açık bir şekilde sunmak.

Ülkemizde Adli Muhasebe mesleğinin yasal bir tanınırlılığı ve tüm kapsamıyla uygulanabilirliği bulunmamakta, ancak bilirkişilik kategorisinde anıldığı görülmektedir. Türkiye’de bilirkişilik faaliyeti olarak icra edilmek üzere “Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği” tarafından, “T.C Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Bilirkişilik Daire Başkanlığı”na, “Bilirkişilik Temel Eğitimi” verilmesi üzerine yapılan başvuru sonucunda gerekli izinler alınmıştır.

Adli muhasebeciliğin ülkemizde yasal dayanağı olmasa da meslek üzerine kurulan bağımsız firma örnekleri bulunmaktadır. İlk olarak 2011 yılında “Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri A.Ş” (Fraud Research Corporation) kurulmuştur. Bu şirket, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından yürütülen, ilk olarak 2009 yılında verilen “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı” sonucunda katılım sertifikası alan 35 SMMM tarafından kurulmuştur. Kurulan bu şirketin arkasından adli muhasebe alanında çalışmaya başlayan muhasebe şirketlerinde artış olmaya başlamıştır (Çabuk ve Yücel, 2012: 73).

Adli muhasebecilik mesleğinin spesifik bir meslek olarak tanındığı ülkelere kıyasla Türkiye’de bu mesleğin yasal zemine dayanan bir alt yapısı olmadığı daha çok gerekli eğitimler sonucu bilirkişilik kimliği bulunan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler tarafından yürütüldüğü görülmektedir. Ancak mesleğin yasal olarak tanındığı ülkelerdeki çalışma kapsamına bakıldığında sadece bilirkişilik faaliyetlerin de bulunmadığı dikkat çekmektedir. Her geçen gün daha karmaşık hale gelen şirket işlemlerinde birçok riskin, özellikle dijitalleşmeyle yeni hile yöntemlerinin ortaya çıkması kaçınılmazdır. Sayılan nedenlerden dolayı ülkemizde adli muhasebenin gerekliliği ve bu alanda profesyonel çalışanlara olan ihtiyacın varlığı görülmektedir.

**SONUÇ**

Rekabetin ve teknolojik araçların işlem yapabilme kapasitelerinin her an arttığı dünyamızda kişilerin veya şirketlerin de hile ile kazançlarını artırma isteği tetiklenmektedir. Normal gözüken rakamların arkasında binlerce hile yatabilmekte bu hileleri ortaya çıkarabilecek uzman kişilerin de tam donanımlı olması gerekliliği ve hukuk makamlarının karar verme sürecinde ihtiyaçları olan mali bilgilerinin yetersizliği gibi nedenler adli muhasebe kavramına olan gereksinimi hissettirmektedir. Adli muhasebecilik mesleğinin çalışmada değinilen tüm tanımlamaları ele alındığında, Türkiye’de bu mesleği tam olarak karşılayan profesyonel bir meslek dalının olmadığı görülmektedir.

Adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı geniş olmakla birlikte bu çalışmada, hile denetçiliği, dava destek danışmanlığı ve uzman şahitlik olarak üç farklı kategoriye ayrılmış ve mesleği yürüten kişilerin sahip olması gereken nitelikler belirtilmiştir. Bu bağlamda konu ele alındığında gereksinim duyulan alanlarda veya davalarda başvurulacak kişilerin adli muhasebeciler olacağı aşikardır. Mesleğin yasalar tarafından tanındığı ve spesifik bir meslek olduğu ülkelerde bireyler veya şirketler tarafından adli muhasebecilik hizmetleri daha profesyonelce sunulmaktadır. Hızlı bir şekilde gelişen teknolojinin hile ve mali suçların da sınırını genişleteceği ve yeni yollar yaratacağı ortadadır. Tüm bu gelişmeler ve gereklilikler düşünüldüğünde ülkemiz açısından da bu profesyonelleşmiş meslek mensuplarına ihtiyacın olduğu ve bu ihtiyacın giderek artacağı düşünülmektedir.

**KAYNAKÇA**

Aksu, İ., Uğur, A., ve Çukacı, Y. C.(2008).Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir

Kolu Olarak Bilirkişilik. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (9), 63-71.

Akyel, N.(2009). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi için Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler. (Doktora Tezi).Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Awolowo, I.F., Garrow,N., Clark,M. ve Chan, D.(2018). Accounting Scandals: beyond corporate governance. Journal of Modern Accounting and Auditing, 14(8), 399-407.

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.

Brennan,N.M.(2005). Accounting expertise in litigation and dispute resolution. *Journal of Forensic Accounting*, 5(2), 13-35.

[Crain](https://b-ok.cc/g/Crain), [M.A.](https://b-ok.cc/g/Michael%20A.), [Hopwood](https://b-ok.cc/g/Hopwood" \o "Find all the author's book), W.[S.](https://b-ok.cc/g/William%20S.), [Pacini](https://b-ok.cc/g/Pacini" \o "Find all the author's book), [C](https://b-ok.cc/g/Carl). ve [Young](https://b-ok.cc/g/Young" \o "Find all the author's book) [G.R](https://b-ok.cc/g/George%20R). (2016). *Essentials of forensic accounting*. New York:American Institute of Certified Public Accountants.

Çabuk, A ve Yücel, E.(2012). Adli Muhasebecilik Mesleği Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (54), 27-50.

### Çankaya,F., Dinç,E. ve Çoban,Y. (2014).Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma.*Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (23), 70-94. ,

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.

Enyi,P.(2008). Detecting Causes of Variances In Operational Outputs of Manufacturing Organizations: A Forensic Accounting Investigation Approach. *Social Science Research Network.*

Gaither, M.P.(2018). The Role of Forensic Accounting in U.S. Counterterrorism Efforts. (Departmental Honors Thesis). University of Tennessee, Chattanooga.

Gligoric, M. Arezina, N. ve Duric,L. (2017). The purpose of forenic accounting in detecting occupational fraud incontemporary corporate governance. Singidunum University International Scienti­c Conference.

Meriç,A. ve Erkuş,H. (2016).Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaptığı Uzman Tanıklık Faaliyetlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14(2), 317-340.

Naziru,S. ve Ahmi,A.(2018). Mitigating Corruption Using Forensic Accounting Investigation Techniques: The Watchdog Perspectives. *Indian-Pacific Journal of Accounting and Finance* (IPJAF), 2(1),4-25.

# Oyedokun, G.(2015). Approach to Forensic Accounting and Forensic Audit. Being a lecture delivered by the staff of internal audit department of Niger Delta Development Commission.Nigeria.

Owojori, A.A ve Asaolu, T. O. (2009). The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problemof Corporate World. European Journal of Scientific Research, 29(2), 183-187.

Pamukçu,A.(2017). Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*,12(48), 227-244.

Pazarçeviren, S. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-19.

Rathnasiri, U. A. H. A.& Bandara, R. M. S.(2017). The Forensic Accounting in Sri Lanka “Perception of Professional Accountants*. Kelaniya Journal of Management*, 6(2), 68-82.

Rezaee, Z., Lo,D., Ha, M. ve Suen,A. (2016). Forensic Accounting Education and Practice: Insights From China. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 8(1), 106-119.

Singleton, A. ve Singleton, T.(2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting.* New Jersey: John Wiley&Sons.

Shah,A.A. ve Shah,M.A.(2012). Corporate Scandals And Forensic Accounting. Indian *Journal Of Accounting*,43 (1) , 52-70.

Tazegül,A. ve Kılıçbey,E.(2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan ve Iğdır Örneği*. International Journal Of Academic Value Studies*, 3(17), 119-133.

### Telpner,Z. ve Mostek,M.(2003). [*Expert Witnessing İn Forensic Accounting: A Handbook For Lawyers And Accountants*](https://b-ok.cc/book/1061882/2122df), U.S.A.:CRC.

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

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.

Yücel,E.(2011). Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma.(Yayınlanmamış Doktora Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

http://allianceifa.com/wpcontent/themes/allianceifa/pdf. Erişim Tarihi:20.06.2019.

<https://www.ismmmo.org.tr/docs/egitim/16052019_bilirkisilik.pdf>. Erişim Tarihi: 08.06.2019

<https://www.sec.gov/spotlight/sarbanes-oxley.htm> Erişim Tarihi: 03.05.2019

**SUMMARY**

Nowadays, enterprises are increasing because of needs of the people and providing the opportunity to provide services at global level with the developing information and communication technologies causes the increase in the commercial activity volume. However, the positive aspects of these increases and developments have some negative consequences. The fact that enterprises do not reflect the real results of their activities and changing numbers of their actual operating result and increasing the economic costs of fraud and corruption can be given as examples of these negativities. These reasons have increased the need for the forensic accountancy profession to perform the transactions requiring special research competence and expertise.

Forensic accountants are experts who are trained, experienced and combined with the accounting and law necessary for the solution of commercial and economic disputes. For financial matters, forensic accountants are consulted for the lack of information and disputes experienced by judges in making decisions. For these purposes, the mission undertaken by the members of the profession aiming to reach objective views with their skeptical and researcher identities is very important.

Thousands of frauds can lie behind the seemingly normal figures, and the need for fully equipped experts to uncover these frauds, the lack of financial knowledge of legal authorities in the decision-making process makes the need for the presence of the concept of forensic accounting.

Forensic accounting is generally classified into three areas. These are expert witness, expert consultant and fraud auditor. While expert witnesses and exper consultants obtain evidence to present their views in court, fraud auditors conduct criminal investigations to find fraudulent transactions. Forensic accountants always should be experienced, skeptic, thoughtful, and independent. Those who practice this profession should follow the ever-changing conditions and adapt. They aren’t a traditional accountat or auditor but must know “Generally Accepted Accounting Principle” and “Generally Accepted Auditing Standarts” because they have to cover both are special professional capabilities and traditional accounting and auditing information.

Forensic accountancy profession and the education in Turkey enacted is not a profession. This profession is carried out under expert activities defined in many fields that is not a specific profession. They may called traditional accountant or expert witness because If they practice “Generally Accepted Accounting Princinple” and “Generally Accepted Auditing Standarts” that is enough. Forensic accountant is a needed and should be given training in this area and to implement fully the profession should be trained professionals. Because, this profession is not only expert witness, this is a versatile profession. It is obvious that the rapidly developing technology will also expand the boundaries of fraud and financial crimes and create new ways. When all these developments and requirements are considered, it is thought that there is a need for these professionals in Turkey and this need will increase gradually.

Perhaps, with changing circumstances and needs, in additional new professions will be added to the categories of expert witness, expert consultant and fraud auditor. Forensic accounting still in development and new intelligence should be recruited in this field.

1. \* Dr. Öğr. Üyesi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, [aracihakan@hotmail.com](mailto:aracihakan@hotmail.com)

   ORCID bilgisi: 0000-0002-9137-271X [↑](#footnote-ref-1)
2. \*\* İşletme Doktora, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, [ececevikk@hotmail.com](mailto:ececevikk@hotmail.com)

   ORCID bilgisi: 0000-0002-6691-9234 [↑](#footnote-ref-2)