

Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları ve Eğitim Boyutu Açısından İncelenmesi

Serap AÇIK (*)

Öz: Gelişen teknoloji ve küreselleşme ile birlikte şirketlerin yoğun bir rekabet içinde olması, bilgi ve teknolojinin en iyi olma adına kötüye kullanılmasına neden olmuş, işletmelerde hile ve yolsuzluklar önemli derecede artmıştır. Bu süreçte mevcut muhasebe ve denetim sistemlerinin yetersiz kalması, adli muhasebe kavramını ortaya çıkarmıştır.

Adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bilimleri arasında bir köprü görevi yaparak, işletmelerdeki hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, önlenmesi amacıyla kullanılan önemli bir araçtır. Çalışmanın amacı, ülkemizde henüz yeni bir kavram olan adli muhasebecilik mesleğinin uygulama alanlarının ve eğitim boyutunun incelenmesidir.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Adli Muhasebecilik, Adli Muhasebe Eğitimi

Analysing The Activity Area And Educational Dimension Of Forensic Accountancy Profession

Abstract: Intense competition of the firms, in conjunction with the advancing technology and globalization, caused the misuse of information and technology in order to be the best, thus fraud and corruption have been increased significantly within the firms. During this process, the inefficiency of current account and audit systems revealed the forensic accounting concept.

Forensic accounting is a substantial instrument used to determine and preclude fraud and corruption within the firms by bridging sciences of law and accounting. The aim of this study is to analyze the field of application and educational dimension of forensic accountancy profession, which is a quite new concept in our country.

Keywords: Forensic accounting, Forensic accountancy, Forensic accounting education

Makale Geliş Tarihi: 22.06.2016

Makale Kabul Tarihi: 06.10.2016

I. Giriş

Küreselleşme, artan rekabet ve bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, iş çevrelerinde de önemli değişikliklere neden olmuş, bu değişiklikler bir taraftan ticaretin büyüüp gelişmesine yol açarken, diğer taraftan finansal anlamda neredeyse tüm kayıt

*) Yrd. Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi Oltu Meslek Yüksek Okulu. (e-posta: sacik@atauni.edu.tr)

ve işlemlerinin karmaşıklaşmasına, denetimin zorlaşmasına ve hile yapmak isteyenler için yeni yol ve yöntemlerin oluşmasına yol açmıştır.(Karausta ve Dönmez, 2013, s.60)

Hilelerin tespiti, önlenmesi ve caydırılması için denetim ve muhasebe sistemlerindeki yetersizlik, işletme defterlerinin özellikle hile yönünden denetlenmesi gereğini ve henüz ülkemizde uygulanmayan adli muhasebe kavramı ortaya çıkarmıştır.

Günümüzde geleneksel denetimin “var olanı ve gördüğünü incele” görüşü yerine, denetçilerin var olanın ve görünenin ötesiyle ilgilenmeleri ve rakamların arkasındakilere bakabilmeyi öğrenmeleri gerekmektedir. Bu gelişim sürecinde pek çok faaliyeti içinde barındırması gereken muhasebe ve denetim mesleklerinin günümüzdeki son aşamalarından biri de adli muhasebecilik mesleğidir

Muhasebe ve hukuk arasında bir köprü görevi üstlenen adli muhasebe, işletmelerde sürekli artış gösteren hile ve yolsuzluklar nedeniyle giderek önemli bir hale gelmiş ve pek çok ülkede hızlı bir gelişme göstermiştir. Ancak ülkemizde henüz tam anlamıyla uygulanmaya başlanamamıştır.(Çabuk ve Yücel, 2012, s.68)

Bu çalışmada, adli muhasebe mesleğinin kavramsal olarak açıklaması, özellikleri ve uygulama alanlarından bahsedilmiş, ayrıca mesleğin gelişiminin eğitim boyutu açısından değerlendirilmesi yapılmıştır.

II. Adli Muhasebe İle İlgili Genel Bilgiler

A. Adli Muhasebe Kavramı

1980’li yıllardan itibaren ABD başta olmak üzere batı ülkelerinde muhasebe ve denetim alanında yeni denilebilecek bir meslek gelişmeye başlamıştır. Bu meslek, orijinal ismi ile “Forensic Accounting” olarak anılmaktadır. Forensic kelimesinin sözlük anlamı, “Mahkemeye ait”, “Adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” şeklinde ifade edilmektedir. Dilimizde “Adli Muhasebecilik” olarak karşılık bulan bu meslek; muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerinden oluşan bir sahayı tanımlar.(Pazarçeviren, 2005, s.2)

Adli muhasebe kavramı Türkiye için yepyeni bir kavram olup, esas kaynağını Amerika Birleşik Devletleri ve gelişmiş diğer ülkelerdeki uygulamalarından almaktadır. Adli muhasebe, Kanada ve Avrupa Birliği ülkelerinde de kendisine kısmen uygulama alanı bulabilmiştir. Yeni bir kavram olduğu için tüm dünyada geçerli standart kabul edilebilecek bir tanımı yoktur. (Balcı, 2014, s.3)

Adli muhasebe “Mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili itilafların oluşturduğu, psikoloji, suçbilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır.” (Gülten ve Kocaer, 2010, s.11)

Adli Muhasebe, muhasebe, denetim, finans, sayısal yöntemler, hukuk, davranış bilimleri, araştırma ve sorgulama gibi hünelerinin, kanıt toplama, analiz etme ve

değerlendirmede kullanılması, bulguların raporlanması gibi hizmetlerdir. (<http://docplayer.biz.tr>, 16.06.2016)

Adli muhasebeyi, ekonomik suç isleyen kişiler aleyhine suçla ilgili mali bilgileri bir araya getirip, mahkemede kabul edilebilecek bir şekilde sunmaya çalışan bir bilim dalı olarak tanımlamak mümkündür. Adli Muhasebe, genellikle finansal ve değer biçme meseleleri ile ilişkili hukuki problemlerin çözümü amacıyla, denetleme metot ve prosedürleri kullanarak muhasebe gerçeklerinin elde edilmesini sağlayan bir bilimdir. Ancak adli muhasebe geleneksel denetleme anlayışından da çok farklıdır. Adli muhasebe bir iddianın soruşturulmasıdır ve adli muhasebecilerden adli bir forumda meseleye açıklık getirici bir kanıt sunması beklenmektedir.(Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s.103)

Adli Muhasebe, soruşturmacı tekniklerin kullanımı, muhasebe ve ticaret becerileri ile entegre olma, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceleri çözüme, dolandırıcılık soruşturması, zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşım olarak tanımlanabilir. (Karacan, 2012, s.108)

Adli muhasebenin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Terzi ve Şen, 2015, s.479):

- Adli muhasebe hem toplumsal hem de mesleki faaliyetlerdir,
- Adli muhasebe özellikli yasal konularda toplumu da ilgilendiren mesleki faaliyetlerdir,
- Adli muhasebenin mesleki faaliyetleri; hukuk, muhasebe, denetim, değerlendirme gibi çok çeşitli alanlarla birlikte hareket etmektedir,
- Adli muhasebenin mesleki faaliyetleri, toplumsal mülkiyet haklarını korumayı amaçlamaktadır.

B. Adli Muhasebenin Tarihi Gelişimi

Tarihsel süreç içerisinde adli muhasebeciliğin 5.000 yıldan fazla bir geçmişe sahip olduğunu söylemek mümkündür. Şöyle ki, değişik kaynaklardan öğrenildiği kadarıyla, M.Ö. 3.300-3.500 yıllarında Mezopotamya ve Mısır'daki katipler, ticari işlemleri ıslak kil tabletlerin üzerine kaydetmekte ve bu dokümanlar ince bir kil zarf şeklindeki bir dış tablete konulmaktaydı. Eğer bu dış tablette bir kurcalama olursa, durum soruşturmaya konu oluyordu. (Karacan, 2012, s. 106-107)

Ayrıca on altıncı yüzyıl Avrupa'sında ve özellikle İngiltere'de uzman tanıkların varlığına dair belgeler bulunmaktadır. Bugünkü anlamda adli muhasebe uygulamasına ise ilk olarak 1824'de James McClelland isimli İskoçyalı bir muhasebecinin tanıtım reklamında rastlanmıştır. Bu tanıtımda yer alan“finansal tabloların hazırlanması, ihtilafli hesapların raporlanması ve mahkemede savunma yapılması” ifadeleri muhasebe mesleğinin sadece muamelelerin kayıtlanmasından ibaret olmadığını yazılı olarak da vurgulayan ilk metindir (Çabuk ve Yücel, 2012, s. 31).

1900'lü yıllarda artık konuyla ilgili çalışmalar hız kazanmış, çeşitli makaleler yazılmaya başlanmış, konuya ilişkin yasal düzenlemelerin sayısında artışlar gözlenmiştir. "Forensic Accounting-Adli Muhasebe" kavramını ilk kullanan kişi "Forensic Accounting: Its Place in Today's Economy – Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri" adlı çalışmasıyla 1946 yılında New York'ta bir muhasebecilik şirketi ortağı olan Maurice Peloubet (1892-1976) dir.Daha sonraları 1960'lı yıllarda Kanada'da ilk uzman ekonomik suç birimi Royal Canadian Mounted Police (RCMP) kurulmuş, daha sonraları bu birimlerin sayısı artmıştır. Böylece, ekonomik suçların değerlendirilmesinde muhasebe tecrübesi ve uzmanlığına olan ihtiyaç artmıştır. Bu durum 70'live 80'li yıllar boyunca devam etmiş, bu yıllardan sonra bilişim sektöründeki hızlı gelişme ve değişimlere paralel olarak önemi artarak günümüze kadar gelmiştir.

Adli muhasebecilik mesleği özellikle 1980'li yıllarda başta ABD olmak üzere,pek çok gelişmiş ülkede önemli gelişmeler göstermiş ve adli muhasebe alanında uzmanlaşan muhasebe meslek mensuplarının sayısı artmaya başlamıştır. Bu yıllarda tam anlamıyla bir muhasebe uzmanlık alanı haline gelen adli muhasebecilik mesleği, gelişen pazar ekonomisine ve yasal düzenlemelere uyumu sağlamıştır. Değişen ekonomik çevreyle birlikte muhasebe mesleğinin ihtiyaçlarının da farklılaşması ve mevcut uzmanlıkların yetersiz kalması nedeniyle adli muhasebecilik mesleği çok hızlı gelişim göstermiştir. Adli muhasebenin mesleki anlamda gelişimindeki en önemli dönüm noktası ise, yaşanan küresel ölçekli şirket skandalları sonrası 2002 yılında SOX Yasasının kabul edilmesidir. SEC (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) bu yasa ile denetim çalışmalarında adli muhasebecilik uygulamalarından yararlanması gerektiğini vurgulamıştır. (Akın ve Onat, 2015, s.35-36)

Bu yasa, şirketlerde mevcut kurulların dışında bir denetim komitesini zorunlu kılmakta olup bu çerçevede adli muhasebeciler, denetim ve araştırma yeteneklerine dayanarak denetim komitelerine veya şirketlerin yöneticilerine özel danışmanlık hizmeti sunabilecekler veya SEC'in (Securities and Exchange Commission- Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) izniyledenetim komitesinde görevde bulunabileceklerdir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015, s.47)

Geliştirilen düzenlemelerin adları ve içerikleri ne olursa olsun ortak bir amacı vardır; o da "denetimin güven sağlama" unsurunu güçlendirmektir.(Elitaş, 2012, s.155)

C. Adli Muhasebenin Gerekliliği

Şiddetli ekonomik baskılar nedeniyle işletmelerin pek çoğunun iflasla karşı karşıya kalması buna paralel olarak çalışanların da iş güvencelerinin olmaması hile ve yolsuzluk riskini her geçen gün katlanarak artırmaktadır. Teknolojinin muhasebede kullanımının yaygınlaşması ile elektronik ortamda da kendini gösteren yolsuzlukların kontrol altına alınmasının güçlüğü de bu etkiyi giderek büyötmektedir. Söz konusu muhasebe hileleri yalnızca şirket sahiplerini ve yatırımcıları değil, çalışanlar, kredi kurumları, devlet ve denetim firmaları gibi pek çok kesimin de zarar görmesine neden olmaktadır. (Çabuk ve Yücel, 2012, s. 71).

Adli muhasebecilik mesleğini gerektiren nedenlerin başında; işletmelerin, devletin, kanun koyucularının ve mahkemelerin bilgi teknolojilerindeki hızlı değişime ayak uydurabilecek, ileri düzeyde yapılan mali hata hileleri ortaya çıkaracak uzmanlara olan

ihtiyaçlarıdır. Bu ihtiyaç, hilelerin “Niçin” yapıldığını bulmak için değil, “Nasıl” yapıldığını ortaya çıkarmak içindir. Bu bağlamda, adli muhasebeci mali bilgisine mental araştırma tekniklerini de ekleyerek; çözümlenemeyen problemlerin çözme ve adaletin oluşmasına yardımcı olmaktadır. Etik dışı davranışların artması, muhasebe öğretisinin yetersizliği, bilirkişilerin odaklanma noktalarındaki farklılıklar, bilirkişi müessesinin yetersizliği, hukuk fakültelerinde verilen mali eğitimin yetersizliği ve hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasındaki güçlükler adli muhasebeye olan ihtiyacın belirleyicileri olmuşlardır.(Usul ve Topçuoğlu, 2011,s.56)

Muhasebe, denetleme ve inceleme becerilerinin bütünü olarak ifade edilen Adli muhasebecilik uzmanlık sahasının oluşumunda, genel olarak aşağıda sıralanan nedenler etkili olmuştur.(Pazarçeviren, 2005, s.3)

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

D. Adli Muhasebenin ve Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması

Bağımsız denetim ile adli muhasebe birçok kriter açısından karşılaştırılabilir. Ancak bu karşılaştırmayı yapmadan önce bağımsız denetim ile adli muhasebe arasındaki bazı ortak yönlere değinmekte fayda vardır. Öncelikle hem bağımsız denetim hem de adli muhasebe kurumsal finansal raporlamanın tamamen yasalara uygun olması gibi bir ortak amaca sahiptir. Bağımsız denetim ve adli muhasebe; endüstri, şirket bilgisine, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri bilgisine, iş dokümanlarını, kayıtlarını yorumlama gücüne ve bağımsızlık ile objektiflik ilkesine dayanılarak yürütülür.

Bağımsız denetimin temel amacı; mali tablolardaki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden önemli sapmaları ortaya çıkararak incelenen mali tabloların, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yansıtmayı yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışmaktır. (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015, s.55)

Denetçiler ve adli muhasebecilerin faaliyet sahaları büyük ölçüde kesişmektedir. Her iki alanda faaliyet gösteren uygulayıcılar geniş bir işletmecilik ve sanayi eğilimleri anlayışı, üst düzeyde sorun algılama becerisi, zamanlama yeteneği, muhasebe kayıt ve raporlama yanında denetim süreci bilgisi ve hile ve hataların işletme faaliyetlerine olan etkileri hakkında birbirlerine denk bilgileri vardır. Her iki grubun ortak amacı ise, hukuki

düzenlemelere uygun finansal raporlamanın sağlanmasıdır. (Aksu ve Diğerleri, 2008, s.66)

Adli muhasebeciler ile denetçiler arasındaki farkları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz: (Al, 2014, s.108-109):

- Denetim sürecinde denetçi, hataları ve uygunsuzlukları bulmaya çalışırken; adli muhasebeci, bilinen tüm hile yöntemlerini göz önüne alarak şüpheli olan uygunsuz durumları her yönüyle araştırır,
- Adli muhasebeci adli soruşturma, hile denetimi ve suç unsuru olay ve durumların çözümü ile ilgilenirken; denetçi normatif kurumların (SPK., SEC.,BDDK. vb.) ön gördüğü düzenlemelerin uygunluğunu araştırmaktadır,
- Adli muhasebeci genel olarak hileli işlemler veya finansal suçların oluşumu ve sorumlu tarafları belirleme ile ilgilenirken; denetçinin görevi finansal tabloların sunumunda yönetimin dürüstlüğü konusunda görüşünü beyan etmektir,
- Finansal tablolardaki eksiklikleri ve hataları bulmak için denetim prosedürlerini uygulayarak bu tablolar hakkında genel bir görüş oluşturmak denetçilerin sorumluluğudur. Adli muhasebeciler ise, gerçeklere dayanan bilgileri detaylandırdıktan sonra şüpheliler veya bilinenler hakkında kim,ne, nerede, niçin, nasıl sorularını sorarak kanıt toplar ve belgelendirme yaparlar. Adli muhasebeciler bunları yaparken (özellikle raporlama aşamasında) denetçilere nazaran daha nitelikli ve kararlı bir dil kullanırlar,
- Denetçilerden farklı olarak adli muhasebeciler, suç atmosferinin içerisinde çalıştıkları için ve de yargılama öncesi ya da yargı aşamasında hizmet verdikleri için daha derinlemesine araştırma yaparlar,
- Denetçilerden farklı olarak adli muhasebeciler, kontrol sistemlerinin ve süreçlerinin nasıl suistimal edebileceği ya da hatalı kullanılabileceği konusunda daha yetkindir. Bu yetkinlikler hile türlerine, iç kontrol faaliyetlerini önleyici yöntemlere ve sistemi bozma planlarına yöneliktir.

III. Adli Muhasebecilik Mesleği

A. Adli Muhasebeci Kavramı

Adli muhasebeyi tanımladıktan sonra, bu mesleği icra eden adli muhasebecilerin kimler olduğu, nerelerde çalıştıkları ve yetkinliklerinin neler olduğu konularını açıklamak bu mesleği daha iyi anlamak adına faydalı olacaktır.

Adli muhasebeciler, olaylara geleneksel denetleme anlayışından farklı bir gözle yaklaşmaktadırlar. Adli muhasebeciler, sonuç çıkarmak ve değerleri hesaplamak için detaylı şekilde dokümanları incelerler. Adli muhasebeciler, finansal ve finansal olmayan verileri, şüpheli işlemler bulunabileceği ve bunların dolandırıcılık suçuna konu olabileceği şüphesiyle soruştururlar. Adli muhasebeciler, yalnızca sayılara değil, bu sayıların arka planlarındaki gerçekleri ortaya çıkarmaya da çalışmaktadırlar.(Keleş ve Keleş, 2014, s.57)

Adli muhasebeci, kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyetini araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir. (Özkul ve Pektekin, 2009, s.63).

Genel olarak bir adli muhasebeci aşağıdaki konularla ilgilenir: (Pazarçeviren 2005, 2):

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

Adli muhasebecilik mesleği; muhasebe, denetim ve hukuk ilke, teori, standart ve tekniklerinin harmonizasyonunu sağlayarak hukuksal sorunlara çözüm sağlayan ve pek çok uzmanlık alanını bünyesinde bulandıran geniş kapsamlı bir meslektir. (Çabuk ve Yücel, 2012, s.70)

Orijinal adıyla “Forensic Accounting” olarak tanımlanan adli muhasebecilik, ekonomik suçların tespit ve takibinde muhasebe bilgi ve tekniklerinden yararlanılmasını konu edinen bir uygulama alanıdır. Bu uygulama alanı; muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygun olarak tutulması ve izlenmesi, planlama, mali analizler, işletmelere ve malvarlığına değer biçilmesi, nakit ve bütçe yönetimi, ticari defter ve belgelerin tutulması ve saklanması, birleşme ve devralmaların değerlendirilmesi, borsanın manipüle edilmesi ve de sigortacılık gibi pek çok konunun izlenmesinde önem taşıyan alanlardır. Kısaca adli muhasebecilik adeta ekonomik veri analizlerinin dedektifliği mesleğidir. (Usul ve Topçuoğlu, 2011, s.54)

B. Adli Muhasebecilerin Özellikleri

Adli muhasebecilerin normal muhasebeciler veya denetçilerden farklı olarak birtakım özellikleri taşımaları ve bazı konularda yoğun bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Bu özelliklerin başında bir dedektif gibi hareket etmek gelmektedir. İyi bir adli muhasebeci aynı zamanda iyi bir dedektif olmalı, dikkatli inceleme ve araştırma zihniyeti taşımalıdır. Zira adli muhasebeciler sayıların önyüzünden ziyade arkasına bakabilen ve finansal raporların görünen değerlerini kabul etmeyen kişilerdir. Genel olarak bir adli muhasebecinin taşıması gereken kişisel özellikler şunlardır: (Pazarçeviren, 2005, s.10-11)

- **Meraklı olmak:** Bir adli muhasebeci mesleğiyle ilgili gelişmelere karşı ilgili ve meraklı olmalı, üzerine aldığı her olayda şüphelerini korumalı ve doğruluklarını araştırmalıdır.

- **Dirençli Olmak:** Adli muhasebeci, karşılaştığı olumsuzluklar karşısında hemen pes etmemeli, savunduğu durumu ispat etmede ısrarlı olmalıdır.
- **Yaratıcılık:** Adli muhasebeci uyması gereken genel ilke ve standartlar yanında mümkün olduğunca yaratıcı olmalıdır.
- **Sezgi:** Adli muhasebeci her olayı hem genel olarak hem de ayrıntıları ile yerinde derinden incelemelidir. İyi bir işletme sezgisine sahip olmalı, muhakeme gücü sağlam olmalı, kararlarında net, analitik ve mantıklı bir düşünceyi hakim kılmalıdır.
- **Güvenilirlik:** Bir adli muhasebeci, dikkatlice dinlemesini bilmeli, yazılı ve sözlü iletişimde başarılı olmalı, insan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilmelidir.
- **Bağımsızlık:** Adli muhasebe soruşturması, işletme içinden ya da hukuki yollar aracılığıyla işletme dışından gelen sebeplerle yapılırsa, adli muhasebeciler soruşturma yaptıkları faaliyet alanından bağımsız olmalıdırlar.
- **Mesleki Yeterlilik ve Tam Sorumluluk:** Adli muhasebeciler, sürekli devam eden bir mesleki eğitimle teknik yeterliliklerini arttırmalıdırlar.
- **Objektiflik ve Güvenilirlik:** Adli muhasebeciler, meslekleri gereği kendilerine güven duyulması gereken objektif, tarafsız uzmanlardır. Bir adli muhasebecinin güvenilirliği, açık sözlülüğü ve dürüstlüğü de beraberinde getirmektedir. (Keleş ve Keleş, 2014, s.60)

Bu karakteristik özellikleri taşımanın yanında, adli muhasebecilerin bilgi sahibi olması gereken alanlar şunlardır (Karacan, 2012, s.116):

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

Yukarıda belirtilen karakteristik özellikleri taşıyan, sıralanan alanlarda bilgi sahibi olabilen bir adli muhasebecinin tüm bu sıralanan bilgi seviyesine ulaşabilmesi için (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:113);

- Uygun disiplinlerde sürekli eğitimi içeren iyi bir eğitim ve öğretim geçmişine,
- Kamu ve özel sektörde kazanılmış işletmecilik, muhasebe ve denetleme tecrübesine,
- İyi bir sözlü ve yazılı iletişim becerisine,
- Gelişmiş sosyal becerilere ve gerektiğinde takım ruhu bilinciyle çalışabilme yeteneğine sahip olması beklenir.

C.Adli Muhasebeciliğin İşlem Süreci

Her adli muhasebe görevi kendine özgüdür. Bu nedenle adli muhasebeyi ilgilendiren olayda izlenecek yollar da konuya göre özel olacaktır. Bununla birlikte genel olarak, adli muhasebe işlemi aşağıda belirtilen aşamaları içerir:(Keleş ve Keleş, 2014, s.60-61)

- **Müşteriyle Buluşma:** Olayın içindeki aktörlerin, sorunların ve önemli olayların anlaşılması açısından yardımcı olur, olayın tanımlanması aşamasıdır.
- **Çatışmanın Tespiti:** Taraflar ortaya çıkar çıkmaz hemen bir uyuşmazlık kontrolü, çatışma tespiti yapılmalıdır.
- **Öncül (Başlangıç) Araştırması:** Detaylı bir eylem planı (dava taslağı, yapılacak işler) yapmadan önce bir ön araştırma yapmaktır. Bu öncül araştırma, sorunun daha iyi anlaşılmasına temel oluşturacak ve sonraki planların yapılmasına örnek teşkil edecektir.
- **Bir Eylem Planı Hazırlanması:** Bu plan, müşteriyle görüşerek ve öncül araştırmayı yaparak elde edilen verilerin, hedeflerin ve hedeflere ulaşmak için kullanılacak metodolojinin en iyi şekilde kullanımını sağlar.
- **Doğru Kanıtların Elde Edilmesi:** Olayın niteliği temel alınarak, dokümanların tespiti, ekonomik veriler, kişi, kurum ve olayın gerçekleştiğine ilişkin kanıt ve bilirkişi raporlarının incelenmesi bu kapsamda yer alır.
- **Analiz Etme:** Analiz, olayın niteliğine bağlı olmakla birlikte mali kaybın hesaplanması, işlemlerin özeti, aktiflerin takibe alınması, iskonto oranından faydalanılarak şimdiki değer bulunması ve analizin tablolarla açıklanmasını içerebilir.
- **Raporun Hazırlanması:** Rapor, görevin niteliğine, araştırmanın kapsamına, uygulanacak yaklaşıma göre çeşitli bölümlere ayrılarak yazılabilir. Rapor, bulguların uygun bir şekilde desteklenmesi için, tablo ve grafikler de kullanılabilir.

IV. Adli Muhasebeciliğin Faaliyet Alanları

Adli muhasebecilik mesleği; muhasebe, denetim ve hukuk ilke, teori, standart ve tekniklerinin harmonizasyonunu sağlayarak hukuksal sorunlara çözüm sağlayan ve pek çok uzmanlık alanını bünyesinde bulunduran geniş kapsamlı bir meslektir. Günümüzde dolandırıcılık denetimi veya soruşturma muhasebeciliği olarak da adlandırılabilen adli muhasebecilik mesleği, yalnızca ticari suçlarla da sınırlı değildir. Cinayet gibi ağır ceza davalarında veya boşanma gibi aile mahkemesi davalarında bile adli muhasebecilerden faydalanılabilmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112)

Adli muhasebecilik mesleği diğer pek çok mesleğe destek hizmeti sağlamaktadır. Özellikle emniyet güçleri ve avukatlar, ekonomik suçlarla ilgili bir soruşturma veya dava sırasında, muhasebe, finansal yönetim, bilgi teknolojileri, vergi mevzuatı, bütçeleme,

planlama ve genel yönetim uygulamalarına yönelik uzman bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu açıdan adli muhasebeciler gerek dava öncesi süreçte gerekli kanıt ve bilgilerin elde edilmesinde gerekse dava aşamasında kanıtların mahkemeye sunulmasında önemli katkılar sağlamaktadırlar.(Pazarçeviren,2005: 2)

Belge sahtekarlıkları, bilgisayar hileleri, kredi kartı hileleri, yazılım korsanlıkları, vergi hileleri, zimmet, finansal bilgi manipülasyonları vb. hile ve yolsuzluklar için yapılan analizlerin yanı sıra iflas, davalık birleşme bölünme ve devir işlemleri vb. nedenlerle hissedarlar arasında anlaşmazlıkların söz konusu olduğu durumlarda şirketin değerlendirilmesi ve gerçek kazanç kaybının saptanması gibi pek çok alanda kullanılabilen adli muhasebecilik mesleğinin uygulama kapsamını; hile denetçiliği, dava desteği ve uzman tanıklık olmak üzere üç ana bölümde incelemek mümkündür.(Çabuk ve Yücel, 2012, s.70)

A. Dava Destek Danışmanlığı

Dava desteği; bir dava öncesinde ya da dava devam ederken ilgili yargı mercilerine veya avukatlara iyi bir adli muhasebecinin bilgilerinin, yeteneklerinin veya deneyiminin bir danışmanlık veya uzmanlık hizmeti olarak sunulduğu destek hizmeti şeklinde tanımlanabilir (Karacan, 2012, s. 113).

Dava desteği kapsamında adli muhasebeciler; boşanmalarla ilgili uyuşmazlıklarda paylaşılması gereken varlıklar arasında ticari işletmelerin bulunduğu durumlarda, şirketlerin mali kayıplarına ilişkin davalarda, işletme yönetiminin veya işletme çalışanlarının yaptığı olaylarda oluşan zararların tespitinde ve hesaplanmasında, ceza davalarında belgeye, kredi kartına, çeke ve senetlere ilişkin dolandırıcılıklarda, icra iflas hukuku davalarında hileli iflas uygulamalarında, iş hukuku davalarında tazminatların hesaplanmasında, vergihukuku ile ilişkili olarak vergisel hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında, mali tablolarda veya defterlerde yapılan hileli hesap oyunlarının tespit edilmesinde, ticaret hukuku ile ilgili davalarda tasfiye veya birleşmelerle ilgili uyuşmazlıklarda ve kara paranın aklanmasına ilişkin suçların yargılanmasında destek hizmeti sunabilmektedirler. (Gülten, 2010, s.316)

Dava desteği ile adli muhasebeci yargı sürecinin bir parçası haline gelmektedir. Bir soruşturma kapsamında davaya konu olan suç unsurunun muhasebe ve finansla ilgili bir yönünün incelenmesi gerektiğinde adli muhasebeciler bilgi ve tecrübeleriyle dava sürecinin kolaylaştırılması ve söz konusu suçun aydınlatılması amacıyla mahkemeye yardımcı olmaktadır.(Çabuk ve Yücel, 2012, s.70)

Adli muhasebeci dava destek danışmanlığı hizmeti yardımıyla aşağıda yer alan konularda ilgili taraflara yardımcı olabilmektedir:(Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 38):

- İddiaları desteklemek veya reddetmek için önemli belgeler sağlamak,
- Kayıpların söz konusu olduğu alanlarda değerlendirme yapmak için ilgili belgeleri incelemek,
- Kanıtları inceleme ve finansal konuları anlamaya çalışma,

- Davaya hazırlık kapsamında gelebilecek sorulara hazırlık yapmak,
- Dava süreci başlamadan önce dava ile ilgili muhasebe veya finans alanındaki konular ile ilgili olarak iddiaların belirlenmesi ve iddialara karşılık savunma hazırlanması,
- Dava aşamasında konu ile ilgili bilgi vermek.

B. Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik

Hile; Türk Dil Kurumu Sözlüğünde “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun ve entrikalar” şeklinde tanımlanmıştır.

Hile, bir işletmenin kaynaklarının ve varlıklarının kasıtlı olarak yanlış kullanımı ve suistimal edilerek, işletmenin kayıt ve belgelerini tahrip ederek kişisel yarar sağlama olarak da tanımlanabilir (Keleş ve Keleş, 2014, s.64).

Günümüzde hileli işlemlerin kapsamının ve bu işlemlerin neden olduğu zararları önemli derecede artış gösterdiği görülmektedir. Bu hilelerin kapsamı şu şekilde özetlenebilir:

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

Bu anılan hilelerin ve benzerlerinin ortaya çıkartılması ve önlenmesi amacıyla yeni bir meslek türü olarak “Adli Muhasebecilik Mesleği” ortaya çıkmıştır. Bu amaçlar doğrultusunda bu alanda çalışan kişiler “Hile Denetçisi”, “Adli Muhasebeci” veya “Araştırmacı Muhasebeci” olarak adlandırılmaktadır (Elitaş, 2012, s.159).

Adli muhasebe mesleğinin en önemli hizmet alanlarından birisi hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik hizmetleridir. Hile araştırmacılığı, daha çok işletme sahipleri veya yöneticilerinin isteği üzerine, hile ile ilgili iddiaların, ya da olasılıklarının varlığını araştıran bir adli muhasebe hizmetidir. Bu hizmetler yapılan hilelerin ve aldatmaların aranmasını, bulunmasını ve engellemesini amaçlar. (Bekçioğlu ve diğerleri, 2013, s.8).

Araştırmacı muhasebecilik hizmetleri, iş görenlerin yaptıkları hırsızlıklar, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta hilekârlığı, rüşvet ve benzeri cezaî konuların incelenmesiyle ilgilidir. (Pazarçeviren, 2005, s.5)

Adli muhasebeci, mali bilgilerin doğruluğunu ayrıntılı bir biçimde, kanıtlayıcı belge ve evraklarla birlikte kim, ne, ne zaman, neden, nasıl ve niçin sorularıyla açıklığa kavuşturmaya çalışmaktadır (Toraman vd., 2009, s.39).

Adli muhasebecilerin, araştırmacı muhasebecilik yoluyla, yardımcı olabilecekleri konular şöyle sıralanabilir: (Pazarçeviren, 2005, s.9):

- İşletmelerde yapılan hileli işlemleri, kanıtlayıcı belgelerle birlikte ortaya çıkarmak,
- İşletmelerde mevcut durumu analiz ederek, yapılacaklara ilişkin önerileri düzenlemek,
- Varlıkların geri alınması, korunması ve iyileştirilmesine yönelik destek sağlanmak,
- Konuyla ilgili diğer alanlardaki uzmanlarla koordineli çalışmayı temin etmek,
- Dava açma yoluyla varlıkların geri alınmasına yardımcı olmaktır.

C.Uzman Şahitlik

Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA)'ne göre uzman şahit, bir konu hakkında bilimsel, teknik veya özel bir fikir verme noktasında veya bir konunun aydınlatılması noktasında yardım edebilecek gerekli bilgi, yetenek, denetim ve eğitime sahip kişidir. (Akın ve Onat, 2015, s. 38).

Bir adli muhasebeci mahkeme aşamasındaki bir davada uzman şahit olarak, subjektiflik ve duygusallıktan uzak ve soğukkanlı bir şekilde, ortaya çıkan muhasebe problemlerine ilişkin kendi düşüncelerini sunar. Burada önemli olan ortaya çıkan muhasebe problemlerinin sade ve anlaşılır bir şekilde sunulmasıdır. Adli muhasebeciler, kendi üzerlerine düşen bu sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsız olmalı, dış etkenlerden etkilenmeden bağımsız ve objektif olarak, teknik konuları net bir şekilde ve öğretici bir biçimde açıklamalıdır. (Pazarçeviren, 2005, s.9-10)

Adli makamlar adli muhasebecilerden; muhasebecilik, idari veya işlem dolandırıcılığı,

mülk hırsızlığı, fonların kötüye kullanımı, sigorta hileleri veya kazanç için kundaklama, rüşvet, yolsuzluk, vergi kaçırma, zimmete para geçirme, uygun olmayan muhasebe işlemleri, kanunun yürürlüğe konmasına, takibine ve hatta dava destek danışmanlığında da olduğu gibi medeni veya cezai hatalarda hem iddia hem savunma tarafı için uzman tanık olarak yararlanılmaktadır.(Aktaş ve Kuloğlu, 2008, s.113)

Toplumda yaşanan ve mahkemeye konu olan bu olayların sorunsuz ve sağlıklı bir biçimde objektif olarak hukuk normlarına göre çözüme kavuşturulması bakımından adli muhasebeciliğin bu uygulama alanı oldukça önemlidir (Çankaya ve Gerekan, 2009, s.96).

Adli muhasebecilerin, uzmanlık faaliyetlerinde üzerlerine düşen görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özkul ve Pektekin, 2009, s.67):

- Dava konusuyla ilgili olarak gerekli inceleme araştırmalar yaparak, çeşitli verileri toplamaktır.
- Bu verilerin ışığında değerlendirme yaparak, bir kanaate ulaşmaktır.

- Ulaştığı bu kanaati mahkemede yargıç ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmaktır.

Adli muhasebeciler mahkemenin karar verme aşamasında büyük önem arz eder. Herhangi bir muhasebeci, dava ile ilgili olmak koşuluyla tanık olarak gösterilebilir. Ancak, olağan muhasebeci, bir adli muhasebecinin yerini tutmaz. Çünkü, olayın içinde bulunan olağan muhasebeci sadece bildiklerini anlatabilir. Ancak, adli muhasebeci uzman bilgi ve deneyimleriyle, hâkimin oldukça karmaşık olan teknik durumları anlamasına yardımcı olur (Bekçioğlu ve Diğerleri, 2013, s.8).

Adli muhasebeci son derece ciddi yaptırımları olan bu görevi üzerine alarak çok büyük bir sorumluluk yüklenmektedir. Çünkü araştırma ve incelemelerine dayanarak yapacağı tanıklık sonucunda yargı süreci etkilenmekte ve davalı tarafa uygulanacak cezai müeyyideler söz konusu olmaktadır.(Çabuk ve Yücel, 2012, s.36).

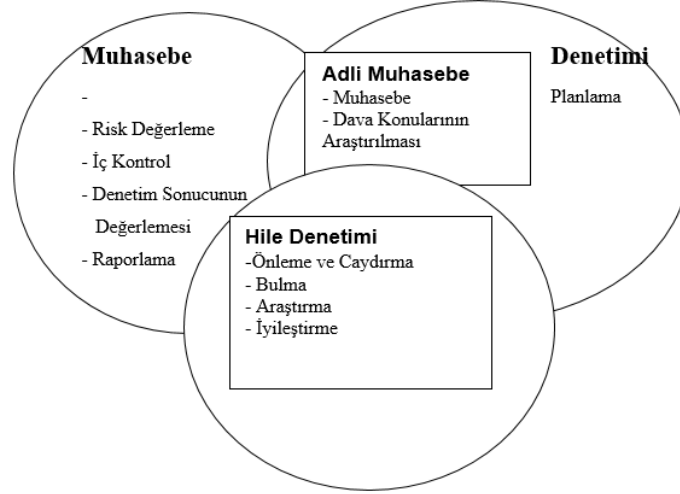
Bu nedenle adli muhasebecilerin mahkeme sürecinde uymaları gereken bazı kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir: (Gülten ve Kocaer, 2010, s.19)

- Tarafsız Bir Şekilde Uzman Görüşü Bildirmek
- Gerçekleri Olduğu Gibi Göstermek
- Kesin İfadeler Kullanmak ve Varsayımlar Yapmamak
- Açıklayarak Anlatmak
- Belirli Bir Anlatım Düzenine Uymak
- Açıklamalar Arasında Tutarlılık Sağlamak

V. Adli Muhasebenin Eğitim Boyutu Açısından İncelenmesi

Adli muhasebecilerin kendilerinden beklenen sorumlulukları yerine getirebilmeleri için almaları gereken eğitime yönelik tartışmalar günümüzde hala devam etmektedir. Bunun nedeni ise, kamuoyuna yansıyan mali skandallar ve geleneksel denetim yöntemlerinin ve muhasebe eğitiminin bu skandalları önlemede yetersiz kalmasıdır. Adli muhasebenin önemini fark eden başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere, bazı gelişmiş ülkeler adli muhasebe eğitimi için gerekli altyapı çalışmalarını tamamlayarak bu konuda uzmanlar yetiştirebilir duruma gelmiştir. Türkiye’de ise adli muhasebenin önemi yeterince fark edilememiş, adli muhasebe eğitimi ile ilgili ciddi bir alt yapı çalışmasına henüz başlanmamıştır.(Pehlivan ve Dursun, 2012,s.130)

Adli muhasebecilik mesleğini kabul etmiş ülkelerde verilen bu eğitim, temelde muhasebe öğrenimi üzerine inşa edilmektedir. Aşağıda verilen şekil 1’de de görüldüğü gibi adli muhasebe eğitimi muhasebe öğretisinden ayrı bir olgu değil, aksine muhasebe öğretisinde bir üst noktayı oluşturmaktadır. Adli muhasebeci olarak çalışmak isteyen bir birey, temel olarak muhasebe eğitimini tamamlamak ve bu eğitimin üzerine yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe öğrenimi görmek zorundadır.



Şekil 1. Adli Muhasebe Öğretisinin Oluşması

Adli muhasebeci adayları, almış oldukları eğitimle; inceleme, araştırma, analitik düşünebilme ve bunların sonucunda doğru şekilde yorumlayabilme yeteneğine sahip olurlar. Bu bağlamda adli muhasebeciler için; muhasebe teorileri, denetim, yönetim bilimi, işletme bilimi, iç kontrol sistemi, halkla ilişkiler, iletişim sistemleri, hile denetimi, temel bilgi teknolojileri, istatistik, psikoloji, sosyoloji ve kriminoloji ile ilgili tüm konuları öğrenmek oldukça önemlidir.

Adli muhasebe eğitimi alan bireyler, almış oldukları bu eğitimin sonucunda minimum düzeyde de olsa aşağıdaki verilen konuları öğrenmiş olurlar. Bunlar;

- Muhasebe kayıtları ve kullanılan muhasebe sistemini eleştirel bir bakış açısıyla gözden geçirilmesi ve bu kayıtların diğer mali datalarla ilişkisini kurarak; mali raporların işletme yönetiminin amaçları doğrultusunda hazırlanıp hazırlanmadığının tespiti.
- Hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında kullanılan teknikleri öğrenme ve bu teknikleri azami düzeyde kullanabilme yeteneğine sahip olma, analitik düşünebilme kabiliyetini kazanma.
- İşletme tarafından hazırlanan mali bilgilerde uygunsuz bir durum varsa, bu durumu sezinleme.
- Gelişmiş soruşturma tekniklerini kullanarak, delil olarak kullanılacak dokümanları bulma ve bunlardan azami şekilde yararlanma.
- İnceleme aşamasında sayısal olmayan verileri de, sayısal veriler kadar kullanabilme yeteneği kazanma.
- Daha önce muhasebeciler tarafından hazırlanan raporları tekrar eleştirel bir gözle inceleme ve bu raporların hazırlanması sırasında gözden kaçanları ortaya çıkarma.

- Gerektiğinde, ilgili makamlara mali raporların hazırlanması sırasında yapılan hata ve hileler konusunda brifing verme.
- İşletme yönetimini veya bireyleri hile yapmaya iten nedenleri psikolojik olarak analiz edebilme yeteneğine sahip olma.
- İç kontrol sistemi hakkında uzman olma ve amaca uygun olarak kurulabilecek iç kontrol sistemlerini ortaya çıkarma.
- İşletmelerin çevreye verdikleri veya verebilecekleri ekolojik zararları önceden tespit etme ve bunların nasıl giderileceği konusunda ilgilileri bilgilendirme.

Yukarıda da ifade edildiği gibi adli muhasebe eğitimi yüksek lisans eğitimine eş değerdir. Mesleğin yaygın olarak kullanıldığı Amerika, İngiltere ve Kanada’da, adli muhasebe eğitimi veren üniversitelerde, bu dalda eğitimini tamamlayan bireyler aynı zamanda geleneksel yüksek lisans diploması veya MBA mastarı yaptığı kabul edilmektedir.

Bu bağlamda ülkemiz açısından adli muhasebecilik eğitimin nasıl olması gerektiğine baktığımızda; her şeyden önce bu adli muhasebecilik mesleği ile ilgilenen bireylerin 3568 sayılı yasaya göre mali müşavir olması veya olma hakkını kazanması gerekmektedir. Yine, bu ülkelerde verilen eğitimin süresi üniversite bazında çok küçük değişiklikler göstermesine rağmen, genelde 4 dönem (2 yıl) dir. Bu dönemlerde adli muhasebecilik meslek adaylarına verilen dersler ve bu derslerin dönem olarak dağılımı da aşağıda tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. Adli Muhasebe Derslerinin Dönemlere Göre Dağılımı

I. Dönem	II. Dönem	III. Dönem	IV. Dönem
*Genel Muhasebe; teori, bilanço, gelir tablosunun yapısı, dip notlar ve mali analizler, *İşletme Bilimi, *Halkla İlişkiler, *Temel Bilgi Teknolojileri *Genel Psikoloji.	Bağımsız Denetim; Bağımsız denetim kavram ve teorileri, mesleki şüphecilik, denetim standartları, denetim teknikleri ve delilleri, *İletişim Sistemleri, *Yönetim Bilimi.	*Hile Denetimi, * İç Kontrol Sistemi, *İstatistik, * Sosyoloji.	*Kriminoloji *Adli Muhasebe; Zimmet, Yolsuzluk, Mali Tablolarda yapılan Manipülasyonlar, *Dijital Ortamda Yapılan Hata ve Hileler

Yukarıda verdiğimiz tablo mesleğin yaygın olarak icra edildiği ülkelerde üniversitelerde verilen adli muhasebecilik mesleğine yönelik dersleri içermektedir. Ülkemizde de, üniversitelerin sosyal bilimler enstitüleri, yüksek lisans programlarının bir tanesini de adli muhasebecilik programına ayırması gereklilik halini almıştır. Çünkü, bu gün gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren bu mesleğin, çok yakın bir zamanda da diğer ülkelerde dolayısıyla ülkemizde de görüleceği aşıkardır.(Usul ve Topcuoğlu, 2011, s.62-64)

ABD de belgeli bir adli muhasebeci olabilmek için lisans eğitimi yanında çeşitli aşamalardan geçilmektedir:

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

ACFE adli muhasebecilik ve hile denetçiliği konularında yaygın hizmetler vermekte, eğitimler ve seminerler düzenlemekte, yayınlar yapmaktadır. 25.000’e yakın kayıtlı meslek mensubu ile dünyada bu alanda faaliyet gösteren kurumlar arasında en önemlisi olarak kabul edilmektedir. ACFE meslek sınavlarını dört ana bölümde yapmaktadır:

- Finansal işlemler
- Araştırmacılık
- Yasal unsurlar
- Suç bilimi

Sınavlarda başarılı olabilmek için normal lisans düzeyinde alınan eğitim yeterli olamamaktadır. Bu nedenle bir ek eğitimin sisteme monte edilmesi gerekmektedir. Adli muhasebe mesleğini sisteme kazandırmak için gerekli eğitimin üniversite programlarına çeşitli şekillerde monte edilmesi olasılığı bulunmaktadır :

- Normal lisans programına gerekli derslerin eklenmesi,
- Ayrı bir yüksek lisans programı oluşturulması,
- Bir kurs programı oluşturulması.(Pazarçeviren, 2005, s.13)

Türkiye’de adli muhasebecilik uygulamalarıyla ilgili yasal bir düzenleme bulunmamasına rağmen, adli muhasebecilik mesleği alanında temel yetkinliklerin kazandırılabilmesi amacıyla, özellikle adli muhasebecilik mesleğinin uygulama alanlarından olan hile denetçiliği kapsamında, aşağıda belirtilen kurumlarda eğitimler verilmektedir.

1.İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Tarafından Verilen

Eğitimler: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Akademi tarafından, “Bağımsız Adli Muhasebe Programı” ismiyle eğitim verilmektedir. Bu eğitim programı, adli muhasebecilik alanında uzman yetiştirerek, sertifika almalarını sağlamak ve bu uzmanların, adli muhasebecilik mesleği kapsamında, yetki belgesine bağlanmasını hedeflemektedir.İSMMMO Akademi tarafından düzenlenen Bağımsız Adli Muhasebe Programı kapsamında, konularında uzman olan ve birçoğu öğretim üyeleri ile üst düzey sektör yöneticileri tarafından, 7 ay süren, 360 saatlik eğitim verilmektedir.

2. Bahçeşehir Üniversitesi Tarafından Verilen Eğitimler: İSMMMO haricinde, adli muhasebecilik alanında eğitim veren diğer bir kurum da Bahçeşehir Üniversitesi’dir. Bahçeşehir Üniversitesi bünyesinde bulunan Sürekli Eğitim Merkezi tarafından verilen “Adli Muhasebecilik Uzmanlığı Temel Eğitim Sertifika Programı” isimli bu eğitimin amacı, adli muhasebecilik alanında dünyadaki yeni gelişmelerin takip edilmesini ve hile,

suistimal ve dolandırıcılıkların önlenmesi konularında uzman olmak isteyenlere, temel bilgi ihtiyaçlarının kazandırılmasıdır.

Bahçeşehir Üniversitesi tarafından düzenlenen Adli Muhasebecilik Temel Düzey Sertifika Programı kapsamında, alanlarında uzman olan eğitimciler tarafından 72 saatlik eğitim verilmektedir. Eğitimler sonunda katılımcılara Bahçeşehir Üniversitesi tarafından onaylanmış bir sertifika verilmektedir.(Keleş ve Keleş, 2014, s.70-71)

Adli muhasebecilik mesleğinin Ülkemiz 'de de diğer Avrupa ülkelerinde olduğu gibi oluşumunu ve gelişimini sağlamak amacıyla belirli özelliklere sahip kurumlar oluşturulmalıdır. Resmi Gazete 'de yayınlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe gireceği 01 Temmuz 2012 tarihinden itibaren Türkiye'de de uygulamaya geçirilmesi planlanan;

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS),
- Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS),
- Uluslararası Denetim Standartları (UDS),
- Basel II Risk Yönetim Uygulamaları

dikkate alınacak olursa, mali müşavirlik ve özellikle de denetim hizmeti verilmesi konusunda yeni ihtiyaçlar ortaya çıkacaktır. Adli muhasebecilik mesleğinin de bu ihtiyaçlar çerçevesinde düşünülerek gerekli yasal alt yapısının da oluşturularak gündeme getirilmesi adli muhasebecilik mesleğinin gelişimi açısından isabetli olacaktır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesinde uluslararası denetim standartlarına göre denetimin yapılması gerektiğinden bahsedilmektedir. Yine aynı Kanun'un 400. maddesinde denetçi olabileceklerin üyeleri yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir sıfatını taşıyan bağımsız denetleme kuruluşu olması gerektiğinden söz edilmektedir. Buradan hareketle adli muhasebeciliğin Türkiye'de gelişiminin sağlanması için çeşitli kurumsallaşma modelleri gündeme getirilebilir. Örneğin bu çerçevede kurumsal müşavirlik ya da denetim kuruluşları oluşturularak bu kuruluşların üyeleri arasında,

- Yeminli mali müşavir olanların bir sınava tabi tutularak, bu sınavı başarıyla tamamlayanların aynı zamanda adli muhasebeci sıfatına sahip olmaları ve kendilerine belge verilmesi,
- Yeminli mali müşavir olmamakla birlikte, muhasebe veya hukuk alanında meslek mensubu olmak koşuluyla, eğitim düzeyleri de gözetilerek ve belirli bir tecrübeyi edinmiş olmaları şartıyla sınava girme hakkı tanınarak, sınavda başarılı olanların adli muhasebeci sıfatına sahip olmaları ve kendilerine belge verilmesi,
- Uzmanlık alanı gözetilerek belirli bir eğitim düzeyine sahip olma ve belirli bir tecrübeyi edinmiş olmaları şartıyla sınavsız olarak adli muhasebeci olabilme ve belge alabilme hakkının sağlanması konusunda düzenlemeler yapılması,

gibi modeller oluşturularak daha sonra geliştirilmek üzere başlangıç adımları atılabilir. Böylece bir yandan adli muhasebeciler belirli, ayırt edici ve seçici birtakım kriterler ile önceden saptanmış standartlara göre belirlenmiş olur, diğer yandan da adli muhasebe

mesleğinin yerine getirilmesine ve gelişmesine olanak sağlayacak olan yasal alt zeminin oluşturulabilmesi için ilk adımlar atılmış olur.

Ayrıca bu türlü bir oluşum çerçevesinde muhasebe mesleğinde bir alt uzmanlık alanı olarak yeminli mali müşavirlik, serbest muhasebeci mali müşavirlik yanında adli muhasebecilik de yerini almış olarak hukuk ile muhasebenin kesiştiği noktada görev paylaşımı içerisinde kendine yer edinmiş olur.(Karacan, 2012, s.125)

Sonuç

2000’li yıllardan sonra yoğunlaşan şirket skandalları muhasebe ve denetim mesleğini zor durumda bırakmış ve daha ötesinde sorgulanır bir konuma getirmiştir. Özellikle giderek yoğunlaşan hileli mali raporlamalar, kişisel çalışan hileleri ve yolsuzluklar, toplumun her kademesinde büyük zararlar vermiş ve vermeyi de sürdürmektedir. Yapılan araştırmalar, klasik denetim çalışmaları ile hilelerin ve yolsuzlukların önüne geçilmesinin çok zor olduğunu ortaya koymuştur. Tüm bu gelişmeler, işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukları önlemede, ortaya çıkarmada, araştırmada ve mahkeme sürecini yürütmede özel eğitim almış insanlara gerek duyulduğunu kanıtlamıştır.

İşte bağımsız denetçilik, muhasebe, iç denetim, bilirkişilik gibi kavram ve mesleklerin tartışıldığı ülkemizde bu uygulamaların tam ortasında hukuk ve muhasebenin kesiştiği yeni bir çalışma alanı olarak “adli muhasebe” ortaya çıkmıştır.

Adli muhasebeci olarak söz edilen muhasebe meslek mensupları, denetleme ve inceleme yeteneklerini kullanarak, herhangi bir konudaki soruşturmanın yürütülmesine ve sonuçlanmasına destek olurlar. Bu destek, dava konusu oluşmadan hile denetçiliği şeklinde yolsuzlukların ortaya çıkarılması aşamasında olabileceği gibi, mahkemeye intikal etmiş davalarda avukatlara yardımcı olacak analizler yapmak veya uzman şahit olarak görüşünü bildirmek şeklinde de olabilmektedir.

Geniş bir kapsama sahip olan adli muhasebe konusu muhasebe, finansman, araştırma-geliştirme, hukuk disiplinlerini içine alan ortak bir alanı oluşturmaktadır. Ülkemizde bu konuda sadece sertifika programlarının uygulanıyor olması ve birkaç üniversitede denetim dersleri kapsamında adli muhasebeden bahsediliyor olması, adli muhasebenin tam anlamıyla anlaşılmasına ve öneminin yeteri kadar ortaya çıkmamasına neden olmaktadır. Bu nedenle yasal olarak adli muhasebecilik ile ilgili mevzuat desteğinin sağlanmasının yanında, adli muhasebecilik ile ilgili sertifika programları yerine resmi kurumlar eliyle eğitimler verilmeli, mesleki kuruluşlar oluşturularak adli muhasebecilik mesleği yetkilendirme belge/ruhsatlarının verilmesi gerekmektedir. Ayrıca, adli muhasebecilik konusunda üniversiteler ve meslek odalarına da görevler düşmektedir. Bahçeşehir Üniversitesi ve İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası tarafından verilen eğitimlere benzer şekilde diğer üniversitelerde ve meslek odalarında da eğitimler verilmesi ile adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’deki gelişimi hız kazanacaktır.

Sonuç olarak; yapılacak bu girişimlerle birlikte, muhasebecilik mesleğinin hali hazırda uzmanlık alanları olan, Yeminli Mali Müşavirlik ile Serbest Muhasebeci Mali

Müşavirlik meslekleri yanında, Adli Muhasebecilik mesleği de yerini alarak, hukuk ile muhasebenin keşiştiği noktada meslek alanı olarak kendine yer edinmiş olacaktır.

Kaynaklar

- Akın, O. ve Onat, O.K. (2015). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8 (1), Mart, 33-51.
- 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.
- Aktaş, H. ve Kuloğlu, G. (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”. *Muhasebe ve Denetim BAKIŞ*, 8 (25), Mayıs, 101-120.
- Al, A. (2014). “Adli Muhasebe Ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*, 125, Eylül- Ekim, 95-124.
- Balcı, M. (2014). Adli Muhasebe, Uygulamaları ve Günümüzdeki Durumu, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Kültür Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A. ve Gümüş, U. T. (2013). “İşletmelerde Hile Ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 59, Temmuz, 1-16.
- Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012). “Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, Nisan , 27-50.
- Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012). “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 56, Ekim, 67-84.
- Çankaya, F. ve Gerekan, B. (2009) “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları”. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Nisan, 93-108.
- Dönmez, A. ve Çavuşoğlu, K. (2015). “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması”. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1 (3), 34-67.
- Elitaş, B. L. (2012). “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 55, Temmuz, 153-172.

- Gülten, S. (2010) “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği” *Ankara Barosu Dergisi*, 68 (3), 311-320.
- Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2010). *Adli Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Ankara Ofset,.
- Karacan, S. (2012). “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4 (8), K15, 105-128.
- Karausta, T. ve Dönmez, A. (2013). “Mesleki Hile Ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye’de Spk’dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”. *Mali Çözüm Dergisi*, 115, Ocak-Şubat, 59-88.
- Keleş, D. ve Keleş, Ü.(2014). “Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’deki Uygulamaları”. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 5 (9), Ocak, 53-75.
- Pazarçeviren, S.Y.(2005). “Adli Muhasebecilik Mesleği”.*Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (2), 1-19.
- Pehlivan, A.ve Dursun, A.(2012) “Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26 (2), 129-141.
- Terzi, S. ve Şen, İ. K.(2015). “Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı”. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 7 (14), K15, 477-490.
- Toraman, İ C., Abdioğlu, İ H. ve İşgüden, İ B.(2009). “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Uygulamaları”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 11 (1), 17-55.
- Ulucan Özkü, F. ve Pektekin, P.(2009). “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü Ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”. *MÖDAV*, 4, 57-88.
- Uşul, H. ve Topçuoğlu, M.(2011) “Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması Ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16 (3), 53-66.
- <http://docplayer.biz.tr/4189630-Nejat-bozkurt-marmara-universitesi.html>(Erişim Tarihi: 16.06.2016)