

## VERGİ KAÇAĞINI ÖNLEMEDE YENİ BİR ARAÇ OLARAK ADLİ MUHASEBE

Dr. İsmet Türker CEDİMAĞAR<sup>1</sup>  
Doç. Dr. Duygu CELAYİR<sup>2</sup>

### ÖZET

Vergi; devletin kamu harcamalarını finanse etmek adına kullandığı kaynaklardan biridir. Vergilendirme yetkisi, “devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücüne dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu yasal ve fiili gücü” ifade etmektedir. Günümüzün ekonomik problemlerinden biri olan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, ekonomik kalkınma için hükümetlerin öncelikli hedefi haline gelmiştir. Bu çalışmada vergi kaçakçılığının önlenmesinde adli muhasebecilerin rolü incelenmekte ve Türkiye’de vergi kaçığının önlenmesinde yeni bir araç olarak adli muhasebeciliğın yasalaşması önerilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi Kaçağı, Adli Muhasebe

**JEL kodu:** M42, H26

## FORENSIC ACCOUNTING AS A NEW TOOL IN PREVENTION OF TAX EVASION

Dr. İsmet Turker CEDIMAGAR  
Assoc. Prof. Duygu CELAYİR

### ABSTRACT

Prevention of tax loss and evasion, which is one of today’s economic problems, has become the primary goal of governments that expect to finance the large capital expenditures required for economic development, to prevent the differences between the targets of public budgets and the real tax revenues from occurring due to tax evasion. In this article, the role of forensic accountants in the prevention of tax evasion is examined and it is recommended that forensic accounting be enacted as a new tool in the prevention of tax evasion in Turkey.

**Keywords:** Tax, Tax Evasion, Forensic Accounting

**JEL codes:** M42, H26

<sup>1</sup> İstanbul Ticaret Ün., Sosyal Bilimler Enst., ORCID ID: 0000-0001-7866-6716, ismetcedimagar@hotmail.com

<sup>2</sup> İstanbul Ticaret Ün., İşletme Fak., ORCID ID: 0000-0002-1435-3910, dcelayir@ticaret.edu.tr

Araştırma Makalesi/Research Article, Geliş Tarihi/Received: 03/09/2023–Kabul Tarihi/Accepted: 07/10/2023

## GİRİŞ

Devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek için kullandığı en önemli kaynak “vergi”dir ve devletlerin ulusal ve uluslararası hukukta yer alan egemenlik hakkından kaynaklanır. Vergi; ülke vatandaşlarından doğrudan karşılığı gösterilmeden tahsil edilir. Elbette modern anayasalarda yaygın şekilde vatandaşların ödeme güçlerine göre alınması öngörülmektedir. Hatta bu konu oldukça katı kurallara bağlanmaktadır. Vergiyi ödeyecek olanlardan zorla alınması, vergi ödeyenlere hükümetler tarafından verginin tahsiline esas olacak şekilde doğrudan bir karşılığının gösterilmemesi, kurallara tabi olması yanında mevcut ekonomik konjunktürde vergi ödeyenlere ağır yükler getirmesi gibi nedenlerden dolayı vatandaşlık ödevlerinden en önemlilerinden biri olan vergi ödevlerini yerine getirme noktasında ülke vatandaşları, vergiden yasa dışı kaçınma davranışları gösterebilmektedirler. Bu noktada vergi ödevini yasa dışı olarak yerine getirmekte direnç gösteren mükellefler, ülkelerin ekonomileri için tehlike arz etmektedir. Bu makalede verginin doğru ve güvenilir bir şekilde hesaplanması amacıyla Türkiye’de henüz tanımlanmamış ancak birçok ülkede muhasebe hilelerinin önlenmesine katkıda bulunduğu düşünülen ve ayrı bir meslek olarak tanınan, adli muhasebeciliğin kullanılması konu edilmiştir. Çalışma; adli muhasebe ile vergi denetimi arasındaki ilişkiyi konu alarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde adli muhasebe mesleğini bir öneri olarak sunmaktadır.

## 1. ADLİ MUHASEBECİLİK İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

### 1.1. Adli Muhasebeciliğin Tanımı

Globalleşme; işletme faaliyetlerini etkileyerek birtakım değişimlere neden olmuş ve bu değişimler beraberinde yeni meslekler ortaya çıkarmıştır. Adli muhasebecilik mesleği, muhasebe ile hukuk arasında bir ilişki kurmuş ve muhasebeye yeni bir boyut kazandırmıştır. Adli muhasebeye olan ihtiyacı artıran faktörler, devletlerin ve bankaların uluslararası kara para aklama ve vergi kaçakçılığını önleme çabalarından kaynaklanmaktadır (Muehlmann ve diğ., 2012).

Adli muhasebe, muhasebenin özel ve zorlu bir alanıdır. Bir adli muhasebeci, mali kayıtları ve işlemleri analiz ederek, varlıkları inceleyerek ve daha fazlasını yaparak dolandırıcılık, rüşvet, kara para aklama ve zimmete para geçirme olaylarını araştırır. Menkul kıymet dolandırıcılığı, varlıkların kötüye kullanılması, hile, tazminat anlaşmazlıkları ve ticari marka ve patent ihlalleri, adli muhasebecilerin odaklandığı alanlardan yalnızca bir kaçıdır (Half, 2021). Adli muhasebeciler, dolandırıcılık ve diğer finansal yanlış beyanları araştırmak için muhasebe alanındaki uzmanlıklarını kullanırlar. Adli muhasebeciler, sayıların ötesine bakmak ve durumların ticari gerçekleriyle ilgilenmek için eğitilirler. Bu, kara para aklama faaliyetleri ve yasa dışı silah satışı gibi suç faaliyetlerini tespit etmelerini sağlar (ICAEW). Vergi davalarında ise adli muhasebeciler için üç tür ilgi alanı önemlidir: dolandırıcılık soruşturması, mevzuata uygunluk ve ticari zarar tespiti.

Bazı vakalarda adli muhasebecilerin vergi amaçlı iş değerlemelerine ilişkin tanıklığı olmamasına rağmen, bu tür değerlendirme sorunları vergi davalarında bilirkişilerin yardımıyla çözülmüştür (Beatty ve diğ., 1999).

Literatürde adli muhasebeciliğin tanımı yapılırken iki temel yaklaşım göze çarpmaktadır. Kranacher ve Riley (2020) adli muhasebeyi, muhasebe ve hukukun kesiştiği nokta olarak tanımlamaktadır (Kranacher, M., & Riley, R. Jr., 2020, s: 29). İkinci yaklaşım Adli Muhasebeciliği daha dar kapsamlı olarak tanımlamaktadır. Singleton ve Singleton (2010), “Hile denetimi ve Adli Muhasebecilik” kitabında adli muhasebe, hile kanıtı aramak için muhasebe kayıtlarının denetimini içeren bir hile denetimi olarak tanımlanmaktadır (Singleton, T. & Singleton, A., 2010, s: 7-9).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), adli muhasebecilik faaliyetini meslek olarak yapan kimseleri Adli ve Değerleme Hizmetleri (ADH)<sup>3</sup> uzmanı unvanı ile tarif etmektedir. Crumbley ve diğ. (2015) ADH uzmanlarının genellikle mesleki dolandırıcılık, yolsuzluk ve suistimal ile mali tablo hilesi vakaları için uygulanmak üzere eğitici, mesleki, fonksiyonel ve sektöre özel, hizmetler sağladıklarını vurgulamaktadır (Crumbley, D. L., Heitger, L. E. & Smith, G. S., 2015, s. 1001-1051). Ayrıca ADH uzmanlarının faaliyetleri taahhüt işleri, ekonomik hasar iddiaları, iş yeri veya evlilik anlaşmazlıklarına ilişkin, varlık ve iş değerlemeleri gerektiren cezai, hukuki veya idari davalara yönelik hizmetleri içerebilir.

ADH Mesleğinin genel standartları AICPA’nın yayınladığı “Genel Standart Kuralları” başlığında (Bölüm 1.3 ve 2.3 arasında) yer alır ve adli hizmetler de dahil olmak üzere bir meslek mensubu tarafından gerçekleştirilen tüm hizmetler için geçerlidir (Crumbley, D.L.,Heitger, L. E. & Smith, G. S., 2015, s: 1001-1051).

Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Mesleki yeterlilik. Yalnızca, meslek mensubunun veya meslek mensubunun ortağı olduğu veya çalıştığı firmasının makul bir şekilde mesleki yeterlilikle tamamlanmasını bekleyebileceği profesyonel hizmetleri üstlenmektir.
- Gerekli mesleki özen. Mesleki hizmetlerin yerine getirilmesinde gereken profesyonel özeni göstermektir.
- Planlama ve denetim. Mesleki hizmetlerin performansını yeterli şekilde planlamak ve denetlemektir.
- Yeterli ve ilgili veri (kanıt). Gerçekleştirilen herhangi bir mesleki hizmetle ilgili sonuçlar veya tavsiyeler için makul bir temel sağlamak için yeterli ve ilgili veri (kanıt) elde etmektir (Crumbley, D. L., Heitger, L. E. & Smith, G. S., 2015, s:1001:1051).

<sup>3</sup>FVS Forensic and Valuation Service

## 1.2. Dünyada ve Türkiye’de Adli Muhasebeciliğin Gelişimi

Arkeolojik bulgulara göre Mezopotamya ve Mısır’daki önemli kil tabletlere veya papirüslere ticari işlemleri kaydeden, dünyanın ilk muhasebecisine ait yazılar ilk adli muhasebecilik olarak kabul edilmektedir. “Adli Muhasebe” tabirini ilk İskoçyalı bir muhasebeci olan James McClelland’ın kullandığı bilinmektedir. Maurice E. Peloubet 1946 yılında “Forensic Accounting: Its Place in Today’s Economy” adlı makalesinde ilk defa Adli Muhasebe terimini kullanmıştır. “Forensic Accounting” Adli Muhasebe olarak tercüme edilebilir, bu işi yapana da Adli Muhasebeci denilebilir. Adli Muhasebe mesleği 1980’li yıllarda tanınmaya başlamıştı. Bunu takiben 1990 ve devam eden yıllarda hızlıca tanınmaya devam etmiş ve bugünkü halini almıştır. Dünyada birçok gelişmiş ülkede meslek olarak kabul edilmiştir. Adli Muhasebe ve vergi suçları ile ilgili birçok standart ve yasa belirlenmiş ve bu meslek, geçtiğimiz otuz yıl içerisinde özellikle ABD’de önemli bir büyüme göstermiştir. İlk zamanlar, araştırmacı muhasebecilik olarak adlandırılan bu muhasebe dalına ilişkin adli tekniklerin büyük kısmı vergi kaçakçılığını ortaya çıkarmak amacıyla IRS ajanları tarafından geliştirilmiştir. Ünlü gangster Al Capone, işlediği cinayetlerden ziyade ancak vergi suçu tespit edildiği için mahkûm edilebilmiştir. Bu operasyonda en büyük fayda adli muhasebeciler sayesinde elde edilmiştir (Akyel, N., 2021). Amerika Birleşik Devletleri’nde profesyonel anlamda adli muhasebe faaliyetlerinin 1950’lerden sonra uygulanmaya başlanmıştır. 1988 yılında Sertifikalı Hile Denetçileri Birliğinin (ACFE) faaliyete geçmesini 1992 yılında Amerikan Koleji Adli denetçiler Enstitüsünün (ACIFA) ve 1997 yılında Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulunun ABFA kurulmasını, 2000 yılında “Journal Of Forensic Accounting Audit Fraud And Taxation” Dergisinin yayına girmesi izlemiştir (Akyel, N., 2021).

Türkiye tarihinde, adli muhasebecilik diye bir meslek hukuken hiçbir zaman var olmamıştır. Birlikçilik adına meslek mensuplarınınca yürütülen çalışmalar ise adli muhasebecilikle karıştırılmaya devam etmektedir. Türkiye’de muhasebe adına yapılan çalışmaları 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” öncesi ve sonrası diye iki ayrı aşamada incelemek mümkündür. Türkiye’de kanun öncesi muhasebe mesleğini düzenleyen temel bir mesleki düzenleme bulunmamaktaydı. Kanunla üç meslek ihdas edildi. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ile Yeminli Mali Müşavirlik. Serbest Muhasebecilik mesleği, daha sonra Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik mesleğine dönüştürüldü.

Adli muhasebecilik konusunda ciddi olarak ilk defa İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) tarafından 2009 yılında “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı” adı altında bir sertifikalı eğitim çalışması düzenlenmiş ve bu çalışmadan sonra 35 meslek mensubu sertifika almıştır (Çabuk, A. & Yücel, E., 2012). Bazı üniversitelerde adli muhasebecilik dersleri verilmeye başlanırsa da bunun çok yeterli olmadığını söylemek mümkündür. Bu konu ile ilgili literatürde araştırmalar mevcuttur. Ancak bu çabaların bunlarla sınırlı kaldığı, adli muhasebecilikle ilgili halen bir yasal düzenleme yapılmadığı da bir gerçektir.

### 1.3. Adli Muhasebeciliğin Gelişim Sürecinde Önemli Etkenler

Muhasebe, birçok disiplinle etkileşim halindedir. Elbette en önemli etkileşim hukuk alanındadır. Zira muhasebe, işletmelere ait mali hareketlerin kaydedilmesiyle hukuki sonuç doğurucu raporlamaya esas bilgileri üretmede kullanılan verileri sağlar. İlk olarak muhasebenin kayıt fonksiyonundan bahsetmek gerekecektir. Zira usulüne uygun yapılmış bir kayıt, o kaydı yapan işletme açısından bir hakkın varlığı anlamında önemli bir delil olarak kabul edilecektir. Örneğin Türkiye’de Hukuk Muhakemeleri Kanunu 222. maddesine göre ticari defterlerin yasal olarak sahibi lehine delil olabilmesi için usulüne uygun tutulması gerekmektedir (Karahan, 2022). Bu raporlara ihtiyaç duyanlar ise işletmeye ortak olmak ve/veya kredi vermek gibi birtakım hukuki işlemlerde bulunmadan önce bu raporlara güvenmek ihtiyacındadırlar. Bir karar vermeden finansal tabloların her türlü önemli yanlışlıktan arî olunmasını beklerler. Nitekim yasa koyucular birçok ülkede bu tip kararların hata veya hile yoluyla etkilenmesinin önüne geçilmesi için yasal düzenlemeler yapmaktadır. Bunların haricinde özel hukuk uyuşmazlıklarında taraflar problemlerin çözülmesinde yargı kurumlarının kararlarına yardımcı olmak üzere muhasebe sistemini ilgilendiren mali konulardaki uyuşmazlıkların çözümünde muhasebe ve hukuk arasında bağ kurulması gerekmiştir. Günümüzde ise adli muhasebecilik mesleğinden faydalanma daha çok işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, önlenmesi ve hile ve yolsuzluklara ilişkin başlatılan hukuk sürecinde olmaktadır. Modern toplumun birçok unsuru, adil bir ticaret ortamını sürdürmeye odaklanmıştır. Nitekim ülkeler bu anlamda kanunlar çıkarmaktadır. Adliye teşkilatı bu kanunları uygulamak için kurulmuştur. Nitekim kolluk kuvvetleri bu anlamda istihdam edilir. Sosyo-ekonomik barış ve huzurun sağlanması için gerekli ahlaki kurallar ve iş etiği okullarda öğretilmeye başlanır ve işletmelerde uygulanmaya çalışılır. Kanuna karşı gelenler, dolandırıcılığı caydırmak, tespit etmek ve cezalandırmak amacıyla, haksız kazançlarına ve kişisel özgürlüklerine el konulması ile cezalandırılır. Denetim mesleği, toplumun ticarete ve kamusal hayatın sürdürülmesinde adil ve doğru iş yapılmasını sağlama ihtiyacından ortaya çıkmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası **Devletin temel amaç ve görevleri** başlıklı 5.maddesi “Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, **kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya**, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.” diyerek devletin ekonomiyi toplum refahını sağlamak amacına özellikle vurgu yapmaktadır (Yılmazoğlu, Y. E. & Perdecioğlu, İ. E., 2019). Birçok modern ülke Anayasasında benzeri hükümleri bulmak mümkündür. Devletin varoluşunun en önemli farkı Anayasamızda adalet ilkesiyle ifade edilmiştir. Adaletin ve sosyal hukuk devletinin sağlanmasında adalet yardımcı bir kurum olarak adli muhasebecilik mesleğinin hukuki tarafının ne kadar önemli sonuçları olabileceğini görmek mümkündür.

Doğan, adli muhasebeciliğin gelişimindeki etkenleri şöyle özetlemektedir (Doğan, A., 2018):

- Ticari faaliyetlerin artan çeşitliliği,
- Kamu kuruluşları ile ortaya çıkan sorunların çözümünde ihtiyaç duyulan teknik bilgilerin artışı,
- Sosyal hayatta rastlanılan hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi için teknik bilgiye olan ihtiyacın artışı,
- Ticari işletmelerin iflas, konkordato, devir, birleşme işlemlerinin ileri muhasebe bilgisini gerektirmesi,
- İşletmelere ilişkin denetim faaliyetlerinde ortaya çıkan olumsuzluklar.

## **2. MESLEK OLARAK ADLİ MUHASEBECİLİK İLE VERGİ HUKUKU İLİŞKİSİ**

### **2.1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Konuları**

Golden ve diğ. (2006) tarafından yapılan çalışmada, adli muhasebecilik ile ilgili olarak aşağıdaki faaliyet konuları özellikle dikkati çekmektedir (Golden, T. W., Skalak, S. & Clayton, M. M., 2006).

**Hileli Kayıt Soruşturması:** Adli muhasebeciler, önemli yanlışlık içeren mali tabloların kaynağı olarak etik olmayan eylemleri bulmak için muhasebe kayıtlarını toplamakta ve işlemleri değerlendirmektedir. Adli muhasebe ekipleri suistimal ve zimmete para geçirme gibi ihlalleri incelemektedir (Golden, T. W., Skalak, S. & Clayton, M. M., 2006).

**Dolandırıcılıkla Mücadele Risk Değerlendirmesi:** Adli muhasebeciler, dolandırıcılık suçunu oluşturabilecek ve bu riski içeren alanları bulmak için mali belgeler ve uygulamalarla ilgilenmektedir. Etik ilke ve düzenlemeleri dikkate alırlar ve iç mali kontroller, müdahale planları ve dolandırıcılığı önleme teknikleri hakkında tavsiyelerde bulunurlar. Buradaki en önemli fonksiyon danışmanlık fonksiyonu olarak ortaya çıkmaktadır (Golden, T. W., Skalak, S. & Clayton, M. M., 2006).

**Durum Tespiti Sözleşmeleri:** Adli muhasebeciler, sahtekarlığı ve kötüye kullanımı belirlemek için sözleşmeleri değerlendirmektedir. İlgili tüm taraflara yönelik mali soruşturma yapmak için geçmiş kayıtları kontrol eder ve bu konudaki prosedürleri uygularlar. Bu profesyoneller ayrıca etik, yasal ve düzenleyici faktörleri dikkate alarak durum tespiti sorumluluklarını yerine getirirler (Golden, T. W., Skalak, S. & Clayton, M. M., 2006).

**Bilirkişilik:** Adli muhasebeciler, hukuki ve cezai ihtilaflarla ilgili mali bilgileri toplar. Elektronik verileri, kâğıt belgeleri ve ilgili tüm beyanları toplarlar. Ayrıca hukukçulara ve yetkililere duruşmalarda, yargılamalarda ve tahkimlerde materyaller sağlarlar. Bilirkişilik, adli muhasebeci tarafından hazırlanan kapsamlı bir raporu içerebilir.

**Dava Tanıklığı:** Adli muhasebeciler, hukuk ve ceza davalarında ifade vermek için mahkemede tanık olarak ifade vermekteler. Dolandırıcılık, zimmete para geçirme ve vergi kaçakçılığı kanıtlarını bulmakla görevli adli muhasebeciler, bulgularının sözlü olarak doğrulanmasını sağlayabilir. Adli muhasebeciler ayrıca davacı veya davalı taraf için tanıklık sunabilmekteler (Golden, T. W., Skalak, S. & Clayton, M. M., 2006).

**Hasar Soruşturması:** Adli muhasebeciler, sigorta talepleri ile ilgili mali kayıtları elde ederler. Sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemelerin poliçe koşullarını karşılayıp karşılamadığını belirlemek için bu kayıtları kullanırlar. Sigorta tazminatı dolandırıcılığı tespiti, yanlış verileri ve fonların kötüye kullanımını değerlendirmek için bilgisayar yazılımının, yasal belgelerin ve mali tabloların kullanılmasını içerir (Golden, T. W., Skalak, S. & Clayton, M. M., 2006).

Adli muhasebeciler, hile denetçileri ve araştırmacı denetçiler, kamu kurumlarının gerek duyduğu ilgili finansal işlemleri ceza kanunu, bir sigorta sözleşmesi, kurumsal politikalar veya davranış veya raporlamaya ilişkin diğer yönergeler gibi çeşitli olarak ölçerler. Raporu müşteri veya konudan ziyade muhasebeci/denetçi hazırlar ve bulgular hakkında görüş belirtmez. Soruşturmada, delil önemsiz diye reddedilmez; gerçekten de en küçük öge gerçeğe en büyük ipucu olabilir (Golden, T. W., Skalak, S. & Clayton, M. M., 2006).

Hile denetçileri, adli muhasebeciler ve/veya dolandırıcılık müfettişleri (yani adli muhasebeyle ilgili tüm profesyoneller), klasik finansal denetimde veya modern sistem analizi yönteminde olduğu gibi, şeyleri parçalara ayırmak yerine bir araya getirir. Hem sezgi hem de tündengelem önemli roller oynasa da adli muhasebe süreci bazen tündengeleminden daha sezgiseldir. Mali denetim ise birçok açıdan daha prosedürel ve hile denetimi ve adli muhasebe ilkeleri kadar hileleri tespit etmede etkili bir şekilde çalışması amaçlanmamıştır.

## **2.2. Vergi Hukuku Kavramı**

Literatürde vergi, devletlerin kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla, kanuna uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden, zorla, doğrudan karşılık göstermemek kaydıyla aldıkları parayla ifade edilen değerler olarak tanımlanmaktadır (Karakoç, Y., 2015).

Özellikle kamu gelirlerinin elde edilmesi ve bunların harcanması biçiminde ortaya çıkan finansal olayların ekonomik, sosyolojik ve hukuki etkileri olduğunu temel varsayımlardan biri olarak kabul ediyoruz. Kamu finansmanını ilgilendiren olayları ve bunlardan kaynaklanan sorunları inceleyen kamu maliyesinin hukuki yönü, mali hukuku ilgilendirmektedir. Mali hukuk, mali yükümlülükleri, kamu gelirlerinin toplanmasını, kamu harcamalarının yapılmasını, bütçeyi, kamu mallarını ve kamu borçlarını ilgilendiren kuralların bütünüdür.

Bu bağlamda, kamu gelirleri hukuku, kamu harcamaları hukuku, bütçe hukuku, kamu malları hukuku, kamu icra hukuku ve kamu borçları hukuku mali hukukun alt dallarını oluşturmaktadır.

Kamuyu ilgilendiren her olayda olduğu gibi ülke vatandaşlarının devlet yönetiminden yapılmasını istedikleri harcamaların finansmanına katkıda bulunmalarının gerekliliği de bir diğer varsayımımız olacaktır. Vergi ödevi olarak nitelendireceğimiz bu kavramın birçok ülkenin anayasasında yer aldığını söylemek mümkündür. Nitekim Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 73. maddesi “**Vergi Ödevi**” başlığıyla başlar ve “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmünü içerir<sup>4</sup>.

### 2.3. Vergi Suçu Kavramı

Vergi suçu, vergi mükelleflerinin kastın muhtelif çeşitleriyle vergi ödememek için yasaya aykırı bir şekilde hileli işlemlerde bulunarak vergi ödememesidir.

Vergi suçu, bir vergi kanununu ihlal eden ve ceza adaleti sistemindeki cezai prosedürler kapsamında soruşturulabilen, kovuşturulabilen ve cezalandırılabilen bir davranış anlamına gelir. Hem gelir vergisi kanunu yükümlülüklerinin hem de dolaylı vergi yükümlülüklerinin (KDV veya ÖTV gibi) ihlalini kapsar, ancak gümrük ve tüketim vergilerinin ihlali, yolsuzluk, rüşvet veya kara para aklama yasalarının ihlali gibi diğer mali suçları kapsamaz (OECD Legal Instruments, 2022).

Vergi kaçakçılığı hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ekonomilerde küresel bir olgu olmuştur.

Çalışmalar, vergi kaçakçılığının evrensel bir tehdit haline geldiğini, hükümetlerin ve ilgili vergi makamlarının ekonomik büyüme üzerindeki etkisini en aza indirmek için daha fazla çaba sarf ettiğini ortaya koymuştur (Saxunova & Szarkova, 2018).

Devletin vergi sistemini daha verimli ve etkin hale getirmeyi amaçlayan ekonomi politikalarına rağmen, vergi kaçakçılığı ciddi sorunlar olarak görünmektedir. Bireysel ve kurumlar vergisinden kaçınma, hükümet ve politika yapıcılar için uzun süredir bir endişe kaynağı olmuştur.

Vergi kaçakçılığı, kaçağı ve vergi uyumsuzluğu çoğu gelişmekte olan ülkede yaygın hale gelmiştir. Kişilerin ve işletmelerin vergi kaçırması, vergiden kaçınması ve vergiye uymaması vergi kaçakçılığına örnektir. Dolandırıcılık, bir başkasını kandırılarak dolandırılmak üzere hareket etmesi amacıyla maddi gerçeklerin kasıtlı olarak gizlenmesi, tahrif edilmesi veya ihmal edilmesidir. Her dolandırıcılık eylemi bir güven ihlalidir.

<sup>4</sup> <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111021-14.htm>



Kişilerin veya işletmelerin, devleti aldatmak ve vergi yükümlülüklerini ve ödemelerini azaltmak için yanlış beyan, hileli taktikler veya vergiye ilişkin maddi gerçekleri gizleme yoluyla vergiden kaçma yeteneği, vergi yolsuzluğunun özüdür. Vergi yolsuzluğu veya vergi kaçırmakla suçlanan bir vergi mükellefi, kanunları ihlal eden hileli davranışlarda bulunmuştur (*Godwin, G., 2021*).

Genelde vergi vermemek için yapılan mükellef eylemleri vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma şeklinde ortaya çıkar. Vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasında ayırım yapmak zordur. Literatüre göre, her iki biçim de vergi kaçakçılığının bileşenlerini temsil eder; yasal vergiden kaçınma, yasadaki bazı “boşluklardan” yararlanmanın yalnızca bir yoludur. Teorik olarak, ikisinin sınırlandırılması basit olmakla birlikte; pratikte ikisi arasında ince bir çizgi vardır, vergiden kaçınmada yasal boşluklardan faydalanarak yasalara uygunluğu bozmadan vergi ödememek mümkün iken vergi kaçırma hileli işlemler yoluyla yasalara aykırı bir şekilde vergi ödememek söz konusudur (Câln, 2021).

Stanley Foodman (2021)'a göre yapılan vergi suçları; gelir, gider ve kayıtlar üzerinde yapılarak gerçekleştirilmektedir .

#### ***Gelir:***

- Gelir kaynaklarını bildirmemek veya açıklamamak.
- Özellikle yıllar içinde net değerdeki önemli artışları açıklamama.
- Bildirilen kaynakları aşan önemli kişisel harcamalar.
- Yerli veya yabancı banka hesaplarını, aracılık hesaplarını, sanal para birimi gibi dijital varlıkları veya diğer mülkleri gizlemek.
- Önemli miktarda vergiye tabi gelir elde edildiğine dair kanıtlara rağmen, özellikle birkaç yıl süreyle vergi beyannamesi vermemek.

#### ***Giderler veya Kesintiler:***

- Var olmayan veya ölmüş kişiler için hayali veya önemli ölçüde abartılı kesintiler, harcamalar veya muafiyetler talep etmek.
- Kişisel harcamalar için önemli iş gideri kesintileri talep etmek.
- Vergi kredisi almak için doğum belgeleri, kira sözleşmeleri veya okul/tıbbi kayıtlar gibi belgelerde tahrifat yapmak veya bunları değiştirmek.
- Güven fonu kredilerini gider veya kesinti olarak göstermek.

#### ***Kayıtlar:***

- Birden fazla kayıt yapma, kayıtları gizleme veya göndermeyi reddetme.
- Defter ve kayıtlarda yanlış girişler, makbuzlar veya yapılan değişiklikler.

- Şüpheli kalemleri doğru hesaptan kaydetme.

#### *Mükellef Davranışı:*

- Yanlış beyanda bulunmak.
- Bir muhasebecinin, avukatın veya iadeyi hazırlayanın tavsiyelerine uyulmaması.
- İlgili gerçeklerin muhasebeciye, avukata veya beyanname hazırlayana tam olarak açıklanmaması.
- Defterleri ve kayıtları imha etmek, özellikle inceleme başladıktan hemen sonra.
- Yetkililer veya mütevelliler tarafından fonların ve/veya varlıkların gizlenmesi veya saptırılması amacıyla varlıkların aktarılması.
- Geliri tam olarak bildirmek için birkaç yıl boyunca tutarlı başarısızlık modeli.
- Vergi Muafiyeti/Devlet Kurumu (TE/GE) tespit yazısı başvurularında yanlış beyanlar.
- Sahte sosyal güvenlik numaralarının kullanılması; formlar veya beyanlar.

#### *Gizleme Yöntemleri:*

- Devredenin iflası.
- Diğer adlara yerleştirilen varlık sahipliği.
- Bir vergi değerlendirmesi beklentisiyle veya bir soruşturma sürerken borçlunun mal varlığının tamamının veya neredeyse tamamının devri.
- Gelir için gizli banka hesaplarının kullanılması.

Vergi makamları, yolsuzlukla mücadele müfettişleri için değerli bir istihbarat kaynağı olabilecek gelir, varlıklar, finansal işlemler ve bankacılık bilgileri gibi çok sayıda kişisel ve şirket bilgisine sahiptir. Benzer şekilde, yolsuzlukla mücadele makamları, vergi idarelerine, devam eden ve tamamlanan yolsuzluk soruşturmaları hakkında, vergi tahakkukunun yeniden açılmasına, vergi suçu soruşturmasının başlatılmasına veya daha genel olarak vergi görevlileri arasında bütünlüğün sağlanmasına yardımcı olabilecek önemli bilgiler sağlayabilir. Çoğunluğu devlete ait olan Brezilya petrol şirketi Petrobras hakkında 2014 yılında başlatılan soruşturma bunun en iyi örneğidir. Sivil vergi denetçileri, şüphelilerin vergi ve gümrük verilerini analiz ederek ve bunları kanunun izin verdiği ölçüde polis ve savcıyla paylaşarak bu uluslararası yolsuzluk soruşturmasında kritik bir rol oynamıştır. Sonuç olarak, yetkililer kara para aklama, vergi kaçakçılığı ve gizli varlıklara ilişkin kanıtları ortaya çıkarabildi ve mali akışları takip edebildi. Adli soruşturma ve kovuşturmalar devam ederken, Ağustos 2018 itibarıyla operasyon, üst düzey kamu görevlileri ve politikacılar aleyhine düzinelerce suçlama ve milyarlarca dolarlık para cezaları, vergi cezaları ve geri alınan varlıklarla sonuçlandı (WorldBank, 2018).

2015 yılında, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu (IMF), vergi konularına ilişkin küresel tartışmalarda gelişmekte olan ülkelere daha fazla ses vermek için Gelişmekte Olan Ülkeleri Vergi Sistemlerini Güçlendirmede Desteklemeye Yönelik Ortak Girişimi başlattı. Bu ortak girişim aracılığıyla, Dünya Bankası ve IMF, gelişen ekonomi ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlayan bir dizi araç ve kılavuz oluşturdu. Bu çalışmanın bir parçası olarak Dünya Bankası, gelişmekte olan ülkelerdeki kamu kurumlarının vergi suçları ve diğer mali suçlarla daha etkin bir şekilde mücadele etmesini sağlamak amacıyla Vergi Kaçakçılığı Girişimini başlatmak için Norveç ve Danimarka hükümetleriyle de ortaklık kurmuştur. Dünya Bankası ve OECD, vergi makamları ile yolsuzlukla mücadele makamları arasındaki iş birliğinin yasal, stratejik ve operasyonel yönlerine ilişkin bu ortak raporu araştırıp, geliştirip, yayınlarken, mevcut çalışmalarını tamamlamayı ve tüm ülkelerin mali suçlarla etkin bir şekilde mücadele etme kapasitesini iyileştirme ortak hedefini ilerletmeyi amaçlıyor (WorldBank, 2018).

Raporda, vergi suçları ve yolsuzluğa karşı mücadelede yer alan kilit kurumları belirliyor ve farklı ülkelerde bu kurumlara uygulanan organizasyon modellerini inceliyor. Bunu yansıtan rapor, her bir makamdaki personelin normal faaliyetleri sırasında karşılaştıkları vergi suçu veya yolsuzluk şüphelerini bildirme yükümlülüklerinin yanı sıra vergi makamları ve vergi makamları için hangi yasal kapıların mevcut olduğunu incelenmektedir. Bunu yansıtan rapor, her bir makamdaki personelin normal faaliyetleri sırasında karşılaştıkları vergi suçu veya yolsuzluk şüphelerini bildirme yükümlülüklerinin yanı sıra vergi makamları ve vergi makamları için hangi yasal imkanların mevcut olduğunu incelemektedir. Raporda ayrıca, ortak ve paralel soruşturmalar, ortak görev güçleri, ortak istihbarat merkezleri, hedefli eğitim ve personel görevlendirmeleri dahil olmak üzere, ülkelerin vergi suçları ve yolsuzlukla mücadelede yer alan yetkililer arasında diğer iş birliği biçimlerini kolaylaştırdığı pratik yollar önerilmektedir. Rapor, etkili iş birliğinin önemini ve bunun vergi idarelerine, vergi suçları soruşturma makamlarına ve yolsuzluk soruşturma makamlarına ülkelere özgü yasal ve operasyonel çerçeve bağlamında sağlayabileceği faydaları ifade ediyor. Ayrıca, etkili iş birliğinin önündeki potansiyel zorlukları da tanıır ve bunların ülkelerin deneyimlerine dayalı olarak nasıl ele alınabileceğini inceler (WorldBank, 2018).

OECD ise 2022 yılı Haziran ayında Mali İşler Komitesi tarafından 2017 yılında onaylanıp 2021 yılında revize edilen Vergi Suçu ile Mücadelede On Küresel Prensipte dayanan bir dizi öneri yayınladı (OECD Legal Instruments, 2022). Bu önerileri aşağıdaki gibi listelemek mümkündür:

1. Vergi ihlallerinin aşağıdaki şekilde suç sayılmasının sağlanması:

a) Gerçek kişiler tarafından bazı vergi kanunu ihlallerini suç sayan yasal çerçevelerin yürürlükte olması;

b) Vergi yasalarını ihlal eden gerçek kişiler için uygulamada geçerli olan etkili cezai yaptırımların sağlanması;

c) Vergi suçlarını ihlal eden tüzel kişiler için bir ceza rejiminin yürürlükte olması; ve

d) Vergi suçlarını işleyen meslek mensuplarının da cezai sorumluluğa tabi tutulmasını sağlanması;

2. Vergi suçlarını ele almak için aşağıdakileri içeren bir strateji geliştirmek:

a) Mevcut ve ortaya çıkan risklerin ve tehditlerin tanımlanması; ve

b) Stratejinin uygulanmasının ve etkinliğinin düzenli olarak gözden geçirilmesi ve izlenmesi için mekanizmalar;

3. Yetkili makamların vergi suçlarını etkili bir şekilde tespit etmek, soruşturmak ve kovuşturmak için yeterli yetkiye sahip olmasını sağlamak;

4. Yetkili makamlara, yerel yasal çerçevelerine uygun olarak, vergi suçlarının uygulanmasıyla bağlantılı varlıkları dondurmak, el koymak ve müsadere etmek için yeterli yetkiler sağlamak;

5. Vergi suçları ve diğer mali suçlarla mücadele için tanımlanmış sorumluluklara sahip bir organizasyon yapısı oluşturmak;

6. Aşağıdakileri desteklemek için yetkili makamlara yeterli kaynakları sağlamak:

a) Sağlam organizasyon yapılarının ve yönetişimin geliştirilmesi;

b) Personelin uygun eğitimi ve gelişimi; ve

c) Bilgi Teknolojileri altyapısı, verilere erişim ve uygun analitik kaynakların kullanımı.

7. Vergi suçlarını kara para aklama için öncül suç olarak belirlemek;

8. Aşağıdakiler de dahil olmak üzere yerel kurumlar arası iş birliği için etkili yasal, idari, kurumsal ve operasyonel çerçeveler oluşturmak:

a) Vergi makamları tarafından görevlerinin yerine getirilmesinden kaynaklanan yolsuzluk, kara para aklama ve terörizmin finansmanı dahil olmak üzere vergi suçları ve diğer mali suçlara ilişkin şüphelerin ilgili yerel kolluk makamlarına bildirilmesi ve Mali İstihbarat Birimlerine bilgi paylaşımı;

b) İlgili yetkileri dahilindeki vergi suçları ve diğer mali suçların icrasına ilişkin olarak, kolluk kuvvetleri de dahil olmak üzere tüm uygun yerel makamlar arasında raporlama ve bilgi paylaşımı; ve

c) Ortak operasyonlar ve görev güçleri, paralel soruşturmalar, personel görevlendirmeleri, koordinasyon forumları gibi vergi makamları, yetkili makamlar ve mali suçları uygulamaktan sorumlu diğer uygun yerel yasa uygulayıcı makamlar arasında gelişmiş iş birliği biçimlerini destekleyen mekanizmalar ve ortak istihbarat merkezleri;

9. Aşağıdakiler dahil olmak üzere uluslararası iş birliği mekanizmalarının yetkili makamlarca erişilebilir olmasını sağlamak:

a) Vergi suçları ve diğer mali suçların infazı ile ilgili tüm uluslararası yasal araçlara erişimin sağlanması;

b) Vergi suçları ve diğer mali suçların infazı ile ilgili etkin uluslararası iş birliği için yeterli operasyonel çerçevelere sahip olmak; ve

10. Vergi suçlarını ve diğer mali suçları araştırırken, vergi suçlarını veya diğer mali suçları işlediğinden şüphelenilen veya suçlanan kişiler için temel usule ilişkin ve temel hakların mevcut olmasını garanti etmek de dahil olmak üzere, bireylere temel korumalar ve haklar sağlamak.”

Bu alandaki eğitim önemlidir ve son derece etkili ve verimli olabilir, çünkü vergi ve yolsuzlukla mücadele görevlilerinin yerleşik rollerini ve onlar için zaten mevcut olan bilgileri kullanarak vergi suçlarının ve yolsuzluğun daha fazla tespit edilmesini sağlayabilir.

Literatür incelendiğinde vergi denetimi tariflerinin bir genellemesini yapmak istersek vergi denetimi vergi kanunları temel alındığında kamuya sunulan finansal bilgilerin doğru bir şekilde rapor edildiğinden emin olmak ve beyan edilen vergi miktarının büyük ölçüde doğru olduğunu doğrulamak için bir kuruluşun veya bireyin hesaplarının ve finansal bilgilerinin eleştirel bir bakış açısıyla, gözden geçirilmesi/incelenmesidir demek mümkündür. Bu anlamda eleştirel bakış açısını bağımsız denetim standartlarında yer alan mesleki şüphecilik kavramıyla da izah edebiliriz.

Vergi uyumunun etkin bir şekilde yönetilmesi ve vergi mükellefleri arasında gönüllü uyumun teşvik edilmesi, risk yönetimine dayalı modern yaklaşımların geliştirilmesini gerektirmektedir (Dellaportas, P; Ioannidis, E. & Kotsogiannis, C., 2021).

Örneğin, vergi konularında, Gelir İdaresi mükelleflerini yalnızca vergi kanununa uyup uymadıklarını değerlendirmek ve gerçek vergi yükümlülüklerini beyan etmek için değil, aynı zamanda uymayan vergi mükelleflerini algılama (ve gerçekleştirme) olasılığını artırarak gönüllü uyumu teşvik etmek için de denetler (Dellaportas, P; Ioannidis, E. & Kotsogiannis, C., 2021).

Uygulamada, elbette, tüm vergi beyannameleri Gelir İdaresi tarafından kapsamlı bir şekilde incelenmemektedir. Bütçe ve kapasite kısıtlamaları göz önüne alındığında, bu yalnızca imkânsız olmakla kalmayacak, aynı zamanda düşük riskli ve uyumlu vergi mükelleflerini rutin olarak incelemek için kit uygulama kaynaklarını boşa harcamak da gereksiz olacaktır.

Vergi geliri yaratmadaki herhangi bir sızıntının azaltılmasını sağlamak için yürütmenin maliye politikaları güçlendirilmelidir. Yürütmenin vergi sistemini daha verimli ve etkin hale getirmeyi amaçlayan mali politikalarına rağmen, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ciddi sorunlar olarak görünmektedir. Bireysel ve kurumlar vergisinden kaçınma, hükümetler ve siyasetçiler için uzun süredir bir endişe kaynağı olmuştur. Vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve vergi uyumsuzluğu gibi olguların çoğu gelişmekte olan ülkede ürkütücü bir şekilde yaygın hale geldiği görülmektedir.

Dolandırıcılık, bir başkasını kandırılarak dolandırılmak üzere hareket etmesi amacıyla maddi gerçeklerin kasıtlı olarak gizlenmesi, tahrif edilmesi veya ihmal edilmesidir. Her dolandırıcılık eylemi bir güven ihlalidir. Kişilerin veya işletmelerin, hükümeti aldatmak ve vergi yükümlülüklerini ve ödemelerini azaltmak için yanlış beyan, hileli taktikler veya vergiye ilişkin maddi gerçekleri gizleme yoluyla vergiden kaçma yeteneği, vergi yolsuzluğunun özüdür. Vergi yolsuzluğu veya vergi kaçırmakla suçlanan bir vergi mükellefi, muhtemelen kanunları ihlal eden hileli davranışlarda bulunmuştur. Vergi kaçakçılığında bir adli muhasebecinin işi, mali verilerin yeterli şekilde araştırılmasını ve analiz edilmesini, rapor yazılmasını ve vergi hukuku işlemlerinde bilirkişi olarak yardımcı olacak uygun ve yeterli sayıda belgesel kanıtların elde edilmesini içerecek şekilde vergi müfettişlerine yardım olabilir.

#### **2.4. Adli Yargıda Adli Muhasebecilik Mesleğinin Vergi Suçlarıyla Mücadeleye Etkisi**

Çoğu adli dolandırıcılık davasında, savunma avukatı duruşmada hangi kanıtların sunulacağını bilmesine rağmen, savcının ileri süreceği her noktayı tahmin edemez. Bu nedenle, duruşmaya hazırlanmak için, savunma avukatı, müvekkilinin mali kayıtlarıyla ilgili her ayrıntıyı bilmelidir. Savunma avukatı, mahkemede ne olacağını tahmin etmeye çalışmalı ve dava için olumlu bir savunma yapmalıdır. Bu genellikle tek başına avukat tarafından gerçekleştirilemez, çünkü savunma avukatları genellikle mali konularda uzman değildir. Bu, bir muhasebecinin davanın hazırlanması sırasında veya mahkemede bilirkişi olarak devreye girdiği yerdir ve bu savunma için çok önemlidir. Bu nedenle, bir kişi hukuki veya cezai olarak mali dolandırıcılıkla suçlandığında, bir avukatın uzman önerileri sunabilecek bir muhasebeci ile çalışması çok önemlidir (Sanchez, M.H.& Zang,W.Z., 2012).

Vergi kaçakçılığı olgusu, literatürde nadiren vurgulanan hileli bir mali tablonun diğer yüzüdür. Vergilendirme alanında meydana gelen yolsuzluklar devlet gelirlerini de etkilemektedir (Çule, M. & Fulton, M., 2009).

Temel olarak, kimse vergi ödemekten hoşlanmaz. Aslında, vergi kaçırma davranışı öz-değerlendirme sisteminin bir parçası olma eğilimindedir (Putong vd., 2017).

Bu eylem, vergi kaçakçılığının, kasıtlı olarak yürütülen ve bir işletmenin mali raporuna odaklanan hileli bir mali tablo işlemeye yönelik motivasyonlardan biri olarak kabul edilebileceğini göstermektedir.

Vergi kaçakçılığı davalarında adli muhasebecinin rolü, vergi ihtilaflarının çözümünde Hukuk Müşavirine yardımcı olmaktır. Adli muhasebeciler, bir hakime veya mahkemeye söz konusu kanıtları veya gerçeği anlamada yardımcı olacaktır. Bunu yapmak için kanıt toplar ve analiz ederler, karmaşık işlemleri yorumlar, hesaplamalar yapar ve bulgularını sade bir raporda sunarlar (<https://www.jdsupra.com/legalnews/how-a-forensic-accountant-can-help-6866836/>).

Bir adli dolandırıcılık davası için savunma avukatının stratejisi, büyük ölçüde bir muhasebecinin davayı değerlendirmesine bağlı olabilir. Bir dolandırıcılık davasının savunmasında, avukatların ayrıntıları bilmesi gerekir, çünkü suç seviyesi müvekkilin kaç yıl hapis cezasına çarptırılabilceğini belirlemek, büyük ölçüde kayıpların miktarına bağlıdır (Sanchez, M. H. & Zang, W. Z., 2012).

Bir adli dolandırıcılık vakasıyla uğraşırken, ceza gereklilikleri nedeniyle, mali kayıtları ayrıntılı olarak incelemek için bir muhasebeciye ihtiyaç duyulacaktır. Bir muhasebeci, ayrıntıları inceledikten sonra, davalının gelirlerini eksik mi yoksa fazla mı gösterdiği veya herhangi bir hayali kalem olup olmadığı ve hileli vergi suçunun doğru miktarının ne olduğu konusunda bir karar verebilmelidir. Bir muhasebeci, herhangi bir vergi kaçakçılığı olup olmadığını veya herhangi bir hileli vergi beyannamesi verilip verilmediğini görmek için ülke düzeyinde vergi perspektifini de dikkate almalıdır, çünkü bu tür eylemler ana kovuşturmadan sonra vergi sorunlarını gündeme getirebilir (Sanchez, M. H. & Zang, W. Z., 2012).

## SONUÇ

Vergi kaçakçılığı, vergi tahsilatlarını azaltan ve bir ülkenin sosyo-ekonomik ilerlemesine ve gelişimine zarar veren sosyal bir olgudur. Vergi kaçakçılığının artan karmaşıklığı, vergi kaçırıcıları ve diğer hileli eylemleri araştırmak ve kovuşturmak için ilgilenilmesini ve bir adli muhasebecinin kullanılmasını önemli kılmaktadır. Sonuç olarak, bu tehdidi azaltmak ve gerçek vergi tahakkukuna ve ödemesine uyarak bireylere veya işletmelere vergi uyumunu aşlamak için adli muhasebe tekniklerinin kullanılması uygun bir seçenektir. Adli muhasebe, hileli faaliyetleri ortaya çıkarmak için etkili bir araç olduğu için, yasal denetimin zayıflığı ve hileli faaliyetleri ve vergiyi tespit edip önlemedeki başarısızlığının bir sonucu olarak son zamanlarda mali ve vergi kaçakçılığı vakalarındaki artış nedeniyle vergi soruşturmaları için kullanılabilir.

Ayrıca vergi kaçakçılığı ile ilgili yargılama esnasında adaletin yerine getirilmesi için gerekli bilirkişilik hizmeti, avukat danışmanlığı gibi adli muhasebecilerin temel çalışma konuları da faydalı olabilecektir.

Türkiye’de 3568 sayılı muhasebe meslek yasasında yer almayan adli muhasebecilik yukarıda anlatılanlar ışığında mutlaka ilgili yasada düzenlenmeli ve çoklu disiplinleri ilgilendiren bir meslek olduğu için de ayrıca ceza ve vergi kanunlarında da gerekli değişikliğe gidilmelidir.

Sonuç olarak, yürütme organı tarafından vergi geliri üretimini teşvik etmek ve genişletmek için vergi gelirleri üzerindeki hileli uygulamaları kontrol etmek ve caydırmak için adli muhasebe oluşturulduğu takdirde adli muhasebecilerin bilgi ve tecrübelerinin vergi kaçakçılığına ve vergi kaçakçılığına uygulanması, özellikle kayıt dışı sektörlerin, yolsuzluğun ve vergi kaybında sürekli büyümenin yüksek olduğu gelişmekte olan ülkelerde gelir üretimini artırmak için kritik öneme sahiptir diyebiliriz.

Adli muhasebe mesleğinin vergi kayıp ve kaçığında uygulama paydaşı yapılmasıyla kamu mal ve hizmetlerinin yanı sıra sosyal, ekonomik ve altyapı gelişiminin iyileştirilmesi ve ülkenin yıllık bütçe açığının azaltılması için artan hükümet gelirlerine ihtiyaç vardır. Ayrıca vergi gelirlerinin tahsilinde adli muhasebe tekniklerinin kullanılması vergi ahlakını etkileyerek vergi uyumunun artmasına da neden olabilir.

## KAYNAKÇA

- AKYEL, N. (2021). Adli Muhasebe. Ankara: Detay Yayıncılık.
- CÄLIN, R. (2021). TAX EVASION. A CRIME THAT REQUIRES A MATERIAL RESULT OR ONLY A STATE OF DANGER? *Lex ET Scientia International Journal*, s. 187-192.
- CRUMBLEY, D. L.; Heitger, L. E. ve Smith, G. S. (2015). *Forensic and Investigative Accounting*, 7.baskı, IISBN 978-0-8080-4073-6. CCH Incorporated.
- ÇABUK, A. ve Yücel, E. (2012, 10). Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 67-84.
- ÇULE M., & Fulton, M. Business culture and tax evasion: Why corruption and the unofficial economy can persist. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 2009, 72(3): 811–822.
- DELLAPORTAS, P; Ioannidis, E. ve Kotsogiannis, C. (2021, 4 1). Sample size determination for risk-based tax. *Journal of the Royal Statistical Society: Series A (Statistics in Society)*, s. 479-493. doi:DOI: 10.1111/rssa.12618.
- DOĞAN, A. (2018). Yargı denetiminde adli muhasebecilik ve hile incelemesi. İstanbul: Beta basım yayın dağıtım AŞ.
- GOLDEN, T. W.; Skalak, S. ve Clayton, M. M. (2006). *A GUIDE TO FORENSIC ACCOUNTING INVESTIGATION*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- KARAHAN, S. (2022). Yeni Kanuni Düzenlemelerde Ticari Defterlerin Delil Olması. 10 2022 tarihinde <https://www.ticaretkanunu.net/>: <https://www.ticaretkanunu.net/yeni-kanuni-duzenlemelerde-ticari-defterlerin-deli-olmasi/> adresinden alındı.
- KARAKOÇ, Y. (2015). Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21(2), 413-456.
- KRANACHER, M., & Riley, R. Jr. (2020). *Forensic Accounting and Fraud Examination*. John Wiley & Sons, Inc. Second ed. Wiley Corp.
- MUEHLMANN, B.; Burnaby, P. A., & Howe, M. A. (2012). The use of forensic accounting experts in tax cases as identified in court opinions. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(2).
- OECD Legal Instruments. (2022, 06 10). 2023 tarihinde <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0469> adresinden alındı.
- PUTONG, I. H.; Laksmana, A., and Narsa I. M. The Effect of Vertical and Horizontal Trust on Voluntary Tax Compliance (An Experimental Study). *Proceedings of the International Conference on Ethics in Governance*, 2017, pp. 15–19. <https://doi.org/10.2991/iconeg-16.2017.4>.
- SANCHEZ, M. H. ve Zang, W. Z. (2012). THE ROLE OF THE EXPERT WITNESS IN ACCOUNTING FRAUD CASES. *GLOBAL JOURNAL OF BUSINESS RESEARCH*, 6(1), s. 103-111.



- SINGLETON, T. ve Singleton, A. (2010). Fraud Auditing and Forensic Accounting (4.baskı b.). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- WorldBank, O. f.-o. (2018). Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption. Paris.
- YILMAZOĞLU, Y. E. ve Perdecioğlu, İ. E. (2019). TÜRKİYE CUMHURİYETİ ANAYASASI. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.