

Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği

Selçuk Gülten*

Ülkemizde yeni duyulan bir kavram olan “adli muhasebe” kavramını hukuk ile uğraşan herkese tanıtmak amacıyla bu makale hazırlanmıştır.

1. GİRİŞ

Dünyadaki ekonomik, mali ve finansal sistemlerde yaşanan gelişmeler, iletişim ve ulaşım olanaklarının artması, sosyolojik ve kültürel yapıları da hızla değiştirmektedir. Günümüzde bu gelişmelere paralel olarak yeni meslekler ortaya çıkmakta bazen de var olan meslekler ortadan kalkmaktadır. Bu değişim ve gelişim olumlu etkiler yaptığı gibi yeni ve karmaşık suç ve suç işleyen yapıların meydana çıkmasına neden olmaktadır. Böylece suç ile mücadele eden kuruluşlar, adalet sistemi üyeleri ve suçtan etkilenen veya mağdur olan gerçek veya tüzel kişiler çeşitli alanlarda uzman kişilerden teknik bilgi, destek veya yardım almak zorunda kalmaktadırlar. Ülkemizde henüz yasal bir statüye kavuşmamış olan Amerika birleşik devletlerinde “forensic accounting” olarak tanınan adli müşavirlik mesleği de işlenen suçlar dolayısıyla mağdur olan, olumsuz etkilenen, bilgi ve teknik destek isteyen tüm ilgililere meslek ilke ve standartları doğrultusunda hizmet vermektedir. Adli müşavirlik mesleğini ifa edenler dava desteği, uzman tanıklık(bilirkişi tanıklığı) ve hile, suistimal, yolsuzluk araştırmacılığı konularında hizmet vermektedirler. Adli sorunların çözümünde geleneksel muhasebeciden farklı olarak, muhasebe, hukuk, denetim, psikoloji, suç bilimi, grafoloji gibi diğer bilim dallarının da yöntemlerini kullanarak analizler yapmak adli müşavirin temel görevidir. Mükellefle devlet arasında köprü kurmak yerine yapılan bu adli müşavirlik çalışmalarında esas amaç avukat, hakim, savcı, kolluk kuvvetleri, mağdur ile muhasebe mesleği konuları arasında köprü kurmaktır. Adli müşavir, davalara destek vermenin yanı sıra işletmelerde yapılan hilelerin, yolsuzlukların hukuksal delilleriyle tespit edilmesi açısından ilgili tüm kişi ve kuruluşlara değişik bir hizmet sunmaktadır.

* Mali Müşavir

2. Adli Kelimesinin Tanımı

Adli kelimesi Türkçe’ de adaletle ilgili olan, adaletle ilişkili olay, nesne, olgu, husus veya kavram anlamlarına gelmektedir. Osmanlı’da II Beyazıt şiirlerinde adli kelimesini mahlas olarak kullanmıştır. Çok eski bir sözcük olan adli kelimesi günümüz Türkçe’ sinde de “Adli Tıp” veya “Adli Sicil Kaydı” örneklerinde olduğu gibi hala kullanılmaktadır.

Mahkemelerdeki yargılamaya, hukuksal çatışmalara, kamuya intikal eden tartışmalara yönelik olarak kullanılabilen adli kelimesi en genel anlamında hukuk bilimine ait her konu için kullanılabilir. Adli bilim adamlarını sadece hukukçular ile sınırlamayıp, adli tıp uzmanlarını, grafoloji (imza ve yazı bilimi) uzmanları, adli müşavirler gibi kişileri de kapsayacak şekilde adli kelimesini en geniş anlamında düşünmek gerekmektedir.

3. Adli Muhasebe Kavramı

Adli muhasebe kavramı Türkiye için yeni bir kavram olup, esas kaynağını Amerika Birleşik Devletleri 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. Bize göre adli muhasebe “Mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili itilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır.” Hukuksal sorunların çözülmesi noktasından adli muhasebe kavramını tanımladığımızda, muhasebe ve hukuk bilgilerinin içi içe geçmesi, ekonomi, psikoloji gibi diğer bilim alanlarına girilmesi ve araştırma, kanıt toplama, sorgulama ve denetim tekniklerinin kullanımını konuları da ön plana çıkar. Muhasebe işletmelerin yaşamış oldukları para ile ifade edilebilen mali olayları kayıtlayan, sınıflandıran, özetleyen, analiz ve yorumunu yapan, beyanname, bildirme ve benzeri yasal bildirimleri yapan, kanuni defterlerini tutan işletme faaliyetlerine hukuksal zemin kazandıran bir bilimdir. Muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesinde vergi kanunlarının, ticaret kanunlarının, borçlar kanununun ve benzeri diğer hukuki düzenlemelerin etkisi olduğu gibi pek çok hukuksal sorunun çözülmesi de muhasebe biliminin genel kabul görmüş ilke ve standartlarının büyük etkisi altındadır. Pek çok adli mercilere intikal etmiş veya etmemiş hukuki itilafların çözülmesinde sadece hukuk bilgisi yeterli olmayıp ayrıca üst düzeyde muhasebe ve muhasebe denetimi bilgisi gerekmektedir. Yukarıda belirttiğimiz gibi muhasebe para ile ölçülebilen mali olayları belgelere dayanarak kayıtlayan bir bilimdir. Paranın ekonomik olayları peçelemeye yarayan bir araç olduğunu iktisat biliminde tartışıldığı gibi her belgenin gerçeği yansıttığı da iddia edilemez. Adli muhasebe ekonomik ve mali olayların gerçek yüzünü ortaya çıkarmak için soruşturma ve araştırma tekniklerini kullanarak dikkatli, titiz ve metodolojik bir çalışmayı gerektirir.

Adli muhasebe çalışma konuları dikkate alınarak tanımlandığında ise muhasebesel analiz ağırlıklı olmak üzere dava desteği, bilirkişi tanıklığı ve hile araştırıcılığı ile ilgili bilim dalıdır. Bu şekilde tanımlandığında ise muhasebesel analiz ön plana çıkmaktadır. Muhasebe bilgi ve deneyimi tek başına yeterli olmayıp araştırma ve soruşturma tekniklerini de kullanarak hukuksal problemin bütün yönleri aydınlatılmaya çalışılır. Dava desteği denildiğinde sadece mahkemelere yazılı görüş bildirmek olarak algılamayıp aynı zamanda avukatlara savunmasına dayanak oluşturacak teknik yardımları da dikkate almak gerekir. Hatta daha da ileri giderek avukatla henüz sözleşme imzalamamış, bir vekalet ilişkisi kurmamış olan mağdura bilgi sağlamayı da adli muhasebe içerisinde değerlendirmek gerekir. Bilirkişi tanıklığında ise mahkemede konu ile ilgili sözlü görüş bildirmek adli muhasebenin kapsamında bulunmaktadır. Hile, yolsuzluk, suistimal araştırmacılığında ise adli muhasebe daha çok denetim biliminin alanına girmektedir. Ancak klasik bir denetçinin kullandığı denetim tekniklerine ek olarak adli muhasebeye ait özel teknikler de kullanılır.

Adli muhasebe hizmetinden faydalananlar dikkate alındığında hukuksal bir çatışmanın mağduru olduğuna inananlara, avukatlara, savcı ve hakimlere karşılaştıkları hukuksal sorunların çözümüne yönelik muhasebe ağırlıklı araştırmacı soruşturmacı bir bakış açısıyla yardım eden bilim dalıdır. Adli muhasebe hukuksal bir çatışmanın mağduru olduğuna inananlara, avukatlara, savcı ve hakimlere, dava desteği sağlamak ve bilirkişi tanıklığı hizmetini sunmaktadır. Hile, yolsuzluk, suistimal araştırmacılığında ise adli muhasebe işletmesinde yolsuzluk yapıldığını düşünen kamu veya özel sektör gerçek veya tüzel kişilerine hizmet sunulmaktadır. Adli muhasebe bilim dalı gelişmeye açık bir alan olup ileride hizmet sunduğu kesimin kapsamının artabileceği de göz önünde bulundurulmalıdır.

4. Adli Müşavirlik Mesleği

Adli muhasebe bilim dalını, profesyonel olarak, gelir elde etmek amacıyla uygulayan gerekli ve yeterli donanımlara sahip şekilde icra eden kişilere Adli Müşavir denilir. Bu tip bir serbest meslek faaliyetinin tanımı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'nci maddesinde "Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." şeklinde açıklanmıştır. Esas olarak bir meslek olarak tanımlanabilmek için üç temel şart bulunmaktadır. Bunlardan birincisi belirli bir eğitim ve öğretim sürecinden geçilerek mesleğe girilmesi gerekir. İkincisi ise mesleğin belirli etik kurallarının, ilke ve standartlarının, sertifikasyon ve belgelendirme sürecinin olması gerekir. Üçüncüsü ise mesleğin ilgili ülkede hukuksal dayanağını oluşturan bir kanunun, yönetmeliklerinin ve benzeri mevzuat unsurlarının olması gerekir. Bu üç unsurun bir arada bulunmadığı durumlarda bir meslekten söz edebilmekte mümkün olmamaktadır. Adli müşavirlik mesleği

bu açıdan ele alındığında dünya uygulamalarının tamamında en az lisans düzeyinde belirli alanlarda bir eğitim alınması şartının bulunduğu görülmektedir. Yani adli müşavirlik mesleği birinci kriteri sağlamaktadır. İkinci kriter açısından incelendiğinde dünya uygulamalarında adli müşavirlik mesleğinin belli etik kurallarının, uygulama ilke ve standartlarının olduğu ve yine özel bir yetki belgesi ile mesleğe girebilmenin mümkün olduğu görülmektedir. Üçüncü ve son kriter değerlendirildiğinde ise dünya uygulamalarında, her ülkenin kendi mevzuat sistemine uygun bir yasal dayanağının olduğu gözlemlenmektedir. Türkiye açısından Adli Müşavirlik mesleğinin belgelendirme ve sertifikasyonunun olmadığı ve ülkemizde mesleğin henüz özel bir kanunun bulunmadığı hemen söylenebilir. Ancak ülkemizde çok tanınmayan bir mesleğin hemen tüm kriterlerinin oluşmasını beklemekte çok gerçekçi bir yaklaşım olmayacaktır. Adli müşavirlik mesleğini anlatan bilimsel çalışmaların artması, mesleğe ilgi duyan kişi sayısının da ciddi bir boyuta ulaşması ile gerekli alt yapının ortaya çıkması da kaçınılmaz olacaktır.

Adli Müşavirleri adli muhasebe bilim dalını icra eden kişiler olarak tanımladığımızda sanki başka bir işle uğraşamazlar gibi bir anlamda çıkmaktadır. Adli müşavirlerin adli muhasebe kapsamında dava desteği, bilirkişi tanıklığı ve hile, yolsuzluk ve suistimal denetçiliği faaliyetlerinin yanı sıra yapmasının meslekle bağdaştığı işler de vardır. Aşağıda belirtilen işler meslekle bağdaşan işlerden olup yapılmasında bir sakınca yoktur.

- a) Hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevlerinde bulunmak, ancak bu kuruluşlara ilgili mesleki görüş bildiremez, bilirkişi tanıklığı yapamazlar.
- b) Limited ve anonim şirketlerde ortak, komandit şirketlerde komanditler ortak olmak veya murakıplık yapmak, ancak bu şirketlerle ilgili mesleki görüş bildiremez, bilirkişi tanıklığı yapamazlar.
- c) Meslek mensuplarının, üyesi oldukları ve kurumlar vergisinden muaf olan yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri ve yardım sandıklarının yönetim ve denetim kurulları üyelikleri görevlerinde bulunmak, ancak bu kooperatif veya sandıklarla ilgili mesleki görüş bildiremez, bilirkişi tanıklığı yapamazlar.
- d) Kadrolu olarak çalışmamak şartıyla öğretim ve eğitim amacı ile ders vermek,
- e) Devamlılık arz etmemek kaydı ile gazete ve dergilerde yazı ve makale yazmak,
- f) Seminer ve konferanslara konuşmacı olarak katılmak.

Adli Müşavirlerin meslekle bağdaşan işlerini incelediğimizde genel olarak yapılmasında kamu yararı bulunan alanları kapsadığı görülmektedir. Adli müşavirlerin bir kamu hizmeti veriyor olmaları nedeniyle yaptıkları faaliyetlerinde mesleğin gerektirdiği dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık gibi değerlerini zedelemeyecek biçimde çalışması gerekir. Adli müşavirlik mesleğini ifa edenlerde bulunması ge-

reken birinci özelliğin şüphecilik olduğu da ileri sürülür. Bir adli müşavirin aynı bir dedektif gibi mali olayların gerçek boyutunu ortaya çıkarması gerekmektedir. Sayıların, belgelerin görünüşteki ifade ettiklerinin arkasında olayın başka bir gerçek yüzünün olabileceği de düşünülmelidir.

4.1. Adli Müşavirlik Mesleğinin Konusu

Adli müşavirlik mesleğini adli muhasebe bilim dalını uygulayan kimseler olarak tanımladığımızdan adli müşavirlik mesleğinin konusunu da ayrıca incelemek gerekir. Adli müşavirlik mesleğinin konusunu adli mercilere intikal eden veya henüz intikal etmemiş bulunan muhasebesel boyutu önemli ölçüde olan dava destekleri (hukuki destek), uzman tanıklık (bilirkişi tanıklığı) ve suistimal, hile, yolsuzluk araştırmacılığı oluşturmaktadır.

Şekil 2- Adli Müşavirlik Mesleğinin Konusu

Adli müşavirlik mesleğinin konusunu oluşturan unsurların gerektirdiği çalışma metodolojisi veya üzerinde titizle durulması gereken hususlarda belirli farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin uzman tanıklıkta iyi bir iletişim ve hitabet yeteneği gerekirken, suistimal, hile ve yolsuzluk alanları ile ilgili çalışmalarda araştırmacı ve soruşturmacı analitik düşünce yapısı ön plana çıkmaktadır.

Adli müşavirlik mesleğinin konusu, pek çok sektörde ve geniş bir alanda faaliyet gösterilmesi ve Dünya'daki ekonomik ve mali olayların iletişim ve ulaşım olanaklarının artması ve teknolojik gelişmeler nedeniyle değişmektedir. Bu değişime paralel olarak adli müşavirlik mesleğini icra edenlerin çalışma sistemleri ve ellerindeki teknik olanaklar da değişmekte karşılaşılan yeni olay ve problemler mesleğin konularını da genişletmektedir. Bu sebeple bu mesleği ifa edecek olanların sürekli olarak meslek içi eğitimden geçmeleri de gerekmektedir.

Adli muhasebecilerden genellikle suç olaylarından doğan mağduriyetler hakkında finansal suç incelemeleri, medeni hukuk ve ceza hukuku davalarından doğan talepler, özel ve kamu sektörü tüzel veya gerçek kişileri hakkındaki soruşturmalarda bilgi vermeleri, hizmet sunmaları istenmektedir. Beyaz yaka suçları denilen genelde iyi eğitilmiş kişiler tarafından işlenen suçlarda olayın çok iyi planlanması, suçu işleyen veya işlenen suçun çok iyi kamufle edilmesi gibi nedenlerle oldukça iyi bir araştırma ve soruşturma yapmak gerekmektedir. Kredi kartı dolandırıcılıkları, kambiyo senetleri ile ilgili suçlar, bilişim suçları, şirketlerdeki hile, yolsuzluk gibi finansal suçlarla ilgili konularda adli muhasebe analizinin boyutları çok geniş olabilmektedir.

4.1.1. Dava Destekleri (Hukuki Destek)

Dava destekleri (hukuki destekler) kapsamında adli müşavirlik adli mercilere intikal etmiş veya henüz intikal etmemiş aşğıdaki hususlarda hizmet vermektedir.

- a) Boşanmalarla ilgili uyuşmazlıklarda evlilik süresinde elde edinilen varlıkların gerçekleştirilen finansal olayların etki ve sonuçlarının analiz edilmesinde, özellikle paylaşılması gereken varlıklar arasında ticari işletmelerin bulunduğu durumlarda adli muhasebe hizmeti önemli faydalar ve yardımlar sağlamaktadır. Taraflardan birinin mal kaçırmak, gizlemek gibi girişimlerinin olduğu durumlarda olay bir hukukçunun çalışma alanını çok dışına çıkarmaktadır.
- b) İşletmelerin mali kayıplarına ilişkin davalarda işletme yönetiminin veya işletme çalışanlarının yaptığı olaylarda oluşan zararların tespiti ve hesaplanması sırasında da adli müşavirlik mesleğine çalışmaları gerekmektedir.
- c) Ceza davalarında belge ve kredi kartı dolandırıcılıklarında, çek ve senetlere ilişkin dolandırıcılıklarda ve hatta cinayet davalarının bir kısmında adli müşavirlik mesleği hizmetinden yararlanabilir.
- d) İcra İflas hukuku ile ilgili davalarda hileli iflas uygulamaları gibi özellik arz eden durumlarda, borçlunun mal kaçırmak için muvazaalı olayların ortaya çıkarılması da adli müşavirlik mesleğinin konusu içerisinde yer alır.
- e) İş hukukunun uygulama konusuna giren davalarda ise tazminatların hesaplanması, işyerinde meydana gelen iş hukuku yolsuzluk ve usulsüzlüklerinin aydınlatılmasında da adli müşavirlik mesleğine başvurulabilir.
- f) Vergi hukukunun uygulama alanına giren davaların pek çoğunda muhasebesel analizin önemi büyüktür. Vergisel hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında, mali tablolarda veya defterlerde yapılan hesap oyunlarının tespit edilmesinde adli müşavirlik mesleğinin önemi büyük olmaktadır.
- g) Ticaret hukuku ile davaların pek çoğunda örneğin ortakların kar dağıtımı ile ilgili problemlerinde, tasfiye veya birleşmelerle ilgili uyuşmazlıklarda adli müşavirlik mesleğini icra edenlerin yardımları gerekebilir.
- h) Kara paranın aklanmasına ilişkin suçlara ilişkin yargılamalarda da adli müşavirlerden yararlanılmaktadır. Kara paranın aklanmasına ilişkin çok geniş örgütlemeler ve sistemler kurulmakta ve bu yapıların çözümlenmesinde ise mutlaka üst düzey muhasebe ve denetim teknik bilgisi gerekmektedir.
- i) Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki kurumlar, iş ve eylemler dolayısıyla ortaya çıkan suçların yargı sürecinde adli müşavirlere başvurulur.

Adli müşavirler bu gibi konularda dava aşamasında avukatlara hukuki destek sağlayabilecekleri gibi olayın mahkemeye intikal ettiği durumlarda da hizmet sunabilirler. Avukatın savunmasının oluşturulmasıyla ilgili delillerin toplanmasında veya karşı tarafın avukatının veya savcının oluşturduğu iddiaların çözümlenerek etkisiz hale getirilmesinde adli müşavirlerin büyük desteği olabilmektedir.

4.1.2. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Tanıklığı)

Adli müşavirlik mesleğinin konusu olarak uzman tanıklık Türk Yargı sisteminde uygulaması pek olmayan bir sistemdir. Çünkü ülkemiz uygulamalarında tanıklık sadece olayı kendi gözleriyle gören kişiler için düzenlenmiştir. Türkiye uygulamalarında bilirkişilerin yazılı rapor vermesi esastır. Ancak yazılı rapor verilmesi sırasında ifadelerin muğlak olması, çok fazla teknik kavram ve terimlerin kullanılması, Türkçe dilbilgisi kurallarının tam olarak kullanılamaması, anlatılmak istenilen mesajın mahkemeler tarafından anlaşılmasına yol açabilmektedir. Bu tip durumlarda hakim, bilirkişiden ek açıklama talep etmekte ancak gelen ek açıklamalarda da çoğu zaman benzer sıkıntılar olabilmektedir. Uzman tanıklık sisteminde ise sözlü ifade esastır. Böylece hakimler, savcılar ve avukatlar yazılı hususlar hakkında şüpheye düştükleri veya tam olarak algılayamadıkları kısımları sorarak adaletin sağlanması konusunda daha iyi bir durumda olurlar.

Bazı karmaşık davalarda, adli müşavirlerden bilirkişi tanıklığı, danışmanlık ya da hakemlik yapması konusunda destek alınabilir. Avukatlar adli muhasebeciyi, uzman görüşü almak amacıyla duruşmaya dahil edebilir; alınan görüş adli muhasebecinin uzmanlık alanıyla ilgili olması gerekmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112). Adli müşavirin herhangi bir araştırma yapmadan, mahkeme için sunum hazırlığı (görsel materyaller, tablolar vs.) veya prova gibi ön hazırlıklarını tamamlamadan görüş bildirmesi doğru olmaz. Ayrıca adli müşavir mahkemede sözlü görüş bildirirken bir savcı, avukat veya hakim gibi değil bir uzman olarak davranmak, gerçek ve tarafsız bilgi vermek zorundadır. Çelişkili ifadelerde bulunması, mesleğin genel kabul görmüş ilke ve standartlarının dışında görüş bildirmesi adaleti yanılmaya çalışma kapsamında değerlendirilebilecektir. Adli müşavirlerin adaletin gerçeği bulmasını sağlaması en temel sorumluluğudur. Adli muhasebeciler, bu sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsız, bağımsız ve objektif olmalı, teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklamalıdır (Pazarçeviren, 2005: 10).

Adli müşavirlerin uzman tanıklık sırasında mağdurun, avukatların veya savcının bazı olaylarda ise yazılı veya görsel medyanın etkisi altında kalmaması gerekir. Adli müşavir tahminde bulunmadan konuyla ilgili spekülasyonlar yapmadan doğruyu söylemesi gerekir. Adli müşavir ifadesinde teori veya varsayımlarda bulunmamalı kesin konuşmalıdır. Kesinlikle konuya konsantre olmalı konudan konuya geçmemeli, soruları dikkatli olarak dinlemeden veya anlamadan cevap vermeme-lidir. Adli müşavirlik mesleğinin uzman tanıklık alanı yüksek iletişim becerileri, topluluk önünde konuşma ve iyi derecede hitabet yeteneği gerektirir. Burada adli müşavirin yapacağı hataların telafisi çok zordur ve ününü itibarını doğrudan doğruya etkileyebilir.

Uzman tanıklık müessesinin Türk Yargı sisteminde uygulamaya konulmasının davaların görülmesini sürecini hızlandıracağı açıktır. Bilirkişilik sisteminde yaşanan sorunların bir kısmının bu şekilde çözümlenebileceği düşünülmektedir.

4.1.3. Suistimal, Hile, Yolsuzluk Araştırmacılığı

Adli müşavirlik mesleğinin konusunu oluşturan son alan, gerçek ve tüzel kişilere ait (kamu veya özel sektör) işletmelerinde yaşanan genellikle tamamen işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen kanuna aykırı davranışların tespit edilmesine yönelik çalışmalarla ilgili alandır. Adli müşavirlik mesleğinde en fazla araştırma ve incelemenin yapıldığı alan kabul edildiğinden bu kısma araştırmacı muhasebecilik adı verildiği de görülmektedir. Araştırmacı muhasebecilik, genelde hile uygulamaları ve bunun sonucunda karşılaşılan iş gören hırsızlığı, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta dolandırıcılığı, rüşvetçilik, suç tatbikatına ilişkin soruşturmalar vb. cezai konuların incelenmesiyle ilgilenir (Pazarçeviren, 2005: 5).

Adli müşavirlik mesleğinin konusu olarak suistimal, hile ve yolsuzluk araştırmacılığı incelendiğinde öncelikle göze çarpan kavramsal bir kargaşa olmaktadır. Suistimal, hile ve yolsuzluk kelimelerinin birbirlerinin yerine çok sık kullanıldığı ve bu sebeple de karıştırıldığı görülmektedir. Hile sözlük anlamıyla bir çıkar sağlamak amacıyla birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, entrika şeklinde tanımlanabilir. Suistimal ise işine geldiği gibi, kendi yararına ve çıkarına göre davranmak, iyi niyete karşı yapılan iyi niyet taşımayan eylem, duygu ve düşünce olarak açıklanabilir. Avrupa Konseyi'nin 4 ocak 1999 tarihinde kabul ettiği **“Yolsuzlukla Mücadele Medeni Hukuk Sözleşmesi”**nin 2. maddesinde de yolsuzluğun uluslar arası kabul görmüş genel bir tanımı yapılmıştır. Bu maddede yolsuzluk:”Doğrudan doğruya yada dolaylı yollardan rüşvet yada yasadışı bir menfaat temin eden kişinin yürüttüğü görevlerin veya gerekli davranışların yasalara uygun bir şekilde yerine getirilmesinde sapmalara yol açan rüşvet veya başka her türlü yasadışı menfaatin talep edilmesi, teklif edilmesi, verilmesi yada kabul edilmesi anlamına gelir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu şekilde kavramsal çerçeveyi açıkladıktan sonra işletme çalışanlarının her zaman kendi işletmelerinden hile, suistimal veya yolsuzluk gibi uygulamalarla mal veya para çalmadıklarını ifade etmek gerekir. “Eşeğini sağlam kazığa bağla” veya “malına sahip çık hırsız da günaha sokma” gibi halk arasındaki sözlerden anlaşılacağı üzere uygun ortam veya koşulların da olması gerekmektedir. İşletmelerde etkin bir iç kontrol yapısının olmaması, yapanın yanına kar kalıyor anlayışı, çalışanın kendisine haksızlık yapıldığını düşünmesi gibi gerekçelerle çalışanların kendi çalıştıkları işyerine karşı suistimal, hile, yolsuzluk gibi olumsuz davranışlarda buldukları bilinmektedir. Bu tip olumsuz davranışlar işletmelere maddi zararlar verdiği gibi müşterilerinin güveninin kaybolmasına, piyasadaki ticari itibar veya ünlerinin de olumsuz etkilenmesine yol açabilir.

Adli müşavirlerin hile, yolsuzluk ve suistimallerin ortaya çıkarılmasında işlevleri büyük olacaktır. Çünkü araştırma metodolojileri, kanıt toplama teknikleri ve sistemin veya olayın tüm bileşenlerinin en ince ayrıntısına kadar ortaya konulması ile

hile, yolsuzluk veya suistimal yapan kişi veya kişilerin adaletin önüne çıkartılarak hakettikleri cezaların alınmasını sağlayacaktır.

Adli müşavirlerin hile, suistimal ve yolsuzluk araştırmacılığı yaptıkları zamanlarda dikkat etmeleri gereken temel unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Adli Müşavir standartlarını ve çalışma metodolojisini kendisi belirlemelidir. Yönetimin veya ortakların niyetini, beklentilerini belirlemeli ve çalışanların uymak zorunda oldukları işletme prosedür ve uygulamalarını incelemelidir. Ayrıca, sadece işletme içerisinde inceleme yapmakla yetinmeyip tedarikçilerle, taşeronlarla şirket ile gerçekleştirdikleri işlere ait olarak araştırmalar yapmalıdır.

Adli Müşavirler hile olasılıklarının nerelerde olabileceğini tahmin etmeli ve işletmenin iç kontrol sisteminin zayıf yönlerini hemen bulabilmelidir. İşletmede uygulanabilecek hileli davranış tiplerini belirleyerek üretim, muhasebe, satın alma veya pazarlama gibi işletme bölümleriyle ilişkilendirebilmelidir,

Adli Müşavirler ellerinde herhangi bir endişe, söylenti ve iddiayı destekleyecek bir kesin delil olmadan kimseyi suçlamamalıdır. Çünkü aksi ispatlanana kadar herkes masumdur.

Adli Müşavirler, zanlı olarak tespit ettikleri kişi ile ilgili olarak yaptıkları görüşme veya sorgulamalarda kişinin ruh halini, psikolojik yapısını da dikkate almak zorundadır. Bazen uygun psikolojik ortam yaratıldığında kişiler vicdan azabına dayanamayıp suçlarını itiraf edebilmektedirler.

Adli Müşavirler hile, suistimal veya yolsuzluk araştırmaları esnasında çok iyi planlanmış olaylarla da karşılaşabilirler. Hatta bazen işlenen suç ancak çok ileri teknoloji veya bilgisayar bilgisi ile tespit edilebilir. Bu tip durumlarda uzman desteği almaları da gerekebilir.

Adli Müşavirler hile, yolsuzluk veya suistimal gibi olayları ortaya çıkardıklarında işletme yönetimlerine bir daha benzer olayların yaşanmaması için almaları gereken tedbirleri gösteren önerilerde de bulunurlar.

Adli Müşavirler hile, yolsuzluk veya suistimal uygulamalarını tespit ettiklerinde işletmenin uğramış olduğu maddi kayıpları, olayı gerçekleştiren kişi veya kişilere çıkarılacak zimmet miktarını da yani olayın maddi boyutunu da hesaplarlar.

5.SONUÇ

Ülkemizde yeni tanınan ancak Amerika, Kanada ve Avrupa Birliği ülkelerinin çoğunluğunda uygulanan adli muhasebe kavramının ve adli müşavirlik mesleğinin bilirkişilik müessesinden kaynaklanan sorunlara bir dereceye kadar çözüm bulabileceği ve yargılama süreçlerini hızlandıracağı düşünülmektedir. Konuyla ilgili bilimsel çalışmaların makale, kitap gibi yayınların artması beklenmektedir.

6. YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKTAŞ, Hüseyin ve Gökhan KULOĞLU (2008), “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:8, Sayı:25, Mayıs.
- ALTUĞ, Osman (1999), “*Muhasebe Hukuk İlişkileri*” Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- BOZKURT, Nejat (2000a) Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri, *Muhasebe Finansman Dergisi*, Yıl: 9, Sayı: 12, Nisan.
- BOZKURT, Nejat (2000b), “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, Sayı:94, Ekim .
- BOZKURT, Nejat (2000c),, “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8, Sayı:92, Ağustos.
- ÇATIKKAŞ, Özgür ve Ercan ÇALIŞ (2007), İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi İçin Hile Belirtileri, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı 2.
- GÜLAÇTI, Mete (2005), “*Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi*”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul .
- KARAYALÇIN, Yaşar, 1988 “*Muhasebe Hukuku*”, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Hukuk Fakültesi, 2. Baskı, Cebeci Ankara, 1988, s. 10
- ÖZKOL, Ahmet, E. (2005) “ Bilirkişilik ve Adli Muhasebe”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:7, Sayı:3, Eylül, sayfa 69-80.
- PAZARÇEVİREN, Selim Yüksel, (2005) “Adli Muhasebecilik Mesleği” Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, 2005, s. 1-19
- SÜER, Ayça Zeynep (2004), “*Muhasebe Mesleğinde Enron Vak ‘ası ve Getirdikleri*”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, ISMMMO Yayınları, Eylül-2004, İstanbul.
- TERZI, Cihan. “ABD’de Denetçinin Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası*, Aralık 1995, Sayı: 172, s:73- 74.
- YAZICI, Mehmet (1986), “ Muhasebe ve Vergi Denetimi”, *Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:3, S: 287- 310.
- YILANCI, Münevver (2003), “Denetim Komitesinin İç Denetimin Etkililiğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:8, Sayfa:23-33, Ocak.
- ZEYTİN, Mustafa (2007), “*Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.