

# 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU PERSPEKTİFİNDE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNE BAKIŞ



**Ahmet KURT**  
Öğr. Gör., Çanakkale 18 Mart Üniversitesi  
Biga Meslek Yüksekokulu  
ahmetkurt@comu.edu.tr

**İsmail ELAGÖZ**  
Yrd. Doç. Dr., Çanakkale 18 Mart Üniversitesi  
Biga İ.İ.B.F, İşletme Bölümü  
ismailelagoz@comu.edu.tr

*Geliş Tarihi: 04.02.2015*  
*Kabul Tarihi: 26.05.2015*

## ÖZ

Teknolojideki hızlı gelişmeler, küreselleşmenin etkisi ve işletme faaliyetlerinin karmaşıklığı, işlenen suçları ve yapılan hilelerin niteliğini değiştirmiş, profesyonelce işlenen bu suçları geleneksel yöntemlerle tespit etmek imkânsız hale gelmiştir. Son yıllarda ortaya çıkan bu suç ve hileler karşısında yeni yöntem ve tekniklerin geliştirilmesine yönelik çalışmalar başlatılmıştır. Yürütülen bu çalışmalar başta ABD olmak üzere gelişmiş birçok ülkede “forensic accounting” olarak adlandırılan ve Türkçe’de “adli muhasebe” olarak karşılığını bulan yeni bir alanın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Son yıllarda, dünyada sıkça uygulanan adli muhasebe, adli sorunlarda, muhasebeden, denetimden ve araştırma yeteneklerinden faydalanmayı ifade eder. Adli muhasebeci, hem davalara destek verme, hem de işletmelerde yapılan hilelerin belirlenmesi açısından ilgili kişi ve kurumlara hizmetler sunmaktadır. Bu çalışmada amaç; hata ve hile kavramları hakkında genel bilgiler vererek adli muhasebecilik mesleğini tanıtmak ve 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile adli muhasebecilik mesleği arasındaki ilişkiyi incelemektir. Yukarıda açıklanan amaç doğrultusunda bu çalışmada; hata-hile kavramlarının üzerinde durulmuş, adli muhasebe kavramına yönelik açıklamalar yapılarak adli muhasebecilik mesleği ile ilgili bilgiler verilmiştir. Ayrıca 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen yeniliklerden bahsedilerek ilgili kanundaki adli muhasebeyi ilgilendiren, görev tanımı sebebiyle adli muhasebeci gibi görev yapabilen özel denetçi ve bağımsız denetçilere değinilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Hata, Hile, Adli Muhasebe, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

## OVERVIEW OF FORENSIC ACCOUNTING PROFESSION FROM THE PERSPECTIVE OF THE TURKISH COMMERCIAL CODE NO. 6102

### ABSTRACT

Rapid developments in technology, the impact of globalization and the complexity of business administration, has changed the nature of the crimes which are emerged professionally, it has become impossible to detect by conventional methods. Researches have initiated new studies intended for developing new methods and techniques against new crimes and frauds that have emerged in recent years. These studies aided the emergence of a new subdiscipline called "forensic accounting" in the USA first and many Western countries as well. Forensic accounting which is frequently applied in the world involves benefitting from accounting, auditing and research in forensic issues. Forensic accountant has been helpful in the viewpoint of people and institutions in the fields of fraud examination in companies support consulting. The aim of this study is to give general information about fraud and error, to introduce forensic accounting and analyzing relations between forensic accounting and New Turkish Commercial Code No. 6102 which the effective date is on July 1, 2012. In line with general purpose, in this study; we have focused concepts of fraud and error, we have made descriptions for forensic accounting and have studied scope and development of forensic accounting. Furthermore we have referred the innovations which introduced by the Turkish Commercial Code No. 6102 and we have mentioned the special auditor and the independent auditor which is can function such as forensic accountants.

**Keywords:** Error, Fraud, Forensic Accounting, Turkish Commercial Code No. 6102

### GİRİŞ

İşletmelerde çeşitli kişi ve kurumlar tarafından yapılan muhasebe hilelerinin ve bunların neden olduğu ekonomik kaybın büyük boyutlara ulaşması, ticari ve ekonomik anlaşmazlıklar ve mali tablo kullanıcılarını yanıltmaya yönelik uygulamaların artması; muhasebenin kapsamını genişleterek, "adli muhasebe" olarak anılan mesleğin doğmasına yol açmıştır.

Çoğu gelişmiş ülkede yaygın uygulama alanı bulan adli muhasebecilik; adli sorunlarda, muhasebeden, denetimden ve araştırma yeteneklerinden faydalanmayı ifade eder. Son yıllarda Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere gelişmiş birçok ülkede muhasebe ve denetim alanında yeni denilebilecek bir meslek gelişmeye başlamıştır. Orijinal ismi ile "forensic accounting" olarak anılan bu meslek ve Türkçe'de "adli muhasebecilik" şeklinde tanımlanmıştır.

6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu, uluslararası kabul gören muhasebe, mali raporlama, iç ve dış denetim ilkelerini, toplumun her kesiminin beklentilerini karşılamada eksik ve yetersiz kalmıştır. Bu eksiklikleri gidermek amacıyla denetime önem veren kurumsal yönetim ilkelerine odaklı 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiş ve bir bakıma adli muhasebe mesleğine bir yön verilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmada; “Türkiye’de yeni oluşan bu kavram, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu içerisinde ne kadar kendisine yer bulabilmiştir?”, “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu içerisindeki hangi hüküm veya uygulamalar adli muhasebecilik uygulamaları ile benzeşmektedir?” soruları çalışmanın ana problemi olarak belirlenmiştir.

Sadece literatür araştırması üzerine kurgulanmış bu çalışmanın soruları ise şu şekilde sıralanmaktadır;

- Hata ve hile kavramları nelerdir?
- Adli muhasebe ve adli muhasebeci kavramları ne ifade etmektedir?
- Adli muhasebenin kapsadığı ya da ilgilendiği konular nelerdir?
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirketleri ilgilendiren başlıca yenilikler nelerdir?
- Yeni Türk Ticaret Kanunu içerisinde, adli muhasebecilikle ilgili olabilecek düzenlemeler nelerdir?
- Türkiye’de adli muhasebeciliği geliştirmek adına ne tür çalışmalar düzenlenmektedir?

Belirtilen ana problem ve sorular bağlamında adli muhasebecilik kavramının rahatlıkla işlenebileceği ve Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ilişkili ana hat planı hazırlanmasında rahatlık sağlayacağı düşüncesi ile hazırlanan bu çalışmanın amacı; hata ve hile kavramlarını da özümseyip adli muhasebecilik mesleğini tanıtmak, mesleğin kapsamı ve özellikleri hakkında bilgi vererek, bu mesleği Yeni Türk Ticaret Kanunu perspektifinde incelemektir.

‘6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış’ adlı çalışma üç ana bölümde incelenmiştir.

Birinci bölümde; hata ve hile kavramlarına genel olarak değinilmiş, ikinci bölümde; dava konusu haline gelen hile ve finansal suçları inceleyen, hileleri ve suçları tespit etmeye yönelik araştırmalar yapan, elde edilen bilgi ve kanıtları

mahkemelere sunan adli muhasebecilik mesleği ile ilgili detaylı bilgilere yer vererek bu bilgiler ışığında Türkiye’de mesleğin durumu irdelenmiştir. Üçüncü bölümde, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun çıkarılma sebeplerinden, getirdiği başlıca yeniliklerden, bu kanun ile yeni yürürlüğe giren ve adli muhasebeci gibi hile, yolsuzlukların soruşturulması faaliyetinde bulunabilecek, “özel denetçi” ve “bağımsız denetçi” kavramlarından söz edilmiştir. Sonuç başlığı altında ise Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğini geliştirmeye yönelik önerilere ve çalışmanın konusu ile ilgili değerlendirmelere yer verilmiştir.

## 1. HATA VE HİLE KAVRAMI

Küreselleşmenin etkisiyle sermaye piyasalarının gelişmesi, işletme sahipliği ve yöneticiliğinin birbirinden ayrılması, uluslararası çalışan işletme sayısındaki artış ve buldukları alanların genişlemesi, muhasebe işlemlerinin karmaşıklaşması, ilgi gruplarının sayısının ve bilgi gereksiniminin artması ve kamuyu bilgilendirmenin öneminin artması muhasebe ve denetim mesleğini etkileyen gelişmeler olarak görülmektedir (Sayar, 2005: 2).

Gerek Türkiye’de, gerekse dünyada son yıllarda gerçekleşen şirket skandalları, şirketleri kurumsal yönetim, şirketlerde muhasebe denetiminin önemi ve denetçinin sorumluluğu gibi konularda önlem almaya itmiştir. Çünkü ülkeler arasında sınırların kalktığı, globalleşen dünyada, şirketlerin ekonomik durumları yalnızca buldukları ülkeleri değil dünyadaki birçok şirketi de etkilemektedir (Erol, 2008: 229). Bu yüzden muhasebede yapılan hileler sadece şirket sahiplerine ve yatırımcılara değil, şirket çalışanları, kredi kurumları, devlet ve denetim firmaları gibi pek çok kesime de zarar vermektedir. Muhasebede karşı karşıya kalınan hileler işletmedeki kaynaklara ve varlıklara ciddi şekilde zarar vermektedir. Bu zararın ortadan kaldırılması amacıyla hilelerin ortaya çıkarılıp, önlenmesi işletme yönetiminin en temel sorumluluklarının başında gelir.

### 1.1. Hata Kavramı

İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanlış anlamlarına gelen (TDK, 2014) hata; dikkatsizlik, unutkanlık, gözden kaçırma gibi insanca nedenlerden kaynaklanmaktadır ve kasıt bulunmaması hatanın en temel ayırt edici özelliğidir (Çubukçu, 2009: 115).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) tebliğ ettiği Seri: XI No: 25'de hata; cari dönemde farkına varılan, geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin mali tabloların hazırlanması ve açıklanması esnasında mevcut ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilginin mali tablolar dışında bırakılması veya diğer raporlama yanlışlıkları olarak açıklanmaktadır (SPK Seri: XI No: 25).

Amerikan Adalet Dairesi (U.S. Department Of Justice) ise hatayı; o an elinizde olan gerçekleri yanlış yorumlamak suretiyle yanlış bir saptamada bulunma şeklinde tanımlamıştır (Golden ve Pilkington, 2006: 543).

Muhasebede hata ise, kaydedilmesi gereken bir ekonomik olay, tutar ya da bir açıklamanın finansal tablolara yanlış girilmesi ya da hiç işlenmemesi sonucunda meydana gelmektedir.

Muhasebe hataları, bilgisizlik, unutkanlık ve dikkatsizlik gibi nedenlere dayanır. Fakat muhasebedeki bu hataların belli bir amaçla bilerek yapıldığı durumlarda bu hata artık kasti bir hata olur ve muhasebe hilesi sayılır. Kasıt, kişiye göre değişen bir unsur olup kanıtlanması zor olduğu için kastın varlığı kanıtlanamıyorsa, bu yanlışlık muhasebe hatası olarak değerlendirilir (Akyel, 2009: 21). Genelde muhasebe hataları, kast unsuru taşımayan hatalar olarak açıklanmakta ve şu gibi sebeplerle ortaya çıkmaktadır (Irmak v.d., 2002: 32):

- Gerekli dikkat ve özenin gösterilmemesi,
- İhmal,
- Bilgi ve deneyim eksikliği,
- Yasal hükümlerin yeterince anlaşılabilmesi,
- Plansız ve programsız çalışma

### 1.3. Hile Kavramı

Sözlükte; "birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, entrika" olarak tanımlanan (TDK, 2014), İngilizce'de "fraud" olarak bilinen ve Türkçe'ye hile olarak çevrilen bu kavram; işletmecilik literatürü içerisinde bütün bunların temelinde karşı tarafı aldatma ve yanlış bilgilendirme amacı yattığından dolayı hile sözcüğü benimsenerek kullanılmaya başlanmıştır (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 147). Bu bağlamda hile, kasıtlı olarak bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını uygun olmayan bir biçimde kullanma veya ele geçirerek haksız kazanç sağlanması durumudur (Bozkurt, 2009: 60). Bir başka tanıma göre ise hile; sahtekârlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi durumlardır ve kasıtlı

biçimde yapılan işlemlerdir. Ayrıca işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasten çalınması, suiistimal edilmesi, yanlış yönlendirilmesi veya çalışanların kendilerine yarar sağlamaya çalışması biçiminde görülmektedir (Çubukçu, 2009:116).

Muhasebede hile ise işletmeye ait kayıt, belge ve hesapların belli bir çıkar sağlamak ve başkalarını yanıltmak amacıyla gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi şeklinde meydana gelmektedir. Bilinçli biçimde yapılan bu hileler daha çok belgeler üzerinde gerçekleştirilmektedir (Selek ve Arıkan, 2004: 21). Çatıkkaş ve Çalış (2007: 188)'a göre muhasebe hataları bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanırken; muhasebe hileleri, bilinçli olarak yapılmaktadır.

Muhasebe hilesi yapmanın çok çeşitli amaçları olabilir. Bu amaçlara şu tip örnekler verilebilir (Gürsoy, 2009: 2):

- Zimmetlerin gizlenmesi,
- Ortakların birbirlerini yanıltma istekleri,
- Daha az kâr dağıtma isteği,
- Yolsuzlukların gizlenmesi,
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği,
- Vergi kaçırma düşüncesi.

## 2. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNE GENEL BAKIŞ

Artan rekabet ve gelişen teknolojiye paralel olarak gün geçtikçe karmaşık hale gelen hata, hile ve yolsuzluklar, denetim mesleğini de kurumsallaşma ve uzmanlaşma sürecine sokarak değiştirmiştir. Ticari hayatın her alanında kendisini gösteren bu değişimler ABD başta olmak üzere çoğu gelişmiş ülkede adli muhasebecilik mesleğinin doğmasına sebep olmuştur.

Adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bilimleri arasında bir köprü kurarak daha çok işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukların açığa çıkarılması, önlenmesi ve caydırılması hususunda etkin bir rol üstlenmektedir. Dolayısıyla adli muhasebecilik mesleği işletmelere hile ve yolsuzlukların tespiti ve önlenmesi hususunda çeşitli hizmetler sağlamaktadır. Ayrıca günümüzde bu mesleğe duyulan ihtiyaç da giderek artmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde günümüzde önemi gittikçe artan adli muhasebe alanı ve bu mesleğin kavramsal çerçevesi ile ilgili detaylı bilgilere yer verilerek Türkiye'de mesleğin mevcut durumu irdelenmiştir.

## 2.1. Adli Muhasebe Kavramı

“Adli” kelimesini, “mahkemede ya da kamuda tartışmalara konu olarak meydana gelen, bu tartışmalarla ilişkili olan veya buralarda kullanılan” şeklinde tanımlamak mümkündür.

Muhasebe ise işletmenin faaliyet süreci içerisinde türlü fonksiyonların yerine getirilmesinde alınan kararların uygulanması ile varlıklarda ve varlıkların kaynaklarında oluşan parasal değişimleri saptayan ve bunları yeni kararlar alınmasında tekrar kullanılabilir bilgiler haline getirilmesini sağlayan bir bilimdir (Cemalçılar ve Erdoğan, 1997: 8).

Dolayısıyla, adli ve muhasebe kavramlarının bir araya getirilerek kullanıldığı adli muhasebede; adli kavramı konunun hukuk boyutuna, muhasebe kavramı ise ticari faaliyetler sonucunda ortaya çıkan hesap işlerine işaret etmektedir. Bu bağlamda adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin ticari faaliyetler sonucu ortaya çıkan hesap işleri konusunda bir arada çalışmasını, karar verme noktasında bir kesişim noktasını ifade etmektedir (Karacan, 2012: 107). Yani adli muhasebe için; bir araştırma kapsamında muhasebe, denetim ve hukuki kavram, ilke ve tekniklerin yasal, finansal ve sosyal problemlerin çözümünde kullanılmasıyla ilgilenen bir hizmet türü demek doğru olacaktır (Erol, 2008: 233).

Adli muhasebe terimini ilk defa 1824 yılında İskoçyalı James Mc.Clelland adlı bir muhasebeci kendi tanıtım reklamında kullanmıştır. James Mc.Clelland reklamda kendisini mahkemelerde ve tahkim işlerinde uzman tanık olarak tanıtmıştır (Ramaswamy, 2007: 32). Ancak günümüzde kullanılan anlamıyla adli muhasebe, 1946 yılında Maurice E.Peloubet tarafından muhasebe literatürüne kazandırılmıştır. Adli muhasebe terimi ilk başlarda sadece yasal davalarla ilgili işlemler için kullanırken, zamanla bunun dışındaki işlemler (finansal tabloların hazırlanması ve denetimi gibi) için de kullanılmaya başlanmıştır (Kaya, 2005: 51).

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 çözme, dolandırıcılık soruşturması, zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşımdır (Stevenson, 2004: 460).

Ayrıca adli muhasebe kavramı Türkiye için yeni bir kavramdır ve esas kaynağını ABD’deki uygulamalardan almaktadır. Yeni bir

kavram olduğu için de adli muhasebe hakkında tüm dünyada geçerli standart kabul edilebilecek bir tanım yapılamamaktadır. En geniş ifadeyle adli muhasebe mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili ihtilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalı olarak ifade edilebilir (Gülten, 2010: 312).

Adli muhasebe hakkında yapılan tüm bu tanımların da ortaya koyduğu gibi adli muhasebe gelişmeye oldukça açık bir bilimdir ve gelecekte hizmet sunduğu kesimin genişleyeceğine kesin gözü ile bakılmaktadır.

## 2.2. Adli Muhasebecilik Kavramı

1980'li yıllardan itibaren ABD başta olmak üzere batı ülkelerinde muhasebe ve denetim alanında yeni denilebilecek bir meslek görülmeye başlanmıştır. Bu meslek, orijinal ismi ile "Forensic Accounting" olarak anılmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 2). Gelişen dünya koşulları ile yolsuzlukların artması adli muhasebecilik mesleğinin önemini ön plana çıkarmıştır (Erol, 2008: 233).

Adli muhasebecilik mesleğini icra eden adli muhasebeci, adli makamlara iletilmiş ve hakkında soruşturma başlatılmış ekonomik davalara uzman kişi olarak destek veren kişi olarak tanımlanabilir (Atmaca ve Terzi, 2012: 27). Dolayısıyla adli muhasebeciler, adli sorunlarda; dava mahkemeye gitmeden veya dava sürecinde, tartışmanın çözüme kavuşabilmesi için gerekli esasları sağlayan kişilerdir (Pazarçeviren, 2005: 2).

Adli müşavirlik olarak da adlandırılan adli muhasebecilik mesleği temelde aşağıdaki konularla ilgilenir (Pazarçeviren 2005: 2):

- Finansal kanıtların analizini yapmak yani sayısal verileri incelemek,
- Finansal kanıtların sunumuna ve analizine yardım edecek şekilde yazılımlar geliştirmek,
- Bulguların, dokümanlar veya vesikalar halinde incelenmesi, raporlanması,
- Duruşmada delilleri desteklemek için görsel vesikalar sunmak ve uzman şahit olup mahkemede tanıklık ederek, kanuni işlemlere destek sağlamak.



### 2.3. Adli Muhasebecilik Mesleğini Gerektiren Nedenler

Günümüzde şirketler arası rekabetin oldukça fazla olması, işletmeleri maddi sorunlarla baş başa bırakmış, yaşanan şiddetli ekonomik baskılar nedeniyle çoğu işletme iflasla karşı karşıya kalmış, dolayısıyla çalışanların iş güvencelerinin kalmaması hile ve yolsuzluk riskini gün geçtikçe arttırmıştır (Owojori ve Asaolu, 2009: 183). Oluşan sorunlara çözüm üretme adına adli olaylarda mahkeme heyeti, avukat gibi yetkili mercilere olaylar hakkında gerekli bilgilere vererek sorunların çözümünde destek olacak uzman kişilere ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacın karşılanması için başta ABD olmak üzere birçok ülkede muhasebe ve denetim alanında Türkçe literatürde karşılığını "adli muhasebe mesleği-adli muhasebecilik" olarak bulan yeni bir meslek dalı oluşmuştur.

Muhasebe, denetleme ve inceleme becerilerinin birleştiği bir meslek dalı haline gelen adli muhasebeciliğin gündeme gelmesine ve giderek bir uzmanlık alanı haline dönüşmesine etki eden faktörlerden en belirginleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2000: 56-57).

- Kürselleşmeye paralel ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması
- Birey ve kurumların mahkemeye başvurma oranlarının artması
- Bireyler, kurumlar ve devlet arasındaki ilişkilerde sorunların artması
- Gelişen teknolojiyle birlikte hile ve yolsuzlukları önlemenin zorlaşması
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıklarının yaşanması

Özetle; adli muhasebecilik mesleğini ortaya çıkartan en belirgin faktörler; işletmelerde meydana gelen yolsuzluklardaki artış, yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve önlenmesi amacıyla mahkemelerde uzman desteğine duyulan ihtiyaçlardır. Buna ek olarak işletmeler arası artan rekabet ile maliyetleri azaltma adına denetime ayrılan payın düşmesi ve işletmelerde oluşan denetim yetersizliği adli muhasebenin ortaya çıkmasını hızlandıran etmenlerdendir (Owojori ve Asaolu, 2009: 184).

### 2.4. Adli Muhasebenin Faaliyet Konuları

Adli muhasebe araştırmacılığı konusu başta ABD olmak üzere tüm dünyada hızla gelişmektedir. Ticari hayatta karşılaşılan

sorunlar gittikçe büyüyüp daha da karmaşık hale gelmesine rağmen hile ve yolsuzlukları önleme adına eldeki imkânlar da hızla artmaktadır. (Golden ve Pilkington, 2006: 546).

Adli muhasebe hakkında yapılan tanımlamalardan anlaşılacağı üzere, adli muhasebe yalnızca mahkemelerdeki olaylarla ilgilenen bir meslek olmayıp işletmelerdeki hile ve yolsuzlukların tespiti ve çözümünüyle yakından ilgilenen bir muhasebe uzmanlığıdır.

Curtis (2008: 535)'e göre adli muhasebeciler, hukuki sistemin önemli bir parçasıdır. Adli makamlara; boşanma davalarında malların net değerlerinin belirlenmesi, iflas durumlarında varlık değerlemeleri, mali tablo analizleri, hile denetimi ve mali belgelerin analizi yoluyla katkıda bulunmaktadır. Adli muhasebecilerin en çok görüşüne ve yardımına başvurulduğu alan, hilenin araştırılması ve soruşturulmasıdır.

Adli muhasebe farklı birçok sektörde ve geniş bir alanda kullanılmaktadır. Adli muhasebecilerin hizmet alanına girebilecek faaliyet konularından bazıları şu şekilde sıralanabilir (Pazarçeviren, 2005: 11-12):

- Ortaklık veya hissedar davaları,
- Şahsi yaralanma iddiaları / motorlu taşıt kazaları,
- İşin durması / sigortadan istenebilecek diğer tazminat talepleri,
- Yönetim / çalışan hile soruşturmaları,
- Boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklar,
- İşletmenin mali kayıplarına ilişkin davalar,
- İş ihmalleri,
- Uzlaşma / Tahkim.

## 2.5. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Kapsamı

Ticari işlemlerin günümüzde giderek karmaşıklaşması, birey ve kurumlar arasındaki ilişkilerde sorunlar yaşanması, çalışan hilelerindeki artış ve bu hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında yaşanan zorluklar, adli olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duyulması gibi nedenlerden dolayı adli olaylarda gerek mahkeme gerekse avukatların sorunların çözümünde uzman bilirkişi desteğine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu da adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Fakat adli muhasebecilik sadece uzman bilirkişilikle sınırlı olmayıp hileli

işlemlerin araştırılması ve dava destek konularını da içermektedir (Atmaca ve Terzi, 2012: 32).

Dolayısıyla adli muhasebeciler aşağıda belirtilen üç farklı faaliyet alanında çalışmaktadırlar. Adli muhasebecilik hizmetinin uygulama kapsamını da oluşturan bu alanlar şunlardır (Elitaş, 2012: 158):

- Dava Destek Danışmanlığı (Hukuki Destek),
- Uzman Şahitlik (Bilirkişi Tanıklığı),
- Hile Denetçiliği / Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek),

Adli muhasebeciler mahkemelerde ilgili avukata yardımcı olmak amacıyla dava desteği, mahkeme heyetine fikirlerinin şekillenmesine yardımcı olmak için uzman tanıklık, işletme içi sahip, ortak ve yöneticileri ile üçüncü kişilerden gelebilecek hile ile ilgili taleplerin değerlendirilmesi aşamasında hile araştırıcılığı yapar (Akyel, 2009: 139).

## 2.6. Türkiye’de Adli Muhasebecilik Mesleğinin Durumu

Tüm gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, Türkiye’de de iş hayatında ve toplumun çeşitli kesimlerinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan çok çeşitli suçlar, adli muhasebecilik mesleğine olan ihtiyacı gün geçtikçe arttırmış, zararları en aza indirmek adeta bir zorunluluk haline gelmiştir (Karacan, 2012: 126).

Türkiye’de mesleğin gelişmesi için yapılan çalışmalar Avrupa’daki kadar hızlı olmamakla birlikte sürmekte, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası’nın (İSMMMO) düzenlediği seminer ve kurs programlarının, diğer çeşitli meslek kuruluşları ve üniversiteler tarafından düzenlenen seminer ve çalışmaların olduğu göze çarpmaktadır (Karacan, 2012: 124).

Türkiye’de de mesleğin gelişimi için adli muhasebe uzmanlığına yönelik yeni bir sertifika programı yürütülmektedir. 2009 yılının Ekim ayından beri İSMMMO ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından İSMMMO Akademi çatısı altında sertifika programı başlatılmıştır. İSMMMO Akademi tarafından sunulan sertifika programına 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na (3568 Sayılı Meslek Kanunu) göre ruhsat almış olan tüm meslek mensupları katılabilmektedir. Sertifika alacak meslek

mensupları, araştırmacı muhasebeci, hile denetçisi veya incelemecisi olarak çalışarak birçok alanda hizmet verecektir.

Türkiye’de adli muhasebecilik mesleği için henüz kurumsal bir yapı ve yasal bir düzenleme mevcut olmadığı için “İSMMMO Akademi Adli Muhasebe Uzmanlığı Sertifika Programı”na sertifika alacak olan meslek mensuplarının Türkiye’deki birtakım alt yapı ve hukuki eksiklikleri göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Maliye Bakanlığı’nın yeniden düzenleyeceği adli muhasebe uzmanlığına yönelik mesleki standartları ve eğitim standartları, İSMMMO Akademi Adli Muhasebe Uzmanlığı Sertifika Programından mezun olabilecek meslek mensuplarının sahip oldukları sertifikalar ile belirlenen görev tanımlarına uygun mesleklerini yürütebileceklerdir.

Türkiye’deki adli muhasebecilik eğitiminin başarılı olabilmesi için her şeyden önce bu adli muhasebecilik mesleği ile ilgilenen bireylerin 3568 Sayılı Meslek Yasası’na göre mali müşavir olması veya olma hakkını kazanması gerekmektedir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 63).

Bu sebeple Türkiye’de muhasebecilik ve denetçilik mesleklerine yön veren en önemli düzenleme olan 3568 Sayılı Meslek Kanunu ile birtakım faaliyet konuları çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) için bağımsız danışmanlık, bilirkişilik ve tahkim konularında yetki vermektedir. Bu açıdan mevcut SMMM ve YMM’lerin yasadan almış oldukları yetkiye dayanarak, mali konularda danışmanlık hizmeti, bilirkişilik ve tahkim gibi konularda sınırlı bir adli muhasebecilik hizmeti sunabileceklerini göstermektedir. Dolayısıyla Türkiye’de “Adli Müşavirlik” olarak tanımlanabilecek adli muhasebe mesleğinin icrasının mevcut yasal düzenlemeler oluşturulmadığından mümkün olamayacağı ifade edilmelidir (Örneğin; adli müşavirlik mesleğinin belge ve sertifikasyonu ile mesleğin kanuni alt yapısının henüz olmaması). Hatta mevcut yasal düzenlemelerin ilgili maddeleri belirtilerek ancak iyimser bir yorumla ve sınırlı “Adli Müşavirlik” hizmeti sunulabileceği üzerinde durulmalıdır (Elitaş, 2012: 160-161). Kısacası Türkiye’de adli muhasebecilik mesleği için henüz kurumsal bir yapı ve yasal bir düzenleme mevcut değildir.

Türkiye’de son yıllarda görülmeye başlayan adli muhasebecilik mesleğine dair yasal bir düzenleme ve kurumsal bir yapı, yukarıda da belirtildiği üzere mevcut değildir. Fakat hile ve yolsuzlukların sayısının artış göstermesiyle birlikte adli muhasebe mesleği akademisyenlerin de dikkatini çekmiş ve Türkiye’de bu

mesleğe yönelik çalışmalar hızla artmıştır (Atmaca ve Terzi, 2012: 36-37):

Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’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 girdiği 01 Temmuz 2012 tarihinden itibaren Türkiye’de uygulanmaya başlanan;

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS),
- Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS),
- Uluslararası Denetim Standartları (UDS),
- Basel 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 ilerlemesi için çok önemli olacaktır (Karacan, 2012: 125).

01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK) ile adli muhasebeciliğin önünün açılmasına imkân sağlayacak düzenlemeler yapılmış ve denetim üzerine kurulmuş bu kanun, bütünüyle muhasebe, müşavirlik ve denetim mesleğini ön plana çıkarmıştır.

Yeni TTK incelendiğinde, adli muhasebe değişik maddelere dağılmış şekilde kısmen yer almakta, öngörülen denetim türlerinin ve denetimlerin uygulanma alanlarının adli muhasebe ile benzerlik gösterdiği görülmektedir.

### 3. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU

6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu (Eski TTK) 29.6.1956 tarihinde kabul edilip, 01.01.1957 tarihinde yürürlüğe girmişti. Bu kanun, hazırlandığı ve kabul edildiği dönemde ticari ilişkilerin düzenlenmesi açısından yeterliydi. Zamanla globalleşmenin artması, teknolojide yaşanan hızlı değişim, yabancı yatırımcıların Türkiye’ye yatırım yapmak istemeleri gibi önemli gelişmeler günümüz koşullarına uygun bir ticaret kanunu yapılması ihtiyacını doğurmuştur. Özellikle Türkiye’nin Avrupa Birliği (AB) üyeliğine aday olması, mevcut Türk Ticaret Kanunu’nun değiştirilmesini ve Yeni Türk Ticaret Kanunu hazırlanmasını gerekli kılmıştır (Şengür, 2011: 98).

Bu amaçla kurulan hazırlık komisyonunun çalışmaları sonucunda Türk Ticaret Kanunu Tasarısı 13.01.2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından kabul edilmiş ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak 14.02.2011 tarihli ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanun maddelerinin önemli bir bölümü, bazı istisnai düzenlemeler dışında 1 Temmuz 2012’de yürürlüğe girmiştir (İstanbul Ticaret Odası, 2012: 9).

### **3.1. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Getirdiği Başlıca Yenilikler**

Yeni TTK, ticari hayatı adeta yeniden inşa edecek birçok yeniliği beraberinde getirmektedir. Yeni TTK ile ticari hayata dair reform niteliğindeki önemli değişiklikler özellikle ticari defterler, ticari belgeler, internet sitesi, şirketlerin kuruluşu, şirkete borçlanma yasağı, denetim, yönetim kurulu üyelerinin nitelikleri ve sayısı, yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarının yapılması, şirketlerin birleşmesi, bölünmesi ve tür değiştirmesi konularında yoğunlaşmaktadır. Ticari şirketler adına önemli yenikler taşıyan bu kanunun esas amacının şirketleri güçlendirmek ve uluslar arası standartlara yükseltmek olduğu ortadadır.

Yeni TTK, içeriğinin yanında sistematik açıdan da yenilikler göstermektedir. Eski TTK 5 kitaptan oluşmaktaydı. Bunlar; Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak, Deniz Ticareti ve Sigorta Hukuku’dur. 6102 Sayılı, başlangıç ve son hükümler ile 6 ana kitap ve 1535 maddeden oluşan Yeni TTK ile kitap sayısı 5’ten 6’ya çıkarılarak “Taşıma İşleri” bağımsız bir kitaba alınmıştır. Bu kitaplar AB ile tam üyelik müzakerelerinin yürütülmesi için Avrupa müktesebatı denilen hukuka uygunluk amacıyla düzenlenmişlerdir (Tekinalp, 2011: 19).

Yeni TTK’da yer alan kitaplara genel bir bakış açısıyla bakıldığında aşağıdaki bilgiler ortaya çıkmaktadır (Doğan, 2011: 9; Güçlü, 2011: 31-32) ;

- İlk kitap “Ticari İşletme” ile ilgilidir. Bu kitapta tacir, ticaret sicili, ticaret unvanı ve işletme adı, haksız rekabet, ticari defterler, cari hesap ve acentelik konuları ele alınmaktadır. Ticari İşletme Hukuku’nda; ticaret sicili düzenine ve ticari defterlere ilişkin değişiklikler getirilmiş, merkez kavram olarak belirtilen ticari işletme olgusuna somut bir tanım yapılmış ve ticari unvanın korunmasına dikkat edilmiştir.

- İkinci kitap “Ticaret Şirketleri” ile ilgilidir. Bu kitapta genel hükümler, kolektif şirket, komandit şirket, anonim şirket, sermayesi

paylara bölünmüş komandit şirket ve limited şirket konuları ele alınmaktadır.

- Üçüncü kitap “Kıymetli Evrak” ile ilgilidir. Bu kitapta genel hükümler, nama yazılı senetler, hamile yazılı senetler, kambiyo senetleri, kambiyo senetlerine benzeyen senetler ve diğer emre yazılı senetler, makbuz senedi ve varant konuları ele alınmaktadır.

- Dördüncü kitap “Taşıma İşleri” ile ilgilidir. Bu kitapta genel hükümler, eşya taşıma, taşınma eşyası taşıması, değişik tür araçlar ile taşıma, yolcu taşıma ve taşıma işleri komisyoncusu konuları ele alınmaktadır. Taşıma İşleri Hukuku’nda; taşıma bakımından uluslararası kurallar egemen kılınırken, çeşitli taşıma türleri için özel hükümler getirilmiş ve taşıma işleri yüklenicisine ilişkin kısım yenileştirilmiştir.

- Beşinci kitap “Deniz Ticareti” ile ilgilidir. Bu kitapta gemi, donatan ve donatma iştiraki, kaptan, deniz ticareti sözleşmeleri, deniz kazaları, gemi alacakları, sorumluluğun sınırlanması ve petrol kirliliğinin zararının tazmini ve cebri icraya ilişkin özel hükümler gibi konular ele alınmaktadır.

- Altıncı ve son kitap ise “Sigorta Hukuku” ile ilgilidir. Bu kitapta da genel hükümler ve sigorta türlerine ilişkin özel hüküm konuları ele alınmaktadır. Sigorta Hukuku’nda; sigorta sözleşmesine ilişkin normlar, sigorta endüstrisinin güçlendirilmesi ele alınmış, kara ve deniz rizikolarına karşı sigorta ayırımından doğan aykırılıklar ortadan kaldırılmıştır.

Yeni TTK’nın ilk kabul edildiği halinde yer alan; bağımsız denetimin kapsamı, sermaye şirketlerine getirilen internet sitesinin içeriği, ortakların şirkete borçlanma yasağı, kanunda öngörülen adli para ve hapis cezaları, yönetim kurulu üyelerinin en az 1/4’ünün yüksek öğrenim görmüş olma şartı gibi bazı maddeler kamuoyunda oldukça eleştirilmiştir. Bu eleştiriler sonucunda 50 maddeden oluşan “6335 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile birçok önemli madde değiştirilmiş, çeşitli maddelerin uygulanmasına yönelik tarihler ileri bir tarihe alınmıştır (Deloitte, 2012: 3).

### 3.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Şirketlerin Denetimi

Yeni TTK, özellikle anonim ve limited şirketlere getirdiği çarpıcı değişikliklerle şirketler hukukuna yeni bir boyut kazandırmıştır. Bu değişikliklerden belki de en esaslı olanı, bu şirketlerin denetim sisteminin yeniden yapılandırılmasıdır. Buna

göre; artık bağımsız dış denetim Bakanlar Kurulu kararı ile öngörülen şirketlerde zorunludur. Yeni TTK, bu şirketlerdeki iç denetim sistemiyle ilgili özel bir hüküm içermemektedir. Bu şirketlerin denetimini yapma yetkisi ve görevi, kanun tarafından bağımsız dış denetçiye tanınmıştır (Boztosun, 2012: 1).

Eski TTK'da zorunlu organ olan ve iç denetimi organize eden denetim kurulu/murakıplar kurulu, herhangi bir meslek bilgisi, eğitim ya da deneyim gerektirmediğinden, denetime etkisi olmadığı düşünüerek kaldırılmıştır (Köksal, 2009: 23). Eski TTK döneminde sermaye şirketlerinin bir organı olan murakıplık anlayışından vazgeçilerek bağımsız dış denetim sistemine geçilmiş, Yeni TTK ile getirilen ve denetçilere devredilemez yetkiler sunan bu yeni sistem ile hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın artırılması amaçlanmıştır (Ercan, 2011: 48-49). Ayrıca ilk kabul edildiği haliyle Yeni TTK'nın getirdiği sisteme göre bağımsız dış denetçi, özel denetçi ve işlem denetçisi olarak ayrıştırılan denetim müessesesi, 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile değiştirilmiş ve işlem denetçiliği tamamen kaldırılmıştır (Çelik ve Ünal, 2012: 45).

Yeni TTK ilk kabul edildiği haliyle tüm şirketleri bağımsız denetim kapsamına almıştı. Ancak daha sonra 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile bundan vazgeçilmiş ve bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bakanlar Kurulu da bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamını çok daraltmıştır. Oysa Yeni TTK ile tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulacağı varsayımı ile Eski TTK'da yer alan anonim şirketlerdeki denetim kurulları kaldırılmıştı. Daha sonra tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulmasından vazgeçilince bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin denetim kurulları da kaldırdığı için bu şirketlerde bir boşluk oluşmuştur. Bu konuyla ilgili yaşanan tartışmalar 11.04.2013 tarihli 28615 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren "Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" adlı torba yasa ile aşılmış oldu.

TBMM'de kabul edilen torba kanunla Yeni TTK'nın "Denetleme" başlıklı üçüncü bölümü değiştirilmiş ve bağımsız denetim zorunluluğu dışında tutulan anonim şirketlere de denetçi atama zorunluluğu getirilmiştir.

Bu kanuna göre denetimin kimler tarafından nasıl ve ne şekilde yapılacağı, yapılacak denetimin kapsamı, denetime yetkililer, sorumluluk boyutu vb. nasıl olacağı belirtilmemiş, bu mevzuların açıklanması kanunla ikincil mevzuata bırakılmıştır. İkincil mevzuat Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından



hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak bir yönetmelik ile belli olacaktır. Kanundaki maddelerin içeriğinden, yapılacak denetimdeki sorumluluğun bağımsız denetçilerin sorumlulukları ile aynı olacağı, Bu nedenle eskisi gibi şirketle alakasız kişilerin denetçi olarak atanamayacağı düşünülmüştür. Ayrıca yapılan değişiklikle, denetlenmemiş finansal tabloların hiç düzenlenmemiş kabul edileceği hüküm altına alınmış, bu sayede anonim şirketlerin tamamen denetim dışı kalması gibi bir yanlıştan dönülmüştür.

Bu torba yasa düzenlemesiyle, sayıları 100 bini aşan anonim şirketlerin tamamı denetim kapsamına alınmaktadır. Ayrıca yasa ile getirilen bu denetim zorunluluğu TTK'nın 565. maddesi ile yapılan atıflarla sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri de kapsamaktadır. Ancak, limited şirketler bu denetimin dışında tutulmuştur. Dolayısıyla, limited şirketler "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı" kapsamına giriyorlarsa bağımsız denetim yaptıracaklar; anılan karar kapsamına girmiyorlarsa denetime tabi olmayacaklardır.

### **3.2.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Özel Denetçilik Müessesesi**

Belirli olayların açıklığa kavuşturulmasının sağlanması olarak tanımlanabilen özel denetim, Yeni TTK ile öngörülen denetim türlerindedir. Özel denetimden kasıt, belirli olayların açıklığa kavuşturulmasının sağlanmasıdır. Özel denetim, hakim şirket-yavru şirket ilişkileri açısından uygulama alanı bulan bir yöntem olup, gerekli görüldüğünde; herhangi bir pay sahibinin şirket merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesine başvurusu sonucu mahkemenin tayin edeceği bir kişinin şirketler topluluğu ile ilgili inceleme yapması şeklinde de ifade edilebilir (Haftacı ve Badem, 2011: 12).

### **3.2.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetçilik Müessesesi**

Yeni TTK'da hâkim olan anlayış, kurumsal yönetim ilkelerini şirketlere monte ederek şeffaf, iyi ve hesabı verilebilir bir yönetim ve etkili bir iç ve dış denetim oluşturmaktadır.

Bu çerçevede yeni TTK'da birçok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerden belki de en esaslı olanı, bu şirketlerin denetim sisteminin yeniden yapılandırılmasıdır. Buna göre; artık bağımsız dış denetim zorunludur. Eski TTK'da zorunlu organ olan ve iç denetimi organize eden denetim kurulu/murakıplar kurulu

kaldırılmış, şirketlerin denetimini yapma yetkisi ve görevi, kanun tarafından bağımsız dış denetçiye tanınmıştır. Bağımsız denetçiler için kimi kaynaklarda esas denetçi, dış denetçi, denetçi, bağımsız dış denetçi gibi kavramlar kullanılmıştır.

Bağımsız denetimin amacı defterlerin standartlara uygun tutulup tutulmadığını yani bilançoda yer alan kalemlerin piyasadaki gerçek değerleri olup olmadığını araştırmaktır. Denetçilerin temel görevi ise bilanço kalemlerinin gerçek değerlerinin gösterilmediği durumlarda gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlamak, bilanço kalemleri ile ilgili olarak ileride yapılması gereken işlemlerle ilgili yönlendirmeleri yapmak ve en mühimi şirketin Yeni TTK'nın 562. maddesindeki hapis ve adli para cezaları ile karşı karşıya kalmasını önlemektir (<http://www.adanasmmmo.org>).

Bağımsız denetim işletmelerin dış pazarlarda rekabet edebilir hale gelmesi için güçlü bir yapıya kavuşmalarını, vergi avantajlarından yararlanmalarını, bilançolarının daha şeffaf olmalarını sağlayacaktır. Bu durum şirketlerin karlılığını dolaylı olarak arttıracak ve daha güçlü bir yapıya kavuşmalarını sağlayacaktır (ey.com 2012: 34).

Özetle bağımsız denetim anonim şirketin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilebilmesi için şirkete ait defter, kayıt ve belgelerin incelenmesidir. Örneğin, şirket bilançosunda; kasada 100.000 TL, bankalarda 500.000 TL olduğu ve şirketin de 1.000.000 TL kâr ettiği bilgileri yer alıyor ise bu bilgilerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmadığı, bağımsız denetim kapsamında incelenecektir (<http://www.dunya.com/>).

### **3.3 Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki Denetim Türlerinin Adli Muhasebe Perspektifinde İrdelenmesi**

01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni TTK ile adli muhasebeciliğin önünün açılmasına imkân sağlayacak düzenlemeler yapılmıştır. Yeni TTK, denetim üzerine kurulmuş bir kanun olup bütünüyle muhasebe, müşavirlik ve denetim mesleğini ön plana çıkarmaktadır.

Yeni TTK ilk kabul edildiği haliyle sermaye şirketlerinin denetiminde, üçlü bir denetim yapısını öngörmekteydi. Bu denetimleri gerçekleştirecek olanlar bağımsız denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçilerdi. Fakat 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile işlem denetçiliği uygulaması tamamen kaldırılarak Yeni TTK'da bu türe ait yapılan tüm atıflar kanundan çıkarılmıştır.

Bu nedenle, işlem denetçisi tarafından yapılması planlanan; şirket kuruluşunda, sermaye artırımında, şirket birleşme ve bölünmelerinde değişim oranının, ayrılma akçesinin veya denkleştirme tutarının adil olup olmadığının ayarlanması gibi işlemlerde denetim yapılmasına, yapılan işlemlerin kanuna uygun olup olmadığına dair rapor alınmasına gerek kalmamıştır. Sözü edilen bu işlemlerde denetimin hukuki alanı ile ilgilenen, vereceği raporlar ile hile ve usulsüzlüklerin önüne geçmeyi amaçlayan, şeffaflığı sağlayıp pay sahiplerini korumayı amaçlayan işlem denetçisinin, tıpkı adli muhasebeciler de olması gerektiği gibi tarafsız olması amaçlanmıştır. Dolayısıyla 6335 Sayılı Değişiklik Kanunu ile kaldırılan işlem denetçiliği ile sözü edilen ve hukuki işlemleri denetleyen alanında uzman kişi olmasından ve belirtilen özelliklerinden ötürü işlem denetiminin adli muhasebe özellikleri taşıyan bir denetim türü olduğu söylenebilmektedir.

Yeni TTK'nın özel denetimle ilgili olan maddeleri incelendiğinde ise direkt adli muhasebe kavramı telaffuz edilmese de özel denetimin, adli muhasebenin niteliklerini taşıdığı görülmektedir. Hile riski oluşturan bir durumun varlığında, pay sahiplerinin şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine başvurmaları sonucu atanan özel denetçiler, ihtilaflı konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla görev yaparlar. Hileyle karşı karşıya kalınan durumda özel denetçi atanması olanağı Yeni TTK ile sağlanmıştır. Özel denetçinin, yönetim kurulundan bilgi almayı bağımsızlık ilkesi gereği şirkette bizzat inceleme yaptığı ve bir dedektif gibi iz sürerek elde ettiği inceleme sonuçlarını ilgili makamlara raporladığı özel denetim faaliyeti, bahsedilen nitelikleriyle tam bir adli muhasebecilik uygulaması olarak kabul edilmelidir. Böylece adli muhasebecinin hile ve yolsuzluk karşısında yürüttüğü faaliyetlerin benzerini Yeni TTK aracılığıyla özel denetçilerin de yapabilmemesinin yolu açılmıştır.

Adli muhasebenin; hukuk, muhasebe, denetim, psikoloji, kriminoloji, bilimlerinin iç içe geçtiği, muhasebesel yönü ağır basan olayların, hukuksal ihtilafların, çözümünü araştıran bir çalışma alanı olduğu düşünüldüğünde; Yeni TTK ile düzenlenen özel denetçilik, adli muhasebecilerin hile ve usulsüzlüklerin soruşturulması faaliyetlerini de yerine getirebildiği için Yeni TTK ile adli muhasebeciliğin gelişimine katkı sağlandığı bir gerçektir (Atmaca ve Terzi, 2012: 38).

Kanunda belirtilen bir diğer denetim türü olan bağımsız denetim, anonim şirketin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının tespit

edilebilmesi için şirkete ait defter, kayıt ve belgelerin incelenmesidir. Eski Türk Ticaret Kanunu'nda sermaye şirketlerinin bir organı olan murakıplık anlayışından vazgeçilerek Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız dış denetim sistemine geçilmiştir. Şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkesini arttırmayı hedefleyen bu sistemle; kapsamı Bakanlar Kurulu kararı ile belirtilen sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi tutulması öngörülmüştür. Ayrıca şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu aracılığıyla yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetleneceği kanunda belirtilmektedir. Uluslararası bu standartların içeriği incelendiğinde adli muhasebeye ve adli muhasebeciye ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. 620 numaralı standart; bağımsız denetçinin denetimi esnasında bir uzmandan faydalanması, uzman çalışmalarının bir denetim kanıtı olarak kullanılması düzenlemesi ile adli muhasebe ile ilişki kurulabildiğini göstermektedir. Çünkü UDS 620 standardında belirtilen ve denetçiye denetim kanıtı olarak rapor sunan "uzman" kişiyi adli muhasebeci olarak kabul etmek yanlış olmayacaktır.

Dolayısıyla Yeni TTK ile adli muhasebe, kanunda yer alan özel denetim ve bağımsız denetim uygulamaları aracılığıyla tamamen olmasa da kısmen uygulama alanı bulacaktır.

## SONUÇ

Günümüzde küreselleşmeye ek olarak sayısı gittikçe artan yolsuzluk, usulsüzlük ve hileli işlemler işletmeleri zor durumda bırakmış, yeni yöntemlerle işlenen suçların ve hilelerin tespit edilip önlenmesi eskiye göre daha fazla uzman desteğini gerektirmiştir. Son yıllarda görülen muhasebe ve denetim skandalları tüm dünyada muhasebe denetiminin bir alanı olan adli muhasebeye olan ihtiyacı arttırmıştır. Bu ihtiyaca cevap verebilecek uzmanlık alanlarından biri de adli muhasebedir.

Adli muhasebe, muhasebe, denetim, finans, sayısal yöntemler, hukuk, davranış bilimleri, araştırma ve sorgulama yeteneğinin, kanıt toplama, analiz etme ve değerlendirme yaparken kullanılması, elde edilen bulguların raporlanması gibi hizmetleri kapsayan bilim dalıdır. Dolayısıyla bu mesleği icra eden adli muhasebeciler, muhasebeyi yasal hedefler ve amaçlar için etkin bir biçimde kullanarak adli konularda muhasebeci, denetçi ve

araştırmacı yeteneklerini birleştirip hizmet vermek suretiyle adli kararların alınmasına yardımcı olurlar.

Adli muhasebe uygulamaları özellikle işletmelere ve yargıya hizmet edebilecek üç temel alanda görülmektedir. Bunlardan birincisi, avukatlara sunulan danışmanlık desteği bakımından “dava desteği”, ikincisi, mahkemede sunulan uzmanlık bilgisi biçimindeki “uzman tanıklık” ve son olarak işletme yönetiminin ve ilgili tarafların isteği doğrultusunda hizmet veren, olası hileli uygulamaların ortaya çıkartılmasını amaçlayan “araştırmacı muhasebecilik” ya da bir diğer deyişle “hile araştırmacılığı” alanlarıdır.

Günümüzde adli muhasebeye batı ülkelerinde verilen önem ve bu yeni alanda gözlenen gelişme dikkat çekici boyutlara ulaşmıştır. Doğal olarak da otoriteler tarafından adli muhasebecilik ABD’de geleceğin bir kaç önemli ve parlak mesleği arasında kabul edilmektedir. Özellikle gelişmiş çoğu batı ülkesinde işletmeler ve güvenlik teşkilatları adli muhasebe vasıtasıyla dolandırıcılık suçlarına dair derinlemesine teknik araştırmalar yapabilmekte böylece mahkemede kullanılmak üzere kullanışlı muhasebe analizleri sağlayabilmektedirler. Yapılan tüm bu çalışmaların neticesinde elde edilen deliller, dava aşamasındaki dolandırıcılık suçlarını ortaya çıkararak hukuka yardımcı olmakta ve olası mağduriyetleri de engellemektedir.

Avrupa’da özellikle 90’lı yılların başından itibaren ivme kazanarak gelişmeye başlayan adli muhasebe, Avrupa’da kendisine verilen bu yoğun ilgiye karşın Türkiye’de hak ettiği ilgiyi görememektedir. Çünkü adli muhasebenin öngördüğü şekilde standart ve sistematik bir dolandırıcılık ve bilirkişilik modeli Türkiye’de söz konusu değildir. Ayrıca Avrupa’daki örneklerine benzer adli muhasebeyi ilgilendiren kanun koyucu kurum ve kuruluşlar oluşmadığı için Türkiye’de adli muhasebe disiplini daha yeni sayılabilecek bir durumda olup bu disiplinle ilgili eğitim noktasında da yetersizlikler fazlasıyla mevcuttur. Adli muhasebeciliğin köklü bir meslek olması adına gösterilen bireysel çabalar yeterli olmamaktadır. Mevcut meslek mensuplarının sadece birkaç aylık eğitimlerle adli muhasebe uzmanı belgesine sahip olmaları mesleğin sadece kağıt üzerinde bir isim olarak kalmasına ve amacından uzaklaşmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla akademik çevre tarafından verilen seminerler ve İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası tarafından verilen sertifika programı mesleğin Türkiye’deki gelişimi açısından kesinlikle yeterli görülmemektedir. Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaca karşın mesleğin mevcut durumunun

yetersiz olması mesleğin geliştirilmesinin gerekliliğini açıkça ortaya koymuştur. Bu bakımdan Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğini geliştirmeye yönelik şu önerilerde bulunulabilir:

- Türkiye’de uluslararası denetim firmalarında çalışıp kendilerini “adli muhasebeci” olarak tanımlayan ve bilirkişi olarak hizmet veren çalışanlar, adli muhasebecilik mesleğinin henüz kanunen tanımlı olmaması sebebiyle yaşadıkları sıkıntılardan bahsederek, mahkemelerde resmi olarak tanınmadıklarını sadece hazırladıkları bilirkişi raporlarını dava desteği olarak avukata sunmak suretiyle mahkemelerin gidişine yön vermeye çalıştıklarını vurgulamışlardır. Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de tam anlamıyla uygulanmaya başlanabilmesi için gerekli yasal düzenlemelerin tamamlanması bir gereklilik arz etmektedir. Bu nedenle öncelikle Türk Ceza Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu gibi ilgili kanunlarla mesleğin özellikle dava desteği ve uzman tanıklık görevlerinin düzenlenmesi gerekmektedir. Türkiye’de adli muhasebeciliğin geçerli bir meslek haline gelmesi için 3568 Sayılı Meslek Kanunu kapsamına alınmalı ve özel sertifikalar yerine resmi bir kurum tarafından sınavla adli muhasebeci belgesinin verilmesi gerekmektedir.

- Türkiye’deki bilirkişilik uygulamasında görüşü alınan bilirkişi teknik bir dille, yazılı bir şekilde raporunu hazırlayıp mahkemeye sunmaktadır. Hâkimin konuya yabancı olduğu düşünülürken bilirkişinin sadece rapor vererek katkıda bulunması mahkeme heyetine zorluklar yaşatmakta ve heyetin rapordan çıkarımlar yapması olanaksız hale gelmektedir. Geçmişte akademi mezunlarının ticaret mahkemelerine katılarak yargıçlık yaptığı düşünülürken bu tip bir uygulamanın günümüzde de duruşmalarda adli muhasebeciler tarafından yapılabilmesinin önü açılmalı ve bu konudaki yasal girişimler yürütülmelidir.

- Adli muhasebeciliğin en temel şartlarından olan deneyim göz önünde bulundurulduğunda bu mesleği yapacak olan kişilere belli bir yılı kapsayan denetim mesleğinde deneyim şartı getirilmelidir.

- Adli muhasebenin Türkiye’deki durumu incelendiğinde verilen eğitimin sadece seminer veya sertifika programları ile yeterli seviyeye ulaşmadığı açıktır. Türkiye’deki üniversitelerin ilgili fakültelerinde öğrencilere adli muhasebecilik mesleğini tanıtan, onlara bilgi veren, dönemlik ve seçmeli ders olarak uygulanabilecek bir ders programı hazırlanmalıdır. Üniversite eğitimini, öğrencileri hayata hazırlayan ve istedikleri meslek hakkında teorik bilgi edindikle-

ri bir süreç olarak düşünüldüğünde üniversite öğrencilerinin adli muhasebecilik mesleğinden haberdar olmaları, bu mesleği tanımlarına yönelik programlar geliştirilmesi gerçeği ortaya çıkmaktadır.

- Adli muhasebecinin tecrübeli ve deneyimli olması için alacağı teorik bilgilerin yanında pratik eğitimin de önemi büyüktür. Pratik eğitimi kazandırmak adına adli muhasebe alanında staj zorunluluğu getirilmelidir. Ancak Türkiye’de tam anlamıyla adli muhasebe hizmetinin vermediği düşünüldüğünde bir bağımsız denetim firmasında ya da hukuk bürolarında staj yapmak adli muhasebe mesleğine önemli bir katkı olarak görülmelidir.

Sonuç olarak hile; şirketlere, toplumlara, ekonomilere ve devletlere çok büyük zarar vermekte, kaynakların etkin biçimde kullanılmasını engellemektedir. Bu hileleri ortaya çıkarma adına adli muhasebeciler topluma ve taraflara yardımcı olabilmektedir. Geleneksel muhasebecilik anlayışından çok daha farklı olan, daha fazla uzmanlık gerektiren bir meslek alanı olarak görülen “adli muhasebecilik” mesleğine Türkiye’de duyulan ihtiyaç, hile ve yolsuzlukların sayısına paralel olarak gün geçtikçe artmaktadır. Bu açıdan üniversitelerde mesleğe yönelik lisans ve yüksek lisans seviyesinde dersler eklenmelidir. Ayrıca mesleğin Türkiye’de gerçek anlamda uygulanabilmesi adına meslek yasası ve ilgili kanunlarla mesleğin tüm ilkelerinin somutlaştırılması sağlanmalı, muhasebe, denetim, finans, sayısal yöntemler, hukuk, davranış bilimleri, araştırma ve sorgulama gibi konularında uzman kişilerin yer alacağı kurum, kuruluş ve kurullar ile gerekli yasal zeminin oluşturulması gerekmektedir. Bu uzman kişilerin oluşturduğu iyi bir örgütlenmeyle adli muhasebecilik mesleği tanıtılarak hem gelişecek hem de hak ettiği saygınlığa kavuşacaktır.

Bunlara ek olarak Türkiye’de adli muhasebeciliğin yasal zeminde tanınması ve uygulanması adına umut vadeden gelişmelerden biri Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun kabulü ile yaşanmıştır. Tamamen denetim ve kurumsal yönetimin ilkeleri üzerine inşa edilmiş olan Yeni Türk Ticaret Kanunu incelendiğinde; adli muhasebe kavramının kanunda yer almadığı, adli muhasebecilik mesleğinin birçok özelliğini içine alan yeni düzenlemeler içerdiği ancak bunun adli muhasebecilik mesleğinin kabulü açısından yeterli olmadığı sonucuna varılmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte bağımsız dış denetim sistemine geçilmiş, ayrıca özel denetçilik kavramı tanımlanmıştır. Bahsedilen her bir denetim türünde de adli muhasebenin uygulanabilirliğine tamamen olmamakla birlikte kısmen rastlanmaktadır. Bu denetimler ile ilgili

hükümler, adli muhasebenin ilgilendiği konuların büyük çoğunluğuna karşılık gelmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akyel N. (2009). Adli muhasebecilik ve Türkiye’de uygulanabilmesi için altyapı bileşenlerinin mevcut durumu, değerlendirilmesi ve öneriler. (Yayımlanmamış doktora tezi ), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Atmaca, M. & Terzi S. (2012). *Adli muhasebe, adli muhasebe uygulamalarının muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesine yönelik bir araştırma*. Yayılım Yayıncılık, İstanbul.
- Bozkurt N. (2009). *İşletmelerin kara deliği: hile çalışan hileleri*. Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe ve denetim mesleğinde yeni bir alan "adli muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 94, 56-61.
- Boztosun, A. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda denetçinin sorumluluğu, Alman sistemi mi, İsviçre sistemi mi? . *Arslanlı Bilim Arşivi*, 1-8. <<http://arslanlibilimarsivi.com/sites/default/files/makale/AyseOdmanBoztosun.pdf>> (01.01.2015)
- Cemalçılar, Ö. & Erdoğan, N. (1997). *Genel muhasebe*. (4. Baskı), Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ. İstanbul.
- Curtis, E. (2008). Legal and regulatory environments and ethics: essential components of a fraud and forensic accounting curriculum. *Issues in Accounting Education*, Volume: 23, Number: 4, 535-543.
- Çatıkkaş, Ö. & Ercan Y. (2010). Hile denetiminde proaktif yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 45, 146-156.
- Çelik, A. & Ünal, M. (2012). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun getirdiği yenilikler, 60 soruda Türk Ticaret Kanunu*. Konya Ticaret Odası Yayınları, Konya.
- Çubukçu, S. (2009). Muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada benford modelinin ilk iki basamak yaklaşımı ile kullanılması. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 3, 115-116.
- Deloitte. (2012). Yeni TTK ile ticaret hayatında yeni bir dönem başladı. <[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/yeni\\_ttk\\_degisiklikler.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/yeni_ttk_degisiklikler.pdf)> (01.01.2015).
- Doğan, H. (2011). 6102 Sayılı TTK’nın genel hükümler açısından değerlendirilmesi. *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Sempozyumu*, Ankara 2-3 Haziran 2011, 7-9, Ankara.
- Elitaş, B. (2012). Seçilmiş örneklerle adli muhasebe eğitimi ve Türkiye için bir değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 55, 153-171.
- Ercan, T. (2011). *Yeni Ticaret Kanunu’nun getirdiği başlıca yenilikler ve mali hukuka etkileri*. Adalet Yayınevi, Ankara.
- Ernst - Young. (2012). 100 soruda yeni Türk Ticaret Kanunu. <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100\\_soruda\\_TTK/\\$FILE/100\\_SorudaTTK-061212-02.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/$FILE/100_SorudaTTK-061212-02.pdf)> (01.01.2015).



- Erol, M. (2008). İşletmelerde yaşanan yolsuzluklara (hata ve hileler) karşı denetimden beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:13, Sayı:1, 229- 237.
- Golden, W. & Pilkington, P. (2006). Looking forward: the future of forensic accounting investigation, *a guide to forensic accounting investigation*. John Willey & Sons, Inc, Chapter.
- Güçlü, F. (2011). 6102 Sayılı TTK'nın genel hükümler açısından değerlendirilmesi. *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Sempozyumu*, Ankara 2-3 Haziran 2011, 29-35, Ankara.
- Gülten, S. (2010). Adli muhasebe ve adli müşavirlik kavramı. *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 68, Sayı: 3, 311-320.
- Gürsoy, H. (2009). Muhasebe hilesi. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 203, 1-3.
- Haftacı, V. & Badem. C. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında muhasebe mesleğini ilgilendiren genel düzenlemeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 50, 1-16.
- Irmak, R. & Çağlayan, B. & Kurnaz, G. (2002). *Muhasebenin genel esasları, muhasebe hata ve hileleri ile bunların tespit yöntemleri ve hesapların denetimi*. Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi, Ankara.
- İstanbul Ticaret Odası. (2012). *6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, ticari işletme ve ticaret şirketlerine getirilen yenilikler*. Rehber Yayınlar, İstanbul.
- Karacan, S. (2012). Hukuk ile muhasebenin kesişme noktası: adli muhasebe. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 8, 8, 105-128.
- Kaya, U. (2005). Muhasebe mesleğinde adli muhasebe uzmanlığı ve Türkiye açısından gerekliliği" *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1, 49-64.
- Köksal, A. (2009). *Türk Ticaret Kanunu tasarısı sermaye piyasası mevzuatı bankacılık mevzuatı açısından ve karşılaştırmalı olarak bağımsız denetim sözleşmesi*. Beta Yayınevi, İstanbul.
- Owojori A. & Asaolu T. O. (2009). The role of forensic accounting in solving the vexed problem of corporate world. *European Journal of Scientific Research*, Volume: 29, 183-187.
- Pazarçeviren, S. (2005). Adli muhasebecilik mesleği. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, 1-19.
- Ramaswamy, V. (2007). New frontiers: training forensic accountants within the accounting program. *Journal Of College Teaching & Learning*, Volume: 4, Number: 9, 31-38.
- Sayar, A. (2005). *Sermaye piyasası kurulunun muhasebe ve bağımsız denetime ilişkin mevzuatı kapsamında bağımsız denetçilerden beklentiler*, Ankara.
- Selek, S. & Arkan, Z. (2004). Muhasebe düzensizlikleri (accounting irregularities) ve vergilendirme (taxation)", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 275, 20- 30.
- SPK, Seri XI No: 25 Tebliğ (Çevrimiçi). <<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=178&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf>> (01.01.2015).
- Stevenson, A. (2004). *The Concise Oxford Dictionary*, 11th Edition.
- Şengür, E. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu ile anonim şirketlerde sermaye ile ilgili getirilen yenilikler. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 103, 97-120.
- TDK, Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük.<<http://www.tdk.org.tr/>> (01.01.2015).

Tekinalp, Ü. (2011). Genel hükümler; ticari işletme; ticaret şirketleri. *Çalışma Hayatı Açısından Yeni Borçlar Kanunu Ve Ticaret Kanunu Semineri*, Mövenpick Hotel 20-21 Eylül 2011, 17-34, İstanbul.

Usul, H. & 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*, Cilt: 16, Sayı: 3, 53-66.

<[http://www.adanasmmmo.org/yazar\\_detay.php?id=428&baslik=YEN%DD%2T%DCRK%2T%DDCARET%20KANUNU%20VE%20BA%D0IMSIZ%20ENET%DDM%20M%DCESESESES%DD](http://www.adanasmmmo.org/yazar_detay.php?id=428&baslik=YEN%DD%2T%DCRK%2T%DDCARET%20KANUNU%20VE%20BA%D0IMSIZ%20ENET%DDM%20M%DCESESESES%DD)> (01.01.2015).

<<http://www.dunya.com/butun-aslere-bagimsiz-denetim-geliyor-148804h.htm>> (01.01.2015).