



T.C.
BATMAN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

ADLİ MUHASEBE BOYUTUNDA BİLİRKİŞİLİK MESLEĞİ VE MESLEK
MENSUPLARININ ALGI DÜZEYLERİNİN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE
GÖRE TESPİTİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İlyas ÖZER

Danışman

Dr. Öğretim Üyesi Erkin Nevzat GÜDELÇİ

Haziran 2022
BATMAN

TEZ KABUL VE ONAYI

TEZ BİLDİRİMİ

Bu tezdeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edildiğini ve tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını bildiririm.

DECLARATION PAGE

I hereby declare that all information in this document has been obtained and presented in accordance with academic rules and ethical conduct. I also declare that, as required by these rules and conduct, I have fully cited and referenced all materials and results that are not original to this work.

İmza
İlyas ÖZER
Tarih:/....../2022

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ
ADLİ MUHASEBE BOYUTUNDA BİLİRKİŞİLİK MESLEĞİ VE MESLEK
MENSUPLARININ ALGI DÜZEYLERİNİN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE
GÖRE TESPİTİ
İlyas ÖZER
BATMAN ÜNİVERSİTESİ LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

Danışman: Dr. Öğretim Üyesi Erkin Nevzat GÜDELÇİ

2022, 79 Sayfa

Jüri

Dr. Öğretim Üyesi Erkin Nevzat GÜDELÇİ

Dr. Öğretim Üyesi Uyum ELİTOK

Dr. Öğretim Üyesi İbrahim ÇEMBERLİTAŞ

Dünyanın çeşitli ülkelerindeki şirketlerde ortaya çıkan ekonomik suçların önlenmesinde var olan denetim yöntemleri yetersiz kalmıştır. Ayrıca, teknolojinin gelişmesiyle birlikte bireylerin işlediği ekonomik suçlar daha da karmaşık bir hale gelmiştir. Bu tür suçların önlenmesi veya ortaya çıkarılmasında suç bilimcilerin ve yargı mensuplarının mücadeleleri yeterli olmamaktadır. Bu bağlamda denetim alanında, yeni bir yöntem olan “adli muhasebe” ortaya çıkmıştır.

Adli muhasebe dalında; hile denetçiliği, dava desteği ve uzman tanıklığı gibi hizmetler yerine getirilmektedir. Çalışmamızda adli muhasebeciler tarafından verilen uzman tanıklığı hizmeti, bilirkişilik mesleği bağlamında değerlendirilmiştir. Türk Yargı Hukukunda; çözümü özel ve teknik bilgi gerektiren davalarda sürecin hızlanması ve adil karar verilmesi amacıyla bilirkişiye başvurma hakkı verilmiştir. Fakat bilirkişilik mesleğinin yerine getirilmesi ve anlaşılmasında bazı sorunlar yaşanabilmektedir.

Bu çalışmada; bilirkişilik mesleğinin nasıl algılandığı ve nasıl yerine getirildiği anlaşılmaya çalışmıştır. Bu amaç doğrultusunda, Batman ilinde faaliyet yapan 117 serbest muhasebeci mali müşavire anket uygulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 26. Programı aracılığıyla analiz edilmiştir. Analizlerin sonuçları çalışmanın ilgili bölümlerinde detaylıca verilmiştir.

Anahtar Kelimeleri: Adli Muhasebe, Bilirkişilik Kurumu, Bilirkişilik, Dava Desteği, Hile Denetçiliği, Uzman Tanıklığı,

ABSTRACT
MASTER'S THESIS
EXPERT PROFESSIONAL IN FORENSIC ACCOUNTING AND
DETERMINATION OF PERCEPTION LEVEL OF PROFESSIONAL
MEMBERS ACCORDING TO DEMOGRAPHIC CHARACTERISTICS

İlyas ÖZER

INSTITUTE OF DRADUATE STUDIES OF BATMAN UNIVERSITY
THE DEGREE OF MASTER OF SCIENCE
IN BUSINESS ADMINISTRATION

Advisor: Asst. Prof. Erkin Nevzat GÜDELÇİ

2022, 79 Pages

Jury

Asst. Prof. Erkin Nevzat GÜDELÇİ

Asst. Prof. Uyum ELİTOK

Asst. Prof. İbrahim ÇEMBERLİTAŞ

Existing control methods have been insufficient to prevent economic crimes that occur in companies in various countries of the world. In addition, with the development of technology, economic crimes committed by individuals have become more complex. The efforts of criminal scientists and members of the judiciary are not sufficient to prevent or detect such crimes. In this context, a new method, "forensic accounting", has emerged in the field of auditing.

In forensic accounting; services such as fraud auditing, litigation support and expert testimony are provided. In our study, the expert witness service provided by forensic accountants has been evaluated in the context of the profession of expertise. In Turkish Judicial Law; In cases that require special and technical knowledge, the right to apply to an expert is given in order to speed up the process and make a fair decision. However, there may be some problems in the fulfillment and understanding of the profession of expert witness.

In this study; tried to understand how the profession of expert witness is perceived and fulfilled. When this aim was confirmed, a questionnaire was applied to 117 independent accountants and financial advisors operating in the city of Batman. The obtained data were analyzed by the SPSS 26. Program. The results of the analyzes are given in detail in the relevant sections of the study.

Keywords: Expertise Institution, Expert Testimony, Expert Withness, Forensic Accounting, Fraud Audit, Litigation Support Constalting.

ÖNSÖZ

Çalışmamı oluşturma sürecinde, dolaylı olarak eserlerinden yararlandığım bilim insanlarına teşekkür ederim.

Çalışmamın her aşamasında beni destekleyen danışmanım Dr. Öğretim Üyesi Erkin Nevzat GÜDELCİ hocama sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmamın oluşturulma sürecinde yaptığım ankete katılım sağlayan Batman Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odasının değerli üyelerine teşekkür ederim.

Hayatımın her aşamasında koşulsuz bir şekilde benim yanımda duran ve beni destekleyen sevgili Anneme teşekkür ederim ve saygılarımı sunarım.

İÇİNDEKİLER

TEZ KABUL VE ONAYI.....	ii
BİLDİRİM.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISATMALAR.....	xi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE KURUMU

1.1 Adli Muhasebe.....	3
1.2. Adli Muhasebecilik Mesleği	4
1.3. Adli Muhasebenin Tarihçesi.....	6
1.4. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkma Nedenleri.....	9
1.5. Adli Muhasebenin Diğer Uzmanlık Dallarıyla İlişkisi	10
1.5.1. Adli Muhasebenin Muhasebe Dalı ile İlişkisi.....	10
1.5.2. Adli Muhasebenin Muhasebe Denetim Dalı ile İlişkisi	11
1.5.2.1. Muhasebe Hile Kavramı.....	13
1.5.2.2. Hile Yapan Gruplar, Türleri ve Sınıflandırılması.....	14
1.5.2.3. Hile Üçgeni.....	16
1.5.3. Adli Muhasebenin Psikoloji Dalı ile İlişkisi.....	17
1.5.4. Adli Muhasebenin Kriminoloji Dalı ile İlişkisi.....	18
1.5.5. Adli Muhasebenin Hukuk Dalı ile İlişki.....	19
1.6. Adli Muhasebecilerin Nitelikleri.....	20
1.7. Adli Muhasebe İle İlgili İlkeler.....	21
1.7.1. Bulguların Toplanması İle İlgili İlkeler.....	21

1.7.2. Bulguların Değerlendirilmesi İle İlgili İlkeler.....	22
1.8. Adli Muhasebe Faaliyetlerinde Kullanılan Teknikler.....	23
1.8.1. Benford Yasası.....	23
1.8.2. Kırmızı Bayrak Tekniği.....	24
1.8.3. Çapraz Denetim Tekniği.....	25
1.9. Adli Muhasebe Mesleğinin Faaliyet Alanları.....	25
1.9.1. İdari Destek (Hile Denetçiliği).....	25
1.9.2 Uzman Şahitliği veya Bilirkişi Tanıklığı.....	26
1.9.3. Dava Desteği (Hukuki Destek).....	26
1.10. Türkiye’de Adli Muhasebe Mesleğine Benzeyen Meslekler.....	27
1.10.1. Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık).....	27
1.10.2. Konkordato Komiserliği.....	28
1.10.3. Arabuluculuk.....	29
1.10.4. Uzlaştırmacılık.....	30

İKİNCİ BÖLÜM

BİLİRKİŞİLİK KURUMU

2.1. Bilirkişilik İle İlgili Tanımlar.....	32
2.2. Bilirkişilik Kurumunun Tarihsel Gelişimi.....	33
2.3. Bilirkişiye İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri	34
2.4. Bilirkişinin Nitelikleri.....	35
2.4.1. Mesleki Yeterlilik.....	35
2.4.2. Bağımsızlık	36
2.4.3. Dürüstlük ve Tarafsızlık.....	37
2.4.4. Saygınlık ve Güven.....	37
2.4.5. Görevi Kabul Yükümlülüğü.....	38
2.4.6. Menfaat Elde Etme Yasağı.....	38
2.4.7. Hukuka Aykırılığı Bildirim Yükümlülüğü.....	39
2.4.8. Reklam Yasağı.....	39
2.5. Bilirkişinin Görev Alanı	39

2.5.1. Bilirkişiye Başvurulabilecek Durumlar	40
2.5.2. Bilirkişiye Başvurulamayacak Durumlar	41
2.6. Bilirkişisinin Seçilmesi, Reddi ve Görevden ekilmesi.....	42
2.6.1. Bilirkişisinin Seçilmesi	42
2.6.2. Bilirkişisinin Reddi	42
2.6.3. Bilirkişinin Görevden ekinmesi	43
2.7. Bilirkişinin Yükümlülükleri.....	44
2.7.1. Bilirkişilik Görevini Kabul Yükümlülüğü	44
2.7.2. Davete İcabet Etme Yükümlülüğü	45
2.7.3. Yemin Etme Yükümlülüğü.....	45
2.7.4. Gerçeği Beyan Etme Yükümlülüğü.....	46
2.7.5. Görevini Bizzat Yerine Getirme Yükümlülüğü.....	46
2.7.6. Görevlendirme Yapan Makam ile İlişki İçerisinde Olma Yükümlülüğü.....	47
2.7.7. Sır Saklama Yükümlülüğü.....	47
2.8. Bilirkişinin Hakları.....	47
2.8.1. cret ve Masrafları Talep Etme Hakkı.....	48
2.8.2. Bilgi alma ve Aydınlatılma Hakkı.....	48
2.8.3. Tedbir Alınmasını İsteme Hakkı.....	48
2.8.4. Diğer Uzmanlarla Bir Araya Gelme Hakkı.....	49
2.8.5. Tasarrufta Bulunma Hakkı.....	50
2.9. Bilirkişinin Sorumlulukları.....	50
2.9.1. Bilirkişinin Hukuki Sorumluluğ.....	50
2.9.2. Bilirkişinin Disiplin Sorumluluğ.....	51
2.9.3. Bilirkişinin Cezai Sorumluluğ.....	51
2.10. Bilirkişi Raporu	52
2.10.1. Bilirkişinin Yazılı Raporu.....	52
2.10.2. Bilirkişinin Sözlü Raporu veya Görüşü.....	53
2.10.3. Bilirkişi Raporunun Taşıması Gereken zellikler.....	54
2.10.4. Bilirkişi Raporunun Mahkeme Kararına Etkisi.....	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLI MUHASEBE BOYUTUNDA BİLİRKİŞİLİK MESLEĞİ VE MESLEK MENSUPLARININ ALGI DÜZEYLERİNİN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE GÖRE TESPİTİ

3.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı.....	56
3.2. Araştırmanın Önemi.....	56
3.3. Araştırmanın Metodolojisi.....	57
3.3.1. Araştırmanın Yöntemi.....	57
3.3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneği.....	58
3.4. Araştırmanın Hipotezleri.....	59
3.5. Araştırmanın Sonuçları ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	61
3.5.1. Demografik Özelliklerin Frekans Analizi.....	61
3.5.2. Geçerlilik (Faktör) ve Güvenirlilik Analizleri.....	62
3.5.3. Hipotezlerin Analizleri.....	65
3.5.3.1. Ana Hipotez H1 ve Alt Hipotezlerin Analizleri.....	65
3.5.3.2. Ana Hipotez H2 ve Alt Hipotezlerin Analizleri.....	67
3.5.3.3. Ana Hipotez H3 ve Alt Hipotezlerin Analizleri.....	68
3.5.3.4. Ana Hipotez H4 ve Alt Hipotezlerin Analizleri.....	69
3.5.3.5. Ana Hipotez H5 ve Alt Hipotezlerin Analizleri.....	71
3.5.3.6. Ana Hipotez H6 ve Alt Hipotezlerin Analizleri.....	72
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	77
KAYNAKÇA.....	80
EKLER.....	89
Ek 1 Anket Formu.....	89

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

ACFE: Association of Certified Fraud Examiners (Sertifikalı Dolandırıcılık Denetçileri Derneği)

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Kurumu)

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve denetleme Kurumu

CMK: Ceza Muhakemesi Kanunu

CUMY: Ceza Muhakemesi Uzlaştırma Yönetmenliği

HMK: Hukuk Muhakemeleri Kanunu

HUAK: Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu

İİK: İcra ve İflas Kanunu

ICEP: Independent of Eminent Persons (Sekçin Kişiler Bağımsız Komitesi)

KGK: Kamu Gözetim Kurumu

PCAOB: The Public Company Accounting Oversight Board (Kamu Firmaları Muhasebe Denetim Kurulu)

RCMP: Royal Canadian Mounted Police (Kanada Kraliyet Atlı Polisi)

SM: Serbest Muhasebeci

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TBMM: Türkiye Büyük Milet Meclisi

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1.1. Steve Albert’te Göre Hile Türleri Sınıflandırılması.....	14
Tablo 3.1. Katılımcıların Genel Özellikleri.....	61
Tablo 3.2. KMO Değerleri ve Yorumları.....	63
Tablo 3.3. KMO ve Bartlett Test Analizi.....	63
Tablo 3.4. Faktör ve Güvenirlik Analizleri.....	63
Tablo 3.5. Cinsiyet Faktörü Göre Meslek Mensuplarının Bilirkişi Mesleği Algı Düzeyleri T-Testi Sonuçları.....	66
Tablo 3.6. Medeni Durum Faktörüne Göre Meslek Mensuplarının Bilirkişi Mesleği Algı Düzeyleri T-Testi Sonuçları.....	67
Tablo 3.7. Yaş Faktörüne Göre Meslek Mensuplarının Bilirkişi Mesleği Algı Düzeyleri Anova Testi Sonuçları.....	68
Tablo 3.8. Eğitim Faktörüne Göre Meslek Mensuplarının Bilirkişi Mesleği Algı Düzeyleri Anova Testi Sonuçları.....	70
Tablo 3.9. Unvan Değişkenine Göre Meslek Mensuplarının Bilirkişi Mesleği Algı Düzeyleri T-Testi Sonuçları.....	72
Tablo 3.10. Mesleki Deneyim Faktörüne Meslek Mensuplarının Algı Düzeyleri Anova Testi Sonuçları.....	73
Tablo 3.11. Hipotezlerin Analiz Sonuçları Özet Tablosu.....	74

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Hile Üçgeni.....	16
-----------------------------	----

GİRİŞ

ABD’de (Amerika Birleşik Devletleri) 2000 yılından itibaren artan ekonomik yolsuzluklar, tüm ülke ekonomileri üzerinde olumsuzlukların yaşanmasına sebep olmuştur. Yaşanan bu ekonomik skandallar, kamu kurumlarının muhasebe mesleğine ve hazırlanan finansal tablolara olan güveni derinden etkilemiştir. Yaşanan tüm bu olumsuzluklar, muhasebe denetimi alanında yeni uygulamalar bulma arayışlarını arttırmıştır. Bu yeni uygulamaların başında gelen adli muhasebe, büyük ekonomik skandalların yaşandığı ABD’de bulunmuştur.

İçinde yaşadığımız bilgi çağında, ne kadar bilgi sahibi olunursa olunsun hiç kimseden hayatın her alanda yetkin bir donanıma sahip olması beklenmemelidir. Fakat hâkimin önüne gelen ticari uyuşmazlık konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması, bu uyuşmazlığı çözüme kavuşturamama hakkını hâkime vermemektedir. Tam da bu noktada yargılama hukuku bilirkişilik kurumuna başvurmayı devreye sokmaktadır. Açıkçası hâkimler hemen hemen her konuda karar veremeye yetkili kılınmıştır, ama her konu hakkında bilgi sahibi değillerdir. Bilirkişilik kurumu ise bu bilgi eksikliğinin giderilebilmesi için oluşturulmuştur.

Son yüzyılda bilgi birikimin hızla artmasına paralel bir şekilde teknoloji gelişmeler de yaşanmaktadır. Bu gelişmeler sayesinde insanların bilgi düzeyi yükselmiş ve meslek dalları da oldukça karmaşık hale gelmiştir. Yaşanan bu süreçte dava çeşitleri artmış ve bu davaların çözümü de karmaşık bir hal almıştır. Hâkimler, bu davalarda daha sağlıklı bir yargıya varabilmek için çeşitli uzmanların bilgisine başvurma ihtiyacı duymuşlardır.

Özel ve teknik bilgiye sahip olabilmek için belirli alanlarda uzmanlaşmayı gerektirmektedir. Hâkim, önüne gelen her davayı adaletle sonuçlandırabilmek için kendi alanıyla ilgili olmayan ve ayrı bir uzmanlık gerektiren bilgiye sahip olamamaktadır. Hâkim, böyle bir durumla karşılaştığında ayrı bir uzmanlığı gerektiren bilgiye sahip olan bilirkişilere başvurmalıdır. Son yıllarda uzmanlaşmanın giderek daha da artmasıyla, uzman bilirkişilerin davalardaki fonksiyonları artırmıştır.

Bilirkişi raporları, çoğu zaman yargı kararlarının dayanağını oluşturmaktadır. Adaletli kararlar almada bilirkişilerin oldukça etkin ve önemli rolleri vardır. Bundan dolayı bilirkişilik görevinin doğru bir şekilde tanımlanması ve yerine getirilmesi

gerekmektedir. Bilirkişilik anlamının, önemini ve sonuçlarının doğru bir şekilde anlaşılmasında kamu yararı bulunmaktadır.

ABD’de ve AB ülkelerinde ortaya çıkan Adli muhasebe mesleğinin yerini, ülkemizde muhasebe bilirkişilik mesleği almıştır. Çalışmanın araştırma bölümünde, Batman ilinde faaliyet yürüten mali müşavirler ve serbest muhasebecilerin demografik özelliklerine göre muhasebe bilirkişilik mesleğini nasıl algıladıkları üzerinde durulmuştur. Çalışma kapsamında, 117 meslek mensubuna bire bir kendi ofislerinde anket uygulanmıştır. Yapılan anketler neticesinde elde edilen bilgiler, SPSS 26 veri analiz bilgisayar programı aracılığıyla analize tabi tutulmuştur. Yapılan ölçümler neticesinde elde edilen sonuçlar ve oluşturulan tablolar, çalışmanın ilgili bölümlerinde yer verilmiştir. Elde edilen sonuçların bilimsel değerlendirilmeleri yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE KURUMU

1.1. Adli Muhasebe

Türkçe 'de adli olarak bilinen İngilizce “forensic” kelimesinin sözlük anlamı, “mahkemeye ait” , “adli davalarda standart oluşturma” şeklinde açıklanabilir (Maning, 2005: 1). Adli kelimesi; hukuk bilimiyle bağlantılı olan olay, obje, olgu, konu veya konsept anlamlarına gelmektedir. Günümüzde bazı kurum veya resmi belge adlarında hala sıkça bu kelimeye yer verildiği görülmektedir. Örnek olarak “Adli Tıp Kurumu” ve “Adli Sicil Kaydı” verilebilir. (Gülten, 2010: 3).

Mahkemelerdeki yargılamalara, hukuki uyuşmazlıklara, kamuya intikal eden tartışmalara yönelik olarak kullanılan bir kelime olan adli kelimesi en geniş anlamında hukuk bilimiyle ilgili her konu için kullanılmaktadır. Adli bilim adamları denilince sadece hukuk alanında çalışan kişiler akla gelmemeli; adli tıp uzmanları, adli muhasebe uzmanlarını da kapsayacak şekilde en geniş anlamda düşünmek gerekmektedir (Gülten, 2010: 3). Adli bilim adamları, meydana gelen hukuki olaylarda delil elde edebilmek için olayların nedenlerini araştırmakta, bu nedenleri açıklığa kavuşturmakta, sonuç olarak elde ettikleri bilgileri ve delilleri yargı mahkemelerinde uyuşmazlığa neden olan soruna çözüm bulmak maksadıyla ulaştırmaktadırlar (Crumbley, 2001: 202-212).

Adli muhasebe yeni bir kavram olmasından dolayı, genel kabul gören resmi bir tanımlaması yapılmamıştır. Soruşturma muhasebesi veya dolandırıcılık denetimi olarak adlandırılan adli muhasebe, adli bilimi ve muhasebe biliminin bir birleşimidir. Adli muhasebe kavramına açıklık getirmeden önce “adli bilim” kavramını tanımlamak gerekliliği açıktır. Adli bilim, doğa yasalarının insanoğlu tarafından kendi çıkardığı yasalara uyarlanması olarak tanımlanmıştır (Dhar ve Sahkar, 2010: 94). Adli Muhasebe kavramı kısaca hukuki konularda delil elde etmek amacıyla finans ile ilgili bilgilerin derlenmesi ve analitik bir aklın kullanılmasını gerektiren faaliyetlerin tamamı olarak tanımlanabilir. Bir disiplin olarak adli muhasebe; finans, ticaret, hukuk ve dolandırıcılıkla ilgili detaylı bir bilgi birikimini gerektirir (Thornhill, 1995: 5).

Adli muhasebe, mahkemeye veya kamuya taşınan bir anlaşmazlığın çözümünü kolaylaştırmak için bu konuyla ilgili olay ve belgeleri muhasebe bilimine uygun olarak analizinin yapılmasıdır. Başka bir ifadeyle adli muhasebe; yargı makamlarına intikal etmiş bir anlaşmazlığın, muhasebe denetiminden ve araştırmasından geçirilerek,

mahkemede kullanılacak ekonomik kanıt niteliği taşıyan bir rapor haline getirilmesi sürecidir (Owojori ve Asaolu, 2009: 184).

Adli muhasebe; soruşturma tekniklerinin kullanılmasını, muhasebe ile ilgili ticari becerileri kullanmayı, mahkemede tanık ve uzmanlar tarafından kullanılması için değerlendirme yapmayı ve finansal tartışmalara çözüm aramayı amaçlayan sezgisel bir yaklaşımdır (Oberholzer, 2002: 5). Adli muhasebeyi, iktisadi suç işleyen kişilerle ilgili finansal bilgileri bir araya getiren ve bunları ilgili mahkemede kullanılabilecek bir nitelikte hazırlamaya çalışılan yeni bir uzmanlık dalı olarak tanımlamak yerinde olacaktır (Maining, 2005: 1). Adli muhasebe, genellikle finansal suç ve değerlendirme meseleleriyle ilişkili hukuki problemlerin çözümü amacıyla, denetleme metodu ve prosedürleri kullanarak ticari işlemlerin gerçek değerlerini ortaya koymaya çalışan bir bilim olarak değerlendirilmektedir. Ancak adli muhasebe, geleneksel denetleme anlayışından çok daha farklıdır. Adli muhasebe, konunun uzmanları tarafından mali bir suç iddiasının araştırılması ve araştırma sonucunda elde ettikleri verileri hukuki bir raporla belgelendirilmesi olarak tanımlanabilmektedir (Grippio, Frank J. ve Ted, 2003: 1).

Adli muhasebe; çok farklı hukuki davaların çözümünde kullanılmak üzere kanıt özelliği taşıyan tüm nesneleri toplamak, analize tabi tutmak, değerlendirmek ve en sonunda elde edilen tüm bilgileri açıkça anlaşılabilir hale getirerek mahkemeye sunmak maksadıyla, muhasebe, finans, denetim ve hukuk alanlarında kapsamlı araştırmaya ve incelemeye yönelik hünelerinin kullanılmasını kapsamaktadır (Watters, 2007: 89).

Adli muhasebe; ticaret, muhasebe ve hukuk dallarının birlikte değerlendirilmesini gerektiren ve bu üç bilim dalı için oldukça önem arz eden bir bilim dalıdır. Adli muhasebe bilimi, bu üç bilim için bilgi sağlamak amacıyla çok önemli fonksiyonlar yerine getirmektedir. Bu fonksiyonlar araştırma, çözümleme (analiz yapma), hakemlik etme olarak özetlenmektedir. Araştırma; bir ticari işlemde finansal bilgilerin yanıltıcı bir şekilde kullanıldığı iddiasıyla başlayan bir süreçtir. Analiz aşaması; araştırma sonucunda elde edinilen belgelerin doğruluğuna veya yanlışlığına karar verilerek bunları belgelendirmektir. Hakemlik ise araştırma ve analiz sonucunda elde edinilen verilerin ilgili mahkemede mahkeme heyetinin anlayacağı bir dille ifade edilmesidir (Aktaş, 2008: 104).

1.2. Adli Muhasebecilik Mesleği

1980’li yılların başlarından itibaren ticari hayat ve işlemler giderek karmaşık olmaya başlamıştır. Bu gelişmeyle birlikte toplum, daha önce karşılaşmadığı yeni teknik

kavramlarla karşılaşmaya başlamıştır. Bu gelişmelerin olası bir sonucu olarak hukukçular ve mahkemeler, karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman bilgisine başvurma gerekliliğini hissetmişlerdir (Bozkurt, 2000: 56-57). Bu gereklilik aynı dönem itibarı ile ABD başta olmak üzere birçok batı ülkesinde muhasebe denetimi alanında “adli muhasebecilik” adı verilen yeni bir meslek dalının ortaya çıkmasını sağlamıştır (Thornhill, 1995: 210-211). Hukukçular ve kolluk personel ilgili alanda eğitim almış olsa da, bu konuda uzman bir kişinin sahip olduğu bilgiye kıyasla bilgileri yetersiz kalmaktadır. Hukukçular bir dava veya soruşturma esnasında, nakit yönetimi, muhasebe, genel idare ve kanunlara uygun kredi yönetimi, denetim ve iç denetim, organizasyon, planlama (sermaye, bütçe yapma, stratejik planlama), kayıt tutma ve vergi kayıtlarına ilişkin uzman tavsiyesine gereksinim duymaktadır (Thornhill, 1995: 210-211). Adli muhasebeciler soruşturma, muhasebe ve denetleme becerilerine sahip olan uzman kişilerdir. Adli muhasebeciler, ilgili belge ve kanıtları eleştirel bir yaklaşımla inceleyerek, finansal ve diğer verilerin yasa dışı uygulama veya şüpheli işlemlere konu olabileceğini ve bu verilerin finansal bir suça konu olup olmadığını detaylıca sorgulamaktadır. Adli muhasebeci; sadece sayılarla ilgilenmez, bu sayısal değerlerin arkasındaki gerçek değerlerin neler olduğunu ortaya çıkarmaya çalışmaktadır (Grippio, 2003: 2).

Adli muhasebe mesleğinin günümüzdeki şeklini alması, Amerikan Birleşik Devletleri’nde 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley yasasının çıkarılmasıyla olmuştur. Bu yasa ile getirilen düzenlemeyle bağımsız denetim alanında yeni bir sistem oluşturulmuş ve PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board-Kamu Firmaları Muhasebe Denetim Kurulu) adında düzenleme ve denetim kurulu oluşturulmuştur. Bağımsız denetim ve adli muhasebe hizmeti verecek kişi veya kuruluşların söz konusu bu kuruluşa kayıt olma zorunluluğu getirilmiştir. Aynı zamanda bu yasa, şirketlere iç kontrol birimlerini kurma zorunluluğu getirmekle kalmayıp, şirketlerin genel müdürlerine mali tablolarını onaylamak için iç kontrol birimi dışında bir denetim komitesi kurma zorunluluğunu da getirmiştir (Kırlioğlu ve Akyel, 2004: 31-32). Günümüzde ABD’de birçok şirket sahibi, şirketlerinde artan ticari hileler neticesinde bu hilelerin ortaya çıkarılması için daha fazla sayıda adli muhasebeciye başvurmaktadır. ACFE (Association of Certified Fraud Examiners – Sertifikalı Dolandırıcılık Denetçileri Derneği), merkezi ABD’de bulunan bir meslek kuruluşudur. Bu kuruluşa 120 farklı ülkeden yaklaşık 30.000 sertifikalı dolandırıcılık ve hile uzman üyedir. Bunların % 62’si muhasebe mesleği geçmişine sahiptir (Wolosky, 2004: 4).

Özellikle son zamanlarda gerçekleşen şirket skandalları, muhasebe denetiminin önemi yanında bağımsız deneticilerin sorumluluğunu da arttırmıştır. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Yeminli Müşavirler Kurumu) ise, adli muhasebecilerin davalarda sundukları dava desteğini “hiçbir avukatın davada sağlamayacağı profesyonel destek” olarak tanımlamıştır. Bu ifadeden anlaşılacağı gibi bir adli muhasebecinin bir davada sağlayacağı dava desteğinin bir avukatın sağlamayacağı gerçeğidir (Thornhill, 1995: 32).

Adli muhasebeci, bir dava esnasında görevini yerine getirirken farklı kaynaklardan yararlanmakta ve elde ettiği bilgileri inceleyerek elde ettiği kanıtları mantığa uygun ve anlaşılır bir şekilde ilgili mahkemeye sunmaktadır. Adli muhasebeci, davanın veya uyuşmazlığın hızlı bir şekilde çözüme kavuşması için taraflara hizmet sunarak yardımcı olmaktadır. Adli muhasebeci, bir dava konusu olan finansal olayların gerçekliğini araştırarak, gerçek verilerin ortaya çıkarılmasını sağlayan meslek mensubudur (Thornhill, 1995: 10).

Bir adli muhasebeci, iyi bir muhasebe bilgisine sahip olması gerektiği gibi bir dedektifin sahip olması gereken sezgilere de sahip olmalıdır. İyi bir muhasebe bilgisine sahip olma yönüyle bir adli muhasebeci, muhasebe hesaplarını iyi analiz edebilmekte ve inceleyebilmektedir. İyi bir dedektif yönüyle de, dava tanıklarıyla görüşerek edindiği bilgileri bir kanıt niteliğine kavuşturabilmektedir. Bu iki özelliği mesleki bilgisiyle özdeşleştirdiği zaman, iyi bir mali suç denetçisi, yani nitelikli bir adli muhasebeci olabilmektedir (Lundelius, 2003: 454). Adli muhasebecilik, aynı zamanda dolandırıcılık müfettişi olarak da adlandırılmaktadır. Dolandırıcılık davalarında adli muhasebeci; delil toplayabilmekte, ifade alabilmekte, tutanak tutabilmekte ve tespit yaparak suç işleme potansiyeli olanları suç işlemekten caydırma faaliyetinde bulunabilmektedir. Adli muhasebecilerin hukuki süreçlerdeki yetkileri, oldukça geniş tutulmuştur (Albrecht, 2003).

1.3. Adli Muhasebenin Tarihçesi

Adli muhasebenin kökeni, 5000 yıl öncesine kadar dayanmaktadır. M.Ö 3300 – 3500 tarihleri arasında dünyanın ilk muhasebecileri olarak kabul edilen Mezopotamya ve Mısır’daki kâtipler, ticari işlemleri kilden yapılmış tabletlerin veya papirüs denen kâğıtların üzerine kaydetmekteydiler. Orijinal dokümanı, ince bir kil zarfın içine katlayıp koymakta ve sonradan dış tablet yerinden oynanıp kurcalanırsa bu bir soruşturma konusu olabilmekteydi. Mısır’da kraliyet denetçileri, ticari kayıtlarda herhangi bir hata veya hile tespit ettiklerinde, muhasebecilere para cezası, sakat

bırakma, hatta ölüm cezasını verebildikleri için, muhasebeciler ticari kayıt tutarken son derece dikkatli davranmaktaydılar. Hindistan’da MÖ. 321 – 184 yılları arasında Mauray döneminde, ticari kayıtlarda hile yapan suçlulara hesap sorulmaktaydı. Muhasebe alanında en eski bilimsel çalışma olarak kabul edilen Kautilya’nın Arthasastra’sı adlı eserde 40 farklı tip zimmet şekli sıralanmıştır. Bu eserde ayrıca, muhasebecilerin görevleri esnasında işledikleri kasıtlı dolandırıcılık, ihmal veya savsaklama şeklindeki suçlar için cezalandırılmaları gerektiği de vurgulanmaktadır (Oberholzer, 2002: 1).

Günümüzdeki muhasebe mesleğine en yakın uygulamalara 19. Yüzyıl İskoçya’sında rastlanılmaktadır. Bu yüzyılda muhasebe ve avukatlık meslekleri arasında yakın bir ilişki söz konusuydu. Bu iki meslek mensupları, çoğu zaman benzer kurumlarla çalışmaktadırlar. Aynı zamanda birçok avukat müvekkillerine, muhasebe hizmeti verebilmekteydiler. Muhasebeciler ise, klasik muhasebe görevinin yanında belli bir ücret karşılığında “uzman tanıklığı” görevini de yerine getirmekteydiler. 1824’te Glasgow doğumlu James McCelland adlı bir muhasebeci, kendisi için hazırladığı “uzman tanıklığı sözleşmelerini” bir genelgede yayınladı. Bu genelge, yıllar boyunca muhasebecilerin hizmetlerinde büyük ölçüde yol gösterici oldu. 1854 yılına gelindiğinde ise Edinburg Muhasebeciler Topluluğu adlı kuruluş, muhasebe ve hukuk arasındaki yakın ilişkiye dikkat çekmek amacıyla bir kraliyet fermanı yayınlamasını talep etmiştir (Olberholzer, 2002: 2).

1800’lü yılların sonuna doğru İngiltere ve ABD’de muhasebecilerin, uzman tanıklığı görevini nasıl yapacakları ile ilgili çeşitli makaleler yayınlanmıştır (Crumbley, 2001: 203). 1900’lü yılların başlarında küreselleşmeyle birlikte büyük çapta üretim yapan işletmeler, uluslararası ticaret yapabilen işletmeler haline gelmiştir. 1929’da ABD’de yaşanan finansal ekonomik kriz, ABD borsasını çöküşüne sebep olmakla birlikte, bütün gelişmiş ülkeleri olumsuz anlamda etkilemiştir. 1929’daki bu çöküşle birlikte, muhasebe deneticilerin ilgisi kamu kurumlarına sunulan finansal rapor beyanlarında yapılan dolandırıcılıkların ortaya çıkarılmasına yönelmiştir. Bu dönemde, Amerikan İç Gelir Servisi’nde (IRS - Internal Revenue Service) muhasebeci olarak çalışan Elmer Irey, vergi kaçakçısı Capone’un takip edilmesinde kilit rol oynadı. Irey, bu görevi sayesinde Amerika’nın ilk adli muhasebecisi unvanını aldı (Olberholzer, 2002: 3).

1946’da Maurice E. Peloubet, adında bir muhasebeci tarafından yazılı olarak ilk defa “Forensic Accounting – Adli Muhasebe” terimi kullanılmıştır. Peloubet, “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” adındaki çalışmasında hem II. Dünya

Savaşı süresince, hem de sonrasında endüstriyel muhasebeci ve kamu muhasebecisi olarak yaptığı adli muhasebe çalışmalarına yer vermiştir (Oberholzer, 2002: 3). Amerikan istihbarat teşkilatı olan FBI (Federal Bureau of Investigation), II. Dünya Savaşı boyunca muhasebeci olan yaklaşık 500 ajan ile çalışmıştır. Daha sonra FBI, muhasebe alanında çalıştırmak üzere daha fazla muhasebe ajanı işe alarak bu sayıyı 600'e ulaştırtmıştır. Savaş döneminde ülkeler arasında yasal olmayan para transferlerinin yapıldığı daha sonraki tarihlerde ortaya çıkarılmıştır. 1995 yılında kurulan ICEP (Independent of Eminent Persons – Seçkin Kişiler Bağımsız Komitesi) organizasyonu altında bir araya gelen muhasebecilerin çalışmaları sonucu, 1933 – 1945 arası II. Dünya Savaşı döneminde, Nazi zulmü mağdurlarına ait olduğu düşünülen 254 farklı İsviçre bankasında yaklaşık 6.8 milyon hesabın açıldığını ortaya çıkarılmıştır. Bu hesaplardan sadece 4.1 milyon hesabın kayıt içeriğine ulaşılmış ve bu hesaplarda bulunan 1 milyon dolar civarındaki para yasal mirasçılara teslim edilmiştir (Anastasi, 2003: 182).

1960'lı yıllara gelindiğinde Kanada'da, organize suç örgütlerinin yasal ticari oluşumlar oluşturarak ve bu yolla yasal olmayan yollardan elde ettikleri paraları aklama faaliyetlerine giriştikleri tespit edilmiştir. Organize suç liderleri, kara paralarını aklamanın diğer bir yolu olan borsada aklama girişimlerinde de bulundukları gözlemlenmiştir. Kanada yetkilileri, bu tür ekonomik suçları önlemek amacıyla ilk profesyonel mali suçları önleme birimi olan RCMP (Royal Canadian Mounted Police - Kanada Kraliyet Atlı Polisi) kurumunu oluşturmuşlardır. Bu kurumun alt birimleri, eyalet ve şehir merkezlerinde kurulmuştur. Bu birimlerde çalışan polis memurlarının ve diğer çalışanların muhasebe bilgisi ve tecrübeleri, ekonomik suçları önlemede yetersiz kalmıştır. Bu yetersizlikler gidermek amacıyla bu birimlerde çalışan polis ve diğer memurlara, gerekli eğitim verilmiş olsa da alanında uzman adli muhasebe uzmanı ihtiyacı ortadan kalkmamıştır. Adli muhasebeciler, sadece finansal belgelerde ve muhasebe belgelerinde gizlenen gerçekleri ortaya çıkarmakla kalmamışlar, ayrıca bu bilgileri hem hukuken nitelikli hale getirmiş, hem de profesyonel bilgi ve uzmanlığı aracılığıyla bu bilgileri derlemiş ve kanıt niteliğine getirerek ilgililere sunabilmişlerdir. Muhasebecilerin, adli olaylara katılımı 1970'li yılların başında başlamıştır. 1980'lerin ortalarına gelindiğinde adli muhasebe alanın daha genişlediği gözlemlenmiştir. Bu genişlemeyle birlikte adli muhasebe alanına ticari bir malin izini sürme, bu malı tekrar yerine koyma, suç soruşturmalarında ilgili makamlarla işbirliği yapma, medeni

davalarda dava desteği verme gibi çok farklı yeni hizmetler de dâhil olmuştur (Williams, 2002: 151-153).

1.4. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Nedenleri

Bir işletmenin hem iç kontrol sistemlerinde, hem de dış denetim sistemlerinde ortaya çıkan yönetimsel başarısızlıklar, adli muhasebenin ortaya çıkışını sağlayan nedenlerinden sadece birkaçıdır. Daha fazla mal ve hizmet ihraç etme baskısı altında olan ekonomilerde işletme çalışanları ve yöneticileri de bu baskı altında çalışmaya maruz kalmışlardır. Bu işletme çalışanları ve yöneticileri, işlerini kaybetme baskısı altında daha çok ticari mal ve hizmet üretmeye zorlanmışlardır. Bu da işletme yöneticilerinin işletme mali tablolarında çeşitli hileler yapmalarına sebep olmuştur. Böyle bir ortamda işçilere ve yöneticilere yapılan baskılar sonucunda ortaya çıkan finansal tablolarındaki hilelerin tespit edilmesi ve belgelendirilmesi ihtiyacı, adli muhasebe kurumunun doğuşuna zemin hazırlamıştır (Owojori ve Asaolu, 2009: 184).

Ekonomik veya mali suç olarak kabul edilen faaliyetler, para hırsızlığı, bilgi eksikliği, hileli satın almalar, mali tabloların yanlış beyan edilmesi (muhasebe hileleri), yolsuzluk, komplo, kara para aklama ve rüşvet gibi suçlardır (Shah, 2018: 47-50). Bu dolandırıcılık faaliyetleri arasında dünya çapında meydana gelen ekonomik suçların %22'sini muhasebe hileleri oluşturmaktadır. Bu gibi dolandırıcılık suçlarda meydana gelen artış adli muhasebenin öneminin artmasına sebep olmuştur. Adli muhasebe, suçların tespit edilmesinde yaptığı araştırmalar sonucunda önemli katkılar sağlamaktadır (Kolk, 2008: 1-15). Adli muhasebenin gelişmesini sağlayan başlıca diğer önemli nedenler şunlardır:

- İşletme yönetiminin bir parçası olan iç denetim ve denetim komitesinin, işletmede yapılan kurumsal sahtekârlıkları önleyememesi, gizli yapılan işlerin ortaya çıkarılamaması,
- Bağımsız denetçiler ve işletme yöneticilerin aralarında yaptıkları gizli anlaşmalar neticesinde işletme finansal tablolarında yapılan hilelerin tespitinin yapılamaması. Yapılan lobicilik faaliyeti sonucunda bağımsız denetçilerin atamalarının şaibeli hale gelmesi,
- İç denetçilerin, işletmede yapılan hata ve hilelere zamanında müdahale etmemeleri. İç Kontrol Sistemini etkili bir şekilde işletmemeleri (Owojori ve Asaolu, 2009: 185).

1.5. Adli Muhasebenin Diğer Uzmanlık Dallarıyla İlişkisi

Adli muhasebenin fonksiyonunu yerine getirmek için bazı bilim dallarıyla sıkı bir ilişki içinde olması kaçınılmazdır. Bu bilim dallarının bazıları; muhasebe, bağımsız denetim, psikoloji, kriminoloji ve hukuk olarak sıralanabilir.

1.5.1. Adli Muhasebenin Muhasebe Dalı ile İlişkisi

Muhasebe; ticari faaliyet yürüten bir örgütte, parasal nitelik taşıyan kaynakların oluşumunu, bu kaynakların kullanma şeklini, ticari faaliyet sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları kayıt eden, örgütün finansal durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bu bilgileri ilgili kişi veya kuruluşlara ulaştıran bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2005: 5).

Türkiye’de muhasebe bilimi denilince sadece akla defter tutma, aylık veya yıllık beyanname verme gibi sadece muhasebenin klasik fonksiyonları gelmektedir. Bunun yanında daha da önemli olarak muhasebenin analiz yapma ve yorumlama fonksiyonlarını yerine getirerek, işletme yönetimine yardımcı olduğu göz ardı edilmektedir. Tam da bu gibi nedenlerden dolayı Türkiye’de muhasebe, artık mali belgelerde kayıtlı olan rakamlara odaklanmayıp bu belgelerde kayıtlı olan rakamların arkasında gizli olan gerçek verileri ortaya çıkarmaya çalışmalıdır (Şahin, 2011: 94). Böyle bir ortamda, muhasebe alanının daha özel bir dalı olan adli muhasebe dalının önemi ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe işlemlerinin bir kanıt değeri taşıyabilmesi için mutlaka kayıt altına alınmalıdır. Muhasebe işlemlerinde gerçekle bağdaşmayan hayal ürünü işlemlere itibar edilmeyip, işlem ve olayların fiili durumlarına itibar edilebilmesi için meydana gelen ticari işlemlerin yazılı bir şekilde yapılması ve araştırılması gereklidir. Bazı durumlarda bu işlem ve kayıtların doğruluğunun araştırılması ihtiyacı doğmaktadır. Bu durumlarda, adli muhasebe ve adli muhasebeciye başvurma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla adli muhasebe; muhasebe sistemi içinde daha önce yapılmış işlem ve kayıtların doğruluğunun araştırılması, incelenmesi, ortaya çıkarılması ve raporlanması olarak karşımıza çıkmaktadır (Aydın, 2018: 37-38).

Adli muhasebe ve muhasebe arasında ne gibi bir farkın olduğunu daha iyi anlamak için bir adli muhasebeci ile klasik bir muhasebecinin neler yaptıklarına bakmak gereklidir. Bir adli muhasebecinin klasik bir muhasebecinden farkı aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Gülten ve Kocaer, 2011: 35-36):

1. Klasik muhasebeci, ticari işletmelerin mali tablolarını, aylık ve yıllık beyannamelerini hazırlar ve yasal defterlerini tutarak ilgili birimlere sunar. Adli muhasebeci ise, işletmenin faaliyetlerinde hukuki bir soruna neden olacak yolsuzluk, suiistimal ve hileleri araştırır.

2. Klasik muhasebeci, mükelleflerin işlemlerini herkes tarafından kabul edilmiş muhasebe standartları ve ilkeleri çerçevesinde yerine getirir. Adli muhasebeci ise çalışmalarında, kriminoloji, hukuk bilimlerini kaynak alır ve bilişim tekniklerini kullanır.

3. Klasik muhasebeci hem müşterilere karşı sorumlu hem de vergi ziyanına kasten sebep olmuşsa vergi dairesine karşı da sorumludur. Adli muhasebeci ise sözleşme yaptığı kişilere ve mahkemeye karşı sorumludur.

4. Klasik muhasebeci mesleki faaliyetlerini, önceden açıklanmış mali takvime göre yürütür. Adli muhasebeci ise sistematik bir çalışma planı belirlenemediği için mesleki faaliyetlerini standart bir plana göre yürütmez.

5. Klasik muhasebeci muhasebe kayıtları, cari hesap mutabakatı, faturalar, hesap ekstreleri gibi klasik muhasebe belge ve bilgilerinden faydalanır. Adli muhasebeci ise kanıt toplarken sadece bu belgeler yetinmez, şirket içi yazışmalar, mail kayıtları, fotoğraflar, kamera kayıtları gibi çok daha geniş bir çalışma yelpazesi kullanır.

6. Klasik muhasebeci, muhasebe ekibini muhasebe alanında uzmanlaşmış kişilerden oluşturur. Adli muhasebeci ise ihtiyaç duyduğunda çeşitli farklı alanlarda uzmanlaşmış kişilerle çalışabilme imkânına sahiptir.

1.5.2. Adli Muhasebenin Bağımsız Denetim Dalı ile İlişkisi

Bağımsız denetim; bağımsız bir dış denetçi tarafından işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği konusunda makul bir güvence sağlamak amacıyla sistematik bir şekilde kanıt toplama ve sonuçları bir raporla ilgililere iletilmesi sürecidir (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016: 3-4).

Bir işletmede muhasebe işlemlerinin son aşaması, muhasebe verilerin finansal tablolara dönüştürülmesi aşamasıdır. Finansal tabloların bağımsız denetim ilke ve standartlarına uygun olarak oluşturulduklarının araştırılması, bu tabloların denetimi ile saptanabilmektedir. Finansal tabloların denetimi, bağımsız deneticilerin çalışma alanına girmektedir. Finansal tabloların denetiminde amaç, işletmenin finansal tablolarının finansal raporlama standartları çerçevesinde gerçeğe uygun bir şekilde tutulup tutulmadıklarını denetlemektir. Bağımsız denetçinin görevi, bu konuda sadece görüş bildirmektir. Bağımsız denetçinin olumlu görüşü, işletmenin finansal tabloların güven

derecesini yükseltir. Bağımsız denetim faaliyeti, işletmenin gelecekteki durumu hakkında herhangi bir finansal bilgi sağlamamaktadır. İşletme yöneticilerine de işletmenin etkin ve verimli bir şekilde yönetildiği konusunda bir bilgi vermemektedir (Meriç, 2015: 63).

Adli muhasebe ile bağımsız denetim arasında dolaylı bir ilişki bulunmaktadır. Adli muhasebe, bağımsız denetim alanındaki verilerden yararlanabilmektedir. Denetim çalışmalarından toplanan kanıtlardan, denetim alanında kullanılan inceleme biçimleri ve denetleme yöntemlerinden adli muhasebe çalışmalarında faydalanabilmektedir (Pamukçu, 2017: 235).

Adli muhasebe ve bağımsız denetim arasındaki temel fark, adli muhasebede ticari uyuşmazlık ile ilgili bir dava konusunun varlığıdır. Adli muhasebe, davaya konusu olan ticari uyuşmazlıkla ilgili gerekli araştırma, inceleme yapılarak elde edilen verilerin rapora dökülmesi sürecinden oluşmaktadır. Bu mesleği icra eden kişi ise adli muhasebeci olarak tanımlanmaktadır. Adli muhasebecinin muhatabı, genellikle bir mahkeme makamıdır. Adli muhasebeci, mahkeme başkanı tarafından görevlendirilmektedir ve adli muhasebeci de yaptığı çalışmaları sonucu oluşturduğu raporu, mahkemeye sunmaktadır (Dağdeviren ve Mirza, 2017: 2011). Bağımsız denetçi ise, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre tutulup tutulmadığını araştırmaktadır. Bu araştırmaları sonucunda finansal tablolarda herhangi bir uygunsuzluk tespit ettiklerinde, bu uygunsuzluğu BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) ve KGK (Kamu Gözetim Kurumu) gibi kuruluşlara bildirilerek konuya ilişkin görüşlerini sunmaktadır. Bu açıklamalardan da anlaşıldığı gibi bağımsız denetçilerin muhatapları, BDDK ve KGK gibi kuruluşlardır (Pamukçu, 2017: 235).

Adli muhasebe ve Bağımsız denetim arasındaki benzerlikler ve farklılıklar maddeler halinde açıklamak gerekirse aşağıdaki gibi sıralanabilir (Doğan, 2018: 18-19) ;

1. Adli muhasebe ile bağımsız denetim temel amaçları, kişilerin çalışmaları sonucundan oluşturdukları raporları hukuka uygun hazırlamaktır.
2. Adli muhasebe ve bağımsız denetim çalışmalarında kişiler, firmanın nihai durumu, kayıt sistemine ilişkin düzen, kullanılan belgelerin türü ve hile yolu gerçekleştirilen işlemlerin firma üzerindeki etkileri hakkında yeterli bilgiye sahip olmaktadır.

3. Bağımsız denetim firmanın mevcut durumu hakkında araştırma yaparken, adli muhasebe ise araştırmalarında tespit ettiği sorunların nasıl çözümleneceğine dair önerilerde bulunmaktadır.
4. Bağımsız denetim çalışmaları, belirli bir çalışma takvimi çerçevesinde yapılırken; adli muhasebe çalışmaları ise, somut bir uyuşmazlığın çözümüne dair bir incelemedir.
5. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim standartlarına göre araştırmasını yaparken; adli muhasebeci ise, araştırmasında hangi tarafın mağduriyete uğradığını veya mağduriyete hangi tarafın sebebiyet verdiğini bulmaya çalışmaktadır.
6. Denetim faaliyetleri, temel muhasebe bilgileri ve bağımsız denetim ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirilirken; adli muhasebe, bu bilgi ve ilkelerin yanı sıra psikoloji, kriminoloji ve hukuk gibi bilim dallarından da yararlanarak çalışmalarını yapmaktadır.
7. Denetim çalışmaları, çoğunlukla ilgili kurum veya işletme çalışanlarını bilgisi dâhilinde yürütülür; adli muhasebe çalışmaları ise, ilgili kurum veya işletmenin haberi olmadan yürütülmesi gereklidir.
8. Bağımsız denetim, finansal tabloların herkes tarafından kabul edilen denetim standartlarına göre oluşturulup oluşturulmadığıyla ilgilenir; adli muhasebe ise bu tablolarda bir hile yapıp yapılmadığıyla ve bunların bir suç konusu olup olmamasıyla ilgilenmektedir.
9. Bağımsız denetim faaliyetlerinde kullanılacak yasal belgelerde kesin bir şekil şartı bulunmaz iken; adli muhasebe faaliyetlerinde tutulan belgeler birer kanıt niteliği taşıyacağından bu belgelerin hukuka uygun kesin şekil şartlarına uyularak tutulması gerekmektedir.
10. Adli muhasebe, bağımsız denetime göre muhasebe belgelerinde yanıltıcı bilgi verilebileceğine dair daha çok şüpheyile yaklaşır.
11. Bağımsız denetim faaliyetleri sonucundan bir işletme veya yöneticileri hakkında bir tazminata hükmedilmez. Adli muhasebe faaliyeti sonucunda oluşturulan rapor dikkate alınarak bir mağduriyete sebebiyet vermişse hâkim tarafından tazminata hüküm edilebilmektedir.

1.5.2.1. Muhasebe Hile Kavramı

Hile; kendine çıkar sağlamak için birini aldatmak, yanılmak için yapılan tuzak, ayak oyunu, dalavere, entrika gibi faaliyetleri içermektedir (tdk.gov.tr, 28.01.2022).

SPK (Sermaye Piyasası Kurumu) hile kavramını; “işletme yönetiminden sorumlu olan yöneticilerin, işletme elemanlarının veya üçüncü kişilerin, bilinçli bir şekilde kazanılmamış ve yasal olmayan bir menfaat elde etme amacıyla aldatma içeren davranışları” olarak tanımlamıştır (SPK Kanunu, madde 4).

Muhasebe hilesi; çıkar sağlamak amacıyla muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi, belgelenmesi ve raporlanması aşmalarında yanıltıcı bilgi vererek üçüncü kişilerin zarara uğratılması faaliyetlerine denmektedir (Çalıyurt, 2007: 202). Muhasebe hilelerinin yapılmasının başlıca amaçları arasında; işletmede yapılan yolsuzlukları gizlemek, işletmenin mali durumu zayıf göstererek azınlıkta olan hissedarlara kar dağıtımını azaltmak, borsada şirket hisseleri üzerinde spekülasyon yapmak, kamudan daha fazla teşvik almak, daha iyi şartlarda kredi temin etmek, daha az miktarda vergi ödemek, alacaklılara olan borcun bir kısmını veya tamamını ödemekten kaçınmak olarak sayılabilmektedir (Özkan ve Özen, 2011: 132).

1.5.2.2. Hile Yapan Gruplar, Hile Türleri ve Sınıflandırılması

Tablo 1.1’de genel itibariyle hile türleri, bu hileleri yapan taraflar, bu hilelerden etkilenenler ve bu hilelerin nasıl gerçekleştirildiği ile ilgili açıklamalar yer almaktadır.

Tablo 1.1. Steve Albert’te Göre Hile Türleri Sınıflandırılması

Hile Türü	Yapan (lar)	Etkilenen (ler)	Açıklama
Çalışan Hileleri	Bir kuruluşun çalışanları	İşveren	Çalışanlar pozisyonlarını, işverenlerine ait varlıkları almak veya aktarmak için kullanırlar. Bu en yaygın yapılan hile türüdür.
Satıcı Hileleri	Bir kuruluşun satıcıları	Satıcıların mal ve hizmet sattığı kuruluş	Satıcılar ya faturada fiyatı yüksek gösterir ya da anlaşılardan daha düşük kalitede ya da daha az miktarda mal tedarik eder.
Müşteri Hileleri	Bir kuruluşun müşterileri	Müşterilere satış yapan kuruluş	Müşteriler aldatma yoluyla kuruluşa ödeme yapmaz / çok az ödeme yapar ya da kuruluştan çok fazla mal veya hizmet alır.
Yönetim Hileleri (Finansal Tablo Hileleri)	Bir şirketin yönetimi	Pay sahipleri ve/veya tahvil sahipleri ve düzenleyici kuruluşlar (vergi makamları vb.)	Yönetim, finansal tabloları şirketin daha iyi görünmesi için kullanır. Mali açıdan en çok etki yaratan hile türüdür.
Yatırım Hileleri	Her türlü hile failli	Dikkatsiz yatırımcılar	Bu tür hileler internet üzerinden ve şahsen yapılır. Bireylerin değersiz planlara para yatırmalarını sağlamak için güvenleri kazanılır.

Diğer (Çeşitli) Hileler	Duruma göre değişebilir	Duruma göre değişebilir	Her zaman bir kişi, başkasını kandırmak için onun güveninden faydalanır.
(Albercht vd. , 2011: 10).			

Çalışan hileleri, hile türleri arasın en yaygın yapılan hile türüdür. Bu hile türünde, çalışanlar, şirketin varlıklarını elde etmek amacıyla işverenlerini kandırmaktadır. Doğrudan hile, çalışanların işletmenin gerçekte var olmayan araç, stok, işletme malzemesi gibi varlıkları bir kukla işletme kurarak satın alması ve işletmeye bu varlıklar için ödeme yaptırmasıdır. Doğrudan hile türünde üçüncü bir taraf yoktur. Bu hile türünde şirket varlıkları doğrudan failin hesabına girmektedir. Dolaylı çalışan hile türünde ise çalışanlar; satıcılardan, müşterilerden veya şirketle bağlantısı olmayan üçüncü kişilerden rüşvet veya komisyon almaları durumdan ortaya çıkmaktadır. Böyle hile durumunda çalışanlar, daha düşük satış fiyatları, daha yüksek mal satın alma, malların daha az miktarda kabul edilmesi gibi faaliyetler karşılığında karşı taraftan komisyon veya rüşvet almaktadırlar. Bu durumda çalışan, rüşvet veya komisyonu doğrudan işvereninden değil de karşı taraftan almaktadır (Albercht vd. , 2011: 10-11).

Dünya geneline bakıldığında satıcı hilelerinin, kamu kurumlarına karşı daha çok yapıldığı görülmektedir (Bozkurt, 2009: 66). Bu, özel işletmelerde satıcı hilelerinin yapılmadığının anlamına gelmemektedir. Satıcı hileleri, çoğunlukla satın alınan malların fazla ücretlendirilmesi, malların teslimatı veya ödeme yapılmış olsa bile malların teslim edilmemesi durumlarında ortaya çıkmaktadır. Bunlar; işletme dışında satış yapan satıcılar ve alıcılar arasında yapılan gizli anlaşmalar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir (Albercht vd. , 2011: 11).

Müşteri hileleri, müşterilerin mal veya hizmet satın aldıkları esnada ortaya çıkan hilelerdir. Müşteri bu hileleri tek başına mal çalma, sahte çek veya para verme, etiket değiştirme eylemleri neticesinde yapabileceği gibi, işletme çalışanlarıyla anlaşarak da bu hileleri yapabilmektedir (Bozkurt, 2009: 66). Müşteriler; işletme çalışanlarıyla anlaşarak henüz faturası kesilmemiş malların sevkiyatını yaptırabilmekte, teslimatı yapılmış mallarda hasar olduğuna dair yalan beyanlarda bulunarak, malın fiyatından indirim talep edebilmektedir (Bologna, 1993: 34).

Yönetim hileleri, işletme yöneticilerinin işletmenin finansal tablolarını gerçeğe aykırı bir şekilde düzenlediklerinde karşımıza çıkan hile türüdür. Bu hileler, genellikle büyük maddi kayıpların oluşmasına sebep olmaktadır. En açık ifadeyle yönetim hileleri, işletmenin en tepesinde oturan yöneticiler tarafından finansal tabloların manipüle

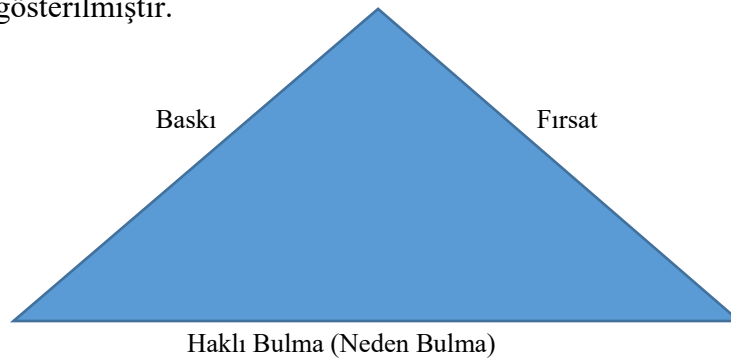
edilmesi biçiminde ortaya çıkmaktadır. Bu tür hileler ile işletmenin mevcut finansal durumunu çok iyi veya çok kötü bir şekilde olduğu gösterilebilmektedir (Albercht vd. , 2011: 11-12). Bu şekilde hazırlanmış hileli finansal tablolar, hem hissedarların hem de ülke ekonomilerinin büyük ekonomik kayıplarla karşı karşıya kalmalarına sebebiyet vermektedir (Golden vd. , 2011: 6).

Yatırım hileleri, yönetim hileleri ile yakın ilişki içindedir. Böyle bir durumunda etkilenenler, genellikle ekonomik yatırımlardan anlamayan yatırımcılardır. Tele pazarlama hileleri, değersiz ortaklık payı satışı bu hile gurubuna girmektedir (Özeroğlu, 2014: 186).

Diğer hile çeşitleri, yukarıda belirttiğimiz hile türleri içine girmeyen hileler olarak tanımlanabilmektedir. Sağlık ve sigorta hileleri, mortgage hileleri gibi bankacılık sektöründe yapılan hileler bu hile gurubuna örnek verilebilmektedir (Özeroğlu, 2014: 187).

1.5.2.3. Hile Üçgeni

Ünlü suç araştırmacısı Donald R. Cressey tarafından ilk defa geliştirilen hile üçgeni, insanların hile yapmaya iten temel sebeplerin neler olduğunu açıklayan bir üçgendir. Cressey'in savına göre, güvenilir kişiler finansal sorunlar yaşadıkları anda güveni boşa çıkaran insanlara dönüşebilmektedir. Cressey'i bireylerin neden hile yapmaya başvurduklarını incelemiş ve bu incelemelerinin neticesinde insanları hile yapma nedenlerini altında üç temel faktör yattığını bulmuştur (Taştan, 2018: 524). Bu nedenlerden birincisi hile fırsattır. Bireyler bu fırsatı yakalandıklarında ekonomik gelir elde etmek için kullanabilmektedirler (Ramamoorti, 2008: 524). Hile yapmaya iten ikinci sebep ise, bu hilenin neticesinden yararlanmak isteyen dışardaki kişiler tarafından yapılan baskıdır. Hile yapmaya iten son motivasyon sebebi ise, hile yapmanın hile yapmayı kendince haklı bir nedene dayandırmasıdır (Emir, 2008: 116). Şekil 1.1'de Hile Üçgeni gösterilmiştir.



Şekil 1.1. Hile Üçgeni (Cressey R. , 1954)

Bireylerin hile yapmaya başvurmalarına sebep olan üç ana motivasyon kaynağı vardır. Hile üçgeni incelendiği zaman bunlar; baskı, fırsat ve neden bulmadır.

Baskı: Herhangi bir kuruluştaki kendinin baskı altında olduğunu hisseden çalışan, bu baskıdan kurtulmak için hile yapmaya başvurabilmektedir. Örneğin Ücretlerin performansına dayalı olduğu bir işletmede, gerekli performans artışı baskısı altında olan çalışan, bu baskıdan kurtulmak için hileye başvurabilmektedir (Küçük ve Uzay, 2009: 244). Baskı unsuru da kendi içinde üç gruba ayrılır. Bunlar; mali içerikli baskılar, işle ilgili bakılar ve kötü alışkanlıklardan doğan baskılardır (Taştan, 2018: 182).

Fırsat: Doğrudan işverenler ve üst yöneticiler ile ilgili unsurdur. Bu unsorda, çalışan herhangi bir nedenle hile yapma fikrine kapılabilmekte fakat bu fikir henüz eylem aşamasına geçmemektedir. İş yerinde fırsat yakalandığında bu fırsat gerçekleştirmektedir. Uygun ortam bulunmadığı takdirde hile yapma fikri eyleme geçmemekte ve düşünce aşmasında kalmaktadır (Akyel, 2009: 36). Fırsat unsurunu ortadan kaldıracak sistem “İç Kontrol Sistemi” dir. İç Kontrol Sistemi’ne sahip işletmelerde çalışanlar fırsat unsuruna başvurmayla yeltenmemektedir. Çünkü bu yönde adım atıklarında yaptırım ile karşılaşacaklarını bilmektedirler (Bozkurt, 2007: 52).

Neden Bulma: Bazı bireyler hile yapmayı alışkanlık haline getirdikleri için diğer bireylere göre daha fazla hile yapmaya eğilimli olabilmektedirler. İş yerinde bütün şartlar eşit olursa hile yapma eğilimi, çalışanların etik davranışlarına ve kişisel ortamlarına göre değişebilmektedir. Etik davranış, çalışanın hem karakterine hem de dış faktöre bağlıdır. İşletme küçülme dönemine girmişse bu bir dış faktördür. Böyle bir ortam çalışanlarda işlerini kaybetme korkusuyla bir kırılmaya sebep olabilmektedir. Bu durumu bazı çalışanlar hile yapmaya başvurmanın bir nedeni olarak görebilmektedirler. Böyle bir dış ortamın sebep olduğu yolsuzlukları önlemek üst düzey yöneticilerin sorumluluğundadır. Şayet böyle bir ortamda yolsuzluk yapılmışsa ve yöneticiler de buna karşı bir önlem almamışsa, işletmede yapılan yolsuzluğun yapanın yanına kar kaldığı algısı yayılabilmektedir (Kenyon ve Kilten, 2006: 135).

1.5.3. Adli Muhasebenin Psikoloji Dalı ile İlişkisi

Psikoloji bilimi, insan davranışlarını inceleyen ve insanların bu davranışları altında yatan gerçek nedenlerin neler olduğunu saptamaya çalışan sosyal bir bilim dalıdır. Birçok bilim dalı psikolojiden faydalandığı gibi adli muhasebe de bu bilim dalının faydalarından ihtiyaç duyduğunda yararlanmaktadır. Bireyleri suç işlemeye iten çok farklı sebebin olduğu bilinmektedir. Bireyin suç işlemeye iten en önemli etken, bireyin o anki psikolojik durumudur. Geçim sıkıntısı, daha refah içinde yaşama isteği,

herhangi bir kişiye yaranmak gibi birçok sebepten dolayı bir kişi, idarenin herhangi bir zaafi durumunda suç işleyebilmektedir. Adli muhasebeci görevini yaparken, somut olayın çözümü sırasında suçlunun olay anındaki ruh halini, jest ve mimiklerini, iyi analiz etmesi gerekmektedir. Suçlu ifade verirken çok tutarlı davrandığı izlenimi verse bile dikkatli gözlemlediği takdirde suçlunun beden dili hareketlerinden böyle davranmadığı anlaşılabilmektedir (Şahin, 2019: 22-24).

Psikoloji bilimi bilgisine sahip olmak, uyuşmazlıkları çözmede adli muhasebecilere büyük kolaylıklar sağlamaktadır. Çünkü adli muhasebeciler, denetçiler gibi sadece bilanço, gelir tablosunu, beyanname, defter ve hesapları incelemekle kalmaz; bunlarla birlikte olayın taraflarının ruhsal durumlarını iyi analiz etmektedirler (Kaya, 2013: 54). Adli muhasebeciler; hile, dolandırıcılık, yolsuzluk ve rüşvet gibi ekonomik suçların aydınlatılması ve sebeplerinin ortaya çıkarılabilmesi için şüphelilerin ruhsal durumlarını ve tavırlarını etkili bir şekilde analiz etmelidirler. Yürütülen soruşturmada, şüphelilerle yapılan görüşmelerde şüphelilerin olay hakkındaki düşünceleri, hal ve tavırları, gerçeğin ortaya çıkarılması adına önemli detaylar elde edilmesine yardımcı olmaktadır (Sarica, 2000: 3).

Adli muhasebe ile psikoloji bilimi arasında her zaman sıkı bir ilişkinin olduğu bilinmektedir. Adli muhasebe meslek mensuplarının, iyi bir psikoloji eğitimi almaları mesleklerini daha iyi yapabilmeleri için bir gerekliliktir. Psikoloji biliminin bir alt dalı olan adli psikoloji; psikoloji bilimine ait bilgi ve becerilerin uyuşmazlık konusu olan sorunlara uygulanması ve uygulanan psikoyasal süreçlerle ilgili yeni verilere ulaşılması amacıyla incelemelerde bulunulması olarak tanımlanabilmektedir. Adli muhasebeci, araştırmalarında hem psikoloji hem de psikoloji bilimin alt dalı olan adli psikolojinin tekniklerinden yararlanması, ekonomik suç konusunun altında yatan gerçek nedenlerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olacağı bir gerçektir (Durak, 2002: 93).

1.5.4. Adli Muhasebenin Kriminoloji Dalı ile İlişkisi

Yeni bir bilim dalı olan kriminoloji kelimesinin Türkçe karşılığı suç bilimidir (tdk.gov.tr. , 01.02.2022). Kriminoloji bilimi; toplumda işlenen suçların neler olduğunu, kimler tarafından işlendiğini ve nasıl meydana geldiğini araştıran bilim dalıdır. Kriminoloji biliminin temel amacı; suçların nasıl meydana geldiğini ve insanları bu suçları işlemeye iten gerçek sebeplerin neler olduğunu ortaya çıkarmaktır (Erkan, 2016: 3).

Kriminoloji bilimi, adli bilimlerin bir alt dalıdır. Adli bir olay meydana geldikten sonra, olayla ilgili tüm delillerin toplanması ve bu delillerin değerlendirilmesi

aşamalarının tamamını kapsamaktadır. Kriminoloji, özetle teknik bir delil tespit yöntemi olarak tanımlanabilmektedir (Oğuz ve Ünal, 2013: 3-4). Kriminoloji biliminde suç ve suçluları ayırmak için çeşitli teknikler kullanılmakta olup, adli muhasebeci de kullanılan bu tekniklerden yararlanmaktadır. Adli muhasebeci, bu tekniklerinden yararlanarak, mali suçları kimlerin işlediğini ortaya çıkarabilmektedir. Aynı zamanda adli muhasebeci, ekonomik bir suçun işlenmesi altında yatan gerçek nedenlerin tespit edilmesi ve bu suç sonucunda kimlerin menfaat elde ettiğini bulabilmesi amacıyla bu bilim dalının verilerinden yararlanabilmektedir (Develioğlu, 2015: 12-13).

Kriminoloji bilimi, adli muhasebecilerin hile ve yolsuzlukları tespit edebilmek için yaptıkları araştırmalara önemli yararlar sağlamaktadır (Pehliven, 2010: 22). Adli muhasebecilerin faaliyet alanlarını oluşturan birçok ekonomik suç konusunun ayrıntılı kriminal analizini yapmak, işlenen suçların anlaşılması sürecine önemli katkısı olmaktadır. Örneğin naylon faturayı düzenleyen ile bu faturayı kullanan kişinin amaçları birbirinden farklı olabilmektedir. Naylon faturayı düzenleyen kişi; stoklarını arzu ettiği sevide tutmak, bu işlemde gelir elde etmek, kara para aklamak gibi amaçları olabilmektedir. Naylon faturayı kullanan kişi ise; fazla vergi vermekten kaçınmak, haksız kazanç sağlamak amacını taşıyabilmektedir. Bu gibi durumlarda, kriminoloji bilimi verilerinden yararlanan adli muhasebeciler, suçluların neden suç işlediklerine dair gerçek nedenlerini daha kolay tespit edebilmektedirler (Gülter ve Kocaer, 2011: 26-27).

1.5.5. Adli Muhasebenin Hukuk Dalı ile İlişkisi

Hukuk, insanların yüzyıllarıdır bir arada yaşamasıyla birlikte oluşan bir kültürel miras kavramıdır. Bireylerin birbirleriyle ve toplumla ilişkisini, toplumun genel yararını gözetken, toplumun ve devletin birbirleriyle ilişkilerini düzenleyen ve kamu gücüyle yasalara uyulmasını yaptırıma bağlı kılmış kurallar bütünüdür. Hukuk biliminin amacı, her alanda ortaya çıkabilecek karmaşıklıkları adil bir şekilde çözüme kavuşturmak için kurallar ortaya koymaktır. Muhasebe alanında ortaya çıkan hile ve yolsuzlukları önlemek amacıyla çeşitli hukuk kuralları zaman içerisinde ortaya konmuştur (Bayrak, 2016: 23). Adli muhasebeci, bir davada üslenmiş olduğu görevini sahip olduğu bilgi birikimi ile layıkıyla yerine getirerek, yargı makamlarına önemli bir katkı sağlamış olmaktadır. Uyuşmazlıklarda, adli muhasebeci yürüttüğü çeşitli hizmetler aracılığıyla yargı makamlarının doğru karar verebilmelerinde anahtar rol üstlenmektedir (Gülten ve Kocaer, 2011: 28).

Adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bilgilerinin birlikte kullanılması gerektiren bir uzmanlık dalıdır (Altuntaş, 2011: 163). Bu anlamda adli muhasebeci, muhasebe

bilgilerine sahip olmasının yanında, yeteri kadar hukuk bilgisine de sahip olması gerekmektedir. Adli muhasebeciler, meslek faaliyetlerini başarılı bir şekilde sürdürebilmeleri için genel hukuk, borçlar hukuku, ticaret hukuk dallarında bilgi sahip olmaları tek başına yeterli değildir. Hukukun diğer alt dalları olan, icra ve iflas hukuku, ceza hukuku, medeni hukuk gibi daha çok uzmanlık isteyen hukuk dallarında da yeterli bilgiye sahip olmalıdırlar. Özellikle adli muhasebenin uygulanması aşamasında delil toplanırken, özel hayatın gizliliği ilkesine ve hukuka uygun delil toplama yükümlülüklerine uyulması ile birlikte uluslararası hukuk normlarına da uyulması gerekliliği de göz ardı edilmemelidir (Terzi ve Gülen, 2014: 29).

1.6. Adli Muhasebecilerin Nitelikleri

Adli muhasebeciler; finansal uzmanlık, dolandırıcılık, ticaret ve hukuk sistemi hakkında yetkin bir bilgi düzeyine ve anlayışına sahip olmalıdırlar (Olberholzer, 2002: 4). Mesleğinde başarılı olabilmek için bir adli muhasebecinin taşıması gerek beceriler aşağıda sıralanmıştır;

- Mesleğin gerektirdiği eğitim ve öğretime sahip olmak,
- Muhasebe ve denetleme alanında yetkin bir birikime sahip olmak,
- İlgili alanlarda gereken deneyime sahip olmak,
- Sözlü ve yazılı iletişim becerilerine sahip olmak,
- Pratik becerilere sahip olmak,
- Adli denetleme alanında deneyim sahibi olmak,
- Sosyal becerilere ve esnekliğe sahip olmak.

Bir adli muhasebecinin en önemli özelliği mesleğini tarafsız ve bağımsız bir şekilde yerine getirebilmesidir. Mesleğinde güvenilir olmayı sağlamak için mesleki standartlara uyması ve ahlaki değerler taşıması gerekmektedir. Doğru iletişim kurabilme ve karar alabilme bir adli muhasebecide aranan en temel karakteristik niteliklerindendir. Adli muhasebecinin her bir başarısı, daha çok iş alabilmesini ve ününü artırmasını sağlamaktadır (Grippio ve Idex, 2003: 2). Crumbley (2001), adli muhasebecilerin taşıması gereken özellikleri üç katlı büyük bir yaş pastasına benzeterek açıklamaktadır. En alttaki büyük ve en geniş katmanı güçlü bir muhasebe geçmişine; ortadaki katmanı eksiksiz ve tam denetleme ile kontrol ve dolandırıcılığı ortaya çıkartılmasına; en üsteki katmanı ise, yasal çerçevedeki bilgilerin duruşma salonunda açıklamaya ve mahkemeye sunmaya benzetmektedir.

Adli muhasebeci uyması gereken genel ilke ve standartların yanı sıra, mümkün oldukça yaratıcı olabilmelidir. Sezgileri açık olmalı, her olayı genel ve ayrıntılarıyla birlikte yerinde ve en ince detayına kadar derinlemesine analiz etmelidir. Muhakeme gücü sağlam olmalı, kararlarında analitik ve mantıklı bir düşünceyi egemen kılmalıdır. Ayrıca adli muhasebeci, karşısındakini dikkatlice dinlemesini bilmeli, yazılı ve sözlü iletişim becerilerini başarılı bir şekilde kullanmayı bilmeli, insanlarla sağlıklı ilişkiler kurabilmelidir (Bozkurt, 2000: 60). Adli muhasebeci, çalışmalarını ve araştırmasını zamanında yapabilmesi için bilişim teknolojilerinde yararlanmasını bilmeli ve iyi bir bilgisayar kullanıcısı olmalıdır (Silverstone ve Sheetz, 2004: 78). Adli muhasebeci, uzmanlık alanına giren her olaya veya konuya ilişkin merak duygusunu taşımalıdır. Bu konularla ilgili meydana gelen her türlü değişikliği merakla takip etmelidir. Adli muhasebeci, bir olay ile ilgili söylenen her sözün veya elde edilen her belgenin doğru olup olmadığı konusunda şüphe duymalıdır. Gerekğinde bir dedektif gibi davranmalı, bilgi ve belgelerin doğrulunu araştırmalıdır. Adli muhasebeci, mesleki faaliyetlerini sürdürürken bazı olumsuzluklar ile karşılaşabilir. Bu olumsuzluklar karşısında, mesleki sınırları çerçevesinde elinden geleni yapmalı ve işini başarıyla yapabilme yolunda sonuna kadar ısrarcı olmalıdır (Karacan, 2012: 115-116).

1.7. Adli Muhasebe İle İlgili İlkeler

Adli muhasebecilik ile ilgili ilkeler; bulguların elde edilmesi ve bulguların değerlendirilmesi ile ilgili ilkelerdir.

1.7.1. Bulguların Toplanması İle İlgili İlkeler

Adli muhasebede bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkeler; mesleğin nasıl yapılacağına ve delillerin üzerinde nasıl durulması gerektiğine odaklanmaktadır. Alanında yetkin bir adli muhasebeci; mesleğini icra ederken konuyu ilgilendiren tüm ayrıntıları iyi araştırmalı, bir bütün olarak değerlendirilebilecek parçaları bir uzman edasıyla birbirinden ayırabilmeli, değerlendirmeleri sonucunda elde ettiği bulguları yeterli sayıda ve nitelikte kanıtlarla destekleyebilmelidir. Bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkeler: Planlama ilkesi, bütünlük ilkesi ve kanıt toplama ilkesidir.

Planlama İlkesi: Somut bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun belirlenmesi olarak ifade edilen planlama, adli muhasebeci için mesleğini daha kolay icra edebilmek için önem taşımaktadır. Adli muhasebede çalışmaların planlanması; adli muhasebecinin amaçlarına ulaşmak için neyi, nerede, hangi maliyetle ve kimlerle birlikte yapacağını önceden belirlenmesidir.

Bütünlük İlkesi: Adli muhasebe mesleği faaliyetleri, disiplinler arası bir çalışma yapılmasını gerektirmektedir. Bundan dolayı, adli muhasebeye konu olan bir olay değerlendirilirken şüphecî bir yaklaşım sergileyerek her türlü durum değerlendirilmeli ve konuyu etkileyebilecek tüm olaylar bir bütünlük içinde araştırılmalıdır. Her bir olay bu bütünün parçası olabileceği dikkate alınmalı ve parçaları birleştirilerek bir bütüne, yani esas duruma ulaşılmalıdır.

Kanıt Toplama İlkesi: Bu ilke, adli muhasebe incelemesine konu olan olayla ilgili bir sonuca ulaşmadan önce; sayım, doğrulama, fiziki inceleme, analitik incelemeler ve benzeri kanıt toplama teknikleri kullanılarak uygun ve yeteri sayıda kanıtların toplanması süreçlerini kapsamaktadır. Kanıtın yeterliliği, adli muhasebecinin yapacağı çalışmaların niteliği belirlemektedir. Adli muhasebeci iddia ettiği veya ortaya koyduğu durumu herhangi bir çelişkiye yer vermeyecek şekilde ifade edebilmişse, kanıtlar yeterli sayıda ve nitelikte olmaktadır (Karacan, 2012: 119-120).

Adli muhasebeci; muhasebe, yönetim, denetim, bilgisayar sistemleri, maliye, operasyon, risk yönetimi (sigorta), güvenlik bilgilerinin ve bunlara bağlı olarak düzenlenen rapor ölçüm, analiz ve değerlendirme ifadelerinin güvenilirliği ve bütünlüğünü gözden geçirmelidir. Adli muhasebeciler faaliyetleri üzerinde önemli etkileri olan politikaları, planları, prosedürleri, yasaları ve düzenlemeler hakkında bilgi sahibi olabilmek için kurulan sistemleri irdelemelidirler. Uygun olan ve olamayan verilere ilişkin bulguları raporlamalıdır. Adli muhasebeci varlıkların korunmasına yönelik yolları gözden geçirmeli ve mümkün ise bu varlıkların bir bütün olarak varlığını doğrulamalıdır. Bu varlıkların nasıl bir risk yönetimi programıyla korunabileceğini, mantıksal çözümler göz önünde bulundurarak risklerin neler olduğu belirlenmelidir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 118-119).

1.7.2. Bulguların Değerlendirilmesi İle İlgili İlkeler

Bulguların değerlendirilmesine ilişkin ilkeler, adli muhasebecinin çalışması sonucunda edindiği kanaat ve görüşlerini tam olarak sunabilmesine yönelik ilke ve düzenlemelerden oluşmaktadır. Bu temel ilkelerin amacı, bu bulguları kullanmaya ihtiyaç duyanlara, bu bulguları yeteri kadar net ve kesin olarak belirli bir sistematik hiyerarşi içerisinde sunulmasını sağlamaktır. Bulguların değerlendirilmesi ile ilkeler şu şekilde açıklanabilir (Karacan, 2012: 121):

Tam Açıklama İlkesi: Tam açıklama ilkesi, adli muhasebede mutlaka olması gereken ilkelerin başında gelmektedir. Bu ilke, adli muhasebe alanına giren olaylarla ilgili ortaya çıkarılan konuyla bağlantılı tüm bilgilerin, ortalama bir insan zekâsına sahip

olan her kişinin anlayabileceği derecede yeterli açıklıkta ve anlaşılabilir bir şekilde ifade edilmesidir. Bu ilkeye göre; adli muhasebeci tarafından elde edilen ve ulaşılan bilgiler, bu bilgilere göre karar verecek taraflara açık, net, geçerli, objektif ve yasalara uygun nitelikte açıklanmalıdır.

Görüş Bildirme İlkesi: Bu ilke; adli muhasebeci tarafından adli muhasebeye konu olan bir olayı tüm yönleriyle incelenerek elde edilen verilerin bir rapor halinde getirilmesi ve bu raporun ilgili makamlara sunulması süreçlerinin tümünü kapsamaktadır. Adli muhasebeci, adli muhasebeye konu olan olayla ilgili mesleki bilgi ve becerilerinin tümünü kullanarak, tarafsızlık ilkesine uyarak ulaştığı sonuçları, bilgi kullanıcılarına faydalı olacak şekilde hazırlamakla ve iletmekle sorumlu tutulmuştur.

1.8. Adli Muhasebe Faaliyetlerinde Kullanılan Teknikler

Adli muhasebe faaliyetlerinde hilelerin tespit edilmesi için çeşit teknikler kullanılmaktadır. Bu teknikler; benford yasası, kırmızı kayrak ve çapraz denetim tekniğidir (Terzi, 2012: 153).

1.8.1. Benford Yasası

Benford yasası, 1938 yılında ünlü fizikçi Frank Benford tarafından geliştirilmiştir (Benford, 1938). Benford yasası, bir veri setinde yer alan sayı tekrarlarının belirlenmesi ve bu veri setinde normal olmayan durumların belirlenmesi için kullanılmaktadır (Yıldırım ve İnel, 2012: 276). Benford yasasının temel amacı, insanların keyfi ve tesadüfi sayısal veri üretmelerinin önüne geçmektedir. Bireyler tarafından beyan edilen sayıların değeri ile gerçek değerleri arasında anlamlı bir farkın olduğunu, bu yöntemi kullanarak tespit etmek mümkündür (Terzi, 2012: 54).

Benford yasasını, hileli rakamları tespit etmek için kullanılması fikri ilk defa Mark Nigri tarafından ortaya atılmıştır. Mark Nigri, bu matematik kanunun adli muhasebeciler tarafından kullanılması durumunda muhasebe hilelerinin tespit edilebilmesinin daha kolay olacağı fikrini ileri sürmüştür (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 150-151). Bu teknik, insanların rast gele sayılar üretemeyeceği varsayımını temel almaktadır. Kendi doğal akışı içinde oluşması gereken sayılar bu yöntemle bulunmaktadır. Doğal akış içinde oluşması gereken sayısal değerler ile beyan edilmiş sayısal değerler arasında bir farkın bulunması durumunda, beyan edilmiş sayısal değerlerin hileli olarak beyan edildiği varsayımı gündeme gelmektedir (Yalçın, 2001).

Hilelerin ortaya çıkarılabilmesi için muhasebe işlemlerinin değerlerini ve Benford yasasının kabul ettiği rakamların frekanslarını karşılaştırmak gerekmektedir.

Bu işlemlerin doğru sonuç vermesi için işlemlerin basamakları aşağıdaki gibi sırasıyla yapılmalıdır:

- İlk olarak muhasebe evrenin örneklemini seçmek
- Gözlemlenen frekansların test edilmesi
- Bir yargıya varılması
- Nihai aşamada, doğrulanmış bulguların bir araya getirilmesi (Erdoğan, 2001: 4).

Bu sistem diğer sistemlere göre oldukça maliyetlidir. Şirketlerin diğer veri sistemlerine entegre edilebilmekte ve diğer veri sistemlerinin çalışmasına herhangi bir şekilde zarar vermemektedir. Bu sistem, hileleri tespit etmede oldukça başarılı bir sistemdir. Şirketler tarafından bu sistemin kullanıldığı, olası şüpheliler hiçbir zaman anlayamamaktadır (Abdioğlu, 2007: 128).

1.8.2. Kırmızı Bayrak Tekniği

Adli muhasebede hilelerin tespit edilmesi için kullanılan başka bir teknik ise, kırmızı bayrak tekniğidir. Kırmızı bayrak tekniğinde, hile uyarıcısı olarak bazı standartlar dikkate alınmaktadır. Hile denetiminde şüpheyne neden olan belirtileri tespit edebilmek için işlemler veri gurupları haline getirilebilmesi için veri madenciliği yöntemine tabi tutularak anlamlı hale getirilmektedir. Bu uygulama neticesinde, işlemlerin doğruluğu veya yanlışlığı bulgularıyla birlikte ortaya konulmaktadır (Özkul ve Pekin, 2009: 72-73). Yapılan hileler ne kadar gizli saklı bir şekilde yapılsa da bu yöntem kullanıldığı takdirde hile sinyali belirteci uyarı verdiğinde, bu hile yapıldığı anlaşılmaktadır. Bir işletmede sinyal belirteci uyarı verdiğinde, işlerin yolunda gitmediğini ve bu işletmede birilerinin hileye başvurduğu anlamına gelmektedir (Altunsoy, 2011: 56).

Hile, kolay tespit edilebilen bir suç değildir. Ancak kırmızı bayrak tekniği kullanılarak, şirketin etik ve ahlak kurallarının ihlal edildiğini tespit edilebilmektedir. İşletme üst düzey yöneticilerin davranışlarında ortaya çıkan dürüstlük eksiklikleri, bazı çalışanlarda ortaya çıkan abartılı ve sıra dışı davranışlar, çok sayıda şikâyet ve yardım hattına ipucu olabilmektedir. Bu ipucular, hilenin var olabileceğinin göstergeleridir; fakat hilenin yapıldığına dair mutlak delil niteliinde değildirler (Ramaswamy, 2007: 35). En iyi planlanmış hileleri tespit etmede bile kırmızı bayrak incelemesi başarılı olabilmektedir (Sigletheon vd. , 2006: 126-153).

1.8.3. Çapraz Denetim Tekniği

Çapraz denetim tekniği, muhasebe kayıtlarının işleyişini inceleyen bir denetim tekniğidir. Bu teknikte, öncelikle karşılıklı çalışması gereken hesaplar belirlenmelidir. Eğer muhasebe kayıtlarında karşılıklı çalışması gereken hesaplar bulunmuyorsa, ortada bir olağan dışı durum var demektir ve bunun incelenmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda üstünde durulması gereken bir problemin olduğu kabul edilmelidir (Fido, 2016: 67). Bu teknikte, hesaplar ile birlikte tutarların da denk olması önemlidir. Fakat hesaplar ve tutarlar arasında herhangi bir fark tespit edildiğinde, bu tespit incelenmesi gereken bir soruna işaret etmektedir (Çankaya ve Gerekan, 2009: 100).

1.9 Adli Muhasebe Mesleğinin Faaliyet Alanları

Adli muhasebecilik, birçok endüstri faaliyetini içine alan çok yaygın bir soruşturma alanına sahiptir. Bu meslek ile birlikte muhasebe becerileri ve bilgileri, yargıya taşınmış meselelerin çözümünde kullanılmaya başlanmıştır. Detaylıca çözümleme yapan bir adli muhasebeci, güncel sorunlara ışık tutarak bir adli olayı gün yüzüne çıkarabilmekte ve adaletin yerini bulmasına yardımcı olabilmektedir. Adli muhasebeciliğın hizmet alanları; idari destek (hile denetçiliğı), uzman şahitliğı (bilirkişi tanıklığı), dava desteğı (hukuki destek) şeklinde üç ana başlık altında analiz etmek mümkündür (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 110).

1.9.1. İdari Destek (Hile Denetçiliğı)

Adli muhasebeci, muhtemel veya mevcut dolandırıcılık suçlarında işletme yönetimine hizmet vermesine idari destek denilmektedir. Örneğın bir işletme çalışanının yolsuzluk yaptığından şüphelendiğinde, bir adli muhasebeciden idari hizmet vermesi talebinde bulunabilmektedir (Williams, 2002: 151-153). Ayrıca adli muhasebeci; ilişkili işlem ve kurum kayıtlarıyla ilgili iç ve dış kökenli olası hatalar nedeniyle ortaya çıkan sorunlarda işletme yöneticilerine yardımcı olabilmektedir. İşletme yöneticileri, yasal düzenlemeler gerekçe gösterilerek kamu kurumları tarafından şirkete kesilmiş cezalar konusunda veya hissedarların işletmeye karşı açtığı ihmal, ağır ihmal, kötü yönetim, başkalarına yönelik düzenbazlık davalarında, muhtemel idari hataların bulunup bulunmadığı konusunda adli muhasebecilerden faydalanabilmektedir (Thornhill, 1995: 18-20).

Hile araştırmacıları olan adli muhasebeciler, işletmede kimler tarafından ve ne şekilde hile yapıldığını tespit etmektedirler (Arzova, 2003: 120). İşletme üst yöneticileri; olması gerekenden daha fazla finansman sağlamak, borsa piyasalarında

işletmenin hisse senetlerini yüksek göstermek, hisse başına kar dağıtımını arttırmak, işletmenin imajını yükseltmek, daha az vergi ödemek veya kar payı vermek gibi çok farklı nedenler ile işletmenin finansal tablolarını olduğundan farklı göstermeyi amaçlayan muhasebe hilelerini yapmaktadırlar. Adli muhasebeci, buna benzeyen tüm hileleri tespit etmek için işletmelere idari destek vermektedir (Bozkurt, 2000: 16).

1.9.2. Uzman Şahitliği veya Bilirkişi Tanıklığı

Dava konusu olan bir olayda, davacı veya davalı tarafların hiçbiri uzman bilgisine sahip olması beklenmemektedir. Bu sorunları çözmekle görevli hukukçuların da her konuda uzman olabilmeleri mümkün değildir. Böyle davalarda doğru karar verebilmek amacıyla konuyla ilgili uzman kişilerin bilgisine başvurmaya ihtiyaç duyulmaktadır. Davalarda gerekli görüldüğünde adli muhasebeciden uzman şahitliği, danışmanlık veya tanıklık yapmaları istenilmektedir. İlgili davanın yasalara uygun bir şekilde sonuçlandırılması için adli muhasebeciden uzmanlık alanına giren bir takım konularda araştırma yapması istenilebilmekte ve durumu rapor halinde sunması talep edilebilmektedir. Adli muhasebeciler uzman şahitliğini ise, daha çok duruşma gününde mahkeme salonunda sözlü bir şekilde yapmaktadırlar (Bozkurt, 2000: 58).

Adli muhasebeci duruşma salonunda, bir bilirkişi tanığı olarak duygularından arınmış ve sakin bir şekilde, anlaşılması zor muhasebe sorunlarına ilişkin özel fikirlerini açıklamaktadır. Bu evrede en önemli nokta, muhasebe sorularını olabildiğince açık ve anlaşılabilir bir dil kullanılarak cevaplandırılmasıdır. Adli muhasebeciden, bilirkişi tanıklığı hizmetlerinde, dava konusu ile ilgili yapılması gereken araştırmaları yaparak verileri toplama; bu verilerden bir sonuç elde etme ve oluşan görüşünü mahkemede hâkimleri ve avukatları aydınlatıcı bir şekilde ifade etmesi beklenmektedir (Thornhill, 1995: 214-215).

1.9.3. Dava Desteği (Hukuki Destek)

Dava desteği, hukuki bir dava öncesinde ya da esnasında davanın avukatlarına verilen muhasebe bilgisi hizmetidir. Dava desteği, daha çok mali kayıplarla ilgili konularda bilgi verilmesi ile ilgilidir. Örneğin bir sözleşmenin ihlal edilmesi sonucu meydana gelen mali kayıpları hesaplamak bir dava desteği hizmetidir. Adli muhasebeciler bu desteği avukatlara verirken, araştırdıkları konunun tüm verilerini ortaya çıkarmaları ve ortaya çıkan bu verileri iyi analiz etmeleri gerekmektedir. Bir davada adli muhasebeci, iki temel aşamada avukata hukuki destek sağlamaktadır. Birinci aşama, verilerin toplanmasıdır. Bu aşamada, avukatın bir yasal işlemle ilgili

ihtiyaç duyduğu verilerin neler olduğunun belirlenmesi ve bu verilerin bir araya getirilmesi gereklidir. İkinci aşama ise, bu verilerin analiz edilmesidir. Analiz aşamasında, mahkemeye sunulacak mali içerikli bilgilerin belgelendirilmesi ve avukatların bu belgeleri yorumlayabileceği niteliğe kavuşturulmasıdır (Pazarçeviren, 2005: 4).

Avukatlar için verilerin elde edilmesi ve bu verilerin olabildiğince yeterli, doğru olarak saptanması ve anlaşılır bir şekilde sunulması önemlidir. Analiz etme sürecinde mali nitelikte veriler iyi değerlendirilerek avukatın bu bulguları yorumlayabilmesine yardımcı olacak derece sade, basit ve anlaşılır bir şekilde hazırlanmasına önem verilmelidir (Crumbley, 1995:23).

1.10. Türkiye’de Adli Muhasebe Mesleğine Benzeyen Meslekler

Türkiye’de içerik olarak tam anlamıyla benzemese de mesleği yapılış tarzı bakımından, çeşitli meslekler adli muhasebe mesleğine kısmı olarak bezmektedir. Bunlar; kamu denetçiliği, konkordato komiserliği, arabuluculuk ve uzlaştırmacı gibi mesleklerdir.

1.10.1. Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)

İdarenin (kamunun) işlem ve eylemlerinin denetlenmesi; bütün modern toplumlarda demokrasinin desteklenmesi, gelişmesi ve işleminin temel koşulu olarak kabul edilmektedir. Konunun evrensel olma özelliğine rağmen sorunun çözümünde tek ve etkili bir yöntem söz konusu olmayıp, birden fazla yol ve yöntemle idarenin faaliyetlerinin denetlenmesi mümkündür (Atay, 2014: 1).

Türkçede “teftiş” ve “kontrol” kelimelerinin eş anlamlısı olarak kullanılan “denetim” kavramı, kamu kurum veya kuruluşlarına ait işlem ve eylemlerinin, önceden belirlenmiş, bilinen yöntemlere ve kurallara uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla tarafsız birimlerce incelenmesidir (Atay, 2014: 10). Denetim, bir makamın veya bir bilirkişi tarafından olayın varlığını, alınan bir kararın yerindeliliğini, kararın yetkili hukuk öznescince tesis edildiğini veya bir durumun hukuk kurallarına uygunluğunu değerlendirmesidir. Başka bir ifadeyle denetim, kamusal veya özel hukuka tabi bir kurum veya kuruluşun işlemlerinin, önceden belirlenmiş standartlara göre uygunluk derecesini, araştırılma, gözlemlenme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edildikten sonra elde edilen bulguları değerlendirerek ilgili taraflara iletilmesi süreçlerinden oluşmaktadır (Köse, 2007: 5).

Kamu denetçiliği, bireyin haklarının kamuya karşı korunmasını sağlamayı amaçlayan denetim türlerinden biridir. Bu denetim türü, genellikle bireylerin idareye

karşı şikâyetlerinin incelenmesi, idarenin aksayan ve kusurlu yönlerinin ortaya çıkarılması, varılan neticelerin parlamentoya ve halkın bilgisine sunulması aşamalarından oluşmaktadır. Bu denetimde amaç, idarenin aksayan yönlerine halkın dikkatini çekmek ve idarenin yol açtığı sorunlar neticesinde oluşan mağduriyetlerin giderilmesidir. Kamu Denetçiliği Kurumu, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) bünyesinde faaliyetlerini yürütmektedir. Bu kurumun bünyesinde çalışan denetçiler de TBMM tarafından atanmaktadır (Atay, 2014: 26).

1.10.2. Konkordato Komiserliği

Konkordato, borçlu tarafından yapılan teklifin kanunda ön görülmüş sayıdaki alacaklılar tarafından kabul edilmesi ve asliye ticaret mahkemesince kabul edilmesi sonucunda, belirli bir zaman dilimi içerisindeki tüm adi borçların, yapılan teklif doğrultusunda ödenmesini mümkün kılan hukuki bir olay ve yasaların zorunlu kıldığı bir anlaşmadır (Bayazıtlı, vd. , 2019: 46). Borçlarını, vadesi geldiği halde ödeyemeyen veya vadesinde ödeyememe tehlikesi altında bulunan herhangi bir borçlu, vade verilmek veya tenzilat yapılmak suretiyle borçlarını ödeyebilmek veya muhtemel bir iflastan kurtulmak için konkordato talep edebilmektedir (İcra ve İflas Kanunu, madde 285/1).

Konkordato komiseri, sadece konkordato süresince öngörülen işlemleri yapmakla görevlendirilmiş bir kamu görevlisi olarak tanımlanabilmektedir. Konkordato komiserinin yapmış olduğu usulsüz işlemlere karşı, şikâyet yoluna başvurulabilmektedir (İİK, madde 290/3).

Konkordato komiserinin görevleri şunlardır;

- Konkordato anlaşmasının tamamlamasına yardımcı olmak,
- Borçlunun yaptığı faaliyetlere nezaret etmek,
- Kanun ile kendisine verilen görevleri yerine getirmek,
- İlgili mahkemenin istediği konuda ve kendisine verilen sürede mahkemeye ara raporlar hazırlayıp iletmek,
- Mahkemenin öncelik verdiği alacaklıları, konkordatonun işleyişi hakkında belirli aralıklarla haberdar etmek,
- Öncelikli olmayan alacaklıları, konkordatonun işleyişi hakkında belirli aralıklarla haberdar etmek,
- Mahkeme tarafından kendisine verilen başka görevleri yerine getirmek (İİK, madde 290/1).

Konkordato komiseri yapışmış olduğu işlemler hakkında doğrudan kendisi, talepler ve beyanlar doğrultusunda tutanaklar düzenlemektedir. İlgililer bu tutanakları görme ve istedikleri takdirde bir örnek alma hakkına sahiptirler. Bu tutanaklar, geçersiz ispat edilmeyene kadar resmi belge niteliğini taşımaktadır (İİK, madde 290/3).

1.10.3. Arabuluculuk

Arabuluculuk hizmetini, sadece gerçek kişiler verebilmektedir. Bir kişinin arabulucu olabilmesi için beş yıllık hukuk fakültesi mezunu olması ve avukatlık mesleğinde de beş yıllık deneyime sahip olması gerekmektedir. Bu niteliklerin yanında arabuluculuk eğitimi veren bir eğitim kuruluşundan arabuluculuk eğitimini almalı ve Adalet Bakanlığı tarafından yapılan arabuluculuk sınavın da kazanmış olmalıdır. Bu sınavı geçen meslek mensubuna, Adalet Bakanlığı tarafından bu mesleği yapabileceğini gösteren arabuluculuk yetki belgesi verilmektedir. Arabulucu olamaya hak kazanan meslek mensubu, arabuluculuk hizmeti verebilmek için arabuluculuk siciline kaydolmak zorundadır (Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu, madde 19-20-21).

Arabulucu, tarafların uyuşmazlık konusunda anlaşabilmeleri için, arabuluculuk tekniklerinden yararlanarak, tarafları bir araya getirerek görüşürmekte, müzakerede bulunmakta, tarafların birbirlerini daha iyi anlayabilmeleri için çaba göstererek, çözümü kendilerinin bulmasına yardım etmektedir. Arabulucu, tarafların çözüm üretmediklerinde kendi çözüm önerisinde bulanabilmektedir. Uyuşmazlığın tarafları birbirlerini dava etmeden önce, genellikle arabulucuya başvurumaktadırlar. Bazı istisnai durumlarda, dava esnasında da arabulucuya başvurulabilmektedir. Arabulucu, arabuluculuk oturumlarının her biri hakkında ayrı ayrı tutanak tutmak zorundadır. Arabulucu görevini bizzat kendisi yerine getirmeli ve taraflara eşit yaklaşmalıdır. Arabulucunun görevi, tarafları illaki anlaşma yapmaya zorlamak değildir. Taraflar kendi hür iradeleri ile uyuşmazlığın çözümü konusunda anlaşabilmekte veya anlaşamayabilmektedir. Arabuluculuk müzakerelerinin sonucunda bir tutanak hazırlanarak arabuluculuk faaliyetlerinin ne şekilde sonuçlandığı belgelendirilmelidir (HUAK, 2012: madde 2, 9, 16, 17).

1.10.4. Uzlaştırmacılık

Uzlaşma, uzlaşma alanına giren bir suç işlenmesinde, suçı işleyen ile suçtan zarar görenin ilgili kanun ve uzlaştırma yönetmenliğine uygun olarak anlaşmış olmaları anlamına gelmektedir. Uzlaştırma, uzlaştırma alanına giren bir suçun varlığında, suç işleyen veya suçı işleme şüphesi altında olan ile suçtan zarar gören veya kanuni temsilcisinin, ilgili kanunun ve uzlaştırma yönetmenliğindeki maddelere uygun olarak uzlaştırmacı tarafından uzlaşma konusunda aralarının bulunması suretiyle uyuşmazlığın sonuçlandırılması sürecine denmektedir. Uzlaştırmacı; suçı işleyen veya işleme şüphesi altında olan ile suçtan zarar gören arasındaki müzakereleri yöneten, Cumhuriyet savcısının tarafından görevlendirilen avukatta veya hukuk eğitimini görmüş kişiye denilmektedir (uzlastırmacı.uyap.gov.tr, 12.02.2022).

Uzlaştırma, suç işleme şüphesi altında olan veya suçlu ile suçtan zarar görenin özgür iradeleri ile uzlaşmayı kabul etmeleri ve uzlaşmaya karar vermeleri halinde gerçekleştirilebilmektedir. Bu kişiler, anlaşma yapılana kadar açıkladıkları iradelerinden istedikleri takdirde vazgeçebilmektedirler. Uzlaştırma sürecinden önce şüpheli veya sanık ile mağdur veya suçtan zarar gören; hakları, uzlaşmanın mahiyeti, verecekleri kararların hukuki sonuçları hakkında uzlaştırmacı tarafından bilgilendirilmelidir. Uzlaştırmacı; suç işleme şüphesi altında olan kişi ile suçtan zarar gören kişinin temel hak ve hürriyetlerine uygun olarak, menfaatlerinin korunması amacı gözeterek uzlaştırmayı yürütmelidir. Uzlaştırmacı müzakerelere başlamadan önce taraflara; uzlaştırmanın temel ilklerini, kendisinin tarafsızlığını, uzlaştırma süreci ve sonuçlarını, uzlaştırmacı ile tarafların uzlaştırmadaki işlevlerini, gizlilik yükümlülüğünü açıklamakta ve onların süreci anlamlarını sağlamaktadır. Uzlaştırmacı görevi sebebiyle kendisine verilen bilgi ve belgelerin gizliliğini korumalıdır. Taraflardan birinin verdiği gizli bilgi ve belgeleri verenin izni olmadan veya kanunen zorunlu olmadıkça diğerk tarafa açıklayamaz. Uzlaştırmacı; tarafların, hüküm ve sonuçları bilerek ve özgür iradeleriyle uzlaşmalarını sağlayacak uygun tedbirler almalıdır (Ceza Muhakemesinde Uzlaştırma Yönetmenliği, 2017: madde 5/1-5-7-8-9).

Uzlaştırmacı, uzlaşma işlemlerinin sonuçlandırıldığı tarihten itibaren kanunda örneğı verilen Uzlaştırma Raporuna uygun olarak, tarafların yükümlüklerini şüpheyeye ve tereddütte yer vermeyecek şekilde ayrı ayrı, mümkünse sıra numaralarını içerecek şekilde taraf sayısından bir fazla olacak şekilde raporunu yazmalıdır. Uzlaşma gerçekleşmesi halinde, hangi şartlarda anlaşıldığını ayrıntılı bir şekilde raporda açıklanmalı ve rapor taraflar tarafından imzalanmalıdır. Fakat uzlaştırma müzakereleri

sırasında suçun işlenmesine ilişkin açıklamalara raporda, yer verilemez. Uzlaştırmacı kendisine verilen belge örneklerini, yapmış olduğu masrafları gösteren belge ve gider pusulasıyla birlikte raporunu, ulusal yargı ağı platformu bilişim sistemine (UYAP) yüklemelidir (CMUY, 2017: madde 18/1-2).

İKİNCİ BÖLÜM

BİLİRKİŞİLİK KURUMU

Bilirkişilik kurumu, hukuk bilgisi dışında ve hukuksal değerlendirmeyi aşan özel, teknik ve mesleki meselelere herkesin anlayabileceği ifadeler kazandırmak amacıyla mahkeme emriyle alanında uzmanlaşmış kişiler tarafından yapılan araştırmalar sonucu duruşmada delil değerlendirme olarak kullanılan raporun sunulması için gerçekleştirilen süreçlerin tümü olarak tanımlanabilir (Organ, 2005: 118).

Bilirkişi; ihtiyaç duyulan konuda uzmanlığa sahip olan, uzmanlığına güven duyulan ve uzmanlık bilgisini objektif açıklama iradesinde bulunan kişi olarak ifade edilebilir. Bilirkişi kavramı üzerinde durulması gereken nokta her mimarın, mühendisin, doktorun, arkeoloğun, tasarımcının ve mali müşavirin mesleği sebebiyle uzman olarak değerlendirilememesidir. Şüphesiz ki kişiler meslekleriyle ilgili pek çok bilgiye sahiptir. Fakat bilirkişi olmak için bireylerin bilgili olması, tek başına yeterli olmamaktadır. Meslek sahibi bireylerin, bilirkişi olabilmeleri için bazı alanlarda özel bilgilere sahip olabilmeleri gerekmektedir (Taştan, 2018: 557). Bilirkişilik kavramı ile ilgili literatürde çok farklı tanımlar yapılmıştır.

2.1. Bilirkişilik İle İlgili Tanımlar

Bilirkişi Yönetmenliğine göre bilirkişi; çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektirdiği hallerde oy ve görüşünü yazılı veya sözlü olarak veren gerçek veya özel hukuk tüzel kişisi olarak tanımlanmıştır (Bilirkişilik Yönetmeliği, madde 4).

Bilirkişi, alanıyla ilgili bir konuda sahip olduğu bilgi ve becerilerine göre hazırladığı raporla mahkemenin karar verebilmesini kolaylaştıran bir uzmandır. Bilirkişiler, hâkim tarafından bilirkişinin alanındaki bilgisi ve yetenekleri göz önünde bulundurularak seçilen bir veya daha fazla kişiden oluşturulabilir (Yıldırım, 2011:14).

Hâkim, bir çekişmenin dava yoluyla giderilmesi için bazı durumlarda özel veya teknik bilgiye başvurmaya, ihtiyaç duyabilmektedir. Hâkimin, anlaşmazlığı giderebilmek için ihtiyaç duyduğu hukuk bilgisi dışında kalan özel veya teknik bilgiyi hâkime sağlayan kişiye bilirkişi denir (Atalay, 2020: 20).

Bilirkişi; yargılama sürecinde teknik ve özel bilgiye ihtiyaç duyulduğu konularda mahkeme başkanı tarafından görüş ve bilgisine başvuru, alanlarında mesleki birikime sahip, uzmanlaşmış kişilere denir (Ögün, 2000: 80).

2.2. Bilirkişilik Kurumunun Tarihsel Gelişimi

Bilirkişilik kurumuna ilk çağlardan günümüz yaşamına kadar ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Dünyanın ilk yasaları olarak kabul edilen Babil devletinin Hammurabi Yasalarında bilirkişilik kurumuna yer verilmemiştir. Buna rağmen Mısırlılar tarafından Mezopotamya’da, tıp alanına giren hukuki olaylara yönelik olarak bilirkişiye başvurdıkları bilinmektedir (Taylor, 1996: 184).

Ortaçağ’da yaşanan anlaşmazlıkların sülaleler içinde çözülmesi sebebiyle Alman Yargı hukukunda bilirkişilik kurumuna başvurma ihtiyacı duyulmamıştır. Bu dönemde krallık rejimi tarafında kurulan ve soyluların seçtiği memurlar tarafından yargılama yapılan mahkemelerde, bilirkişilik hukuki olayları ispat aracı olarak kullanılmamıştır. İş ve işveren mahkemelerinde ise hukukçular yerine, uyuşmazlığın konusu işlerle alakalı mesleğe sahip kişilerin görevli olmasından dolayı bilirkişilik kurumuna ihtiyaç duyulmamıştır (Çınar, 2009). Fransa’da ise bilirkişilik kurumunun uzun bir geçmişi vardır. Kral IX. Louis döneminde, 1667 tarihli Fermanında (ordonance), bilirkişi raporu ilk defa kabul edilmiştir. Krallık rejiminin kötüye kullanılmasının getirmiş olduğu sonuçlardan biri ise bilirkişilerin bilirkişilik kurumunu kendi çıkarları doğrultusunda kullanılması olmuştur. Bu da bilirkişilik kurumuna olan güveni zedelemiştir (Taylor, 1996: 190). Fransız Devrimiyle birlikte Fransız hukukunda birçok yenilik yapılmıştır. Bu dönemde Fransız yargı makamlarına, bilirkişiyi seçme hakkı tanınmıştır. Bu dönemde ayrıca, bilirkişilerin tıbbi konularla ilgili davalarda görev alabilmeleri için hekim diplomasına sahip olması zorunluluğunu getiren kurallar konulmuştur. Bu düzenlemeyle Fransız bilirkişilik kurumu, günümüz bilirkişilik kurumuna yaklaşmıştır (Leclerc, 2006; 12).

Modern hukuka kaynaklık eden Roma hukukuna bakıldığında, ilk dönemlerde bilirkişilik kurumuna yer verilmediği görülmektedir (Soydan, 2008: 8). Çünkü bilirkişiye duyulan ihtiyaç sınırlıdır. Günümüzdeki gibi mesleki uzmanlaşma da söz konusu olmamıştır. Sadece akıl hastalığının tespiti gibi tıbbi konularda tıp doktorları, bilirkişilik görevini yerine getirmişlerdir (Dönmez, 2007: 1147). Roma imparatorluğunun zamanla sınırlarının genişlemesiyle sosyal ve ticari ilişkiler alanında yeni ihtiyaçlar ortaya çıkmıştır. Bu dönemde bu ihtiyaçlara bağlı olarak yargılama usullerinde de değişikliklerin meydana geldiği görülmüştür. Delil sistemi içinde yer alan “bilirkişilik raporu” bu değişikliklerin başında yer almıştır. Hâkimlerin başlıca görev, tarafların delil olarak kabul edilmesi için ileri sürmüş oldukları belgelerdeki hukuki olayların doğruluğunu veya doğru olmadığını tespit etmektir. Hâkimler, bu tür davalara

bakarken halletmeleri gereken hukuki olaylarla karşılaştıkları zaman, günümüzdeki bilirkişilik kurumuna benzer bir şekilde hukukçuların görüşlerine başvurma imkânına sahip olmuşlardır. Aynı şekilde dava tarafları da hukukçulardan aldıkları yazılı savunma belgesini, mahkemeye kanıt olarak sunulabilmişlerdir (Küçükgüngör, 1998: 477-489).

Amerikan mahkemelerinde, kavram olarak birikişi (expert witness) kelimesini kullanmadıkları dönemlerde bile belirli konularda uzmanlaşmış (specialized) kişilerin duruşmalarda yer alması söz konusu olmuştur. 18. YY başlarında ABD’de güvenilir olmayan bilirkişi tanıklığının olması, bilirkişi tanıklığının hiç olmamasından daha kötü olacağından hareketle, bilirkişinin “güvenilir olması” gerekliliği sonucuna varılmıştır (DeCoux, 2007: 131-166). Bu dönemdeki mahkemelerde, bilirkişi raporunun ilgili davada bir delil olarak değerlendirilecek bir nitelik kazanması için temel ilkeler, zaman içerisinde ortaya konulmuştur (D.C Circuit, 1997: 293). Böylece ABD hukukunda bilirkişi kavramı yerini almıştır.

Türk hukuk mevzuatında bilirkişilik kurumunun yerini alması; 1808 Fransız Ceza Usul Kanunu örnek alınarak oluşturulan, günümüz Ceza Muhakemeleri Kanununa denk gelen Usul-u Muhakema-ı Cezaiye Kanun-u Muvakkat’ın 1879 yılında yürürlüğe girmesiyle olmuştur. Bilirkişilik kavramının mevzuatımıza ilk girişinden 1929 tarihine kadar bilirkişilik, Fransa’daki uygulamalara paralel olarak uygulanmış ve duruşmada tanık dinlemeye benzer bir şekil olarak kabul edilmiştir. Günümüzdekine en yakın şekildeki gibi uygulanan bilirkişilik kurumunun oluşması ise 1929’da Alman Ceza Muhakemesi Usul Kanunun esas alınması ile mevcut olmuştur (Dönmez, 2007: 1147-1148). Usul kanunlarımız ilk şekillerinde “bilirkişi” kavramı “ehlivukuf” veya “ehlihibre” kavramlarıyla belirtilmiştir. 1970’li yılların başlarında itibaren gerek ilgili kanunlarda, gerekse de Danıştay ve Yargıtay’ın içtihatlarında günümüzde kullanıldığı şekliyle “bilirkişi” kavramı kullanılmaya başlanmış ve benimsenmiştir (Soydan, 2008: 11-13).

2.3. Bilirkişiye İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri

Günümüz dünyasında uzmanlaşmayla birlikte çok çeşitli ve karmaşık meslekler ortaya çıkmıştır. Görülmekte olan davalarda hâkimlerin her alanda sınırsız bilgiye sahip olmaları mümkün olamamaktadır. Hâkim, çözümü hukuk bilgisi dışında özel ve teknik bilgiyi gerektiren davalarda taraflardan birinin talebi üzerine veyahut kendiliğinden, bilirkişinin görüşünün alınmasına karar verebilmektedir (Hukuk Muhakemeleri Kanunu, madde 226). Hukuki uyuşmazlıklarda, yargı sisteminde görülmekte olan dava sayılarının fazlalığı, uyuşmazlığın çok yönlülüğü ve çeşitliliği,

davalardaki yoğun iş yükü gibi nedenlerle, alanında uzman kişilerin sözlü veya yazılı görüşlerine başvurulmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bilginin ve teknolojinin her geçen gün değiştiği çağımızda hukuki bilgiye sahip yargı makamlarının, hukuki uyuşmazlıklarda bir kanaatte varabilmeleri ve adil bir yargılama yapabilmeleri için alanlarında uzmanlaşmış kişilere (bilirkişilere) başvurusu ihtiyacın ötesinde bir zorunluluk haline gelmektedir. Bu uyuşmazlıklarda taraflar, hâkimin kendi lehlerine yargıya varması ve hukuki iddialarını ispatlamak için mahkemeye deliller sunmaktadır. Bilirkişiler ise özel ve teknik bilgileri çerçevesinde mahkemeye sunulan iddia, belge ve deliller üzerinde inceleme yaparak, görüş ve kanaatini içeren raporlarını oluşturmaktadırlar. Oluşturdukları bu raporlarını ise ilgili mahkemeye sunmaktadırlar. Bu sistem yargılamaların daha sağlıklı yapılabilmesini, uyuşmazlıkların da daha kısa sürede sonuçlandırılmasını sağlamaktadır. Kanun koyucu bazı durumlarda istisna hükümler koyarak bilirkişiye başvurulmasını, zorunlu kılabilmektedir (Yıldız, 2006:276).

2.4. Bilirkişinin Nitelikleri

Bilirkişinin taşıması gereken nitelikleri Bilirkişi Yönetmeliği'nin ikinci kısmında şu şekilde açıklanmıştır: Mesleki Yetkinlik, Bağımsızlık, Dürüstlük ve Tarafsızlık, Saygınlık ve Güven, Görevi Kabul Yükümlülüğü, Menfaat Elde Etme Yasağı, Bildirim Yükümlülüğü, Reklam Yasağı.

2.4.1. Mesleki Yetkinlik

Bilirkişinin kendi alanında yetkin olması gerekmektedir. Yetkinlik; hâkimin ihtiyaç duyduğu özel veya teknik bilgiyi hâkime sağlayacak olan bilirkişinin, ilgili özel ya da teknik bilgi açısından uzman olması olarak tanımlanabilmektedir. Bilirkişilik görevinin ehli kişilerce yerine getirilmesi icap etmektedir. Yargılamada söz konusu kişinin, bu uzmanlığını hâkim ve mahkemeye paylaşması gerekmektedir. Bilirkişiden beklenen yararın sağlanması bu yetkinliğe bağlıdır (Erdoğan ve Toraman, 2015: 53).

Bilirkişilerin kendi alanlarında yeterli bilgi ve deneyime sahip olduklarının denetlenebilmesi için kimliklerinin açık olarak yazılmasında yarar bulunmaktadır. Bir işletmenin bilançosunun incelenmesiyle ilgili bir davada, bilirkişi olarak görevlendirilecek kişinin, muhasebe öğretim üyesi olması mı veya yeminli mali müşavir olması mı yeterli görülecektir? Bu durumda karar, dava konusu olayı gerektiren nitelikler dikkatte alınarak hâkim tarafından verilmektedir (Biceroğlu, 2006).

Bilirkişi; çok önemli bir görevi yerine getirdiğinin bilincinde olarak görevini etkin, zamanında ve verimli biçimde yerine getirmelidir. Aynı zamanda her görevlendirildiğinde sunduğı hizmet niteliğini bir öncekinde daha da üst seviyeye taşımalıdır. Bilirkişi raporunu oluştururken uzmanlık alanına ait teknik terim ve ifadeleri, mümkün olduğu ölçüde görevlendirmeyi yapan makam ve tarafların anlayabileceğı bir dil kullanarak açıklamaya çalışmalıdır (Bilirkişilik Yönetmenliğı, madde 7/2).

2.4.2. Bağımsızlık

Bilirkişi; görevlendirme yapan makama, davanın taraflarına ve kendi işverenine karşı bağımsız olup görevini yalnızca uzmanlık alanındaki bilimsel verilere göre yerine getirmelidir. Bilirkişi, bağımsızlığına zarar verebilecek veya böyle bir izlenim uyandırabilecek her türlü davranış ve ilişkiden uzak durmalıdır (Bilirkişilik Yönetmenliğı, madde 5). Bilirkişi; yakınlarını veya iş ilişkisi içerisinde bulunduğu kişilerin davalarında, aynı zamanda bilirkişinin çalıştığı kurum veya kuruluşların tarafı olduğu ya da ilgili bulunduğu davalarda görevlendirmeyi kabul edemez. Bilirkişi görevini; hiçbir ayırım yapmadan ve ayrıcalık tanımadan bağımsızlık ilkesi çerçevesinde yerine getirmelidir (Bilirkişilik Kanunu, madde9/3).

Genel anlamda bilirkişinin bağımsız davranabilmesi için medyadaki haber, yazı, yorum ve açıklamalardan etkilenmemelidir. Hemşericilik, arkadaşlık, komşuluk, meslek dayanışması gibi unsurların etkisinde kalmadan; öte yandan antipati, adam kayırma, acı duyma gibi duygulardan arınarak bilirkişilik faaliyetini sürdürmesi gerekmektedir (Çınar, 2009: 21). Bilirkişilik görevi yerine getirilirken bilimsel veriler ışığında kalınarak, davanın hiçbir tarafını tutmadan bağımsız bir şekilde bu görev yerine getirilmelidir. Bağımsız davranılması demek; bilirkişinin raporunu oluştururken hiçbir idari makamın, yürütmenin ya da mahkemenin etkisinde kalmamasıdır (Erdoğan ve Toraman, 2015: 50).

İlgili kanunlarda bilirkişinin bağımsızlığını sağlamaya yönelik olarak hükümler de konulmuştur. Bilirkişinin bilerek gerçeğe aykırı rapor vermesi, gerçeğe aykırı mütalaada bulunması, yargılamanın yenilenmesi gerektiren bir durumun olacağının hüküm altına alınması halinde, en az bir veya en çok üç yıla kadar hapis cezasının verileceğini belirten maddeler ilgili kanunlarda açıkça belirtilmiştir. Bu gibi maddeler bilirkişinin tarafsızlığını koruma işlevini yerine getirmektedir (Tanrıver, 2002: 58).

2.4.3. Dürüstlük ve Tarafsızlık

Gerçeği ve doğru olanı beyan yükümlülüğü özü itibarıyla vicdanı ve ahlaki temele dayanmaktadır. Dürüst davranma ilkesi zaman içerisinde bir hukuk ilkesi haline gelmiştir. Erdemli ve ahlaki bir tavır olarak algılanan dürüstlük niteliğinin bilirkişide bulunmaması, bilirkişinin uzmanlığına ve tarafsızlığına zarar vermektedir. Gerçeği saklayan, çarpıtan bilirkişilerin, bilirkişi raporu ile ortaya koyduğu görüşler, bu konuda zaten yeterli teknik ve özel bilgiye sahip olmayan hâkimi yanıltmaktadır. Bu yanıltıcı rapor doğrultusunda hâkimin verdiği yanlış karar, toplumun adalete olan güvenini sarsmaktadır. (Çınar, 2009: 21-22).

Bilirkişi raporu, sadece bir delil olarak değerlendirme niteliği taşısa da hâkimin vereceği kararı etkilemektedir. Bu durumda, hâkimlerde ve savcılarda bulunan dürüstlük niteliği aynı şekilde bilirkişi olacak kişilerde de mevcut bulunmalıdır. Dolayısıyla, ilgili kanun metinlerinde, “dürüstlük” kavramına çokça vurgu yapılmıştır. Bu kanun maddeleri düzenlenirken temel ilkeler içinde dürüstlük ilkesine ayrıntılı yer verilmiş, hem de açıkça bilirkişinin dürüstlük ilkesine uygun davranarak görevini yerine getirmesi gerekliliği, vurgulanmıştır (Erdoğan, 2015: 50).

Tarafsızlık bilirkişinin, davanın taraflarından biri gibi davranmaması veya taraflarından biri lehine hareket etmemesi şeklinde tanımlanabilir. Bu ilke doğrultusunda bilirkişi görevini; objektif bir şekilde kişisel inanç, düşünce, siyasi görüş ve felsefi kanaatlerden arınmış olarak yerine getirmesi gerekmektedir (Tanrıver, 2002: 56). Bilirkişi davanın konusunu; dünya görüşü ve kendisiyle özdeşleştirmemeye çalışırken aynı zamanda savunma, iddia ve yargılama makamlarının etkisi altında kalmadan bağımsız olarak görevini yapmaya çalışmalıdır (Peters, 1985: 369).

2.4.4. Saygınlık ve Güven

Bilirkişilik görevini yapacak kişinin saygın ve güvenilir bir kişiliğe sahip olması gerekmektedir. Hâkimlik görevini yerine getiren kişiler de olduğu gibi, bilirkişilik görevini yerine getiren kişilerin de iyi bir ahlaka, sağlam bir karaktere ve sorumluluğa sahip olmalıdırlar. Bilirkişi; bilirkişilik görevini yerine getirirken görevinin saygınlığını, kişilerin adalete olan güvenini zedeleyen veya şüpheye düşüren, her türlü tavır ve davranıştan uzak durmalıdır. Bununla birlikte bilirkişi, güvenilir ve saygın bir kişiliğe sahip olmanın gereği olarak, kendisine verilen görevi her türlü kişisel ve özel menfaatin üzerinde tutarak bu görevi yapmalıdır. Bilirkişi, mesleki güvenilirliği ve saygınlığı

zedeleyecek şekilde görevin kendisine verilmesini sağlayacak her türlü girişimde bulunması yasaklanmıştır (bilirkişilik.adalet.gov.tr, Erişim: 24.11.2014).

2.4.5 Görevi Kabul Yükümlülüğü

Bilirkişi bölge siciline ve listesine kayıtlı olan bilirkişiler, kendisine verilen görevi kabul etmekle yükümlü tutulmaktadırlar. Yetkili makam tarafından görevlendirildiğini öğrenen bilirkişi; görevlendirildiği konuda mesleki tecrübesinin ve bilgisinin yeterli olmadığını, konunun uzmanlık alanına girmediğini, varsa görevden kaçınmasını gerektiren mazeretini, görevlendirmeyi yapan makama bildirmek zorundadır (Bilirkişilik Yönetmeliği, madde 11). Bilirkişilik görevinin kabul edilmesindeki asıl kural, bilirkişilik yapması düşünülen kişinin bu görevi her şartta kabul yükümlülüğü altında olmamasıdır. Bu kuralın benimsenmesindeki amaç, bilirkişilik görevinin ilgili alanda teknik ve özel bilgiyle birlikte uzmanlık gerektirmesi nedeniyle herkesin bilirkişilik görevini yerine getiremeyeceğidir. Aslında bilirkişilik ikamesi, hemen hemen her zaman mümkün olduğundan bu kural benimsenmiştir (Tanrıver, 2002: 45-60).

Resmi bilirkişilik, bilirkişilik mesleği içinde oldukça istisnai ve özel bir durumdur. Bundan dolayı ki resmi bilirkişiler, bilirkişilik görevini kabul etmekle Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından zorunlu tutulmuşlardır. Bu kişiler, bilirkişilik görevini hiçbir şartta yapmaktan kaçınamazlar. Resmi bilirkişiler; belirli zanaat veya meslek alanında ustalaşanlar ve doktorlardır. Bu yükümlülük; görevli mahkeme tarafından görevlendirme yazısının tebliği üzerine, belirlenen gün ve saatte davete icabet edilmesini, mahkemeden ilgili belgelerin teslimini, yemin edilmesini, uygun raporun süresinde hazırlanmasını ve bu raporun mahkemeye sunulmasını kapsamaktadır (Kayılıoğlu, 2019: 91).

2.4.6. Menfaat Elde Etme Yasağı

Bilirkişinin; bilirkişilik görevinin kendisine sağladığı yetki ve ayrıcalıkları kötüye kullanması yasaklanmıştır. Bilirkişi, bilirkişilik görevini yaptığı için ilgili makam tarafından ücreti ödenmektedir. Bu ücret dışında bilirkişi hem kendisine hem yakınlarına menfaat sağlayamaz. Aynı zamanda bilirkişilik görevini yerine getiren kişinin; bu görevi boyunca edindiği gizli ve resmi nitelikteki bilgileri; yakınları, kendisi veya üçüncü kişiler yararına doğrudan veya dolaylı olarak bir menfaat elde etmek için kullanması da yasaklanmıştır (bilirkişilik.adalet.gov.tr, Erişim: 24.11.2021).

2.4.7. Hukuka Aykırılığı Bildirim Yükümlülüğü

Bilirkişi; gerek davanın tarafları gerekse de başka kişiler tarafından, kendisinden hukuka aykırı hareket etmesini ve kendi lehlerine rapor hazırlamasına zorladıklarında, bu tür eylemleri ve yapanları zaman kaybetmeden yetkili makamlara bildirmelidir. Bu tür eylemler suç teşkil etmektedir. Aynı zamanda adaleti yanıltmaya yönelik eylemlerdir. Bu tür eylemler içinde olanları, yetkili makamlara bildirmeyen bilirkişi de bu suça ortak olmaktadır. Bu tür eylemlerin ağır cezai yaptırımları bulunmaktadır. Yargı makamları tarafından, bu tür eylemler içinde olanlara hem para hem de hapis cezası verilmektedir. Bu cezalar içinde en ağır olanı, hapis cezasıdır (bilirkisilik.adalet.gov.tr, Erişim: 24.11.2021).

2.4.8. Reklam Yasağı

Bilirkişinin; bilirkişilik görevini almak için reklam sayılabilecek her türlü girişim ve eylemde bulunması, internet sitesinde, tabelalarda ve basılı kâğıtlarda sicil ve listeye kayıtlı bilirkişi olduğuna dair ibareler kullanması yasaklanmıştır. Bilirkişi; bilirkişilik görevini almak amacıyla özel amaçlı arama motorlarına, rehberlerine, listelerine, veri tabanlarına ve benzerlerine kayıt olamamakta ve rıza gösterememektedir. Fakat bilirkişi; bilirkişilik görevini almak amacına yönelik olmamak kaydıyla, internet sayfasını özel internet ortamındaki arama motorlarına kayıt edebilmektedir. Anahtar kelime olarak da sadece adı, soyadı ve mesleki unvanı ile bulunduğu şehrin adını kullanabilmektedir. Bilirkişi, internet kullanıcılarını kendi sitesine yönlendirecek şekilde internet kısa yolları kullanamamaktadır (Bilirkişilik Yönetmeliği, madde 14). Başka bir ifadeyle, bilirkişilik görevi bir kamu hizmetini olarak belirtildiğinden bilirkişiler de tıpkı avukatlar gibi reklam yasağına uymak zorundadır (Öztek, 2006: 673).

2.5. Bilirkişinin Görev Alanı

Bilirkişiye başvurma ihtiyacı; hâkimin genel hukuki bilgisi ve deneyiminin yeterli olmadığı ve yargılamanın sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için özel veya teknik bilgi gereksiniminden doğmuştur. İlgili kanunlarda, bilirkişinin görev alanı sadece kendi uzmanlık alanıyla ilgili sınırlı tutulmuştur. Bilirkişi, bilirkişilik görevini yaparken kendi teknik ve özel bilgisi dışına çıkması yasaklanmıştır. Teknik bilgi, daha çok bilim dallarıyla ilgili bilgiden kaynaklı edinilen bilgiyi ifade ederken; özel bilgisi ise hukuki ve genel bilgi dışında kalan tüm alanlarla ilgili bilgi olarak tanımlanmaktadır (Çınar, 2009: 48).

Bilirkişinin görev alanı iki başlık altında ele alınabilir. Birinci başlık altında bilirkişiye başvurulabilir durumlar, İkincisi başlıkta ise bilirkişiye başvurulamayacak durumlar açıklanacaktır.

2.5.1. Bilirkişiye Başvurulabilecek Durumlar

Genel bilgi; hukukta veya başka bir alanda bilgi sahibi olmayı, bu alanlarda özel ve teknik bilgi sahibi olmayı gerektirmeyen, doğal, tarihi, politik olaylar, coğrafi veya biyolojik olaylar değerlendirilerek ulaşılan bilgi demektir. Ayrıca, herkesin mantık yoluyla güvenilir kaynaklara başvurarak, kolayca ve her zaman elde edebileceği bilgi olarak da ifade edilmektedir (Şahin, 2001: 175).

Özel ve teknik bilgi ise, hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel nitelikli hukuk bilgisi dışında kalan, yani hâkimin kendisinden bilmesi beklenmeyen ve uzmanlık gerektiren bilgidir (Deryal, 2001: 9). Özel bilgi; genel bilgi ve hukuk bilgisinin dışında kalan, belli bir alanın araştırılıp ortaya konulduğu sonuçlara ilişkin bilgidir. Özel bilgi; hukuk dışındaki alanları araştırma ve bunun sonucundaki deneyimlere dayanan, belli ölçüde genel kabul görüldüğünde ilgili alanın temelini oluşturan kuralları ve ilkeleri de içermektedir (Arslan, 1989: 163). Teknik; bir sanat, bilim veya meslek dalında kullanılan yöntemleri ve fizik, kimya, matematik gibi bilimlerden elde edilen verileri, iş ve yapım alanında uygulamayı ifade etmektedir (tdk.terim.gov.tr, 25.11.2021). Teknik bilgi ise, uygulama yapmaya yeterli bilgi olarak tanımlanabilecek olup, ağırlıklı olarak pozitif bilimler için uygulamaya dönük bilgi demektir (Arslan, 1989: 165). Özel ve teknik bilginin yanında “uzmanlık” ifadesinin kullanılmış olması, bir tekrar gibi görünse de bunlar farklı kavramlardır (Yıldız, 2006: 283). Çözümü uzmanlığı gerektiren hallerde incelenen konu, “uzmanı” olan kişinin bilirkişi olarak atanması gerekmektedir (Deryal, 2010: 61). Örneğin, şüphelinin akıl hastası olup olmadığının incelenmesi hususu, uzmanlık gerektirmekte ve incelemenin pratisyen bir doktor tarafından değil de bir psikiyatr tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Zira Tıp eğitimi, özel bir bilgi gerektirmekte ve bu bilgi tıp fakültesi mezunlarında mevcut olmakla beraber tıp içinde de ihtisas yapmış kişilere başvurmayı gerektirmektedir. Sorunun çözümü için gerekli bilginin düzeyi ve niteliği, somut olaya göre değerlendirilmelidir (Yokuş Sevük, 2006: 54).

İlgili davanın konusu uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişi görüşünün alınmasına hâkim kendiliğinden, Cumhuriyet başsavcısının, katılanın, vekilinin, şüphelinin veya sanığın, müdafinin veya kanuni temsilcisinin istemi üzerine ilgili mahkeme hâkimi karar verilebilir. İlgili kanun metninde “karar verilir”

yerine “karar verilebilir” şeklinde ifade edilmesine rağmen, bu bazı durumlarda bilirkişiye zorunlu olarak başvurmayı ortadan kaldırmamaktadır. Ne zaman çözümü uzmanlık, özel veya teknik bilgi gerektiren bir durumla karşılaşıldığının takdirinin bilirkişiyi atamaya yetkili mercie ait olmasına rağmen bilirkişiye başvurmada genel kuralın zorunluluk olduğu görülmektedir (Conso ve Grevi, 2009: 619). Ayrıca uyuşmazlığın konusu, özel bilgi gerektirmesi ve yetkili merciin bu bilgiye sahip olması halinde bile bilirkişiye başvurmanın esas kabul edilmesi ile Yargıtay’ın bilirkişiye başvurulması gereken kimi durumlarda bu zorunluluk yerine getirilmeden hüküm kurulmasını, bozma nedeni olarak görmesi bu savı desteklemektedir (Dönmezer, 2006: 416).

2.5.2. Bilirkişiye Başvurulamayacak Durumlar

Hukuk alanından edinilen genel bilgi ve tecrübeyle veya hâkimlik mesleğinin doğası gereği sahip olunan hukuki bilgiyle çözülmesi mümkün olan konularda, bilirkişi bilgisine başvurulması yasaklanmıştır (Hukuk Mahkemeleri Kanunu, madde 226). Eğer bir dava konusu, hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözülmesi mümkünse, ayrıca bu davada bilirkişinin görüşüne başvurulmaması gerekmektedir (Ceza Muhakemesi Kanunu, madde 63/1).

Bilirkişi incelenmesi, uyuşmazlığın hukuki yönüne değil maddi boyutuna ilişkin olup gerçek dünyayı ilgilendirmektedir. Bilirkişilik, hâkim veya savcının hukuki bilgi eksikliğini gidermek anlamında tanımlanmamalıdır (McCormick, 1992: 21). Uyuşmazlığın hukuki yönüne ilişkin değerlendirme yapmak soruşturma evresinde Cumhuriyet savcısının, kovuşturma evresinde ise hâkimin veya mahkemenin yetkisi ve görevi dâhilindedir. Nitekim ilgili kanunda, bilirkişinin bilirkişilik raporunda, yargıç tarafından yapılacak olan hukuki değerlendirilmelerde bulunamayacağı belirtilmiştir (Arslan, 1989: 167).

Doktrinde hukuki konularda bilirkişiye başvurulmaması gerektiği kabul edilse bunun aksine görüşler de bulunmaktadır. Hukukun çok geniş ve kapsamlı olması, her hâkimin her alanda her şeyi bilmesinin mümkün olmaması ve hukukçular arasında bile birçok hukuki konuda görüş aykırılarının bulunmamasından dolayı, hukuki konularda bile bilirkişiye başvurmanın gerekli olduğu kimi çevrelerce belirtilmektedir (Karayalçın, 2001: 255). Hukuki bilgi kapsamında, hâkimin yürürlükte olan bütün mevzuatı bilmesi gerektiği gibi bir izlenim bulunmaktadır. Ancak böyle bir şeyin mümkün olmadığı ortadadır. Dolayısıyla hâkimin hukuki konularda bilirkişiye başvurmaması kuralı, hâkimin genel hukuki bilgisiyle çözülmesi mümkün olan

uyuşmazlıklarda geçerli olacaktır. Detaylı bilgi gerektiren hallerde ise hâkimin kendi bilgisini yetersiz görmesi durumunda, hukuki bilgi için bilirkişiye başvurulabileceği kabul görülmektedir (Bulut, 2001: 3).

2.6. Bilirkişinin Seçilmesi, Reddi ve Görevden Çekinmesi

Alanında uzman olan bir kişinin; bilirkişi olarak seçilmesi, bilirkişilik yapmaktan reddedilebilmesi ve bilirkişilik görevini yapmaktan çekinebilmesi için bazı şartların oluşması gerekmektedir. Bu koşulların bazıları; bilirkişinin tasarrufunda, bazıları ise zorunlu durumlardır.

2.6.1. Bilirkişinin Seçilmesi

Bilirkişiler, mahkemelerinin görev çevreleri esas alınmak suretiyle bilirkişilik bölge kurulu tarafından hazırlanan listede yer alan kişiler arasında seçilmektedir. Ancak kendi bölge listesinde ilgili uzmanlık alınıyla ilgili bilirkişi var olsa da diğer bir bölgedeki bilirkişinin, görevlendirme yapılan yere daha yakın bir uzaklıkta bulunması durumunda, bu listeden görevlendirme yapılabilir (Hukuk Muhakemeleri Kanunu, madde 268/1). Bilirkişi atamaya yetkili mercii, kural olarak hâkim ya da mahkemedir (Soyaslan, 2001: 271). Hâkim veya mahkeme kendiliğinden bilirkişinin atanmasına karar verebileceği gibi, Cumhuriyet savcısının, katılanın, vekilinin, şüpheli veya sanık ile müdafî veya kanuni temsilcisinin istemi üzerine de bilirkişi atayabilmektedir (Yokuş Sevük, 2006: 58). İstem üzerine bilirkişinin görevlendirildiği durumlarda dahi bilirkişinin kim olacağına yetkili mercii karar verebilmektedir (Beulke, 2006: 122; Roxin, 1989: 179). Bilirkişi atamaya yetkili mercii, aynı zamanda bilirkişilerin sayısını da birden çok olarak belirleyebilmektedir (Öztürk ve Erdem, 2007: 471). İşin kapsamı, boyutu ve konu ile ilgili uzmanlık alanları değerlendirilerek birden fazla kişi, bilirkişi olarak atanıp atanmayacağına karar verilmektedir. (Conso ve Grevi, 2008: 347).

2.6.2. Bilirkişinin Reddi

Hâkimin görevden reddini talep edebilmeyi gerektiren sebepler bilirkişinin reddedilebilmesi içinde geçerli olduğu belirtilmektedir. Görülmekte olan bir davada Cumhuriyet savcısı, davalı veya avukatı, davacı veya avukatı, bilirkişiyi ret talebinde bulunma hakkına sahiptir. Buna göre CMK (Ceza Muhakemesi Kanunu) madde 22’de belirtilen hâkimin davaya bakamayacağı haller, bilirkişi hakkında da uygulanacaktır. İlgili kanunda belirtildiği gibi bilirkişi; *“suçtan kendisi zarar görürse, sonradan kalksa bile şüpheli, sanık veya mağdur arasında evlilik, vesayet ve kayyımlık ilişkisi*

bulunmuşsa, şüpheli, sanık veya mağdurun kan veya kayın hısımlığında üstsoy veya altsoyundan biri ise, şüpheli, sanık veya mağdur ile aralarında evlat edinme bağlantısı varsa, şüpheli, sanık veya mağdur ile aralarında üçüncü derece dâhil kan hısımlığı varsa, evlilik sona ermiş olsa bile, şüpheli, sanık veya mağdur ile aralarında ikinci derece dâhil kayın hısımlığı varsa, aynı davada Cumhuriyet savcılığını, adli kolluk görevi, şüpheli veya sanık müdafiliği veya mağdur vekilliği yapmışsa, aynı davada tanık veya bilirkişi sıfatıyla dinlenmişse” bilirkişilik görevinin reddi gerekmektedir. Bilirkişinin reddi talebini, davayı görmekte olan hâkim veya mahkeme incelemektedir (Ceza Muhakemesi Kanunu, madde 69/3). Hâkimler hakkındaki yasaklılık ve ret sebepleriyle ilgili kurallar, bilirkişiler bakımından uygulanır denilmektedir. Ancak, bilirkişinin, aynı davada veya işte daha önceden tanık olarak dinlenmiş bulunması, bir ret sebebini teşkil etmemektedir (Hukuk Muhakemeleri Kanunu, madde 271/1). Hâkimler hakkında yasaklılık sebeplerinde biri; bilirkişinin şahsında gerçekleşmişse, mahkeme hüküm verinceye kadar, her zaman bilirkişiyi görevden alabilmektedir. Ret sebeplerinden birinin bilirkişinin şahsında gerçekleşmesi halinde dava tarafları da bilirkişinin reddini mahkemeden, talep edebilmektedir. Ret talepleri, dava tarafları tarafından reddi gerektiren sebebin öğrenilmesinden itibaren bir haftayı geçmeden yapılmış olması gerekmektedir. Bilirkişi ret talepleri, bilirkişiyi görevlendiren mahkeme tarafından dosya üzerinden incelenmektedir ve bu inceleme sonucunda karara bağlanmaktadır. Ret talebini kabule ilişkin kararlar verilirse, bu kararlar kesin kararlardır. Redde ilişkin kararlara karşı ise ancak esas hakkındaki kararla birlikte kanun yoluna başvurulabilmektedir (Hukuk Mahkemeleri Kanunu, madde 272/2-3-4).

2.6.3. Bilirkişilinin Görevden Çekinmesi

İlgili kanun maddeleri; tanıklıktan çekinmeyi gerektirecek sebepleri, bilirkişiler içinde geçerli saymaktadır. Bilirkişi, geçerli sebepler oluşması halinde görüş bildirmekten çekinebilmektedir. Ceza Muhakemesi Kanununda madde 45/1’e atıf yapılarak, tanıklıktan çekinmeyi gerektiren sebepleri, bilirkişilikten çekinme içinde uygulanacağı vurgulanmıştır. Bu maddede sayılan sebepler şu şekilde açıklanmıştır. Bilirkişilik yapmaktan çekinebilecek kişileri; “şüpheli veya sanığın nişanlısı, evlilik bağı kalmasa bile şüpheli veya sanığın eşi, şüpheli veya sanığın kan hısımlığından veya kayın hısımlığından üstsoy veya altsoyu, şüpheli veya sanığın üçüncü derece dâhil kan veya kayın hısımları” şeklinde açıklamaktadır. Ayrıca bilirkişilik görevini yapmaktan çekinebilecek olan kimselere, duruşma aşamasında dinlenmeden önce de bu görevden çekinebilecekleri bildirilmektedir. Bu kimseler, mahkemede dinlenirken de her zaman

bilirkişilikten çekinebilirler diye belirtilmektedir. Herhangi geçerli bir nedenle, ilgili davayla ilgili rapor oluştururken veya ilgi davada görüş bildirirken tarafsız kalamayacağını düşünen bilirkişilerin, bilirkişilik yapmaktan çekinmesine haklı olarak izin verilmektedir (Ceza Muhakemesi Kanunu, madde 45/1-45/3-70). Benzer şekilde, bilirkişi görevlendirildiği konunun kendi uzmanlık alanı dışında olduğunun sonucuna vardığında, kendi bilgi ve deneyim sınırlarını aştığını farkına vardığında, bu durumu derhal kendisini yetkilendiren mahkemeye bildirerek bilirkişilikten çekinmelidir (Tanrıver, 2010: 585).

2.7. Bilirkişinin Yükümlülükleri

Bilirkişilik makamının kötüye kullanılmasının önlemek için bilirkişilerin yükümlülükleri açık bir ifadeyle belirlemek gerekmektedir. Bu anlamda, bilirkişilerin görevini yerine getirirken uymak zorunda oldukları yükümlülükleri bulunmaktadır. Bilirkişiler, bu yükümlülükler bağlı kalmak zorundadırlar. Aksi durumda yasaların öngördüğü cezalarla karşı karşıya kalınabilir (Tanrıver, 2002: 45-46). Hâkimin ihtiyaç duyduğu teknik ve özel bilgiyi sağlayan bilirkişinin belirli sayıda yükümlülüğü bulunmaktadır. Sırasıyla; Bilirkişilik görevini kabul, Davete icabet etme, Yemin etme, Gerçeği beyan etme, Görevini bizzat yerine getirme, Kendisini atayan makamla ilişki içinde bulunma, Sır saklama yükümlülükleri olarak sıralanmıştır (Erdoğan ve Toraman, 2015; 62).

2.7.1. Bilirkişilik Görevini Kabul Yükümlülüğü

Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) madde 270’te, sayılma suretiyle bilirkişilik görevini kabul yükümlülüğü bulunanları belirtilmiştir. Buna göre; “*a) Resmi bilirkişiler ile 268. Madde de belirtilmiş bulunan listede yer almış olanlar, b) Bilgisine başvurulacak konuyu bilmeksizin, meslek veya zanaatlarını icra etmesine olanak bulunmayanlar, c) Bilgisine başvurulacak konu hakkında, meslek ve sanat icrasına resmen yetkili kılınmış olanlar*” bilirkişilik görevini kabul etmek zorundadırlar. Örneğin, Adli Tıp Kurumu’nda görev yapan doktorlar resmi bilirkişi olduklarından bilirkişilik yapmaktan kaçınamazlar. Benzer şekilde bilirkişi listesine kaydolun kimseler de uzmanlık alanlarıyla ilgili olarak bilirkişilik yapmaktan haklı bir neden olmaksızın kaçınamamaktadırlar. Aynı şekilde, mesleklerini icra etmeleri için resmen yetkili kılınan doktorlar, dış hekimleri de bilirkişilik görevini yerine getirmekten kaçınamamaktadırlar. Mahkemenin özel ve teknik bilgisine müracaat ettiği bir konuda, resmi kurumda mühendis olarak çalışan kimse, mesleği gereği o bilgiye sahip kabul

edecek durumda ise bilirkişiliği kabul etmek zorunda bırakılmaktadır (Erdoğan ve Toraman, 2015: 62).

Bilirkişilik bölge listelerine ve siciline kayıtlı olan bilirkişiler kendisine verilen görevi kabulle yükümlü tutulmuştur. Bilirkişi listesine kayıtlı olup, kanuni bir mazeret olmaksızın bilirkişilik yapmaktan kaçınması durumunda, bu ilgili bilirkişinin sicilden ve listeden çıkarılma nedeni olarak kabul edilmiştir. Bu durumda, ihlalin niteliğine göre sicilden ve listeden çıkarılma yaptırımını yerine uyarma veya bir yıla kadar geçici süreyle listeden çıkarılma yaptırımını uygulanabilmektedir (bilirkişilik.adalet.gov.tr, Erişim: 26.11.2021).

2.7.2. Davete İcabet Etme Yükümlülüğü

Bilirkişilerin yükümlülükleri arasında davete icabet etme, bir diğer ifadeyle çağrıya uyma yükümlülüğü de bulunmaktadır. Bilirkişilik görevini kabul edenler veya davete icabet yükümlülüğü nedeniyle usulünce çağrılanlar, bu davete uymak zorunda tutulmaktadırlar (Yokuş Sevük, 2006: 78). Bilirkişiliği kabul yükümlülüğü bulunmayanlar, bilirkişilik görevinden çekinmeye veya redde yetkili olanlar bile çağrıldıklarında gelmek zorundadırlar. Nihai olarak, bilirkişinin görevi kabul zorunluluğunun, görevden çekilebilmesine veya reddine mümkün olup olmadığına sadece yetkili makam huzuruna çıktığında belirlenebilmektedir. Bilirkişi, bilirkişilik görevi kapsamı içerisinde, hâkim tarafından yapılan davete uyarak belirlenen gün ve saatte mahkeme salonunda hazır bulunması da yer almaktadır (Feyzioğlu, 1996: 303).

2.7.3. Yemin Etme Yükümlülüğü

Bilirkişinin görevine ilişkin yükümlülüklerinden biri de yemin etmektir. Yemin etme; aslında bilirkişinin tarafsızlığını güvence altına almayı amaçlamakta, aynı zamanda bilirkişilik yapacak kimseye diğer yükümlülüklerini de hatırlatmaktadır. Bilirkişiler sicile kaydolmak şartıyla yemin ederek göreve başlayabilmektedirler. Buna göre; listelere kaydedilmiş kimseler arasından görevlendirilmiş olan bilirkişilere, bilirkişilik bölge kurulu veya bulunduğu il adalet komisyonu huzurunda, aşağıdaki sözler, tekrarlatılmak suretiyle yemin ettirilmektedir. Bilirkişilik görevimi sadakatle ve özenle, bilim ve fenne uygun olarak, tarafsız ve objektif bir şekilde yerine getireceğime, namusum, şerefim ve kutsal saydığım bütün inanç ve değerlerim üzerine yemin ederim (Erdoğan ve Toraman, 2015: 63). Yemin ettirmenin amacı, bilirkişinin taraf tutmaksızın, bilime ve tekniğe uygun bir şekilde görevini yapmayı sağlamaya yöneliktir.

Aynı zamanda, yemin etme, bilirkişinin gerçeği ortaya çıkarmak için vicdanıyla baş başa kalmasını sağlamaktadır (Öntan, 2011: 106).

2.7.4. Gerçeği Beyan Etme Yükümlülüğü

Bilirkişinin gerçeği beyan etme yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için, öncelikle doğru ve dürüst bir kişiliğe sahip olması gerekmektedir. Açıkçası doğru ve dürüst bir kişilikte olan bir bilirkişinin, gerçeğe uyun olarak raporunu oluşturma ve görüş bildirme yükümlülüğü de bulunmaktadır. Ayrıca bu husus, ilgili kanunlar tarafından güvence altına alınmıştır. Bilirkişi, bilinçli bir şekilde veya bilirkişilikten beklenmeyen bir kusur ile gerçeğe aykırı bir şekilde rapor verir ise ve bu rapor da karara esas teşkil ederse, bilirkişinin hukuki sorumluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda bilirkişi, gerçeği beyan etme yükümlülüğünü yerine getirmediği için davanın taraflarınca dava edilebilmektedir. Sonuç olarak, bu yükümlülük altında bulunan bir bilirkişinin, raporunda oy ve görüşünü açıklarken gerçeği açık bir şekilde ifade etmek zorundadır. Bilirkişinin bu yükümlülüğünü doğru dürüst yerine getirmesi, yargılama sonucunda hâkimin doğru karar vermesini sağlayacaktır. Böylece toplumun, yargı makamlarına güveni sağlanmış olunacaktır (bilirkisilik.adalet.gov.tr, Erişim: 29.11.2021).

2.7.5. Görevini Bizzat Yerine Getirme Yükümlülüğü

Bilirkişilik görevi, bir kamu görevini yerine getirme olarak bilinmektedir. Bundan dolayı bilirkişilik görevi, başkasına bırakılamamaktadır. Bilirkişilik görevini kabul eden her kimse, bu görevi bizzat kendisi yerine getirmekle yükümlü tutulmaktadır (Mecek, 2011: 96). Bilirkişi, mahkeme tarafından kendisine verilen görevi bizzat yapmakla yükümlüdür. Bilirkişi görevinin yapılmasını, kısmen de olsa başka kimseye bırakamamaktadır. Kendi alanındaki uzmanlığına ve deneyimine güvenilerek verilen bu görevi, bir başkasına devretmemesi gerekmektedir. Bunun aksine davranılarak bilirkişilik görevinin kısmen veya tamamen bir başkasına yaptırılması, yargı makamının bilirkişi seçimi ve görevlendirilmesine ilişkin yetkisine müdahale edilmesi anlamını taşımaktadır. Bu şekilde hareket edilmesi, ilgili kanunlara aykırılığı ifade etmektedir. Aynı zamanda bu suç teşkil etmekte ve cezai yaptırımların da uygulanmasını gerektirmektedir. Ayrıca resmi bilirkişilik görevini yerine getiren bilirkişiler de, görevlerinin ifasını başkasına bırakmaları mümkün olmadığı kabul edilmektedir (Tanrıver, 2010: 920).

2.7.6. Görevlendirmeyi Yapan Makam ile İlişki İçinde Olma Yükümlülüğü

Bilirkişi; bilirkişilik görevini, kendisini atayan makam ile ilişki içinde olarak yerine getirmelidir. Buna göre bilirkişi, gerektiğinde yaptığı incelemeler hakkında bu makama bilgi vermekte; yararlı tedbirlerin alınmasını bu makamdan isteyebilmektedir. Bu yükümlülük sayesinde bilirkişiden, incelenen konunun ne olduğu, kapsama ilişkin tereddüt ve olası hatalar bulunuyorsa, bunlar giderilebilecektir. Benzer şekilde, olayla ilgili çalışma esnasında ortaya çıkabilecek belirsizliklerin bulunması durumunda da, bunların açıklığa kavuşturulması imkânı ortaya çıkmaktadır (Yıldız, 2006: 325).

Bilirkişi, bilirkişilik görevini kendisini atayan makamın sevk ve idaresi altında yürütebilmektedir. Bu hükmün doğal bir sonucu olarak, bilirkişinin görevlendirildiği konuyla ilgili olarak mahkemeye ilişki içinde bulunması oldukça önem taşımaktadır. Çünkü bilirkişi; kendisine verilen görevin uzmanlık alanına girmediğini, bu görevin başka bir uzmanlık alanına girdiğini ve ilgili uzman kişilerle çalışması gerektiğini belirlenen süre içerisinde görevlendirmeyi yapan makama bildirmekle yükümlü tutulmaktadır (Erdoğan ve Toraman, 2015: 69).

2.7.7. Sır Saklama Yükümlülüğü

Bilirkişinin en önemli yükümlülüklerinden biri de sır saklama yükümlülüğüdür. Sır saklama yükümlülüğü; bilirkişinin görevi icabı yahut görevini yerine getirirken öğrendiği sırları saklamak, kendisi veya başkaları yararına kullanmaktan kaçınmak anlamına gelmektedir. Bilirkişi, bilirkişilik görevini icra ederken birçok işletme, kurum veya kişi hakkında bazı önemli sırları öğrenebilmektedir. Bu sırlar; özel hayatı ilgilendiren sırlar olabileceği gibi ticari sırlar da olabilmektedir. Bir vergi uzmanı; vergi mahremiyeti kapsamına giren mükelleflerle ilgili sırları saklamakla nasıl yükümlü ise aynı şekilde bilirkişi de hakkında inceme yaptığı kişilerle ilgili bilgileri, üçüncü kişilere karşı gizli tutmak zorundadır (Şahin, 2019: 54). Bu yükümlülüğe aykırı davranmak, cezai yaptırımları beraberinde getirmektedir. Bu sırların paylaşılması, Türk Ceza Kanununa göre suç teşkil etmektedir. Örneğin bilirkişilik görevi gereği bir şirkete ait ticari defterleri inceleyen kimsenin, bu sebeple öğrendiği bilgileri saklaması gerekmektedir. Bunu yapmayıp da bu bilgileri üçüncü kişilerle paylaşması, Türk Ceza Kanununa göre cezalandırılmasını gerektirecektir (Erdoğan ve Toraman, 2015: 68).

2.8. Bilirkişinin Hakları

İlgili kanunlarda bilirkişiye, bilirkişilik görevini sağlıklı bir şekilde yerine getirmesi için bazı haklar tanınmıştır. Bu haklar sırasıyla; ücret ve masrafları talep etme

hakkı, bilgi alma ve aydınlatılma hakkı, tedbir alınmasını isteme hakkı, diğer uzmanlarla bir araya gelme hakkı, tasarrufta bulunma hakkıdır.

2.8.1. Ücret ve Masrafları Talep Etme Hakkı

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası göre ve kanuni haklar çerçevesinde ücret ödenmeden hiç kimse çalıştırılmamaktadır. Buna göre bilirkişi de, yaptığı iş ve harcadığı emek karşılığında ücret talep etme hakkına sahiptir (Öntan, 2011: 137). Ayrıca, bilirkişilik görevini yerine getirirken yaptığı masrafları da talep etme yetkisi de bulunmaktadır. Bilirkişiye; yaptığı inceleme ve seyahat gideri ile çalışmasıyla orantılı bir ücret ödenmelidir (Kaymakçı, 2014: 158). Yargılamanın sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi, bilirkişinin görevini doğru yapmasına bağlıdır. Söz konusu bilirkişi için yapılan iş angarya olarak görülmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla bilirkişilik görevinin önemine paralel şekilde yetkili makamlarca uygun bir ücretin belirlenmesi önem arz etmektedir. Yetkili makamlarca bilirkişilik görevinin önemine uygun bir ücret belirlenmediği takdirde bilirkişilik görevi, alanında uzman olan kişi için angaryaya dönüşecektir. Angaryaya olarak görülen bir işten de, sağlıklı bir netice elde etmek beklenmemelidir. Bunun önüne geçebilmek için ücret belirlemeye yetkili olan makamlar, bu hususu özellikle dikkate almalıdır (Tanrıver, 2005: 141-143).

2.8.2. Bilgi Alma ve Aydınlatılma Hakkı

Bilirkişilik görevinin layıkıyla yapabilmesi için bilirkişinin sahip olması gereken hakların başında bilgi alma ve aydınlatılma hakkı gelmektedir. Bilirkişi; gerekli görülmesi durumunda, oy ve görüşünü bildirmesi için, şüpheli veya sanığa, mağdura, hâkim veya Cumhuriyet savcısı aracılığı ile soru sorabilmektedir. Ancak; mahkeme başkanı veya savcı bilirkişinin doğrudan soru sormasına da izin verebilmektedir (Ceza Muhakemesi Kanunu, madde 66/6). Bilirkişinin kendisini atayan makama soru sormasındaki temel amacı, kendisine verilen görevi ve bu görevin sınırları hakkındaki bilgi eksikliğini gidermektir (Tanrıver, 2010: 93). Bilirkişinin; çoğunlukla hukukçu olamayacağı düşünüldüğünde, görevini yaparken dava dosyasında yer alan hukuksal kavramlarla ilgili sorunlar yaşayabilmesi olasıdır. Dolayısıyla bilirkişi ilgili makama, bilgilendirme ihtiyacı içinde olduğu hukuksal konular ile ilgili sorular da sorabilmektedir (Yıldız, 2006: 316).

2.8.3. Tedbir Alınmasını İsteme Hakkı

Tedbir alınmasını isteme hakkı, bilirkişinin kendisini atayan makamla ilişki içinde olma yükümlülüğünün tamamlayıcısı olarak ifade edilmektedir (Yokuş Sevak,

2006: 83). Bilirkişi; bilirkişilik görevini yerine getirirken olayla ilgili gerçeklerin ortaya çıkarılmaması için davanın taraflarınca tehdit edilebilir. Bu tehditlerin bertaraf edilebilmesi ve incelemeye konu olan olayın tüm ayrıntılarıyla ortaya çıkarılabilmesi için tedbir alınmasını isteme hakkına sahiptir. Bu ifadeden de anlaşılacağı gibi bilirkişi; inceleme konusu ile ilgili delillerin korunmasını ve hatta bu delillerin güvenlik koruması altına alınmasını da isteyebilmektedir. Bilirkişi, tedbir alınmasını kendisini atayan mahkemeden isteyebilmektedir. Tedbir alma kararını ise, sadece dava bakmakla görevli olan mahkeme verebilmektedir (Dönmez, 2007: 1162).

2.8.4. Diğer Uzmanlarla Bir Araya Gelme Hakkı

Bilgisine başvurulanan bilirkişi; uyuşmazlığın maddi yönüne ilişkin sorunu, özel ve teknik bilgisi çerçevesinde bizzat kendisi çözüme kavuşturmakla yükümlü tutulmaktadır. Bu nedenle bilirkişilik görevini yapmak üzere atanan bilirkişi, tamamen veya kısmen de olsa bu görevi bir başkasına devredememektedir. Her ne kadar bilirkişi bir kamu görevlisi olmasa da, bilirkişilik görevi ilgili kanunlarda kamu görevi olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla kim olursa olsun kamu görevini üstlenen kişi, bu görev ile ilgili sınırsız tasarrufta bulanamamakta ve bu görevi doğrudan başkasına yaptırnamamaktadır (Ersoy, 2000: 415).

Bilirkişi, hâkim veya savcı tarafından tayin edilmedikçe bir başkasını kendi incelemesine dâhil etmesi mümkün olamamaktadır. Ancak, teknik veya özel bilgisi dışında kalan bir hususta, kendisine yardım etmek amacıyla yardımcı kullanması söz konusu olabilmektedir. Bu durum, bilirkişinin inceleme konusuna başkalarını dâhil ettiği anlamını taşımamaktadır. İnceleme esnasında bir aletin kullanılması gerektiği ortaya çıktığında ve bilirkişinin de bu aleti yalnız başına kullanması mümkün olmadığında yardımcılarından yardım alması gerekebilmektedir. Bu gibi zorunlu durumlarda, bilirkişi yardımcılarını sevk ve idare ederek çalışmasına dâhil edebilmektedir. Çalışmayla ilgili son kararı verecek olan bilirkişi olduğundan, bilirkişilik görevini bizzat yerine getiren kişi kendisi olmaktadır. (Tanrıver, 2002: 64).

Bilirkişinin bir araya geleceği diğer uzmanları seçmek de bilirkişiye atamış yargı makamının yetkisinde ve takdirinde olmaktadır. Bu durum elbet de, bilirkişinin yetkili yargı makamına, hangi alanda uzmanlaşmış bir kişinin görüşüne ihtiyaç duyulduğunu söylemesine engel teşkil etmemektedir. Bu yargı makamları, bilirkişinin önerdiği konunun uzmanını atayabileceği gibi, konunun uzmanı olan başka bir kişiyi de atayabilmektedir (Yıldız, 2006: 319).

2.8.5. Tasarrufta Bulunma Hakkı

Bilirkişinin oy ve görüşünü açıklayabilmesi için bir nesne veya kişi üzerinde inceleme yapması gerekebilmektedir. Eğer inceleme konusunda sınırlamalar ile karşılaşmış ise mahkeme kararı ile bu incelemeyi yapabilmektedir. Buna bir örnek vererek açılama yapacak isek, örneğin bir villa veya evin projeye uygun yapılıp yapılmadığının tespit edilebilmesi için bilirkişi ancak inşa edilen yapıyı alanında inceleme yaparak bunu tespit edebilir. Aksi durumlarda sadece masa başında çalışarak beyan edilen bilirkişi oy ve görüşü, gerçeği ifade etmeyecektir. Açıkçası bu gibi durumlarda bilirkişi, bizzat nesnenin kendisi üzerinde tasarrufta bulunarak doğru bir inceleme yapabilmektedir (Erdoğan ve Toraman, 2015: 60-61).

2.9. Bilirkişinin Sorumlulukları

Bilirkişinin sorumluluklarını, kesin ve açık bir şekilde belirtmek gerekmektedir. Bundaki amaç, bilirkişilik yetkisinin kötüye kullanılmasının önüne geçilmek istenilmesidir (Kaymakçı, 2014: 162). Bilirkişinin sorumluluklarını; hukuki, disiplin, cezai sorumluluğu diye üç başlık altında açıklayabiliriz.

2.9.1. Bilirkişinin Hukuki Sorumluluğu

Bilirkişinin bilirkişilik görevini yürüttüğü esnadaki fillerden veya raporunun hatalı veya taraflı olmasından kaynaklanan zarar ortaya çıktığında bunlardan hukuki anlamda sorumludur. Örneğin, bilirkişilik görevi tarafsız ve dürüst biçimde yerine getirilmeden oluşturulan rapor, mahkeme tarafından dikkate alınarak sanığın tutuklanmasına karar verilmiş olunabilir. Bu gibi durumlarda, zarara uğrayan kişinin zararının giderilebilmesi için gündeme gelecek sorumluluk, bilirkişinin hukuki sorumluluğudur (Öntan, 2011: 150-151).

Bilirkişinin kasten veya ağır ihmali ile düzenlemiş rapora dayanarak alınan mahkeme sonucunda zarar görenler, bu zararların tazmini için bilirkişiye dava açabileceği gibi ilgili mahkeme makamına da dava açabilme hakkına sahiptirler. Bilirkişinin gereceğe aykırı rapor düzenlemesi sebebiyle zarar görenlerin kamu kurumuna karşı, dava açabilmesi için ilgili kanunda yer alan haksız fiil şartları oluşmalıdır. Oluşan zararın tazmini için öncelikle sorumluluk ve kusur oranlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu hususlar tespit edildikten sonra bilirkişinin gerçeğe aykırı rapor düzenlemesinden dolayı, hem maddi hem de manevi tazminat söz konusu olabilmektedir. Karar verilen veya verilecek tazminat miktarı, kusur oranlarına göre hem bilirkişiden hem de kamu kurumundan tahsil edilecektir (Özer Bakşı, 2018: 44).

2.9.2. Bilirkişinin Disiplin Sorumluluğu

Yetkili mahkeme tarafından usulüne uygun olarak çağrıldı halde, bilirkişinin yeminden, oy ve görüş bildirmekten çekinmesi durumunda, disiplin sorumluluğu gündeme gelmektedir. Mahkeme, bilirkişinin bu eylemleri nedeniyle sebep olduğu giderlerin ödenmesine de karar verebilmektedir. Ayrıca bilirkişinin görüş vermemesi durumunda, hâkim veya mahkeme dava açılmasından hüküm verilinceye kadar bilirkişinin görüş vermesini sağlamak için üç ayı geçmemek üzere bilirkişiye, disiplin hapsi verebilmektedir. Bu ceza, bir suç işlendiği için değil; bir kabahat yaptırımı olarak verilmektedir (Dönmez, 2007: 1165).

Mahkeme tarafından görevlendirilen bilirkişiler, çoğu zaman bir meslek odasına kayıtlı veya Adli Tıp Kurumu'nda çalışan uzman kişilerdir. Dolayısıyla bilirkişiler, görevlerini yaptıkları süreçte görevleriyle bağdaşmayan, yasal düzenlemelere aykırı tutum ve davranış içinde bulunmaları durumunda, fiilleriyle ilgili bağlı oldukları oda veya kurumlara şikâyet edilmektedir. Bu meslek odaların veya kurumların yöneticileri, şikâyet edilen bilirkişileri kusurlu veya suçlu buldukları takdirde ilgili kişilere disiplin cezası verebilmektedirler (Özer Bakşı, 2018: 50).

2.9.3. Bilirkişinin Cezai Sorumluluğu

Bilirkişinin yükümlülüklerini olması gerektiği gibi yerine getirmemesi, disiplin ve hukuki sorumluluklarının bir neticesi olarak cezai sorumluluğunu da gündeme getirmektedir (Özen, 2004: 165-166). İlgili kanunlarda, bilirkişinin gerçeğe aykırı görüş veya rapor vermesi durumunda bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına çarptırılacağı belirtilmektedir. Ayrıca; bu hükmün, ifadeleri gerçeğe aykırı tercüme ettiklerinde tercümanlara da uygulanacağı bildirilmektedir. Gerçeğe aykırılık, yanlış olanı doğru veya doğru olmayanı doğruymuş gibi ifade ederek ortaya çıkmaktadır (Erem, 1954: 46).

İlgili kanunlarda bilirkişilik görevi, bir kamu görevi olarak kabul edilmesinden dolayı kamu görevlilerinin işleyeceği benzer suçları bilirkişiler de işleyebilir. Bu bağlamda bilirkişiler, bilirkişi raporunu hazırlama aşamasında rüşvet, görevi kötüye kullanma gibi suçları işlediği iddiasıyla karşı karşıya kalabilirler (Dönmez, 2007:1168).

Bilirkişinin cezai sorumluluğunun oluşması için bilirkişinin raporunu oluştururken yaptığı iş ve eylemleri suç teşkil etmemelidir. Bilirkişinin, bilirkişilik görevinin kendisine sağladığı avantajları kötüye kullanmak suretiyle kendisine veya başkasına yarar sağlamışsa, yarar sağlamayı vaat ederse “irtikâp” suçunu işlemiş demektir. Bu suçu işleyen bilirkişi, Türk Ceza Kanununa göre 5 yıldan 10 yıla kadar

hapis cezasına çarptırılır (Şenel, 2015: 166-167). Bilirkişinin gerçeğe aykırı bir şekilde rapor oluşturması ve bu raporun mahkemenin hükmüne etki etmesi, bilirkişinin cezalandırılmasıyla birlikte ilgili kararın da bozulmasını gerektirecektir. Bu durumda, yargılamaya baştan başlanmalıdır (Hakeri, 2010: 209).

2.10. Bilirkişi Raporu

Bilirkişiyi atayan mahkeme, bilirkişinin yaptığı incelemeler neticesinde elde ettiği oy ve görüşü sözlü veya yazılı bir şekilde vermesini isteyebilmektedir. Bilirkişi, tespit etmiş olduğu görüşlerini gerekçesiyle birlikte yalın, açık, anlaşılabilir ve çelişkiden uzak bir üslupla mahkemenin belirlemiş olduğu zaman içerisinde bildirmek zorundadır (Yılmaz, 2014: 828). Sunulacak oy ve görüşler, mahkemenin sorularını karşılayacak nitelikte olmalıdır. Bilirkişiler raporlarında, kendi uzmanlık bilgileri dışında kalan herhangi bir hususta açıklama yapamazlar. Hâkim tarafında yapılacak hukuki değerlendirme ve önerilerde bulunmamalıdır (Bilirkişi Yönetmeliği, madde 5/2). Bilirkişi raporu, davaya konu olan olaylara istinaden oluşturulmalıdır. Bu bağlamda bilirkişi, sadece özel ve teknik bilgiyi gerektiren olayları raporunda inceleme konusu yapmalıdır. Hâkimlik mesleğinin alanına giren davadaki inceleme konularını ise raporuna dayanak yapmamalıdır. Bilirkişi raporlarında, hukuki değerlendirmeler yapılması hukuki hata yapılması ihtimalini artıracaktır. Bu tür değerlendirmeler içeren bilirkişi raporları, hukuki bakımdan inandırıcılığını ve tarafsızlık niteliğini yitirmiş olacaktır (Ulukapı, 2001: 197).

2.10.1. Bilirkişinin Yazılı Raporu

Bazı istisnai durumlar dışında kural olarak, bilirkişilerin oy ve görüşlerini yazılı şekilde bildirmelerine karar verilmektedir. Bilirkişinin yazılı raporunda; dava taraflarının ad ve soyadları, bilirkişinin görevlendirildiği hususlar, gözlem ve inceleme konusu yapılan maddi olaylar, gerekçe ve varılan sonuçlar, bilirkişiler arasında görüş ayrıklığı varsa, bunun sebebi, düzenlenme tarihi ve bilirkişi veya bilirkişilerin isimlerinin bulunması gerekmektedir (Zabunoğlu, 2012: 644).

Bilirkişi raporu, hukuki belge olma özelliği taşıdığı için hukuki belgelerde aranan bazı şekil şartlarını da taşıması gerekmektedir. Bilirkişi raporu kaleme alınırken, anlaşılır ve açık bir dil kullanılmalıdır. Raporun özel ve teknik bilgi içeren kısımları, olabildiğince basit ve anlaşılabilir bir dil kullanılarak açıklanmalıdır. Anlam hatalarına sebebiyet vermemek amacı ile dil bilgisi ve yazım kurallarına özen gösterilmelidir. (Deryal, 2017: 395). Bilirkişi, raporunda birden çok görüş bildirmesi raporun uzun

olmasını sağlayacaktır. Bu durumda rapor, mutlaka bölümlere ve ayrı başlıklara ayrılması gerekmektedir. Metnin doğru başlıklara ve paragraflara ayrılması, olayların, düşüncelerin ve görüşlerin düzenli şekilde açıklanmasını sağlayacaktır. Böylelikle rapor okuyucuları, raporun içeriğinde anlatılanları kolaylıkla anlayacaklardır (Ulukapı, 2001: 199).

Bilirkişinin, mahkemenin kendisinden istediği teknik soruna ilişkin hazırladığı yazılı raporunda konuyla ilgili tek bir yaklaşımdan bahsetmesi, mahkemenin sağlıklı bir değerlendirme yapabilmesini engelleyecektir. Bundan dolayı bilirkişi, yazılı raporunda soruna ilişkin getirilen farklı bilimsel yaklaşımlara yer vermeli ve bu bilimsel yaklaşımlardan hangisini, neden seçtiğini açıklamalıdır. Bunun sonucunda, mahkeme gerektiğinde alternatif inceleme yöntemlerine başvurma imkânına da erişmiş olacaktır (Deryal, 2015: 117-118).

Raporun içeriği hazırlanırken dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, raporda hukuki değerlendirmede bulunulmamasıdır. Çünkü hukuki bilgi gerektiren konular ve değerlendirmeler bilirkişiyi atayan mahkemenin uzmanlık alana girmektedir. Bilirkişinin, gerçekten inceleme sırasında işin hukuki niteliğini ve sonuçlarını düşünmek gibi bir görevi olmadığı gibi bir sorumluluğu da yoktur. Bilirkişinin rapor içeriğinde hukuki değerlendirmede bulunması, raporun bilimsel niteliği yitirmesine neden olacaktır. Böyle bir durumda rapor, rapor olmaktan çıkacaktır.(Yıldız, 2006: 326).

2.10.2. Bilirkişinin Sözlü Raporu veya Görüşü

Bilirkişi, kendisinden sorulan görüşünü sözlü olarak veya yazılı rapor şeklinde mahkemeye sunabilir. Mahkeme, bazı istisnai durumlarda sözlü görüş bildirilmesine karar verebilmektedir. Bilirkişinin araştırması sonucunda elde ettiği bilgileri yazılı bir şekilde vermesine gerek görülmezse, bilirkişi görüşünü duruşma sırasında sözlü olarak beyan eder ve bu beyanı tutanağa geçirilmektedir (Ulukapı, 2001: 193). Bilirkişiden doğrudan sözlü görüş alınması, bilirkişinin yazılı raporundan sonra duruşmaya davet edilerek dinlenilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Sözlü mütalaa (görüş alınması) yoluna, mevcut yazılı raporla giderilmesi mümkün olmayan çelişkenlerin ek bir raporla giderilebilmesi veya teknik bilginin yazılı olarak bildirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda başvurulması isabetli olmaktadır (Kayılioğlu, 2019: 114). Bilirkişi görüşünün sözlü olarak bildirilmesinin bazı avantajları bulunmaktadır. Bu, bilirkişiye doğrudan ulaşma ve bilirkişinin güvenilirliğini ölçme imkânı sağlamakla birlikte bilirkişi görüşünde herhangi bir hata olması durumunda tarafların veya hâkimin duruşma

sırasında derhal müdahale edebilme olanağını da sağlamaktadır. Bu avantajlar, yargılamanın daha hızlı bir şekilde sonuçlanmasını mümkün kılmaktadır. Ayrıca günümüz teknolojisi sayesinde, görüşünü sözlü olarak bildirecek bilirkişi başka bir yerde bulunsa bile görüntü ve ses nakledilmesi aracılığı ile mahkeme salonuna bağlanarak dinlenilebilmektedir. Bu şekilde alınan görüş neticesinde, hem zaman tasarrufu hem de ekonomik tasarruf sağlanmış olunacaktır (Alihocagil, 2018: 560).

2.10.3. Bilirkişi Raporunun Taşınması Gereken Özellikler

Bilirkişi görüşünün yazılı bir şekilde yapılmasına hâkim tarafından karar verilmesi üzerine, bilirkişi görüşünü rapor haline getirilip açıklamaktadır. Bilirkişi raporunda yer alması gereken unsurlar, Hukuk Muhakemeleri Kanunun ilgili maddelerinde açıklanmıştır. Bu unsurlar sırasıyla; dava tarafların ad ve soyadları, bilirkişinin görevlendirildiği hususlar, gözlem ve inceleme konusu olaylar, gerekçe ve varılan sonuçlar, raporun düzenlenme tarihi, bilirkişi veya bilirkişilerin ad ve soyadları, imzaları şeklinde belirtilmiştir. Bilirkişi raporu; akla ve bilime uygun olarak, hâkimin belirlemiş olduğu sınırlar içinde kalınarak hazırlanmalıdır (Alangoya, 2011: 322). Raporun yazıldığı bilim dalına ilişkin terminolojik dilin kullanılması kanılmaz olursa da, bunun seviyesi raporun anlaşılmasının ve denetlenmesinin önüne geçmemelidir. Yani rapor, olabildiğince sade ve anlaşılabilir bir dil kullanılarak oluşturulmalıdır. Rapor kısa ve yüzeysel olmamalı; kapsamlı ve gerekçeli olarak hazırlanmalıdır. Raporun sonuç kısmı ise, açık ve net bir biçimde kaleme alınmalı ve bilirkişiler tarafından imzalanmalıdır (Yılmaz, 2014: 824).

2.10.4. Bilirkişi Raporunun Mahkemenin Kararına Etkisi

Hazırlanan bilirkişi raporunun, her şartta hâkimin kararını olumlu yönde etkileyeceği düşünülmemelidir. Oluşturulan raporun mesleki tecrübe ve genel mantık kurallarına uygun olmaması veya çelişkili açıklamalar içermesi durumunda, hâkim tarafından reddedilmesi sonucunu doğuracaktır (Kühne, 2010: 529). Hâkimin bilirkişi raporuna başvurmasındaki amacı, ilgili konudaki özel veya teknik bilgi eksikliğini tamamlamaktır. Hâkim, bilirkişi raporunun içeriğini değerlendirirken genel mantık kuralları ve kendi hayat tecrübesini dikkate alacaktır. Bu hususlar ile rapor içeriğini kıyaslayarak bilirkişinin vardığı sonuç ve gösterdiği gerekçeler arasında mantıklı bir bağın kurulup kurulmadığını araştıracaktır. Hâkim yaptığı araştırma ve değerlendirme sonucunda, bilirkişi raporunda verilen bilgilerin yeterli olduğu sonucuna varabileceği gibi bu bilgilerin eksik veya hatalı olduğuna da karar verebilmektedir (Arslan, 1989:

550). Hâkim, bilirkişi raporunun eksik veya hatalı olduğu kanısına varır ise bu eksikliklerin giderilmesi için bilirkişiye ek süre verebileceği gibi bu konuda uzman olan başka bir bilirkişiyi de görevlendirebilmektedir (Karayağın, 2001: 150). Tüm bu süreçlerden sonra eksiksiz hazırlanan rapor bile, hâkimin vereceği kararı bağlamayabilir. Açıkçası hâkimin, illaki hazırlanan rapor doğrultusunda karar vereceği gibi bir zorunluluğu yoktur. Bilirkişinin hazırladığı rapor, sadece hâkimin bilgi eksikliği giderilmesine yöneliktir. Hâkim; bu rapordan yararlanır fakat nihai kararını ilgili kanunlara uygun olarak vicdanına göre verecektir (Alihocagil, 2018: 580).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLI MUHASEBE BOYUTUNDA BİLİRKİŞİLİK MESLEĞİ VE MESLEK MENSUPLARININ ALGI DÜZEYLERİNİN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE GÖRE TESPİTİ

3.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Araştırmanın konusu, Batman ilinde faaliyet yürüten serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin adli muhasebe (muhasebe bilirkişiliği) mesleği hakkında sahip oldukları algı düzeylerini demografik özelliklere göre tespit etmektir.

Araştırmanın amacı; serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin muhasebe bilirkişilik (adli muhasebe) mesleğinin ne anlama geldiği ve nasıl uygulandığı, adli muhasebecilerin hangi niteliklere sahip olması gerektiği ile ilgili algı düzeylerini demografik özellikler açısından ortaya çıkarılmasıdır.

3.2. Araştırmanın Önemi

Adli muhasebenin konusu olan ekonomik suçların yol açtığı maliyetler, toplumu ekonomik açıdan olumsuz etkilemektedir. Bu olumsuzluklar; büyümenin hızının düşmesine, yatırımların azalmasına, gelir dağılımı çarpıklığına, kamu hizmetlerinin aksamasına neden olduğu bilinmektedir. Bu gibi suç faaliyetlerin artması, demokratikleşme sürecine zarar verdiği gibi sosyal yapıyı tehdit eden unsurlar da düşünüldüğünde, denetim mesleğinin yanında, adli muhasebecilik mesleğinin gerekliliğini tüm açıklığıyla ortaya çıkarmaktadır. Son dönemlerde yaşanan yolsuzluk ve hileler düşünüldüğünde, mücadelenin mevcut denetim sistemiyle yapılamayacağı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca eski denetim yapısı, teknolojiye değişim ve gelişimin etkilediği ekonomik suçları ortaya çıkarmada etkisiz olduğu gibi bu suçları önlemede de yetersiz kaldığı ortadadır.

Yolsuzlukla mücadele edebilmek için yenilenmiş bir denetim aracıyla işe devam etmek gerekmektedir. Bu çerçevede denetim alanında, yeni ortaya çıkan adli muhasebe biliminden fayda sağlanması beklenmektedir. Adli muhasebe olarak ortaya çıkan denetim sahasındaki yenilikçi uygulama; yalnızca hile denetimi değil, idari destek, dava desteği ve uzman tanıklık şeklinde de hizmet verebilmektedir. Adli muhasebeciler; uzmanlık faaliyetleri kapsamında yargıya intikal etmiş davalarda, kendi uzmanlık alanı olan muhasebe ve finansal konuları ile ilgili bilimsel araştırmalar yaparak elde ettiği bulguları, belge ve görsel araçlar yardımıyla duruşma sırasında sunarak tanıklık yapmaktadır. Adli muhasebecilerin sunmuş olduğu dava desteği ve uzman tanıklık faaliyetleri ile hukuk sistemindeki eksiklik ve olumsuzluklar giderilmiş olmaktadır.

Böylece mahkemeye intikal etmiş ekonomik suçlarla ilgili davalar haklı olan kişi veya şirketler lehine sonuçlanacaktır. Bu sayede, yargıya olan güvenin artmasına katkı sağlayacaktır.

Bu çalışma ile bilirkişilik mesleğinin muhasebe ve denetim için artan önemi ile beraber, bilirkişilik mesleğini icra eden meslek mensupları tarafından nasıl algılandığı belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çalışma ile meslek mensupları vasıtasıyla bilirkişilik kavramı tüm yönleriyle değerlendirmek amaçlanmaktadır. Özellikle nitelikli personel eksikliğinin var olduğu düşünülen Batman gibi bir ilde bu çalışmanın yürütülüyor olması ve literatürde söz konusu bölge ile ilgili yapılmış olan çalışmaların azlığı, bilirkişilik mesleği ile ilgili bölgesel duruma ilişkin değerli bilgiler sağlayacaktır. Adli muhasebenin önemli bir parçası olan bilirkişilik mesleği günümüzde önemini artırırken mesleğin beklentiler doğrultusunda gelişim gösterip göstermediğinin tespiti, meslek ile ilgili gelecekte oluşabilecek problemlerin ortaya konması açısından da önem arz etmektedir.

3.3. Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde araştırma yöntemine, evreni ve örneğine yer verilmiştir.

3.3.1. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın amacına ulaşabilmesi için veri toplama yöntemi olarak yüz yüze anket çalışması yapılmıştır. Anket formu oluşturulurken daha önce konu ile ilgili yapılan çalışmalar detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu çalışmalar arasında özellikle Arzu Meriç (2015)'in "*Türkiye'de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Adli Muhasebe ile İlgili Bir Araştırma*" adlı doktora tezi çalışmasında kullanmış olduğu anket formu uyarlanarak yeni bir anket formu oluşturulmuştur. Anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde demografik bilgiler yer almaktadır. Anket formunuzun ikinci bölümü ise katılımcıların bilirkişilik mesleği ile ilgili algı düzeylerini ölçmeyi hedefleyen ifadelerden oluşmaktadır. İkinci bölüm dört alt boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlar sırasıyla bilirkişi nitelikleri (BN), bilirkişi görevlendirilmeleri (GR), bilirkişi görevleri (BG) ve bilirkişi raporları (BR)'dir. Bilirkişi nitelikleri boyutu (BN) dört ifadeden, bilirkişi görevlendirilmeleri (GR) boyutu sekiz ifadeden, bilirkişi görevleri (BG) boyutu üç ifadeden ve bilirkişi raporları (BR) boyutu sekiz ifadeden oluşmaktadır. Söz konusu bu dört boyutun çeşitli demografik özellikler açısından farklılaşıp farklılaşmadığı analiz edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın ikinci kısmı beşli likert sistemine göre oluşturulmuştur. İfadelere katılım düzeyleri sırasıyla; "1- Kesinlikle Katılmıyorum", "2-

Katılmıyorum”, “3- Ne Katılıyorum Ne De Katılmıyorum”, “4- Katılıyorum”, “5- Kesinlikle Katılıyorum” şekilde düzenlenmiştir.

3.3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneği

Adli muhasebe, meslek mensuplarının uzman oldukları muhasebe mesleği ile ilgili bilgi birikiminden yararlanarak hukuk açısından doğru karar alınmasına yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

Bu kapsamda araştırmanın evrenini, Batman ilinde faaliyet gösteren Batman Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı olan 208 serbest muhasebeci ve mali müşavir oluşturmaktadır. Bu meslek mensupları arasında aktif faaliyet sürdüren kişilerin sayısı ise 150 kişidir. Dolayısıyla çalışmanın evrenini, aktif faaliyet gösteren 150 meslek mensubu oluşturmaktadır. Aktif meslek mensuplarının tamamına 2 ay içinde ulaşılmaya çalışılmıştır. Fakat bazı meslek mensupları, iş yoğunluğu nedeniyle anket formunu cevaplamamışlardır. Bu 2 aylık sürede 117 meslek mensubuna yüz yüze ulaşılmış ve anket formunu bizzat kendilerinin cevaplamaları sağlanmıştır.

Geçerli olabilecek en az örneklem sayısını tespit edebilmek için basit tesadüfi örneklem yöntemi kullanılmıştır. Basit tesadüfi örneklem yöntemi, evreni bir bütün olarak ele almaktadır. Bu yöntem, evreni oluşturan unsurların örneğe girme şansının tamamen eşit olduğunu ve evreni oluşturan unsurlar arasında herhangi bir kümeleşmenin bulunmadığını varsaymaktadır (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2007: 57). Bu çalışmada en az örneklem büyüklüğünün 150 kişilik ana kütle için, % 95 güvenirlilik düzeyi ve % 5 örneklem hatası ile 108 olması gerektiği basit tesadüfi örneklem formülü¹ kullanılarak hesaplanmıştır.

n= örneklem büyüklüğü

N= ana kütle

d= örneklem hatası

p= incelenecek olayın görünüş sıklığı (olasılığı)

q= incelenecek olayın görülme sıklığı

z= örneklem hatası için alınan sabit değer.

$$n = \frac{N \cdot z^2 \cdot p \cdot q}{N \cdot d^2 + z^2 \cdot p \cdot q} \quad (1)$$

¹ Formül Ay ve Koç (2014)'un çalışmasından alınmıştır.

$$n = \frac{150.1,96^2.0,5.0,5}{150.0,05^2 + 1,96^2.0,5.0,5}$$

$$n = \frac{150.3,8416.0,5.0,5}{150.0,0025 + 3,8416.0,25}$$

$$n = \frac{144.06}{0,375 + 0,9604} = \frac{144.06}{1,3344} = 108$$

Tesadüfî örneklem yöntemine göre 108 ve daha üstü sayıda elde edilebilecek cevaplayan sayısının, ana kütleyi yeterli düzeyde temsil edeceği ve çalışma kapsamında elde edilen 117 anket formu ile istenilenin üzerinde bir sayıya ulaşıldığı tespit edilmiştir.

3.4. Araştırmanın Hipotezleri

Çalışma amacı doğrultusunda, meslek mensuplarının algı düzeylerinin, dört boyutta (Bilirkişinin Nitelikleri, Bilirkişi Görevlendirilmeleri, Bilirkişinin Görevleri, Bilirkişi Raporları) göre nasıl farklılaştığını belirlemek amacıyla oluşturulan hipotezler şu şekildedir.

H1 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları cinsiyet değişkenine göre farklılaşmaktadır.

H1a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu cinsiyet değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H1b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirmeleri boyutu cinsiyet değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H1c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu cinsiyet değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H1d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu cinsiyet değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H2 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları medeni durum faktörüne göre farklılaşmaktadır.

H2a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu medeni durum faktörüne göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H2b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu medeni durum faktörüne göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H2c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu medeni durum faktörüne göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H2d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu medeni durum faktörüne göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H3 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları yaş faktörüne göre farklılaşmaktadır.

H3a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu yaş değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H3b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirmeleri boyutu yaş değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır

H3c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu yaş değişkenine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

H3d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu yaş değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H4 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları eğitim faktörüne göre farklılaşmaktadır.

H4a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu eğitim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H4b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu eğitim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H4c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu eğitim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H4d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu eğitim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H5 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları mesleki unvan değişkenine göre farklılaşmaktadır.

H5a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu mesleki unvan değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H5b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu mesleki unvan değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H5c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu mesleki unvan değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H5d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu mesleki unvan değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H6 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları mesleki deneyim değişkenine göre farklılaşmaktadır.

H6a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H6b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H6c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H6d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

3.5. Araştırmanın Sonuçları ve Sonuçların Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamında elde edilen veriler önce Microsoft Excel programına girilmiş, daha sonra IBM SPSS 26 programına analiz için aktarılmıştır. Faktör analizi, frekans analizi, güvenirlik analizi, T- testi ve Anova testleri SPSS 26 programı aracılığı ile gerçekleştirilmiştir.

3.5.1. Demografik Özelliklerin Frekans Analizi

Ankete katılan meslek mensuplarının, belirlediğimiz demografik değişkenlere göre verdikleri cevapların frekans bulguları Tablo 3.1’de verilmiştir.

Tablo 3.1. Katılımcıların Genel Özellikleri

Demografik Özellikler	Kategori	Frekans (n)	Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	18	15,4
	Erkek	99	84,6
	Toplam	117	100,0
	Bekâr	22	18,8
Medeni Durum	Evli	95	81,2
	Toplam	117	100,0
	25-35	48	41,0
	36-45	37	31,6
Yaş	46-55	25	21,4
	56-65	6	5,1
	66 ve üzeri	1	0,9
	Toplam	117	100,0
Eğitim	Lise	3	2,6
	Ön Lisans	2	1,7
	Lisans	72	61,5
	Yüksek Lisans	39	33,3
	Doktora	1	0,9
	Toplam	117	100,0
Unvan	SM	5	4,3
	SMMM	112	95,7
	Toplam	117	100,0
Mesleki Deneyim	1-5	35	29,9
	6-10	36	30,8
	11-15	16	13,7
	16-20	10	8,5
	21-25	8	6,8
	26 yıl ve üzeri	12	10,3
	Toplam	117	100,0

Tablo 3.1. İncelendiğinde katılımcıların cinsiyete göre dağılımları %84,6'sı (n=99) erkek, %15,4'ü (n=18) kadın olduğu anlaşılmaktadır.

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin medeni durum değişkeni incelendiğinde ise, %81,2'si (n=95) evli, %18,8'i (n=22) bekâr olduğu görülmektedir.

Katılımcıların yaş değişkeni dağılımı incelendiğinde, %41'i (n=48) 25-35 yaş, %31,6'sı (n=37) 36-45 yaş, %21,4'ü (n=25) 46-55 yaş, %5,1 (n=6) 56-65 yaş, %0,9'u (n=1) 66 yaş ve üzeri olarak dağılım göstermektedir. Genç ve orta yaşta olan meslek mensuplarının ankete daha çok katılım sağladığı görülmektedir.

Katılımcıların seviyeleri incelendiğinde, en çok %61,5'i (n=72) lisans ve %33,3'ü (n=39) yüksek lisans mezunu olduğu ortaya çıkmıştır. Katılımcıların eğitim seviyelerinin yüksek olması, araştırmanın güvenilirliğine katkı sağlamaktadır.

Meslek mensuplarının unvan dağılımları incelendiğinde, %95,7'si (n=112) SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) ve %4,3 (n=5) SM (Serbest Muhasebeci), olduğu anlaşılmaktadır.

Katılımcıların deneyim değişkenine göre dağılımları incelendiğinde; %30,8'i (n=36) 6-10 yıl, %29,9'u (n=35) 1-5 yıl, %13,7'si (n=16) 11-15 yıl, %10,3'ü (n=12) 26 yıl ve üzeri, %8,5'i (n=10) 16-20 yıl, %6,8'i (n=8) 21-25 yıl, mesleki tecrübeye sahip oldukları belirlenmiştir.

3.5.2. Geçerlilik (Faktör) ve Güvenirlik Analizleri

Hazırlanmış anket formunun ölçüm kalitesinin tespiti ve gereken düzeltmelerin yapılabilmesi amacıyla anketin ikinci bölümünde yer alan bilirkişi nitelikleri (BN), bilirkişi görevlendirilmeleri (GR), bilirkişi görevleri (BG) ve bilirkişi raporlarının (BR) öz değerlendirilmeleri için geçerlilik ve güvenirlik analizleri yapılmıştır. Güvenirlik ve faktör analizleri, anket tasarımı sırasında yapılan hataların bulunmasına ve bu hataların düzeltilmesine imkân sağlayan araştırma geçerliliğinin güçlü araçları olarak kabul edilmektedir (Baş, 2010: 145).

Çok değişkenli analiz yöntemlerinden faktör analizinde amaç, çok sayıda olan değişkenler arasındaki karşılıklı ilişkileri azaltarak değişkenlerin daha az sayıda boyuta indirgenmesini sağlamaktır (Balcı, 2009: 245). Oluşturulup tanımlanan her faktör, veri seti arasındaki ilişkilerin ölçülmesi sonucu, kendi aralarında ilişkili ve aynı özelliği ölçen değişken gurubundan meydana gelmelidir (Ural ve Kılıç, 2006: 281). Veri setinin faktör analizine uygunluğunun değerlendirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler; *Bartlett ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)* testleridir (Kalaycı, 2010: 321).

Değişkenler arasında yeterli ilişkinin bulunup bulunmadığını tespit etmek amacı ile *Bartlett Küresellik Testi* yapılmıştır. Benzer şekilde KMO analizi ile sorular arasındaki korelasyonun faktör analizine ne kadar uygun olduğunu belirlemeye çalışılmıştır. KMO değerleri 0 ile 1 arasında değişmektedir.

Tablo 3.2. KMO Değerleri ve Yorumları

Değerler	Yorumlar
0,80 ve yukarısı	Çok İyi
0,70 ve 0,80 arası	İyi
0,60 ve 0,70 arası	Orta
0,50 ve 0,60 arası	Kötü
0,50 ve aşağısı	Kabul Edilemez

(Durmuş vd. , 2013: 80).

Tablo 3.2'ye bakıldığında, KMO için kabul edilen değerin 0,50 üzeri olması beklenmektedir (Durmuş ve diğerleri, 2013: 80). Tablo 3.3'te Bartlett ve KMO analiz sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 3.3. KMO ve Bartlett Test Analizi

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliği Ölçütü		0,796
Bartlett Küresellik Testi	Ki-Kare	936,397
	Standart Sapma	253
	Anlamlılık Değeri (p)	0,000
Toplam Varyantı Açıklama Oranı		0,51

Tablo 3.3. İncelendiğinde 23 ifadenin Bartlett test değeri ($p = 0,00 < 0,005$) ve KMO (0,796) değeri ölçeğin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir. Faktörlerin toplam varyantı açıklama oranı ise 0,51 olarak hesaplanmıştır. Faktör ve güvenirlik analiz sonuçları tablo 3.4'te verilmiştir.

Tablo 3.4. Faktör ve Güvenirlik Analizleri

Faktörler	Faktör Yükleri	Cronbach's Alpha	Faktörlerdeki Değişken Sayısı	Kümülatif Varyant (%)	Tüm Faktörlere Ait Cronbach's Alpha
BN1	0,566	0,725	4	26,98	0,838
BN2	0,747				
BN3	0,644				
BN4	0,553				
GR1	0,494	0,524	8	37,73	
GR2	0,546				
GR3	0,550				
GR4	0,532				
GR5	0,622				
GR6	0,555				

GR7	0,525			
GR8	0,558			
BG1	0,580			
BG2	0,629	0,702	3	44,8
BG3	0,698			
BR1	0,567			
BR2	0,697			
BR3	0,562			
BR4	0,638			
BR5	0,548	0,739	8	51
BR6	0,434			
BR7	0,579			
BR8	0,692			

*Faktör yükleri 0,40 altında olanlar analizden çıkarılmalıdır.

Güvenirlilik katsayısı 0 ile 1 arasında değerler ile ölçülmektedir. Bu ölçülen değer 1'e yaklaştıkça güvenirlilik seviyesi artmaktadır. Cronbach's Alfa değerleri aşağıdaki gibidir. Ölçek (α);

- $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise güvenilir değil,
- $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise güvenirliliği düşük,
- $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise oldukça güvenilir,
- $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise yüksek derecede güvenilir, olarak kabul edilmektedir (Kayış, 2010: 403).

Tüm ölçeğe ait Cronbach's Alfa değeri 0,838 olarak bulunmuştur. Bu değer, ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

Faktörlerden birincisi, "Bilirkişi Nitelikleri" boyutudur. Bu faktöre ait güvenirlilik seviyesi 0,725'dir. Bu faktördeki ifadelerinin oldukça güvenilir olduğu görülmektedir. Faktör yüklerinin ise 0,40 ve üzeri olması gerekmektedir (Kayış, 2010: 403). En düşük ifadeye ait BN 4 ifadesinin faktör yükü 0,553'dür. Dolayısıyla tüm ifadelerin faktör yüklerinin istenilen seviyenin üzerinde olduğu görülmektedir.

Bilirkişilerin görevlendirilmeleri (GR) faktörünün güvenirlilik değeri 0,524 olarak bulunmuştur. Bu değer düşük olmasına rağmen kabul edilebilir seviyededir. Bu faktöre ait ifadelerin faktör yükleri incelendiğinde, en düşük değerin 0,494 ile GR1 ifadesine ait olduğu görülmektedir. Dolayısıyla faktör yüklerinin kabul edilebilir sınırlar içinde olduğu görülmektedir.

Bilirkişinin Görevleri (BG) faktörünün güvenirlilik düzeyi 0,702 olarak ölçülmüştür. Bu değer oldukça güvenilir seviyede kabul edilmiştir. Bu gurubun maddelerin arasında faktör yükü en düşük BG1 (0,580) ve en yüksek BG3 (0,698) olarak bulunmuştur. Elde edilen sonuçlara göre BG faktör gurubunda yer alan hiçbir maddenin

faktör yükü 0,40'ın altında olmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla, bu gruptaki faktör yükleri kabul edilebilir sınırlar içinde olduğu görülmektedir.

Bilirkişi Raporları (BR) olarak adlandırılan faktör gurubun genel güvenilirlik seviyesi 0,739 olarak hesaplamıştır. Bu değer, oldukça güvenilir seviye aralığında yer almaktadır. Bilirkişi Raporlarının (BR) maddelerinin faktör yükü incelendiğinde, en düşük BR 6 (0,434) ve en yüksek BR 2 (0,697) olduğu anlaşılmaktadır. Bu faktör gurubunda da faktör yükü 0,40 değerinin altında hiçbir faktör maddesi bulunmamıştır. Dolayısıyla hiçbir soru maddesi analiz dışında tutulmamıştır.

3.5.3. Hipotezlerin Analizleri

Bu bölümde çalışmanın amaçları doğrultusunda hazırlanan hipotezler çeşitli analiz teknikleri kullanılarak test edilmiştir. Çalışmada ortaya çıkan bulgular tablo ve gerekli açıklamalarıyla birlikte verilmiştir. Çalışmada altı ana hipotez ve 24 alt hipotez yer almaktadır.

3.5.3.1. Ana Hipotez H1 ve Alt Hipotezlerin Analizleri

Çalışmanın ilk ana hipotezi olan “**H1**: Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları cinsiyet değişkenine göre farklılaşmaktadır.”, hipotezinin alt hipotezlerinin test edilmesi için T- testi analizleri yapılmıştır. Yapılan analizler sonucunda serbest muhasebeci mali müşavirlere ait tanımlayıcı istatistikler ile algı düzeyleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Alt hipotezlerimiz sırasıyla şöyledir:

H1a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu cinsiyet değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H1b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu cinsiyet değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H1c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu cinsiyet değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H1d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu cinsiyet değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

Kadın ve erkek serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı düzeyleri arasında anlamlı fark olup olmadığı belirlemek amacı ile bağımsız örneklem T- testi yapılmıştır. Hipotezleri test etmek için yapılan testlerin sonuçları tablo 3.5'te verilmiştir.

**Tablo 3.5. Cinsiyet Faktörü Göre Meslek Mensuplarının Bilirkişi Mesleği
Algı Düzeyleri T-Testi Sonuçları**

Boyutlar	Cinsiyetiniz	N	Ortalama	Standart Sapma	F	T	Anlamlılık Değeri (p)
BN	Kadın	18	4,1528	0,42994	2,544	1,78	0,113
	Erkek	99	3,8232	0,76202		2,594	
GR	Kadın	18	3,7361	0,41984	1,935	0,265	0,167
	Erkek	99	3,7008	0,53536		0,314	
BG	Kadın	18	3,9815	0,46403	6,851	0,449	0,01*
	Erkek	99	3,8990	0,75210		0,62	
BR	Kadın	18	4,2500	0,40220	2,766	1,974	0,099
	Erkek	99	3,9634	0,59044		2,563	

*p< 0,05 (% 95 düzeyinde manidar farkı temsil eder).

Tablo 3.5’te H1a, H1b, H1c, H1d hipotezlerini test etmek için yapılan analizlerin sonuçları gösterilmiştir. T- testi sonucunda H1a hipotezi ret edilmiştir (p= 0,113>0,05). Cinsiyet faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi nitelikleri algı düzeyi arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır.

H1b hipotezi reddedilmiştir (p=0,167>0,05). Cinsiyet faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilerin görevlendirilmeleri algı düzeyleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır.

H1c hipotezi için yapılan T- testi sonucu anlamlı çıktığından kabul edilmiştir (p= 0,01*<0,05). Cinsiyet faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri algı düzeyleri arasında anlamlı bir fark bulunmuştur. Tablo 3.5’te kadın ve erkek katılımcıların cevap ortalamaları incelendiğinde, kadın katılımcıların ortalamalarının (3,98), erkek katılımcıların ortalamalarından (3,89) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla, kadın katılımcıların bilirkişilerin görevleri hakkında daha olumlu bir algıya sahip olduğu görülmektedir.

H1d hipotezi ret edilmiştir (p=0,099>0,05). Cinsiyet faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları algı düzeyleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır.

Dört alt hipotezden sadece H1c hipotezi kabul edilmiştir, geriye kalanı hipotezlerin üçü de reddedilmiştir. Dolayısıyla, ana hipotezimiz olan **H1** “Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları cinsiyet değişkenine göre farklılaşmaktadır.” hipotezi ret edilmiştir.

3.5.3.2. Ana Hipotez H2 ve Alt Hipotezlerin Analizleri

Çalışmanın ikinci ana hipotezi olan “**H2 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları medeni durum faktörüne göre farklılaşmaktadır.**”, hipotezinin alt hipotezlerinin T- testi analizleri yapılmıştır. Böylece tamamlayıcı özellikler ile olumlu algı düzeyleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı ortaya konmaya çalışılmıştır. Alt hipotezler sırasıyla şöyledir:

H2a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu medeni durum faktörüne göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H2b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu medeni durum faktörüne göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H2c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu medeni durum faktörüne göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H2d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu medeni durum faktörüne göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

Tablo 3.6. Medeni Durum Faktörüne Göre Meslek Mensuplarının Bilirkişi Mesleği Algı Düzeyleri T- Testi Sonuçları

Boyutlar	Medeni Durum	N	Ortalama	Standart Sapma	F	T	Anlamlılık Değeri (p)
BN	Bekâr	22	3,9205	0,65186	0,588	0,331	0,445
	Evli	95	3,8632	0,74891		0,361	
GR	Bekâr	22	3,6989	0,48895	0,078	-0,073	0,780
	Evli	95	3,7079	0,52675		-0,077	
BG	Bekâr	22	3,9091	0,82412	1,918	-0,019	0,169
	Evli	95	3,9123	0,69140		-0,017	
BR	Bekâr	22	4,0511	0,43926	2,350	0,395	0,128
	Evli	95	3,9974	0,60196		0,479	

*p<0,05 (% 95 düzeyinde manidar farkı temsil eder).

Tablo 3.6’da H2a, H2b, H2c ve H2d hipotezlerini test edebilmek için yapılan analiz sonuçları gösterilmiştir.

H2a hipotezi için T- testi analizi sonucunda medeni durum faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri algı düzeyi arasında anlamlı fark bulunmamıştır (p=0,445>0,05). Dolayısıyla H2a hipotezi ret edilmiştir.

H2b hipotezi için T- testi analizi sonucunda medeni durum faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri algı düzeyi arasında anlamlı fark bulunamamıştır (p=0,780>0,05). Dolayısıyla, H2b hipotezi de ret edilmiştir.

H2c hipotezi için T- testi analizi sonucunda medeni durum ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilerin görevleri algı düzeyi arasında anlamlı fark bulunamamıştır ($p=0,169>0,05$). Bundan dolayı, H2c hipotezi ret edilmiştir.

H2d hipotezi için T- testi analizi sonucunda medeni durum faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları algı düzeyleri arasında olumlu fark bulunmamıştır ($p=0,128>0,05$). Dolayısıyla, H2d hipotezi de ret edilmiştir.

Ana hipoteze bağlı olan alt hipotezlerden hiçbirisi kabul edilmemiştir. Bundan dolayı, ana hipotez olan “**H2 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları medeni durum faktörüne göre farklılaşmaktadır**” hipotezi de ret edilmiştir.

3.5.3.3. Ana Hipotez H3 ve Alt Hipotezlerin Analizleri

Çalışmanın üçüncü ana hipotezi olan “**H3 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları yaş faktörüne göre farklılaşmaktadır.**”, hipotezinin alt hipotezlerinin test edilebilmesi için tek yönlü Anova testi analizleri gerçekleştirilmiştir. Alt hipotezler sırasıyla şöyledir:

H3a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu yaş değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H3b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirmeleri boyutu yaş değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H3c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu yaş değişkenine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

H3d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu yaş değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

Yaş grupları ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi mesleği algı düzeyleri arasındaki anlamlı farklılıkları belirlemek için yapılan testlerin özeti tablo 3.7’de gösterilmiştir.

Tablo 3.7. Yaş Faktörü Göre Meslek Mensuplarının Bilirkişi Mesleği Algı Düzeyleri Anova Testi Sonuçları

Boyutlar	Yaşınız	N	Ortalama	Standart Sapma	F	Anlamlılık Değeri (p)
BN	25-35	48	3,9115	0,68317	0,243	0,913
	36-45	37	3,8378	0,82120		
	46-55	25	3,8000	0,74652		
	56-65	6	4,0833	0,56273		
	66 ve üzeri	1	4,0000			
	Toplam	117	3,8739	0,72933		
GR	25-35	48	3,7188	0,49229	0,329	0,858
	36-45	37	3,6926	0,56947		

	46-55	25	3,6500	0,52291		
	56-65	6	3,9167	0,47214		
	66 ve üzeri	1	3,7500			
	Toplam	117	3,7062	0,51782		
	25-35	48	3,8611	0,75898		
	36-45	37	3,9369	0,63264		
BG	46-55	25	3,9867	0,79045	0,158	0,959
	56-65	6	3,8333	0,69121		
	66 ve üzeri	1	4,0000			
	Toplam	117	3,9117	0,71438		
	25-35	48	3,9948	0,57886		
	36-45	37	4,0642	0,59848		
BR	46-55	25	3,9450	0,58861	0,166	0,955
	56-65	6	4,0208	0,44312		
	66 ve üzeri	1	4,0000			
	Toplam	117	4,0075	0,57360		

* $p < 0,05$ (%95 güven düzeyinde manidar farkı temsil eder).

Tablo 3.7’de H3a, H3b, H3c ve H3 hipotezleri test etmek için yapılan analiz sonuçları görülmektedir. Anova testi sonucunda H3a hipotezi ret edilmiştir ($p = 0,913 > 0,05$). Yaş faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri algı düzeyleri arasında % 95 güven düzeyinde anlamlı bir fark bulunamamıştır.

Anova testi sonucunda H3b testi de ret edilmiştir ($p = 0,858 > 0,05$). Yaş faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri algı düzeyleri arasında % 95 güven düzeyinde anlamlı bir fark tespit edilememiştir.

H3c hipotezi de ret edilmiştir ($p = 0,959 > 0,05$). Yaş değişkeni ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevleri algı düzeyleri arasında % 95 düzeyinde anlamlı bir fark bulunamamıştır.

H3d hipotezi de ret edilmiştir ($p = 0,955 > 0,05$). Yaş faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları algı düzeyleri arasında % 95 güven düzeyinde anlamlı bir fark tespit edilememiştir.

Yapılan analizler sonucunda ana hipoteze bağlı olan dört alt hipotezin tamamı ret edilmiştir. Bundan dolayı ana hipotez olan “**H3 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları yaş faktörüne göre farklılaşmaktadır**” hipotezi de ret edilmiştir. Yaş faktör ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi mesleği algı düzeyleri arasında % 95 güven düzeyinde anlamlı bir fark bulunamamıştır.

3.5.3.4. Ana Hipotez H4 ve Alt Hipotezlerin Analizleri

Çalışmanın dördüncü ana hipotezi olan “**H4 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları eğitim faktörüne göre farklılaşmaktadır.**”, hipotezinin

alt hipotezlerinin test edilebilmesi için tek yönlü Anova testi analizleri yapılmıştır. Alt hipotezlerimiz sırasıyla şöyledir:

H4a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu eğitim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H4b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu eğitim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H4c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu eğitim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H4d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu eğitim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

Çalışmada eğitim değişkenleri ikiden fazla kategoriye ayrıldığı için T-testi yerine tek yönlü Anova testi uygulanmıştır. Eğitim değişkeni ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik mesleği algı düzeyi arasındaki anlamlı farkları belirlemek için testlerin özeti tablo 3.8’de gösterilmiştir.

Tablo 3.8. Eğitim Faktörüne Göre Meslek Mensuplarının Bilirkişi Mesleği Algı Düzeyleri Anova Testi Sonuçları

Boyutlar	Eğitim	N	Ortalama	Standart Sapma	F	Anlamlılık Değeri (p)
BN	Lise	3	4,0833	0,38188	0,612	0,655
	Ön Lisans	2	4,3750	0,88388		
	Lisans	72	3,8021	0,70453		
	Yüksek Lisans	39	3,9615	0,79583		
	Doktora	1	4,0000			
	Toplam	117	3,8739	0,72933		
GR	Lise	3	4,1250	0,45069	0,714	0,584
	Ön Lisans	2	3,4375	0,08839		
	Lisans	72	3,7031	0,49622		
	Yüksek Lisans	39	3,6859	0,57201		
	Doktora	1	4,0000			
	Toplam	117	3,7062	0,51782		
BG	Lise	3	4,3333	0,33333	0,731	0,573
	Ön Lisans	2	3,5000	1,17851		
	Lisans	72	3,9167	0,65423		
	Yüksek Lisans	39	3,8718	0,82226		
	Doktora	1	4,6667			
	Toplam	117	3,9117	0,71438		
BR	Lise	3	4,2917	0,40182	0,391	0,815
	Ön Lisans	2	4,3125	0,61872		
	Lisans	72	4,0104	0,58357		
	Yüksek Lisans	39	3,9615	0,57936		
	Doktora	1	4,1250			
	Toplam	117	4,0075	0,57360		

* $p < 0,05$ (%95 güven düzeyinde istatistiksel manidarlığı temsil eder).

Tablo 3.8’de H4a, H4b, H4c ve H4d hipotezlerini test etmek için yapılan analizin sonuçları görülmektedir. Yapılan tek yönlü Anova testi sonucunda % 95 güven seviyesinde eğitim unsuru ile bilirkişilik niteliği algı düzeyi arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır ($p=0,655>0,05$). Dolayısıyla, H4a hipotezi ret edilmiştir.

Yapılan tek yönlü Anova testi sonucunda % 95 güven seviyesinde eğitim unsuru ile bilirkişi görevlendirilmeleri algı düzeyi arasında anlamlı bir fark tespit edilememiştir ($p=0,584>0,05$). Bundan dolayı, H4b hipotezi de ret edilmiştir.

Yapılan tek yönlü Anova testi sonucunda % 95 güven seviyesinde eğitim değişkeni ile bilirkişi görevleri algı düzeyi arasında olumlu bir fark bulunamamıştır ($p=0,573>0,05$). Dolayısıyla, H4c hipotezi ret edilmiştir.

Yapılan analiz sonucunda % 95 güven seviyesinde eğitim unsuru ile bilirkişi raporları algı düzeyleri arasında olumlu fark bulunamamıştır ($p=0,815>0,05$). Dolayısıyla, H4d hipotezi de ret edilmiştir.

H4 ana hipotezine bağlı olan dört alt hipotezin hiçbiri kabul edilmemiştir. Dolayısıyla, ana hipotez olan “**H4** Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları eğitim faktörüne göre farklılaşmaktadır.”, hipotezi ret edilmiştir. Yapılan analiz sonuçlarından anlaşılabacağı gibi serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları ile eğitim faktörü arasında anlamlı fark tespit edilememiştir.

3.5.3.5. Ana Hipotez H5 ve Alt Hipotezlerin Analizleri

Çalışmanın beşinci ana hipotezi olan “**H5** Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları mesleki unvan değişkenine göre farklılaşmaktadır.”, hipotezinin alt hipotezlerinin test edilebilmesi için T-testi analizleri yapılmıştır. Alt hipotezler sırasıyla şöyledir:

H5a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu mesleki unvan değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H5b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu mesleki unvan değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H5c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu mesleki unvan değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H5d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu mesleki unvan değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

Unvan faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı boyutları arasındaki anlamlı farkları belirlemek için yapılan testlerin özeti tablo 3.9’da verilmiştir.

**Tablo 3.9. Unvan Değişkenine Göre Meslek Mensuplarının Bilirkişi
Mesleği Algı Düzeyleri T-Testi Sonuçları**

Boyutlar	Unvanınız	N	Ortalama	Standart Sapma	F	T	Anlamlılık Değeri (p)
BN	SM	5	3,8500	0,28504	1,786	-0,075	0,184
	SMMM	112	3,8750	0,74359		-0,172	
GR	SM	5	3,7500	0,31869	1,820	0,193	0,180
	SMMM	112	3,7042	0,52580		0,303	
BG	SM	5	3,9333	0,86281	0,054	0,069	0,817
	SMMM	112	3,9107	0,71167		0,058	
BR	SM	5	4,0500	0,20917	4,407	0,169	0,038*
	SMMM	112	4,0056	0,58495		0,409	

*p< 0,05 olması, hipotezin geçeli olduğunu belirtir.

Yapılan T- testi sonucunda H5a hipotezi ret edilmiştir (p=0,184>0,05). Unvan değişkenine göre serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik niteliği algı düzeyleri arasında anlamlı fark tespit edilememiştir.

H5b hipotezi ret edilmiştir (p=0,180>0,05). Analiz sonucunda unvan faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri algı düzeyleri arasında anlamlı fark tespit edilememiştir.

T- testi sonucunda unvan faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilerin görevler algı düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır (p=0,817>0,05). Bu yüzden H5c hipotezi ret edilmiştir.

H5d hipotezi için yapılan T- testi analizi sonucunda unvan faktörü ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları algı düzeyleri arasında anlamlı bir fark tespit edilmiştir (p=0,038*<0,05*). Dolayısıyla, H5d hipotezi kabul edilmiştir.

Yapılan analizler neticesinde ana hipoteze bağlı H5a, H5b ve H5c alt hipotezlerinden üçü ret edildiği görülmektedir. H5d hipotezi ise kabul edildiği anlaşılmıştır. Ret edilen alt hipotezlerinin sayısının kabul edilen alt hipotezlerden fazla olmasından dolayı **H5** ana hipotezin de ret edildiği kabul edilmiştir.

3.5.3.6. Ana Hipotez H6 ve Alt Hipotezlerin Analizleri

Çalışmanın altıncı ana hipotezi olan “**H6** Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları mesleki deneyim değişkenine göre farklılaşmaktadır.”, hipotezine bağlı alt hipotezlerini test etmek amacıyla tek yönlü Anova testi uygulanmıştır. Alt hipotezler şu şekildedir:

H6a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H6b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H6c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

H6d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.

Farklı mesleki deneyime sahip serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi mesleği boyutları ile algı düzeyi arasında anlamlı farkları sınavan tek yönlü Anova testi sonuçları tablo 3.10'daki gibidir.

Tablo 3.10. Mesleki Deneyim Faktörüne Göre Meslek Mensuplarının Algı Düzeyleri Anova Testi Sonuçları

Boyutlar	Mesleki Deneyim	N	Ortalama	Standart Sapma	F	Anlamlılık Değeri (p)
BN	1-5	35	3,9071	0,61860	1,161	0,333
	6-10	36	3,9792	0,77084		
	11-15	16	3,5000	0,63246		
	16-20	10	3,9250	0,80838		
	21-25	8	4,0625	0,72887		
	26 yıl ve üzeri	12	3,7917	0,91598		
	Toplam	117	3,8739	0,72933		
GR	1-5	35	3,6536	0,55496	0,594	0,705
	6-10	36	3,7326	0,51854		
	11-15	16	3,5938	0,37221		
	16-20	10	3,6750	0,59570		
	21-25	8	3,8125	0,60504		
	26 yıl ve üzeri	12	3,8854	0,48400		
	Toplam	117	3,7062	0,51782		
BG	1-5	35	3,8381	0,74698	0,144	0,981
	6-10	36	3,9259	0,58070		
	11-15	16	3,9583	0,81536		
	16-20	10	3,9000	0,87560		
	21-25	8	4,0417	0,86258		
	26 yıl ve üzeri	12	3,9444	0,73627		
	Toplam	117	3,9117	0,71438		
BR	1-5	35	3,9357	0,50491	0,534	0,750
	6-10	36	4,1076	0,51074		
	11-15	16	4,0313	0,59073		
	16-20	10	3,8250	0,97397		
	21-25	8	4,0469	0,69416		
	26 yıl ve üzeri	12	4,0104	0,45992		
	Toplam	117	4,0075	0,57360		

p < 0,05 (% 95 güven düzeyinde manidar farkı temsil eder).

Tablo 3.10’da H6a, H6b, H6c ve H6d hipotezlerini test etmek için yapılan analizlerin sonuçları görülmektedir. Yapılan Anova testi neticesinde % 95 güven düzeyinde mesleki deneyim faktörü ile bilirkişi nitelikleri algı düzeyi arasında anlamlı fark tespit edilememiştir ($p=0,333>0,05$). Dolayısıyla, H6a hipotezi ret edilmiştir.

Yapılan analiz neticesinde % 95 güven düzeyinde mesleki tecrübe ile bilirkişilerin görevlendirilmeleri algı düzeyleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır ($p=0,750>0,05$). Bundan ötürü, H6b hipotezi ret edilmiştir.

Anova testi sonucunda, H6c hipotez, ret edilmiştir ($p=0,981>0,05$). Dolayısıyla, mesleki tecrübe ile bilirkişi görevleri algı boyutu arasında anlamlı fark yoktur.

Yapılan Anova analizi sonucunda, % 95 güven düzeyinde mesleki deneyim ile bilirkişilerin görevlendirilmeleri boyutu arasından anlamlı fark bulunamamıştır ($p=0,750>0,05$). Dolayısıyla, H6d hipotezi de ret edilmiştir.

Yapılan analizlerden anlaşılabacağı gibi ana hipoteze bağlı alt hipotezlerin tamamı (H6a, H6b, H6c, H6d) ret edildiği anlaşılmıştır. Bundan ötürü, ana hipotezimiz olan H6 hipotezinin de ret edilmiştir.

Yapılan analizler neticesinde hipotezlerin test sonuçları analiz özet tablosu oluşturulmuştur.

Tablo 3.11. Hipotezlerin Analiz Sonuçları Özet Tablosu

Ana Hipotez	Alt Hipotezler	Hipotez Sonuçları	Hipotez Kabul/Ret
H1: Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları cinsiyet değişkenine göre farklılaşmaktadır.	H1a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu cinsiyet değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	$p=0,113>0,05$	Ret.
	H1b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu cinsiyet değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	$p=0,167>0,05$	Ret.
	H1c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu cinsiyet değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	$p=0,01*<0,05$	Kabul Edilmiştir.
	H1d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu cinsiyet değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	$p=0,128>0,05$	Ret.

H2 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları medeni durum faktörüne göre farklılaşmaktadır.	H2a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu medeni durum faktörüne göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	p=0,445>0,05	Ret.
	H2b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu medeni durum faktörüne göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	p=0,780>0,05	Ret.
	H2c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu medeni durum faktörüne göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	p=0,169>0,05	Ret.
	H2d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu medeni durum faktörüne göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	p=0,128>0,05	Ret.
H3 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları yaş faktörüne göre farklılaşmaktadır.	H3a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu yaş değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	p=0,913>0,05	Ret.
	H3b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirmeleri boyutu yaş değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	p=0,858>0,05	Ret.
	H3c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu yaş değişkenine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.	p=0,959>0,05	Ret.
	H3d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu yaş değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	p=0,955>0,05	Ret.
H4 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları eğitim faktörüne göre farklılaşmaktadır.	H4a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu eğitim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	p=0,655>0,05	Ret.
	H4b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu eğitim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	p=0,584>0,05	Ret.
	H4c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu eğitim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	p=0,573>0,05	Ret.
	H4d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu eğitim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	p=0,815>0,05	Ret.

H5 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları mesleki unvan değişkenine göre farklılaşmaktadır.	H5a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu mesleki unvan değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	$p=0,184>0,05$	Ret.
	H5b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu mesleki unvan değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	$p=0,180>0,05$	Ret.
	H5c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu mesleki unvan değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	$p=0,817>0,05$	Ret.
	H5d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu mesleki unvan değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	$p=0,038*<0,05*$	Kabul Edilmiştir.
H6 Serbest muhasebeci mali müşavirlerin algı ölçeği boyutları mesleki deneyim değişkenine göre farklılaşmaktadır.	H6a Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişilik nitelikleri boyutu mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	$p=0,333>0,05$	Ret
	H6b Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi görevlendirilmeleri boyutu mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	$p=0,750>0,05$	Ret
	H6c Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişinin görevleri boyutu mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	$p=0,981>0,05$	Ret
	H6d Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilirkişi raporları boyutu mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı şekilde farklılaşmaktadır.	$p=0,750>0,05$	Ret

SONUÇ VE ÖNERİLER

İçinde yaşadığımız bilgi çağıının gereklerinden biri de uzmanlaşmadır. Ana bilim dallarının her bir alt dalında uzmanlaşma, daha nitelikli bilgiye ulaşma ve bilgiyi daha etkili yöntemlerle uygulama olanağı sağlamaktadır.

Muhasebe bilimi de bilgi çağıının gereğı olan uzmanlaşmadan nasibini alarak alt dallara ayrılmıştır. Muhasebe bilimi, ilk ortaya çıktığı dönemlerde sadece mali nitelikteki işlemleri kaydetme fonksiyonunu yerine getirmekteydi. Fakat zamanla bu bilim dalının ürettiğı bilgilerin doğruyu veya gerçeğı yansıttığı konusunda şüpheler ortaya çıkmaya başlamıştır. Tüm bunların neticesinde muhasebe denetimi alt bilim dalı ortaya çıkmıştır. Fakat muhasebe denetimi, muhasebe kayıt ve belgelerinin muhasebe standartlarına uygun tutulup tutulmadığıyla sınırlı kalmıştır.

Bilgi çağı ile birlikte teknolojinin gelişmesi, bilim dalların kendi içinde daha da ayrıntılı uzmanlık dallarına ayrılması ihtiyacını doğurmuştur. Muhasebe biliminin alt dalı olan Adli muhasebe, yargıya taşınmış ve muhasebe bilgisini içeren uyuşmazlıklarla ilgili çözüm adına bilgi üreterek yargı makamlarının işini kolaylaştıran bir bilim dalıdır.

Muhasebe ve Denetim biliminin görev alanına girmeyen yolsuzluk ve hilelerle mücadelede var olan boşluğu adli muhasebe doldurmuştur. Adli muhasebe; taraflara sağlamış olduğu dava desteğı, uzman tanıklığı ve hile araştırmacılığı hizmetleriyle bu boşluğu doldurmaktadır. Şirketlerde yaşanan finansal skandallara karşı muhasebeciler görevlerini icra ederken yapılabilecek hile ve yolsuzlukları önüne geçebilmek için oldukça dikkatli olmaları gerekmektedir. Muhasebeciler, bu tür sorunların önlenmesi, araştırılması ve çözülebilmesi için yardıma ihtiyaç duymaktadır. Bu yardım; muhasebe ve denetim bilimi başta olmak üzere kriminoloji, hukuk, psikoloji, bilişim alanlarında uzman ve deneyimli olan adli muhasebeciler tarafından verilmektedir.

Türkiye’de adli muhasebe mesleğinin karşılığı muhasebe bilirkişilik mesleğidir. Yargıya taşınmış ve muhasebe bilimi ile ilgili bilgileri içeren sorunların, hâkimin genel hukuki bilgisiyle çözemeyeceğı karar verildiğinde, mevcut sistem içerisinde muhasebe bilirkişilerinin yardımına başvurulmaktadır. Bu kapsamda, bu sisteme kayıtlı olan SMMM, YMM ve ilgili alandaki öğretim üyeleri bilirkişi olarak yargı mensuplarına yardımcı olmaktadır.

Çalışmamızda adli muhasebecilerin vermiş olduğu uzman tanıklık hizmetleri incelenmiştir. Adli muhasebecilerin uzman tanıklığı kapsamında yapmış oldukları faaliyetler, ülkemizde bilirkişilik mesleğı aracılığıyla yerine getirilmektedir. Çalışmamızda adli muhasebe kapsamında bilirkişilik mesleğinin ne olduğu ve nasıl yerine

getirilmesi gerektiği hakkında serbest muhasebeci meslek mensuplarının algı düzeylerini tespit edilmeye çalışılmıştır.

Yapılan analizler neticesinde çalışmanın birinci ana hipotezi olan “H1” hipotezinin alt hipotezlerinden “H1c” hipotezi kabul edilmiştir. Geriye kalan diğer üç hipotezin ret edildiği görülmektedir. Kadın meslek mensuplarının bilirkişilerin görevleri boyutuyla ilgili ortalaması, erkek meslek mensuplarının ortalamasından daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (3,98>3,89). Buna göre kadın meslek mensupları bilirkişilerin görevleri (BG) boyutu hakkında erkek meslek mensuplarına göre daha olumlu bir algıya sahip olduğu sonucuna varılmıştır.

Çalışmanın ikinci ana hipotezi “H2”nin alt hipotezleri olan “H2a, H2c, H2d ve H2e” hipotezleridir. Bu hipotezler ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin medeni durumu ile bilirkişilerin nitelikleri, görevlendirilmeleri, görevleri ve raporları hakkındaki algı düzeyleri arasında anlamlı bir farkın varlığı ölçülmeye çalışılmıştır. Yapılan analizlerde alt hipotezler ret edildiği sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla, meslek mensuplarının medeni durumu ile bilirkişilerin nitelikleri, görevlendirilmeleri, görevleri ve raporları hakkındaki algı düzeyleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır.

Çalışmanın üçüncü ana hipotezi olan “H3”e bağlı alt hipotezler “H3a, H3b, H3c ve H3d”dir. Bu hipotezler ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin yaş değişkenine göre bilirkişilerin nitelikleri, görevlendirilmeleri, görevleri ve raporları hakkındaki algı düzeyleri arasında anlamlı bir farkın olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Fakat yapılan analiz sonuçlarına göre bu alt hipotezler ret edilmiştir. Dolayısıyla meslek mensuplarının yaşı ile bilirkişilik mesleği boyutları arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Çalışmanın dördüncü hipotezi olan “H4”e bağlı alt hipotezler “H4a, H4b, H4c ve H4d”dir. Bu hipotezler ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin eğitim durumu ile bilirkişilerin nitelikleri, görevlendirilmeleri, görevleri ve raporları hakkındaki algı düzeyleri arasında anlamlı bir farkın varlığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan analizler sonucunda alt hipotezlerin ret edildiği anlaşılmıştır. Dolayısıyla, meslek mensupların eğitim durumu ile bilirkişilik mesleği algı boyutları arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı görülmektedir.

Çalışmanın beşinci ana hipotezi olan “H5” e bağlı alt hipotezler “H5a, H5b, H5c ve H5d”dir. Bu hipotezler ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki unvanı ile bilirkişilerin nitelikleri, görevlendirilmeleri, görevleri ve raporları hakkındaki algı düzeyleri arasında anlamlı bir farkın olup olmadığı araştırılmıştır. Yapılan analizler

sonucunda sadece “H5d” hipotezi kabul edilmiştir, diğer üç hipotez ise ret edilmiştir. Serbest muhasebecilerin (SM) bilirkişilerim raporları (BR) boyutu ile ilgili ortalaması, serbest muhasebeci mali müşavirlere (SMMM) göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir ($4,05 > 4,005$). Dolayısıyla serbest muhasebeciler (SM), serbest muhasebeci mali müşavirlere (SMMM) göre bilirkişilerin raporları hakkında daha olumlu bir algıya sahip olduğu sonucuna varılmıştır.

Çalışmanın altıncı ana hipotezi olan “H6” e bağlı alt hipotezler “H6a, H6b, H6c ve H6d”dir. Bu hipotezler ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki deneyimi ile bilirkişilerin nitelikleri, görevlendirilmeleri, görevleri ve raporları hakkındaki algı düzeyleri arasında anlamlı bir ilişkinin varlığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan analiz sonuçlarına göre hipotezlerin ret edildiği anlaşılmıştır. Dolayısıyla, meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ile bilirkişilik mesleği boyutları arasında anlamlı bir ilişkinin olduğundan bahsedilemez.

Araştırma bölümü için yapılan yüz yüze anket çalışması esnasında, meslek mensupları tarafından bilirkişilik mesleği ile ilgili çeşitli şikâyetler ve öneriler dinlenmiştir. Bu deneyimler sonucunda yapılan öneriler şu şekildedir:

- Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin iş yoğunluğun aşırı olmasından dolayı muhasebe bilirkişilik mesleğinin ayrı bir uzmanlık alanı olması önerilmektedir.
- Bilirkişilik ücretleri yapılan işin niteliğe göre belirlenmediğinden şikâyet edilmektedir. Bu şikâyetler neticesinde bilirkişilik dosyalarında ödenen ücretin sabit olduğu anlaşılmıştır. Dolayısıyla bilirkişilik ücretinin, dava dosyasının boyutuna göre belirlenmesi önerilmektedir.
- Bilirkişilik dosyalarının meslek mensuplarına sıra sistemine göre verilmediğinden şikâyet edilmiştir. Dolayısıyla, bilirkişilik sistemine kayıtlı olan meslek mensuplarına, bilirkişilik dosyalarını otomatik atayan bir bilgisayar sisteminin kurulması önerilmektedir.
- Bilirkişilik ücretlerinin artırılması, muhasebe bilirkişilik mesleğinin (adli muhasebe mesleği) öneminin artırılmasını sağlayacaktır. Böylelikle adli muhasebe mesleği ayrı bir uzmanlık alanı haline gelebilir.
- Bilirkişilik mesleğinin saygınlığının korunabilmesi için bilirkişilik mesleğini kötüye kullananlara verilen cezalar artırılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Hilelerin Önlemesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S.22, s.128
- ACFE. (2012): *Global Fraud Study, Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse*. [Erişim Bilgisi [http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rtt, \]](http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rtt,)
- Alangoya, Y., Yıldırım, M. K., Deren Yıldırım, N. (2011). *Medeni Usul Hukuku Esasları*, İstanbul: Beta Yayınlar.
- Aktaş, H. ve Kulloğlu, G. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S.25. s.101-120.
- Aktaş, H. ve Kuloğlu, G. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S.25. s.118-119.
- Alihocagil, Ö.B. (2018). Medeni Usul Hukukunda Bilirkişi Raporunun Hazırlanması ve Bilirkişi Raporuna İtiraz. Erzincan Bin Ali Yıldırım Üniversitesi, *Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 22, s. 548-588.
- Altınsoy, M. (2011). Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: İstanbul.
- Anastasi, J. (2003). *The New Forensics Investigating Corporate Fraud and Theft of Intellectual Property*. Jhon Wiley and Sons.
- Aydın, H. (2018). Adli Muhasebe İle İlgili Dünyadaki Uygulamalar ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Araştırılması. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi: İstanbul.
- Albrecht, Steven W. (2003). *Fraud Examination and Prevention*. Published by Cengage South-Western.
- Albrecht, Steve W. vd. (2011). *Fraud Examination* (Dördüncü Baskı). South-Western: College Pub.
- Akyel, N. (2009). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi: Sakarya.
- Altıntaş, A. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s.162-174.
- Arslan, R. (1989). Bilirkişilik Uygulaması ve Bu Uygulamaya Yargıtay’ın Etkisi. *Yargıtay Dergisi*, C:15, Sayı:1-4, s. 163-165.
- Arzova, B. (2003). İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 20 s.118-126.
- Atalay, M. Ü. , Karpuz, C. , Demirel, N. , Günay, Ö. , & Pirinçdane, O. (2020). *Bilirkişi Heyeti Raporu*.

- Atay, E.E. (2014). Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu. *Ombudsmanlık Akademi*, S.1 s. 1- 30.
- Ay, G. ve Koç, H. (2014). Örgütsel Adelet Algısı ile Örgütsel Bağlılık Düzeyi Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi:Öğretmenler Üzerine Bir İnceleme. *İşletme Araştırma Dergisi*, 6(2), 67-90.
- Balcı, A. (2009). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntem Teknik ve İlkeler* (7. Baskı). Ankara: Pegem Akademi Yayınları.
- Bayrak, N. (2016). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Niğde.
- Bayazıtlı, E. , vd. , (2019). Konkordato Komiserliği, Temel Eğitim Kitabı. [Erişim Bilgisi <https://www.bilirkisilik.adalet.gov.tr>].
- Beulke, W. (2006). *Strafprozessrecht*, 9. Auflage, Heidelberg.
- Bilirkişilik Kanun (2016), [Erişim Bilgisi <https://bilirkisilik.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/272020152018Bilirki%C5%9Filik%20Kanunu.pdf>].
- Bilirkişilik Yönetmeliği (2017), [Erişim Bilgisi <https://bilirkisilik.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/272020153902Bilirki%C5%9Filik%20Y%C3%B6netmeli%C4%9Fi.pdf>].
- Biçeroğlu, O. (2006). Ticari ve Vergisel Uyuşmazlıklarda Bilirkişilik. Erişim Bilgisi <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/osmanbiceroglu/001/>, [Erişim Tarihi: 17 Ağustos 2021].
- Bologna, J. (1993). *Handbook on Corporate Fraud*. USA: Butterworth-Heinemann Publishing.
- Bozkurt, N. (2000a). Mali Tablolarda İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 12, s. 16.
- Bozkurt, N. (2000b). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*, S.94, s 56-61.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, N. (2007). Hile Denetimine Genel Bakış. II. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. *VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu - 2007*, Antalya, s.52.
- Bulut, E. (2001). Bilirkişi Seçimi ve Bilirkişi Raporlarının Bağlayıcılığı. *Mevzuat Dergisi*, S.47, s.1-9.
- Ceza Muhakemesi Kanunu (2004), (T.C. Resmi Gazete, S.25673, 17/12/2004). Erişim Bilgisi <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5271.pdf>, [Erişim Tarihi: 25 Kasım 2021].

- Ceza Muhakemesinde Uzlaştırma Yönetmeliği (2017), (T.C. Resmî Gazete, S.301). Erişim Bilgisi <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/htm>, [Erişim Tarihi: 28 Ocak 2022].
- Crumbley L. (2001). New Technologies'Effect on Forensic Auditing. *Fifteenth Annual International Financial Management Conference*, April 2 to April 6, 2001, Miami, Florida, s.202-212.
- Crumbley, D.Larry (1995). "Forensic Accountants Appearing in the Literature". *New Accountant*, Apr. Vol.10, Iss.7, pp. 23-25.
- Conso, G. and Grevi, V. (2008). *Compendio Di Procedura Penale*. Quarta Edizione. Compendio.
- Conso, G. and Grevi V. (2009). *Commentario Breve Al Codice Di Procedura Penale*. Sesta Edizione. Commentario
- Çalıyurt, K. (2007). Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme. *26.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Antalya, s.202.
- Çankaya, F. ve Gerekan B. (2009). Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlâk Kuralları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Cilt 29: s. 93-108.
- Çatıkkaş, Ö. Ve Çalış Y.E. (2010). Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.45: s. 146-156.
- Çınar, S. (2009). Türk Vergi Hukukunda Bilirkişilik Kurumu ve Analizi. Gazi Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Ankara.
- Dağdeviren, İ. ve Mirza, Ş. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Ege Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, s.209-234.
- DeCoux, E.L. (2007). The Admission Of Unreliable Expert Testimony Offered By The Prosecution: What's Wrong With Daubert And How To Make It Right. *Utah Law Review*. p. 131-166.
- Deryal, Y. (2001). *Türk Hukukunda Bilirkişinin Nitelikleri ve Avukatın Bilirkişilik Yapması*. ABD, s. 15-36.
- Deryal, Y. (2010). *Türk Hukukunda Bilirkişilik* (3.Baskı) . Ankara.
- Deryal, Y. (2015). *Türk Hukukunda Bilirkişilik*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Deryal Y. (2017). *Türk Hukukunda Bilirkişilik*. Ankara: Seçkin Yayınları
- Develioğlu, K. (2015). Adli Muhasebe ve Uygulamaları. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi: İstanbul.
- Doğan, A. (2018). *Yargı Denetiminde Adli Muhasebecilik ve Hile İncelemesi* (1.Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.

- Dönmez, B. (2007). Yeni CMK’da Bilirkişi Kavramı. Prof. Dr. Ünal Narmanlıoğlu’na Armağan, Özel Sayı, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:9, s.1145-1177.
- Dönmezer, S.(1944). Mahkeme İçtihatları Mecburi Ehlihibre. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C:10, Sayı:1-2, s. 409-422.
- Durak, D. (2002). Adli Psikologlar için Etik İlke ve Standartlar. *Türk Psikolojisi Dergisi*, S.17, s.93
- Durmuş, B. ve diğerleri, (2013). *Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analiz* (5.Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Dhar, P. and Sarkar, A. (2010). *Forensic Accounting, An Accountant’s Vision. Journal of Commerce*, Vol.15, p.94
- Erem, F. (1954). Yalan Şahadet, Hakikate Aykırı Bilirkişilik ve Tercümanlık. *AÜHFD*, Sayı:3-4, s. 42-59.
- Erdoğan, M. (2001). Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl 1, S.3, Ocak, s.1-8.
- Erdoğan, E. ve Toraman. B. (2015). Bilirkişilik Temel Eğitim Kitabı. [Erişim bilgisi <https://bilirkisilik.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/372020142300temelegiti.mkaynak.pdf>].
- Ersoy, Y. (2000). Türk Ceza Hukukunda Bilirkişilik ve Uygulamadan Doğan Sorunlar. Ankara Barosu Hukuk Kurultayı, Ankara, C:2, Ceza Hukuku, Ceza Muhakemeleri Usulü Hukuku, 15 Ocak 2000, *Ceza Hukuku Bildiri XIV*, s. 429-486
- Erkan, A. (2016). Muhasebeci ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi: Burdur.
- Feyzioğlu, M. (1996). *Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanıklık*. Ankara.
- Fido, E. M. (2016). Finansal Tablolarda Hile Denetimi ve Hileyi Önlemeye Yönelik Denetim Teknikleri: Türkiye ve AB Uygulamalarının Karşılaştırılması. Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi: Konya.
- Hakeri, H. (2010). *Tıp Hukuku* (3. Baskı). Ankara.
- Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu (2012), (T.C. Resmî Gazete, 28331. Erişim Bilgisi <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120622>, [Erişim Tarihi: 5 Nisan 2022]).
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu (2011), (T.C. Resmi Gazete, S.27836), Erişim Bilgisi <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6100.pdf>, [Erişim Tarihi: 5 Nisan 2022].
- Grippio F.J. and Ted, J.W. (2003). *Introduction to Forensic Accounting*. National Public Accountant.

- Gülten, S. (2010). Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği. *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl:68. S:3, s.3
- Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2011). Adli Muhasebe Uygulamaları. Ankara: Ofset Yayınları
- Golden, Thomas W. vd. (2011). *A Guide to Forensic Accounting Investigation*. İkinci Baskı, John Wiley & Sons. Inc. Hoboken, New Jersey.
- İcra ve İflas Kanunu (1932), (T.C. Resmi Gazete, 2128, 9.06.1932), Erişim Bilgisi <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf>, [Erişim Tarihi: 15 Nisan 2022].
- Karacan, S. (2012). Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, S.8, s.115-121.
- Karayalçın, Y. (2001). *Tartışma, Bilirkişilik Sempozyumu*. Samsun Barosu - TBB, 9-10 Kasım, s. 255-259.
- Karayalçın, Y. (2001). *Bilirkişi ve Hâkem Odaları İstanbul'da Milletlerarası Tahkim Merkezi Kurulması Hakkında Adalet Bakanlığı Tarafından Hazırlanan Kanun Taslakları*. Ankara.
- Kaya, Z. (2013). Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Afyonkarahisar.
- Kaymakçı. S. (2014). Ceza Muhakemesi Kanununda Bilirkişilik. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İstanbul.
- Kayıloğlu, D. (2019). Türk İdari Yargılama Hukukunda Bilirkişilik. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Ankara.
- Kenyon, W. and Tilton, P.D. (2006). Potential Red Şags And Fraud Detection Techniques A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Willey & Sons, Inc, Chapter:8, pp:119- 160.
- Kırloğlu, H. ve Akyel, N. (2004). Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. S:23, s.31-34.
- Küçük, E. ve Uzay, Ş. (2009). Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar. *Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.32, Ocak-Haziran, s.239-258.
- Küçükgüngör, E. (1998). Roma zel Hukukunda Delil ve İspat. *Ali Bozer'e Armağan, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını*, Ankara.
- Khne, H. H. (2010). Straffprozessrecht Eine Systematische Darstellung Des Deutschen Und Europaichen Strafverfahrensrecht. 8. Auflage, Heidelberg.
- Kolk, A. (2008). Sustainability, Accountability and Corporate Governance: Exploring Multinationals' Reporting Practices. *Bus. Strateg. Environ.* E.15, p1-15.
- Köse, . (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim* (2.Basım). Ankara: TC. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

- Konkordato Komiserliği ve Alacaklılara Dair Yönetmenlik (2019). T.C. Resmi Gazete, 30.671, (30.01.2019), Erişim bilgisi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190130-1.htm>. [Erişim Tarihi: 17 Nisan 2022].
- Leclerc, O. (2006). Les Réformes Du Droit De l'Expertise, Revue Experts. N. 71, p. 2-19.
- Lundelius, C.R. (2003). *Financial Reporting Fraud: A practical Guide to Detection and Internal Control*.
- McCORMICK, (adı yoktur), (1992). Evidence, ed. John William Strong. Minnesota.
- Manning, G.A. (2005). *Financial Investigation and Forensic Accounting* (Second Edition). USA: Taylor&Francis.
- Mecek, H. (2011). Ceza Muhakemesinde Bilirkişilik. Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Konya.
- Meriç, A. (2015). Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Adli Muhasebe ile İlgili Bir Araştırma. İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Malatya.
- Oberholzer, C. (2002). Quality Management in Forensic Accounting. The Gordon Institute of Business Science, University of Pretoria, The Degree of Master of Business Administration.
- Organ, İ. (2005). Vergi Hukukunda Bilirkişilik Müessesesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 206, s.118.
- Oğuz, K. ve Ünal, B. (2013). *Kriminalistik, Olay Yeri İnceleme*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Owojori, A. ve Asaolu, T. O. (2009). The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World. *European Journal of Scientific Research*, Volume: 29, p.183-187.
- Öntan, Y. (2011). Ceza Muhakemesi Hukukunda Bilirkişilik. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Ankara.
- Öğün, İ. (2000). Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişi Ücretlerinin Vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 229, s.80, Ankara.
- Özkan, Ö. ve Özen, İ. (2011). Kredi Kartı İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Kredi Kartı Yoluyla Yapılan Hile Türleri ve Cezai Müeyyideler. *Mali Çözüm Dergisi*, S.21: s. 127-160.
- Özen, M. (2004). *Hâkimin Cezai Sorumluluğu*. Ankara.
- Özer Bakşı, M. (2018). Yargılama Sürecinde Bilirkişi Kusurlarının İrdelenmesi. Çukurova Üniversitesi, Sağlık Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Adana
- Özeroğlu, A.İ. (2014). Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, S.2, s.180-196.

- Öztek S. (2006). Türk Hukukunda Avukatların Tabi Olduğu Reklam Yasağı. Doç. Dr. Mehmet Somer'e Armağan, İstanbul, s. 673-686.
- Özkul, Ulucan F. ve Pektekin, P. (2009). Muhasebe Yolsuzlarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.11, Sayı.4. s.72-73.
- Pamukçu, A. (2017). Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Sürecine etkisi. *Öneri Dergisi*, 12(48), s.227-244.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, s.1-19.
- Pehlivan, A. (2010). Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma. Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Erzurum.
- Peters, K. (1985). Strafprozess, 4. Auflage, Heidelberg, p.369.
- Ramamoorti, S. (2008). The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula. *Issues In Accounting Education*, c.23: p. 521–533.
- Ramaswamy, V. (2007). New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting Program. *Journal of College Teaching & Learning*. Volume 4, Number 9, p.31-38.
- Roxin, C. (1989). Strafverfahrensrecht, 21. Auflage, München.
- Sarıca, A. (2000). Türkiye'de Adli Psikolojinin Konumu ve Sorunlarının İrdelenmesi. Çukurova Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi: Adana.
- Shah, M. K. (2018). Will Implementation of Forensic Accounting Identify The Sense of Financial Fraud? *Journal of Commerce & Accounting Research*, 7(4), 47-50.
- Sevilengül O. (2005). *Genel Muhasebe* (12. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sermaye Piyasası Kurulu (2006). *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ* (Seri:X No:22), Erişim Bilgisi <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, [Erişim Tarihi: 11 Şubat 2022].
- Silverstone, H. and Michael S. (2004). *Forensic Accounting And Fraud Investigation for Non-Experts*. USA.
- Singleton, T. and vd. , (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. New Jeysey: John Wiley & Sons Inc. Editions.
- Soyaslan, D. (2001) Ceza Hukukunda Bilirkişilik Ve Bilirkişi Raporunun Bağlayıcılığı. *Bilirkişilik Sempozyumu*, Samsun Barosu-TBB, 9-10 Kasım, s. 263-290.
- Soydan, B. (2008), "Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik", Marmara Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: İstanbul.

- Şahin B. (2019). Adli Muhasebe Kapsamında Bilirkişilik Mesleğinin Tarihi Gelişimi, Türk Hukuk Sisteminde Değerlendirilmesi ve Gelişim Öneriler. İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: Malatya.
- Şahin, B. (2011). Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi: İstanbul.
- Şahin, C. (2001). Ceza Muhakemesinde Bilirkişi Atanması ve Zorunlu Bilirkişilik. *Bilirkişilik Sempozyumu*, Samsun Barosu-TBB, 9-10 Kasım, s. 190-236. (“Ceza Muhakemesinde Bilirkişi”).
- Şenel, Ö. D. (2015). Türk Ceza Hukuku Reformu Bağlamında Bilirkişilik. İstanbul Üniversitesi Adli Tıp Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İstanbul.
- Tanrıver, S. (2002). *Bilirkişinin Hukuki Statüsü, Yükümlülükleri, Yetkileri ve Sorumluluğu*. Ankara (Yükümlülük, Yetki, Sorumluluk).
- Tanrıver, S. (2010). Hukuk Yargısı Bağlamında Bilirkişilikle İlgili Temel Problemler ve Çözüm Arayışları. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: 11, Yıl:2009, Prof. Dr. Bilge Umar’a Armağan I, İzmir. s. 575-594. (“Hukuk Yargısı”)
- Taştan, H. (2018). *Adli Muhasebe* (1. Baskı). İstanbul: Okan Üniversitesi Yayınları.
- Taylor, R. F. (1996). A Comparative Study Of Expert Testimony In France And The United States: Philosophical Underpinnings, History, Practice And Procedure. *Texas International Law Journal*, vol. 31, p. 181- 213.
- Terzi, S. ve Gülten, S. (2014). *Adli Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: ASMMMO
- Terzi, S. (2012). Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.51-64.
- Thornhill, W. T. (1995). *Forensic Accounting: How to Investigate Financial Fraud*. USA: Business One Irwin Professional Publishing Accounting Library.
- Türk Dil Kurumu (t.y.). *Türk Dil Kurumu Sözlükleri*. Erişim Bilgisi <http://sozluk.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 24 Şubat 2022].
- Ulukapı, Ö. (2001). “Bilirkişi Raporu ve Bilirkişi Raporunun Delil Olarak Değeri”, *Bilirkişilik Sempozyumu*, 9-10 Kasım, Samsun.
- Ural, A. ve Kılıç, İ. (2006). *Bilimsel Araştırma Süreci ve Spss ile Veri Analizi* (Genişletilmiş 2. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yalçın H. (2001). *Hileli Sayıları Bulmada Yeni Yöntem Arayışları*. [<http://webarsiv.hurriyet.com.tr/2001/09/10/27029.asp>].
- Yokuş Sevük, H. (2006). Ceza Muhakemesi Hukukunda Bilirkişilik”, *İÜHF*, C: LXIV, S:1, s. 49-107.
- Yıldırım, H. ve İnel, M.N. (2012). Muhasebe Denetiminde Örneklem Tekniklerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir İnceleme. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt XXXII, Sayı I, 261-276.

- Yıldırım, R. Vd. , (2011). İdare Mahkemeleri Örneğinde Bilirkişilik Uygulamaları. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, s.9-38.
- Yıldız, A. K. (2006). Ceza Muhakemesi Hukukunda Bilirkişilik. *Eskişehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(3-4), s.273-345.
- Yılmaz, E. (2014). *Uygulamada Bilirkişilik ve Bilirkişi Raporları*, Makaleler (1973-2013), C.1, s.811-828. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yılancı, M., Yıldız, B. ve Kiracı, B. (2016). *Türkiye’de Bağımsız Denetim Standartları ile Uyum, Muhasebe Denetimi* (2.Baskı). Ankara: Delta Yayıncılık.
- Watters, M., Casey, K. M. and J. Humphrey, G. L. (2007). CPA Firms Offering Of Forensic Services Surprisingly Consistent Over Time: Are CPA's Missing Out On A Forensic Accounting Gold Rush. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, c.11: s.89-95.
- Williams, J.W. (2002). *Playing The Corporate Shell Game: The Forensic Accounting and Investigation Industry, Law, and The Management of Organizational Appearances*. Toronto, Ontario.
- Wolosky, H.W. (2004). It Was a Growing Speciality Before Enron, WorldCom, and Sarbanes-Oxley. Now, It’s Really Hot. *The Practical Accountant*.
- Anonim (2022). <https://w.w.w.uzlastirmaci.uyap.gov.tr/main/uzlastirmaci.jsp>, [Erişim Tarihi: 14 Ocak 2022].
- Anonim (2012). *Sermaye Piyasası Kurulunun Oluşumu*, [Erişim Bilgisi <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/0/1/1>].
- Zabunoğlu, Y. (2012). *İdare Hukuk* (Cilt 2). Ankara: Yetkin Yayınları.

EKLER

Ek 1: Anket Formu

Değerli Katılımcı;

Bu anket formu “Adli Muhasebe Boyutunda Bilirkişilik Mesleği ve Meslek Mensuplarının Algı Düzeylerinin Tespiti” adlı yüksek lisans tez kapsamında yapılan araştırma için veri elde amacıyla hazırlanmıştır. Ankete vereceğiniz cevaplar sadece bilimsel amaçla kullanılacaktır. Değerli zamanınızı ayırdığınız için teşekkür ederiz.

İlyas ÖZER

A. Demografik bilgiler

Seçeneklerden size uygun olanı işaretleyiniz.

1. Cinsiyetiniz? () Kadın () Erkek
2. Medeni Durumunuz? () Bekâr () Evli
3. Yaşınız? () 25 -35 () 36—45 () 46 – 55 () 56- 65 () 66 yaş ve üzeri
4. Eğitiminiz? () Lise () Ön Lisans () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora
5. Unvanınız? () SM () SMMM
6. Mesleki Deneyiminiz?
() 1 - 5 yıl () 6 – 10 yıl () 11 - 15 yıl
() 16 – 20 yıl () 21 - 25 yıl () 26 yıl ve üzeri

B. Bilirkişilik Mesleği ile İlgili Sorular?

Bu bölümde bilirkişilik mesleği ile ilgili görüşlerinizi öğrenebilmek amacıyla çeşitli sorular verilmiştir. Lütfen bu soruları kendi görüşleriniz doğrultusunda **1- Kesinlikle Katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Ne katılıyorum, Ne katılmıyorum, 4- Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum** seçeneklerinden birini işaretleyiniz. İşaretleme sırasında seçeneklerin olumsuzdan olumluya doğru sıralandığını unutmayınız.

	İFADELER	1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3- Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
BN1	Bilirkişiler, uyuşmazlık konusunda uzman kişilerdir.					
BN2	Bilirkişilerin davanın çözümüne yönelik hukuki becerileri yüksektir.					
BN3	Bilirkişilerin davanın çözümüne yönelik teknik becerileri yüksektir.					
BN4	Bilirkişiler tarafsız ve dürüst şekilde görevlerini icra etmektedirler.					
GR1	Genel hukuki bilgi ile çözülebilecek konularda bilirkişiye başvurulma-maktadır.					

GR2	Uyuşmazlıkların çözümü uzmanlık gerektiren teknik ve özel bilgi için bilirkişiye başvurulmaktadır.					
	İFADELER	1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3- Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum
GR3	Belirli bir alanda sürekli olarak aynı kişiler bilirkişi olarak görevlendirilme-mektedir.					
GR4	Bilirkişi olarak görevlendirilecek kişiler ile görevlendirme öncesinde görüş alışverişinde bulunmaktadır.					
GR5	Uyuşmazlıkla ilgili tüm bilgi ve belgeler bilirkişiler ile paylaşılmaktadır.					
GR6	Gerçeğe aykırı bilirkişilik yapanlara cezai yaptırım uygulanmaktadır.					
GR7	Bilirkişi ücretleri yapılan işin niteliğine göre belirlenmektedir.					
GR8	Bilirkişilerin görev alanı açık ve kesin bir şekilde belli edilmektedir.					
BG1	Bilirkişiler, sorunun kendi uzmanlık alanına girmediğini düşündüklerinde durumu kendilerini görevlendiren makama iletmemektedirler.					
BG2	Farklı bilirkişilerden kurul oluşturulmuşsa, bu kurul genel olarak uyum içinde çalışmaktadır.					
BG3	Bilirkişiler raporlarını ve eklerini kendilerine tanınan süre içerisinde mahkemeye iletmemektedirler.					
BR1	Bilirkişi raporları başkalarına tanzim ettirilmemektedir.					
BR2	Bilirkişi raporları olması gerektiği gibi, makul ve gerçekçi bir gerekçeyle dayandırılmaktadır.					
BR3	Bilirkişi raporları önemli eksiklik veya yanlışlık içermemektedir.					
BR4	Bilirkişi raporları gerekli araştırma ve inceleme yapılmadan oluşturulma-maktadır.					
BR5	Bilirkişi raporları açık ve anlaşılır bir şekilde hazırlanmalıdır.					
BR6	Açıklamalarda bulunmak için bilirkişiler duruşmalara çağırılmaktadır.					

BR7	Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilebilmektedir.					
BR8	Bilirkişi raporunda yer alan açıklamalar bilirkişinin uzmanlık alanı ile sınırlıdır.					

Katkınız İçin Teşekkür Ederim