

**T.C.**  
**İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE’DE BİLİRKİŞİLİK MÜESSESESİ**  
**BAĞLAMINDA ADLİ MUHASEBE İLE İLGİLİ BİR**  
**ARAŞTIRMA**  
**DOKTORA TEZİ**

DANIŞMAN HAZIRLAYAN  
**PROF. DR. HAKAN ERKUŞ ARZU MERİÇ**  
**MALATYA-2015**

**Bu araştırma Adıyaman Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi**  
**Tarafından İİBFLTP/2014-0001 Proje Numarası ile Desteklenmiştir.**

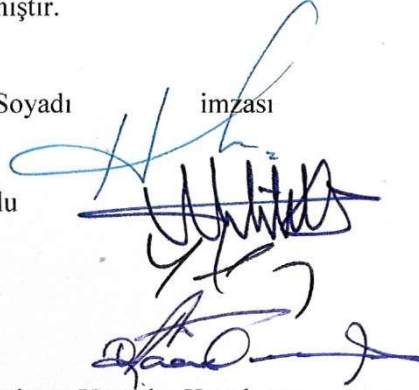
**T.C.**  
**İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**  
  
**TÜRKİYE’DE BİLİRKİŞİLİK MÜESSESESİ**  
**BAĞLAMINDA ADLİ MUHASEBE İLE**  
**İLGİLİ BİR ARAŞTIRMA**  
**DOKTORA TEZİ**

DANIŞMAN  
**PROF. DR. HAKAN ERKUŞ**

HAZIRLAYAN  
**ARZU MERİÇ**

Jürimiz 13.11.2015 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu doktora tezini (oybirliği) ile başarılı bulunarak İşletme Anabilim, Muhasebe-Finansman Bilim dalında doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

- | Jüri Üyelerinin Unvan Ad Soyadı | imzası |
|---------------------------------|--------|
| 1. Prof. Dr. Hakan Erkuş        |        |
| 2. Doç. Dr. Mehmet Kaygusuzoğlu |        |
| 3. Doç. Dr. Yusuf Cahit Çukacı  |        |
| 4. Doç. Dr. Ahmet Uğur          |        |
| 5. Yrd. Doç. Dr. Özcan Demir    |        |



İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun ..... tarih ve .....sayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet Karagöz  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## ONUR SÖZÜ

Yaptığım çalışma bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazılmıştır ve yararlandığım bütün kaynakları kaynakçada uygun biçimde gösterdiğimi belirtir ve onurum ile tasdik ederim.

**Arzu MERİÇ**



## BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece İnönü Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin 2 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

13.11.2015

**Arzu MERİÇ**

## ÖNSÖZ

Çalışmamda doğrudan ya da dolaylı yardımları olan, başta eserlerinden yararlandığım eser sahiplerine ve bilim insanlarına teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Çalışmam sırasında gösterdiği anlayış ve yardımları dolayısıyla Danışman Hocam, Sayın Prof. Dr. Hakan ERKUŞ'a teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Çalışmamı maddi olarak destekleyen Adıyaman Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyonu Birimine ve Sayın Doç. Dr. Mehmet Kaygusuzoğlu'na teşekkür ederim.

Çalışmam sırasında kişisel görüşmelerde bulunduğum hakimler, savcılar, baro mensupları, yeminli mali müşavirler, mali müşavirlere yapmış oldukları katkılardan dolayı teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

Ayrıca hayatım boyunca beni hep destekleyen, yanımda olan çok sevgili Anneme ve Eşime gösterdikleri anlayış için sonsuz teşekkür eder, saygılarımı sunarım. Çalışma hayatımda motivasyon kaynağım biricik Kızıma teşekkür eder, sevgilerimi bildiririm.

**Arzu MERİÇ**

## ÖZET

MERİÇ, Arzu. Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Adli Muhasebecilik İle İlgili Bir Araştırma, Doktora Tezi, Malatya, 2015.

Son dönemlerde yaşanan şirket ve denetim skandalları, mücadelenin mevcut denetim sistemiyle yapılamayacağını kanıtlamıştır. Mücadele sırasında eski denetim yapısı, teknolojideki değişim ve gelişimin etkilediği ekonomik suçları ortaya çıkarmada ve önlemede yetersizdir. Ayrıca, küresel dünyada artan teknolojik olanaklar ile birlikte karmaşıklaşan suç faaliyetlerinin çözümünde, yargı mensupları ve suç bilimi araştırmacıları yetersiz kalmıştır.

Bu bağlamda, ortaya adli muhasebe adıyla, yeni bir denetim sahası çıkmıştır. Aslında yeni olarak ifade edilen muhasebenin bu dalı, mevcut yapının sorumluluğunu sınırlandırması ve bunun sonucu ortaya çıkan problemlerin çözilememesi ile tekrar gündeme gelen, eskiden var olan bir daldır. Bu muhasebe dalı; sadece hile denetimi sahasında değil, dava desteği ve uzman tanıklık olarak da hizmet verebilmektedir. Çalışmamızda, adli muhasebecilerin vermiş olduğu uzman tanıklık faaliyetleri mevcut bilirkişilik müessesesi bağlamında değerlendirilmiştir.

Türk Hukuk Sistemimiz; çözümü, uzmanlığı ve özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde, sürecin hızlanması ve adaletin sağlanması için, mahkemelere bilirkişiden yararlanma imkânını vermiştir. Ancak, bilirkişilik müessesesinde bir takım sorunlar yaşanmaktadır.

Bu çalışmada, bilirkişilik müessesesi ile ilgili sorunların muhasebeci bilirkişileri kapsayıp kapsamadığı tespit edilmeye çalışılarak, ülkemizde uygulama alanı olmayan adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık kapsamındaki faaliyetlerinin ülkemizde muhasebeci bilirkişiler tarafından yapılıp yapılmadığı değerlendirilmiş ve bu alanda adli muhasebecilere duyulan ihtiyaç belirlenmeye çalışılmıştır. Bu amaçla; anket soruları hazırlanmış; muhasebeci bilirkişilerinden faydalanan hakimler ve bilirkişilik hizmeti veren muhasebecilerin görüşlerinin değerlendirilmesi hedeflenmiştir. Bu kapsamda; hukuk davalarının yoğunluk gösterdiği İstanbul, Ankara ve İzmir’de görev yapan hakimler ve bilirkişilik yapan S.M.M.M.’lerle görüşülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Adli Muhasebe, Bilirkişilik Müessesesi, Dava Desteği, Uzman Tanıklık, Araştırmacı Muhasebecilik

## ABSTRACT

MERİÇ, A r z u . A Research Study on Forensic Accounting In The Context Of Expert Witness Organization in Turkey, PhD Thesis, Malatya, 2015.

Recently encountered scandals in enterprises and auditing proved that the struggle can't be made by means of the current auditing system. While struggling, the old structure of auditing system is inadequate in both revealing and preventing financial crime which is effected by technological change and development. Furthermore, dealing with crimes which are on the increase due to technological opportunities in the global world, judicial authorities and criminology researchers are inadequate.

In this regard, a new auditing branch, called forensic accounting, emerged. In fact, this branch, considered as a new branch, which has become a current issue as a result of the fact that the current system limited its own responsibilities and hence the problems encountered are not be able to be solved is pre-exisiting. This branch is able to give services not only in the branch of fraud auditing but also in the branches of litigation support consulting and expert witness. In our reserach study, expert witness services which are given by forensic accountants is evaluated in context of expert witness organizations in our country.

Our legal system make it possible using expert witness in courts under the conditions which require speciality and private or technical knowledge in order to quicken process and provide justice. However, in our country expert witness organization has a number of problems.

In this research study, whether the problems of expert witness organizations include or do not include expert witnesses who are accountants. Whether the activities of forensic accountant as an expert witness that is not available in our country are done by expert witnesses who are accountants or not are evaluated and the necessity of forensic accountant branch in this field is determined. For this purpose, the questionnaire is prepeared, aiming to evaluate the views of judges who benefit from expert witness that are accountants and the views of accountants who service expert witness. Within this scope, the questionnaire is applied to the judges and the accountants who are expert witnesses in İstanbul, Ankara and İzmir in which places civil lawsuits are intensity.

**Key Words:** Forensic Accounting, Expert Witness Organizations, Litigation Support Consulting, Expert Witness, Investigative Accounting

## İÇİNDEKİLER

|                                                                                      |      |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------|
| TABLO LİSTESİ.....                                                                   | xiii |
| KISALTMALAR LİSTESİ.....                                                             | xvi  |
| GİRİŞ .....                                                                          | 1    |
| 1. BÖLÜM: BİLİRKİŞİLİK MÜESSESESİ .....                                              | 10   |
| 1.1. Giriş.....                                                                      | 10   |
| 1.2. Bilirkişilik Müessesesi İle İlgili Kavramlar .....                              | 11   |
| 1.3. Bilirkişilik Müessesesinin Tarihçesi .....                                      | 12   |
| 1.4. Bilirkişiyeye İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri.....                               | 15   |
| 1.5. Bilirkişilik Müessesesine Benzer Müesseseler .....                              | 15   |
| 1.6. Kara Avrupası ve Anglo Sakson Hukuk Sistemlerinde Bilirkişilik Müessesesi ..... | 18   |
| 1.7. Bilirkişinin Nitelikleri .....                                                  | 20   |
| 1.7.1. Ehliyet .....                                                                 | 20   |
| 1.7.2. Tarafsızlık .....                                                             | 21   |
| 1.7.3. Dürüstlük .....                                                               | 22   |
| 1.8. Bilirkişinin Görev Alanı .....                                                  | 23   |
| 1.8.1. Bilirkişiyeye Başvurulmayacak Hususlar .....                                  | 24   |
| 1.8.2. Bilirkişiyeye Başvurulacak Hususlar .....                                     | 25   |
| 1.9. Bilirkişinin Seçilmesi, Reddi, Görevden Çekinme .....                           | 26   |
| 1.9.1. Bilirkişinin Seçilmesi.....                                                   | 26   |
| 1.9.2. Bilirkişinin Reddi .....                                                      | 28   |
| 1.9.3. Bilirkişinin Görevinden Çekinme .....                                         | 29   |

|                                                                                                        |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1.10. Bilirkişinin Hakları, Yükümlülükleri ve Sorumlulukları .....</b>                              | <b>30</b> |
| <b>1.10.1. Bilirkişinin Hakları .....</b>                                                              | <b>30</b> |
| <b>1.10.2. Bilirkişinin Yükümlülükleri.....</b>                                                        | <b>32</b> |
| <b>1.10.3. Bilirkişinin Sorumlulukları.....</b>                                                        | <b>35</b> |
| <b>1.11. Bilirkişi Raporu.....</b>                                                                     | <b>39</b> |
| <b>1.11.1. Bilirkişi Raporunun Bağlayıcılığı .....</b>                                                 | <b>42</b> |
| <b>1.11.1.1. Bağlayıcılık Konusunda Doktrinin Tutumu .....</b>                                         | <b>43</b> |
| Bilirkişinin hazırladığı raporun bağlayıcılığı hususunda doktrinde iki farklı görüş bulunmaktadır..... | 43        |
| <b>1.11.1.1.1. Hükmün Bilirkişi Raporuna Uygun Olarak Kurulması Gerektiğini Savunan Görüş .....</b>    | <b>43</b> |
| <b>1.11.1.1.2. Hükmün Bilirkişi Raporuna Aykırı Olarak Kurulabileceğini Savunan Görüş .....</b>        | <b>43</b> |
| <b>1.11.1.2. Bağlayıcılık Konusunda Danıştay'ın Tutumu .....</b>                                       | <b>44</b> |
| <b>1.11.1.3. Bağlayıcılık Konusunda Yargıtay'ın Tutumu .....</b>                                       | <b>45</b> |
| <b>1.11.2. Bilirkişi Raporunun Başka Davalara Etkisi .....</b>                                         | <b>45</b> |
| <b>1.12. Bilirkişilik Kurumu İle İlgili Karşılaşılan Sorunlar .....</b>                                | <b>46</b> |
| <b>2.BÖLÜM: ADLİ MUHASEBECİLİK MÜESSESESİ.....</b>                                                     | <b>51</b> |
| <b>2.1. Giriş .....</b>                                                                                | <b>51</b> |
| <b>2.2. Adli Muhasebecilik İle İlgili Tanımlar .....</b>                                               | <b>51</b> |
| <b>2.3. Adli Muhasebeciliğin Gelişim Süreci .....</b>                                                  | <b>54</b> |
| <b>2.4. Adli Muhasebecilik Müessesesini Ortaya Çıkaran Sebepler .....</b>                              | <b>56</b> |
| <b>2.5. Adli Muhasebe ve Diğer Bilim Dalları Arasındaki İlişki.....</b>                                | <b>61</b> |

|                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.5.1. Adli Muhasebe ve Muhasebe.....                                  | 61  |
| 2.5.2. Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim .....                         | 63  |
| 2.5.3. Adli Muhasebe, İç Denetim ve İç Kontrol.....                    | 66  |
| 2.6. Adli Muhasebeciliğin Kapsamı .....                                | 68  |
| 2.6.1. Dava Destek Danışmanlığı.....                                   | 71  |
| 2.6.2. Uzman Tanıklık.....                                             | 74  |
| 2.6.2.1. Uzman Tanığın Özellikleri .....                               | 76  |
| 2.6.2.2. Uzman Tanığın Mahkeme Öncesi Faaliyetleri .....               | 78  |
| 2.6.2.3. Uzman Tanığın Mahkemedeki Faaliyetleri .....                  | 79  |
| 2.6.2.4. Uzman Tanıklığın Kabul Edilebilirliği için Standartlar.....   | 82  |
| 2.6.2.4.1. Frye Standardı.....                                         | 82  |
| 2.6.2.4.2. Daubert Standardı .....                                     | 83  |
| 2.6.3. Araştırmacı Muhasebecilik .....                                 | 84  |
| 2.6.3.1. Araştırmacı Muhasebecilik İle İlgili Kavramsal Tartışma ..... | 84  |
| 2.6.3.2. Araştırmacı Muhasebecilik Faaliyetleri.....                   | 87  |
| 2.7. Adli Muhasebeciliğin Çalışma ve Uygulama Alanları .....           | 91  |
| 2.8. Adli Muhasebecinin Görev ve Sorumlulukları.....                   | 93  |
| 2.9. Adli Muhasebecilik Hizmetinin Aşamaları.....                      | 95  |
| 2.10. Adli Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Nitelikler .....       | 96  |
| 2.10.1. Adli Muhasebecilerin Bilgi Sahibi Olması Gereken Konular ..... | 96  |
| 2.10.1.1. Adli Muhasebecilerin Eğitimi .....                           | 100 |
| 2.10.1.2. Adli Muhasebecilik İle İlgili Sertifikasyon.....             | 101 |

|                                                                                                                                                          |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.10.2. Adli Muhasebecilerin Kişilik Özellikleri.....                                                                                                    | 105        |
| 2.11. Adli Muhasebeciliğin İlkeleri ve Standartları .....                                                                                                | 106        |
| 2.11.1. Genel İlkeler .....                                                                                                                              | 107        |
| 2.11.2. Bulguların Elde Edilmesi İle İlgili İlkeler .....                                                                                                | 109        |
| 2.11.3. Bulguların Değerlendirilmesi İle İlgili İlkeler .....                                                                                            | 109        |
| 2.12. Adli Muhasebeciliğin Geleceği ve Gelişme Potansiyeli.....                                                                                          | 110        |
| 2.13. Adli Muhasebeciliğin Uygulanmasındaki Kısıtlar .....                                                                                               | 112        |
| 2.14. Ülkemizde Adli Muhasebecilik Muadili Hizmetler .....                                                                                               | 116        |
| <b>3. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE BİLİRKİŞİLİK MÜESSESESİ BAĞLAMINDA ADLİ MUHASEBECİLİK İLE İLGİLİ BİR ARAŞTIRMA .....</b>                                         | <b>120</b> |
| 3.1. Genel Açıklama .....                                                                                                                                | 120        |
| 3.2. Araştırmanın Metodolojisi .....                                                                                                                     | 120        |
| 3.2.1. Araştırmanın Yöntemi.....                                                                                                                         | 120        |
| 3.2.2. Araştırmanın Evreni ve Örneği .....                                                                                                               | 121        |
| 3.2.3. Araştırmanın Sonuçları ve Sonuçların Değerlendirilmesi .....                                                                                      | 125        |
| 3.2.3.1. Faktör, Güvenilirlik ve Korelasyon Analizi Sonuçları .....                                                                                      | 126        |
| 3.2.3.2. Hipotezlerin Değerlendirilmesi .....                                                                                                            | 133        |
| 3.2.3.2.1. Türk Hukuk Sisteminde Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Adli Muhasebecilere Duyulan İhtiyacın Araştırılması .....                            | 133        |
| 3.2.3.2.2. Türk Hukuk Sisteminde Bilirkişilik Müessesesinde Yaşanan Sorunların Varlığının Muhasebe Uzmanlık Alanı Çerçevesinde Araştırılması.....        | 141        |
| 3.2.3.2.3. Ülkemizdeki Bilirkişilerin Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uzman Tanıklık Kapsamındaki Konularla İlgili Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi ..... | 153        |

|                                                                                                                                                                                                                   |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.2.3.2.4. Bilirkişilik Müessesesi ve Bilirkişilerin Adli Muhasebecilik Kapsamındaki Faaliyetlerinin Katılımcıların Unvanına Göre Değerlendirilmesi .....                                                         | 157 |
| 3.2.3.2.5. Bilirkişilik Müessesesindeki Sorunlar İle Adli Muhasebecilik Mesleğini Duyup Duymama Arasındaki Farkın Araştırılması .....                                                                             | 159 |
| 3.2.3.2.6. Bilirkişilerce Yerine Getirilmeyen Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uzman Tanıklık Kapsamındaki Faaliyetleri İle Adli Muhasebecilik Mesleğini Duyup Duymama Arasındaki Farkın Araştırılması .....         | 161 |
| 3.2.3.2.7. Bilirkişilik Müessesesindeki Sorunlar İle Adli Muhasebecilik Mesleğine İhtiyacın Belirlenmesi Arasındaki Farkın Araştırılması.....                                                                     | 164 |
| 3.2.3.2.8. Bilirkişilerce Yerine Getirilmeyen Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uzman Tanıklık Kapsamındaki Faaliyetleri İle Adli Muhasebecilik Mesleğine İhtiyacın Belirlenmesi Arasındaki Farkın Araştırılması..... | 166 |
| SONUÇ.....                                                                                                                                                                                                        | 169 |
| KAYNAKÇA .....                                                                                                                                                                                                    | 182 |
| EK-1 : Anket Formu .....                                                                                                                                                                                          | 201 |
| Ek-2: Tukey Tablosu .....                                                                                                                                                                                         | 205 |
| Ek-3: Crosstabulation Tabloları.....                                                                                                                                                                              | 206 |
| Ek-4: CICA Tarafından Oluşturan Mesleki Standartlar.....                                                                                                                                                          | 218 |

## TABLO LİSTESİ

|                                                                                                                                    |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo 2-1: Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları .....                                                                   | 70  |
| Tablo 2-2: Adli Muhasebecilerin Hizmetleri: Yasak Olanlar ve İzin Verilenler .....                                                 | 95  |
| Tablo 2-3: Adli Muhasebe Derslerinin Dönemlere Göre Dağılımı .....                                                                 | 101 |
| Tablo 2-4: İSMMMO’ca verilen kurs içeriği .....                                                                                    | 104 |
| Tablo 2-5: Türkiye’de Adli Muhasebecilik Kapsamına Giren Konularda Düzenleme Yapan Kuruluşlar ve Meslek Unvanları .....            | 117 |
| Tablo 3-1: Her Bir Bölgede İlk Sırada Yer Alan Şehirlerde, Hukuk Mahkemelerinde Görev Yapan Hakim Sayısı .....                     | 123 |
| Tablo 3-2: Her Bir Bölgede İlk Sırada Yer Alan Şehirlerdeki SMMM Bilirkişi Sayısı .....                                            | 124 |
| Tablo 3-3: Katılımcıların Genel Özellikleri.....                                                                                   | 125 |
| Tablo 3-4: Unvana Göre Mesleki Kıdem Dağılımı .....                                                                                | 126 |
| Tablo 3-5: KMO Analizi Tablosu.....                                                                                                | 127 |
| Tablo 3-6: Faktör Analizi Tablosu.....                                                                                             | 128 |
| Tablo 3-7: Korelasyon Tablosu .....                                                                                                | 131 |
| Tablo 3-8: AdM 15 (“Adli Muhasebeci” diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?) Kodlu Sorunun Cevabının Dağılımı .....               | 134 |
| Tablo 3-9: AdM 16 (“Adli Muhasebeci”lere ihtiyaç vardır.) Kodlu Sorunun Cevabının Dağılımı .....                                   | 134 |
| Tablo 3-10: AdM15 (“Adli Muhasebeci” diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?) Kodlu Sorunun Cevabının Unvanlara Göre Dağılımı..... | 135 |

|                                                                                                                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo 3-11: AdM16 (Ülkemizde “Adli Muhasebeci”lere ihtiyaç vardır.) Kodlu Sorunun Cevabının Unvanlara Göre Dağılımı .....                                              | 135 |
| Tablo 3-12: AdM15 ile AdM16 Kodlu Sorulara İlişkin Crosstabulation Tablosu .....                                                                                       | 136 |
| Tablo 3-13: AdM17 (Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, “Adli Muhasebeci”lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur.) Kodlu Sorunun Cevabının Dağılımı.....                 | 137 |
| Tablo 3-14: AdM17 (Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, “Adli Muhasebeci”lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur.) Kodlu Sorunun Cevabının Unvanlara Göre Dağılımı ..... | 137 |
| Tablo 3-15: AdM15 Kodlu Sorunun Cevabının Ortalaması.....                                                                                                              | 138 |
| Tablo 3-16: AdM16 ve AdM17 Kodlu Soruların Cevaplarının Ortalamaları .....                                                                                             | 139 |
| Tablo 3-17: AdM15-16-17 Kodlu Soruların Cevaplarına Yönelik Tek Örneklem T Testi Analizi.....                                                                          | 139 |
| Tablo 3-18: Unvan ile AdM15-16-17 Kodlu Soruların Cevapları Arasındaki Anlamlı Farka İlişkin T Testi.....                                                              | 140 |
| Tablo 3-19: Bilirkişilerin Nitelikleri İle İlgili Sorulara Katılma Düzeyi.....                                                                                         | 142 |
| Tablo 3-20: Bilirkişi Nitelikleri İle İlgili Bulgulara Tek Örneklem T Testi Analizi..                                                                                  | 143 |
| Tablo 3-21: Bilirkişilerin Görevlendirilmeleri İle İlgili Sorulara Katılma Düzeyi ....                                                                                 | 144 |
| Tablo 3-22: Bilirkişi Görevlendirilmeleri İle İlgili Bulgulara Tek Örneklem T Testi Analizi.....                                                                       | 145 |
| Tablo 3-23: Bilirkişilerin Görevlerini Yerine Getirmeleri İle İlgili Sorulara Katılma Düzeyi.....                                                                      | 147 |
| Tablo 3-24: Bilirkişi Görevlerini Yerine Getirmeleri İle İlgili Bulgulara Tek Örneklem T Testi Analizi.....                                                            | 147 |
| Tablo 3-25: Bilirkişilerin Hazırladıkları Raporlar İle İlgili Sorulara Katılma Düzeyi                                                                                  | 149 |

|                                                                                                                                                                          |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo 3-26: Bilirkişilerin Hazırladıkları Raporlar İle İlgili Bulgulara Tek Örneklem T Testi Analizi.....                                                                | 150 |
| Tablo 3-27: Bilirkişilerin Hazırladıkları Raporlar İle İlgili Olumsuzluklara İşaret Eden Yargılara Katılma Düzeyi.....                                                   | 152 |
| Tablo 3-28: Ülkemizdeki Bilirkişilerin, Dünyada Adli Muhasebecilerin Uzman Tanıklık Faaliyet Konularına Giren İşleri İle İlgili Sorulara Katılma Düzeyi .....            | 154 |
| Tablo 3-29: Ülkemizdeki Bilirkişilerin, Dünyada Adli Muhasebecilerin Uzman Tanıklık Faaliyet Konularına Giren İşleri İle İlgili Bulgulara Tek Örneklem T Testi Analizi . | 155 |
| Tablo 3-30: Ülkemizdeki Bilirkişilerin, Dünyada Adli Muhasebecilerin Uzman Tanıklık Faaliyet Konularına Giren İşleri İle İlgili Sorulara Katılma Düzeyi .....            | 157 |
| Tablo 3-31: Katılımcıların Unvanı İle Faktörler Arasındaki T Testi Tablosu.....                                                                                          | 158 |
| Tablo 3-32: AdM 15 İle BR 13,14,15,17 Kodlu Soruların Cevapları Arasındaki T Testi Tablosu.....                                                                          | 159 |
| Tablo 3-33: AdM15 İle AdM8,9,10,11,12 Kodlu Soruların Cevapları Arasındaki T Testi Tablosu.....                                                                          | 162 |
| Tablo 3-34: AdM 16 İle BR 13,14,15,17 Kodlu Soruların Cevapları Arasındaki Anova Tablosu.....                                                                            | 164 |
| Tablo 3-35: AdM16 ile AdM8,9,10,11,12 Kodlu Soruların Cevapları Arasındaki Anova Tablosu.....                                                                            | 167 |
| Tablo 3-36: Hipotezlerin Sonuçları .....                                                                                                                                 | 171 |

## KISALTMALAR LİSTESİ

- AAA:** American Accounting Association
- ABD :** Amerika Birleşik Devletleri
- AICPA :** American Institute of Certified Public Accountants (Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
- ACFEI:** Association of Certified Fronsic Examiners International (Uluslar arası Yetkili Suç Bilimcileri Birliği)
- ACFE :**Association of Certified Fraud Examiners (Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği)
- ASB :** Auditing Standards Board (Denetim Standartları Kurulu)
- BK:** Borçlar Kanunu
- bkz :** bakınız
- CA :** The Chartered Accountant (Yeminli Mali Müşavir)
- CEO :** Chief Executive Officer (Genel Müdür)
- CFE :** Certified Fraud Examiners ( Sertifikalı Hile Araştırmacısı)
- CFO :** Chief Financial Officer (Finans Genel Müdürü)
- CFS:** Certified Fraud Specialist
- CICA :** Chartered Accountants of Canada (Kanada Ruhsatlı Muhasebecileri)
- CIRA:** Certified Insolvency and Reorganization Accountant
- CMK:** Ceza Muhakemeleri Kanunu
- CMUK :** Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu
- COSO :** Committee of Sponsoring Organizations of TheTreadway Commision
- CPA :** Certified Public Accountant (Sertifikalı Kamu Muhasebecileri)
- Cr. FA:** Certified Forensic Accountant
- diğ. :** diğerleri
- FBI :** Federal Bureau of Investigation (Federal Araştırma Bürosu)
- FEI:** Financial Executives International
- GAAP :** Generally Accepted Accounting Principles ( Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
- GKGMİ :** Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- HMK:** Hukuk Muhakemeleri Kanunu
- HUMK:** Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

**IAS** : International Auditing Standards (Uluslararası Denetim Standartları)

**ICAA** : Institute of Chartered Accountants in Australia (Avustralya Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü)

**IFA** : International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Birliği)

**IFAC**: The International Federation of Accountants

**IFRCP** : Federal Rules of Civil Procedure (Sivil Prosedürlere İlişkin Federal Kurallar)

**IIA** : Institute of Internal Auditor (İç Denetçiler Enstitüsü)

**IMA**: Institute of Management Accountants

**IT** : Information Technology ( Bilgi teknolojisi)

**IRS**: Internal Revenue Service

**İYUK** : İdari Yargılama Usul Kanunu

**İSMMMO**: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

**KDV** : Katma Değer Vergisi

**KOS** : Kaçakçılık ve Organize Suçlar

**MSUGT** : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

**NACFE** : National Association of Certified Fraud Examiners (Ulusal Sertifikalı Yolsuzluk Araştırmacıları Birliği)

**NAFA** : National Association of Forensic Accounting (Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği)

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

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

s.: Sayfa

**SAS** : Statements of Auditing Standards (Denetim Standartları Kurulu)

**SEC** : Securities and Exchange Commission (ABD Sermaye Piyasası Kurulu)

**SEC** : Standards Executive Committee (Standart Yürütme Kurulu)

**SFO**: Serious Fraud Office (Ağır Hile Bürosu)

**SM** : Serbest Muhasebeci

**SMMM** : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

**SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu

**SWIFT**: Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication

**TADOC** :Türkiye Uluslararası Uyuşturucu ve Organize Suçlarla Mücadele Akademisi

**TBMM:** Türkiye Büyük Millet Meclisi

**TDK :** Türk Dil Kurumu

**TTK :** Türk Ticaret Kanunu

**TCK:** Türk Ceza Kanunu

**TÜRMÖB :** Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

**UFRS :** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

**U.S. :** United States (Birleşik Devletler)

**US-GAAS:** United States-Generally Accepted Auditing Standards

**USD :** United States Dolar (Amerikan Doları)

**vb. :** ve benzeri

**VUK :** Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Muhasebe, işletmelerdeki mali nitelikteki olayları dönemsel olarak kayıtlayan ve sonuç olarak ilgili kişi veya kuruluşlara bilgi olarak sunan bir sistemdir. Muhasebe sisteminin çıktısı olan bilgiyi kullananlar, sistemin işleyişinin, ürettiği verilerin gerçeği yansıttığının ve doğru olduğunun güvencesine ihtiyaç duyarlar. Bu ihtiyacı karşılamak üzere muhasebe denetimi ortaya çıkmıştır.

1980'lerin başında, şirketler muhasebe kayıtlarını tutmak için bilgisayarlar kullanmaya başlamışlardır. Bilgisayarların kullanılması, denetim mesleğinin icrasını kolaylaştırarak cazibesini arttırmıştır. 1980'lerin ortasından 1990'ların ortalarına kadar cazibenin neden olduğu yoğun rekabet, denetim ücretlerinin düşmesine sebep olmuştur. Böylece, denetçiler yüzlerce şirket hesaplarını inceleyen emek yoğun süreçleri azaltarak maliyetleri kırmak zorunda kalmışlardır. İç kontrollere daha fazla güven duyarak hesapların durumu ve tamamı ile daha az çalışmışlardır. Bu durum, mali yolsuzluklarda artış yaşanmasına neden olan faktörlerden biri olmuştur.

Aysan (2005)'e göre; “muhasebe denetimi mesleği”, topluma açıklanan finansal bilgilerin gerçeğe uygunluğunu ve bu bilgilere toplum güvenini sağlama sorumluluğunu taşımaktadır. Böyle bir sorumluluk taşıyan mesleğin, ekonomik kalkınmanın hızı ve kalıcılığı üzerinde önemli bir etkisi vardır. Ekonomik kalkınma yönünde gerek duyulan hukuk, siyaset ve sosyal sistemlerin tüm öğeleri tamamlanmış olsa bile, bu sistemler etkili bir finansal açıklama ve denetim ile desteklenmedikçe, kalıcı ekonomik kalkınma sağlanamayacaktır. Son yıllarda artan yolsuzluklarla ve kayıt dışılıkla yaşanan bunalımların şiddetlenmesinde finansal raporlama ve denetim düzenimizdeki eksikliklerin etkisi büyüktür.

Mali yolsuzluklarda yaşanan artış, muhasebe ile bütünleşik denetim faaliyetlerinin sorgulanmasını gerektirmiştir. Artık eski usul ve yöntemlerle yapılan denetim faaliyetleri, modern çağın beyaz yaka suçları diye tabir edilen yeni nesil suçları ortaya çıkarma ve önleme hususunda yetersiz kalmıştır. Yetersizlik sebebiyle ihtiyaçları karşılayacak yeni arayışlar ortaya çıkmıştır. Arayışların ürünü olarak standartlar, yasalar v.b. düzenlemelerin yanında, denetim faaliyetini yürüten meslek mensupları da sorgulanarak daha yetkin meslek mensubu olabilecek adli muhasebeciler ile çözüm bulunmaya çalışılmıştır.

Muhasebe denetimi sahasında, büyüyen işletme faaliyetlerini ve karmaşıklaşan mali tabloların uygunluğunu denetleyen bağımsız denetçilerin yanında, dava konusu olan karmaşık işlemlerin analizini yapmak, bireylere, kurumlara, devlete ve avukatlara çözüme ulaşılması yolunda destek olmak üzere adli muhasebecilere ihtiyaç doğmuştur. Çünkü, küresel dünyada artan teknolojik olanaklar ile birlikte karmaşıklaşan suç faaliyetlerinin çözümünde, yargı mensupları ve suç bilimi araştırmacıları yetersiz kalmıştır. Adli muhasebeciler bu noktada doğan ihtiyaca cevap verebilmek için belirli eğitim, deneyim ve bilgi düzeyine sahip yetkin meslek elemanlarıdır.

Degos, muhasebenin geleceği ile ilgili yazdığı bir makalede; muhasebenin bilimsel ve uygulama olmak üzere iki boyutunun olduğunu, bilimsel muhasebeden daha eski olan ve defter tutma olarak da adlandırılan günlük uygulamalı muhasebenin, bir bakıma gelişmeler karşısında yavaş kaldığını belirterek; uygulamalı muhasebe tekniğinin şu problemleri çözmesi gerektiğini belirtmiştir:

1. Ticaretin globalleşmesi
2. İletişimin globalleşmesi
3. Münasebetlere ilişkin meselelerin kayıt altına alınması
4. Suç ve kara para aklama ile mücadele (2008: 206).

Özellikle suç ve kara para aklama ile mücadelede artık muhasebecilerin de yer alması gerektiği dikkate alınır, adli muhasebe veya adli muhasebeci kavramlarının ortaya çıkması ve muhasebecinin hukuksal işlevlerinin de olması gerektiği gelecekteki muhasebenin konumu hakkında bir fikir vermektedir. Nitekim, muhasebe artık alt dalları olan geniş bir bilimsel alandır. Adli muhasebe de bu alt dallardan günümüzde ihtiyaç duyulan bir alandır.

Gelişen teknoloji ve bilim ile insanların bilgi düzeyi artmış, çeşitli meslekler ve uzmanlıklar ortaya çıkmıştır. Sayısı artan uzmanlıkların mahkemelerde hakimini işini zorlaştıran bir etkisi olmuştur. Günümüz dünyasında, hakimini her türlü bilgi ile donanımlı olması ve davayı değerlendirmesini beklemek yanlış olacaktır. Hakimini sahip olmadığı teknik ve özel bilgi isteyen davaların çözümü için yardıma ihtiyacı vardır. Birlikçiler söz konusu yardım ihtiyacını karşılayacak donanımda teknik ve özel bilgi sahibi olan uzmanlardır.

Uzmanlık alanlarının her geçen gün daha bir geliştiği ve derinleştiği günümüz dünyasında hakimini sağlıklı bir yargılama için söz konusu uzman kişilerin yardımına olan

ihtiyacı artmaktadır (Deryal, 2001:15). Yargı kararları çoğu zaman bilirkişi raporuna dayanmakta ve bilirkişi adalet dağıtımında çok önemli ve etkin bir rol oynamaktadır. Bilirkişinin hem yasal hem de vicdani çok önemli sorumlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle görevin sağlıklı biçimde tanımlanması ve büyük bir titizlikle uygulanması gerekmektedir (Tankut; 2014:8). Bununla beraber bilirkişilik müessesesinde yaşanan sıkıntılar, bilirkişiliğin anlam ve önemini kaybetmesine yol açabilir.

Adli muhasebecilerin, bilirkişilik müessesesi bağlamında nitelik ve fonksiyonları ile muhasebe alanındaki bilirkişiliğin anlam ve önemini korumaya katkı sağlayabilecek meslek elemanları olduğu kanaatimizdir.

### **Çalışmanın Önemi**

Küreselleşme ile birlikte artan rekabet ortamında şirketler ayakta kalmak veya en iyi olmak adına çeşitli hile ve yolsuzluklara başvurabilmektedir.

Dünya Bankası ve Birleşmiş Milletler tarafından yayınlanan “Kukla Ustaları- Rüşvetçiler Çalıntı Mal Varlıklarını Saklamak İçin Kanuni Yapıları Nasıl Kullanır?” isimli raporda, Dünya’da meşhur 150 yolsuzluk davasında gözlemlenen 817 “şirket yolsuzluk yöntemi” açıklanmıştır. Söz konusu 817 yöntem kullanılarak toplam 56,4 milyar dolar paranın yolsuzluğa uğradığı görülmüştür (Willebois vd., 2011).

Dünya Bankası, yolsuzlukların zararlarını genel olarak şu şekilde sıralamaktadır (Willebois vd., 2011);

1. Yönetimin yozlaşması
2. Ekonomik kalkınmayı engellemesi
3. Bütçe ve mali disiplini bozucu etkisi
4. Toplumda vergilere karşı tepki yaratması
5. Adaletle güveni zayıflatması
6. Siyaset kurumuna güvenin azalması

Adli muhasebe konusu olan usulsüzlük ve suçların yol açtığı ekonomik ve toplumsal maliyetler oldukça yüksektir. Bunlar yatırımların azalmasına, büyüme hızının düşmesine, gelir dağılımının çarpıklaşmasına, kamu hizmetlerinin aksamasına neden olmaktadır (Bekçioğlu vd., 2013: 2). Suç faaliyetlerinin teşvik edilmesi, kayıt dışı faaliyetlerin artması, demokratikleşme sürecine zarar vermesi gibi sosyal yapıyı tehdit

eden unsurlar da düşünöldüğünde, denetim mesleğinin yanında, adli muhasebecilik mesleğinin gerekliliğı ortaya çıkmaktadır. Son dönemlerde yaşanan şirket ve denetim skandalları, mücadelenin mevcut denetim sistemiyle yapılamayacağını kanıtlamıştır. Ayrıca, mücadele sırasında eski denetim yapısı, teknolojiadaki değişim ve gelişimin etkilediğı ekonomik suçları çıkarmada ve önlemede yetersiz kalmıştır.

İşletme çalışanlarının sergiledikleri dürüstlük ölçüleri ile ilgili araştırmalar bazı bulgular ortaya koymuştur. Bu konuda açıklanan iki farklı araştırma sonuçları şöyledir (Bozkurt, 2011: 96):

Bir sonuca göre;

- İşletme çalışanlarının %10'luk kısmı her durumda hile yapmaktadır.
- İşletme çalışanlarının %15'lik kısmı hiçbir ortamda ve durumda hile yapmamaktadır.

- İşletme çalışanlarının %75'lik kısmı uygun fırsatı bulduğunda hile yapmaktadır.

Diğer sonuca göre;

- İşletme çalışanlarının %20'lik kısmı her durumda hile yapmaktadır.
- İşletme çalışanlarının %20'lik kısmı hiçbir ortamda ve durumda hile yapmamaktadır.
- İşletme çalışanlarının %60'lık kısmı uygun fırsatı bulduğunda hile yapmaktadır.

Sonuçları ifade eden oranlarda görölen farklılıklar çok önemli olmamakla birlikte, her iki istatistikte de fırsat bulunca hile yapan işletme çalışanı oranı oldukça fazladır. Bu grup, esas önlem alınması gereken bir grup olarak, her türlü işletme için rahatsız edici ve acil harekete geçilmesi gereken bir çoğunluktadır (Bozkurt, 2011: 96).

Pricewaterhouse Coopers 2009 yılında yapmış olduğı “Küresel Ekonomik Suçlar” araştırmasında özellikle ekonomik kriz döneminde hileli iş riskinin arttığı sonucuna ulaşılmıştır. 54 ülkeden 3000'den fazla üst düzey yöneticinin katılımıyla gerçekleştirilen bu araştırmada, işletmelerin %30'unda son bir yılda en az bir hile vakası yaşandığı sonucuna ulaşılmıştır. Krizden daha çok etkilenen organizasyonlarda özellikle muhasebe alanındaki hilelerin, 2003 yılından bu yana üç kattan fazla arttığı da raporun bir diğer önemli sonucudur. Türkiye'de de araştırmaya katılan 105 şirketin üçte birinden fazlasının ekonomik suçla karşılaştıkları belirlenmiştir. Türkiye'de ekonomik suçlardan kaynaklanan mali kayıp, vaka başına ortalama 3,9 milyon dolar olup 2,4 milyon dolar olan dünya ortalamasından yüzde 63 daha yüksektir (Çabuk vd., 2012: 72).

Yolsuzlukla mücadelede yenilenmiş bir denetim süreciyle başlamak gerekmektedir. Bu bağlamda, adli muhasebe adıyla ortaya çıkan yeni denetim sahasından fayda sağlaması beklenmektedir. Adli muhasebe olarak ortaya çıkan denetim sahasındaki inovatif uygulama, sadece hile denetimi sahasında değil, dava desteği ve uzman tanıklık olarak da hizmet verebilmektedir.

Mahkemeye intikal etmiş ekonomik suçlarla ilgili hukukçuların çözüm bulması zorlaşmıştır. Bunun bir sebebi, hukuk eğitiminde verilen mali derslerin yetersizliği olabilir. Bu durum adaletin geç tecelli etmesi ya da hiç tecelli etmemesi şeklinde sonuçlanmaktadır.

Nitekim, Sermaye Piyasası Kurumu- (SPK)'nın 2002 yılı ile 2008 yılları arasında yayımlanmış olduğu faaliyet raporlarını incelediğimizde; 2008 yılı itibariyle Türk Sermaye Piyasasında her üç günde bir manipülasyon yapıldığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle; Türk Sermaye Piyasasında yıllar itibariyle yapılan manipüle işlemlerin sayısında artış görülürken, mahkemelerde sonuçlandırılan dosya sayısında azalış görülmektedir. 2002 yılı itibariyle 106 dosya sonuçlandırılmışken, bu sayı azalma eğilimi göstererek 2008 yılında 76 dosyaya inmiştir (Usul vd., 2011: 60) .

Türk Hukuk Sistemi; çözümü uzmanlığı ve özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde, sürecin hızlanması ve adaletin sağlanması için, mahkemelere muhasebe ve mali bilirkişilerden yararlanma imkanını vermiştir. Mali davalarda bilirkişilik yapanlar, 3568 sayılı yasaya göre üniversitelerde lisans eğitimini tamamlamış mali müşavirler ve bağımsız denetçilerdir. Söz konusu kişiler lisans eğitimleri sırasında, muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağını ve nasıl raporlanacağını belirleyen kuralları öğrenirken, hata ve hileli işlemlerin nasıl ortaya çıkarılabileceği konusunda bilgi sahibi olamamaktadırlar.

Suçları ortaya çıkaramamak veya ortaya çıkmış suçlarla ilgili caydırıcılık ya da adalet namına hiçbir şey yapılamaması gibi mahkemeye intikal etmiş ekonomik suçlarla ilgili yetersizlikler dikkate alındığında, adli muhasebecilerin özellikle bu alanda faydalı olacağı kanısındayız.

Pricewaterhouse Coopers'ın yapmış olduğu “Küresel Ekonomik Suçlar” araştırmasının sonuçlarından bir diğeri; Türkiye’deki şirketlerin %36’sında bir veya daha fazla ekonomik suç işlendiği, söz konusu suçların %37’sinde olayın faillerine karşı hiçbir hukuki işlem yapılmadığıdır (Usul vd., 2011: 57). Söz konusu araştırma sonucuna göre

ekonomik suçlarla ilgili hukukçuların bilgisinin eksik olduğu kanısı oluşmuştur. Eksiklik veya olumsuzluk giderilmezse, bu gibi ekonomik suçlar ile hiçbir şeyden haberi olmayan kişi ve kurumların varlıkları haksız bir şekilde ekonomik suç faillerine transfer edilerek haksız kazançların çoğalmasına neden olacaktır.

Adli muhasebeciler; dava desteği faaliyeti kapsamında, mahkemeye intikal etmiş bir suçun oluşumdan itibaren tüm dava süresince ilgili taraflara destek verecektir. Bir soruşturma kapsamında davaya konu suçun muhasebe ve finansla ilgili yönünü inceleyerek, bilgi ve tecrübeleriyle dava sürecini kolaylaştıracak ve suçun aydınlatılması amacıyla mahkemeye yardımcı olacaktır.

Adli muhasebeciler; uzman tanıklık faaliyeti kapsamında, kendi uzmanlık alanı olan muhasebe ve finansal konularla ilgili bilimsel araştırmaları yaparak elde ettiği bulguları, belge ve görsel araçlar yardımıyla mahkeme sırasında sunarak tanıklık yapar.

Adli muhasebecilerin sunmuş olduğu dava desteği ve uzman tanıklık faaliyetleri ile hukuk sistemindeki eksiklik veya olumsuzlukların giderilerek, mahkemeye intikal etmiş ekonomik suçlarla ilgili adaletin tecellisiyle hem özendiricilik hem de haksızlık giderilmiş olacaktır.

## **Çalışmanın Amacı**

Bu araştırmanın amacı; literatürde bilirkişilik müessesesi ilgili genel olarak ifade edilen sorunlar, muhasebe desteği veren bilirkişileri kapsıyor mu, söz konusu kurum muhasebe alanında yeterli mi ve adli muhasebecilerin bu anlamda vereceği hizmetlere ihtiyaç var mı sorularını ölçmek ve değerlendirmektir.

## **Çalışmanın Yöntemi**

Hipotez, bir veya daha fazla ana kütle hakkında ileri sürülen ve doğru veya yanlış olması mümkün olan iddia veya ifadedir. Ana kütle parametresinin, araştırmadan önce varsayılan gerçek değeri ile tahmin edilen değeri arasında önemli bir farklılık olmadığı, görülen farklılığın şansa bağlı sebeplerden ileri geldiği şeklindeki hipotezlere sıfır hipotezi denir ve  $H_0$  sembolü ile gösterilir. Sıfır hipotezi, bir farklılık yoktur anlamında, eşitlik ile formüle edilir ve reddedilmek maksadıyla kurulur. Sıfır hipotezinin

reddedilmesi durumunda kabul edilecek olan hipoteze alternatif hipotez denir ve  $H_1$  sembolü ile gösterilir. Alternatif hipotez araştırmacının şüphe yönünü ifade eden hipotezdir. Araştırmacılar bulmak ve kanıtlamak istedikleri iddiayı daima alternatif hipotez şeklinde sunarlar (Senal, 2011: 170). Araştırma konusu ile ilgili hipotezler aşağıdaki gibidir:

$H_1$ : Türk Hukuk Sistemi'nde mevcut bilirkişilik müessesesi bağlamında muhasebe desteği verecekler arasında Adli Muhasebecilere ihtiyaç vardır.

$H_2$ : Türk Hukuk Sistemi'nde mevcut bilirkişilik müessesesindeki sorunlar muhasebe uzmanlık alanında da vardır.

$H_{2a}$ : Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin nitelikleri ile ilgili sorunlar vardır.

$H_{2b}$ : Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin görevlendirilmeleri ile ilgili sorunlar vardır.

$H_{2c}$ : Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin faaliyetleri ile ilgili sorunlar vardır.

$H_{2d}$ : Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin oluşturdukları raporlar ile ilgili sorunlar vardır.

$H_3$ : Türkiye'de muhasebeci bilirkişiler "Adli Muhasebecilik" faaliyetleri kapsamında bazı hizmetleri vermektedir.

$H_4$ : Muhasebe uzmanlık alanıyla ilgili bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunları ve ülkemizdeki bilirkişiler tarafından dünyada adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamındaki hizmetlerin verildiğini ölçmeye yönelik oluşturulan yargılara katılım durumu katılımcıların unvanına göre farklılık göstermektedir.

$H_5$ : Bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğini duyup duymama arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_6$ : Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verilmeyen hizmetleri ifade eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğini duyup duymama arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_7$ : Bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olup olmadığını belirleme arasında anlamlı bir fark vardır.

H<sub>8</sub>: Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verilmeyen hizmetleri ifade eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olup olmadığını belirleme arasında anlamlı bir fark vardır.

Bu araştırma gerekli literatür taraması yapıldıktan sonra anket formunun oluşturulması, anketin uygulanması ve sonuçlarının SPSS programıyla yorumlanması şeklinde gerçekleştirilmiştir.

### **Çalışmanın Kısıtları**

Çalışmamız esnasında karşılaşılan en büyük kısıt, anket yönteminin uygulanışıyla ilgili genel problemlerdir. Güvenilir verilere ulaşmak için, deneklerin bizzat katılımı sağlanmaya çalışılmış, bu yüzden veriler yüz yüze yapılan mülakatlar neticesinde toplanmıştır.

Çalışma sahası grubumuz hakimler ve mali müşavirlerdir. Bu kapsamda da yaşanan kısıtlarımız olmuştur. Hakimlerin ve mali müşavirlerin yüklendikleri iş yoğunluğu sebebiyle anketlere katılımlarının sağlanması güç olmuştur.

### **Çalışmanın Sağlayacağı Yararlar**

Teknolojik açıdan her an bir yeniliğe ve buluşa sahne olan globalleşen dünyada, yeniliklerin ve buluşların olumlu etkileriyle yaşanabilir bir dünya herkesin istediği bir sonuçtur. Ancak, teknolojiye hızlı değişim ve gelişim kendini suçların oluşum şekli ve yapısında da göstermiştir. Dünyamız, teknolojik gelişmelerin olumlu ve olumsuz her türlü etkisine maruz kalmaktadır.

Teknolojinin olumsuz etkilerini bilişim suçları- yeni nesil suçları- beyaz veya suçları şeklinde ifade edilen mali suçlarda da görmekteyiz. Söz konusu suçlarla ilgilenecek adli muhasebe olarak adlandırılan ve gelişmiş ülkelerde faal olan bir meslek dalı ortaya çıkmıştır. Meslek elemanlarının yetkin ve etkin bir şekilde donatılması ile mali suçların önlenmesi, ortaya çıkarılması ve mahkemeye intikal etmiş mali suçlarla ilgili olarak da adli makamlara hizmet vererek adaletin hızlı ve doğru bir şekilde oluşması hedeflenmektedir.

Çalışmamızla adli muhasebenin en çok irdelenen hile denetçiliği faaliyeti dışındaki faaliyet konuları incelenmiş ve hukuk sistemimizde etkin adli muhasebecilere duyulan ihtiyaç tespit edilmeye çalışılmıştır.

### **Çalışmanın İçeriği**

Bu çalışma, “Bilirkişilik Müessesesi”, “Adli Muhasebecilik Müessesesi” ve “Türkiye’de Bilirkişilik Bağlamında Adli Muhasebecilik Müessesesi İle İlgili Bir Araştırma” olmak üzere üç ana başlıktan oluşmaktadır.

Birinci bölümde, bilirkişilik müessesesi tanıtılarak, kurumun geçmişi ve kuruma ihtiyaç duyulmasının nedenleri açıklanmıştır. Bilirkişilik müessesesine benzer müesseseler ve dünyadaki bilirkişilik müessesesi kapsamında, Anglo-Sakson ve Kara Avrupası Hukuk sistemlerinde kurumun kıyası yapılmıştır. Ayrıca bilirkişinin nitelikleri, görev alanı, seçilmesi, reddi, görevden çekilmesi, hakları, yükümlülükleri ve sorumlulukları ve bilirkişi raporu irdelenmiştir. Bilirkişi raporu kapsamında raporun bağlayıcılığı ve başka davlara etkisine de değinilmiştir. Son olarak konu ile ilgili olarak karşılaşılan sorunlar ifade edilmiştir.

İkinci bölümde, adli muhasebecilik tanıtılarak, bu mesleğe ihtiyaç duyulmasının nedenleri, mesleğin geçmişi, diğer muhasebe bilimleriyle ilişkisi, kapsamı ve alanı açıklanmıştır. Mesleğin kapsamı içerisinde dava ekibi içerisinde söz konusu meslek elemanı detaylı bir şekilde irdelenmiştir. Kovel sözleşmesi, Frye Standardı ve Daubert Standardı gibi uygulamalara değinilmiştir. Ayrıca, adli muhasebecinin nitelikleri, eğitimi ve sertifikasyonu açıklanmış, adli muhasebecilikle ilgili ilke ve standartlara değinilmiştir. Adli muhasebeciliğin geleceği, gelişme potansiyeli ve kısıtları ele alınarak, ülkemizde adli muhasebecilik muadili hizmetlere değinilmiştir.

Üçüncü bölümde, kurulan hipotezleri araştırmak üzere uygulanan yöntemin içeriği, kapsamı ve sonuçları açıklanmıştır.

## 1. BÖLÜM: BİLİRKİŞİLİK MÜESSESESİ

### 1.1. Giriş

Hiç kimsenin hayatın her alanında kapsamlı bir bilgi ve donanıma sahip olması mümkün değildir. Hakimin de aldığı hukuk eğitimi dışında, genel hayat tecrübesi bir kenara bırakılacak olursa, tüm insan ilişkilerinde yeterli bilgiye sahip olması beklenemez. Ancak uyuşmazlık konusu hakkında bilgi sahibi olmaması önüne gelecek uyuşmazlığı çözme zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Bu noktada yargılama hukuku bilirkişilik kurumunu devreye sokmuştur (Yıldırım vd., 2011: 10). Kısacası; hakimler her konuda karar verebilirler, ama her şeyi bilemezler. Bilirkişilik kurumu bunun için getirilmiştir (İstanbul Barosu, 2010).

Son yüzyıl içinde insanoğlunun edindiği bilgi miktarının, insanlığın başlangıcından beri edindiği miktara yakın olduğu iddia edilmektedir. Bu iddiayı doğrularcasına, bilim ve teknoloji geçtiğimiz yüzyıl içinde baş döndürücü bir hızla gelişmiştir ve gelişmeye devam etmektedir. Bu sayede insanların bilgi düzeyi artmış, icra edilen meslekler çok daha karmaşık bir hal almış ve bu nedenle kişiler mesleklerinde uzmanlaşma yoluna gitmişlerdir. Bilgi düzeyinin yükselmesine paralel olarak, uyuşmazlıkları çözmekle görevli olan hakimlerin işi de bir hayli zorlaşmıştır (Bulut, 2001: 1).

Uzmanlık alanlarının her geçen gün daha da geliştiği ve ayrıntılı bir hal aldığı günümüzde hakimin teknik ve özel bilgi sahibi olma ihtimali daha da azalmaktadır. Hakim önüne gelen ve çözümü özel ve teknik bir bilgiyi gerektiren hususta yeterince ve özellikle uyuşmazlığı çözebilecek nitelikte belirtilen bilgiye sahip olmayabilir. Bu durumda hakimin, ihtiyaç duyulan alanda özel ve teknik bilgi sahibi kişilerden yardım istemesi gerekmektedir. Bilirkişilik, yargılamada hakimin hukuk bilgisi dışında uzmanlığı gerektiren bilgiye ihtiyaç duyması durumunda yargılamada bu bilgilerin kullanılabileceği yollardan birisidir. Özellikle son yıllarda daha ayrıntılı uzmanlık alanlarının oluşmaya başlaması ile birlikte alanlarında uzman bilirkişilerin davadaki işlevleri artmaya başlamıştır.

Yargı kararları çoğu zaman bilirkişi raporuna dayanmakta ve bilirkişi adalet dağıtımında çok önemli ve etkin bir rol oynamaktadır. Bilirkişinin hem yasal hem de vicdani çok önemli sorumlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle görevin sağlıklı biçimde tanımlanması ve büyük bir titizlikle uygulanması gerekmektedir. Bu günkü uygulamada

bilirkişilik anlamını, önemini ve saygınlığını önemli ölçüde yitirmiş görünmektedir (Tankut ve Ersoy, 2014: 877).

## **1.2. Bilirkişilik Müessesesi İle İlgili Kavramlar**

Yargı görevinin yerine getirilmesi önceden belirlenen birtakım usullere bağlanmıştır. “Muhakeme hukuku” adı altında toplayabileceğimiz bu usuller, medeni muhakeme, ceza muhakemesi ve idari muhakeme gibi bölümlere ayrılmaktadır. Muhakeme hukuku, devletin yargı gücünü temsil eden organlarının, uyuşmazlıkları çözerken izleyecekleri yöntemleri düzenleyen hukuk dalıdır (Centel ve Zafer, 2008: 3).

Bilirkişilik kurumu, yargılama usulüne ilişkin kanunlarımızda düzenlenmiş bir konudur. Yargılama usulüne ilişkin kanunlarımız, mahkemeye gelen bir dava veya talebin hukuka uygun ve akılcı bir yöntemle karara bağlanması amacıyla izlenecek usul ve esasları gösteren kurallar bütünüdür ve bilirkişilik kurumu ile ilgili hükümler de yer almaktadır.

İlk zamanlarda bilirkişilik kurumunun olmaması nedeniyle bu boşluk benzer kavramlardan yararlanılarak ifade edilmiş, örneğin bilirkişi “tanık”, “seçkin tanık”, “hukuk danışmanı”, “arbiter”, “keşfin bir vasıtası”, gibi kavramlar içerisinde değerlendirilir olmuştur. Ceza Hukuku’nda “ehlihibre”, HUMK’ta “ehli vukuf”, doktrinde “ekspertiz”, “resmi muhimmim” gibi tanımlar kullanılsa da günümüzde artık “bilirkişi kavramı” bir bütün olarak belirtilen kavramların yerine kullanılmaktadır (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 7-8).

Sözlüklerde bilirkişi; belli bir konuda iyi anlayan ve bir anlaşmazlığı çözümlmek için kendisine başvuru kimse; çözümü özel veya teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde oy ve görüşüne başvuru kişi; ehli vukuf, “iyi bilgisi olan”, ehli hibre ise “bir şeyi çok iyi bilen” şeklinde tanımlanmıştır (Mecek, Selçuk Üniversitesi, 2011: 4).

Bilirkişi özel ve teknik konuda hazırladığı raporla mahkemenin karar vermesini kolaylaştıran ve yardım eden kişidir. Bilirkişi, hakim tarafından özel ve teknik bilgisi ve yetenekleri göz önünde bulundurularak seçilen bir veya daha fazla kişidir (Yıldırım vd., 2011: 14).

Bir davanın çözüme kavuşturulması bakımından önem taşıyan, açıklığa kavuşturulması ya da tespiti özel veya teknik bilgiyi gerektiren hususlarda, mahkemece oy ve görüşüne başvuru üçüncü kişi ya da kişilere bilirkişi denir (Tanrıver, 2009: 575).

Bilirkişi;

-kusurun belirlenmesinde ve derecelendirilmesinde yargıca özel ve teknik bilgi sunmak,

- var olan bilgiler ile belirlenemeyen bir olayı belirlemek,

-gerektiğinde belirlenmiş bir olayın değerlendirilmesini yapmada yardımcı olmak, gibi görevleri olan kişidir (Güneş, 2003: 18).

Usul kanunlarımızda bilirkişilik kurumu ayrıntılı olarak düzenlenmiştir ancak bilirkişinin tanımı yapılmamıştır. Bilirkişi kavramının tanımı için kanun hükmünde gerekli bazı unsurlara yer verilmiştir. Örneğin, “*Mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel ve teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir.*” (HMK m. 266) hükmünde<sup>1</sup>; bilirkişinin tanımı, yargılama sürecinde özel ve teknik bir bilgiyi gerektiren konularda hakim tarafından bilgi ve görüşüne başvurulmuş uzman kişiler şeklinde bir çıkarımla yapılabilir.

Bilirkişinin, özellikle maddi vakanın, maddi gerçekliğin tespitinde, ortaya konmasında tanık gibi hakim yardımcısı, dolayısıyla bir ispat aracı olarak düşünülmesi mümkündür. Bilirkişinin yaptığı iş bir anlamda danışmanlık hizmetidir. Bilirkişilik müessesesi yargı sisteminin işleyişi ve adil yargılamanın sağlanması açısından büyük bir öneme sahiptir.

### 1.3. Bilirkişilik Müessesesinin Tarihçesi

Bilirkişilik müessesesi, bilgi ve uzmanlığın artmasıyla ortaya çıkan bir kurumdur. Eski çağlarda bugünkü bilgi birikimine ve teknolojik gelişim ve değişimleri izleme fırsatına sahip olamayan insanlığın, bilirkişilere ihtiyaç duymayacağı açık bir gerçekliktir (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 4).

Bilirkişiye ilişkin ilk verilere tıp alanında rastlanmıştır. Babil Kralı Hammurabi'nin kanunlarında tabiplerin resmi bilirkişi olarak dinlendiğine ilişkin kaynaklar mevcuttur (Tanverdi, 1991: 1). Milattan Önce 3.000 yıllarında adli vakıalara hekimlerin katıldığı saptanmıştır. Hatta, Julius Ceasar'ın ölüm nedeninin göğüs boşluğundaki bıçak yarısı olduğuna ilişkin rapor tarihteki ilk bilirkişi raporu olarak kabul edilmiştir (Mecek, Selçuk Üniversitesi, 2011: 12).

---

<sup>1</sup> Benzer hüküm CMK m.63 ile ifade edilmiştir.

Çağdaş hukuk sistemlerine kaynaklık eden “Roma Hukuku”na bakıldığında, ilk dönemlerde bilirkişiliğe ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmediği görülmektedir (Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 8). Roma Hukukunda bu günkü anlamda bir bilirkişilik kurumu olmamıştır. Çünkü bilirkişiye duyulan ihtiyaç sınırlı konudur ve bu günkü anlamda bir ihtisaslaşma da söz konusu değildir. Roma İmparatorluğu döneminde, ceza hakimlerine bir danışma kurulu (consilium) yardımcı olmaktadır. Sadece, akıl hastalığı veya müessir fiil gibi tıbbi konularda hekimler resmen görevlendirilerek bilirkişilik görevini ifa etmektedir (Dönmez, 2007: 1147).

Roma İmparatorluğu’nun giderek genişlemeye ve gelişmeye başlaması ile birlikte yabancılarla olan ticari ve sosyal ilişkilerin arttığı görülmektedir. Buna bağlı olarak, bu dönemde, yargılama usullerinde de değişikliklerin yaşandığı görülmektedir. Bu dönemde yargılamada katı bir şekilcilik anlayışının hakim olduğu ve davanın bazı formüllere dayandığı “legis actio<sup>2</sup>”lar usulünün yerini; bu şekilciliğin ve formüllerin esnetildiği “formula usulü<sup>3</sup>”ne bıraktığı görülmektedir. Delil sistemi içerisinde yer alan “bilirkişi” “formula usulü” döneminde ortaya çıkmıştır. Başlıca görevi, tarafların “formula”da ileri sürmüş oldukları vakıaların doğru olup olmadığını tespit etmek olan hakim, davaya bakarken halledilmesi gereken hukuki meselelerle karşılaştığı zaman, günümüzdeki “bilirkişilik müessesesi”ne benzer bir şekilde hukukçuların görüşlerini alabilme imkanına sahip olmuştur, aynı şekilde taraflar da hukukçulardan aldıkları mütalaayı hakime delil olarak sunabilmiştir (Küçükgüngör, 1998: 477-489).

İslam Hukuku’nda 13. yüzyılın başlarında kadılara, danışma hakkı tanınmıştır. Hakimler özellikle şeriat bilginlerine ve hakim olmayan kişilere olgularla ilgili bir takım bilgiler almak üzere başvurmuşlardır (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 5). Kuran’ı Kerim’de, Hz. Yusuf’un uğradığı iftirada suçun kime ait olduğunu tespit edebilmek için dava bilirkişiye havale edilmiştir. Hendek Savaşı sırasında barış

---

<sup>2</sup> Legis actio’lar usulünde; dava iki aşamalıdır. Praetor (ihtilaflara bakan kimse) önünde başlar. Aralarında hukuki uyumsuzluk bulunan taraflar, bu uyumsuzluğa uygun bir legis actio seçerler ve bu legis actio’lar beş çeşittir. Praetor uygun legis actio seçilip seçilmediğini kontrol eder. Eğer uygun legis actioyu seçmemişse dava hakkı yoktur. Hakim legis actioya göre karar vermektedir. Takdir yetkisi yoktur (www.acohukuk.com).

<sup>3</sup> Formula usulünde; iddialarını beyan eden taraflara praetor tarafından Formula hazırlanıyor. Formula içinde delilleri, tarafların iddialarını, defî hakkını, hakim neleri dikkate alacağını, yazılı bir belge olarak hazırlayıp yargıca yollanıyor. Yargıcın vereceği karar Formula’da yazılıdır. Yargıç Formula ile bağlıdır (www.acohukuk.com).

anlaşmasını ihlal eden Yahudilerle ilgili olarak Tevrat hükümlerinin tespiti konusunda Sa'd Bin Muaz bilirkişi olarak atanmıştır (Mecek, Selçuk Üniversitesi, 2011: 14).

Osmanlı Devleti'nde bilirkişilik kurumu, iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birincisi ehl-i hibre denilen alanında üstat olan, bilgili ve deneyimli, “atanmış bilirkişiler” olarak ifade edilebilen kişilerden oluşan kurumdur. Söz konusu bilirkişiler lonca<sup>4</sup>lardaki üretimlerde görülen birtakım aksaklıkların kadıya dava edilmesinde görev alan ve kadıya yardımcı olan kişilerdir. İkincisi ise kişilerin arasında çıkan çeşitli uyuşmazlıkların kadının önüne getirilerek dava konusu edilmesi durumunda görev alan ve kadıya yardımcı olan ehl-i vukuf olarak adlandırılan kişilerden oluşan kurumdur. Ehl-i vukuf lar bugünkü anlamda bilirkişilik müessesesine benzemektedirler (Abacı, 2002: 78-80).

Özetle; ehli hibreler, loncalar tarafından seçildikten sonra loncalarla ilgili uyuşmazlıklarda görev yapmak üzere kadı tarafından göreve başlatılan resmi nitelikli atanmış bilirkişileri ifade etmektedir. Ehli vukuf olarak anılan bilirkişiler ise, resmen atanmadıkları halde bilirkişi olarak tanınan ve bilgilerine başvuru lan, üretim dalının önde gelen ustalarından oluşan, ehlihibre bilirkişiler gibi sürekli görev yapmayan, sadece bilgilerine başvurulunca görev ifa eden bilirkişilerdir (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 6).

Bilirkişilik kurumunun Türk mevzuatına ilk girişi, 1808 Fransız Ceza Usul Kanununun iktibas edilerek 1879 tarihli Usul-ü Muhakemat-ı Cezaiye Kanun-u Muvakkat'ın yürürlüğe girmesiyle olmuştur. Bu kanun 1929 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. O dönemde bilirkişilik Fransa'daki uygulamalara paralel olarak uygulanmış ve bir çeşit tanıklık olarak kabul edilmiştir. Bugünkü anlamda kurumun oluşması ise, 1929'da Alman Ceza Muhakemesi Usul kanununun iktibas ı ile mümkün olmuştur (Dönmez, 2007: 1147-1148). Usul kanunlarımızın ilk şekillerinde “ehlivukuf” ve “ehlihibre” olarak ifade edilen bilirkişi teriminin kullanımı, 1970'li yılların başlarından itibaren gerek ilgili kanunlarda yapılan değişikliklerde gerekse de Yargıtay ve Danıştay içtihatlarında bilirkişi olarak benimsenmesi ile olmuştur (Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 11-13).

---

<sup>4</sup> Lonca; Osmanlı Devleti'nde ticari hayatın omurgasını oluşturan meslek örgütleridir. Loncalarda ve meslek dallarındaki (demircilik, ayakkabıcılık, kumaşçılık, mimari v.s.) örgütlenmede üstat, usta, kalfa, çırak (şakird) gibi bir hiyerarşik sistem mevcuttur.

#### 1.4. Bilirkişiyeye İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri

Bir davada eğer hakimin bilirkişiyeye deliline başvurusu yasalarla zorunlu kılınmamış ise; *hakim, çözümü özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir (HMK m.266 ve CMK m.63)*. Bu yasa kuralının temel dayanağı gittikçe artan ve karmaşıkleşan hukuki ilişkilerde bilim ve teknoloji gibi alanlarda uzmanlık gerektiren konuların çeşitlenmesi ve derinleşmesidir.

Uzmanlık alanlarının her geçen gün daha bir geliştiğı ve derinleştiğı günümüz dünyasında, adaleti sağlamak adına yargıcın kendi alanlarında uzmanlaşmış meslek sahipleri ile uzmanlardan yararlanması zorunluluk haline gelmiştir (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 10). Özellikle teknolojinin yaşamın her katmanında ağırlığını hissettirmesi, gündeme gelen ve yargıya yansıyan uyuşmazlık konularının sayısı kadar niteliğı, çeşitliliğini de çoğaltmaktadır. Mahkemelerin hukuk dışı konularda bilirkişiyeye başvurma sayısı ve olasılığı da buna bağılı olarak artmaktadır (Polat, 2012: 274-275).

Ülkemizde adli ve idari yargıda görölmekte olan dava sayısı çok fazladır ve Adliye Teşkilatının kadrosu, mevcut iş yükü altında bunalmaktadır. Bu nedenle, mahkemeler veya hakimler dava dosyalarıyla ilgili karar verebilmek için, bilirkişiyeye oy ve görüşüne sık sık başvurmak zorunda kalmaktadırlar (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 11).

Bilirkişilerin yargılamada uyuşmazlığın çözümünde esas rol oynadıkları, yargılamanın sağlıklı ve hızlı bir şekilde sonuçlanması için bilirkişilere ihtiyaç olduğu açıktır (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 13). Kanun koyucu bazı hallerde ise özel hükümler koyarak, bilirkişiyeye başvurulmasını zorunlu kılmıştır.

#### 1.5. Bilirkişilik Müessesesine Benzer Müesseseler

Bilirkişilik, hakim, tahkim, tanık, bilirkişiyeye tanık, takdir komisyonları, taraf bilirkişisi gibi uygulamalarla benzer yönleri olmasına rağmen bu sistemlerden önemli derecede farklılıkları da bulunmaktadır.

1. **Hakim:** Modern hukuk sistemlerinin oluştuğı ve uygulanmaya başladığı döneme gelene kadar bilirkişiyeye ve hakim sıfatları genelde aynı kişiyi üzerinde toplanmıştır. Yargılama işi, din adamı, bilim adamı (uzman), hakim ve bilirkişiyeye sıfatlarına haiz o

dönemlerin en ehil ve bilgin kişileri olmalarının doğal sonucu olarak, aynı kişiler tarafından yürütülmüştür (Tanverdi, 1991:1-25).

Günümüzde hakim ve bilirkişi arasındaki ayırım gerçekleşmiş ve yasalarla da sabitlenmiştir. Hakim ve bilirkişi olarak görev yapan kişiler, uyuşmazlığın çözümü için çalışmaktadırlar. Ancak hakimin uyuşmazlığı sonlandırıcı bir etkisi bulunmaktadır. Hakim bilirkişi raporunu değerlendirip aksi yönde karar verme sonucunu da çıkarabilmekte ve böyle bir durumda bilirkişinin uyuşmazlığı sonlandırıcı bir etkisi bulunmamaktadır. Yargılama faaliyetinin asıl sahibi hakimdir, bilirkişi ise yargılama faaliyetinde bir ispat aracı olarak hakime yardımcı olmaktadır.

2. **Tahkim (Hakem):** Tahkim, hukuki uyuşmazlıkların tarafların anlaşması çerçevesinde özel kişiler tarafından çözüme kavuşturulmasıdır. Ülkemizde daha çok yabancı şirketler ile meydana gelen uyuşmazlıkların çözümünde kullanılmaktadır. Devletlerarası uyuşmazlıkların çözümünde, farklı hukuk sistemlerinin uygulandığı uyuşmazlıkların çözümünde kullanılmaktadır. İki kurumun benzer olan en önemli yönü, tahkimde de bilirkişi incelemesinde de yargılama faaliyeti hakim tarafından yerine getirilmektedir. Ayrıca tahkim kurulu da bilirkişiler de tarafların iradeleriyle seçilebilmektedir. İki kurumun birbirinden ayrılan en temel farkı ise hakem kararları, mahkeme kararları gibi tarafları bağlayıcı, kesin hüküm niteliğindedir, ancak bilirkişi raporları uyuşmazlığı kesin olarak çözememektedir (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 24-25).

3. **Tanık:** Tanıklık, üçüncü kişilerin (davanın tarafları dışındaki kişilerin), dava ile ilgili bir vakıa hakkında, dava dışında bizzat edinmiş oldukları bilgiyi mahkemeye bildirmeleridir (Kuru vd., 2007:441). Tanık beyanı, taraflardan olmayan fakat olayın tanığı olmuş bir kişinin, o olay hakkında beş duyusu ile edindiği bilgileri mahkeme makamı veya hakim huzurunda tanıklık ederken yaptığı “sözlü” beyandır. Bunun yanında tanık beyanı hakim huzurunda yapılmazsa, bunun adı “ifade” olur ki bu da ancak tutanağa geçerse “belge delili”ni oluşturur (Kunter vd., 2008:661-662).

Tanık delili doğrudan takdiri delildir, bilirkişi raporu ispata yardımcı olan dolaylı bir takdiri delildir. Tanık delili tarafların isteği ile, bilirkişi ise hakim tarafından başvurulması üzerine delil olarak kabul edilir. Tanık delilinde kullanılacak kişilerin maddi vakıa ile dolaylı veya doğrudan ilgilerinin bulunması gerektiği halde, bilirkişilerin taraflar ile ilgilerinin bulunmaması gerekir. Tanık beyanı geçmişte meydana gelmiş

olaylar hakkında elde edilen bilgilere dayanmasına rağmen, bilirkişilerin beyanı uzmanlığına dayanarak sonradan yaptığı çalışmaların sonucudur. Tanık yargılamada uyuşmazlıkla ilgili olarak vakıalara ilişkin görgü ve gözlemlerini aktarırken, bilirkişi ise uyuşmazlıkla ilgili teknik ve özel aynı zamanda bilimsel yönden bilgilerini sunmaktadır. Olayları gören herkes tanık olabilir ve tanık sadece gördükleri ve duyduklarını aktarır, görüşü sorulmaz, ancak olay hakkında özel ve teknik bilgisi olan kişiler bilirkişi olabilir. Tanık olarak seçilecek kişilerin yerine başkasının ikame edilmesi imkanı uygun olmamasına rağmen, bilirkişi olarak görev yapacak şahısların seçimi konusunda hakime geniş yetkiler verilmiştir. Tanıklığı kabul zorunluluğu olduğu halde, bilirkişi olarak seçim konusunda böyle bir zorunluluktan bahsetme olanağı yoktur. Ancak meslek ve sanatları dolayısıyla bilirkişiliği kabule zorunlu olanların bilirkişilikten kaçınma imkanı yoktur (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 25-26).

4. **Bilirkişi Tanık:** Usul hükümleri uyarınca bir kişinin hem bilirkişi hem de tanık olmasına herhangi bir engel bulunmamaktadır (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 25-26). Bu durum bilirkişi-tanık olarak ifade edilebilir.

Tanık bilirkişi, değerlendirmesi özel bilgi ile yapılması mümkün olan bir olayı, cereyan ederken gözlemlemiş olan kimsedir. Özel bilgiye sahip olan kimse, aynı zamanda, bir sebeple olayı görmüşse, bu kişi, bu olayın ispatı amacıyla dinlendiğinde, geçmiş olayı nakledeceği için tanık ve aynı zamanda özel bilgisini uygulayıp bir değerlendirme yapma durumunda olduğu için bir bilirkişidir (Koroğlu, 2001: 57).

5. **Takdir Komisyonları:** Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur (VUK. Md.72).

Bilirkişilerin takdir ve tahmin konusundaki teknik düşünceleriyle takdir komisyonlarının teknik düşünceleri birbirine benzemektedir. Bilirkişi raporları gibi takdir komisyonu kararları da yargı mercilerini bağlamamaktadır (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 27-28).

Bilirkişinin reddi veya çekinmesi kanunen mümkündür. Ancak takdir komisyonu üyelerinin reddi veya çekinmesi konusunda yasal herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bilirkişinin tarafları dinleme yetkisi olmamasına rağmen, takdir komisyonunun inceleme yetkisi kapsamında tarafları dinleme yetkisi bulunmaktadır.

Hakim ilk bilirkişi raporunu yeterli görmez ise ikinci bir bilirkişiye başvurabilir. Komisyon kararları için böyle bir durum söz konusu değildir. Ancak kararlara karşı dava açılabilir veya aynı konuda bilirkişiye gidilmesi talep edilebilir (Öncel vd., 2004: 102-103).

6. **Özel (Uzman) Bilirkişi (Teknik Müşavir)/ Taraf Bilirkişi:** Bilirkişiden farklı olarak, tarafların kendi açıklamalarını (iddia ve savunmalarını) güçlendirmek amacıyla başvurdukları özel bilirkişi ya da taraf bilirkişisi sıfatıyla anılan bir müessese mevcuttur (Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 21).

Taraflar dilekçelerini hazırlayabilmek, iddia ve savunmalarını güçlendirebilmek için, bir uzmana başvurma ihtiyacı duyabilirler. Bu durum Hukuk Muhakemeleri Kanunu hazırlanırken dikkate alınmış ve Kanunun 293. Maddesinde “Uzman Görüşü” başlığı altında tarafların uzmanından bilimsel görüş alabilmeleri imkanı düzenlenmiştir (Akil, 2011: 173).

Özellikle savunmanın da kendi bilirkişisini seçebilme kavramının tüm gelişmiş ülkeler gibi ülkemizde de gün be gün oturmaya başladığı gözlenmektedir. Amerika Birleşik Devletleri’nde 24.000 taraf bilirkişiliği yapan şirket bulunmaktadır. Taraf bilirkişisi, dava dilekçelerini hazırlarken taraf vekilinin yardımcısıdır. Hukuk dışı konuda, yargılamanın her aşamasında, avukatın adli kılavuzluk ihtiyacı büyüktür. Taraf bilirkişisi, resmi bilirkişiye sorulması gereken soruları vekile raporlar, böylelikle birçok konuda sorular önceden cevaplanmış olacağından aynı dosyanın defalarca bilirkişiye gitmesi önlenir (Polat, 2012: 273-275).

## **1.6. Kara Avrupası ve Anglo Sakson Hukuk Sistemlerinde Bilirkişilik Müessesesi**

Hukuk sistemleri kendi içerisinde farklı niteliklere sahip olmakla birlikte temelde Kara (Kıta) Avrupası Hukuk Sistemi ve Anglo Sakson Hukuk Sistemi olmak üzere iki kola ayrılmaktadırlar. Kara Avrupası Hukuk Sistemi, İngiltere hariç diğer Avrupa ülkelerinde uygulanmaktadır ve doğal hukuk anlayışının özelliklerinin yer aldığı, yazılı olup, içtihadi nitelikte olmayan, özel hukuk - kamu hukuku ayrımı bulunan ve bu ayrımın sonucu olarak da yargı ayrılığının yer aldığı bir sistemdir. Ortak hukuk adı ile de anılan Anglo Sakson Hukuk Sistemi ise başta İngiltere olmak üzere, ABD, Kanada, Avustralya, Güney Afrika, Hindistan ve İngiliz sömürgesi olan bir çok ülkede uygulanmakta olup, tedvin edilmemiş, örf ve adetlerin hukukun asli kaynakları arasında yer aldığı, içtihadi

nitelikte olan, özel hukuk – kamu hukuku ayrımı olmayan ve bunun sonucu olarak da yargı birliği ilkesinin geçerli olduğu bir hukuk sistemidir (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 22-23).

Bilirkişilik müessesesi Kara Avrupası ve Anglo Sakson Hukuk sistemlerinde farklılıklar göstermektedir. Söz konusu farklılıklar (ABGM, 2010, Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 28);

1. ***Kara Avrupası hukuk sistemlerinde;*** yazılı yargılama kural, sözlü yargılama ise istisnadır, ***Anglo Sakson yargılama sistemlerinde ise;*** sözlü yargılama kural, yazılı yargılama ise istisnadır.

2. ***Anglo Sakson (common law) hukuk sistemlerinde;*** hakim, bilirkişinin karşıt görüşleri de dahil olmak üzere tarafların sunduğu ifadeleri dinleyen pasif ve tarafsız bir hakem niteliğindedir. Bu sistemlerde, bilirkişiler kendilerini tutan ve kendilerine para ödeyen taraflara tanık olma işlevine sahiptir. ***Kıta Avrupası (civil law) hukuk sistemlerinde ise,*** hakim daha aktif ve yönetici bir role sahiptir. Bilirkişi, mahkemece görevlendirilen bir yardımcıdır.

3. ***Kıta Avrupası ülkelerinde,*** mahkeme bilirkişiyi atamaktadır. Kaliteyi sağlamak için, çoğu ülke etkin yönetim ve düzenli güncelleme gerektiren resmi liste sistemine sahiptir. Bilirkişiler bu listeye kabul edilme talebinde bulunmak zorundadırlar. Çıkar çatışması durumlarında, bilirkişinin reddi ve davadan el çekmesi kuralları mevcuttur. ***Anglo Sakson ülkelerinde ise,*** taraflar bilirkişiyi belirler ve muhakemeye kanıt olarak dahil edip etmemeye kendileri karar verirler. Taraflar, bilirkişinin geçmişi hakkındaki detayları ve belirttiği görüş için kendisine ödenen miktarı bilme hakkına sahiptir.

4. ***Anglo Sakson ülkelerinde,*** görevlendirmenin kapsamı ilgili tarafça hizmet alma sözleşmesinde tanımlanır. Mahkemelerin görevin icra edilmesini denetleme gibi bir sorumluluğu ve işlevi yoktur. ***Kıta Avrupası ülkelerinde ise,*** mahkemenin yardımcı personeli olarak görevinde kapsamlı haklar edinen bilirkişinin eylemlerini mahkeme denetler.

5. ***Anglo Sakson ülkelerinde,*** bilirkişi görüşü sözlü olarak bildirilir. ***Kıta Avrupası ülkelerinde ise*** genel olarak bilirkişi tarafından sunulan yazılı raporlar gereklidir, sözlü duruşma ilave bir seçenektir.

6. *Anglo Sakson ülkelerinde*, taraflar harçları müzakere eder ve kendi bilirkişilerine ödeme yaparlar. Bir bilirkişiye gereğinden fazla ödeme yapan taraf, görüşün güvenilirliğini zedeleme riskinin altına girmiş olur. Bu ülkelerde bir bilirkişinin ücretini davanın sonucuna göre belirlemesi yasaklanmıştır. *Kıta Avrupası ülkelerinde ise*, ücretlendirme daha ziyade katı mevzuat hükümleriyle ya da düzenlemelerle belirlenmiştir. Mevzuatlardaki genel kural genellikle, bilirkişi görüşü maliyetlerinin davayı kaybeden tarafça ödenmesidir. Ancak uygulamada, bu maliyet bölünmektedir.

## **1.7. Bilirkişinin Nitelikleri**

### **1.7.1. Ehliyet**

En önemli nitelik bilirkişilerin ehliyetli olmasıdır. Söz konusu ehliyet hukuki ve mesleki olarak iki türdür. Bilirkişilerin, hukuki ve mesleki ehliyet olarak iki tür ehliyet kapsamında niteliklerinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Hukuki ehliyet kapsamında; hak ve fiil olmak üzere iki tür ehliyet vardır. Hak ehliyeti medeni haklara sahip olmayı ifade eder, fiil ehliyeti ise medeni hakları kullanmayı ifade etmektedir. Bilirkişi olarak görevlendirilen kişinin medeni haklara sahip olma ve kullanma (fiil) ehliyetine sahip olması gerekmektedir. Hak ehliyetine sahip olmak, gerçek kişiler için doğum, tüzel kişiler için kanuna uygun bir şekilde kurulma ile gerçekleşmektedir. Fiil ehliyetine sahip olmak ise kişinin temyiz gücüne sahip olmasına, reşit olmasına ve kısıtlı olmamasına bağlıdır.

Bilirkişilik yapabilmek için herhangi bir yaş sınırı yoktur. Ayrıca konuyla ilgili olarak; bilirkişinin yabancı uyruklu olması hali pek önem arz etmemektedir. Ancak icrası sadece Türk vatandaşlarına hasredilmiş mesleklerde yapılacak bilirkişi incelemeleri açısından yabancı uyruklu kişilerin bilirkişilik yapabilmeleri mümkün değildir. Kamu hizmetinden yasaklı olanlar ve belli bir meslek veya sanatın icrasının tatili cezasına mahkum olanlar, yasaklı oldukları süre içerisinde bilirkişilik yapamazlar. Tüzel kişilerin bilirkişilik yapabilmelerine engel yoktur. Fakat bilirkişi kurumuna özgü yemin etme, duruşmaya izhar edilme hususları tüzel kişiler için geçerli olmayacaktır (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 18-19).

Mesleki ehliyet, bir kişinin bir işi, mesleği yapmaya ehil olması, yeterli olması anlamına gelir. Bu kapsamda bilirkişinin uzmanlığı ve yeterliliği dikkate alınmalıdır.

Özel ve teknik bilgi gerektiren konunun hangi uzmanlık alanına girdiği ve söz konusu alanda kimlerin yeterli olduğunu saptamak önemlidir.

Mesleki ehliyet daha açık bir şekilde; başvuru alan bilirkişinin başvuru konunda uzman olmasını, mesleki bakımından yeterli bilgi ve donanıma sahip olmasını, ayrıca mesleki bakımından yeterli bilgiye sahip olmakla birlikte mevzuatın gerektirdiği ruhsat, diploma v.b. şartlara da sahip olmaları gerektiğini, tüm bunlara ilaveten diploma, ruhsat v.b. belgeyi aldığı tarihten itibaren bilirkişinin mesleğini fiili olarak icra edip etmediğini veya ne şekilde icra ettiğini, geçen süre nedeniyle bilirkişinin bilgilerinin güncelliğini koruyup korumadığı hakkında mesleğindeki bilimsel ve teknolojik değişim ve gelişmeleri takip ediyor olması gerektiğini, bilirkişinin emsal diplomalara sahip olan kişilerden hangi konular bakımından daha yetkin olduğunu ve bilimsel uzmanlığın yanında, bilirkişinin sahip olduğu teknik olanakların da istenilen şekilde bir rapor hazırlanmasına elverişli bir standartta bulunması gerektiğini ifade eder (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 17).

### **1.7.2. Tarafsızlık**

Bilirkişinin tarafsızlığını ve objektifliğini sadece tarafların etkisi altında kalmamaları olarak değil, hakim de etkisi altında kalmamak olarak da algılamak gerekmektedir (Bakıcı, 2000: 10). Bilirkişinin tarafsız olabilmesi için genel anlamda medyadaki yazı, haber, yorum ve açıklamalardan uzak kalması; hemşericilik, komşuluk, arkadaşlık, meslek dayanışması v.b. etkilere ayrı durması; öte yandan acıma, kayırma, antipati v.s. duygulardan arınarak faaliyetini sürdürmesi gerekmektedir (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 21).

Tarafsızlığı sağlamak amacı ile ve bilirkişinin tarafların her birine eşit mesafede durmasına yönelik olarak CMK'da ve HMK'da özel düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelerden bir tanesi yemindir. Kanun koyucu tarafından, bilirkişinin tarafsızlığını tesis amacıyla bilirkişilere hakim tarafından yemin verdirilebileceğinin belirtilmesinin yanında, bilirkişilerin hakimler için gösterilen sebeplerden dolayı reddedilebileceklerini ve şahitlere ilişkin sebeplerle de çekinebilecekleri hüküm altına alınmıştır (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 20).

Bilirkişilerin tarafsızlığını sağlamaya yönelik ilgili kanunlarda dolaylı olarak bu amaca hizmet eden hükümler de bulunmaktadır. Bilirkişinin kasten gerçeğe aykırı rapor

vermesinin, yargılamanın yenilenmesini gerektiren bir durum olacağının hüküm altına alınması, ayrıca bilirkişinin gerçeğe aykırı mütalaada bulunması halinde bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı zikredilmesi gibi dolaylı hükümler de bilirkişinin tarafsız davranma yükümlülüğünü koruyucu bir işlevi yerine getirmektedir (Tanrıver, 2002: 58).

Bilirkişinin hakimden ve diğer taraftan habersiz olarak taraflardan birisi ile görüşmesi bilirkişinin tarafsızlığına gölge düşürmektedir. Ancak bilirkişinin tereddüde düştüğü konular olduğunda ve bu konularda taraflardan ve hatta tanıklardan bilgi alması gerektiğinde; böyle bir durumla karşılaşılabilir. Bu konuyla ilgili HMK m.275'un 2. cümlesinde *“Bilirkişi, incelemesini gerçekleştirebilmek için, bazı hususların önceden soruşturulması ve tespiti ile bazı kayıt ve belgelerin getirilmesine ihtiyaç duyuyorsa, bunun sağlanması için, bir hafta içinde kendisini görevlendiren mahkemeye bilgi verir ve talepte bulunur”* şeklinde ifade edilen hükme uyarak tarafsızlık korunabilmektedir.

Bilirkişilerin reddi ve çekinmelerini önceden önleyen, zaman ve emek yönünden bir tasarruf sağlayan bir uygulama olarak; bilirkişi seçilecek kişiye çeşitli sorular sorulması ve tarafsız olduğu kanısına varıldıktan sonra bilirkişi olarak atanmasına karar verilmesi tercih edilmelidir.

### **1.7.3. Dürüstlük**

Dürüstlük ve doğruluk insanın sahip olması gereken temel erdemlerdendir. Adaletin gerçekleşmesi için mesai harcayan bilirkişilerde bu erdemlerin bulunması onlardan hem beklenir hem de kanuni bir takım hükümlerle güvence altına alınır (Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 67).

Gerçeği ve doğru olanı beyan yükümlülüğü özü itibariyle ahlaki ve vicdani bir temele dayanan ve zaman içinde genel bir hukuk ilkesi haline gelmiş bulunan dürüst davranma ilkesinin bu alanda görünümünden ibarettir. Dürüstlük gibi erdem ve ahlaki bir tavır olarak algılanan bir niteliğin bilirkişide bulunmaması halinde bilirkişinin tarafsızlığı ve uzmanlığı zarar görecektir. Gerçeği saklayan veya çarpıtan bilirkişilerin bilirkişi raporu ile ortaya koyduğu görüşler söz konusu bilgi hakkında zaten yeterli teknik ve özel bilgisi olmayan hakimi de yanıltacak hatta adalete olan güven duygusunu da köreltecektir (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 21-22).

Görevlendirilen bilirkişiler, dürüstlük ilkesinin bir gereği olarak, görevlendirildiği konunun uzmanlık alanı dışında kaldığı kanaatinde ise yargılamanın sürüncemede kalmaması amacıyla durumu derhal yargıca bildirmeli; görevi ifası sırasında suç teşkil eden tutum ve davranışların varlığını tespit etmişse yine durumu yetkili mercilere aktarmalıdır (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 22).

Ehliyetlilik, tarafsızlık ve dürüstlük gibi temel niteliklere sahip bilirkişiler, Adalet Bakanlığı'nın Adalet Komisyonlarınca Bilirkişi Listelerinin Düzenlenmesi Hakkında Yönetmelikte belirtilen etik ilkelere uymak zorundadırlar:

- Bağımsızlık,
- Tarafsızlık,
- Dürüst davranma ve doğruyu söyleme,
- Görevini bizzat yerine getirme,
- Sır saklama,
- Eşitlik ilkesine uygun davranma,
- Mesleki davranış ilkelerine ve meslek etiğine uygun davranma,
- Ehliyet ve liyakatle hareket etme,
- Temel yargılama ilkelerine uygun davranma.

### **1.8. Bilirkişinin Görev Alanı**

Yargı makamları, bir ispat aracını değerlendirmek hususunda kendi hayat tecrübeleri yetmediği zaman bilirkişinin yardımına başvurumaktadırlar. Söz konusu yardımın sınırının iyi belirlenememesi durumunda, bilirkişinin hükmü veren organın yerini alması ihtimali söz konusu olmaktadır.

Prensip olarak bir davada hakim, öncelikle kendi özel ve teknik bilgisinin o dava için yeterli olup olmadığına ve o davanın karara bağlanabilmesi için gerçekten özel ve teknik bilgiye gerek duyulup duyulmadığına kendisi karar verir. Bu noktada soruya olumlu cevap verirse; o zaman bilirkişiye başvurur. Zira dava konusu olayın maddi yönünün aydınlatılması sırasında hakimnin ne ölçüde özel veya teknik bilgiye ihtiyaç duyacağı kendisinin takdir edebileceği bir konudur ve bu konuda önceden objektif (nesnel) kriterler koymak mümkün değildir (Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008:41). Öte yandan bilirkişi, uyuşmazlığın hukuki boyutunu değil, uyuşmazlık konusu olan

maddi vakıaya ilişkin özel ve teknik yönleri inceleyip, bu sınırlar içerisinde kalarak görüş bildirmelidir (Saldırım, 2013).

### 1.8.1. Bilirkişiye Başvurulmayacak Hususlar

Hakimin hukuk bilgisi dışında her konuda uzman olması söz konusu değildir. Ancak hakim tarafından çözülemeyecek her konuda bilirkişi tayini yoluna gidilmesi hem yargılama masraflarını arttırmakta hem de yargılamanın uzamasına sebep olmaktadır. Bu sebeple genel hayat tecrübesiyle bilinebilecek hususlarda bilirkişi tayinine gidilmemesi gerekmektedir (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 47).

*HMK'un 266. maddesinde, “Hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz” hükmü yer almaktadır. Genel ve hukuki bilginin kapsamı, bilirkişiye başvurulmayacak hususları içeren konuları içermektedir.*

Literatürde “genel ve hukuki bilgi”nin tam olarak neyi ifade ettiğine dair genel bir tanım olmamakla birlikte, birtakım kabullerin benimsendiği görülmektedir (Deryal, 2004: 64). Genel bilginin ne olduğu açık olmamakla birlikte ağırlıklı görüş, genel yaşam deneyimleri ile elde edilebilen bilgiler ile hakim statüsündeki bir kişinin bilmesi gereken genel kültür bilgilerinin genel bilgi kapsamında yer alacağı yönündedir. Herkes tarafından bilinebilecek nitelikteki genel bilgiler ile hakimlik statüsünde bulunan bir kişinin bilmesi gereken genel kültür bilgisi, genel bilgi kapsamındadır (Bulut, 2001: 3).

Hukuki bilgi ise hakimin hukukçu olması nedeniyle bilmek durumunda olduğu bilgidir. Hukuki bilgi kapsamında hakimin yürürlükte olan bütün mevzuatı bilmesi gerektiği gibi bir izlenim vardır. Ancak böyle bir şeyin mümkün olmadığı aşikardır. Dolayısıyla hakimin hukuki konularda bilirkişiye başvuramaması kuralını hakimin genel hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvuramayacağı, detaylı bilgi gerektiren hallerde ise kendi bilgisini yetersiz gördüğü takdirde hukuki bilgi için bilirkişiye başvurabileceğinin kabulü gerekir (Bulut, 2001: 3). Zira hukuk, çok geniş bir alanı kapsamaktadır ve hakimin bilgisinin bu geniş alanın hepsine şamil olması beklenemez. Bu minvalde genel ve hukuki bilgiyi içeren konularda bilirkişiye başvuramama kuralının istisnası Tanrıverdi (1991'den aktaran Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 47)'ye göre şu üç başlıkta toplanmaktadır:

- a) Yabancı Hukuk,
- b) Örf ve Adet Hukuku,
- c) Eski Hukuk.

### 1.8.2. Bilirkişiye Başvurulacak Hususlar

Hakime, çözümü özel veya teknik bilgi gerektiren konularda bilirkişiye başvurma imkanı tanınmıştır. Özel bilgi, hukuk bilimi dışında belirli bir bilim dalının araştırıp ortaya koymuş olduğu sonuçlara ilişkin bilgiyi, teknik bilgi ise, fizik, kimya, biyoloji, matematik gibi pozitif bilimlerin verilerini uygulamaya yeterli bilgiyi ifade eder (Tanrıver, 2009: 579).

Teknik bilginin ne olduğu özel bilgiye göre daha net ifade edilebilmektedir. Teknik, “fizik, kimya, matematik gibi bilimlerden elde edilen verileri iş ve yapım alanında uygulama işi”ni ifade eder. Teknik bilgi ise bu uygulama işini yapmaya yeterli bilgi olarak tanımlanabilir. Özel bilginin kapsamı ise teknik bilgiye göre daha geniştir. Bu nedenle de literatürde, neyin özel bilgi neyin genel ve hukuk bilgisi olacağı konusunda net bir tanım yoktur. Arslan’a göre (2002’den aktaran Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 45) özel bilgi, hakim açısından hukuk bilimi dışındaki belli bir bilim dalının araştırılıp, bu araştırmaların ortaya koyduğu sonuçlara ilişkin bilgi olarak anlaşılmalıdır. Hukukçular hukuk bilgisi dışında kalan alanlarda ancak lise öğrenimini görmüş kimsenin sahip olabileceği hayat tecrübesine sahip veya tecrübe kuralını biliyor kabul edilir. Bunun dışında kalan bilgiye hukukçular açısından özel bilgi denilebilir (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 14).

Özel veya teknik bilginin ortak özelliği hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel nitelikli hukuki bilginin dışındaki, yani hakim bilmesi kendisinden beklenmeyen ve uzmanlık gerektiren bilgi olmasıdır (Deryal, 2001: 9).

Bilirkişi özel ve teknik bilgi kapsamında yargılama sürecinde hakime üç şekilde yardımcı olur (Pehlivan ve Aşkargenç, 2007: 13):

1. Genel tecrübe kurallarını bildirme,
2. Özel bilgi sahibi kişinin gözleyebileceği olguları tespit,
3. Özel bilgi ile bilimsel kuralları uygulayıp sonuç çıkarmak

Bilirkişinin üstlenmiş olduğu işlev, uyuşmazlığın hukuki değil, maddi boyutu yani vakıalarla ilişkilidir. Bilirkişi, ya sadece tecrübe kurallarını yani özel veya teknik bilgileri

mahkemeye iletir yahut tecrübe kurallarını vakıalara uygulamak suretiyle varmış olduğu sonuçlara işaret eder ya da tecrübe kurallarından hareketle vakıaların tespiti biçiminde beliren bir işlevi yerine getirir. Tecrübe kurallarını yani özel ve teknik bilgileri vakıalara uygulayarak sonuç çıkarmak yahut tecrübe kurallarının yardımıyla vakıaları tespit etmek ise, gerçekte hakimin görevidir (Tanrıver, 2009: 576). Bilirkişi hakimin yapması gereken işi özel ve teknik bilgisi sayesinde yaptığı için hakimin yerine geçmiş sayılmaz. Ancak hakimin vereceği kararda, doğru karara varılabilmesi ve adaletin tecelli edebilmesi için önemli ve belirleyici bir rol alır. Bu anlamda yargılama işlevine ve adalet hizmetine önemli bir katkı sağladığı açıktır (Yıldırım vd., 2011: 16).

## **1.9. Bilirkişinin Seçilmesi, Reddi, Görevden Çekinme**

### **1.9.1. Bilirkişinin Seçilmesi**

Yargılamada uyuşmazlığın çözümünün bilirkişi gerektirip gerektirmediği hususunun takdiri tamamen hakimdedir. Ancak bazı durumlarda bu takdir yetkisi yanında tarafların da talebi üzerine bilirkişi incelemesi yapılmaktadır. Yargılama taraflarından biri tarafından, iddia veya savunmasını ispat nedeniyle mahkemeden bilirkişi incelemesi yapılması istenebilir. Bu durumda tarafın bilirkişi incelemesi yaptırmasının sebebini ve hangi husus hakkında inceleme yapılmasını istediğini bildirmesi gerekir. Tarafın bu yöndeki talebinin değerlendirilmesi hakim takdirindedir (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 51). Bilirkişinin seçilmesi hakim takdirinde olup, konuyla ilgili objektif kurallar, seçilecek bilirkişi nitelikleri ve bilirkişinin taşınması gereken ölçütler net olarak oluşturulmamaktadır.

Hakimin kendiliğinden bilirkişi incelemesine karar vermesi ile taraflardan birinin isteği üzerine karar vermesi arasındaki fark, sadece bilirkişi ücretinin kim tarafından ödeneceği konusunda ortaya çıkar. Taraflardan biri bilirkişiye başvurulmasını istemişse bilirkişi ücretini isteyen taraf öder. Hakim kendiliğinden bilirkişiye başvurursa, taraflardan birinin veya ikisinin ödemesine karar verir. Taraf ya da taraflar ücreti ödemezlerse hakim, dava sonucunda haksız çıkacak olan kişiden tahsil edilmek üzere bilirkişi ücretinin Devlet Hazinesinden ödenmesine karar verir (Yıldırım vd., 2011: 14-15).

Bilirkişi deliline başvururken konunun özel veya teknik bilgi gerektirip gerektirmediğini hakimın kendisi takdir edecekse de “*kanun koyucu bazı hallerde özel hükümler koyarak, bilirkişiye başvurulmasını zorunlu kılmıştır*”. Bu haller, hakimın özel veya teknik bilgisinin yetmeyeceğinin önceden varsayım olarak kabul edildiği hallerdir. Burada, bilirkişiye başvuru hakimın takdirinden alınarak zorunlu hale getirilmiştir. Özetle, kanunun tayin ettiği bazı hallerde bilirkişinin oyunu almak zorunludur. Bu hallerden bazıları şunlardır (Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 32):

1. *Akıl hastalığına dayanarak açılan boşanma davasında, davalı eşin akıl hastası olup olmadığının bilirkişi (resmi sağlık kurulu) raporu ile tespit edilmesi gerekir (4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (TMK) m.165).*
2. *Akıl hastalığı veya akıl zayıflığı sebebi ile kısıtlamaya ancak resmî sağlık kurulu raporu üzerine karar verilebilir (TMK m.409).*
3. *Akıl hastalığı veya akıl zayıflığı yüzünden kısıtlanmış olan kişi üzerindeki vesayetin kaldırılmasına; ancak kısıtlama sebebinin ortadan kalkmış olduğunun resmî sağlık kurulu raporu ile belirlenmesi halinde karar verilebilir (TMK m.474).*
4. *Hayvan alım satımında hayvanın ayıplı olduğunun bilirkişi raporu ile tespiti gerekir (Borçlar Kanunu m.199).*
5. *Kamulaştırma bedeline itiraz davalarında kamulaştırılan gayrimenkulün kıymeti bilirkişiler tarafından takdir edilir (Kamulaştırma Kanunu m.15).*
6. *Anonim ortaklıklarda ayın olan sermayelerin veya devralınacak işletmelerin değerini biçmek için kurucuların istemi üzerine mahkeme bilirkişi tayin eder (Türk Ticaret Kanunu m.293,303).*
7. *3402 sayılı Kadastro Kanunu m.13 ve 14’e göre tapuya kayıtlı olan veya olmayan taşınmaz malların zilyedi adına tespitinde bilirkişiye başvurmak gerekmektedir.*
8. *Orman Kanunu’nun m.1 uygulamasından doğan uyuşmazlıklarda bir yerin orman sayılıp sayılmayacağı hususunda Orman Bakanlığı’nın gerekçeli mütalâası mahkeme tarafından alınmak zorundadır. Bu konu ile ilgili bir Yargıtay Kararı’nda da “...taşınmazın gerçekten bir orman ya da orman toprağı olup olmadığı, mahkemece doğrudan doğruya uzman bilirkişi aracılığı ile inceleme yapılmak ve çevre arazi de birlikte gözlemlenmek suretiyle belirlenerek, hüküm kurulmalıdır.” denilmiştir.*

Birden fazla bilirkişi seçilmesi gerektiğinde; seçilecek bilirkişilerin üç kişiden fazla olmayacağı hükme bağlanmıştır. HMK m.267’ye göre; mahkeme bilirkişi olarak yalnızca

bir kişiyi görevlendirebilir. Ancak, gerekçesi açıkça gösterilmek suretiyle, tek sayıda, birden fazla kişiden oluşacak bir kurulun bilirkişi olarak görevlendirilmesi de mümkündür (Yücel, 2011: 68). Yeni CMK kanunda sayı adedine ilişkin bir sınırlama yapılmamış olmasına rağmen sayının üç-beş gibi tek sayı olarak belirlenmesinde fayda bulunmaktadır. Aksi takdirde, farklı görüşler arasında eşitlik olması gibi bir sıkıntı, gündeme gelebilir (Dönmez, 2007: 1156). Bilirkişilerin kaç kişi olacağının takdiri ve tespiti hakime ait olmakla birlikte gereksiz masraflara mahal verilmemesine dikkat etmek yükümlülüğünde olan hakim bilhassa dava konusu düşük olan davalarda birden fazla bilirkişiye başvurmamalıdır (Bulut, 2001: 5).

Mahkeme, bilirkişilerden tamamlayıcı bilgi alma, açıklama isteme ve yeni bilirkişi incelemesi yaptırma yetkisini dava hakkında hüküm verilinceye kadar her zaman kullanabilir (Öz ve Albayrak, 2010: 84).

### **1.9.2. Bilirkişinin Reddi**

Bilirkişiler de hakimler gibi redolunabilecektir. Hakimin reddini gerektiren sebepler bilirkişi hakkında da geçerli olacaktır (Dülger, 2007:668). Genellikle bilirkişinin tarafsızlığından şüphe edilecek önemli nedenler bulunması halinde<sup>5</sup> bilirkişinin reddi<sup>6</sup>, bilirkişinin tarafsızlığını sağlamaya yönelik bir kurum olarak HMK 272. maddesinde düzenlenmiştir ve ret sebepleri HMK 36. maddesinde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

1. Davada iki taraftan birine nasihat vermiş veya yol göstermiş olması.
2. Davada iki taraftan biri veya üçüncü şahıs karşısında kanunen gerekli olmadığı halde görüşünü beyan etmiş olması.
3. Davada başka bir sıfat (hakem) ile bulunmuş olması<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Bu hallerin ne olduğu yasada açıkça sayılmamıştır. Bilirkişinin ret sebepleri her somut olayda değişkenlik gösterecektir. Dolayısıyla sebeplerin tek tek yasada sayılması mümkün değildir. Bilirkişinin taraflardan biri ile kanunda sayılanlardan daha uzak derecede akraba olması, kanuni veya mahsup mirasçı olması, taraflardan birinden mali yardım alması, evinde kira ödemedi veya makul dışı bir kira ile oturması, bir tarafla alacaklı veya borçlu olması, belli bir siyasi partiyi tutarak başka bir siyasi partiyi tutanların taleplerine farklı yaklaşması, dava sırasında bir tarafın özel bir ziyafetinde bulunması, taraflardan biri ile aralarında aşırı bir dostluk bulunması vb. durumlar örnek olarak verilebilir.

<sup>6</sup> Söz konusu husus hakkında CMK m.69, CMK m.22 ve CMK m.24'de de ilgili hükümler bulunmaktadır.

<sup>7</sup> Ancak bilirkişi tanık olarak dinlenmiş ise bu durum ret nedeni sayılmaz.

4. Davanın, bilirkişinin dördüncü dereceye kadar (bu derece dahil) civar hısımlarına ait olması<sup>8</sup>.

5. Dava sırasında iki taraftan birisiyle davası veya aralarında bir düşmanlık bulunması<sup>9</sup>.

HMK'un 272. maddesi ile, bilirkişinin reddi ile ilgili sürenin ret sebebinin öğrenilmesinden itibaren en geç bir hafta içinde yapılmış olması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.

### 1.9.3. Bilirkişinin Görevinden Çekinme

Çekinme hakkı, bilirkişinin reddi müessesesinde olduğu gibi, bilirkişinin tarafsızlığını ve objektif bir biçimde rapor hazırlanmasını güvence altına alarak; bilirkişilerin objektif kalamayacağı yönündeki endişelerin giderilmesinde bir araç olarak işlev görür (Kunter vd., 2008: 649).

Bilirkişilik yapmak kural olarak zorunlu değildir. Kural olarak “resmi bilirkişiler” bilirkişilik yapmak zorundadır. Eğer HMK m.242, 247 ve 248<sup>10</sup>’deki tanıklar için öngörülen nedenler varsa; örneğin bir kimsenin bilirkişilik yapması, kendisince gerekli olan veya sanatına ait bulunan sırların açıklanması anlamını taşıyorsa, o kişi bilirkişilik yapmaktan kaçınabilir. Ancak bütün bu hallerde bilirkişinin bu hakkını kullanması, hakim onay ve kabulüne bağlı olarak bir anlam ifade eder (Deryal, 2004: 109).

Aşağıda belirtilen sebeplerin varlığı halinde taraflarca ileri sürülmezse bile hakim tarafından re’sen bilirkişi bu görevini yapmaktan imtina edebilir. Bilirkişinin HMK 34. maddesinde aşağıda belirtilen hallerde davaya bakması yasaktır. Talep edilmezse bile bizzat çekinmeye mecburdur:

1. Kendisine ait olan veyahut doğrudan doğruya veya dolayısıyla ilgili olduğu davalar.

---

<sup>8</sup> Yasak sebepler arasında kan ve sıhriyet ( evlenme sonucu oluşan yakınlık) yönünden civar hısımları arasında ayırım vardır, ancak ret sebepleri arasında kan ve sıhriyet olarak bir ayırım yapılmamıştır. Üçüncü dereceye kadar kan civar hısımlarına ait davalarda bilirkişilik memnuiyet (yasak edilme durumu) hallerindendir.

<sup>9</sup> Bilirkişinin taraflardan biri ile soyut düşünce ayrılığının bulunması örneğin taraflardan biri ile farklı veya aynı siyasi düşünceye sahip olunması hali tek başına ret nedeni sayılmamaktadır. Bilirkişinin taraflardan birinin kanuni temsilcisi (veli, vasi) ile arasında bir dava veya husumet bulunması hali kanunda düzenlenmemiştir.

<sup>10</sup> Söz konusu husus hakkında CMK m.30, CMK m.45 ve CMK m.70’de de ilgili hükümler bulunmaktadır.

2. Aralarında evlilik bağı kalksa bile eşinin davasında,
3. Kendisi ve eşinin altsoy veya üstsoyunun davasında,
4. Kendisi ile arasında evlatlık bağı bulunanların davasında,
5. Üçüncü derece de dahil olmak üzere kan veya kendisini oluşturan evlilik bağı kalksa dahi kayın hısımlığı bulunanların davasında.
6. Nişanlısının davasında.
7. İki taraftan birinin vekili, vasisi, kayyımı veya yasal danışmanı sıfatıyla hareket ettiği davalar.

## **1.10. Bilirkişinin Hakları, Yükümlülükleri ve Sorumlulukları**

### **1.10.1. Bilirkişinin Hakları**

1. ***Bilirkişilikten Çekinme Hakkı:*** Konu ile ilgili açıklamalara bir önceki başlıkta yer verilmiştir.

2. ***Taraflardan ve Diğer Uzmanlardan Bilgi Edinme Hakkı:*** Görevinin türü ve içeriği hakkında duraksamaya düşen bilirkişi, mahkemeden durumun aydınlatılmasını istemelidir. Her ne kadar bilirkişi dosyayı inceleme imkanına sahip olsa da, hukuksal kavramları anlamakta zorluk yaşayabilir. Bu nedenle bilirkişiyi görevlendiren makam, bilirkişiden yapmasını istediği görev konusunda onu açıkça bilgilendirmelidir (Mecek, Selçuk Üniversitesi, 2011: 87).

Bilirkişi, bilgi alma yetkisi kapsamında mahkemenin iznini almak kaydıyla, tarafların bilgisine başvurabilir (Mecek, Selçuk Üniversitesi, 2011: 88). Bilirkişinin, gerekli olması halinde, mağdur, şüpheli veya sanığa mahkeme başkanı, hakim veya Cumhuriyet savcısı aracılığıyla soru sorması mümkündür. Mahkeme başkanı, hakim veya Cumhuriyet savcısı, bilirkişinin bu kişilere doğrudan soru sormasına da izin verebilir (Dönmez, 2007: 1162).

3. ***Bilirkişinin Tedbir Alınmasını İsteme Hakkı:*** Bir delil bakımından gerçekleştirilen incelemelerde bilirkişi, delille bağlantılı bulunan diğer delillerin korunması ve güvenlik altına alınmasını isteyebilir. Taraf baskısı altında kalan bir bilirkişinin mahkemeden bu konuda tedbir alınmasını isteme yetkisi vardır (Dönmez, 2007: 1161-1162).

**4. Bilirkişi Ücreti:** Usul kanunlarında, bilirkişiye verdiği hizmete karşılık ücret ödeneceğı hükümlerine yer verilmiştir.

Bilirkişilik ücrete tabi bir görevdir. Bu hüküm angaryayı yasaklayan Anayasanın 18. maddesinin doğal bir sonucu olarak kabul olunur. Bilirkişiye aynı zamanda ücret verilmesi üstün bir hukuk prensibi olan “köllet nimete, nimet kölfete göredir” esası ile de desteklenebileceğı gibi, bilirkişiye ücret tayin edilmesi bilirkişinin bağımsızlığı ve tarafsızlığını sağlamak bakımından da aranılan önemli bir unsurdur (Öz ve Albayrak, 2010: 86). *HMK m.283’te; “ Bilirkişiye, sarf etmiş olduğı emek ve mesaiyle orantılı bir ücret inceleme, ulaşım, konaklama ve diğerk giderleri ödenir. Bu konuda, Adalet Bakanlığınca çıkarılacak ve her yıl güncellenecek olan tarife esas alınır”* hükmü<sup>11</sup> yer almaktadır. Bilirkişi ücreti hakim tarafından takdir edilmekte, yargılama masrafları içerisinde zikredilerek, söz konusu bilirkişilik hizmeti taraflarca talep edilmemişse yargılamada haksız çıkan tarafa yüklenmektedir.

Bilirkişi ücretinin belirlenmesinde göz önünde bulundurulması gereken unsurlar şöyle sıralanabilir (Taşıpınar, 2003: 392);

- İşin niteliğı,
- Dava türünün sıklığı, sayısı,
- Dava dosyası eki niteliğinde delillerin ve incelenecek belgelerin çokluğu,
- İşin hacmi,
- Müddeabihin (davanın) miktar veya değeri,
- Bilirkişinin sıfatı ve kariyeri,
- Konu hakkında bilirkişi temininin zor veya kolay olması,
- Bilirkişiye ödenecek ücretin onun sebepsiz zenginleşmesine neden olmayacak bir miktarda olması,
- Ücretin yapılan işin ve emeğın karşılığı olması.

Hakim bilirkişi incelemesine karar verdiğiinde bilirkişi incelemesi talep eden tarafa, bilirkişi giderlerini (ücretini) mahkeme veznesine yatırması için, bir süre verir. Taraf, verilen süre içinde bu ücreti yatırmazsa, hakim “kesin” süre mahiyetinde ikinci bir süre daha verir. Eğer taraf ücreti yine yatırmazsa, talebinden vazgeçmiş sayılır. Bu durumda talepte bulunan taraf eğer davacı ise davanın reddi gerekir. Hakim tarafından re’sen

<sup>11</sup> Benzer hüküm CMK m. 72’de de ifade edilmiştir.

başvurulan deliller için gereken giderlerin, bir haftalık süre içinde taraflardan birisi veya belirtilecek oranda her ikisi tarafından ödenmesine karar verilir. Belirlenen süre içinde bu işlemlere ait giderleri karşılayacak miktarda avans yatırılmazsa, ileride bu gideri ödemesi gereken taraftan alınmak üzere Hazinden ödenmesine hükmedilir (HMK m.325).

Bilirkişi ücretine karşı bilirkişi ve tarafların itiraz edebilecekleri kabul edilmektedir (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 61).

### 1.10.2. Bilirkişinin Yükümlülükleri

Bilirkişiliğin kötüye kullanılarak yozlaştırılmasının önlenmesi için, bilirkişilerin yükümlülük ve sorumlulukları açıkça belirlenmelidir. Bu bağlamda bilirkişilerin görevlerini yerine getirirken göz önünde tutması gereken yükümlülükleri vardır. Bilirkişiler bu yükümlülüklerle bağlıdırlar ve aksi halde sorumlulukları doğmaktadır (Tanrıver, 2002: 45-46).

- Bazı hallerde bilirkişilik görevini kabul yükümlülüğü.
- Bildirimde bulunma yükümlülüğü.
- Doğruyu (gerçeği) beyan yükümlülüğü.
- Yemin etme yükümlülüğü.
- Tarafsız davranma yükümlülüğü.
- Görevini sadakat ve özenle yerine getirme yükümlülüğü.
- Görevini bizzat yerine getirme yükümlülüğü.
- Sır saklama yükümlülüğü.
- Bazı hallerde tarafların reddetmesini beklemeden kendi kendisini reddetme yükümlülüğü.
- Bilgisine başvuru konusunda süresi içinde oy ve görüş bildirme yükümlülüğü.
- Kurul olarak görevlendirme halinde istişare ve müzakerelerde bulunma yükümlülüğü.

1. ***Bilirkişiliği Kabul Yükümlülüğü:*** Kural olarak bilirkişiler gönderilen dosyayı inceleme yapmak için kabul etme mecburiyeti bulunmamaktadır. Buna karşılık,

resmi bilirkişilikle<sup>12</sup> görevlendirilmiş olanlar ve kanunda belirtilen listelerde yer almış bulunanlar, incelemenin yapılması için bilinmesi gerekli fen ve sanatları meslek edinenler ve incelemenin yapılması için gerekli mesleği yapmaya resmen yetkili olanlar, bilirkişilik görevini kabul etmekle yükümlüdürler (Dönmez, 2007: 1158).

Bilirkişilik görevini kabul etmek zorunda olan kişilerin bundan imtina etmesi halinde CMK m.71 delaletiyle 60/1. Maddesi uyarınca 3 aya kadar disiplin hapsiyle cezalandırılabilir (Mecek, Selçuk Üniversitesi, 2011: 91). Bilirkişiler TCK anlamında memur olduklarından bilirkişilik görevlerinden kaçınmaları halinde görevi ihmal suçu nedeniyle yargılanacaklardır (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 48).

**2. Görev Yasakları:** Bilirkişilerin çekinme mecburiyeti, bir diğer yükümlülüktür. Kamu görevlileri, bağlı bulundukları kurumla ilgili davalarda bilirkişi olarak atanamazlar. Meslekleri ve sürekli uğraşları nedeniyle kanunda sayılan meslek erbapları, sıfatları veya verdikleri hizmetlerden dolayı öğrendikleri meslek sırrı kapsamında kalması gereken bilgiler hakkındaki dosyalarla ilgili olarak, bilirkişilik görevini yerine getiremezler. Ayrıca bilirkişilik konusu bilgiler Devlet sırrı niteliğinde ise, bilirkişi, sadece mahkeme hakimi veya heyeti tarafından zabıt katibi dahi olmaksızın sadece dinlenir (Dönmez, 2007: 1159).

**3. Davete Uyuma ve Yemin Etme Yükümlülüğü:** Bilirkişilik kurumunun tanıklık kurumu ile benzer muhakeme kurallarına tabi tutulmuş olmasının zorunlu sonucu olarak tanıklar için kanunda öngörülmüş bulunan üç önemli görev, bilirkişiler için de geçerlidir. Buna göre bilirkişiler tanıklar gibi; çağrıldıklarında gelmek, rapor vermek ve yemin etmekle mükelleftir. Yemin yükümlülüğü, bilirkişilik görevinin kamu görevi olduğunu teyit eder ve aynı zamanda bilirkişi üzerinde manevi bir baskı kurarak vicdanıyla hesaplaşmasını, böylece tarafsız bir rapor hazırlayıp vermesini sağlar (Mercek, 2011: 92).

---

<sup>12</sup> Remi bilirkişiler; adli tıp kurumu, yüksek sağlık şurası, kamulaştırma bilirkişileri, Başbakanlık Küçükleri Muzır Neşriyattan Koruma Kurulu, darphane, Eski Eserler ve Anıtlar Yüksek Kurulu, Polis Enstitüsü Fizik Şubesi, İstanbul Teknik Üniversitesi öğretim üyeleridir. Bunlardan adli tıp kurumu ve yüksek sağlık şurası en sık başvuru alan kurumlardır. **Adli Tıp Kurumu:** 2659 sayılı “Adli Tıp Kurumu Kanunu”na göre “adalet işlerinde bilirkişilik görevi yapmak üzere ve Adalet Bakanlığı’na bağlı olarak” kurulmuştur (m.1). Adli Tıp Kurumu mahkemeler ile hakimlikler ve savcılıklar tarafından gönderilen Adli Tıp ile ilgili konularda bilimsel ve teknik görüşlerini bildirmekle yükümlüdürler (m.2). **Yüksek Sağlık Şurası,** Adli Tıp Kurumu’nun görevlerinden artakalan tıp sanatının ifasından kaynaklanan adli uyuşmazlıklarda başvuru alan bilirkişi kuruludur.

Bilirkişiye yemin verdirilmesi ile ilgili kanunda emredici bir hüküm bulunmamakla birlikte, tarafsızlığın sağlanması amacıyla hakim tarafından bilirkişiye yemin verdirilmektedir. Yemin, bilirkişi raporunun verilmesi veya düşüncenin açıklanmasından önce veya sonra yapılabilir. Yemin bilirkişinin beyan ettiği veya edeceği oy veya görüşün tarafsız olduğuna veya olacağına dairdir. Hakim tarafından verdirilecek yemin, tanıklara yaptırılacak yemindir. Birden fazla bilirkişinin bulunması halinde ayrı olarak yemin verdirilecektir, öte yandan resmi bilirkişilerin yaptığı incelemede bu kişilere yemin verdirilmesine gerek bulunmamaktadır (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 65).

Davete uyma ve yemin etme yükümlülüğüne aykırı davranışın müeyyidesi CMK m.71'de *"Usulünce çağrıldığı halde gelmeyen veya gelip de yeminden, oy ve görüş bildirmekten çekinen bilirkişiler hakkında 60. maddenin birinci fıkrası uygulanır."* şeklinde düzenlenmiştir. 60. maddedeki düzenleme uyarınca, çağrıldığı halde gelmeyen bilirkişiler hakkında bundan kaynaklanan giderlere hükmedilebileceği gibi, yeminin veya bilirkişiliğin gerçekleştirilmesine kadar üç ayı geçmemek üzere disiplin hapsi ile ceza uygulanabilir.

**4. Rapor Verme ve Beyanda Bulunma Yükümlülüğü:** CMK m. 67/1'e göre *"İncelemeleri sona erdiğinde bilirkişi yaptığı işlemleri ve vardığı sonuçları açıklayan bir raporu, kendisinden istenen incelemeleri yaptığını ayrıca belirterek, imzalayıp ilgili mercie verir veya gönderir."* CMK m. 68 uyarınca mahkeme bilirkişinin duruşmada dinlenmesine karar verebilir. Bilirkişi dinlendikten sonra muhakemeye katılan diğer suşeler tarafından kendisine sorular sorulması mümkündür.

Bilirkişi üç ayı geçmeyen bir süre içinde inceleme yaparak sonuçlarını bildirmekle yükümlüdür. CMK m. 66'ya göre: *"Bilirkişi incelemesi yaptırılmasına ilişkin kararda, cevaplandırılması uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren sorularla inceleme konusu ve görevin yerine getirileceği süre belirtilir. Bu süre, işin niteliğine göre üç ayı geçemez. Özel sebepler zorunlu kıldığında bu süre, bilirkişinin istemi üzerine, kendisini atayan merciin gerekçeli kararıyla en çok üç ay daha uzatılabilir. Belirlenen süre içinde raporunu vermeyen bilirkişi hemen değiştirilebilir. Bu durumda bilirkişi, o ana kadar yaptığı işlemleri açıklayan bir rapor sunar ve görevi sebebiyle kendisine teslim edilmiş olan eşya ve belgeleri hemen geri verir. Bu bilirkişi, 64. maddede öngörülen listelerden çıkarılabileceği gibi; gecikme dolayısıyla uğranılmış zararları ödemesine de karar verilebilir"*.

Usulüne göre çağrıldığı halde gelmeyen veya gelip de yeminden, oy ve görüş bildirmekten çekinen bilirkişi hakkında CMK m. 60 çerçevesinde bundan doğan giderlere hükmedilmekle beraber, yeminin veya bilirkişiliğin gerçekleştirilmesi için dava hakkında hüküm verilinceye kadar ve her halde üç ayı geçmemek üzere disiplin hapsi verilebilir.

Uygulamada ise, bilirkişi raporunun hazırlanması için genellikle 30 günlük süre verilmektedir. Hakim tarafından re'sen belirlenen ve yasa ile belirlenen üç aylık süreyi geçmeyecek şekilde tespit edilen süre içerisinde bilirkişi veya bilirkişi kurulu tarafından raporun hazırlanmaması halinde hakim tarafından ek süre verilebilecektir. Belirtilen süre içerisinde rapor tanzim edilmez ise, mevzuatta öngörülen yaptırımlar uygulanacaktır. Adalet Bakanlığı tarafından getirilen yaptırımlardan biri bilirkişilerin oluşturulan listelerden silinmesidir (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 65).

5. **Görevi Bizzat Yerine Getirme Yükümlülüğü:** Bilirkişilik bir kamu görevi olduğundan bu görevin ifası başka bir kişiye bırakılamaz. Dolayısıyla, bu görevin yerine getirilmesi, diğer kamu görevlerinin yerine getirilmesinde olduğu gibi, kamu hukuku ilke ve kurallarına tabidir. Kamu hukuku alanında bu konuda işlerlik kazanmış olan temel ilke ise bir kamu görevinin ilgilisi tarafından bizzat yerine getirilmesidir (Mecek, Selçuk Üniversitesi, 2011: 96).

6. **Görevini Tarafsız Şekilde Yapma Yükümlülüğü:** Bilirkişiler görüş ve düşüncelerini açıklarken yansız olmak zorundadırlar. Bu nedenle kimliği saptanırken taraflarla dost ve düşmanlıklarının bulunup bulunmadığı, akrabalık durumları v.s. araştırılmalı ve CMK m. 64/5 uyarınca görevini adalete bağlı kalarak, bilim ve fenne uygun olarak, tarafsızlıkla yerine getireceklerine dair yemin ettirilmedirler (Mecek, Selçuk Üniversitesi, 2011: 96).

### 1.10.3. Bilirkişinin Sorumlulukları

Bilirkişinin, kendisine yapılan davete icabet etmek, gerekli görülürse yemin vermek, çalışmasını yürütürken tarafsız ve dürüst davranmak, gerçeğe uygun rapor hazırlamak ve hazırladığı raporu zamanında teslim etmek gibi yükümlülükleri vardır. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesinin sonuçları, hukuk düzeninde yarattığı etkilere göre, müeyyidelendirilmek üzere kanuni birtakım hükümlere bağlanmıştır (Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 88).

Bilirkişinin sorumluluğu genel olarak; bilirkişinin hukuki sorumluluğu, disiplinler sorumluluğu ve cezai sorumluluğu olmak üzere üç başlık altında incelenebilir (Çiçekli, 2008:506).

1. **Hukuki Sorumluluğu:** Bilirkişilerin hukuki sorumluluğu, “bilirkişinin, raporun hazırlanmasından önceki evrede rapora hazırlık bağlamında gerçekleştirmiş olduğu tasarruflardan kaynaklanan zararlardan doğan hukuki sorumluluk” ve “bilirkişinin gerçeğe aykırı rapor vermiş olmasından kaynaklanan zararlardan doğan hukuki sorumluluk” olarak iki açıdan incelenmesi gerekir (Tanrıver, 2005: 144).

Bilirkişilerin hukuki sorumluluklarının saptanmasında ikili bir ayrım gözetildiğinde; bilirkişinin görevini yaparken kullandığı kamusal yetkiler nedeniyle ortaya çıkan zararlarda idari bir ilişki bulunmaktadır, diğer hallerde gerçeğe aykırı rapor düzenlenmesinden sonra ise idari ilişki sona erdiğinden haksız fiil sorumluluğu bulunmaktadır (Mecek, Selçuk Üniversitesi, 2011: 99). Rapor tanziminden önce, rapora hazırlık bağlamında gerçekleştirmiş olduğu tasarruflardan kaynaklanan zararlardan doğan hukuki sorumluluğun idareye yani kendisini görevlendiren adli makama ait oluşu, rapor tanziminden sonra, gerçeğe aykırı rapordan kaynaklanan zararlardan doğan hukuki sorumluluğun bilirkişiye ait olduğu savunulur.

Bilirkişilerin, gerçeğe aykırı rapor düzenlemeleri halinde BK 49. maddesine göre haksız fiil sorumluluğu bulunmaktadır. Bilirkişi sadece kasten gerçeğe aykırı rapor düzenlemesi halinde sorumludur. İhmal suretiyle hatalı rapor düzenlemesi durumunda haksız fiil sorumluluğu yoktur. Ancak ağır hatalarla sınırlı bir sorumluluk kabul edilmelidir (Mecek, Selçuk Üniversitesi, 2011: 99). Bilirkişinin BK m.49’de yer alan haksız fiil unsurları da dikkate alınarak gerçeğe aykırı rapor düzenlediklerinde vermiş oldukları zarardan sorumlu olmaları için aşağıdaki şartların mevcut olması gerekmektedir (Tanrıver, 2005: 149):

- Bilirkişi, gerçeğe aykırı rapor düzenlemiş bulunmalıdır.
- Gerçeğe aykırı rapor düzenlenmesi, bilirkişinin kastının ya da ihmalinin (özellikle ağır ihmalinin) ürünü olmalıdır.
- Bilirkişinin, kusurlu olarak gerçeğe aykırı rapor düzenleyip vermiş bulunmasından bir zarar doğmuş bulunmalıdır.

• Kusurlu olarak gerçeğe aykırı rapor düzenlenip verilmesiyle meydana gelen zarar arasında uygun bir illiyet bağı bulunmalıdır<sup>13</sup>.

2. **Disiplin Sorumluluğu:** Bilirkişilerle ilgili olarak disiplinler yaptırım öngören hükümler, hukuk yargısı bağlamında Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda, ceza yargısı bağlamında da Ceza Muhakemeleri Kanunu'nda yer almaktadır (Tanrıver, 2005: 150).

Davete uyma ve yemin etme yükümlülüğüne aykırı davranışın müeyyidesi CMK m.71'de *“Usulünce çağrıldığı halde gelmeyen veya gelip de yeminden, oy ve görüş bildirmekten çekinen bilirkişiler hakkında 60. maddenin birinci fıkrası uygulanır.”* şeklinde düzenlenmiştir. 60. maddedeki düzenleme uyarınca, çağrıldığı halde gelmeyen bilirkişiler hakkında bundan kaynaklanan giderlere hükmedilebileceği gibi, yeminin veya bilirkişiliğin gerçekleştirilmesine kadar üç ayı geçmemek üzere disiplin hapsi ile ceza uygulanabilir.

3. **Cezai Sorumluluğu:** Bilirkişiler, rüşvet, irtikap, görevi kötüye kullanma suçlarının faili olabilirler (Dönmez, 2007; Tanrıver, 2009; Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009). Bilirkişilerin cezai sorumluluğu konusunda, CMK ve TCK hükümleri bağlamında sorumlulukları doğmaktadır (Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 91). Bütün ceza kanunlarında kamu görevlilerinin yetkilerini kötüye kullanmaları dolayısıyla işledikleri fiiller cezalandırılmaktadır (Mecek, Selçuk Üniversitesi, 2011: 105).

Bilirkişilikle ilgili olarak Türk Ceza Kanunu'nda öngörülmüş bulunan aşağıda bazı özel suçlar tanımlanmıştır:

**Göreve İlişkin Sırrın Açıklanması Suçu:** Bilirkişi üstlendiği bilirkişilik görevi sırasında, görevi nedeniyle kendisine verilen veya aynı nedenle bilgi edindiği ve gizli kalması gereken belgeleri, kararları ve emirleri ve diğer tebligatı açıklar veya yayınlar veya ne suretle olursa olsun başkalarının bilgi edinmesini kolaylaştırırsa, bu hareketi nedeniyle “Göreve İlişkin Sırrın Açıklanması Suçu” oluşur (Dönmez, 2007; Tanrıver, 2009; Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009).

---

<sup>13</sup> Sorumluluk için bilirkişi raporu ile zarar arasında uygun illiyet bağı bulunmalıdır. Gerçeğe aykırı rapor davada hükme dayanak teşkil etmemiş veya bu rapor olmasaydı bile dava aynı şekilde sonuçlanacak idiyse illiyet bağı yok demektir (Mecek, Selçuk Üniversitesi, 2011: 99).

**Gerçeğe Aykırı Bilirkişilik ve Tercümanlık Suçu (TCK m.276):** Gerçeğe aykırı mütalaa; gerçeğin tümüyle gizlenip açıklanmaması, gerçeğin kısmen açıklanması ya da değiştirilerek açıklanması şeklinde gerçekleşebilir. Suçun oluşması için bilirkişi mütalaasının hükme etkili olması ya da fiil nedeniyle zararlı bir neticenin meydana gelmesi gerekli değildir. Failin gerçek kişi olması zorunludur. Bilirkişiliğin tüzel kişiler tarafından yerine getirilmesi durumunda, bu tüzel kişilik adına fiilen bilirkişiliği yerine getiren gerçek kişiler fail olabilir. Bir masumu kurtarmak için gerçeğe aykırı bilirkişilik yapılsa bile suç oluşur. Heyetteki bilirkişilerden sadece birisinin gerçeğe aykırı görüş bildirmesi de bu suçun oluşması için yeterli olup, hepsinin veya çoğunluğunun gerçeğe aykırı beyanda bulunması gerekli değildir. Kim gerçeğe aykırı görüş bildirmişse suçun faili odur.

Kabul ettiği görevi dürüstlük ve tarafsız olarak yapmak zorunluluğunda olan bilirkişi; bunun aksine hareket edip “gerçeğe aykırı” mütalaa bulursa TCK m.276’ya göre suç işlemiş sayılır ve bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

Bilirkişinin, TCK m.252’de düzenlenmiş olan, taraflardan rüşvet alarak gerçek dışı rapor vermesi veya görüş beyan etmesi durumunda, bu eylemi dolayısıyla hem ilgili maddenin 1. ve 2. fıkrasına göre (1.fıkra düzenlenen dört yıldan on iki yıla kadar hapis cezası, 2.fıkraya göre eğer rüşveti alanın hakem, bilirkişi, noter veya yeminli mali müşavir olması halinde verilecek ceza üçte birden yarısına kadar artırılır.) hem de m.276’daki “gerçeğe aykırı rapor verme” suçuna göre sorumluluğu doğar.

**Görevi Kötüye Kullanma Suçu:** TCK m. 257 uyarınca; “*Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmaktan ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İrtikap suçunu oluşturmadığı takdirde, görevinin gereklerine uygun davranması için veya bu nedenle kişilerden kendisine veya bir başkasına çıkar sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır*”.

### 1.11. Bilirkişi Raporu

Bilirkişi, incelemelerini bitirip çalışmasını sonulandırınca mütalaasını yazılı olarak bildirdiğinde; bu yazılı mütalaaya bilirkişi raporu denir (Dülger, 2007:671). Bazı olaylarda bilirkişiler tarafından sözlü olarak da görüş sunulabilmekle beraber uygulamada bilirkişiler tarafından oluşturulan oy ve görüşler genellikle yazılı rapor şeklinde mahkemeye sunulmaktadır (ınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 66). Bilirkişi, raporuyla adli klavuzluk yapmakta, davanın doğru ve çabuk sonuçlanmasını sağlamaktadır (Polat, 2012: 279).

Türk yargı sisteminde bilirkişi görüşü genellikle yazılı olarak (bilirkişi raporu) alınarak dosyaya konulmaktadır. Diğer bazı sistemlerde, bilirkişiden bir tanık gibi ve sözlü olarak yararlanılmaktadır. Söz konusu sistemlerde, ilgili taraflar bilirkişiye belli konularda sorular sorabilmekte; bilirkişiden de bunlara yanıtlar vermesi beklenmektedir (Tankut ve Ersoy, 2014: 879).

Bilirkişilerin hazırlayacakları ve mahkemeye sunacakları raporlar birtakım usul ve esaslara bağlanmışır. HMK m. 279/II<sup>14</sup>'ye göre; raporun, tarafların ad ve soyadlarını, bilirkişinin çözümü ile görevlendirildiği hususları, inceleme konusu yapılan maddi vakıaları, gerekçeyi, sonucu ve bilirkişilerin imzalarını taşıması gerekir. Görüş ayrılığı varsa bunun sebebi belirtilmelidir. Azınlıkta kalan bilirkişinin oy ve görüşü ayrı bir rapor halinde de mahkemeye sunulabilir.

Adli bilirkişilik raporlarının iki bölümlü olarak hazırlanması avukatlara klavuzluk edebilmesi için önemlidir. Bunlardan ilk bölümü tarafsız delil tespiti, ikinci bölümü de adli bilirkişilik raporu oluşturmalıdır. Adli raporda yazılan sonuç mutlaka objektif, ölçülebilir ve bilimsel değerlere standartlara dayanmalıdır (Polat, 2012: 274).

Raporda mahkemenin dosya numarası, yapılan araştırmaların neler olduğu, araştırma sonunda elde edilen bilgilerin listesi, mevcut bilgi ve belgelerin ne şekilde değerlendirildiği hususları gösterilmelidir. Raporun birden fazla soruna yanıt verme durumu varsa; rapor ayrı ayrı başlıklara ve paragraflara bölünmelidir. Bölümler arasında fikir birliği bulunmalı, yazım kurallarına uyulmalı, yanlış anlamalara neden olabilecek

---

<sup>14</sup> Benzer hüküm CMK m.67'de de ifade edilmiştir.

noktalama işaretlerinden, sözcüklerden kaçınılmalı ve sorulan tüm sorulara yanıt verilmelidir. Oluşturulan raporun her sayfası bilirkişi veya bilirkişilerce imzalanmalıdır (Bakıcı, 2000: 12).

HMK m.279 ve CMK m.67’de yer alan hükümlere göre, bilirkişi raporu mutlaka gerekçeli olmak durumundadır. Gerekçesiz bilirkişi raporu hüküm için esas teşkil edemez (Bulut, 2001: 6). Bilirkişi, teknik olarak tespiti ve çözümü mümkün olmayan hususları da gerekçesi ile belirtmelidir. Raporun gerekçelendirilmesinde bilirkişinin uzmanlık alanı ile ilgili teknik bir dil ve terminoloji kullanması doğaldır. Ancak raporda kullanılan bu dil, raporun anlaşılabilirliğine ve denetlenebilirliğine engel olmamalıdır (Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 76-77).

Bilirkişi heyeti tarafından rapor hazırlandığında, rapor ayrı ayrı hazırlanamaz ve mahkemeye sunulamaz. Çoğunluk görüşünden farklı bir şekilde düşünen bilirkişi ortak rapora muhalefet şerhi düşebilir. Raporu imzalamakta direnen veya muhalif kaldığı halde gerekçelerini belirtmeyen bilirkişi, görevini ifadan kaçınmış sayılır (Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 74).

Hakim, bilirkişi raporunda eksik veya çelişkili gördüğü hususlar nedeniyle bilirkişilerden soru sormak suretiyle yeni ve ek bir rapor isteyebilir ki bu rapora ek rapor denilir (Pehlivan ve Aşkargenç, 2008:91). Ek raporun yazılı olması zorunlu değildir. HMK m.279/III<sup>15</sup>’e göre hakim, tamamlayıcı açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişileri mahkemeye davet edebilir ve dinleyebilir. Aynı maddenin son fıkrasına göre bilirkişilerin duruşmada sözlü olarak yapacakları açıklamalar, özet olarak tutanağa kaydedilir ve tutanak bilirkişi ya da bilirkişiler tarafından da imzalanır. Hakim, ilk raporda eksik veya belirsiz noktaların olduğunu görüp (bu, tarafların talebi ile de olabilir) bilirkişiye yeni sorular yöneltip; ondan ek rapor istediğinde; bilirkişiler asıl raporlarındaki görüşlerinde ısrar ederlerse, yeniden bilirkişi raporuna başvurulmasının koşulları oluşur (Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 79-81). Hakim bilirkişinin raporunu yetersiz bulduğu ve yeteri kadar tatmin edici bulmaz ise ek rapor istemek yerine aynı bilirkişiden yeni rapor veya yeniden seçeceği bilirkişiden konu ile ilgili inceleme talebinde bulunabilir (Pehlivan ve Aşkargenç, 2008: 92).

---

<sup>15</sup> Benzer hüküm CMK m.68’de de ifade edilmiştir.

Bir davada teamül gereği en fazla üç defa bilirkişi incelemesi yaptırılabilir. Kanunda bu yönde bir sınırlama bulunmamaktadır. Daha önce yaptırılmış olan birinci ve ikinci bilirkişi incelemelerinin raporları arasında maddi olaylarda ve değerlendirmelerde farklılık varsa üçüncü kez bilirkişi incelemesine gidilir. Raporlar arasında bir ihtilaf yoksa üçüncü kez bilirkişi incelemesi yaptırılmasına gerek yoktur. Mahkeme veya hakim tarafından üçüncü bilirkişiye başvurma lüzumu hissedilirse, üçüncü bilirkişiye soru yöneltirken birinci ve ikinci bilirkişi raporları arasındaki görüş farklılıklarını giderici bir rapor hazırlanması istenir (Öz ve Albayrak, 2010: 84).

*Bilirkişi raporunu, varsa kendisine incelenmek üzere teslim edilen şeylerle birlikte bir dizi pusulasına bağlı olarak mahkemeye verir, verildiği tarih rapora yazılır ve duruşma gününden önce birer örneği taraflara tebliğ edilir (HMK m.280).* Böylece ilgililer rapor hakkında önceden bilgilendirilmiş olup itiraz haklarını kullanmalarına olanak verilmiş olur.

Bilirkişi raporunun ilgililere tebliğinden itibaren bir haftalık süre içerisinde ilgililer rapora itiraz edebilirler. Tarafların yapacağı bu itiraz “yazılı” olmak durumundadır. Tarafların itirazlarının sözlü olarak duruşma esnasında beyan edilip tutanağa geçirilmesi de; yazılı itiraz beyanı olarak kabul edilmelidir. Tarafların bilirkişi raporuna itiraz beyanlarının açık olması (yani tarafların sözlerinden bilirkişi raporuna itiraz ettiklerinin anlaşılabilmesi) ve itiraz sebeplerinin gösterilmesi gerekmekte olup; aksi halde taraf bilirkişi raporuna itiraz etmemiş sayılır (Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 85). Her ne kadar bilirkişi raporuna itiraz süresi olarak kanunda bir haftalık süre belirlenmiş ise de uygulamada taraflarca yargılama sonuna kadar hakime başvurularak bilirkişi raporu tartışma konusu yapılabilmektedir. Mahkemenin de süre ile bağlı kalınmaksızın bilirkişi veya heyetten tamamlayıcı bilgi alma, açıklama isteme dolayısıyla yeni bilirkişi incelemesi yaptırma yetkisi vardır. Bilirkişi raporuna itiraz üzerine ikinci, rapor çelişkileri nedeniyle üçüncü, üst mahkemenin bozması nedeniyle dördüncü bazen de beşinci kez aynı husus nedeniyle bilirkişi raporu istenilebilmektedir (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 68).

Bilirkişi raporu düzenlemesi sırasında uyulması önerilen başlıca ilkeler şunlardır (Tankut ve Ersoy, 2014: 882-883).

1. Bilirkişi raporu, kendi uzmanlık alanıyla sınırlı olmalıdır.
2. Bilirkişi raporu, mesleğin gerçek uygulamalarını yansıtmalıdır.

3. Bilirkişi raporu, kendi alanında bilgi ile basit ve kesin yorum içermelidir.
4. Bilirkişi raporu, açık-seçik ve olabildiğince kısa olmalıdır.
5. Bilirkişi raporu, bir düşünce sistematığı izlemelidir.
6. Bilirkişi, her şeyi bilmek zorunda değildir, eksik bir bilirkişi raporu, yanlış ve yanıltıcı bir bilirkişi raporundan iyidir.
7. Bilirkişi raporunda yargıların kesinlik derecesi belirtilmelidir. Varsa belirsizlik kaynağı açıkça anlatılmalı, o konuda ulaşılan yargının kesinlik derecesi belirtilmeli ve konunun kesin değerlendirmesi yargıca bırakılmalıdır.

#### **1.11.1. Bilirkişi Raporunun Bağlayıcılığı**

Hakim, akla ve mantığa, bilirkişi raporunun hazırlanmış bulunduğu bilimsel alanın evrensel kabul gören standartlarına aykırı olmamak kaydıyla bilirkişi raporuyla bağlı değildir (Dülger, 2007:664). Delil olarak kendisine sunulmuş olan her şeyi serbestçe değerlendirebileceğinden, bilirkişi raporları takdiri delillerden sayılmaktadır. Buna karşın bilimsel olarak gerçek olma ihtimali yüksek olan DNA testi gibi bilirkişi raporları hakimleri bağlar (Mecek, Selçuk Üniversitesi, 2011: 83). Başka bir ifadeyle, doğruluklarını tamamen hukuk dışı ve teknik konular olmaları nedeniyle hakimın değerlendirme yapamayacağı bilirkişi incelemesi sonuçlarını kabul etmesi gerekmektedir (Dülger, 2007:664).

*HUMK m.286'ya göre; “bilirkişinin oy ve görüşü hakimi takyit etmez” hükmü ve aynı anlamı taşıyan HMK m.282'deki; “hakim bilirkişinin oy ve görüşünü diğer delillerle birlikte serbestçe değerlendirir” hükmü değişik şekillerde yorumlanarak bilirkişi raporlarının bağlayıcılığı hususunda çeşitli görüşler ortaya çıkmıştır. Söz konusu kanun hükmü, yetersiz bilirkişi raporları ile karşılaşıldığında, ek veya yeni bilirkişi incelemeleri yaptırılması gerektiği şeklinde yorumlandığı gibi, yeniden inceleme yapmaya gerek kalmaksızın hakimde yeterince kanaat oluştuğunda farklı yönde kararlar alınabileceği şeklinde de yorumlanmıştır.*

#### **1.11.1.1. Bağlayıcılık Konusunda Doktrinin Tutumu**

Bilirkişinin hazırladığı raporun bağlayıcılığı hususunda doktrinde iki farklı görüş bulunmaktadır.

##### **1.11.1.1.1. Hükmün Bilirkişi Raporuna Uygun Olarak Kurulması Gerektiğini Savunan Görüş**

Hakimin eksik bilgisinin olduğu bir alanda görüşüne başvurduğu kişi veya kişilerin raporunu bir kenara itip, raporu dikkate almadan kendi deneyim ve değerlendirmelerine göre hüküm kurmaması gerekmektedir. Raporun yetersiz olması durumunda hakimin yapabileceği iki yolun olduğu, hakimin ya aynı kişilerden ek bilgi ve açıklamalar talep edebileceği veya yeni bilirkişiler görevlendirerek işi onlara havale etmesi gerektiği savunulmaktadır (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 135).

##### **1.11.1.1.2. Hükmün Bilirkişi Raporuna Aykırı Olarak Kurulabileceğini Savunan Görüş**

Doktrinde kabul gören bir başka görüş, hakimin bilirkişi raporunu serbestçe takdir edeceği, raporu yeter derecede kanaat verici bulmaz ise ek rapor isteyebileceği (m.281-282) ve yeni bir bilirkişi incelemesi yaptırabileceği (m.281), ancak tüm bunlara rağmen raporda varılan sonucun yanlış olduğunu takdir edebiliyor ise yeniden inceleme yaptırmaksızın raporun aksine hüküm verebileceği yönündedir (Bulut, 2001: 7). Ancak hakim bilirkişi raporunun aksi yönde karar verirken, bilirkişi raporundaki sonucun neden dolayı yanlış olduğunu (kabul edilemeyeceğini) hükümde gerekçesi ile birlikte inceleyip belirtmelidir (Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008: 84).

Raporda herkesin bildiği evrensel tecrübe kurallarına aykırılık bulunması, mantık kurallarına aykırılık bulunması ve raporda gerekçe gösterilmemiş olması ile gerekçe ile sonuç arasında çelişki bulunması hallerinde bilirkişi raporunun kabul edilmeyeceği kabul edilmektedir (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 69).

Hakim, sunulan raporu serbestçe değerlendirir, şayet raporu yeter derecede kanaat verici bulmaz ise, bilirkişiden ek rapor isteyebilir veya yeni bir bilirkişi incelemesi

yaptırabilir. Fakat hakim bilirkişi raporunda yazılı olan özel ve teknik açıklamalardan, raporda varılan sonucun yanlış olduğunu, dolayısıyla rapordaki sonuç dikkate alınarak hüküm kurulacak ise kurulacak olan hükmün hukuki olmayacağını takdir edebilecek derecede bilgi edindiği kanısına varabiliyorsa, yeni bir bilirkişi incelemesi yaptırmadan bilirkişi raporunun aksine de hüküm verebilmelidir (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2011: 137).

Heyet halinde ve oy çokluğu ile hazırlanmış olan raporlardan hakim gerekli olan özel ve teknik bilgiyi daha iyi öğrenerek, azınlıkta kalan bilirkişinin vermiş olduğu görüşün özel ve teknik bilgi bakımından daha iyi kanaat verici olduğunu düşünerek azınlıkta kalan bilirkişinin görüşüne uygun kararlar da verebilir (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2011: 137).

#### **1.11.1.2. Bağlayıcılık Konusunda Danıştay'ın Tutumu**

Danıştay'ın bilirkişi raporunun bağlayıcılığı hakkındaki görüşünün, yukarıda belirtilen ve doktrinde savunulan ikinci görüşe daha yakın olduğu söylenebilir. Hakimin bilirkişi raporunu serbestçe takdir ederek bu raporun aksine karar verebilmesinin mümkün olduğu, bilirkişi raporunun sonucunun davayı sona erdirecek nitelikte bir karar olmadığı, uyuşmazlığı çözen kararı verme görev ve yetkisinin sadece hakime ait olduğu, bu itibarla bilirkişi raporunun takdiri deliller arasında sayılması nedeniyle, raporu hakimin serbestçe takdir edip değerlendireceği ve hükme esas alıp almayacağına karar vereceği, dolayısıyla sunulan bilirkişi raporuna aykırı karar verilmesi halinde, rapordan uyuşmazlığın çözümü için başlangıçta eksik olan özel ve teknik bilginin sağlanması halinde, yeni bir bilirkişi incelemesine gerek olmadan, raporun aksine karar verilebileceği, aksi takdirde yapılacak uygulamanın hakimin bağımsızlığı ilkesine ters düşeceği savunulmaktadır(Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 143).

Bilirkişi raporunda hakimde eksik olan özel ve teknik bilgi giderilmiş ise, hakim gerekçelerini kararda açıklamak kaydıyla bilirkişi raporunun aksine hüküm kurabileceği gibi, azınlıkta kalan bilirkişi görüşüne uygun da hüküm kurabilir, hatta yine gerekçelerini kararda açıklamak suretiyle kendisinde eksik olan özel ve teknik bilginin giderilmesi sonrasında bilirkişi raporunun aksine değil fakat bilirkişi raporundaki sonuçtan tamamen

farklı, bir üçüncü türde (örneğin kısmen kabul kısmen ret veya işlem iptal tazminat ret gibi) karar dahi verebilir (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 146).

#### **1.11.1.3. Bağlayıcılık Konusunda Yargıtay'ın Tutumu**

Yargıtay ise, hakimın bilirkişi raporu ile bağlı olmadığını düzenleyen HMK 282. maddesi hükmünü, hakimın bilirkişi raporunu yeterli görmezse, yeniden bilirkişi incelemesi yaptırması (m.281) gerektiği şeklinde yorumlamaktadır. Bu uygulamanın doğal sonucu olarak yeniden yaptırılan inceleme sonucunda tanzim edilecek olan ikinci rapor da yetersiz görülecek olursa üçüncü kez bilirkişi incelemesine gidilmesi zorunludur. Hakimın hüküm kurmasında yeterli olacak bilirkişi raporu verilinceye kadar dördüncü, beşinci ve daha fazla bilirkişi incelemesi yaptırması ve nihayet yeterli bulunduğu rapora göre hüküm kurması Yargıtay'a göre bir zorunluluktur (Bulut, 2001: 7).

Yargıtay'ın görüşü ise doktrinde savunulan ve hakimın hükmünü bilirkişi raporuna uygun olarak kurması gerektiği, şayet rapor yetersizse ek rapor alması veya yeni bir bilirkişi incelemesi yaptırması gerektiği şeklinde özetlenebilecek olan ve yukarıda ilk olarak yer verilen görüşe daha yakındır. Dolayısıyla Yargıtay'a göre "bilirkişi raporu hakimı bağlamaz" ilkesinin anlamı; sunulan bilirkişi raporu çelişkili ise veya hüküm kurmaya yetersiz ise yargıcın bu raporla bağlı olmadığını, dolayısıyla hükmünü yetersiz rapora göre kurmak yerine, yeni bir bilirkişi incelemesi yaptırtabileceğini, bunun yanında yargıcın yetersiz olan bilirkişi raporuna göre hüküm kuramayacağını ifade etmektedir (Özdemir, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2008: 147).

#### **1.11.2. Bilirkişi Raporunun Başka Davalara Etkisi**

Tarafları ve konusu aynı olan davalarda bilirkişi raporunun diğer davalar için de geçerli olması kaçınılmazdır. Hatta ilk davada kullanılan bilirkişi raporu nedeniyle hüküm tesis edilmiş ve tesis edilen hüküm kesinleşmişse, yeni davada da bilirkişi raporu bağlayıcı bir ispat aracı olarak kullanılması gerekir (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 70).

Bir davanın konusu aynı, ancak tarafları farklı olan bir uyuşmazlık nedeniyle hazırlanan bilirkişi raporunun ikinci dava açısından bağlayıcı bir etkisi yoktur. Ancak hakim ilk davada sunulan bilirkişi raporunu yeterli ve kanaat verici nitelikte bulur ve

ikinci davaya uygulanabilir nitelikte görür ise bu davada da yararlanabilir. Ancak ilgililer tarafından yeni bir bilirkişi raporunun hazırlanması gerektiği görüşüyle itiraz edilirse hakim tarafından yeni bir bilirkişi raporunun hazırlanması gerekecektir (Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009: 71).

### **1.12. Bilirkişilik Kurumu İle İlgili Karşılaşılan Sorunlar**

Hukuki uyuşmazlıkların çözümünde özel veya teknik bilgisi ile hakime yardımcı olan bilirkişi, yargı sistemi içerisinde büyük bir öneme sahiptir. Ancak, bilirkişilik kurumu yaşanan bir takım sıkıntılarıyla yargının en önemli sorunlarından biri olmuştur.

Uzmanlaşmanın artmasıyla yargıda bilirkişilik müessesesinin önemi gittikçe artmaktadır. Ancak müessesede bir takım sıkıntılar yaşanmakta, önemli bir kurum olan bu müessese amacından uzaklaşarak kendisinden beklenen fayda azalmaktadır.

Dünya Bankasının desteğiyle söz konusu konu, konunun uzmanı yabancı akademisyenlerin de katılımı ile bir çalıştay çerçevesinde incelenmesine karar verilmiştir ve 1 Kasım 2010 tarihinde çalıştay düzenlenmiştir. Bu amaçla Dünya Bankası tarafından Fransa, Almanya, İtalya ve ABD'deki bilirkişilik uygulamalarını inceleyen ve ülkemiz uygulamasını göz önünde bulundurarak çeşitli çıkarımlarda bulunan bir rapor hazırlanmıştır. Ayrıca yine konuyla ilgili Adalet Bakanlığı'nın İç Denetim Birimi Başkanlığı'na 2010 yılı iç denetim programına istinaden araştırma- inceleme gerçekleştirilmiş buna ilişkin bilirkişilik müessesesiyle ilgili sorunların yer aldığı bir rapor daha hazırlanmıştır (ABGM, 2010). Konuyla ilgili olarak resmi kurumların yaptığı araştırma raporlarından başka yazılmış tezler, makaleler de mevcuttur.

Bilirkişilik müessesesindeki sorunlar günümüzde değil eskiden beri mevcuttur. Bu sebeple literatürde konuyla ilgili olarak ifade edilenler birbirinin tekrarı olmuştur. Yıllar geçtikçe sorunlar özü itibariyle aynı kalmakla beraber, bazen şekil ve format değiştirdiği gözlenmiştir. Söz konusu literatür incelendiğinde (Akyol, 1991, Arslan, 2000, Aşçıoğlu, 2000, Salkaya, 2000, Törüner, 2000, Bulut, 2001, Deryal, 2004, İnan, 2005, Soydan, Marmara Üniversitesi, 2008, Çınar, Gazi Üniversitesi, 2009, Tanrıver, 2009, ABGM, 2010, Yücel, 2011) bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

### **1. *Bilirkişiden Kaynaklanan Sorunlar:***

- Alanında gerçekten yetkin (ehliyetli, uzman) olmayan kişilerin bilirkişi olarak görevlendirilmesi en önemli sorunlardan biridir.
- Ayrıca ya bilirkişilerin toplum içerisinde çeşitli meslek gruplarıyla iç içe olmaları sebebiyle ya da sürekli aynı kişilerin bilirkişi olarak atanması sebebiyle bilirkişiler tarafsız davranmamaktadır. Tarafsızlığı sağlamaya yönelik vicdani baskı yaratan yemin kurumunun ciddiyete alınmadığı, çoğu kez bilirkişiye usulüne uygun yemin verdirilmediği bilinmektedir.
- Bilirkişilerin, gerçeği saklayan veya çarpıtan raporlar düzenleyerek adaleti yanılttıkları, ayrıca konunun kendi uzmanlık alanı dışında olduğu kanaatinde olan bilirkişilerin durumu yetkili makama bildirmedikleri gibi uygulamalarla dürüst davranma ilkesini ihlal ettikleri bilinmektedir.
- Bilirkişilerin alanında uzman ve ehil olmadıkları, bazen konuya yakın olmaları sebebiyle kabul ettikleri dosyalar için rapor hazırlamakta zorlandıkları ve raporu kısmen ya da tamamen alt bilirkişilere tanzim ettirdikleri bilinmektedir.
- Alanında uzman ve ehil olmayan bilirkişilerin görevlendirilmesinden ya da hakim tarafından bilirkişiye gönderilecek dosya etraflıca incelenmeden, sorunlar ve yardım istenen konular açık ve net bir şekilde ortaya konulmadığından veyahut uyuşmazlıkla ilgili bilgi ve belgelerin gönderilmemesinden veya eksik gönderilmesinden dolayı bilirkişiler kendilerine gelen uyuşmazlığı tam olarak anlayamamakta ve görevlerini çeşitli şekillerde suiistimal edebilmektedirler. Bu durumda ortaya çıkacak sorun, bilirkişiler görev alanını ve sınırlarını tam olarak kavrayamadığı için, ya hakime hiç yardımcı olamamakta ya da hakimin yerine geçerek hükmü veren kişi olmaktadır.
- Bilirkişiler dava dosyası kendilerine gönderildiğinde, durumu dava taraflarına bildirmekte, dosyada eksik bilgi ve belgelerin tamamlanması veya bazı hususların açıklığa kavuşturulması için yasal olmazsa da taraflar ile ciddi ilişkiler içerisine girmektedir. Hatta mahkeme tarafından belirlenen ücretten ayrı ve farklı ücretler de taraflar tarafından bilirkişiye önerilebilmektedir.
- Bilirkişi tarafından hazırlanan rapor bilgi birikimi, yeterli araştırma ve incelemenin harmanlanması sonucu ortaya çıkmamakta, gerekli araştırma ve incelemeler çoğu kez yapılmamaktadır. Dolayısıyla hazırlanan raporlar hem içerik hem şekilsel olarak özensiz ve dikkatsiz hazırlanmaktadır. Bu sebeple, raporun anlaşılması ve önemli

hususlara dikkat çekilmesi sağlanamamakta ve rapor yeterince değerlendirilememektedir. Ayrıca teknik ve özel bilgilerin sadece yazılı rapor olarak verilmesi, teknik bir takım araçlarla raporun desteklenmemesi anlaşılır olmayı engellemektedir.

➤ Raporda belirtilen görüşler hakimın değerlendirmeye tabi tutacağı somut olaylara dayalı, yeterli bilgi ve açıklama içeren, anlaşılır, mantıklı, gerçekçi ve kabul edilebilir olması beklenmektedir. Ancak bilirkişiler tarafından gerekçesiz raporlar hazırlanmakta, olay hakkında sadece soyut görüş bildirilmektedir. Böyle bir rapor hakim tarafından değerlendirmeye tabi tutulamamaktadır.

➤ Bilirkişilerin kurul teşkil edecek bir şekilde görevlendirildiğinde, gerekli hassasiyeti gösterip, koordineli bir biçimde ortaklaşa bir çalışma yapmadıkları bilinmektedir. Rapor kurulda yer alan bir bilirkişi tarafından hazırlanmakta, diğerleri sadece imza ile çalışmaya katılmaktadırlar.

## **2. *Hakimden Kaynaklanan Sorunlar:***

➤ Tarafların görüşü alınmadan, hakimi bir işveren pozisyonuna sokan bir uygulama ile bilirkişiler doğrudan ya da res'en hakim tarafından görevlendirilmektedir. Hakimın bilirkişi görevlendirmelerinde kullandığı il adli yargı komisyonlarınca düzenlenen listeler sadece ceza davalarında kullanılmakta, hukuk ve idari yargıda görülmekte olan davalarda böyle bir liste oluşturulmamaktadır. Ayrıca oluşturulan liste meslek teşekkülleri ile yeterince işbirliği yapılmadan ve kişilerin yetkinliklerinin değerlendirileceği objektif kıstaslar değerlendirilmeden sağlıklı bir şekilde oluşturulmaktadır.

➤ Bilirkişi seçiminde ve görevlendirilmesi hususunda hakimın yeterli ve gerekli dikkat ve özeni göstermediği bilinmektedir. Bilirkişinin reddi ve çekinmesi sebepleri hakim tarafından yeterince irdelenmemekte, sürekli aynı kişiler bilirkişi olarak seçilmektedir. Ayrıca hakimlerin iş yoğunluğu sebebiyle yersiz bilirkişi incelemeleri yaptırdıkları ve uyuşmazlık ile ilgili etraflıca inceleme yapmadığından bilirkişiden talep edilen hususun tam olarak açık ve net bir şekilde belirtilmediği bilinmektedir.

➤ Bilirkişi raporları ile ilgili olarak gerekli görülürse duruşmada bilirkişiden açıklamalar yapması istenmesi hususunda yasa hükmü olmasına rağmen, genellikle bilirkişiler duruşmalarda dinlenmemektedir. Raporlar tamamen değerlendirmeye tabi tutulmamaktadır.

➤ Bilirkişilerin hukuki statüsü, yetkileri, yükümlülükleri ve sorumlulukları mevzuat çerçevesinde yeterince bilgi yer almamaktadır. Bilirkişilerin niteliklerinin ve uygulamalarının değerlendirileceği şeffaf ve denetlenebilir mekanizmalar, davranış normları ve standartlar, disiplin mekanizmaları bulunmamaktadır.

### **3. *Bilirkişi Raporları İle İlgili Sorunlar:***

➤ Raporun süresi<sup>16</sup> içinde mahkemeye sunulması hususunda hem yargı mercileri hem de bilirkişiler tarafından gerekli hassasiyetler verilmemektedir. Konuyla ilgili olarak mahkemelerce dosya bilirkişiye teslim edilirken gerekli hatırlatmalar yapılmamakta veya konu ve yaptırımları ile ilgili tutanakta bilgi verilmemektedir. Ayrıca uygulamada rapor ve eklerini süresinde vermeyen bilirkişilere disipliner ve cezai yaptırımların uygulanmasında gerekli duyarlılık ve özen gösterilmemektedir. Bilirkişilerin ek süre isteyebilecekleri durumlarda böyle bir talep olmadığı ve ağır iş yükü altında çalışmalara devam eden hakimce dosyaların bilirkişilerde unutulduğu bilinmektedir.

➤ Uygulamada “dosyanın bilirkişiye tevdiine”, “dosya ve eklerinin bilirkişiye havalesine”, “ tarafların iddia ve savunmaları karşısında bilirkişinin görüşünün alınmasına” gibi genel ibareler kullanılarak bilirkişilerden yardım istenmektedir. Görev alanı ve sınır açık ve net bir şekilde tam olarak belirtilmemektedir. Tarafların görüşü alınmadan özellikle hangi sorulara cevap istendiği hususu açık ve kesin bir dille belirtilmeden bilirkişilerden rapor istenmektedir. Böylece raporlar eksik veya çelişkili olarak hazırlanabilmekte, ek raporlar veya yeni bilirkişi incelemesi gerektiren uyuşmazlığın çözümü sürüncemede kalmaktadır.

➤ Raporların ilgili taraflara tebliğ edilmediği veya tebliğ edilen raporlara taraflarca yapılan itirazların dikkate alınmadığı veyahut değerlendirilen itirazlarla ilgili uygunsuzluk varsa söz konusu durumun taraflara ayrıca açıklanmadığı bilinmektedir. Ayrıca rapora itiraz kurumunun, kurumun önemini yitirmesine sebep olan bir uygulama ile davanın taraflarınca sık bir şekilde kullanılmasına da rastlanmaktadır.

### **4. *Bilirkişi İncelemesinin Kapsamı İle İlgili Sorunlar:***

➤ Mahkemeler her konuda ve en küçük tereddütte yeterince araştırma ve inceleme yapmadan, kanunda aksi hüküm olmasına rağmen genel ve hukuki konularda

---

<sup>16</sup> Rapor verme süresi; işin niteliğine göre belirlenmekte olup, kanunda üst sınır üç ay olarak belirlenmiştir.

bile bilirkişiye başvurmaktadır. Böyle bir durumda uyuşmazlık tam olarak anlaşılmamakta ve anlaşılır kılınmamaktadır. Bilirkişi de hazırlayacağı raporda hukuki bir yorum yapmakta ve hakim yerine geçmektedir. Hakimler de her ne kadar uygulamanın kabul edilebilirliği hususunda farklı görüşler olsa da bilirkişi raporuna bağlı kalmaktadır.

**5. Bilirkişi creti İle İlgili Sorunlar:**

➤ Bilirkişi cretlerinin dava miktarı ile orantılı olmadığı ve çok düşük kaldığı görülmektedir. Böyle bir durumda görevin ehil ve uzman kişilerce tercih edilmemesi, bilirkişilik görevinden kaınamayanların ise isteksiz ve ciddiyeysiz bir şekilde çalışmaları ya da mahkeme dışında taraflardan ücretten ayrı menfaatler beklenmesi gibi sonuçlar ortaya çıkmaktadır.



## 2.BÖLÜM: ADLİ MUHASEBECİLİK MÜESSESESİ

### 2.1. Giriş

Adli muhasebe son dönemlerde önem kazanmıştır. İngiltere'nin eski başbakanı, Hazine Bakanı Gordon Brown (2006), bu konuda şöyle bir ifade kullanmıştır; “parmak izi kullanımı 19. yüzyıla ait kullanılan bir çözümken, DNA analizi 20. Yüzyılın uygulamasıyken, finansal bilgi ve adli muhasebe günümüzün en güçlü araştırma ve istihbarat araçları haline gelmiştir (Muehlman vd., 2012: 1).

Küreselleşme ile birlikte yaşanan yoğun rekabetin sonucu şirketler en iyi olmak için teknolojik gelişmelerin de kendilerine sunduğu fırsatları değerlendirerek pek çok hile, yolsuzluk veya manipülasyonlara başvurmaktadırlar. Yaşanan bu olumsuzlukların önüne mevcut denetim sistemiyle geçilememiştir. Denetim uygulamalarına yeniden yön verilmeye başlanmıştır. Adli muhasebe de denetim uygulamalarındaki en önemli yeniliklerden biridir. Muhasebenin hukuk ile kesiştiği durumlarda çözüm üreten yeni bir meslek dalıdır.

Adli muhasebe, muhasebe ve hukuk arasında ilişki kuran, yeni bir muhasebe bakış açısı sunmaktadır (Toraman vd., 2009: 32).

### 2.2. Adli Muhasebecilik İle İlgili Tanımlar

İngilizce ismi “forensic accounting” olarak ifade edilen adli muhasebeciliğin esas kaynağı Amerika Birleşik Devletleri olmakla birlikte Kanada ve Avrupa Birliği ülkelerinde de kısmen uygulama alanı bulmuştur.

Kanadalı Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (CICA- The Canadian Institute of Chartered Accountants) tarafından çıkarılan adli muhasebe meslek standartlarında yer alan ifade, Adli Muhasebe faaliyetinin;

- (a) Muhasebe mesleği becerisi, araştırmacı yetenekler ve araştırmacı zihniyet gerektirdiği
- (b) Risklerin olduğu hileli işlemler ve suçlamalar ve diğer etik veya yasal olmayan temaslar, anlaşmazlıklarla karşı karşıya olduğu şeklindedir (<http://www.cica.ca>, 2006: ).

Faaliyet kapsamı içerisinde yer alan ifadelerden yola çıkarak; *adli muhasebe muhasebe meslek becerisi, araştırmacı yetenekler ve zihniyet ile hukuk dışı işlemlerle ve anlaşmazlıklarla ilgilenen bir alandır*, şeklinde bir tanım yapılabilir.

Adli muhasebe kavramıyla ilgili tüm dünyada geçerli, standart kabul edilebilecek bir tanım yoktur. Literatürde yapılmış çeşitli tanımlardan bazıları şu şekildedir;

Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA)’ne göre adli muhasebecilik “Sertifikalı Kamu Muhasebecilerin (CPAs) sahip olduğu uzmanlaşmış bilgi ve araştırmacı becerilerin uygulanması” hizmetidir ve “Adli muhasebecilik hizmetleri muhasebecinin uzman muhasebecilik, denetleme, ekonomi, vergilendirme ve diğer becerilerinden yararlanır” (Huber, 2012: 269).

Hopwood, Lenier ve Young (2008’den aktaran Huber, 2012: 269) adli muhasebeciliği “hukuk mahkemesi tarafından konulmuş kurallara uygun şekilde mali sorunların çözümünü amaçlayarak araştırmacı ve analitik becerilerin uygulanmasıdır” şeklinde tanımlamaktadır.

Adli muhasebecilik ile ilgili daha detaylı bir tanımlama Bologna ve Lindquist (1987’den aktaran Okoye ve Akenbor, 2009: 2) tarafından yapılmıştır. Onlar, adli muhasebeciliği hem bir meslek hem bir disiplin olarak tanımlamıştır. Meslek olarak, adli muhasebecilik kanıt kurallarıyla çözümlenmemiş konulara finansal yetenekler ve araştırmacı zihniyetin uygulanmasıdır. Disiplin olarak, finansal hile uzmanı bilgisi ve yasal sistemin işleyişi ve iş gerçeklerini anlamak için gerekli donanımı ifade eder. Özet olarak, adli muhasebecilik hem cezai hem hukuki yasal problemlere muhasebe ve denetim yeteneklerinin uygulanmasıdır.

Adli muhasebecilik hukuk ve ceza mahkemelerindeki olayların incelemek, test etmek, soruşturmak, araştırmak, analiz etmek için finans, muhasebe, vergi ve denetim bilgilerinin uygulaması ve bu bilgiler arasındaki ilişki ile ilgilenen bir bilimdir (Emma vd., 2009: 39).

Adli muhasebe; muhasebe, denetim, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri gibi alanlarda bilgi ve beceri sahibi olmayı gerektiren ve adli alanda kanıt olarak nitelendirilebilecek bilgi ve belgeleri toplayıp, bunları analiz etme ve değerlendirmeyi kapsayan bir disiplindir (Toraman vd., 2009: 31).

Soruşturma tekniklerini kullanarak muhasebe ve ticaret becerileriyle entegre olma, karmaşık mali olayları çözümleme, dolandırıcılık gibi etik olmayan davranışları ortaya

çıkarma ve ekonomik suç işleyen kişiler aleyhine delilleri toplayıp, mahkemelere kabul edilebilecek bir şekilde sunma işlevidir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 55).

Mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili itilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır (Gülten, 2010: 312).

Adli muhasebe, hali hazırdaki veya gelecekteki davaları sonuçlandırmak için geçmiş finansal verileri, ya da diğer hesaplama işlemlerini tanımlama, kaydetme, düzenleme, çıkarma, sınıflandırma, rapor etme ve doğrulama işidir (Bekçioğlu vd., 2013: 4).

Adli muhasebe; ekonomik suç işlemiş kişilerin aleyhine açılan davalarda kabul edilebilir bilgileri bir araya getirip, mahkemede sunmaya çalışan bir bilim dalıdır (Manning, 2005: 5).

Adli muhasebe; finansal veriler yardımıyla işletmelerin yaşadığı hukuki sorunları çözmeye çalışan uzmanlık türüdür (Elitaş, 2012: 155).

Muhasebe bilgisi ve araştırma becerilerinin yasal sorunların tespiti ve çözümünde kullanılmasını sağlayan bir bilim dalıdır (Çubuk ve Yücel, 2012: 68).

Adli muhasebecilerin ilk olarak çalıştırıldığı kurumlardan birisi Amerikan İç Gelirler Servisi (IRS- Internal Revenue Service)'dir. IRS'den emekli olan adli muhasebeci R. Roche adli muhasebeyi şöyle tanımlar; "Muhasebe kayıtlarının arka planını kontrol eden, işletmede hazırlanan belgelere şüpheyile yaklaşan, bilirkişi raporu hazırlayan, mülakat tekniklerini çok iyi kullanarak ayrıntılı çalışmalar yapıp, yalan ihtimalini ortaya çıkararak gerçeği bulan kişidir" (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 55-56).

Tanımlardaki ifadelerden hareketle; *adli muhasebecilik, hukuki mali problemlerin çözümü için, denetim teknik ve yöntemlerinin kullanımı ile muhasebe gerçeklerinin ortaya çıkarılması işlemidir*, şeklinde benzer başka bir tanım yapılabilir.

### 2.3. Adli Muhasebeciliğin Gelişim Süreci

Adli muhasebecilik yeni bir meslek olmamasına rağmen, günümüzde sıklıkla ortaya çıkan sansasyonel şirket skandallarına ve onun iş dünyasında önemini ortaya çıkaran katı raporlama ve iç kontrol düzenlemelerine kadar, nispeten bilinmeyen meslek olarak kalmıştır (Okoye vd., 2009: 39).

Muhasebe mesleğinin ilk yıllarında, finansal denetimin temel hedeflerinden biri olarak hile keşfi kabul edildiğinde, adli muhasebecilik muhasebenin ayrılmaz bir parçasıydı. İzleyen on yıllar boyunca muhasebe mesleği kendini hile keşfi sorumluluğundan uzaklaştırma çabasında olduğundan, adli muhasebecilik, mesleğin uzmanlaşmış alt kümesi olarak tanımlanmaya başlanmıştır. Son zamanlarda, kurumsal başarısızlıkların hemen ardından ve Sarbanes Oxley Yasası'yla, adli muhasebecilik meslekle yeniden birleştirilmeye başlanmıştır. Hile keşfi denetçinin asıl sorumluluklarından biri olarak tekrar kabul edilerek adli muhasebecinin araç gereçleri yeniden keşfedilmeye başlanmıştır (Gray ve Moussalli, 2006: 15).

Muhasebe mesleği ilk defa 19. yüzyılda İskoçya'da örgütlenmiştir. O dönemlerde avukatlar ve muhasebeciler arasında yakın bir ilişki bulunmakta, bu iki meslek grubu sık sık aynı kuruma bağlı çalışmakta ve birçok avukat müşterilerine muhasebe hizmetleri de sunmaktaydı. Muhasebeciler sundukları genel hizmetlerinin içerisine uzman tanıklık görevini de dahil etmişlerdi (Oberholzer, 2002: 2). Yirminci yüzyılda muhasebeciler gelişmelere bağlı olarak daha çok muhasebe hizmeti vermiş, hukuki hizmetlerini azaltmışlardır. Ancak, günümüzde muhasebe mesleği, ilk köklerine geri dönmekte muhasebe hizmetlerinin yanında hukuki hizmetler de vermektedir (Bekçioğlu vd., 2013: 3). Bu nedenle adli muhasebecilik muhasebe alanında yeni bir uzmanlık dalı olmaksızın muhasebenin köklerine geri dönüşü temsil etmektedir (Oberholzer, 2002: 2).

Adli muhasebe terimini ilk defa 1824 yılında İskoçyalı James Mc. Clelland adlı bir muhasebeci kendi tanıtım reklamında kullanmıştır. Bu kişi reklamda kendisini mahkemelerde ve tahkim işlerinde uzman tanık olarak tanıtmıştır (Pehlivan, Atatürk Üniversitesi, 2010: 4). 1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” adlı makalesiyle adli muhasebe kavramı muhasebe literatürüne kazandırılmıştır (Pehlivan, Atatürk Üniversitesi, 2010: 4).

Adli muhasebecilik disiplini kötü nam yapmış gangster Al Capone<sup>17</sup> duruşmaları esnasında ün kazanmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde 1927 yılında Federal Araştırma Bürosu (FBI- Federal Bureau of Investigation) ajanı olan Eliot Ness, Al Capone adlı vergi kaçakçısını yakalamada Amerikan İç Gelirler Servisi (IRS- Internal Revenue Service)'nde muhasebeci olarak görev yapan Elmer Iwey'i kendileriyle ortak çalışmaya davet etmiştir. Iwey'in de yer aldığı ortak bir çalışmayla birlikte Capone yakalanmıştır. IRS bu olaylardan sonra Alphonse Capone'nun resminin bulunduğu bir reklam posterini hazırlattırarak ve postere, "Sadece bir muhasebeci Al Capone'u yakalayabilirdi." ifadesini yazdırmıştır. Iwey, Amerika'nın ilk adli muhasebecisi olarak soruşturma ekibi içerisinde görev yapmış, Al Capone'nun çözülemez finansal kanunsuz eylemlerini üstün araştırmacı kimliği ve analitik becerileri ile ortaya çıkarmıştır (Oberholzer, 2002:3).

Adli muhasebecilerin yaptığı bir başka dikkat çekici çalışma; 1995 yılında kurulan ICEP (Independent Committee of Eminent Persons) kapsamında bir araya gelip 1933-1945 arası dönemde, II. Dünya Savaşı esnasında, Nazi zulmünün mağdurlarına ait olduğu düşünülen 254 İsviçre bankasında yaklaşık 6.8 milyon hesabın açıldığını ortaya çıkararak, 4.1 milyon hesaba ilişkin kayıtlara ulaşmak ve yaklaşık 1 milyar dolar civarında bir parayı mirasçılara teslim etmek olmuştur. (Kuloğlu, Celal Bayar Üniversitesi, 2007: 12).

Adli muhasebecilerin sayısındaki artış 1980'li yılların başlarında başlamış ve 1988 yılında ACFE (Yetkili Hile Denetçileri Birliği) kurulmuştur. 1992 yılında ise Amerikan Hile Denetçileri Koleji kurulmuştur. Adli muhasebecilerden 1992 yılından itibaren faydalanan PriceWaterhouse'un istihdam ettiği adli muhasebecilerin sayısı 500'dür. Coopers ve Lybrand 380 adli muhasebeci istihdam etmektedir. FBI'da yaklaşık olarak 460 adli muhasebeci çalışmaktadır (Toraman vd., 2009: 36).

Profesyonel anlamda ilk adli muhasebe firması olan Lindquist- Holmes, Kuzey Amerika'da ortaya çıkmıştır. Don Holmes ve Bob Lindquist isimli iki muhasebeci farklı bir muhasebe bakış açısı ile şirketlerini kurmuşlardır. 1980'lerin ortalarına kadar şirketin

---

<sup>17</sup> İtalyan asıllı Amerikalı mafya lideridir. 1929 Büyük Bunalım yıllarında ele geçirdiği fırsatlarla neredeyse hükümet sahibi olan gangster ([www.wikipedia.com](http://www.wikipedia.com)). En fazla kabul gören iddiaya göre, mafya babası Al Capone, ödemelerin sadece nakitle yapıldığı pek çok çamaşırhane satın alarak, kanun dışı yollardan elde ettiği tüm gelirlerini, her akşam çamaşırhanelerinin gelirlerine eklemiş, defterlerine işlemiş ve bu şekilde kanundışı gelirlerini ekonomiye sokarken, denetim kuruluşlarından da rahatlıkla gelirini saklamıştır. Kara para aklama olarak bilinen terimin İngilizce karşılığı "money laundering" Al Capone'nin yapmış olduğu faaliyetlerden ismini almıştır (Kasap, 2013: 124).

dosya yükünün %90'nı polisten kaynaklananlar oluşturmuştur. Ancak 1980'lerin sonlarına gelindiğinde polisiye dosya sayısı %10'lara kadar düşmüştür (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 109).

Adli muhasebecilik mesleği, denetimin uzun zamandır ayrı kalmış dizilerinin tekrar bir araya gelmesidir, geleneksel köklere geri dönüştür (Gray ve Moussali, 2006: 16). Muhasebe mesleği düzensizliklerin araştırılmasından, çalışan ve yönetim tarafından yapılan hilelerin araştırılmasına doğru değişmeye başlamıştır.

#### **2.4. Adli Muhasebecilik Müessesesini Ortaya Çıkaran Sebepler**

1900'lü yıllarda ticaretin globalleşmesiyle birlikte ve özellikle 1929 Ekonomik krizinden sonra denetçiler tüm gayretlerini hileli işlemlerin ortaya çıkarılmasından çok finansal raporlama üzerinde odaklaşmışlardır. Bu durum denetim elemanları ile mali tablo kullanıcıları arasında bir beklenti boşluğunun (expectation gap) doğmasına neden olmuştur. Bu beklenti boşluğunu doldurmak için denetim mesleği üzerinde büyük bir yasa ve toplumsal baskı oluşmuştur (Bekçioğlu vd., 2013: 2).

Yeni oluşum için denetim mesleği üzerinde oluşan baskı ile beraber, toplumda birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkilerin giderek artan oranlarda sorun doğurmaya başlaması, artan oranlarda mahkemelere başvurulması, artan sayıda ve büyük tutarlarda işletmelerde yolsuzlukların olması, artan sayıda ve büyük tutarda işletme başarısızlıklarının yaşanması, avukatlar ve mahkemelerin karşılaştıkları olaylar için daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duyması gibi sebepler adli muhasebeciliği gündeme taşımıştır (Bozkurt, 2000: 57).

Adli muhasebeciliğin gelişmesinin en önemli nedenleri arasında, iç denetleme ve denetleme komitelerinin kurumsal hileleri açığa çıkarmada yetersiz olması, mali müfettişlerin sorunu tek yönden incelemesi ve iç denetçilerin yolsuzlukları belirlemede başarısız olmaları gösterilebilir (Bekçioğlu vd., 2013: 4).

Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (ACFE- Association of Certified Fraud Examiners), yayınladığı son araştırmasında, 100 ülkede gerçekleşen 1843 hile olayını incelemiştir. Araştırmaya göre, şirketlerin yıllık gelirlerinin %5'inin kaybedilmesine hile olayları neden olmaktadır. Bu rakam dolar cinsinden 2,9 trilyon dolara karşılık gelmektedir (<http://www.acfe.com>, 2010: 4-8). ACFE'nin 2014 raporunda, daha önce

yayınlanan son iki raporlarla paralel olarak, hile yapanlar arasında ilk sırayı 2014’de %42, 2012’de %41,6 ve 2010’da %42,1 ile çalışanlar almaktadır. İkinci sırada ise 2014’de %36,2, 2012’de %37,5, 2010’da %41 ile işletme yöneticileri yer almaktadır. Hileyi yapanın yetkileri arttıkça verdiği zararlar da artmaktadır (<http://www.acfe.com>, 2014: 40). Söz konusu oranlar değerlendirildiğinde, hileli işlemlerin maliyetinin yüksek olduğu ve faillerinin ortaya çıkartılmasının uzmanlık gerektirdiği söylenebilir.

Ülkemizde de yaşanan kurumsal hile skandalları, kara para aklama ve kaçakçılık, kayıt dışı ekonomi gibi problemler adli muhasebe uygulamalarına ihtiyaç olduğunu göstermektedir.

Adli muhasebe hizmetlerine ihtiyaç duyulmasının nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

**1. Muhasebe ve Denetimle İlgili Sebepler:** İşletmelerdeki faaliyetlerin gelişmesi ile kurumsal yönetimde muhasebe bilgilerinin önemi de artmıştır. Muhasebede üretilen bilgiler, işletmenin ilgili kişilerine sunulmakta ve onlara işletmenin faaliyet sonuçları ile ilgili bilgi vermektedir. Muhasebenin bu fonksiyonu yerine getirebilmesi için üretilen bilginin doğru ve gerçeği yansıtması gerekmektedir. Ayrıca bu bilginin üçüncü şahıslara belirli standartlara göre hazırlanmış belirli bir formda sunulması gerekmektedir. Küreselleşen ve yoğun rekabetin olduğu ticari ve ekonomik bir çevrede, teknolojinin de yardımıyla işletmelerde daha az personel ile daha ayrıntılı ve daha fazla muhasebe kayıtlarının tutulması gündeme gelmiştir. Teknolojinin sağladığı bu avantajın yanı sıra personelin ya kendi ya da yönetimin talebi ile finansal tablo sonuçlarıyla ilgilenenleri yanıltmak amacıyla yaptığı hilelerde doğru orantılı olarak bir artış gerçekleşmiştir (Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011: 27-28).

Üniversitelerimizde verilen muhasebe eğitiminde amaç; muhasebenin temel kavram ve ilkelerini vererek, öğrencilerin bu ilkeler eşliğinde bilgiyi oluşturması, ölçmesi ve analiz ederek karar aşamasında kullanımını sağlamaktır. Günümüz muhasebe denetimi eğitimi; hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında, yönetimin yaptığı manipüle işlemlerin tespit edilmesinde ve mali tabloların amaca uygun olarak düzenlenmemesini engellemede yetersiz kalmaktadır. Muhasebeye yön veren kurallar muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağını ve de nasıl raporlanacağını belirlerken, hata veya hileli işlemlerin nasıl ortaya çıkarılacağı konusunda kılavuzluk yapmamaktadırlar (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 57).

Muhasebecilerin odaklandığı nokta belgelerin standartlara veya yasalara uygun şekilde kayıt altına alınması iken, bağımsız denetçilerin odak noktası ise yapılan kayıtların belgelere ve muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının incelenmesidir. Her iki meslek grubu için kayıtların belgeler bazında desteklenmesi yeterlidir. Oysaki yapılan kayıtlarda esas alınan belgelerin güvenilirliği ile taşıdığı işlevlerin de göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Nitekim, ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetim firmaları üzerinde yapılan bir çalışmada, bağımsız denetçilerin hile denetimine yeterli zaman ayırmadıkları gözlemlenmiştir. Denetim genel kabul görmüş denetim standartlarına ve uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yapılmışsa; bir usulsüzlükten bahsetmek çok zordur. Denetim standartları; denetim yapılacak olan işletmenin muhasebe kayıtlarının muhasebe ilke ve standartlarına uygun olup olmadığının denetimine ağırlık vermektedir. Oysa hile ve haksız fiillerin denetimi, ayrı bir uzmanlık ve denetim teknikleri gerektirmektedir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 57).

Günümüzde denetimin; özellikle iç denetimin önemi anlaşılmış ve iç denetimin etkinliğini arttırmaya yönelik oluşumlar ve düzenlenen eğitimler sayesinde iç denetimlerde hile ve hileli durumları tespit etme yetenekleri artmıştır. Ancak işletme içinde hile araştırmacılarını yetiştirmelerinin ya da istihdam etmenin önünde engeller olabilmektedir. Bu gibi durumlarda işletme içi personel yerine işletme dışı bir uzmandan yararlanmak ihtiyacı ortaya çıkacaktır (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 73). Adli muhasebecilere ihtiyaç bu gerekliliklerle ortaya çıkmıştır.

Ayrıca, küreselleşme ile birlikte yatırım enstrümanları çeşitlenerek, hızlı ve kolay fon transferine imkan tanıyan hizmetler geliştirilmiş ve beraberinde ekonomik suçlar da aynı oranda artmış ve suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı amacıyla kullanılan yöntemler de çeşitlenmiştir. Finansal suçlarla mücadele etmek ülkeler için artık bir güvenlik sorunu haline gelmiştir. Bu kapsamda G-7 ülkeleri tarafından kurulan, kara para aklama ve terörün finansmanı konusunda standart koyucu kuruluş olan Mali Eylem Görev Gücü (FATF – Financial Action Task Force) önderliğinde ülkeler bir dizi önlemler almaya başlamışlardır. FATF tarafından yükümlü olarak ülke mevzuatında yer alması istenilen grupların başında avukat, noter, bağımsız yasal danışmanlar ve muhasebeciler gibi profesyonel meslek mensupları bulunmaktadır. Türkiye, yükümlü grupların kapsamı bağlamında özellikle avukat ve muhasebeci gibi profesyonel meslek mensuplarının yükümlü grupları içinde yer almaması nedeniyle eleştirilmiştir. Ülkemizde de bu

eleştiriler dikkate alınarak, uluslar arası standartlara uyum amacıyla diğer yükümlülere ilave olarak “avukat”, “serbest muhasebeci mali müşavirler” ile “yeminli mali müşavirleri” aklama ve terörün finansmanı mevzuatı kapsamında 01.04.2008 tarihinden geçerli olmak üzere yükümlü grupları arasına dahil edilmiştir (Kurt ve Uçma, 2009: 166). Söz konusu yükümlülüğü üstlenebilecek niteliklerle donatılmış adli muhasebecilere ihtiyaç duyulmaktadır.

**2. Bilirkişilik Müessesesiyle İlgili Sebepler:** Türk Hukuk Sistemi; çözümü, uzmanlığı ve özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde mahkemelerin bilirkişilerden yararlanma imkanı sağlamaktadır. Bilirkişiler ise, gerçek veya tüzel kişiler arasından, belirlenen uzmanlık alanlarına göre, her yıl için il adli yargı adalet komisyonları tarafından düzenlenecek bir liste ile tespit edip, inceleme konusu özel veya teknik bilgiyi gerektiren işleri meslek edinenler veya bunları yapmaya resmen yetkili olanlar (mali müşavirler, doktorlar, ebeler, mühendisler, mimarlar v.s.) arasından seçilirler (CMK m.65).

Mali suçlarda bilirkişilik müessesesinin oldukça etkin olması, hukuk fakültelerimizde verilen mali derslerin yetersizliğinden kaynaklanabilir. Yargı sisteminin bu yetersizliğiyle bilirkişiye başvurusu adaletin ya geç tecelli etmesini ya da hiç etmemesi şeklinde netice vermektedir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 60-61).

Ayrıca, önceki bölümde daha geniş ve kapsamlı bir şekilde irdelenmiş olan bilirkişilik müessesesinde yaşanan bir takım sıkıntılar adli muhasebecileri bu bağlamda ihtiyaç duyulan bir meslek olarak karşımıza çıkarmaktadır.

**3. Değişen Şirket Ortamı:** İşletme yönetimleri, kendilerinin veya devletin koyduğu kurallar doğrultusunda olası vakalar karşısında nasıl davranacaklarını planlayarak hile temelli uygulamalara karşı önceden hazırlıklı olmaya çalışmaktadırlar (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 72). İşletmeler artık hileye karşı daha bilinçli ve temkinli olma eğilimindedirler. Bu bilinç ve istek, hileye karşı aktif rol üstlenen adli muhasebecilere ihtiyaca neden olmaktadır.

Geçmişte yönetimler şirket adı zarar görmesin ve hisse senetleri değer kaybetmesin, düşüncesiyle bazı olayları örtbas etme eğilimi göstermişlerdir. Günümüzde ise daha fazla şeffaflık ve daha açık bilgi düşüncesiyle bu gibi olayların ifşasına gidilebilmektedir (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 72). İşletmeler şeffaf ve açık olmanın uzun vadeli

faidalarının farkındadırlar ve bu alanda hizmet edecek adli muhasebeciler ihtiyaç halindedir.

Mali tablolarındaki sayıların ardında şirket yöneticilerine sunulan ve yatırımcıları etkileyen kocaman rakamlar ve yorumlar evreni bulunmaktadır. Mali tablolarındaki rakamlar şirkete olan ilgiyi gösteren tek unsur değildir. Yatırım dünyasında “Finansal Olmayan İş Verileri” (Non Financial Operating Data) olarak adlandırılan ve çok az bir kısmı denetlenebilen unsurlar giderek önem kazanmaktadır. Günümüzde yatırımcılar şirketlerin finansal performansını değerlendirmek için satış, karlılık rakamlarının yanında, müşterinin ürün ya da hizmetlere ne derece güvendiği, rekabet gücü, bilgiyi paylaşma, öğrenme ve değişen koşullara adapte olabilme gücü gibi kazanç ve karlılık dışındaki göstergelere de bakmaktadır. Geleceğe yönelik düşünüldüğünde bu gibi finansal verilerin daha çok kabul göreceği ve öneminin giderek artacağı söylenebilir. Bu da adli muhasebe araştırmacılarına olan ihtiyacın daha da artacağını düşündürmektedir (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 72).

**4. Değişen Hile ve Suç Şekli:** 2001 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde başlayan ve dalga dalga ülkelere sıçrayan muhasebe uygulamalarındaki usulsüzlüklerin altında işletme yönetici ve sahiplerinin maddi ve manevi güç kazanma isteği yatmaktadır. İşletme sahipleri veya yöneticileri uygulamış oldukları muhasebe sistemini kendi istek ve arzularına göre dizayn ederken, muhasebe ilke ve standartlarını ya göz ardı etmekte ya da bu ilke ve standartların boşluklarından yararlanmaktadırlar. İşletme yönetimi gerek daha fazla kazanma isteği gerekse işletmedeki konumunu sağlamlaştırma arzusu ile çeşitli şekillerde etik dışı davranışlar gösterebilmektedir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 57).

Kolluk kuvvetleri bu gün şiddet ve davranış suçları ile mücadelede daha iyi eğitilmiş olmalarına rağmen, yeni nesil suçları hakkında artık uzmanlaşmak ve bilgilerini arttırmak sorumluluğuyla karşı karşıya bulunmaktadır. Bu yeni suç tiplerini daha iyi anlamak, gerekli ve etkili önlemleri alabilmek amacıyla gerek hedef işletmeler, gerekse genel kolluk kuvvetleri mevcut bilgi ve becerilerini yeniden gözden geçirmek zorunda kalmış ve bu suçları çok boyutlu olarak inceleyip anlamaya, etkin soruşturma yöntem ve teknikleri bulmaya yönelik yoğun bir çaba içerisine girmişlerdir. Günümüzde bu suçların soruşturulması sürecinde yoğun bir şekilde muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerine, yani kısaca yeni bir güvenlik anlayışına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durum, muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerinin entegrasyonu olan adli muhasebe

mesleğinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur (Kuloğlu, Celal Bayar Üniversitesi, 2007: 2).

Ayrıca, teknolojik gelişime paralel olarak artan internet korsanları ve siber suçların giderek artması, bunlara yönelik gelişmiş güvenlik gereksinimi ve bu tür adli soruşturmaları yürütmek için gerekli olan yetenek ihtiyacı adli muhasebecilerin önemini giderek artırmaktadır (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 75).

İleri düzeyde yapılan mali hata hilelerini ortaya çıkaracak uzmanlara ihtiyaç, hilelerin “niçin” yapıldığını bulmak için değil, “nasıl” yapıldığını ortaya çıkarmak içindir. Bu bağlamda, adli muhasebeciler mali bilgisine mental araştırma tekniklerini de ekleyerek duyulan ihtiyaca cevap verebilmektedirler (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 56).

## **2.5. Adli Muhasebe ve Diğer Bilim Dalları Arasındaki İlişki**

### **2.5.1. Adli Muhasebe ve Muhasebe**

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2005:9).

Muhasebe bilgisi üreten kişiler, Türkiye’de sadece defter tutma ve beyanname düzenleme işlemleri ile ilgilenmektedir ancak bu, muhasebenin sadece tek bir fonksiyonudur. Bunun yanında muhasebenin bilgi verme, yönetime yardımcı olma, analiz ve yorumlama fonksiyonları da olduğu halde, bu fonksiyonlar geri planda kalmış durumdadır. Tüm bu gerçeklerden dolayı, Türkiye’de muhasebecilerin artık defter ve belgelerin sadece rakamları ile uğraşmak yerine rakamların arkasında kalan dünya ile uğraşmaları önemli bir ihtiyaçtır (Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011: 94).

Çünkü, ihtiyaç duyulan bu muhasebeciler, kayıtları, verileri hemen kabullenmezler. İş dünyasındaki sorunların realitesine eğilerek, sayıların ötesine geçecek şekilde eğitilerek muhasebe bilgi ve becerisini kanun önündeki meseleler için kullanmaya başlamışlardır. “Muhasebeciler rakamlara, adli muhasebeciler ise rakamların arkasına bakarlar (ya da “diğer muhasebeciler tablolara bakarlar, adli muhasebeciler ise olayların

içine girerler) ifadeleri diğer muhasebecilerden olan farklılıkları vurgulanmaya çalışılan adli muhasebeciler için kullanılmaktadır (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 69).

Adli muhasebecilerin geleneksel muhasebecilerden farkları aşağıdaki şekildedir (Gülten ve Kocaer, 2011: 35-36):

1. Geleneksel muhasebeci, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarını hazırlayarak, yasal defterlerini tutarak beyanname ve bildirimlerini hazırlar ve ilgili birimlere iletir. Adli muhasebeci ise işletme faaliyetlerinde hukuki sorun doğurabilecek hile, yolsuzluk ve suiistimalleri araştırır.

2. Geleneksel muhasebeci müşterilerinin işlerini genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları doğrultusunda gerçekleştirir. Adli muhasebeciler ise çalışmalarında bilişim tekniklerini ve hukuk, kriminoloji bilimlerini kaynak alan çok daha geniş teknikleri kullanır.

3. Geleneksel muhasebeci müşterisine ve vergi ziyana kasten sebep olduğu durumlarda vergi idaresine karşı sorumludur. Adli muhasebeciler ise sözleşme yaptığı kişilere ve mahkemelere karşı sorumludur.

4. Geleneksel muhasebecinin yasal bildirimlerini yapacağı günler önceden mali takvime göre kanunlarla belirlenmiştir. Adli muhasebecinin ise standart plan ve programlara göre çalışması mümkün değildir, sistematik bir çalışma planı yoktur.

5. Geleneksel muhasebeciler yeni iş kabul etmeden, önceki meslek mensubu ile veya defteri tutulacak firma yönetimi ile görüşerek elde ettiği bilgilere göre işin kapsamını belirler. Adli muhasebeci ise müşteri ile görüşerek elde ettiği bilgilere güvenmez. Önceki adli muhasebeci gibi bir kaynağı da yoktur. Adli muhasebeci bir firmaya sürekli hizmet vermekten çok karşılaşılan hukuksal problemin muhasebesel kısımlarını çözer, olay bazlı çalışır.

6. Geleneksel muhasebeciler muhasebe kayıtları, faturalar, cari hesap mutabakatları, hesap ekstreleri gibi klasik muhasebe belge ve bilgilerinden faydalanırlar. Adli muhasebeciler ise kanıt toplarken bu belgelerle yetinmeyip, şirket içi yazışmalar, e-mail kayıtları, msn görüşmeleri, fotoğraflar, kamera kayıtları gibi çok daha geniş bir yelpazede kaynakları kullanırlar.

7. Geleneksel muhasebeci muhasebe ekibini uzman muhasebecilerden oluşturur. Adli muhasebeciler ise çeşitli alanlarda uzman kişilerden ekibini oluşturur.

8. Geleneksel muhasebeci işi ile ilgili ulaştığı sonuçları, çalışmalarının neticesini, müşterilerine yapması gereken uyarıları yazılı olarak bir rapora bağlayabilir, hazırladığı raporu sözlü olarak açıklamaz. Adli muhasebeciler ise hazırladığı raporun içeriğini mahkemelerde sözlü olarak anlatır.

### **2.5.2. Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim**

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Kaval, 2008:3). Adli muhasebe en yakın muhasebe denetimi (bağımsız denetim) ile ilişki içerisinde. Muhasebenin bu alanı, adli muhasebecilerin araştırmacı yeteneklerini kullanabilmelerine imkan tanımaktadır.

İşletmelerde muhasebe sürecinin son aşaması finansal tabloların oluşturularak, finansal bilgilerin raporlar aracılığıyla ilgililerin bilgisine sunulmasıdır. Finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlere uyum içinde bulunup bulunmadığı finansal tablo denetimi ile saptanmaktadır. Finansal tablo denetimi, bağımsız denetçilerin temel çalışma alanıdır. Amaç; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığı konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesidir. Bağımsız denetçinin görüşü, sadece finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltir, söz konusu işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bir bilgi sağlamaz.

Adli muhasebeciler, hile ve yargı ile daha fazla uğraşırlar. Adli muhasebeciler konuyu derinlemesine ele alıp işlemleri hem tek tek hem de birbirleriyle birlikte incelerler. Adli muhasebecilerin yolsuzluk konusuna bakış açıları, eğitimleri gereği farklıdır. Adli muhasebeciler, bir iddiayı çözmek için mahkeme ya da şirket tarafından kullanılan bir aracılık faaliyeti ya da birlikte çalışmayı gerektiren bir durum için birlikte çalışırlar. Adli muhasebeciler bir şirketin finansal kayıtlarını incelerken daha şüpheli bir yaklaşım sergilerler çünkü adli muhasebeci herhangi bir yolsuzluk olasılığının açığa

vurulması ile ilgilenir, bilinen tüm hile yöntemlerini uygulayarak şüphelenilen uygunsuz durumları her yönüyle araştırır (Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011: 39-40).

Görevleri bazen çakışsa da mali tablo denetçileri ve adli muhasebe araştırmacıları finansal yolsuzluk konusunu, genelde farklı amaçlar için farklı yollarla belgelenmiş farklı bilgileri kullanarak, farklı açılardan ele alırlar. Bağımsız denetçi ve adli muhasebecinin rolleri ve beklentileri oldukça farklıdır. Yasadışı fiiller sadece mali tabloların maddi hata içermesine yol açabileceği zamanlarda bağımsız denetçi için bir sorun arz etmektedir (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 115-117).

Bağımsız denetçi ve adli muhasebecilerin farklılıklarını başlıklarla kısaca toplamak istersek (Bekçioğlu vd., 2013:2, Ojo, 2012, Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011: 40, Pehlivan, Atatürk Üniversitesi, 2010:16-17, Toraman vd., 2009:34, Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009:124-127):

1. Denetçilerdeki mesleki şüphecilik<sup>18</sup> düzeyi adli muhasebecilerin sahip olması gerekenden daha az olmaktadır. Adli muhasebecilerdeki denetim kanıtlarını eleştirel bir tarzda değerlendirme ve sorgulayan zihniyet gibi tavırları benimseyen mesleki şüpheciliğine rağmen, denetçilerin daha az sorgulayan ve eleştirel bir tarzda denetim kanıtlarını değerlendiren tavırda olduğu söylenebilmektedir.
2. Denetçi normatif kurumların ön gördüğü düzenlemelere göre finansal tabloların doğruyu yansıtır yansıtmadığı konusunda uygunluğunu araştırmaktadır. Ancak adli muhasebeci, adli soruşturma, hile denetimi ve suç unsuru olay ve durumların çözümü ile ilgilenmektedir.
3. Denetçi finansal tabloların sunumunda yönetimin dürüstlüğü konusunda görüşünü beyan etme ile görevini yerine getirirken, adli muhasebeci genel olarak hileli işlemler veya finansal suçların oluşumu ve sorumlu tarafları belirleme ile ilgilenerek kanıt toplamaktadır.
4. Denetçiler hile riski varsayımıyla görevini ifa ederken, adli muhasebeciler denetçilerden farklı olarak suç atmosferi içerisinde çalışmakta ve yargılama öncesi veya yargı aşamasında hizmet vermektedirler.

---

<sup>18</sup> Sorgulayan bir zeka ve denetim kanıtlarını eleştirisel değerlendirmeyi içeren tavır ( Golden vd., 2006:95). SAS 1 (Statements of Auditing Standards) şunu ifade eder, mesleki şüphecilik uygulandığında, denetçi “ne yönetimin dürüst olmadığını düşünür ne de sorgusuz sualsiz dürüst olduğuna inanır.”

5. Denetçiler, olaya daha genel bakıp örnekleme yolu ile çalışıp sistemdeki büyük hataları tespit etmeye çalışırken, adli muhasebeciler daha ayrıntılı inceleme yaparak bu çerçevede tüm ilgili belge, doküman ve olayları araştırmakta ve incelemektedirler.

6. Adli muhasebeciler denetçilerden farklı olarak kontrol sistemlerinin ve süreçlerin nasıl suiistimal edebileceği veya hatalı kullanılabileceği konusunda daha yetkin olmaktadır.

7. Geleneksel denetçi denetim yaparken daha çok olayın görünen tarafıyla (finansal kaynaklar, işletme hedefleri, performans standartları, verimlilik ölçülmesi) ilgilenirken, adli muhasebeci aynı olayın örtülü yanları (davranışlar, hisler, tatmin vb.) ile de ilgilenmektedir.

8. Adli muhasebeci olmak için alınan eğitim ve ruhsat kendisine, yolsuzluk tespiti için denetçiden çok daha güçlü bir altyapı sağlamaktadır.

9. Denetçi süreklilik arz eden ve düzenli olarak yapılan çalışmalarını belirlenmiş bir denetim plan ve programı çerçevesinde ifa ederken, adli muhasebeci süreklilik arz etmeyen ve düzenli olarak yapılmayan çalışmaları sistematik bir plan çerçevesinde ifa edememektedir.

10. Denetçilerin çalışma süreçleri Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıncı belirlenmişken, adli muhasebecilerin çalışmaları bir metodoloji setinin uygulanmasından ziyade akılsal çıkarımlar ve sürekli bir değerlendirme süreci içerisinde gerçekleşmektedir.

11. Denetçiler için, önceki çalışmalar, yönetim önerileri yol gösterici ve güvenilir bir kaynak, muhasebe kayıtları gibi somut materyaller de son derece önemli iken, adli muhasebeciler kaynakları şüpheyle değerlendirerek somut materyaller ile yetinmeyip çalışmaları esnasında keşif yapmaktadırlar.

12. Denetçinin faaliyeti ve kadrosu, adli muhasebecininkinden farklı olmaktadır. Denetçiler bireysel çalışıp, diğer mesleklerle konsensüs oluşturma ihtiyacında olmamaktadır.

13. Denetçilerin yaptığı çalışmalar işletmede herkes tarafından bilinmekte ve işletme faaliyetlerinin aksamaması en aza inmektedir. Adli muhasebecilerin çalışmaları ise amaç gizlenerek yapılabilmekte ve işletmedeki faaliyetler alt üst edilerek aksaklıklara neden olunabilmektedir.

14. Denetçiler yönetim kurulu ile düzenli olarak bir araya gelirken, adli muhasebeciler denetim komisyonu veya avukatla iletişime geçmektedirler.

15. Denetçiler yaptığı çalışmaları, tespit ettiği bulguları yazılı bir rapor haline getirerek ilgililere iletmekte, adli muhasebeciler çalışmalarını, tespit ettiği bulguları mahkemede bilirkişilik yaparken hem sözlü hem yazılı bir şekilde raporlamaktadır.

16. Raporlamada kullanılan dil noktasında adli muhasebeciler denetçilere nazaran daha nitelikli ve kararlı bir dil kullanmaktadırlar.

### 2.5.3. Adli Muhasebe, İç Denetim ve İç Kontrol

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA- The Institute of Internal Auditors)) yeniden düzenlediği Mesleki Uygulamalar Yapısı (Professional Practices Framework) çerçevesinde iç denetim şu şekilde tanımlanmıştır (Yılancı, 2006: 7); “İç denetim, bir organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için düzenlenmiş bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek organizasyonun amaçlarını başarmasına yardım eder.”

ABD’de 1970’lerin sonu ve 1980’lerin başında hileli finansal raporlardaki artış nedeniyle Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) (The Treadway Commission) oluşturulmuş, hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeniyle iç kontrol kavramı yeniden düzenlenmesi gerektiği fark edilmiştir. Bu amaçla komisyon, Sponsor Organizasyonlar Komitesini (COSO- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) oluşturulmuştur. COSO Report’a göre iç kontrol şöyle tanımlanmıştır (Yılancı, 2006:27-28):

“İç Kontrol aşağıda belirtilen konulardaki amaçları elde etmede, kabul edilebilir bir güven sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Uyulması gereken yasa ve diğer düzenlemelere uyum.”

İç kontrol ve iç denetim aynı kavram değil, birbirini tamamlayan iki ayrı kavramdır. İç kontrol işletme yönetiminin sorumluluğunda olup, etkinliğinin değerlendirilmesi iç denetim faaliyeti ile yapılmaktadır.

Sağlam iç kontrollere sahip işletmelerde yolsuzluk yapılma ihtimali, iç kontrol birimi olmayan diğer işletmelere oranla daha azdır. ACFE'nin iki yılda bir yaptığı araştırma sonuçlarına göre; etkili iç kontroller ve iç denetim, işletmelerde yolsuzlukları önlemede ve ortaya çıkarmada çok önemlidir (Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011:36). Buna rağmen; gelişmiş ülkelerde önemi üzerinde tartışılmayan iç denetim faaliyeti, hilelerin önlenmesinde önemli roller alırken, Türkiye'de iç denetçilerin ve iç denetim bölümü olan işletmelerin sayısı yetersizdir (Bozkurt, 2000: 68).

Bir adli muhasebeci ve iç denetçi arasındaki farkları şu şekilde sıralayabiliriz (Gülten ve Kocaer, 2011: 34-35):

1. İç denetçi, işletmenin faaliyetlerini kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve objektif olarak inceler. Hata, hile, yolsuzluk gibi risk alanlarını belirleyerek önlenmesine yönelik tedbirler oluşturur. Adli muhasebeci ise, kuruma değer katmak amacıyla değil adaletin yerine getirilmesini sağlamak için işletme faaliyetlerinde hukuki sorun doğurabilecek hile, yolsuzluk ve suistimalleri araştırır.
2. İç denetçi şirketin içinden olduğu için, şirket içi söylentiler, dedikodular ve kişiler arası ilişkileri bilir ve bağımsızlık konusunda zorlanırken, adli muhasebeci objektif ve tarafsızdır.
3. İç denetçi, şirket yönetim kuruluna karşı sorumludur. Adli muhasebeciler, sözleşme yaptığı kişilere veya mahkemelere karşı sorumludur.
4. İç denetim, içeriği önceden belirlenmiş denetim plan ve programlarına göre yürür. Adli muhasebecinin sistematik bir çalışma planı yoktur.
5. İç denetçiler muhasebe kayıtları, faturalar, cari hesap mutabakatları, hesap ekstreleri gibi klasik muhasebe bilgilerinden faydalanırlar. Adli muhasebeciler ise kanıt toplamada bu belgelerle yetinmeyip, şirket içi yazışmalar, e-mail kayıtları, msn görüşmeleri, fotoğraflar, kamera kayıtları gibi çok daha geniş kaynakları kullanırlar.
6. İç denetim, ekibini uzman iç denetçilerden oluştururken, adli muhasebecilerin ekibi çeşitli alanlarda uzman kişilerden oluşabilir.

7. İç denetçi de adli muhasebeci de, çalışmalarının neticesini yazılı olarak bir rapora bağlar, sadece adli muhasebeci görsel sunum öğeleri, grafik ve tabloları kullanarak hitabet yeteneğine uygun bir şekilde mahkemede sözlü olarak hazırladığı raporu anlatır.

8. İç denetim hizmetleri, sürekli yürütülmesi gereken bir faaliyet iken, adli muhasebeciler olay esaslı çalışırlar. Muhasebe ağırlıklı hukuksal problem çözülünce adli muhasebecinin görevi biter.

## **2.6. Adli Muhasebeciliğin Kapsamı**

Adli muhasebecilerin aldıkları eğitim sayesinde, muhasebe bilgisi ve becerisi yargıya taşınmış meselelerin çözümünde kullanılmaya başlanmıştır. Yaptıkları çalışmalar ile adli muhasebeciler, sorunların tespiti ve cezalandırılması ile ilgili adaletin tecelli etmesine yardımcı olmaktadır.

Adli muhasebeciler, ekonomik bir suçla ilgili olarak kanıtların toplanması, değerlendirilmesi, analiz edilmesi yoluyla finansal zararların tespiti, bunun yanında avukat desteği ve mahkeme heyetine yürütülen soruşturmalarda vaka ile ilgili sözel kanıtlar sağlamaktadır. Kriminal soruşturmalarda bir yöneticinin veya işletme çalışanlarından birinin zimmete geçirme veya çalma gibi yaptığı yolsuzluklarda adli muhasebeciye başvurulabilmektedir ve bu konuda profesyonel hizmet alınabilmektedir (Kasap, 2013: 125).

Adli muhasebecilikten özel sektör kuruluşlarında; bütçe ve stratejik planlar için toplanan verilerin gözden geçirilmesi, olası kazanç ve birleşmelere yönelik verilerin değerlendirilmesi, güncel başarıya yönelik verilerin değerlendirilmesi, bir hizmette veya üründe benzerini getirmeye ve sunmaya devam ettirmeye yönelik verilerin değerlendirilmesi gibi hususlarda yönetsel bir araç olarak da istifade edilebilmektedir (Kuloğlu, Celal Bayar Üniversitesi, 2007: 8).

1986'da AICPA adli muhasebeciliği; araştırmacı muhasebecilik ve dava desteği şeklinde iki geniş alana ayırmıştır. Dava desteği, dava veya dava aşamasında muhasebe desteği vermeyi, ekonomik zararı hesaplamayla uğraşırken, araştırmacı veya hile muhasebeciliği iki sahayı vurgular (Ojo, 2012):

- Suçla ilgili kanıtları araştırma,
- Zararların karşılanması veya giderilmesi.

The American Management Association adli muhasebeciliği dört geniş alana ayıran bireysel çalışma önermiştir. Buna göre; “ Adli Muhasebecilik ve Finansal Hile”:

1. Dava ncesi destek
2. Dava desteği
3. Uzman tanıklık
4. Anlaşma sonrası destek

şeklinde dört alana ayrılmıştır.

Ülkemizde yazılan tez ve makalelerde, adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı genelde  kategoride değerlendirilmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Dava Destek Danışmanlığı
- Uzman şahitlik (Bilirkişilik)
- Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)

Adli muhasebeciler işletme içi sahip, ortak ve yöneticileri ile üçüncü kişilerden gelebilecek hile ile ilgili taleplerin değerlendirilmesi aşamasında *hile denetçiliği* ve *hile araştırmacılığı*, mahkemelerde ilgili avukata yardımcı olmak amacıyla *dava desteği*, avukatların ve hakimın fikirlerinin şekillenmesine yardımcı olmak için *uzman tanıklık* yaparlar. Aşağıda mesleğin faaliyet alanları tablo şeklinde gösterilmiştir:

**Tablo 2-1: Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları**

| Çalışma Alanı                                  | Alt Çalışma alanı                                                 | Yapılan faaliyetler                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Araştırmacı<br>Muhasebe<br>Çalışmaları         | Araştırmacı<br>Muhasebeci, Hile<br>Denetçisi veya<br>İncelemecisi | İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler, beyaz yakalıları tarafından işlenen suçlar, mali tablo hileleri, yatırımlarla ilgili hileler, ticari rüşvetler ve komisyonlar, banka işlemleri ile ilgili hileler, elektronik fon transferleri ile ilgili hileler, kredi kartı hileleri, bilgisayar hileleri, internet yoluyla yapılan hileler, işletmelerin hile riskini ölçmeve değerlendirme, işletmelerde hileyi önlemeye yönelik çalışmalara destek olma. |
| Mahkemelere<br>Yönelik Uzmanlık<br>Çalışmaları | Dava Destek<br>Danışmanlığı                                       | Her türlü yolsuzluk davaları, işletme değerlemeleri, hasar ve zarar tahminleri, sigorta anlaşmazlıkları, anlaşmalardan doğan sorunlar, işletmeler arası sorunlar, patent, hak ve markalarla ilgili doğan sorunlar, iflas davaları, işletmelerle ilgili ayrılma veya birleşme davaları, boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklar.                                                                                                                                                    |
|                                                | Uzman Şahitlik                                                    | Dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak çeşitli verileri toplamak, bu verilerden bir sonuca vararak bir kanıya ulaşmak, oluşturduğu görüşünü mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmak.                                                                                                                                                                                                                                  |

( Pehlivan, Atatürk Üniversitesi, 2010: 42 )

Adli muhasebeciler, dava aşamasında ve dava öncesinde ilgili taraflara bilgi sağlamak adına incelemeler yapmakta ve bu sayede bilgi ve tecrübe noksanlığından kaynaklanabilecek yanlış karar almanın önüne geçilebilmektedir (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 65). Adli muhasebecilerin yasal uygulayıcılar olmadığı göz önünde bulundurulmalıdır. Onlar dava kazanmaz veya kaybetmezler, daha ziyade onlar önyargısız ve tarafsız bir şekilde bulgularına ait doğru sonuçları raporlayarak, sadece inceleme, araştırma ve değerlemeleri ile ilgili gerçekleri araştırırlar (Okoye ve Akamobi, 2009: 42). Sorunlu olan fakat adliyeye intikal etmeyen, iş çevreleri ve işletme yönetimi tarafından incelenerek açıklığa kavuşturulması istenen konularda da adli muhasebeci desteğine ihtiyaç duyulabilmektedir (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 65).

Adli muhasebeciyi diğer muhasebe meslek elemanlarından ayıran en önemli özellik, mesleğin icrası sırasında diğer muhasebecilere göre hile ve yargı ile çok daha

fazla ilişki içerisinde olmalarıdır (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 66). Adli muhasebecilerin hukukî süreçteki konumları oldukça geniş, fazla sayıda ve farklı profesyonel fonksiyonları kapsamaktadır (Kuloğlu, Celal Bayar Üniversitesi, 2007: 6).

### **2.6.1. Dava Destek Danışmanlığı**

Adli muhasebecilerin davaya katılımı olayın gelişmesine bağlı olarak farklı aşamalarda olabilir (Singleton vd., 2006: 267):

1. Dava değerlendirme,
2. İlave veya derhal mevcut olan davayı destekleyecek ihtiyaç duyulan dokümanların tanımlaması,
3. İş taslağını değerlendirme,
4. İlk finansal değerlendirme ve analize hazırlık,
5. Yasal sorunlar ve görüş hakkında dava vekiline danışma,
6. Muhasebe tabloları ve rapor hazırlama, gerekliyse bir evrak çantası hazırlama,
7. Taraflar arası görüşmeler,
8. Mahkemede dava vekiline yardımcı olma,
9. Mahkemede uzman tanıklık.

Birden fazla muhasebeci, aynı dava için fikir vermek üzere mahkemeye çağrılabilir. Bunun nedeni farklı muhasebe teknikleri ve yorumlarının olabilmesidir. Bu durumda, verilen fikirlerden hangisi daha güvenilir ise ona göre karar verilmelidir.

Bir adli muhasebecinin dava ekibinde başlıca iki rolü vardır. Bunlardan biri, dava destek danışmanlığı, diğeri uzman tanıklıktır.

Dava destek danışmanlığı, en genel ifadeyle adli muhasebecinin dava öncesinde ve dava sürerken ilgili avukatlara çeşitli açılardan destek olması, hizmet sunmasıdır (Kaya, 2005: 56). Örneğin bir sözleşme ihlalinin sonucunda ortaya çıkan mali kaybı hesaplamak tipik bir dava desteği olarak tanımlanabilir (Özkul ve Pektekin, 2009: 63-64). AICPA dava destek danışmanlığını, bir dava sürecinde avukatın avukata sağlayamadığı destek olarak tanımlamaktadır (Crumbley, 2000: 18). Adli muhasebeci dava destek danışmanlığı ile adli olayla ilgili verileri, iddia makamı ve savunma adına ya da mahkeme adına analiz ederek ilgili kişilere yardımcı olur.

Adli muhasebecilerin dava destek danışmanlığı kapsamında yardımcı olabilecekleri konular iki temel noktada toplanmaktadır (Pazarçeviren ve Yüksel, 2005: 4):

• **Gerekli verilerin ortaya konulması:** Bu süreçte, avukatların ihtiyaç duyacakları davayla ilgili verilerin yeterli ve doğru olarak saptanması ve sunulmasına yönelik faaliyetler yer almaktadır. Adli muhasebecilerin destek verdiği faaliyet konuları hakkında hukuk elemanlarının bilgi yetersizliği olacaktır. Bilgi yetersizliği, ne tür verilerin toplanacağı hususunda dahi avukatı fikirsiz bırakacaktır. Bu aşamada verilen hizmet avukatların sorunlarına çözüm bulacaktır.

• **Toplanan verilerin analizi edilmesi:** Bu süreçte, mahkemeye sunulacak finansal nitelikteki verilerin değerlendirilmesi ve avukatların bulguları yorumlamasına yardımcı olacak faaliyetler yer almaktadır. Adli muhasebeci bu aşamada, faydalı, güvenilir ve ilgili bilgiyi değerlendirir bu konuda görüşünü içeren bir rapor hazırlar.

Adli muhasebeciler, dava desteği kapsamında pek çok değişik konularda çalışabilmektedirler. Nitekim; adli muhasebecilerden, yolsuzluk davalarında, işletme değerlemelerinde, hasar ve zarar tahminlerinde, sigorta anlaşmazlıklarında, anlaşmalardan doğan sorunlarda, patent, hak ve markalarla ilgili doğan sorunlarda, işletmelerle ilgili ayrılma veya birleşme davalarında, iflas davalarında, boşanma ile ilgili mali anlaşmazlıklarda ve işletmeler arası sorunlarda dava desteği talep edilebilmektedir. Destek verdikleri konular daha çok ortaya çıkan ekonomik kayıplarla ilgilidir. Adli muhasebecilerden cinayet davalarında bile destek istenebilmektedir. Şöyle ki adli muhasebeci; hile, yolsuzluk faaliyetlerini saklama veya değiştirmeye yönelik bir girişim olup olmadığını belirleyebilmek amacıyla muhasebe kayıtlarını incelerken, cinayetin işlenmesine etki eden sebeplerden birini de ortaya çıkarabilmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 111-112).

Bir adli muhasebecinin sağlayacağı dava desteği şu konuları kapsar (Pazarçeviren ve Yüksel, 2005: 4):

1. Bir iddiayı tekzip etmek veya desteklemek için gerekli dokümanları temin etmek,
2. Eksik noktaları belirlemek ve durumun öncül bir değerlendirmesini yapmak için dokümanları incelemek,

3. Finansal durumun anlaşılmasını ve sorulacak ek soruların bildirimini kolaylaştıracak olan bulguların incelenmesi sürecine katılmak,
4. Karşı taraftaki bilirkişinin zarar (tazminat) talebi raporunu incelemek ve mevcut durumun eksik veya iyi yönleri hakkında raporları gözden geçirmek,
5. Davanın sonuca bağlanılmasına ya da feragata yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmak,
6. Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmak ve “bir tarafın tanığının diğer tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi” işlemine yardım etmek.

Bir adli muhasebeci dava desteği kapsamında edindiği bilgileri, mahkemeye dahil olmadan yani bizzat mahkemede uzman tanıklık görevini icra etmeden hukuk elemanlarının faydasına sunabilir. İşte bu nedenle dava desteği ve uzman tanıklık olarak iki farklı hukuksal mesleki faaliyet belirlenmiştir. Söz konusu iki faaliyet her ne kadar hukuksal sahada gerçekleşse de birbirinden farklıdır. Ancak bu iki faaliyetin bütünleşik olarak da yürütülmesi söz konusudur. Yani bir adli muhasebeci dava desteği kapsamında faaliyetini yürütürken, elde ettiği bulguları mahkeme de bizzat kendisi görüşünü beyan ederek faaliyetini sonlandırabilir. Söz konusu faaliyetlerin birbirinden ayrı olarak yürütülmesi yurt dışında “Kovel <sup>19</sup> Sözleşmesi” ile mümkündür.

Belli koşullarda bir avukat, aynı mahkemede *uzman tanık olarak ifade vermeyecek bir adli muhasebeciyi* Kovel kuralı çerçevesinde tutabilir. Avukatlar tarafından tutulan uzman danışmanlara genelde “Kovel Muhasebeciler” denir. Bir avukat bir muhasebeci ile bir uzman danışman olarak anlaştığında, hukuk firması ile muhasebeci bir Kovel Mektubu/Sözleşmesi imzalar. Avukat-müşteri ilişkisi adli muhasebeci-müşteri ilişkisine dönüşür. FBI, IRS ve SEC vb. kurumlar tarafından yürütülen kriminal araştırmalarda da adli muhasebecilerle genelde Kovel Mektubu/Sözleşmesiyle anlaşma yapılır. Bir adli muhasebeci yasal işlemlerin yürütülmesinde yardımcı olması için tutulduğunda amaç,

---

<sup>19</sup> Kovel, bir hukuk firması tarafından firmanın müşterilerine tavsiyelerde bulunması için tutulan ve muhasebe konusunda yetenekli olan eski bir IRS temsilcisiydi. Kovel vergi kaçakçılığı yüzünden IRS incelemesine maruz kalan bir müşteriyle tanıştı ve müşterinin kişisel finansal beyanıyla beraber, beyanı gönderme amacını da anlatan bir ön yazı aldı. Büyük jüri tarafından mahkemeye çağırılmasının ardından Kovel müşterisiyle arasında geçen konuşmaları ve işlemlerin etkileri hakkındaki soruları cevaplandırmayı reddetti. Mahkemeye itaatsizlik suçundan tutuklanarak bir yıla mahkum edildi. Temyiz mahkemesi ise itaatsizlik suçlamasını iptal ederek bir muhasebecinin bir avukatın temsilcisi olarak bulunmasının muhasebeci-müşteri imtiyazını zedeleyemeyeceği kararını aldı. Mahkeme ayrıca modern hayatın getirdiği karmaşa içinde çok az avukatın sekreter, telefon operatörü, asistan ve benzerinin yardımı olmadan çalışabileceğini belirtmiştir. Avukatlara yerel hizmet sağlamada yardım edenler listesine muhasebecilerin dahil edilmemesi için hiçbir sebep bulunmamıştır (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 147-149).

çeşitli faktörlerin varlığını ispatlamaktır. Uzman, duruşmada ifade vermek veya uzman görüşü bildirmek (yani uzman tanıklık) amacıyla duruşmaya dahil edilmez. Çalışması, dava vekilinin çalışma-ürün imtiyazı altında korunarak çalışmanın karşı tarafça ortaya çıkarılması engellenir. Kovel mektubu/sözleşmesinin içeriği firmadan firmaya değişiklik gösterirse de aşağıdaki hususlar dikkate alınarak sözleşme oluşturulmalıdır (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 143):

1. Muhasebeci avukatın idaresi altında çalışır, avukatın müşteriye yasal dayanak sağlamasına yardımcı olabilmek amacıyla doğrudan avukata bilgi verir.
2. Herhangi bir yazılı izin olmaksızın kendisine verilen herhangi bir belge ya da kayıttan elde ettiği hiçbir bilgiyi, konuşmada geçen konuları kimseye söyleyemez, avukatın yazılı izni olmadan herhangi bir kağıt ya da belgenin incelenmesine izin veremez.
3. Avukata kolaylık sağlamak amacıyla hazırladığı ya da elde ettiği ve kontrol etmek için avukatın isteyebileceği tüm çalışma kağıtlarını, kayıtları ya da diğer belgeleri saklı tutar.
4. Kovel belgesinin kapsadığı belge ya da kayıtların oluşturulması için herhangi bir talep olursa, hemen avukata bilgi verir.

### **2.6.2. Uzman Tanıklık**

Hile denetçisi ve adli muhasebeci arasındaki en belirgin farklılıklardan biri, tamamlanmış hile araştırması veya denetiminden, yetkin ve yeterli kanıt toplandıktan, hile tanımlandıktan ve hilekara dava açıldıktan sonraki rolleridir. Genel anlamda, denetimi yürütme hile denetçisinin işi kapsamındadır. Adli muhasebeci, ayrıca, uzman tanıklık sağlamada ve akabinde mahkemede bilirkişi olarak hizmet vermede uzmandır (Singleton vd., 2006: 255).

AICPA'ne göre uzman şahit, bir konu hakkında bilimsel, teknik veya özel bir fikir verme veya bir konunun aydınlatılmasına katkıda bulunabilecek gerekli bilgi, yetenek, deneyim ve eğitime sahip kişidir (Toraman vd., 2009:43). Bir avukat ya da hakim, bir adli muhasebeciyi uzman görüşü almak adına duruşmaya dahil edebilir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:112). Uzman tanığın fonksiyonu mahkemenin karar vermek için yeterli

bilgisi olmadığı sorunlar hakkında sonuca varmada mahkemeye yardımcı olmaktadır (Emma ve Akamobi, 2009: 43).

Genellikle davalarda tanıklık yapan kişilerin tanıklığı; görme, duyma, hissetme, koklama, tatma ve dokunma yani altı duyu ile olmakta ve bildikleri bunlar ile sınırlı kalmaktadır. Fakat donanımlı uzmanların tanıklığı, olayla ilgili daha kapsamlı ve profesyonel bilgi birikimleri, uzmanı oldukları alan veya disiplin ile ilgili olacağından daha kapsamlı ve çözümcül olacaktır (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 90). Adli muhasebecilerin de uzmanı oldukları alanda sahip oldukları bilgi birikimleri ile uzman tanıklığı daha kapsamlı ve çözümcül olacaktır.

Ekonomik ve finansal içerikli davalarda adli muhasebecilerden yardım alınabilmekte, tanıklıkları istenebilmektedir. Uzman tanık olarak bir adli muhasebeci, mahkeme aşamasındaki bir davada ortaya çıkan muhasebe problemlerine ilişkin kendi düşüncelerini sunmaktadır. Adli muhasebecinin burada dikkat edeceği husus, subjektiflik ve duygusallıktan uzak ve soğukkanlı bir şekilde problemleri sade ve anlaşılır bir şekilde sunmaktır. Bir adli muhasebeci, uzman tanık olarak mahkemeye çağrıldığında, amacı dinleyenlerin duymak gereksiniminde olduğu şeyleri yalın ve basitçe ifade etmek olmalıdır. Çok fazla ve gereksiz bilgi mahkemeye yardımcı olmaktan çok, olayı daha da belirsizleştirecektir.

Bir adli muhasebecinin uzman tanıklık kapsamındaki faaliyetlerine, ekonomik gerçekleri bulmak, vergi analizleri hazırlamak, karşı tarafın uzman tanığının ifadesini çürütmek, sorgulanacak konuları belirlemek, belgelerin yorumlanmasına yardımcı olmak ve diğer şahitlerden bilgi alımını desteklemek gibi konularda başvurulabilmektedir. Söz konusu konuları spesifik olarak; muhasebe, işletme yönetimi veya mesleki hileler, varlıkların çalınması, zimmete geçirme, kundakçılık veya sigorta sahtekarlıkları, yalan beyan, bahşiş kabulü, iflas hilesi, vergi kaçırma ve hileli diğer tüm olaylar şeklinde sıralayabiliriz (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 89).

Adli muhasebecilerin, uzmanlık faaliyetlerinde üzerlerine düşen görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Pazarçeviren ve Yüksel, 2005: 9):

1. Dava konusuyla ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak çeşitli verileri toplamak,
2. Bu verilerden bir sonuca vararak bir kanıya ulaşmak,

3. Oluşturduğu görüşünü mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici biçimde yansıtmak.

#### **2.6.2.1. Uzman Tanığın Özellikleri**

Uzman tanık olarak seçilen kişinin uygunluğu başlıca iki faktörle değerlendirilebilir. Birincisi, uzmanın mesleği ile ilgili olarak objektif nitelikleri (diploma, sertifika, deneyim v.s.). İkincisi, uzmanın faaliyetini etkin olarak sürdürmesi için gerekli kişisel özellikleri (ün, konuşma becerisi, sakinlik v.s.).

Adli muhasebecinin uzman tanık olarak mesleği ile ilgili objektif nitelikleri değerlendirilirken şu hususlar dikkate alınmalıdır (Singleton vd., 2006:284):

1. Söz konusu uzmanlık alanıyla ilgili geçerli (bilinen) meslek örgütü tarafından verilen ruhsat, sertifika ve meslek lisansı,
2. Uzmanlık alanıyla ilgili veya uygun zeminle hizmet etmesini sağlayan lisans, master, lisansüstü akademik dereceleri,
3. Belli bir alandan uzmanlaşmış staj eğitimi ve konu alanıyla ilgili son teknolojik gelişmelerle yatkınlığı güncelleyen akademik derecelerden sonra devam eden mesleki eğitimi,
4. Konu alanında genel bilgisini ve teknik fikirlerini gösteren yazı ve yayınları,
5. Konu alanında yüksek mesleki saygınlığı olan biri tarafından düzenlenen ilgili öğretim, konferans ve diğer danışmanlıklara katılımı,
6. Mesleki derneklere üyeliği,
7. Konu alanında gerek uzman tanık veya gerek teknik danışman olarak benzer görevlerde kazanılmış deneyimi,
8. Bireyin uzman olarak seçilmesini destekleyecek eldeki olaya özgü, özel durumlar veya ayrıcalıklı bilgisi.

Adli muhasebecinin uzman tanık olarak kişilik özellikleri değerlendirilirken şu hususlar dikkate alınmalıdır (Singleton vd., 2006: 290-294):

**1. Ekip Halinde Çalışma Kabiliyeti:** Uzman tanık görevi gereği bir ekip ile çalışmak zorundadır. Bu zorunluluk gereği, böyle bir yeteneğin ilgili kişilerde bulunması gerekir. Bu yetenek, kişilerle iletişim kurma becerisini, eylemleri planlama ve koordine etme becerisini kapsar.

**2. Güvenilirlik ve Doğruluk:** Uzman tanık olarak adli muhasebeci, görüşüyle davanın seyrini etkileyebilme potansiyeline sahiptir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, kişinin güvenilir ve doğru olduğuna inanılan kişilerden olması son derece önemlidir.

**3. Mesleki Ün ve Tanınma:** Bu özellik, kişinin uzman tanık olarak tercih edilmesini ayrıcalıklı kılacaktır.

**4. Önceki İş Kalitesi ve Zamanlaması:** Uzman tanığın önceki deneyimleri, yapacağı işin garantisidir. Bu sebeple önceki deneyim ile birlikte edindiği ün ve tanınmışlık özelliği birlikte değerlendirilmesi gereken ve bir uzmanda bulunması gereken en önemli özelliklerdendir.

**5. Mesleki Hal ve Hareket:** Resmi bir şekilde konuşma kabiliyeti, kuvvetli çapraz sorgulamadaki sakinliği sürdürme kabiliyeti, karşı tarafla tartışmalardan sakınma kabiliyeti gerekli karakteristiklerdendir. Bunlardan birinin yokluğu kabul edilen uzmanın, uzman tanık olarak düşünülmemesini gerektirir. Uzmanlar için stres mülakatları, hal ve hareketi ölçmek için, onların potansiyel uzman tanıklardan olup olmadığını belirlemede gerekli vasıtalaradır.

**6. Bir Grup Önünde “Duruş”:** Bir gruba fikirleri etkili sunma kabiliyeti öğrenilen yeteneklerdendir. Buna rağmen, çoğu uzman tanığın bununla ilgili çabası yetersizdir.

**7. Teknik Sonuçları Herkesin Anlayabileceği İfadelerle Anlatma Kabiliyeti:** Mevlana Celaleddin-i Rumi “*Sen ne söylersen söyle, söylediğin, karşındakinin anladığı kadardır.*” diyerek anlatma kabiliyetinin bilmek kadar önemli olduğunu ifade etmiştir.

**8. Kişisel Özellik ve Mizaç (Huy):** Farklılıklar dikkat dağıtır. Kişiye has özellikler, olağandışı giyinişler, uzmanların kişilikleriyle ilgili diğer görünüşler, vermek istedikleri mesajlarından dikkatleri başka yöne çevirir. Kabalık (küstahlık-terbiyesizlik) veya olmadık zamanlarda aşırı mizah kullanma ve mesleki rakipler hakkında onur kırıcı (aşağılayıcı) açıklamalar yapma, dinleyicileri soğutur ve konuşan aleyhine, verdiği mesaja karşı tavır aldırır. Böyle farklılıklar elemine edilmelidir.

The Journal of Forensic Accounting’in editörü ve Adli Muhasebe öncüsü Larry Crumbley (2004’ten aktaran Singleton vd., 2006: 277), adli muhasebecilere uzman tanıklık yaparken faaliyetlerin etkili bir şekilde yürütülmesi için aşağıdaki önerilerde bulunur:

1. **Görsel Eğitim Aracı Kullanmalı;** alan dışı kişilerin anlamakta zorlanacakları, hatta aynı alandaki kişiler için basit olup mahkeme ortamında karmaşık

buldukları konuların görsel eğitim araçları kullanılarak sunumu, söz konusu kişilerin konuyu anlamalarını kolaylaştıracaktır.

2. ***Muğlak/Belirsiz/Müphem Sorulara Cevap Vermemeli;*** bir soruya cevap verilemeyecek durumda kalınırsa, durum aynen belirtilmeli ve açıklama talep etmelidir. Böylece, soruların anlaşılabilirliği sağlanarak, cevabı oluşturulabilecektir.

3. ***Dinginliği Sürdürmeli;*** karşı tarafın dava vekili itibarı düşürmek ve öz güveni yıkmak için çeşitli saldırılarda bulunacaktır. Bu durumda, ne kadar yoğun saldırı varsa o kadar etkili bir tanıklık yapıldığını düşünerek dinginliği sürdürmek gerekecektir.

4. ***Sabırlı Olmalı;*** mahkemede geçen zaman tahmin edilenden fazla olabilir. Bu durumda boşa geçtiği düşünülen zamanları sabırla beklemek gerekecektir.

5. ***Dikkatli Bir Mizah Anlayışı Sürdürmeli;*** mizah, kişinin doğal gözükmeye yardımcı olur. Ancak, iyi zamanlanmış ve dikkatli bir mizah kullanılması kişiyi doğal gösterecektir.

6. ***Sınırlarını Bilmeli;*** cevabı bilinmeyen sorular için blöf yapılmamalıdır. Sadece, doğrulanabilir alanlarda cevaplar vererek davayı yönlendirmek doğru olacaktır.

7. ***Tartışmacı veya Savunmacı Olmamalı;*** negatif tavır sergilemekten uzak durulmalıdır. Böyle bir tavır, mahkemenin önyargı oluşturmaya sebep olacaktır.

8. ***Davaya Kimin Karar Verdiğini Unutmamalı;*** cevaplar mahkemede hakime yöneltilmelidir. Etkili olmak şartıyla, hakim verilen bilgilere güvenerek karar verecektir.

#### 2.6.2.2. Uzman Tanığın Mahkeme Öncesi Faaliyetleri

Adli muhasebecilerin, tanıklıktan önceki faaliyetleri; kanıtları toplama, analiz etme ve mahkemede sunuma hazırlama faaliyetlerini kapsamaktadır. Bu aşamada yapılacak faaliyetlerin titizlikle ve özenle yapılması sonraki aşamayı kolaylaştıracaktır.

Kanıt toplama faaliyetleri kapsamında karşılaşılan en önemli sorun; kanıtın kulaktan dolma bilgilerle sağlanmasıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, %100 dayanakla bütün işlemlerin asıl belgelerinin gözden geçirilmesidir.

Kanıtları analiz etme faaliyetleri kapsamında ise dikkat edilmesi gereken husus, rapordan çıkarılan görüş ve sonuçların, çelişkili bile olsa, alternatifleriyle birlikte değerlendirilmesi gerektiğidir. Böylece, mahkeme ortamında karşılaşılabilecek sürprizler

mümkün olduğunca azaltılmış olacaktır. Dolayısıyla, kanıtları sunum aşamasında herhangi bir sürprizle karşılaşma imkanı vermeyen, araştırma içeriğini ihtiva eden çalışma kağıtlarının uygun formda, çalışmanın en başından itibaren hazırlanması, bu aşamada gerekmektedir.

Kanıtları mahkemede sunuma hazırlama faaliyetleri kapsamında; uzmanın kullanma veya güvenme niyetinde olduğu araştırma boyunca üretilen ve mahkemede kanıt olarak ihtiyaç duyabileceği mevcut bütün notlar sistemli ve düzenli bir şekilde tanzim edilmelidir. Gerekli grafik sunuları hazır ve mevcut hale getirilmelidir. Duruşma öncesi hazırlıkla ilgili olarak; duruşmada tanıklık yapacakların listesini edinmek ve avukatla ön tanıklık toplantıları yapmak da önemlidir. Bütün bu hazırlıklar; önemli hususları unutmadan mahkemede karşılaşılabilecek her türlü pozisyona uyum sağlayarak etkili bir tanıklık yapmak için gereklidir.

#### **2.6.2.3. Uzman Tanığın Mahkemedeki Faaliyetleri**

Uzman tanık, mahkemede ilk önce görünümüyle mesaj vereceğinden, iyi bir görünümle psikolojik avantaj elde ederek, tanıklığına iyi bir başlangıç yapabilir. Ancak, iyi bir görünümü hal ve hareketleriyle de bütünleştirerek bu avantajı sürdürmeye çalışmalıdır. İyi bir görünüm ve iyi bir davranış sergileyen uzman tanık, neticede mahkemede vereceği bilgiyle etkili olacaktır. Bir adli muhasebeci, mahkemede uzman tanıklık yaparak aktardığı bilgiler ile etkili olmak istiyorsa, doğrudan sorgudan azami derecede faydalanıp, çapraz sorguya dikkat etmelidir.

***Doğrudan Sorgu:*** İddia ya da savunma makamının kendi tanığına yaptığı sorgudur. Amaç, tanığın olaya ilişkin bilgisini anlatmasını sağlayacak sorular sormaktır. Sorgulamayı başarılı kılan en önemli unsur sorunun önceden iyi kurgulanmasıdır. Uzman tanığın hakimin önünde kredibilitesinin oluşturulmasında en önemli aşamadır. Avukat daha geri planda tutularak, uzman tanık ön plana çıkartılır (Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011: 59).

Büyük olasılıkla, bu sorgulama, mahkeme odası dışında dava vekili ile önceden tartışılanların sadece bir tekrarı olacaktır. Temel hafıza özelliği ile ilgili genel düşünceye göre; insanlar ilk ve son duydukları şeyleri en iyi hatırlarlar. Başka bir kayda değer husus, jürinin uzun bir duruşmada sınırlı bir dikkat süresi olduğudur (Singleton vd., 2006: 270).

Temel hafıza özelliği ve dikkat süresi göz önünde bulundurularak bu sorgulamanın amaca uygun olarak dizayn edilmesi önemlidir.

Direkt sorgulamada; kurgulanmış bir olayı canlandırırken en önemli sorun, tanığın her şeyi önceden bilmesi ve bu emniyetle canlandırma esnasında çok fazla dikkat ve özen göstermemesidir.

**Çapraz Sorgu:** Uzman tanık için tezinin çürütülmesi tehlikesi açısından yargılamanın en zor bölümüdür. Karşı tarafın hukukçusu, uzman tanığın kredibilitesini aşındırmayı amaçlamaktadır. Uzman tanık sorulabilecek soruları önceden kestirmeye çalışmalıdır (Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011: 59).

Mahkemede, çapraz sorgulama özellikle karşı taraf için önemlidir. Bu sorgulamada, tanığın önemi azaltılmaya çalışılır veya tanık itibarsızlaştırılır ya da bazı varsayımlar üretilerek tanık karşı tarafı destekler bir duruma getirilir.

Uzman tanık, bu sorgulamada direkt sorgulamadaki gibi rahat değildir, ancak bu durumun avantajı da tanığı her an canlı tutmasıdır. Bu sorgulamayı kolaylaştıracak yöntem, dava vekilinin yine, direkt sorgulamada olduğu kadar olmazsa da, olayı kurgulamasıyla mümkün olabilmektedir. Burada kurgulama çok da kolay olmayacaktır. Çünkü tanık soruları cevaplarken, bir ilerisini planlamak için yeterli zaman bulamaz ve gerekli dikkati gösteremez. Ayrıca, soruları önceden sezme çabası ile sorulara gerekli hassasiyeti veremez.

Sorular sorulduğunda, uzman dikkatlice değerlendirmeli ve cevapları düşünmek için zaman istemelidir. Tanık sakin olmalı ve cevaplama öncesi duraksamalı, ve cevaba doğru mahkemeden önce cevabın soruya ve sonuçlarına etkisinin nasıl olacağını tam olarak bilerek dikkatlice adım adım gitmelidir. Ancak buna karşın sorgulama esnasında karşı tarafın dava vekili bir tanığın psikolojik kontrolünü aşağıdaki yollarla sağlamaya çalışacaktır (Singleton vd., 2006: 273):

1. Gözdağı vermek için onların fiziksel mevcudiyetini kullanarak,
2. Göz temasını durmadan sürdürerek,
3. Tanığın açığının üzerine giderek,
4. Tanığın kafasını karıştırmak için hızlı sorular sorarak,
5. Kesin/ tam sorulardan şaşırtmak veya açıklama yapmak için uzmana izin vermeyerek.

Çapraz sorgulamada, iyi bir dava vekili hemen tanığın zayıf yönlerini keşfedecektir ve amacına ulaşmak için her hangi bir tekniği kullanacaktır. Aşağıda en çok uygulanan metodlardan bazıları sıralanmıştır (Singleton vd., 2006: 274);

**Miyopik Görme:** Bu metot, uzmanın belli bir alanın araştırılmasında çok fazla zaman harcayarak çok fazla çalışmadığı ve emin olmadığı alanı aydınlatmayı kabul etmesini gerektirir. Aydınlatılması istenen alan olayda çok da önem arz eden bir alan olmayabilir. Ancak karşı tarafın dava vekili söz konusu alanı büyük bir sorun yapacaktır ve işin kapsamı veya taslağının sınırlandırılarak ve dolayısıyla yetersiz olması sebebiyle, uzmanın görüşünün miyopik olduğunu ifade edecektir.

**Güvenli/iyi adam:** Genellikle karşı tarafın dava vekili çapraz sorgulamada uzmana saldırmayarak ve sahte bir güven duygusu vererek nazik olacaktır. Böylece başka türlü elde edilemeyecek bilginin tanık tarafından verilmesi şeklinde sonuç alınabilecektir. Bu bilgi ile, karşı tarafın dava vekili, kanıt olarak küçük bir açıklık bulma ve onu ileride geliştirme imkanı elde edebilecektir.

**Çelişki:** Karşı tarafın dava vekili tanığı zor veya çelişkili bir duruma sokmaya yönelten sorular kullanabilir. Uzman çelişkili durumu kabul etmelidir. Çelişki varsa, uzman, en uygun ve en deneyimli kimin olduğuyla ilgili bir tartışmanın içine düşürülebilir.

**Yeni Bilgi:** Karşı tarafın vekili, uzmanın farkında olmadığı veya uzman tanığın ulaştığı sonuçlar içinde spesifik bir ilgi isteyen yeni bilgiler ile karşılaşabilir. Bu bilgiler uzmanın raporlarının ve görüşlerinin artık geçerli olmadığını göstermek için kullanılabilir.

**Karşı Tarafın Teorisini Desteklemek:** Uzmanın kullandığı aynı bilgi, başka bir teoriyi desteklemek için karşı tarafın dava vekili tarafından farklı bir yolla yorumlanır veya kullanılır. Teori ve gerçeklerin farklı yorumu ile ilgili uzmanla anlaşmaya varıldığı izlenimi verilerek uzmanın kendi teorilerini desteklediği sonucu çıkarılacaktır.

**Önyargı:** Bu metot, uzmanın vekilini (danışmanını) ve uzmanı birlikte, sunulan kanıttaki tanıklıkta muhtemel danışıklı işi ve dolayısıyla önyargıyı göstererek karalar. Bu önyargı, karşı tarafın dava vekili, uzmanın danışmanının ne söyleyeceği konusunda eğitildiği veya uzmanın faaliyet alanı ve böylece çıkarımlarının sınırlandırıldığı hususu ile ilgili bir sonuca ulaşıldığında kullanılabilir.

**Yüzleştirme:** Bu basit metot, tanıkları kontrollerini kaybetmiş ve kızgınlamış bir hale sokmak için kullanılır. Bir tanık bir kere patladı mı, güvenilirlik kaybolur.

**Ses Yansıtıcısı:** Bu metot, jüriyi olayın lehine görüşlerle (karşı tarafın dava vekiline) yeniden bilgilendirmek için tanığı bir ses yansıtıcısı gibi kullanır. Bu teknik genelde “ bu doğru değıl mi” ve “benimle anlaşır mısınız” görüşleri için kullanılır. Tanığı yıldırma/ göz dağı vermek için faydalıdır. Bu taktik, değıerli bir psikolojik gereçtir.

**Ücretler:** Bu metot, tanığa sonucu gerçekleştirmek için gereğinden çok fazla zaman harcadığı hususunda saldırır. Bir başka saldırıda ise eksik işler gösterebilir ve ödenen ücretlerle ilişkilendirebilir. Bu metot, genellikle “önyargı” ve “miyopik görüş” ile ilgilidir. Bir müşteriyle yapılan tekrarlı sözleşmeler veya yüksek ücretlerden dolayı, tanığın ve görüşünün müşteri taraflı olduğı ortaya atılabilir. Tanıklığın satın alındığı veya çıkarımlarına çelişkili gerçekleri göz ardı etmek için uzmana para verildiğı gibi sonuçlar çıkarılabilir.

**Sözleşmenin Şartları:** Bu teknik normal olarak, karşı tarafın dava vekilinin sözleşme mektubunun aslını edinmesiyle ve sözleşme şartlarını incelemesiyle başlar, sonra uzmanın müşterisini sadece destekleyecek öğeleri araştırmak için tasarlanmış olduğunu ve genellikle karşı tarafın zararına diğerk tüm alternatif teorileri gizlediğini gösterir. Böylece, tanık taraflı olarak tasvir edilebilir.

**Tanığı İtibarsızlaştırmak:** Bu strateji, genellikle, hali hazırda mevcut olan veya önceki faaliyetlerinde, uzmanın taraflı, önyargılı, rüşvet yiyen, suça meyilli, ahlaka aykırı sözleşmeler yapmış, tutarsız ifadeler vermiş, gerçeğı saptırmada ün yapmış, ve nitelikleri abartılmış biri olduğunu göstererek başarılır. İtibarsızlaştırma yönteminde, uzmanların abartılan ve taraflı olabilen uzmanlar olarak mahkemedeki aktivitelerini ortaya çıkarmak için eğitim geçmişlerindeki niteliklerine de bakılabilir.

#### **2.6.2.4. Uzman Tanıklığın Kabul Edilebilirliğı için Standartlar**

##### **2.6.2.4.1. Frye Standardı**

21. yüzyılda bilim ilerledikçe, hukuki sistem bilimsel delillerin geçerlilikleri hususunda testler geliştirmeye başlamıştır. Çok önemli bir örnek olan 1923 tarihli Columbia Bölgesi Federal dava vakası olan *Frye ile Amerika Birleşik Devletleri*

arasındaki davada, yapılan tanıklığın geçerliliği değerlendirilmiştir. Mahkeme, yeni bilimsel tekniğin, ait olduğu alandaki belirli konuda genel kabul görmesi gerektiğini; nitelikli bağımsız bir uzmanın belirli bir alanda tanıklık yapmasının yeterli ve geçerli olmadığını belirtmiştir(Howe vd., 2012: 5).

Bazı eyalet mahkemeleri Frye kararını kullanmaya devam etmesine rağmen, neredeyse 70 yıl sonra, Frye standardı, federal mahkeme vakaları ve diğer birçok eyalet mahkemesi için yeni standartla değiştirilmiştir (Howe vd., 2012: 6).

1975 yılında, Frye kararı verildikten yarım yüzyıl sonra, Federal Delil Kuralları (FRE), federal mahkemelerde suç ve medeni hukuk davalarına rehberlik etmek için çıkarılmıştır. Orijinal FRE Kuralı 702 ile, uzman tanıklara şu koşulda izin verilmektedir (Henry 2010, 3): *Bilimsel, teknik veya diğer belirli bilgiler delilleri anlamaya veya sorunla ilgili gerçekleri belirlemeye yardımcı olacaksa, bilgisi, tecrübesi, eğitimi veya öğretimiyle uzman olma yeterliliğine sahip bir tanık bu konuda kanaatini verebilir* (Howe vd., 2012: 6).

#### **2.6.2.4.2. Daubert Standardı**

Uzman tanıklıkların kabulü için yasal standartlar değişmiştir. A.B.D. standardı, A.B.D.'de Temyiz Mahkemesi tarafından kararlaştırılan Daubert Standartlarıdır. Bu standartlar uzmanın nitelikleri ve daha da önemlisi tanıklığı ile ilgili hükümleri içermektedir (Singleton vd., 2006: 258).

1993 yılında, Amerika Birleşik Devletleri Yüksek Mahkemesi'nin *Daubert ile Merrill Dow Pharmaceuticals Şirketi* arasında vuku bulan davadaki kararı, *Daubert* standardı olarak anılan yeni bir test ortaya çıkarmış; bu standart, federal dava hakimlerinin bilimsel tanık ifadesinin konuyla ilgili ve güvenilir olduğundan emin olmalarını şart koşmaktadır. FRE Kuralı 702, aşağıdaki gibi güncellenmiştir:

*Bilimsel, teknik veya diğer özel bilgiler davanın maddi unsurlarında mahkemeye delili anlamada veya hususla ilgili gerçeği belirlemede yardımcı olacaksa, bilgisiyle, tecrübesiyle, eğitimi ve öğretimiyle nitelikli bir uzman tanık, burada fikir vb kanaat formunda şu koşullarda tanıklık yapabilir; (1) tanıklık yeterli maddi unsurları veya verileri temel alıyorsa, (2) tanıklık güvenilir prensipler ve yöntemlerin bir sonucuysa, ve*

(3) tanık, davaya konu olan maddi unsurlarla ilgili prensipleri ve yöntemleri güvenilir şekilde uygulamışsa (Howe vd., 2012: 6).

*Daubert ile Merrill Dow Pharmaceuticals Şirketi* (1993) arasındaki davada Amerika Birleşik Devletleri Yüksek Mahkemesi, hakimlerce, ifade veren uzmanın güvenilir olduğunu ve tanıklığının hangi gerçeklere dayandığını ispat edecek şu yöntemlere dikkat çekmiştir: teori veya teknik daha önceden test edilmelidir, teknik meslektaşların görüşlerine sunulmalıdır, potansiyel hata oranı bilinmelidir, teori veya teknik genel kabul görmelidir ve teori veya teknik dava görülmeye başlamadan mevcut olmalıdır (Howe vd., 2012: 6).

### **2.6.3. Araştırmacı Muhasebecilik**

Adli muhasebecilik mesleğinin bu faaliyet alanı adli muhasebecilerin en fazla hizmet verdikleri bir saha olup hile denetçiliği, hile incelemecisi, hile araştırmacısı olarak da ifade edilmektedir.

#### **2.6.3.1. Araştırmacı Muhasebecilik İle İlgili Kavramsal Tartışma**

Amerikan muhasebe mesleğinin kurucularından biri olan Robert Montgomery (PriceWaterhouse Coopers firmasının ve AICPA'nın kurucusu) (1909'dan aktaran Gray ve Moussalli, 2006:15), hilenin ortaya çıkarılmasının denetçinin görevlerinden en önemlisi olduğunu ve hileyi ortaya çıkarabilecek kişinin denetçiden daha iyi kimse olamayacağı hususunda hiçbir tartışma olmayacağını ifade etmiştir.

Bununla birlikte izleyen on yıllarda, geleneksel ilim, Amerikan denetçilerinin hile saptama hususundaki temel sorumluluklarını ihmal etmeleri şeklinde zaman içinde değişmiştir. Hile keşfi, amacı genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumlu sunumun doğruluğu hakkında bir fikir sunmak olan denetçinin, tesadüfi bir ürünü durumuna gelmiştir. Hile araştırması mesleğin uzmanlaşmış alt dalına bırakılmıştır- “adli muhasebeciler”- görev için daha iyi nitelikli olarak addedilmiştir (Gray ve Moussalli, 2006: 15).

Adli muhasebecilerin üçüncü faaliyet alanı olarak, kimi kaynaklarda araştırmacı muhasebecilik, kimi kaynaklarda hile araştırmacılığı (hile incelemesi) ve kimi kaynaklarda hile denetçiliği olarak rastlayacağımız faaliyetleri söyleyebiliriz.

Adli Muhasebecilik Dergisinin editörü Jack Bologna (2000'den aktaran Gray ve Moussalli, 2006: 16), “hile denetimi, adli muhasebecilik, dava desteği, araştırmacı muhasebecilik ve değerlendirme analizi” gibi kavramların genellikle alternatifli kullanılabildiğini, bütün hizmetleri kapsayan isimlerin kalbinin de hile için araştırma olduğunu ifade etmiştir. Nitekim, ACFE de adli muhasebeciyi hile araştırmacısı (fraud examiner) olarak ifade etmektedir (Singleton vd., 2006: 44).

Adli muhasebeci, hile araştırmacısından ve hile denetçisinden daha fazlasıdır. Adli muhasebeci, hile araştırmacısının verdiği hizmetleri farklı bir mentalite ile değerlendirerek daha faydalı hizmetler sunabilmekte ve hile denetçisinin belli koşullar altında verdiği hizmeti, her koşulda verebilmektedir.

Hile araştırmacılığı, daha çok işletme sahipleri ve yöneticilerinin isteği üzerine, yapılan hilelerin ve aldatmaların aranmasını, bulunmasını ve engellemesini amaçlar. Yani hile araştırmacılığı, daha çok işletme sahiplerinin, ortaklarının ya da yöneticilerinin isteği doğrultusunda hile iddialarının ya da olasılıklarının varlığını araştırma şeklinde uygulanan adli muhasebecilik dalıdır. Adli muhasebe, genel olarak basit bir hile araştırmacılığından farklıdır. Hile araştırmacılığı, hile ve aldatmayı arayıp, bulup, engellemeyi amaçlar; oysa bir adli muhasebeci, bir hile ya da aldatma kanıtı ve şüphesi elde edildikten sonra da görevlendirilebilir (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 71). Ayrıca, işletme yönetiminin hilekar konumunda olabileceği ihtimali vardır. Bu durumda, yönetimin hile araştırmacısından hile ve aldatmalarını bulmasını istemesi beklenemez. Adli muhasebecilik, kanıt veya şüphe sonucu her türlü hile ve aldatmayı araştırmayı görev edinir.

Hile araştırmacısı açısından, muhasebe ve alt uygulamaları, gerekli kanıtların bulunması ve analiz edilmesi açısından önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. Adli muhasebeciler ise muhasebe bilgilerine ek olarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve denetim standartlarının ötesine geçmelerine olanak sağlayan araştırmacı bir yaklaşım geliştirmektedirler (Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011: 50).

Hile denetçilerinin yaptıkları faaliyet ise kısaca, ticari işlemlerdeki hilelerin tespiti ve hilenin önlenmesini teşvik edici bir ortam yaratmaktır (Kaya, 2005: 55-56). Hile

denetçiliği, genelde cezai konuların incelenmesi ile ilgilenir. Örneğin; iş gören hırsızlığı, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta dolandırıcılığı, rüşvetçilik, suç tatbikatına ilişkin soruşturmalar v.b.(Özkul ve Pektekin, 2009:66). Daha çok işletme sahiplerinin, ortaklarının ya da yöneticilerinin isteği ile işletmedeki hile iddialarının ya da olasılıklarının varlığını araştırma şeklinde uygulanan bir denetim türüdür. İşletme yönetimi hileli durum gerçekleşikten sonra hileyi tespit etmek üzere işlemleri inceleme yolu ile hile araştırmacısından yardım alabilir ya da hile ile karşılaşmadan önlem almak amacıyla aktif bir yaklaşım izlemek istenirse hile denetçisi tarafından politikalar ve prosedürler oluşturulabilir (Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011: 49).

Burada dikkate değer bir nokta hile denetçilerinin adli muhasebecilerle benzer alanlarda faaliyet göstermelerine rağmen faaliyetlerini farklı şekillerde yürüttüğüdür. Adli muhasebeciler, hangi tarafın ne kadar zarar gördüğünü ya da borçlu olduğunu saptayabilmek, mahkemede düğümlemiş finansal işlemleri açıklayabilmek ya da davalara destek olabilmek için karmaşık finansal işlemler içinden dava konusu haline gelen olayları ayıklayarak çözümlemelidir. Her zaman bir hile ilişkisi olması mecburi değildir. Fakat, hile denetçileri, hırsızlık veya işletme varlıklarının kötüye kullanımı gibi iş dünyasına hakim olan hileli eylemleri ararlar (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011:95).

Hile denetçiliği ve hile araştırmacılığı tam olarak aynı kavramlar değildirler. Hile denetçisi işletmeyi hileden korumaya yönelik önlemler almadan başlayıp hile raporu hazırlamaya kadar giden bir süreç içerisinde görevlendirilmektedir. Hile araştırmacısı ise daha çok hile ortaya çıktıktan sonra devreye giren ve hilenin araştırılmasında görev alan uzmandır (Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011: 46). İkisi de farklı bilgi birikimleri ve standartlar gerektirmektedir. Denetim, denetim standartları, muhasebe ilkeleri ve prosedürlerine dayanmaktadır. Araştırması ise kanıt kuralları, medeni ve ceza(suç) hukukuna dayanmaktadır (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 96). Adli muhasebeci ise her farklı iki bilgi birikimini ve standartları kullanabilmektedir.

AICPA araştırmacı muhasebeciyi, suç sayılan bir davranışın kanıtlarını araştıran veya zararların reddedildiği ve delillerin karartıldığı iddialarının tespiti için yapılan çalışmalara, araştırmalara katkıda bulunan kişi olarak tanımlamaktadır (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 95).

Amaç, var olduğu iddia edilen veya oluşan hile ve hileyi gerçekleştirenleri tespit etmek, hilenin parasal boyutunu ortaya çıkarmak ve bulguları müşteriye veya eğer istenirse mahkemeye sunmaktır (Dönmez ve Karausta, 2013: 62). Araştırmacı muhasebecilik, adli muhasebecilikte son trenddir ve suç kanıtını araştırmayı ve zararları karşılama veya dağıtmayı kapsar (Emma ve Akenbor, 2009: 4). Adli muhasebecilerin yoğun bir şekilde hizmet verdikleri adli muhasebe uygulama alanıdır.

Adli muhasebecilerin, araştırmacı muhasebecilik yoluyla, yardımcı olabilecekleri konular şöyle sıralanabilir (Bekçioğlu vd., 2013: 9):

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

### **2.6.3.2. Araştırmacı Muhasebecilik Faaliyetleri**

Squires (2003'den aktaran Okoye ve Akenbor, 2009: 5)'e göre, adli muhasebeciler araştırmalarını yürütürken farklı olmak zorundadırlar. Hem finansal kayıtlar hem çalışanlarla tavırları göz önüne alarak bağımsız ve tarafsız olmak zorundadırlar. Diğer muhasebecilerden farklı olarak, bir adli muhasebeci denetim faaliyetini yürütürken, etkin bir şekilde kırmızı bayrakları arar. Suçlarının kanıtlarını saklayan dolandırıcılardan dolayı, bir adli muhasebeci rakamların arkasına bakmak zorundadır ve suç eylemlerini tahmin etmek zorundadır.

Beyaz yakalı suçların bir buzdağı gibi olduğu kabul edilmelidir. Bu tarz bir suçun kanıtlarının büyük bir bölümü, aynen buzdağının su altında görünmeyen kısmı gibi, görünür olmayabilir. Adli muhasebeci araştırmacı muhasebecilik faaliyeti ile, suçun görülmeyen kısmının varlığına ilişkin uyarıcı işaretleri- kırmızı bayrakları- fark etme konusunda olağanüstü bir duyarlılığa sahip olmak durumundadır. Normal bir denetçinin

alışmasından farklı olarak, elde ettiği verileri tekrar tekrar gözden geçirmelidir. Çünkü çoğu kere elde edilen veriler bir bulmaca gibidir, verilerin birbiriyle ilişkilendirilmesi aralarındaki bağlantıların kurulması gerekecektir (Pehlivan, Atatürk Üniversitesi, 2010: 65).

Tüm hile soruşturmaları, birçok farklı koşulun oluşturduğu tahminlere dayanır. Bu tahminler olmadan hile soruşturmasına başlanamaz. Konu ile ilgili herhangi bir ipucu, kanıt ya da şikayet hileyi ortaya çıkarmaya yönelik çalışmalara başlamak için yeterlidir. İkinci dereceden de olsa bir kanıt olmadan hile araştırması düzenlemek doğru olmayacaktır (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 97).

Araştırmanın başından itibaren, bilgi envanteri yapılması gerekir. “Gelen posta, önemsiz posta, çöp olan mail öğeleri” kanıtın potansiyel öğeleri gibi dikkate alınmalı ve belgeleri tanımlarken, bu belgeleri işaretlemekten ziyade etiket olarak özel damgalar kullanılmalıdır. Bilgi envanteri, zamanlama ve çalışma tablosunun kullanımında öneme sahip bilgi depolama işlemine yardımcı olur (Ojo, 2012).

Adli muhasebeci yaptığı ön araştırmalarda edindiği bilgiler yardımı ile yürüteceği araştırmanın iskeletini oluşturacaktır. Adli muhasebeci işletmenin zayıf ve güçlü yönlerini, organizasyonel bütünlük ve etkinliliğini, işletme amaç, hedef ve stratejilerinin uygulanabilirliğini, muhasebe sistemindeki zayıf ve güçlü noktaları, iç kontrol sistemini değerlendirmeli ve araştırmanın amacını, edinilen bilgilere göre işletmenin zayıf noktalarını kapsayacak şekilde bir plan oluşturmalıdır (Thornhill, 1995: 44).

Plan kapsamında kanıt toplanma süreci başlayacaktır. Araştırma boyunca, acil kanıt toplama ve analizi çok önemlidir. Acilen belgelerin kopyasını yapmak önemlidir (çünkü sonradan erişim imkansız olabilir) ve asıllarına işaret koymamak gerekir (çünkü konulan işaretlerin tanımlanması şeklinde bir iş yükü daha ortaya çıkabilir) (Ojo, 2012).

Adli muhasebeci, belge incelemesi, kişilerin geçmişini araştırma, görüşmeler düzenleme, gözlemler yapma gibi çeşitli kanıt toplama tekniklerini kullanarak araştırmalarını bir sonraki aşamaya getirmeye çalışır.

Belgeler, mahkemelerce birinci dereceden kanıt olarak kabul edildiğinden dolayı, adli muhasebeciler için belge incelemesi yapmak önemlidir. Birçok hile belgelerin manipüle edilmesiyle gerçekleşmektedir. Bu sebeple elde edilen tüm belgeler incelenmelidir. İşletmede alışan kişiler ve işletmenin geçmişinde yaşadığı hileli olaylar

hakkında bilgi edinmek de faydalı olabilir. İşletmede çalışan kişiler hakkında aşağıdaki bilgiler araştırılabilir (Thornhill, 1995: 43-47);

1. Hile yapabilecek olanların organizasyon şemasındaki yerleri belirlenmelidir.

2. Bu kişilerin işletmede üstlendikleri sorumluluklar yani iş tanımları doğru bir şekilde tespit edilmelidir. İşletme içinde kimlere raporlamaktadır, kimler ona raporlamaktadır, kimlerle ilişkileri vardır ve işi ile ilgili özellikleri nelerdir, özel olarak yürüttüğü ya da yürütmekte olduğu görevler var mıdır tespit edilmelidir.

3. Bu kişilerin eğitim, tecrübe ve algılama yetenekleri araştırılmalıdır.

4. Hile şüphesi ile yapılan araştırmalarda, kişilerin yaşam biçimleri ve geçmişlerinin de araştırılmasının gerekli olduğuna inanılmaktadır.

Bir başka kanıt toplama tekniği, görüşmeler düzenlemek ve gözlemler yapmaktır. Etkin iletişimin karşısında birçok psikolojik engeller olabilir. Psikolojik engellerle birlikte, görüşmeyi yapan kişi, sosyal ve çevresel engellerin de üstesinden gelmelidir. Tanıklar ve suçlular ile sağlıklı, dürüst bir mülakat gerçekleştirmek genellikle mümkün olmamaktadır. Adli muhasebeci etkin bir görüşme gerçekleştirebilmek için mülakat sürecini yöneten kişi olmalı, soruları yönelterek verilen cevapları dikkatle dinlemelidir. Yalanlar ve yalan söyleme stresi, kişilerin sözel ya da söze dayalı olmayan yani bedensel davranışlarında değişime neden olmaktadır. Yöneltilen sorulara cevap verilmesi sırasındaki göz hareketleri, beden dili ve seçilen sözcükler de adli muhasebeci için bir ipucu niteliğindedir. Örneğin, şüpheli ya da tanık tarafından “ben, benim” gibi sözcükler yerine “onlar, siz, sen” gibi sözcükleri tercih etmesi üzerindeki sorumluluğu başkası ya da başkalarına yüklemeyi tercih ettiğini ortaya koymaktadır. Ayrıca gözetim yolu ile çıplak gözle kolayca görülebilir bilgiler, kanıt niteliğindeki resmi belgelerde yer almayan, gözle görülmeyen bilgilerdir (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 98-100).

Araştırmacı muhasebeci, araştırma ve sorgulama sürecini tamamlayarak hileli bir eylemin gerçekleştiğine dair herhangi bir kanıtın ortaya konulmasından sonra hilenin boyutlarını, verdiği zararları tespit etmeye yönelik çalışmalara başlayacaktır.

East (2003’den aktaran Okoye ve Akenbor, 2009: 5) bir adli muhasebecinin araştırmayı yürütürken aşağıdaki prosedürü (süreci) sistematik bir biçimde geçmesi gerektiğini açıklamıştır. Bunlar:

1. İddia edilen hilenin özellikleri hakkında bilgi edinmek için, kanuni temsilci ile görüşülerek bilgi alınmalıdır. Sonra, başlangıç araştırmasına başlanmalı ve araştırmanın lojistikini planlanmalıdır.

2. Banka hesap özetleri, kredi ekstreleri, yevmiye defterleri, defteri kebirleri, veri tabanları gibi müşterinin finansal durumu hakkında büyük resmi gösterecek herhangi bir kanıt olarak, müşteri kayıtları araştırılmalıdır. Nereye kadar olayın doğasını temel alan bilgiler edinilecekse, elde edilmeye çalışılır. Cezai davalarda, genellikle kolluk kuvvetleriyle birlikte çalışılır. Dava hukuki ise, araştırılan şirketin tarafı olan müşteri tarafından yetkilendirilir.

3. Kayıtları topladıktan sonra, genellikle düzensizlikler hakkında bireysel hikayeleri edinmek için suçlananlarla ve diğer taraflarla mülakatlar (görüşmeler-incelemeler) yürütülmelidir. Mülakat aşaması boyunca başarı sağlamak ve sonuçta suçluya yönelten gizli ipuçlarını ve şüphe ipuçlarını toplamak için gözlem yeteneklerini edinmek önemlidir. İpuçları kişinin geliri ile orantısız olarak yapılan harcamalar olabilir. Örneğin; yeni arabalar, sık yapılan tatiller, sermaye yatırımlarında artış gibi.

4. Mülakat süreçlerini finansal analizler takip eder. Adli muhasebeci şirketin varlıklarının izini sürebilir, toplam kaybı hesaplayabilir ve tam olarak nasıl gerçekleştiğini belirleyebilir.

5. Sonrasında, hareket planını detaylayarak ve araştırma sonucu ortaya çıkarılanlar hakkında bir rapor hazırlanır.

Adli muhasebeci, araştırmacı muhasebecilik faaliyeti sonucu bulgularını eğer hilenin varlığı ile sonuçlandırmışsa, sürecin sonunda bir hile raporu düzenleyecektir.

Bir hile raporu içeriği hileli durumun niteliğine, denetçinin öznel görüşüne göre değişmekle birlikte aşağıdaki bölüm başlıklarından oluşabilir (Pehlivanlı: 2011: 93-95):

1. İlk bölüm; arka plan ve varsayımlar bölümüdür; denetimi yürüten denetçi, denetimin yapılış gerekçesi, tarih açıklaması yapılır.

2. Görüş cümlesi bölümü; denetçi tarafından ulaşılan kanıtlar özetlenir.

3. İlgili bilgiler bölümü; görüşe dayanak bilgi, belge ve kayıtlar bu kısımda yer alır.

4. İbraz edilen belgeler bölümü; rapor ekleri arasında yer alan belgelerin listesi burada açıklanır.

5. Gerçeklere dayalı arka plan varsayımları bölümü; denetçi tarafından ulaşılan görüşler, görüşü destekleyen varsayımlar ile gerçeğe dayalı durumlar listelenir.
6. Tavsiye edilen faaliyetler bölümü; gerekliyse ayrıntılı denetim ve soruşturmalar tavsiye edilebilir, iç kontrol sisteminin zayıflığı tespit edilmişse bununla ilgili iç kontrol raporu tanzim edilir.
7. Soruşturmayı tamamlamak için gerekli belgeler bölümü; denetim görüşünü destekleyecek gerekli belgeler, kayıtlar ve tanık görüşleri listelenir.
8. Belge istekleri bölümü; işletme dışından istenmesi gerekli belgeler hukuk danışmanı ile koordineli olarak belirlenir ve bu kısımda açıklanır.
9. Tazminat bölümü; istenecekse bir danışman rehberliğinde tazminat belirlenir ve ilgili bilgi burada açıklanır.
10. Diğer bölümler; raporun hangi birimlere dağıtılacağına ilişkin açıklamanın yapılacağı kısım ve gizlilik açıklamalarını içeren kısımlar eklenerek rapor sonlandırılır.

## **2.7. Adli Muhasebeciliğin Çalışma ve Uygulama Alanları**

İş ortamındaki aldatma amaçlı davranışlar ve yolsuzluklar ile hileli uygulamaların muhasebeleştirilmesinden mahkemeye intikal edenlerin değerlendirilmesi ve sonuca bağlanması sırasında adli muhasebecilik hizmetlerinden yararlanılmaktadır. Ticari hayatta meydana gelen ve içinde muhasebe, finans, iş ve işlemlerinin bulunduğu her adli olay, adli muhasebecinin ilgi alanına girmektedir (Bekçioğlu vd., 2013: 6).

Adli muhasebeciler büyük muhasebe firmalarında şirket birleşme ve edinimlerinin araştırılmasında, vergi incelemesinde, mali suçların araştırılmasında, her türlü bireysel dava kanıtı toplanmasında, özellikle denetim ve ayrıca terörizmle ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere istihdam edilirler. Adli muhasebeciler iş dünyasında, kamuya ait muhasebe birimlerinde, şirketlerde ve devlet yönetiminin tüm birimlerinde de çalışırlar (Aksu vd., 2008: 65).

Adli muhasebecilik alanına giren konular arasında, ihtilaf davaları, alacak veya borca itiraz davaları, hakemlik gerektiren davalar, arabuluculuk ve tahkim davaları, şirket birleşme, dönüşüm ve tasfiyeleri, firma değerlemesi, kurumsal incelemeler, öz varlık tespit davaları, muhasebe- finans analizleri, ortaklık ve hissedar davaları, işin durması ve işten çıkarma davaları, işletme/ iş gören hile soruşturmaları ve rüşvet, trafik kazaları,

yangın, su basması gibi sigorta konusuna giren davalar, boşanma davalarındaki mali anlaşmazlıklar, işletmenin zarara uğratılması ile ilgili davalar ve mesleki ihmal davaları v.b. sayılabilir. Adli muhasebeciler bu konuların yanında, çevresel sorunlar, sanal suçlar, entelektüel sermaye ile ilgili konularla da ilgilenmektedirler (Bekçioğlu vd., 2013: 6).

Bütün bu olaylarda genel faktör, para ve değer içeren bir anlaşmazlık olmasıdır. Olaylar kapsamında toplaması zor olan yığınla muhasebe kayıtları ve verileri olabilir. Bu durumlarda adli muhasebeci hızlıca önemli bilgi üzerine odaklanma ve söz konusu bilgiyi kullanarak açıklamalarda bulunmada paha biçilemez bir değerdedir (Winch, 2007: ). Dava çevresinde artan iş karmaşıklığı adli muhasebe disiplinine ihtiyacı arttırmıştır. Genel olarak uygulama alanlarını şu şekilde özetlenebilir (Singleton vd., 2006: 44-45).

**Kurumsal soruşturmalar:** Şirketler, kurumsal çevre olarak veya olmaksızın, problemlerin olduğunu bildiren çeşitli kaynakların vermiş olduğu artan bir endişe ile faaliyette bulunurlar. İsimsiz telefon çağrılarında veya şikayetçi çalışanların e-maillerinden ve üçüncü taraflardan bildirilen problemler, şirkette tarafsızlığın sürdürülmesi için hızlı ve etkili bir şekilde belirlenmelidir. Söz konusu problemleri belirlemek için kurumsal soruşturmalarda adli muhasebeci görevlendirilebilir. Ayrıca, adli muhasebeci rüşvet ve haksız yere işten çıkarmalardan, çalışan veya yönetimin görevi kötüye kullanması ile ilgili iddiaları kapsayan iç durumlara kadar uzanan iddiaları belirlemeye yardımcı olur.

**Dava desteği:** Kazanç kayıpları, ürün sorumluluğu, hissedar kavgaları, iflaslar, sözleşme ihlalleri gibi alanlarda ilgili doğru sonucu belirlemek için soruşturmada avukata yardımcı olmayı içerir. Adli muhasebeci kendi alanıyla ilgili olarak avukatlara gerekli desteği sağlayabilir.

**Cezai konular:** Beyaz yaka suçlarını önleme çabaları, kundaklama, dolandırma, çalışan hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri, yatırım sahtekarlıkları ve menkul kıymetler piyasasındaki manipülasyonlar gibi bireysel ve kurumsal çeşitli durumlara karşı iddialarla ilgili aydınlığa kavuşturma teşebbüslerinde, değerlendirme yapmada, finansal işlemler hakkında rapor hazırlamada sürekli muhasebeciler ve denetçiler kullanılır.

**Sigorta talepleri:** Sigorta yapan ve yaptıran taraflarca hazırlık ve değerlendirme ile ilgili doğru miktarları belirlemek için adli muhasebeci yardımı gerekebilir. En önemli alanlar, işin durmasından kaynaklanan kayıpların hesaplanması, kefalet senedi ve kişisel

yaralanma vakaları ile ilgilidir. Bu olayların varlığı finansal planlamaları gerektirir ve muhasebe ve denetim kökenli hizmetlere ihtiyaç duyulur.

**Devlet:** Adli muhasebeciler şirketlerin uygun yasaları takip etmelerini sağlayarak mevzuata uymayı başarmak için devlete yardımcı olabilirler.

## 2.8. Adli Muhasebecinin Görev ve Sorumlulukları

Son zamanlarda, gelişmekte olan ülkelerdeki şirketler yasal olmayan aktiviteler olmadan yönetim kurulundaki faaliyetlerini sağlamak için daha kararlı olmaya başlamışlardır. Bu durum, yanıltıcı muhasebe uygulamaları kadar hileyi önleme, düzeltme ve ortaya çıkarmada eğitilmiş mesleklerle olan talebin istikrarlı artması şeklinde sonuçlanmıştır (Okoye ve Akenbor, 2009: 7).

Adli muhasebecilerden beklentilerle, söz konusu meslek elemanlarının görev ve sorumlulukları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Rushinek ve Rushinek 2000, Kyle 2002, Razaee 2002, Crumbley 2007, Okoye ve Akenbor 2009:9):

1. Adli muhasebeci olarak nitelikleri hakkında detaylar veren güncel özgeçmişlerini hazırlar,
2. Dava ön raporunu ve iddianameyi inceler,
3. Problemler karşısında hissedarlara gerekli güven ortamını temin ederek finansal soruşturmanın kredibilitesini sağlar,
4. İddianameyi kanıtlamak veya aksini ispatlamak için mevcut tahmini kanıtları inceler ve mahkemeye sunulan muhasebe verilerinin aritmetik doğruluğunu kontrol eder,
5. Kabul edilebileceğini umduğu kanıtları temel alan (önemli gördüklerine dikkati yoğunlaştıracak şekilde) rapor hazırlar,
6. Kabul edilen kanıtların belgeleriyle birlikte listesini oluşturur,
7. Muhasebe ve teknik problemler hakkında (anlaşılabilirliği sağlayacak bir yöntemle) avukata ve hakime bilgi verir,
8. Gerek görülürse mahkemede bulgularıyla ilgili olarak tanıklık yapar.

Adli muhasebeciler görev ve sorumlulukları kapsamında aşağıdaki fonksiyonları yerine getirerek beklentileri karşılamış olurlar (Rushinek ve Rushinek 2000, Kyle 2002, Razaee 2002, Crumbley 2007, Okoye ve Akenbor 2009:9):

1. Hileli finansal raporlamayı önlemede anahtar teknikleri oluşturmak,
2. Hile ve diğer finansal suçların yasal unsurlarını belirlemek,
3. Hile ve diğer finansal suçların belirlenmesi için finansal tabloların nasıl incelendiği hususunda rehber olmak,
4. Dava açma sürecinde olaylarla ilgili muhasebe ve finansal bilgileri oluşturmak,
5. Çalışanları işe alma ve elemeye kullanılabilecek gerekli ve etkili bilgileri oluşturmak.

Amerika’da denetimin bağımsızlığını sağlamak için uygulaması olan adli muhasebecilik mesleğiyle ilgili olarak bazı sınırlamalar getirilmiştir. Adli muhasebecinin verecekları hizmetlerden bazıları, denetim müşterisi olması halinde yasaklanmıştır.

Muhasebecinin “uzman fikirlerini ve diğer hizmetleri denetim müşterisine veya denetim müşterisinin yasal temsilcisine, yönetim araştırma ve soruşturmalarına veya davalarına, denetim müşterisinin kazançlarını savunma amaçlı” hizmet olarak vermesi yasa dışı olarak kabul edilir. Denetçilerin denetçi olarak, faaliyet alanları çerçevesinde yasal yükümlülükleri vardır. Bununla birlikte bu durum;

*(1) iddialarla ilgili ayrı bir araştırma yapılmasını sağlayan denetim yöntemlerini genişletmek için*

*(2) denetim müşterisinin bağımsız yasal danışmanını “gölgelemek” ve yerine dışarıdan adli muhasebeci görevlendirmek için*

*(3) iki maddenin bazı kombinasyonlarını uygulamak için,*  
denetim firmalarının kendi adli muhasebecilerini listelemelerine engel oluşturmaz (Golden vd., 2006: 89).

SEC (Securities and Exchange Commission), denetim komitesinin istediği zaman veya yasa dışı eylemlerin şüphesi olduğu zaman denetimi desteklemek için, dava süresince adli muhasebecilerin verdiği “bilirkişilik hizmetleri”nin farklı olabileceğinin farkında olarak belirlediği kural ile belirli adli muhasebecilik hizmetlerine izin vermiştir. Komisyon, denetçilerin özellikle dava veya hukuki soruşturmaları içermeyen durumlarda denetim komitesinin isteği ile şüpheli yasa dışı eylemleri araştırmasına izin vermiştir. Böyle soruşturmalar işin yürütüldüğü esnada oluşursa, denetçiler işlerinin kontrolünü

sürdürebildiği sürece hizmetlerine devam edebilir (Golden vd., 2006: 89). Aşağıda ABD’de yürürlükte olan Sarbanes Oxley Yasası’nın yasakladığı ve izin verdiği adli muhasebecilik hizmetleri tablo şeklinde gösterilmiştir:

**Tablo 2-2: Adli Muhasebecilerin Hizmetleri: Yasak Olanlar ve İzin Verilenler**

|                                       | Emniyet Teşkilatı (kolluk kuvveti) Soruşturmasının Savunmasında Sunulan Hizmetler | Denetim Taslağı kapsamında Mevcut Denetçilere Yardımcı olmak için Sunulan Hizmetler | Yasal Bir Davada Uzman ve Danışmanlık Hizmetleri Sağlama | Potansiyel Muhasebe Uygunluğunun İç Araştırmasında Denetim Komitesine Yardımcı Olma |
|---------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| Denetim Müşterisi Olmaya İzin Verilir | İzin Verilir                                                                      | İzin Verilir                                                                        | İzin Verilir                                             | İzin Verilir                                                                        |
| Denetim Müşterisi Olmaya Yasak        | Yasak                                                                             | İzin Verilir                                                                        | Yasak                                                    | İzin Verilir                                                                        |

(Golden vd., 2006: 92)

## 2.9. Adli Muhasebecilik Hizmetinin Aşamaları

Her adli muhasebe hizmeti kendine has bir süreci kapsamakla birlikte, genel olarak bir adli muhasebe hizmetinin aşağıdaki aşamaları kapsadığını söyleyebiliriz (Bekçioğlu vd., 2013: 11):

1. **Müşteriyle Buluşma:** Olayın içindeki tarafların ve sorunların anlaşılması açısından önemli olan bu aşamada mevcut durum tespit edilmelidir.
2. **Uyuşmazlığın Tespiti:** Taraflar belirlenir belirlenmez, uyuşmazlığa neden olan konu belirlenmelidir.
3. **Başlangıç Araştırması:** Ayrıntılı bir eylem planı yapmadan önce, ön bir araştırma yapılmalıdır.
4. **Bir Eylem Planı Hazırlanması:** Önceki aşamalardan sağlanan veriler kullanılarak, hedefler belirlenmeli ve hedeflere ulaşmak için yararlanılacak yöntem tespit edilmelidir.
5. **Doğru Kanıtların Elde Edilmesi:** Davanın niteliğine göre, ilgili belgeler tespit edilmeli, rakamsal veriler, işletme varlıkları, kanıtlar, bilirkişi raporları

incelenmelidir. Bu aşamada banka hesap mutabakatları, yevmiye defterleri, defteri kebir, veri tabanları ve müşterinin mali durumu hakkında geniş bir fikir verecek diğer kayıtlar ayrıntılı incelenmelidir.

6. **Analiz:** Davanın niteliğine göre, mali kayıplar hesaplanmalı, işlemler özetlenmeli, aktifler izlenmeli, şimdiki değer hesaplamaları yapılmalıdır. Analizler grafik ve tablo yardımıyla yapılmalıdır.

7. **Raporun hazırlanması:** Rapor, yapılan işlemin içeriğine, araştırmanın boyutuna, uygulanan yaklaşım ve metotlara, ortaya çıkan bulgulara göre, çeşitli bölümler halinde hazırlanmalıdır.

## 2.10. Adli Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Nitelikler

### 2.10.1. Adli Muhasebecilerin Bilgi Sahibi Olması Gereken Konular

Adli muhasebecinin karşılaştığı birçok olaya klasik bir muhasebeci bakış açısı ile yaklaşılması yeterli olmayacaktır (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 114). İyi bir muhasebecinin aynı zamanda iyi bir adli muhasebeci olduğu düşünülmemelidir. Adli muhasebecilik çok daha kapsamlı bilgi ve yetenek gerektiren bir meslektir. Bu meslek ile muhasebe, hukuk ve teknoloji gibi çeşitli alanlardaki bilgiler kullanılarak mali, sosyal ve hukuki sorunlar çözümlenmeye çalışılır.

Meslekte başarılı olmak için muhasebe ve denetim bilgilerinin yanında hukuk, suç bilimi bilgisi ve güçlü iletişim becerileri gibi konularda da muhasebe ve denetim alanındaki kadar uzman olmak gerekmektedir (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 114). Adli muhasebeci, yalnızca rakamlarla değil, sosyal, hukuki ve teknolojiyle ilgili birçok konuyla iç içedir.

Adli muhasebecilik tek başına muhasebecilikten ve dedektiflikten daha fazlasıdır, bu iki ayrı mesleğin kombinasyonudur (Okaye ve Akamobi, 2009: 39). Bir adli muhasebeci, biraz muhasebeci biraz da dedektif olmalıdır. Adli muhasebecilik adeta ekonomik veri analizlerinin dedektifliği mesleğidir. Muhasebecinin, hesapları iyi analiz etme ve inceleme bilgisi bulunmaktadır. Dedektifin ise, tanıklarla görüşmek, kanıtları ortaya çıkaracak hukuk bilgisi bulunmaktadır. Bir muhasebecinin ve bir dedektifin bu

öğeleri birleştiği zaman ortaya tam bir suç soruşturmacısı yani adli muhasebeci çıkmaktadır (Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011: 9-10).

Adli muhasebeyi geniş bir disiplin olarak düşünürsek, bu geniş disiplin temelde 3 ana alt disiplinden oluşur:

1. En geniş alana sahip en alt katmandaki disiplin güçlü bir muhasebe geçmişidir.
2. Daha dar bir alanda yer alan disiplin, denetim, risk değerlendirme ve risk kontrolü ile hilenin tespit edilmesi bileşenlerinden elde edilen bilgidir.
3. En dar alana yerleşen disiplin ise yasal ortamın genel hatları ile bilinmesi ve anlaşılmasıdır (Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011: 7).

Larry Crumbley (1995'den aktaran Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 114) ise bir makalesinde adli muhasebecinin sahip olması gereken bilgi ve becerileri açıklarken söz konusu üç disiplini pasta katları ile benzeştirerek şöyle açıklamıştır:

*“Adli muhasebecilik aslında üç katlı bir düğün pastasına benzetilebilir. Alttaki en geniş kat muhasebecilik altyapısını temsil eder. Daha küçük olan orta kat, denetim bilgisi, risk değerlemesi, kontrol ve hile denetçisi olma özellikleridir. En üstteki kat ise özellikle mahkeme salonlarında ihtiyaç duyulacak hukuk bilgisi ve algısıdır. Bunun yanında, yazılı ve sözlü iletişim becerileri güçlü bir tamamlayıcı özelliktir.”*

Bir adli muhasebeci, muhasebe alanında lisans programını tamamlamış olan bir kişiden farklı olarak bazı disiplinlerde etkili bir birikim sahibi olmalıdır. Söz konusu disiplinler aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2000: 59):

1. Muhasebe bilgisi
2. Denetim bilgisi
3. Hukuk bilgisi
4. İşletme yönetimi
5. Psikoloji
6. Suç bilim
7. Bilgisayar uygulamaları

Adli muhasebecilikte doğru ve uygun bakış açısının oluşturulması için muhasebe uygulamaları ve ilkeleri hakkında geniş ve sürekli gelişmeleri takip ederek ulaşılmış güncel bilgiye ihtiyaç vardır. Bunun yanı sıra, denetim teknik ve prosedürleri gibi bilgiler de problem ve riskleri belirleme ve değerlendirme hususunda adli muhasebecinin ihtiyaç duyacağı bilgilerdendir.

Ayrıca, adli muhasebecinin kanuna aykırı halleri, yasalara uygun soruşturma tekniklerini bilmesi ve yasalarca geçerli kanıtları toplaması için yeterli düzeyde hukuk bilgisine ihtiyacı olacak, kullanabileceği doğru ve ilgili kanıtları toplamak için, işletme yönetimi, psikoloji, suç bilimi ve bilgisayar uygulamaları gibi alanlardaki bilgileri de kullanması gerekecektir.

Adli davalarda deliller şüphenin ötesinde suça götürmelidir. Deliller genelde iki kaynaktan gelir. Birincisi muhasebe kayıtları ve onlara temel olan mevcut belgelerdir. Soruşturmacının deneyimleri hangi durumlarda delillerin tam olduğunu, hangilerinde ek kanıtı ihtiyaç olduğunu belirleyebilmelidir. İkinci delil kaynağı mülakat sürecinde elde edilen bilgilerdir (Kuloğlu, Celal Bayar Üniversitesi, 2007: 22). Bu nedenle soruşturmacı olarak bir adli muhasebecinin bilgi sahibi olması gereken alanlardan birisi de psikoloji ve suç bilimidir.

Psikoloji, beyaz yaka çalışanların hilelerinde suçlunun ruh halini anlamak ve suçun tespiti, dava sırasında tanıkların ve sanıkların ruh halinin tespiti, avukat ile dava hakkında görüşürken, bir suçlunun aklını ve niyetini analiz ederken, hile soruşturmalarında potansiyel suçlularla yapılan mülakatlarda adli muhasebecinin ihtiyaç duyacağı ve başvuracağı bilim dallarındandır (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 118).

Suç bilimi (Kriminoloji), suç, suçlu, suç teorileri, suçun kaynağı ve suçun davranışsal etkilerini araştıran bir bilim dalıdır. Bu bilimin hile ve tespiti konusunda en önemli katkılarından biri kriminolog Donald Cressey'in hile üçgenidir<sup>20</sup> (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 118).

Adli muhasebeciliğin temel hedefi iddia edilmiş hilenin araştırılmasıdır, adli muhasebeci tarafından iyi bir hile üçgeni bilgisi, etkili olmak için güçlü bir silahtır. Riahi

---

<sup>20</sup> Hile risklerinin tanımlanması ve değerlendirilmesi için literatürde benimsenmiş temsili üçgen şekli. Kişileri hile yapmaya iten nedenler araştırıldığında, Donald R. Cressey tarafından zimmet suçu nedeniyle ABD'de hapsede olan 200 mahkum üzerinde yapılan araştırma karşımıza çıkmaktadır. Çalışmaların tamamlanması üzerine Donald R. Cressey, kişilerin hile yapma nedenlerine ilişkin bir açıklama sağlayabilmek için ortaya bir teori koyarak, kişileri hile yapmaya iten üç unsuru açıklamıştır. Bu unsurlar, "baskı", "fırsat" ve "haklı gösterme"dir. "Hile Üçgeni"ni bir terim olarak ortaya koyan kişi ACFE'nin de kurucusu olan ve hile konusunda çok sayıda çalışmalar yapan Joseph T. Wells'dir. 2004 yılında David T. Wolfe ve Dana R. Hermanson, hile üçgeninde yer alan üç unsurun bir arada var olmasının, her zaman hile olayının ortaya çıkmasına sebep olmayabileceğini, çoğu zaman üzerinde durulmayan ancak hilenin meydana gelişine neden olan bir unsur daha bulunduğunu ortaya koymuşlardır. Bu dördüncü unsur kişinin doğuştan gelen yetenekleri ve sonradan kazandığı becerileri yani "yetkinlikleri"dir. Kişileri hile yapmaya iten unsurların değerlendirilmesinde yetkinliklerin dikkate alınması, hile üçgenini bir "hile karosu (fraud diamond)"na dönüştürmektedir (Mengi, 2012: 113-116). Orijinal isminde ki elmasın eşkenar dörtgen şeklinde olması itibarıyla karo olarak tercümeyle isim verilmiştir.

Belkaovi ve Picur (2000) hile ve diğer beyaz yaka suçlarının hile üçgeninin etkili kullanımı ile kontrol altına alınabileceği hususunu araştırmışlardır. Hile üçgeninin hile ile iştigal eden insanları etkileyen işlemleri açığa çıkardığını saptamışlardır. Motivasyon, fırsat ve rasyonelleştirme etkilerini hafifleterek hile sebeplerini ortadan kaldırmaya yardımcı olduğu için hile üçgenini etkili hile önleme aracı olarak görmüşlerdir. Shakka (2002'den aktaran Okoye ve Akenbor, 2009: 8) New York City'de adli muhasebecilikte hile üçgenine ilgiyi araştırmak için bir ampirik araştırma yapmıştır. Seçtiği adli muhasebecileri ikiye ayırmıştır. Hile üçgenini uygulamalarında kullananlar ve kullanmayanlar şeklinde. Bulguları, hile üçgeni konseptini kullananların kullanmayanlara nazaran uygulamalarında daha başarılı olduğunu göstermiştir.

Günümüzün dünyasında adli muhasebeci, bilgisayarlar ve bilgi sistemleri ile ilgili her türlü teknolojiye tam anlamıyla hakim olmalıdır. Özellikle sanal alemde kolaylaşan suçların izini sürmek için, IT (information technology)'de uzmanlaşmış adli muhasebeciler gerekmektedir.

Aşağıda bir adli muhasebecinin sahip olması gereken teknoloji bilgisi ve becerileri belirtilmektedir (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 118-119):

1. Bilgi teknolojileri vasıtasıyla işletilen muhasebe sistemleri hakkında eksiksiz bilgi birikimi,
2. Bilgisayar sistemleriyle korunan belgeler konusunda kapsamlı bilgi,
3. Sistemlerin nasıl ara yüzlendiğini<sup>21</sup> anlayabilme,
4. Para transferi işlemlerinin örneğin SWIFT (Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication) gibi sistemler ve kullanımı hakkındaki bilgiler,
5. İnternet uygulamalarını da kapsayacak şekilde şirket veya devletlerin arayüzleri ve bu tür bağlantıların amaçları hakkında bilgi,
6. Bilgisayar grafikleri,
7. Şirketlerde bilgisayarlar ile ilgili teknolojilerde yaşanan problemleri saptayabilme,
8. Grafik hazırlayacak ve analizler yapabilecek kadar bilgisayar kullanımı,
9. Veri kriptolama (şifreleme) yapılıp yapılmadığını tespit edebilme ve var ise hangi amaçla yapıldığını kontrol ederek gerekli bilgilere ulaşabilme.

---

<sup>21</sup> Arayüz: Bilgisayar yazılımlarının kullanıcı tarafından çalıştırılmasını sağlayan, çeşitli resim, grafik ve yazıların yer aldığı ön sayfa.

### 2.10.1.1. Adli Muhasebecilerin Eğitimi

Adli muhasebeciler ihtiyaç duyacakları bilgileri eğitim ve deneyimle elde edeceklerdir. Tek başına temel üniversite eğitimi yeterli olmayabilir, yapılan bir araştırmada<sup>22</sup> elde edilen bulgulara istinaden minimum üç yıllık deneyim adli muhasebeci olmak için gerekebilir. Başlangıçta lisans ya da lisans üstü programlar kapsamında verilecek sınıf ortamındaki eğitim, staj ya da çalışma esnasında uygulamayla pekişerek ve güncellenerek devam eden bir eğitimle bilgiler sürekli canlı tutulmaya ve arttırılmaya çalışmalıdır.

Adli muhasebe eğitimi yüksek lisans eğitimine eş değerdir. Mesleğin yaygın olarak kullanıldığı Amerika, İngiltere ve Kanada’da, adli muhasebe eğitimi veren üniversitelerde, bu dalda eğitimini tamamlayan bireylerin aynı zamanda geleneksel yüksek lisans diploması veya MBA mastarı yaptığı kabul edilmektedir. Bu ülkelerde verilen eğitimin süresi üniversite bazında çok küçük değişiklikler göstermesine rağmen, genelde 4 dönem (2 yıl) dır. Bu dönemlerde adli muhasebecilik meslek adaylarına verilen dersler ve bu derslerin dönem olarak dağılımı aşağıdaki tablodaki gibidir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 64).

---

<sup>22</sup> Mohd ve Mazni tarafından Malezyada’ki muhasebe firmalarının yöneticileri arasında yapılan amprik araştırma sonucu iş deneyiminin üç yıl olması gerektiği bulgusu elde edilmiştir.

**Tablo 2-3: Adli Muhasebe Derslerinin Dönemlere Göre Dağılımı**

| I. Dönem                                                                             | II. Dönem                                                                                                       | III. Dönem            | IV. Dönem                                                   |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-------------------------------------------------------------|
| Genel Muhasebe; teori, bilanço, gelir tablosunun yapısı, dipnotlar ve mali analizler | Bağımsız Denetim; kavram ve teoriler, mesleki şüphecilik, denetim standartları, denetim teknikleri ve delilleri | Hile Denetimi         | Kriminoloji                                                 |
| İşletme Bilimi                                                                       | İletişim Sistemleri                                                                                             | İç Kontrol Sistemleri | Adli Muhasebe; zimmet, yolsuzluk, mali tablolar ve hesaplar |
| Halkla İlişkiler                                                                     | Yönetim Bilimi                                                                                                  | İstatistik            | Dijital Ortamda Yapılan Hata ve Hileler                     |
| Temel Bilgi Teknolojileri                                                            |                                                                                                                 | Sosyoloji             |                                                             |
| Genel Psikoloji                                                                      |                                                                                                                 |                       |                                                             |

(Usul ve Topçuoğlu, 2011:64)

**Türkiye’de** Karadeniz Teknik Üniversitesi’nin Doktora programında “Adli Muhasebe” ve Marmara Üniversitesi’nin de Yüksek Lisans Programında “Hile Denetimi” ismiyle lisansüstü programlar mevcuttur. Elitaş (2012)’ye göre; yapılan çalışma ve incelemeler neticesinde “Adli Muhasebe” konusu ayrı bir ders olarak ve dersin içeriğinde aşağıdaki konular verilerek okutulması gerekmektedir:

- Hile
- Kriminoloji ve ceza adaleti
- Etik ve ahlak
- İç Kontrol
- Finansal tablo hileleri
- Siber ortamda hile, veri analizi ve güvenlik gibi konular.

#### **2.10.1.2. Adli Muhasebecilik İle İlgili Sertifikasyon**

Bir kuruluş tarafından verilen sertifika, lisans değildir ancak bir mesleği tanımlama bağlamında işlevsel olarak lisans ile eş değerdir. Lisanslama (yetkilendirme) hükümetin, genelde devletin, bir işlevidir. Sertifikalandırma (belgelendirme) da aynı amaca hizmet

etmektedir. Lisanslama, bireylerin tanımlı bazı işlevleri yerine getirmek için yetkilendirilmesidir. Sertifikalandırma yerine getirilen işleve değil belli mesleki unvanlara odaklanır ve kullanımı sadece eğitim, deneyim ve sınav performansı yeterince iyi olan bireylerle sınırlı olmaktadır (Huber, 2012: 263-264).

Amerika Birleşik Devletleri'nde bir kimsenin adli muhasebeci olabilmesi için aşağıda belirtilen yollardan birisi izlenebilir (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 95-98; Toraman vd., 2009:36-37; Pehlivan, Atatürk Üniversitesi, 2010: 40):

1. Adli muhasebecilik alanında, Sertifikalı Hile Denetçiliği (CFE- Certified Fraud Examiner) en önemli ve en popüler sertifikadır. Bu sertifika, Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (ACFE – Association of Certified Fraud Examiners) tarafından yapılan bir sınavla verilmektedir. Sınav, dört bölümden oluşmaktadır: Mali işlemler, araştırma, hukuki konular ve kriminoloji.

2. Bir diğer önemli sertifika, Adli Muhasebe Sertifikasyonu (Cr.FA- Certified Forensic Accountant)'dur. Bu sertifika, Uluslar arası Yetkili Suç Bilimciler Birliği (ACFEI- Association of Certified Forensics Examiners International) tarafından verilmekte ve bu sertifika muhasebeciyi Hile Denetçiliği ve Uzman Şahitlik alanlarında yetkilendirmektedir.

3. Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA), Yetkili Kamu Muhasebecileri için Hukuki Problemlerin Çözümünde Finansal Bilgi kullanımına yönelik Finansal Suç Bilimi (Financial Forensics) sertifikasyonu başlatmıştır.

4. Sertifikalı Tasfiye ve Reorganizasyon Muhasebecisi (CIRA – Certified Insolvency and Reorganization Accountant) unvanı, muhasebecileri tasfiye ve reorganizasyonla ilgili muhasebe alanlarında faaliyet gösterebilmeleri için yetkilendirmektedir.

5. Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği, Sertifikalı Hile Uzmanı Sertifikası (CFS – Certified Fraud Specialist) sunmaktadır.

6. Diğer sertifika verenler ise şunlardır: Kuzey Amerika Adli Muhasebe Topluluğu, Sertifikalı Değerleme Analistleri Ulusal Birliği ve Ulusal Dava Destek Hizmetleri Birliği.

ABD'de belgeli bir adli muhasebeci olmak için belirlenmiş bir takım koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu koşullar (Bozkurt, 2000: 60-61):

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

Mesleğin yaygın olduğu bir diğer yer Kanada’da mesleğin kredibilitesini artırmak, profesyonel yönetmeliğin oluşumunu etkilemek amacıyla Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (CICA- The Canadian Institute of Chartered Accountants), CA (The Chartered Accountant), NACFE (National Association of Certified Fraud Examiners) vb. gibi çeşitli kurumlar faaliyet yürütmektedir.

Kanada’da “Adli Muhasebe” mesleğini icra edebilmek için kişilerin CICA tarafından belirlenmiş bir takım koşulları yerine getirmiş olması gerekmektedir. Bu koşullar (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 130);

1. Kanada’da CICA tarafından verilen muhasebe ruhsat sahibi olmak,
2. 3 yıl Kanada’da ruhsatlı muhasebeci olarak çalışmak,
3. Toronto Üniversitesi tarafından verilen Adli ve Araştırmacı Muhasebe Diploma Programını tamamlamak,
4. Son üç yıl boyunca, ruhsatlı muhasebeci olarak adli muhasebe alanında, 1500 saat faaliyette bulunmak ya da son üç yıl 500 saatten az olmamak kaydıyla, 6 yıl boyunca toplamda 2500 saat adli muhasebe alanında faaliyette bulunmak.

Kanada’da, HEC Montreal, Toronto Üniversitesi ortaklığında, “Araştırmacı ve Adli Muhasebe” adı altında lisans programı yürütülmektedir. Bu lisans programında, uygulanacak yasal prosedürler, işletmelerde meydana gelen kayıpların ölçülmesi, nasıl araştırma yapılması gerektiği gibi konular hakkında teorik bilgilerle birlikte, vaka çalışmaları yapılmaktadır (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009:108).

**Türkiye’de** de adli muhasebe uzmanlığına yönelik bir sertifika programı sunulmaktadır. 2009 yılının Ekim ayında İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından İSMMM Akademi çatısı altında sertifika programı başlatılmıştır (Pehlivan, Atatürk Üniversitesi, 2010: 41) . Ancak mesleki altyapı ülkemizde henüz hazır değildir. Sertifika ile ilgili bir görev tanımı henüz hukuki olarak yapılmamıştır.

Programda (a) Araştırmacı Muhasebe Çalışmaları ve (b) Mahkemelere Yönelik Uzmanlık Çalışmaları olmak üzere iki temel çalışma alanında eğitim verilmektedir. Bu iki temel çalışma alanı ve yapılan faaliyetler Tablo 1.4’de özetlenmiştir ( Pehlivan, Atatürk Üniversitesi, 2010: 41).

**Tablo 2-4: İSMMMO’ca verilen kurs içeriği**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• İleri Muhasebe Uygulamaları</li> <li>• Mali Tablolar Analizi</li> <li>• Temel Denetim Teorisi</li> <li>• İşletmelerde İç Kontrol Uygulamaları</li> <li>• İşletme Etiği ve İşletme Kültürü</li> <li>• Kurumsal Yönetim Uygulamaları</li> <li>• Temel Davranış Bilimleri</li> <li>• Hile ve Adli Muhasebe Teorisi</li> <li>• Çalışan Hileleri</li> <li>• Mali Tablo Hileleri</li> <li>• Yolsuzluk ve Suç Gelirlerinin Aklanması Uygulamaları</li> <li>• Kriminoloji ve Adli Bilimler Açısından Ceza Usul Hukuku ve Diğer İlgili Hukuk Alanları</li> <li>• Adli Bilimler ve Adli Bilimlerin Hukuktaki Yeri</li> <li>• Adli Bilimlerde Delil ve Bilirkişilik</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Adli Belge İncelemesi ve Sahtecilik Suçları</li> <li>• Bilgi Teknolojileri</li> <li>• Dijital Ortamda Hile İncelemesi</li> <li>• Adli Bilişim Uygulamaları</li> <li>• Adli Muhasebe Araştırma Teknikleri <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Dolandırıcılık Suçları ve Araştırma Teknikleri</li> <li>▪ Kriminal Uygulamalar</li> <li>▪ Sahtecilik ve Araştırma Teknikleri</li> <li>▪ Gözetleme ve İz Sürme Teknikleri</li> <li>▪ Sorgulama ve Görüşme Teknikleri</li> <li>▪ Adli Bilişim (Sanal Alem ve Bilgisayar Suçlarını Araştırma Teknikleri)</li> </ul> </li> <li>• Mahkemeye Yönelik Adli Muhasebe Uygulamaları</li> <li>• İşletme Değerlemesi ve Maliyet Tahminleri</li> <li>• Diğer Adli Muhasebe Uygulamaları</li> </ul> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

(Pehlivan, Atatürk Üniversitesi, 2010: 43)

İSMMMO Akademi tarafından sunulan sertifika programına 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre ruhsat almış olan tüm meslek mensupları katılabilmektedir. Program süresi hafta sonları günde 6’şar saat olmak üzere 30 hafta ve toplam 360 saat olarak tasarlanmıştır. Katılımcıların eğitim süresi sonunda bir proje ödevini tamamlamaları gerekmektedir. Yine katılımcılar, aldıkları her dersten sınava girmekte, başarılı oldukları takdirde sertifika almaya hak kazanmaktadırlar (Pehlivan, Atatürk Üniversitesi, 2010: 41).

### 2.10.2. Adli Muhasebecilerin Kişilik Özellikleri

Adli muhasebecinin bilgi birikiminin yanında kişilik özellikleri ve kamuoyundaki itibarı ve insanlarda bıraktığı izlenim v.s. adli muhasebecilerin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmesi için önemlidir.

Her meslek elemanının olduğu gibi bir adli muhasebecinin de sahip olması gereken temel nitelik, görevini layıkıyla yerine getirme bilinci ve becerisidir. Bunun için yüksek derecede uzmanlık, dürüstlük ve açıklık gibi karakteristik özellikleri taşımali ve söz konusu temel karakteristik özellikleri, mesleğinde etkin bir şekilde kullanabilmeli, etik olarak uygun bir şekilde davranmalıdır.

Adli muhasebecinin nasıl biri olması gerektiğine dair avukatlar ve denetçilerin görüşlerini derleyen bir anket çalışmasına göre, eğer bir avukat bir adli muhasebeciden yardım almak durumunda olsa % 78 oranla analitik yetenekleri kuvvetli olan bir muhasebeci ile çalışmayı tercih edecektir. AICPA tarafından yapılan 2009 yılı anket sonuçlarına göre, analitik yetenek ilk sırada gelmekte ve sırasıyla bu özelliği, ayrıntı odaklılık, etik, sorumluluk sahibi olmak ve algısı güçlü, bilgili olmak takip etmektedir. Bu sayılan özellikler ya da yetenekler aslında adli muhasebecide aranan beş esas özellik olarak tanımlanmıştır. Denetçiler de bir adli muhasebecide analitik yeteneğin varlığını birincil olarak aramaktadır. Bunun yanında denetçiler, bir adli muhasebecinin meraklı veya araştırmacı bir ruha sahip, etik, ayrıntı odaklı ve kuşkucu olması gerektiği görüşündedirler (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 119-120).

Bir adli muhasebeci de bulunması gereken özellikler şöyle sıralanabilir (Bozkurt, 2000: 60, Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 88; Kurt ve Uçma, 2009: 165; Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011: 19-21):

- **Şüpheli ve Meraklı Olmak:** Şüphencilik, olayları görüldüğü gibi kabul etmeden merakla sorgulamayı gerektiren bir haldir. Bir adli muhasebeci üzerine aldığı her olayda şüpheli tavrını koruyarak gelişmelere karşı ilgili ve meraklı olmalıdır. Hilenin tespitine yönelik gereken şüpheli, araştırmacı kimlikle uzun saatler boyunca çalışabilmelidir.

- **Sabırlı ve Dirençli Olmak:** Gerçeklerin ortaya çıkarılması için sabırla uzun saatler boyunca çalışma sürdürülerek ve bu süre zarfında profesyonel tavır ve misyon

muhafaza edilmelidir. Adli muhasebeci, karşılaştığı olumsuzluklar karşısında hemen pes etmemeli, savunduğu durumu ispat etmede ısrarlı olmalıdır.

• **Yorumlama ve Kavrama:** Adli muhasebeci kişilik davranışlarını gözlemleyebilme ve yorumlayabilmelidir. Ayrıca, problemin çözümüne ilişkin kullanabileceği geniş veri kitlesinden anahtar olarak seçilebilecek verileri kolaylıkla ayırabilmelidir. Adli muhasebeci, uyması gereken genel ilke ve standartların yanında mümkün olduğunca yaratıcı olmalıdır. Hile senaryoları oluşturabilmelidir.

• **Sezgi:** Adli muhasebeci, her olayda hem genel olarak, hem de ayrıntılar konusunda yerinde ve derinden inceleme yapmalıdır. İyi bir sezgiyle fark edilmesi zor olan hilelerin tespiti mümkün olabilir. Adli muhasebeci, sezgilerini temel alarak yapacağı eylem planında sağlam muhakeme gücü ile kararlarında net, analitik ve mantıklı bir düşünceyi hakim kılmalıdır.

• **Sosyal Beceri:** Bir adli muhasebeci, dikkatlice dinlemesini bilmeli, yazılı ve sözlü iletişimde başarılı olmalı, insan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilmelidir. Çok sayıda ve çeşitli işleri organize edebilmeli ve zaman baskısının üstesinden gelebilmelidir. Ekip ile birlikte çalışma yeteneğine sahip olmalıdır.

## 2.11. Adli Muhasebeciliğin İlkeleri ve Standartları

Tüm mesleklerde ilke denilince, ilgili meslek mensuplarının asgari düzeyde uymaları gereken kurallar, prosedürler anlaşılır. Bu kurallar mesleğin güven verici bir ortamda yapılması için model oluşturur ve mesleğin daha kaliteli bir şekilde yapılabilmesi için genel ölçütleri belirler (Karacan, 2012: 117).

Mesleğin yaygın olduğu ülkelerde etik kurallar ve standartlar yetkili kuruluşlarca oluşturulmuştur. Buna göre; ABD’de yetkili kuruluş olan ACFE tarafından muhasebe meslek etiği şöyle sıralanmıştır (Söz konusu etik kurallar adli muhasebeciler için de geçerlidir):

1. Mesleğinde gerekli dikkat ve özeni göstermeli,
2. Yasa dışı ve etik dışı karmaşıklığa yol açacak hiçbir işlemde bulunmamalı,
3. Yüksek ahlaki değerlere sahip olmalı,
4. Önyargısız hareket etmeli, yasal kurallara uymalı,
5. Elde edilen kanıtlar tarafsızca sunulmalı,

6. Elde edilen sırların ifşa edilmemeli,
7. Gerçeği ortaya çıkarmak için bütün kanıtlar açıklanmalı,
8. Mesleki yeterlilik ve etkinliğini sürekli geliştirmeli (ACFE, 2014).

Kanada’da yetkili kuruluş olan CICA, 1998’de muhasebecilere yönelik adli muhasebe sertifika programı düzenlemek üzere The Alliance for Excellence in Investigative and Forensic Accounting (IFA Alliance) kurmuştur. Adli muhasebe faaliyetleri (Investigative and forensic accounting (IFA) engagements) için standartlar IFA Alliance’nin (The Alliance for Excellence in Investigative and Forensic Accounting) IFA Standartları Komitesi (IFA Standards Committee) tarafından hazırlanmıştır. Komitenin görevi standartları hazırlamak, korumak ve güncellemektir. Söz konusu standartlar Ek-4’te verilmiştir.

Karacan’a göre, adli muhasebecilik bir anlamda denetçilik olarak değerlendirildiğinde; adli muhasebecilik mesleğine ilişkin ilkeler, denetim ilkelerine, literatürdeki adıyla denetim standartlarına benzer ilkelerdir. Bu ilkeler, denetim standartlarına benzer bir şekilde aşağıdaki gibi ifade edilebilir;

1. Genel İlkeler,
  - Mesleki Eğitim ve Deneyim
  - Bağımsızlık İlkesi
  - Mesleki Dikkat ve Özen
2. Bulguların Elde Edilmesi İle İlgili İlkeler,
  - Planlama İlkesi
  - Bütünlük İlkesi
  - Kanıt Toplama İlkesi
3. Bulguların Değerlendirilmesi İle İlgili İlkeler,
  - Tam Açıklama İlkesi
  - Görüş Bildirme İlkesi

#### **2.11.1. Genel İlkeler**

Adli muhasebecilikle ilgili genel ilkeler, mesleğin kimler tarafından yapılacağını belirler. Bu ilkelere örnek olarak aşağıdaki ilkeler verilebilir (Karacan, 2012: 118);

- Mesleki Eğitim ve Deneyim İlkesi: Adli muhasebe soruşturmaları gerekli mesleki eğitim ve deneyime sahip kişilerce ustalıkla ve profesyonel bir şekilde uzmanca gerçekleştirilmelidir.

- Bağımsızlık İlkesi: Adli muhasebe soruşturması ister işletme içinden ister hukuki yollar aracılığıyla işletme dışından gelen sebeplerle yapılsın, adli muhasebeciler soruşturma yaptıkları faaliyet alanından bağımsız olmalıdır.

Tüm profesyonel muhasebeciler açısından İngilizce baş harfleri PIO olarak tanımlanan “P: Professionalism:Profesyonellik, I: Independence: Bağımsızlık, Objektivite: Tarafsızlık” gibi hususlar son derece önemli ve gerekli genel ilkelerdendir (Kuloğlu, Celal Bayar Üniversitesi, 2007: 26).

Adli muhasebeci ilgili finansal kanıtı elde etmek, bu kanıtları yorumlamak ve her iki tarafa yardımcı olacak şekilde sunmak için çeşitli kaynaklardan yararlanır. Adli muhasebecinin bu amaçlar için tarafsızlık ve bağımsızlığı en önemli meslek ilkelerindendir (Singleton vd., 2006: 44). Kanun koyucular, denetçilerin tam bağımsız olmamaları halinde, denetim kanıtını değerlendirmede tarafsız olamayacakları ve mesleki şüpheliciliklerinin yeterli olmayacakları görüşündedirler (Golden vd., 2006: 87). Bağımsızlığı temin etmek için aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır (Thornhill, 1995: 36):

1. *Eğer işletmenin içinden bir adli muhasebeci görevlendirilmişse, soruşturmanın seyrinden işletme yönetimine karşı sorumlu olunmamalı, farklı bir bildirim kanalıyla bu sorumluluğun yerine getirmesine olanak verilmelidir.*

2. *Eğer adli muhasebeci bağımsız bir organizasyon tarafından görevlendirilmişse, soruşturmanın seyri ile oluşan bildirim sorumluluğu yönetim kuruluna yönelik değil, kusurlu olma olasılığı düşünülen her kişinin hiyerarşik olarak daha üst düzeyde bulunan bir üst düzey yöneticisine yönelik olmalıdır.*

3. *Eğer adli muhasebeci bağımsızsa ve yasa uygulatıcılar, yargı otoriteleri veya diğer dış otoritelerce görevlendirilmişse, soruşturma seyrine göre bildirim sorumluluğunun kime ait olduğu görevlendirme yapılırken tanımlanmalıdır.*

- Mesleki Dikkat ve Özen İlkesi: Adli muhasebeci gerek mesleğin icrası sırasında gerekse de ilgili raporunu hazırlama aşamasında gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadır.

### **2.11.2. Bulguların Elde Edilmesi İle İlgili İlkeler**

Adli muhasebecilikte bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkeler, mesleğin nasıl yapılacağı, ne şekilde yürütüleceği üzerinde durur. Bulguların elde edilmesi ile ilgili ilkelere örnek olarak aşağıdaki ilkeler verilebilir (Karacan, 2012: 119-120) ;

- **Planlama İlkesi:** Adli muhasebecinin amaçlarına ulaşmak için neyi, nerede, ne sürede, hangi maliyetle ve kimlerin yardımı ile yapacağını önceden kararlaştırması gerekmektedir.

- **Bütünlük İlkesi:** Adli muhasebe mesleği, disiplinler arası bir konudur. Dolayısıyla adli muhasebeye konu olan bir olay değerlendirilirken şüpheli bir yaklaşım içinde, ipucu olabilecek her durum değerlendirilmeli ve konuyu etkileyecek tüm olaylar bir bütünlük içinde gözden geçirilmelidir. Her olay gerektiğinde bir bütünün parçaları olarak dikkate alınmalı ve bu parçalar birleştirilerek bütüne, yani esas duruma ulaşılmalıdır.

- **Kanıt Toplama İlkesi:** Adli muhasebeye konu olan olayla ilgili bir sonuca ulaşmadan önce, fiziki inceleme, sayım, doğrulama, analitik incelemeler ve benzeri kanıt toplama teknikleri yoluyla uygun ve yeterli sayıda kanıtların toplanması gerekmektedir.

### **2.11.3. Bulguların Değerlendirilmesi İle İlgili İlkeler**

Bulguların değerlendirilmesi ile ilgili ilkeler, adli muhasebecinin kanaat ve görüşlerinin eksiksiz bir biçimde sunulması ile ilgili ilke ve düzenlemeleri içermektedir. Bu ilkenin temel amacı, adli muhasebeye konu olan olayla ilgili olarak, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli ölçüde açık ve kesin olarak belirli bir sistematik çerçeve içerisinde sunulmasını sağlamaktır. Bulguların değerlendirilmesi ile ilgili ilkelere örnek olarak aşağıdaki ilkeler verilebilir (Karacan, 2012: 121):

- **Tam Açıklama İlkesi:** Adli muhasebeye konu olan olayla ilgili sunulan ve ortaya konulan bilgilerin, yararlanacak kişi veya kurumların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini ifade eder.

- **Görüş Bildirme İlkesi:** Adli muhasebeci tarafından bir bütün olarak incelenen adli muhasebeye konu olan olayla ilgili değerlendirmenin yapılması, bu değerlendirme

sonucunda olayla ilgili ulaşılan sonucun bir rapor halinde adli muhasebecinin görüşü olarak açıklanmasını ve bilgi kullanıcılarına ulaştırılmasını kapsar.

## **2.12. Adli Muhasebeciliğın Geleceğı ve Gelişme Potansiyeli**

Yirmi birinci yüzyılın ilk on yılında birçok kurumdaki skandal, sahtekârlık ve iflaslar çok sıkça ortaya çıkmıştır. Bu olaylar ekonomik krizleri tetikleyerek hızlandırmıştır. Skandal, sahtekarlık ve iflaslarla alakalı kanuni kovuşturmalar hem dava sayısı hem de karmaşıklık açısından artmıştır. Bu durum, adli muhasebecilere olan ihtiyacın büyümesini hızlandırmıştır (Huber, 2012: 259).

Adli muhasebecilere ihtiyacın büyümesini hızlandıran başka bir durum ise işletmelerde hile ve usulsüzlüklerin artmasında önemli bir rol oynayan veri hacimlerindeki artıştır. Adli muhasebeciler geleneksel yöntemlerin yanında veri madenciliğı, yapay zeka algoritmaları, optimizasyon algoritmaları gibi veri seti içindeki anormallikleri belirlemede daha etkin yöntemleri kullanan elemanlar olarak artan ihtiyaç halindedir (Kasap, 2013: 129).

Kessler International firması tarafından ülke çapında yapılan araştırmaya göre, işletmelerin %39'u geçmişte adli muhasebeciye ihtiyaç olduğuna düşünmüştür, %28'i bir adli muhasebeciden yardım aldığın, %18'i yardıma ihtiyaç olmadığını ve %15'i yardım için nereye veya kime yönelecekleri konusunda emin olmadığını tespit etmiştir (Aksu vd., 2008: 65).

Adli muhasebeciliğ talep ve ilginin artmaya devam edeceğı beklenmektedir; daha fazla niversite adli muhasebe eğitimi vermeyi planlamaktadır. Adli muhasebe eğitiminin muhasebe öğrencilerine, iş dünyasına, muhasebe mesleğine ve muhasebe programlarına faydalı ve bunlarla ilgili olduğ yaygın görüştür (Mazumder, 2011: 2). Pek çok batı ülkesinde geleceğın gözde meslekleri arasında kabul edilir (Kuloğlu, Celal Bayar Üniversitesi, 2007: 2). Mesleğın popülaritesi, ABD'de Sarbanes-Oxley Yasasıyla<sup>23</sup> oluşmuştur. Sarbanes- Oxley Yasası'nın etkisiyle ABD'de adli muhasebecilere olan talepte artış olmuştur.

---

<sup>23</sup> Yasa, 30 Temmuz 2002'de ABD başkanı George W. Bush tarafından imzalanarak yürürlüğü girmiştir. Taslağı Senatör Paul D. Sarbanes ve Michael G. Oxley tarafından hazırlanmıştır. Halka Açık şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası olarak da isimlendirilmektedir.

Sarbanes- Oxley Yasası'nda yer alan önemli düzenlemelerden biri Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) adlı gözetim ve denetim kurulunun oluşturulmasıdır. Kurul, denetim sektörü üzerinde kamunun bir düzenleyici ve denetleyici eli gibidir. Kurulun ihtiyaç duyulduğu anda muhasebe standartlarına ilişkin yeni düzenlemeler yapma yetkisi vardır. Kurul ile ahlaki olmayan denetçi davranışlarının caydırılacağı etkisi beklenmektedir. Çünkü kurul, kişilerin kusurlu görüldüğü durumlarda inceleme ve disiplin işlemlerini belirlemek ve gerekli cezaları vermek gibi işlevlere sahiptir. Kurulun ayrıca uygun denetim raporlarının hazırlanması için standartlar oluşturma ve gerekli yüksek mesleki standartları oluşturmak gibi görevler de mevcuttur (Demircan, Trakya Üniversitesi, 2007: 54-56).

Yasada yer alan diğer önemli düzenlemelerden bazıları; şirket yöneticilerine iç kontrol sistemini inceleme ve denetleme yükümlülüğü, şirket CEO ve CFO'larına mali tabloları onaylama yükümlülüğü getirilmiştir. Şirketlerde denetim firmasının atanması ve çalışmasının gözetiminden, denetim raporunun veya ilgili çalışmanın hazırlanması veya sunulması bakımından doğrudan sorumlu olacak bir denetim komitesi<sup>24</sup> oluşturulması zorunluluğu getirilmiştir. Bu sistemde adli muhasebeciler; denetim komitelerine veya şirketlerin yöneticisine, CEO, CFO ve CAO'suna özel danışmanlık hizmeti verebilecek veya SEC'in iznine tabi olmak koşulu ile denetim komitelerinde görev alabileceklerdir (Pazaçeviren, 2005: 3).

Ülkemizde, adli muhasebecilik mesleğinin, 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe giren, kurumsal yönetim ilkelerinin esas alındığı tamamı ile denetim odaklı hazırlanmış olan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bir ivme kazanacağı beklentisi olmuştur. 6102 Sayılı TTK sermaye şirketlerinin denetiminde, üçlü bir denetim yapısını öngörmektedir. Bunlar işlem denetimi, özel denetim ve bağımsız denetimdir (Şahin, Marmara Üniversitesi, 2011: 67).

Şahin (Marmara Üniversitesi, 2011)'e göre; her üç denetim türü bir bağlamda adli muhasebecilikle ilişkili olabilmektedir. Özellikle kanunda yer alan bağımsız denetim ile ilgili; *anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından,*

---

<sup>24</sup> Bağımsızlığın sağlanabilmesi için denetim komiteleri üyelerinin, yönetim kurulu üyelerinin dışındaki kişilerden oluşturulması gerektiği belirtilmiştir. Denetim komitesinin fonksiyonu, şirket muhasebe sistemlerinin kontrolü, iç kontrol sisteminin etkin uygulanması, şirket sahiplerinin veya ortaklarının, çalışanların, yöneticilerinin sorun ve önerilerini ele alarak şirket prosedürlerinin oluşturulmasını sağlamaktır (Altınsoy, 2011:112).

*uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir, hükmü bağımsız denetim ile adli muhasebecilik arasında ilişki kurulabileceğini gösterebilir. Çünkü uluslararası denetim standartlarında bağımsız denetçinin yolsuzluk ve hileye ilişkin sorumluluğuna göre hileli işlemi denetlemek üzere, çalışmasını ileri bir boyuta taşıması durumunda bir uzmandan faydalanması gerektiği belirtilmektedir<sup>25</sup> . Bir diğer uluslararası denetim standardında, bağımsız denetçinin denetimi esnasında bir uzmandan faydalanması, uzman çalışmalarının bir denetim kanıtı olarak kullanılması ile ilgili düzenleme<sup>26</sup> yer almaktadır. Söz konusu düzenlemelerde her ne kadar adli muhasebeci ifadesi yer almazsa da ifade edilen uzman ile adli muhasebeciye işaret edilmektedir.*

### **2.13. Adli Muhasebeciliğin Uygulanmasındaki Kısıtlar**

Mesleğin uygulanmasındaki kısıtların başında, muhasebe sisteminin diğer sistemlerle etkileşiminin tam olarak değerlendirilmemesi gelmektedir.

Bir ülkenin muhasebe sisteminin oluşumu ve gelişmesinde, o ülkede geçerli olan hukuk sisteminin önemi büyüktür. Anglo-Sakson hukuk sistemi hariç diğer tüm sistemlerde devlet kanun koyucu olarak belirgin bir rol üstlenir. Başta Kara Avrupa hukuk sistemi olmak üzere muhasebe kurallarında ve uygulamalarında devletin baskın bir role sahip olduğu hukuki sistemlerde, muhasebe mesleğinin etkisinin zayıf olduğu görülmektedir. Ayrıca Anglo-Sakson hukuk sisteminin benimsendiği ülkelerin muhasebe sistemlerine göre daha az finansal bilgi raporlanarak sunulmaktadır. Bunun tam tersine, Anglo- Sakson hukuk sisteminin benimsendiği ülkelerde ise, muhasebeye ilişkin düzenlemeler ve uygulamalar yasa yapıcılar veya yasalar yerine muhasebe meslek örgütlerince belirlenmektedir ve kullanıcılara daha çok muhasebe bilgisi sunulmaktadır (Elitaş vd., 2011: 7-8).

Adli muhasebe mesleğinin uygulanmasında örnek alınabilecek Amerika Birleşik Devletleri'nin hukuk sisteminin yargı birliği ilkesinin geçerli olduğu Anglo-Sakson Hukuk sistemi içerisinde yer alması, Türkiye'de ise yargı ayrılığı ilkesinin geçerli olduğu

---

<sup>25</sup> 620 Numaralı, Bir Uzman Çalışmasından Yararlanılması Standardı.

<sup>26</sup> 240 Numaralı, Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hileye İlişkin Denetçi Sorumluluğu Standardı

Kara Avrupa Hukuk Sisteminin benimsenmesi nedeniyle, hukuk sistemlerindeki farklılıklar, adli muhasebe mesleğinin hem verilişinde hem de uygulanmasında iki ülke arasında farklılıkların oluşmasına yol açabilecektir. Bu fark göz ardı edilerek yapılacak bir değerlendirmenin, bizleri, yanlış sonuçlara sevk edebileceğinin farkında olmak gerekir (Pehlivan, Atatürk Üniversitesi, 2010: 3).

Finansman yapısına göre yine mesleğin uygulanmasında örnek ülke olan ABD ve ülkemiz arasında büyük farklılıklar vardır. Öz kaynakların yoğun olduğu borsa tabanlı işletmeler, Anglo-Sakson hukuk sisteminin benimsendiği ABD’de yaygındır. Yabancı kaynakların yoğun olduğu kredi tabanlı işletmeler, Kara Avrupa hukuk sisteminin benimsendiği ülkemiz gibi yerlerde yaygındır. Bu ayrım, muhasebe sisteminde benimsenen politikaların farklılaşmasına yol açacaktır ki kredi tabanlı işletmelerin yaygın olduğu ülkelerde, borç ödeme gücünü ön plana çıkaran uygulamalar seçilecektir. Temel kavramlardan “ihtiyatlılık” kavramının muhasebe uygulamalarına yön verdiği bir sistem benimsenecektir. Muhasebe sistemleri, kredi verenleri koruyan muhafazakar bir yapıda olacaktır.

Kültür yapısı da ABD ve ülkemiz arasında farklılıklar gösterecektir. Kültür, bir toplumu diğer toplumlardan ayrı kılan programlanmış ortak bir akıldır. Hofstede çalışanların iş dünyasına bakışına ilişkin sınıflandırmaya giderken dört adet boyut öne sürmüştür. Bunlar; Bireysel- kolektif (individualism), güç mesafesi (power distance), belirsizlikten kaçınma (uncertainty avoidance) ve dişillik- erillik (masculinity) boyutlarıdır (Elitaş vd., 2011: 15). Hofstede’nin sosyal değer boyutlarından hareketle Gray, muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkları tahmin etmek ve açıklamak için; “Profesyonelliğe karşı statükoculuk”, “Tekdüzeciliğe karşı esneklik”, “Tutuculuğa karşı iyimserlik”, “Gizliliğe karşı şeffaflık” olarak (Bekçi ve Bitlisli, 2012: 61) iki zıt unsuru barındıran dört boyutlu kavramsal bir çerçeve oluşturmuştur.

Muhasebe uygulamalarında muhasebecinin katkısının birebir yazılı halde bulunan kuralların üzerinde olması halinde profesyonellikten bahsedilirken, muhasebecinin her türlü durumda ve katı bir şekilde standartlara başvurması statükoculuk olarak nitelendirilmektedir (Elitaş vd., 2011: 15). Profesyonellik, statükocu kontrolün aksine bireysel mesleki kararların denenmesine ve mesleki düzenlemelerin sürdürülmesine yönelik bir tercih anlamına gelir (Bekçi ve Bitlisli, 2012: 67). ABD’de muhasebe

uygulamalarında muhasebe ve meslek örgütünün katkısı daha etkin bir rol üstlenmektedir.

Tekdüzecilik farklı dönemlere ait mali raporların karşılaştırılabilir olması ve işletmeden işletmeye farklılaşmaması anlamına gelmektedir. Esneklik ise her işletmenin kendine özgü durumunun muhasebe uygulamalarına yansıtılabilmesindeki rahatlığı ifade etmektedir. ABD, tek düze hesap planına sahip olmaksızın yeterince esnek olan karşılaştırılabilirlik özelliğine sahip mali raporlar ortaya koyan muhasebe sistemlerine sahiptir (Elitaş vd., 2011: 15).

İyimserlik muhasebe uygulamalarında özellikle zarar doğurma ihtimali olan işlemlerde risk alabilmeyi, tutuculuk ise belirsizlik halinde daha ölçülü olmayı ve riskten kaçınmayı ifade etmektedir (Elitaş vd., 2011: 15). ABD’de dönem karını düşürme etkisi yüzünden zarar ihtimaline karşılık ayrılması şeklinde uygulanan tutucu ya da muhafazakar muhasebe politikaları benimsenmemektedir.

Şeffaflık dönem sonunda elde edilen muhasebe bilgilerinin ya da mali raporların daha fazla kişiye ve daha hacimli olarak ifşa edilmesini, gizlilik ise mümkün olduğu kadar az kimseyle, az bilginin paylaşılması anlamlarına gelmektedir. Anglo-Sakson geleneğinin hakim olduğu ABD’de, finansmanda halka gitme anlayışı hakim olduğu için bunun sonucunda gelişen sermaye piyasaları nedeniyle muhasebe bilgileri daha geniş kitlelerle paylaşılmaktadır (Elitaş vd., 2011: 15).

Ülkemizde ki muhasebe sisteminin yukarıda ele aldığımız kültür boyutları bağlamında değerlendirildiğinde; statükocu, tekdüze, tutucu ve gizli bir yapıda olduğunu söylemek mümkündür. Bu sistem içerisinde yer alacak adli muhasebecilik mesleğinin bu yapı içerisinde şekilleneceğini unutmamak gerekir. ABD’de ki gibi dedektif tarzı bir meslek beklentisi içerisinde olup onlarda başarılı ve popüler olan bu mesleğin ülkemizde de aynı etkiyi bırakacağını beklemek yanlış olacaktır.

Sadece hukuk, finansal yapı ve kültür sistemlerindeki farklılıklar değil, muhasebe sistemini etkileyen diğer sistemlerdeki (ekonomik yapı, politik sistem, vergilendirme, uluslar arası ilişkiler, eğitim, din v.s.) farklılıkların da dikkate alınarak adli muhasebe mesleğinin değerlendirilmesi ve ülkemize uyarlanması gerekmektedir.

Söz konusu farklılıklar dikkate alındığında, ABD’de istihdam edilecek adli muhasebeciler ile Türkiye’de istihdam edilecek adli muhasebecilerin aynı ortamlarda ve şartlarda çalışma hayatına kavuşmayacağı açıktır. Dolayısıyla kendimize özgü eğitim

modeli geliştirerek, ihtiyaç duyacağımız adli muhasebe personelinin donanımının sağlanması gerekmektedir.

Mesleğin uygulanmasındaki kısıtlardan bir diğeri gelişmekte olan ülkelerde eğitim kurumlarının ve bireylerin adli muhasebeciliği denetimden farklı görmemesi ve çok fazla dikkatlerini vermemesi olarak belirlenmiştir (Okoye ve Akenbor, 2009: 3).

Gelişmekte olan ekonomilerde adli muhasebeciliğin gelişmesi pek çok engellerle karşılaşır. Crumbly ve Grippo - Ibex (2001 ve 2003'den aktaran Okoye ve Akenbor, 2009: 9-10); adli muhasebeciliğin gelişmesinde karşılaşılan aşağıdaki zorlukları açıklamışlardır;

1. Mahkemede kabul edilebilen bilgileri toplamanın ve kovuşturmada kullanılabilecek duruma getirmenin zorluğu,
2. Bilgisayarlarla ilgili suçları tespit etmenin ve kovuşturmaya yardımcı olmanın zorluğu,
3. Uluslar arası yargı sistemi problemleri sebebiyle, uluslar arası suçları kovuşturmaya yardımcı olmanın güçlüğü,
4. Teknolojik gelişmelere paralel olarak yasaların güncellenmemesi ve güncel veya etkin olmayan yasalarla kovuşturmaya yardımcı olmanın güçlüğü,
5. Adli muhasebecilerin sistematik olmayan bir plan ve programla olay etrafında hayatının kontrolünü kaybederek verimsiz çalışma koşullarına sahip olması,
6. Adli muhasebeciliğin hile ve düzensizliğin ortaya çıkarılması için sadece büyük işletmelerin maliyetine katlandığı bir hizmet olarak görülmesi,
7. Olayların şirkette bıraktığı kötü imaj veya katlanılan büyük maliyetler sebebiyle mahkeme dışı ortamlarda çözüm aranması,
8. Adli muhasebecilik hizmetlerini yönlendirici kuralların belirlenmemesi,
9. Organizasyonlarda etik ve yasal olmayan davranışları ortaya çıkaracak muhbirin korunmasına yönelik eksikliklerin olması,
10. Bilgi teknolojisinde yaşanan baş döndürücü değişim ve gelişimden etkilenen suç ve hile ile çalışmanın zorluğu ve bu alanda zirve bilgilere sahip olma gerekliliği,
11. Akademik camiaya etkili bir şekilde girilmemesi.

## 2.14. Ülkemizde Adli Muhasebecilik Muadili Hizmetler

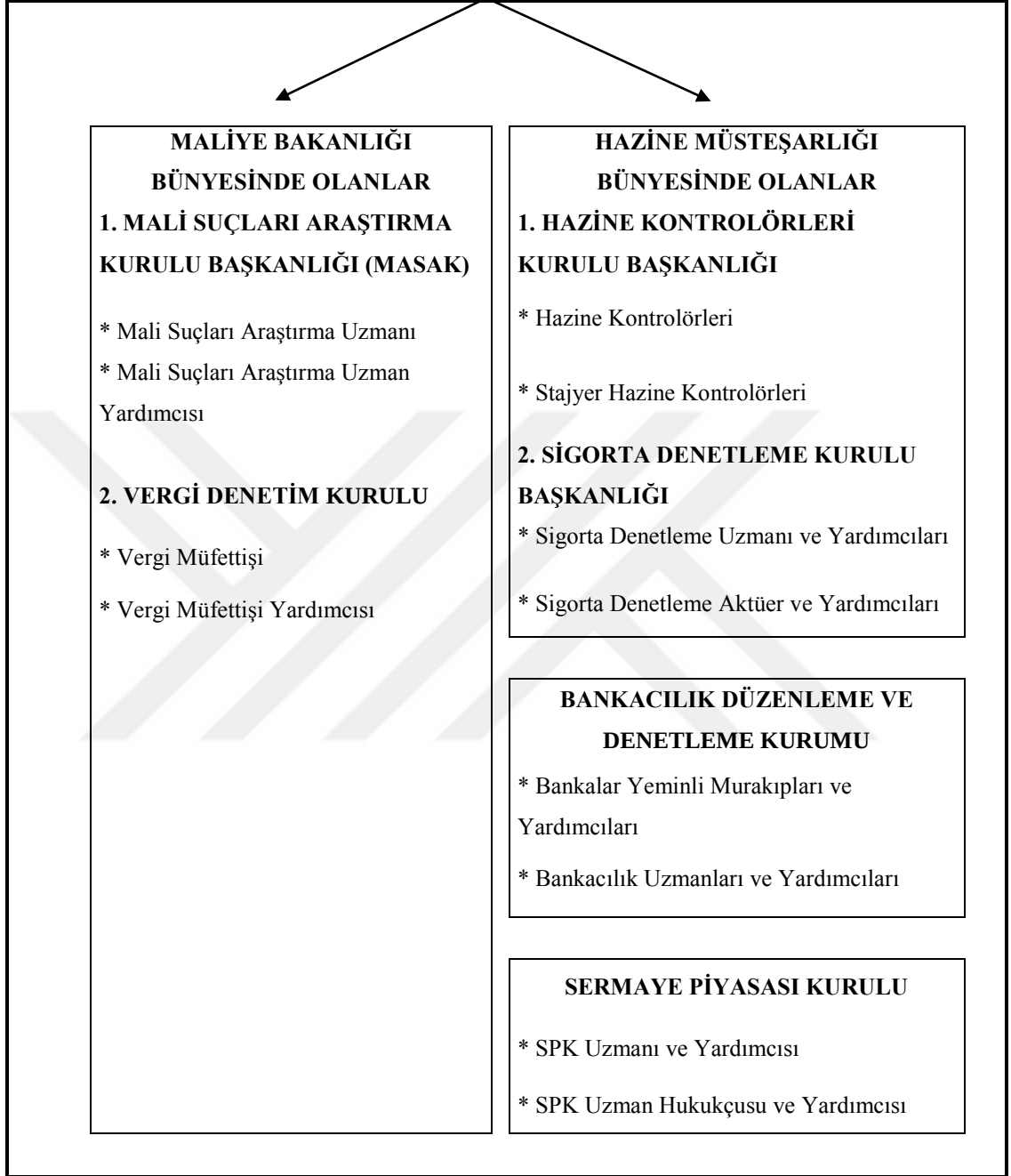
Aktif hile kontrolörleri olarak Amerikalı iş adamlarının başvurdukları adli muhasebe uygulamaları, ülkemizde genelde ara çözümlerle halledilemeye çalışıldığından bu alan fazla gelişmemiştir. Avukatlar dava destek hizmetlerini muhasebecilerden ahbap- çavuş ilişkileri içerisinde temin etmektedir. Uzman tanıklık hizmetleri ise bilirkişiler tarafından karşılanmaya çalışılmaktadır. Hile, yolsuzluk ve suistimal denetçiliği faaliyetlerini ise iç veya dış denetçiler ya da mali polis teşkilatı bir ölçüde üstlenmektedir. Böyle ara çözümlerle adli muhasebeye olan ihtiyaç giderilmeye çalışıldığından adli muhasebe uygulamaları ülkemizde yeterince gelişmemiştir. Oysaki belli bir alanda uzmanlaşma ve profesyonelleşmenin getireceği sayısız faydalar olduğu muhakkaktır (Kocaer, 2012: 5).

ABD’de mesleğin alt yapısı yasal olarak tamamlanmış ve eğitim kurumlarının müfredatlarına girmiştir. Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin doğrudan bir uygulaması bulunmamaktadır. Buna karşın adli muhasebecilik mesleği kapsamında vergi denetimi, işletme değerlendirme, bilirkişilik, finansal istihbarat konularına yönelik meslek unvanları ve düzenlemeler bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı başta olmak üzere birçok kurumun bu meslek alanına ilişkin düzenlemeleri mevcuttur. Adli muhasebecilik mesleğinin kapsamında yer alan konulara yönelik ülkemizde bu görevi yerine getiren meslek grupları aşağıdaki tabloda<sup>27</sup> gösterilmektedir (Kurt ve Uçma, 2009: 167).

---

<sup>27</sup> Söz konusu tabloda yer alan kuruluşlar 04/11/2014 tarihli son teşkilatlanmalar dikkate alınarak güncellenmiştir.

**Tablo 2-5: Türkiye’de Adli Muhasebecilik Kapsamına Giren Konularda Düzenleme Yapan Kuruluşlar ve Meslek Unvanları**



Tabloda yer alan kuruluşların görev ve yetkileri şu şekilde özetlenebilir:

MASAK’ın; suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile mücadele etmek, bunun için suçların önlenmesi, tespitine yönelik politika ve düzenlemeler oluşturmak, hızlı ve güvenilir bir şekilde bilgi toplamak, analiz etmek, araştırma ve inceleme yapmak,

sonuçları ilgili makamlara iletmek gibi faaliyetleri tanımlıdır (<http://www.masak.gov.tr> 04.11.2014).

VDK; 10.07.2011 tarihi itibarıyla Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları lağvedilerek VDK kurulmuştur. Birleşme sonucu Gelirler Kontrolörleri, Maliye Müfettişleri, Vergi Denetmeleri ve Hesap Uzmanları kadroları kaldırılarak Vergi Müfettişliği adı altında tek bir kadro oluşturulmuştur (<http://tr.wikipedia.org> 04.11.2014).

Kurulun, vergi incelemeleri yapmak, mükellefin faaliyetlerini analiz etmek, riskleri tespit etmek, vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak v.b. faaliyetleri tanımlanmıştır (<http://www.vdk.gov.tr> 04.11.2014).

Hazine Kontrolörleri Kurulunun; hazine garantili kamu borçlanmaları ve özel borçlanmalar ile ilgili mevzuat çerçevesinde krediyi kullanan veya yatırımcı kuruluş nezdinde, mali bünye ve yeterlilik incelemelerini yapmak, Avrupa Birliği'nden Katılım Öncesi Mali İşbirliği Aracı (IPA) çerçevesinde sağlanan fonlarla finanse edilen projeler ile yönetim ve kontrol mekanizmalarının işlerliğini ve etkinliğini Denetim Otoritesi olarak denetlemek, dış finansmanı Dünya Bankası ve benzeri uluslararası kuruluşlardan sağlanan proje ve faaliyetlere ilişkin olarak, krediyi kullanan kurum ve kuruluşların hesap ve işlemlerini ilgili anlaşmalar çerçevesinde incelemek ve uluslararası bağımsız denetçi sıfatıyla mali denetimlerini yapmak, Kamu İktisadi Teşebbüsleri Mevzuatı, Bakanlar Kurulu Kararları, Yüksek Planlama Kurulu Kararları ve benzeri kararlar gereğince KİT'ler ve diğer kamu kuruluşları nezdinde görev zararı ve destekleme primi tutarlarını tespit etmek ve Hazine pay sahipliğinin gerektirdiği incelemeleri yapmak, Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat, Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında 5549 sayılı Kanun ile ilgili mevzuat ve Teşkilat Kanunu ve diğer mevzuatla Müsteşarlığa verilen tüm görevler kapsamında inceleme, teftiş ve soruşturma yapmak, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümlerine göre Makam onayı ile verilen ön inceleme görevini sonuçlandırmak, Türk Ceza Kanunu ve diğer kanunlar gereği doğrudan Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulması gereken hallerde, cezai takibatı gerektiren durumların tespitini içeren raporları ilgili Cumhuriyet Başsavcılıklarına tevdi etmek, müsteşarlığın görev ve

yetki alanına giren konularda; mevzuat ve uygulama ile ilgili yurt içi ve yurt dışı gelişmeleri de inceleyerek her türlü araştırma ve etütler yapmak, görüş bildirmek ve tekliflerde bulunmak gibi görev ve yetkileri tanımlanmıştır (<http://www.hazine.gov.tr> 04.11.2014).

Sigorta Denetleme Kurulunun; Türkiye’de sigortacılık alanında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiler ile her türlü sigortacılık faaliyetinin denetimini yapmak gibi görev tanımlı bulunmaktadır (<http://www.hazine.gov.tr> 04.11.2014).

BDDK; denetimine tabi kuruluşların faaliyetlerini güvenli ve sağlam şekilde gerçekleştirmesi, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını sağlamak ve bu sayede finansal piyasaların gelişmesine katkıda bulunmak üzere faaliyette bulunan bir kurumdur (<http://www.bddk.org.tr> 04.11.2014)

SPK; sermaye piyasası kurumlarına, sermaye piyasası araçlarının, ihraç ve halka arzı ile borsada işlem görmesine, sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanmasına, yatırımcıların hak ve menfaatlerini korumaya yönelik düzenlemeler yapmak amacıyla faaliyette bulunan bir kurumdur (<http://www.spk.gov.tr> 04.11.2014).

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, anılan meslek unvanlarının hiç birinde muhasebe meslek mensubu olma şartı aranmamaktadır (Kurt ve Uçma, 2009: 169).

Ayrıca adli muhasebecilik mesleği kapsamındaki dava destek danışmanlığı ve uzman tanıklık alanları, Türkiye’de yasal zeminin eksikliği ve adli muhasebecilik mesleğinin henüz gelişmekte olması sebebiyle “bilirkişilik” aracılığıyla doldurmaya çalışılmaktadır (Altınsoy, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2011: 92).

### **3. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE BİLİRKİŞİLİK MÜESSESESİ BAĞLAMINDA ADLİ MUHASEBECİLİK İLE İLGİLİ BİR ARAŞTIRMA**

#### **3.1. Genel Açıklama**

Adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı; dava destek danışmanlığı, uzman tanıklık ve hile denetçiliği olarak üç kategoride değerlendirilmiştir. Dava destek danışmanlığı ve uzman tanıklık faaliyetleri aynı çatı altında mesleğin hukuki çalışmaları adı altında toplanabilir.

Ülkemizde dava destek danışmanlığı kapsamında mevcut muhasebecilerden böyle bir hizmet alınmamaktadır. Ancak uzman tanıklık kapsamında mevcut muhasebecilerimizden bilirkişilik hizmeti bağlamında faydalanılmaktadır.

Çalışmamızda muhasebecilerden oluşan bilirkişilik müessesesi ile birlikte bu bağlamda yurt dışında faaliyet gösteren adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri irdelenmiştir. Bilirkişilik müessesesi hakkında, müessesesinin problemlerini dile getiren pek çok yazınla karşılaşılmıştır. Söz konusu problemler, muhasebe uzmanlık alanıyla ilgili bilirkişilik kurumunu kapsıyor mu? Yurt dışında adli muhasebecilerin vermiş oldukları uzman tanıklık hizmetleri, mevcut muhasebecilerin vermiş olduğu bilirkişilik hizmetleri ile örtüşüyor mu? Ülkemizde adli muhasebecilere ihtiyaç var mı? gibi soruların cevapları araştırılmıştır.

#### **3.2. Araştırmanın Metodolojisi**

##### **3.2.1. Araştırmanın Yöntemi**

Araştırmanın amacına ulaşabilmek amacıyla, veri toplamada kullanılan anketin oluşturulması için aşağıdaki aşamalardan geçilmiştir:

- Adli muhasebe ve bilirkişilik müessesesi ile ilgili yerli ve yabancı literatür taraması yapılarak konuyla ilgili çalışmalar okunmuştur.
- Adıyaman ve Malatya’daki hakimler, savcılar, SMMM ve Y.M.M.’lerle konu ile ilgili düşüncelerini öğrenmek ve değerlendirmek için mülakatlar yapılmıştır.
- Literatürdeki kaynaklardan, mülakatlardan elde edilen bilgilerden faydalanılarak anket taslağı oluşturulmuştur.

➤ Hazırlanan anket taslağı Adıyaman'daki hakim, savcı, SMMM ve YMM'lere pilot çalışma kapsamında uygulanmıştır. Adıyaman'da 4 hukuk hakimi, 1 savcı, 2 YMM ve 2 SMMM ile görüşülmüştür. Toplamda 9 kişiye uygulanan anketimize güvenilirlik analizi yapılmış ve Cronbach's Alpha değeri 0,883 çıkmıştır. Bu uygulama sonuçları dikkate alınması ile anket soruları revize edilerek gözden geçirilmiştir. Anket esas çalışma kapsamında uygulamaya hazır hale getirilmiştir (bkz. Ek-1).

Anket formu ulaşılmak istenen amaca yönelik olarak 6 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 7 soru, ikinci, üçüncü, dördüncü, beşinci bölümler bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunlarla ilgili olarak katılımcıların algıları beşli Likert ölçeği ile ölçülmesine yönelik 37 soru, altıncı bölüm yurt dışındaki adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamında verdikleri hizmetlerle ilgili olarak katılımcıların algıları beşli Likert ölçeği ile ölçülmesine yönelik 14 soru ile adli muhasebecilere duyulan ihtiyaç ve bilirkişilik müessesesinin yeterliliği ile ilgili düşüncelerine yönelik 3 sorudan oluşmaktadır.

Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler SPSS 20.0 paket programına aktarılmış ve frekans dağılımı, ortalamalar, güvenilirlik, faktör analizi, Crosstab, Anova ve T Testi, Korelasyon Testi gibi istatistiki yöntemler kullanılarak analiz edilmiştir.

### **3.2.2. Araştırmanın Evreni ve Örneği**

Adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin kesiştiği bir alanı ifade ettiğinden söz konusu soruların cevabı hem hukukçular hem de muhasebecilerin görüşleri değerlendirilerek bulunmaya çalışılmıştır. Ankette Türkiye'deki hakimler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler hedef kitle olarak seçilmiştir.

Bugün Türkiye Cumhuriyeti'nde mevcut olan yargı teşkilatı;

1. Adli Yargı Mahkemeleri
2. İdari Yargı Mahkemeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Bunların ilk derece mahkemeleri dikkate alınarak sınıflama kabaca şöyle yapılabilir. Mahkeme türleri üçe ayrılmaktadır; 1.Ceza Mahkemeleri, 2. Hukuk Mahkemeleri, 3.İdari Mahkemeler.

Söz konusu her üç mahkemede açılan davalarda muhasebeci yardımına ihtiyaç duyulabilmekle beraber, adli yargıda en fazla hukuk mahkemelerinde muhasebeci

bilirkişisine ihtiyaç duyulduğu ön görüşmelerde tespit edilmiştir. Bu amaçla çalışmamız adli yargı mahkemeleri ile sınırlandırılmıştır. Adli yargı mahkemelerinde görev yapan hakimlerle hukuk ve ceza mahkemeleri ayrımı yapmaksızın ulaşabildiğimiz, muhasebeci bilirkişisinden faydalanmış veya faydalanmakta olan hakimlerle anketler yapılmıştır.

Anketin yapılacağı yerler tespit edilirken; Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün yayımladığı “Adli İstatistikler 2012” başlıklı raporundaki veriler kullanılarak, hukuk mahkemelerinde açılan davalarda yoğunluk gösteren iller tespit edilmiştir. Buna göre; Hukuk mahkemelerinde açılan davalarda yoğunluk gösteren ilk beş dava sırasıyla; Veraset, Boşanma, Alacak, Vesayet ve Tazminat olmaktadır.

Yoğunluk gösteren ilk beş dava için, bölge ve şehirler itibari ile değerlendirme yapıldığında; en fazla açılan dava sayısı ile *ilk sırada*; Marmara Bölgesi ve sırasıyla bölgedeki İstanbul, Bursa, Kocaeli, Balıkesir ve Çanakkale şehirleri ilk beş olarak yer almaktadır. *İkinci sırada*; İç Anadolu Bölgesi ve sırasıyla bölgedeki Ankara, Konya, Kayseri, Eskişehir ve Sivas şehirleri ilk beş olarak yer almaktadır. *Üçüncü sırada*; Ege Bölgesi ve sırasıyla bölgedeki İzmir, Manisa, Aydın, Denizli ve Afyonkarahisar şehirleri ilk beş olarak yer almaktadır. *Dördüncü sırada*; Akdeniz Bölgesi ve sırasıyla bölgedeki Antalya, Adana, Mersin, Hatay ve Isparta şehirleri ilk beş olarak yer almaktadır. *Beşinci sırada*; Karadeniz Bölgesi ve sırasıyla bölgedeki Samsun, Trabzon, Ordu, Kastamonu ve Bolu şehirleri ilk beş olarak yer almaktadır. *Altıncı sırada*; Güneydoğu Anadolu Bölgesi ve sırasıyla bölgedeki Gaziantep, Diyarbakır, Şanlıurfa, Mardin ve Siirt ilk beş olarak yer almaktadır. *Son sırada*; Doğu Anadolu Bölgesi ve sırasıyla bölgedeki Malatya, Erzurum, Elazığ, Van ve Erzincan şehirleri ilk beş olarak yer almaktadır.

Söz konusu verilerin değerlendirilmesi sonucu; örneklem alanı olarak İstanbul, İzmir ve Ankara illeri belirlenmiştir. Bu iller dava sayısı sıralamasında ilk üç şehirdir. Nitekim sadece İstanbul bile evreni temsil eden en önemli ildir<sup>28</sup>.

Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nun 2012-2016 Stratejik Planı'nda yer alan bilgiye göre; Adli Yargı'da 2011 yılı itibariyle toplam 5.343 kişi hakim görev yapmaktadır. Söz konusu ana kütleyi temsil edecek örneklem büyüklüğü %5 hata marjı ile yaklaşık 358 kişi hakim olacaktır (Raosoft, 2014).

---

<sup>28</sup> 2012 yılı itibariyle açılan hukuk davaları sayısı İstanbul'da 146.150 adet, Ankara'da 82.864 adet, İzmir'de 59.412 adettir.

Bilim ve teknolojinin hızla değişmesi ve gelişmesi nedeniyle ortaya çıkan sorunların çözümünde oldukça zorlanan hakimler, sorunların çözümü hususunda bilirkişiye başvurumaktadırlar. Ceza Mahkemeleri bünyesinde 20 bine yakın bilirkişi bulunmaktadır. Uzmanlara göre ticaret mahkemelerinin yüzde 80-90'ında, iş mahkemelerinin ise neredeyse yüzde 100'ünde karar bilirkişi raporuna dayandırılarak verilmektedir (Cingi, 2012).

Bu itibarla en fazla muhasebeci bilirkişisine başvuran mahkeme türleri dikkate alınarak Türkiye'yi temsil edecek şehirlerde çalışan hakim sayısı; aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

**Tablo 3-1: Her Bir Bölgede İlk Sırada Yer Alan Şehirlerde, Hukuk Mahkemelerinde Görev Yapan Hakim Sayısı** <sup>29</sup>

| Mahkemeler    | Asliye<br>Ticaret<br>Mah. | Asliye<br>Hukuk<br>Mah. | İş Mah. | İcra<br>Hukuk<br>Mah. | Tüketici<br>Mah. | Toplam     |
|---------------|---------------------------|-------------------------|---------|-----------------------|------------------|------------|
| Şehirler      |                           |                         |         |                       |                  |            |
| İstanbul      | 72                        | 40                      | 50      | 34                    | 8                | 204        |
| Ankara        | 18                        | 25                      | 19      | 16                    | 7                | 85         |
| İzmir         | 20                        | 10                      | 9       | 10                    | 3                | 52         |
| Antalya       | 6                         | 8                       | 6       | 5                     | 1                | 26         |
| Samsun        | 2                         | 4                       | 4       | 3                     | 1                | 14         |
| Gaziantep     | 1                         | 8                       | 5       | 3                     | -                | 17         |
| Malatya       | -                         | 4                       | 2       | 2                     | -                | 8          |
| <b>Toplam</b> |                           |                         |         |                       |                  | <b>406</b> |

7 bölgenin en fazla dava sayısı ile ilk sırada yer alan illerinde görevli hakim sayısı toplam hakim sayısının %10'na tekabül etmektedir. %95 güven düzeyinde 406 hakim için örneklem hacmi 143 kişi olarak hesaplanmıştır<sup>30</sup> (Nahip, 2006: 236 ve Kurtuluş, 2006:191). Buna göre; daha yüksek güven düzeyinde 190 hakim ile anket yapılmıştır.

Araştırma kapsamında değerlendireceğimiz mahkemelerde muhasebe desteği verebilecek SMMM toplam sayısı 76.832 kişi<sup>31</sup>, YMM toplam sayısı 4.272 kişidir. Söz konusu evreni temsil edecek SMMM'lerden örneklem büyüklüğü %5 hata marjı ile yaklaşık 382 kişi SMMM olacaktır (Raosoft, 2014). Ancak şunu belirtmek gerekir ki,

<sup>29</sup> Nisan 2014 her bir şehirdeki adliye sitelerinden alınan verilerdir.

<sup>30</sup>  $n = N \times p \times q \times Z^2 / (N-1)E^2 + (p \times q)Z^2$  ve  $n/N = > 0,05$  ise  $n = \sqrt{(N - n) / (N-1)}$

<sup>31</sup> TÜRMOB'un üye istatistikleri ile ilgili 2014'te hazırladığı rapordan derlenmiştir.

muhasebe desteği sadece SMMM ve YMM unvanına sahip meslek elemanlarınca verilmemekte, muhasebe bilim dalındaki öğretim üyeleri, denetçiler v.s. değişik unvana sahip muhasebe camiasındaki kişiler tarafından da söz konusu destek verilmektedir veya verilebilmektedir. Araştırma kapsamında; “Adli Muhasebeci” unvanının mevcut meslek elemanları içerisinde SMMM ve YMM’lere daha yakın olması münasebetiyle, sadece SMMM’lerden bilirkişilik hizmeti verenlerin görüşü değerlendirilmiştir.

Söz konusu veriler ışığında Türkiye’yi en iyi temsil edebilecek yerlerdeki hukuk ve ceza mahkemelerindeki hakimlerle ve Adalet Komisyonları’nın düzenledikleri bilirkişi listelerinde yer alan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler anket kapsamında değerlendirilmiştir.

Araştırma için seçilen şehirlerdeki adalet komisyonlarınca belirtilen listelerde yer alan SMMM sayısı aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

**Tablo 3-2: Her Bir Bölgede İlk Sırada Yer Alan Şehirlerdeki SMMM Bilirkişi Sayısı<sup>32</sup>**

| Bilirkişiler  | SMMM                   |
|---------------|------------------------|
| Şehirler      | (yaklaşık kişi sayısı) |
| İstanbul      | 1.189                  |
| Ankara        | 349                    |
| İzmir         | 244                    |
| Antalya       | 135                    |
| Samsun        | 7                      |
| Gaziantep     | 59                     |
| Malatya       | 22                     |
| <b>Toplam</b> | <b>2.005</b>           |

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere seçilen illerde adalet komisyonları tarafından belirlenen SMMM bilirkişi sayısı 2.005 kişidir. %95 güven düzeyinde 2005 kişi SMMM için örneklem hacmi 305 kişi olarak hesaplanmıştır<sup>33</sup> (Nahip, 2006: 236 ve Kurtuluş, 2006: 191). Söz konusu listeyi temsil edecek; 200 SMMM ile anket yapılması planlanmış, 204 SMMM ile anketler yapılmıştır. Anketlerin uygulandığı örneklem hacmi %6,58 hata marjı ile evreni temsil etmektedir (Raosoft, 2014).

Basit tesadüfi örnekleme yöntemi ile belirlenen örneklemin illere dağılımı ise ; İstanbul’da 100 kişi hakim, 100 kişi SMMM, Ankara’da 50 kişi hakim, 50 kişi SMMM

<sup>32</sup> Adliye Komisyonlarınca çıkarılan bilirkişi listelerinden derlenmiştir.

<sup>33</sup>  $n = N \times p \times q \times Z^2 / (N-1)E^2 + (p \times q)Z^2$  ve  $n/N > 0,05$  ise  $n \sqrt{(N - n) / (N-1)}$

ve İzmir’de 50 kişi hakim, 50 kişi SMMM olarak tespit edilmiştir. Yöntem olarak, yüz yüze anket yapılmasına ve deneklerin soruları bizzat kendilerinin okumasının sağlanmasına karar verilmiştir.

### 3.2.3.Araştırmanın Sonuçları ve Sonuçların Değerlendirilmesi

Tezin amacı doğrultusunda; muhasebeci bilirkişilerden faydalanan hakimler ve muhasebeci olup bilirkişilik yapan SMMM’lerle görüşülmüştür. Araştırmaya katılan hakimlerin ve SMMM’lerin genel özelliklerini belirlemek amacıyla hazırlanan sorulara ilişkin elde edilen bulgular ve frekans dağılımları aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

**Tablo 3-3: Katılımcıların Genel Özellikleri**

| Cinsiyet                 | N   | %   | Unvan           | N   | %  |
|--------------------------|-----|-----|-----------------|-----|----|
| Erkek                    | 285 | 72  | Hakim           | 190 | 48 |
| Kadın                    | 109 | 28  | SMMM            | 204 | 52 |
| Yaş                      | N   | %   | İş Tecrübesi    | N   | %  |
| 20-25 Yaş arası          |     |     | 0-5 yıl         | 22  | 6  |
| 25-35 Yaş arası          | 58  | 15  | 6-10 yıl        | 55  | 14 |
| 35-45 Yaş arası          | 183 | 46  | 10-20 yıl       | 200 | 50 |
| 45 ve üzeri              | 153 | 39  | 20 yıl ve üzeri | 117 | 30 |
| Eğitim                   | N   | %   | Şehir           | N   | %  |
| Lisans                   | 375 | 95  | İstanbul        | 189 | 48 |
| Yüksek Lisans            | 19  | 5   | Ankara          | 106 | 27 |
|                          |     |     | İzmir           | 99  | 25 |
| Bir Yıldaki Dosya Sayısı |     | N   | %               |     |    |
| 10'dan az                |     | 129 | 33              |     |    |
| 10-50 arası              |     | 48  | 12              |     |    |
| 51-100 arası             |     | 19  | 5               |     |    |
| 101-500 arası            |     | 47  | 12              |     |    |
| 501-1000 arası           |     | 82  | 21              |     |    |
| 1001-1500 arası          |     | 52  | 13              |     |    |
| 1500 ve üzeri            |     | 17  | 4               |     |    |

Tablo 3.3’de görüleceği üzere ankete katılanların %72’si erkektir. Katılımcıların büyük çoğunluğu (%85) 35 yaş üzeri olup, iş tecrübesi 10 yılın üzerindedir. Bunun önemli nedenlerinden biri söz konusu mesleklerin lisans mezuniyetinden hemen sonra yapılamaması, gerek staj zorunluluğu, gerekse söz konusu unvanlar için yapılan sınavları

geçme şartıdır. Görüşülen hakimlerin %68'i 10-20 yıl arası deneyimli, %24'ü 20 yıl üzeri deneyimli ve görüşülen SMMM'lerin %34'ü 10-20 yıl arası deneyimli, %35'i 20 yıl üzeri deneyimlidir (bkz. Tablo 3.4). Böylece araştırmamızın deneyimli, mesleğinde ehil kişiler üzerinde yapılması avantajı elde edilmiştir. Yapılan değerlendirmede ankete katılanların %95'i lisans mezunu, %48 Hakim, %52'si SMMM'lerden oluşmaktadır. Katılımcıların illere göre dağılımı ise şöyledir; %48'i İstanbul, %27 Ankara ve %25'i İzmir. Katılımcıların %55'i 100'ün üzerinde dosya ile bilirkişilik müessesesinin içindedir.

**Tablo 3-4: Unvana Göre Mesleki Kıdem Dağılımı**

| Mesleki kıdem   |   | Unvan  |        | Toplam |
|-----------------|---|--------|--------|--------|
|                 |   | Hakim  | SMMM   |        |
| 5 yıldan az     | N | 1      | 21     | 22     |
|                 | % | ,5%    | 10,3%  | 5,6%   |
| 5-10 yıl arası  | N | 14     | 41     | 55     |
|                 | % | 7,4%   | 20,1%  | 14,0%  |
| 10-20 yıl arası | N | 130    | 70     | 200    |
|                 | % | 68,4%  | 34,3%  | 50,8%  |
| 20 yıl ve üzeri | N | 45     | 72     | 117    |
|                 | % | 23,7%  | 35,3%  | 29,7%  |
| Toplam          | N | 190    | 204    | 394    |
|                 | % | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

### 3.2.3.1. Faktör, Güvenilirlik ve Korelasyon Analizi Sonuçları

Faktör analizi, ölçülmek istenen amaca göre kendi aralarında ilişkileri bulunan fazla sayıdaki değişkenlerden bağımsız ve az sayıda değişken grupları elde etmek için kullanılan bir teknik olarak kabul edilmektedir (Balcı, 2009:245; İslamoğlu, 2009:228).

Çok değişkenli analiz yöntemlerinden olan faktör analizinde amaç, çok fazla sayıda olan değişkenler arasındaki karşılıklı ilişkileri azaltarak değişkenlerin daha az sayıda ölçülebilir boyuta indirgenmesini sağlamaktır (Balcı, 2009:245). Oluşturulup tanımlanan her faktör, veri seti değişkenleri arasındaki ilişkilerin ölçülmesi sonucu, kendi aralarında ilişkili ve aynı özelliği ölçen değişken grubundan meydana gelmektedir (Ural ve Kılıç, 2006:281). Veri setinin faktör analizine uygunluğunun değerlendirmesinde üç yöntem kullanılmaktadır. Kullanılan bu yöntemleri; *korelasyon matrisinin oluşturulması*, *Barlett testi* ve *Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testleri* olarak sıralamak mümkündür (Kalaycı, 2010:321).

**Tablo 3-5: KMO Analizi Tablosu**

| KMO and Bartlett's Test                          |                    |          |
|--------------------------------------------------|--------------------|----------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy. |                    | ,947     |
| Bartlett's Test of Sphericity                    | Approx. Chi-Square | 8368,484 |
|                                                  | Df                 | 12751    |
|                                                  | Sig.               | 0,000    |
| Eigen Value (Topl. Özdeğer)                      |                    | 0,43     |

Tablo incelendiğinde; bilirkişilik müessesesinin ve adli muhasebecilik kapsamında olup da ülkemizde bilirkişiler tarafından yerine getirilen faaliyetlerin değerlendirilmeye çalışıldığı 51 sorudan oluşan faktör değişkenlerinin genel olarak KMO değerinin 0,50'den büyük olması (0,947) ve Barlett değerinin 0,000 olması nedeniyle değişkenlerin faktör analizine uygun oldukları sonucuna varılmıştır. Faktörlerin toplam varyansı açıklama oranları ise 0,43 olarak hesaplanmıştır. Faktör analizi sonucu oluşan 7 faktöre ait tablo ve açıklamalar aşağıda verilmiştir.

**Tablo 3-6: Faktör Analizi Tablosu**

| Faktörler                                                                                                | Faktör Yükleri                                                                                       | Cronbach's Alpha | Faktörlerdeki Değişken Sayısı | Kümülatif Varyans (%) | Tüm Faktörlere ait Cronbach's Alpha |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-------------------------------|-----------------------|-------------------------------------|
| BN 1<br>BN 2<br>BN 3<br>BN 4                                                                             | ,805<br>,459<br>,830<br>,780                                                                         | 0,69             | 4                             | 53,9                  | 0,94                                |
| GR 1<br>GR 2<br>GR 3<br>GR 4<br>GR 5<br>GR 6<br>GR 7<br>GR 8<br>GR 9<br>GR 10<br>GR 11<br>GR 12          | ,706<br>,627<br>,484<br>*,397<br>,445<br>,710<br>,728<br>,652<br>,536<br>,697<br>*,165<br>,673       | 0,812            | 12                            | 34,94                 |                                     |
| BG 1<br>BG 2<br>BG 3<br>BG 4                                                                             | *,265<br>,820<br>,800<br>,657                                                                        | 0,656            | 4                             | 45,37                 |                                     |
| BR 1<br>BR 2<br>BR 3<br>BR 4<br>BR 5<br>BR 6<br>BR 7<br>BR 8<br>BR 9<br>BR 10<br>BR 11<br>BR 12<br>BR 16 | ,622<br>,617<br>,730<br>,504<br>,523<br>,694<br>,644<br>,548<br>,595<br>,708<br>,570<br>,722<br>,528 | 0,859            | 13                            | 38,5                  |                                     |
| BR 13<br>BR 14<br>BR 15<br>BR 17                                                                         | ,819<br>,760<br>*,213<br>,656                                                                        | 0,621            | 4                             |                       |                                     |
| AdM1<br>AdM2<br>AdM3<br>AdM4<br>AdM5<br>AdM6<br>AdM7<br>AdM13<br>AdM14                                   | ,703<br>,763<br>,750<br>,733<br>,692<br>,726<br>,693<br>,762<br>,759                                 | 0,89             | 9                             | 53,24                 |                                     |
| AdM8<br>AdM9<br>AdM10<br>AdM11<br>AdM12                                                                  | ,724<br>,780<br>,721<br>,605<br>,605                                                                 | 0,717            | 5                             | 47,66                 |                                     |

\*Faktör yükleri 0,40'ın altında olduğu için analizlerden çıkarılmıştır.

Faktör analizinde veri sayısının 350 ve üzerinde olması durumunda maddelerin faktör yüklerinin 0,40 ve üzerinde olması kabul görmektedir (Kalaycı, 2010:330). Buna göre; GR 4, GR11, BG 1 ve BR 15 faktör maddeleri analizler dışında tutulmuştur.

Güvenirlilik katsayısı 0 ile 1 arasında değerler ile ölçülür. Bu ölçülen değer 1'e yaklaştıkça güvenirlilik düzeyi artış gösterir. Cronbach's Alpha değerlerinin yorumlanması aşağıda belirtilmiştir. Ölçek ( $\alpha$ );

- $0,00 \leq \alpha < 0,40$  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 edilir (Kayış, 2010:403).

Toplamda 394 kişiye uygulanan anketimize güvenirlilik analizi yapılmış ve Cronbach's Alpha değeri 0,938 çıkmıştır. Elde edilen sonuca göre anketimize verilen cevaplar yüksek derecede güvenilir kabul edilebilir.

Her bir faktör için güvenirlilik katsayıları da faktör analizi sonuçlarıyla beraber değerlendirilmiştir. Yapılan faktör analizi sonucunda oluşan 7 faktörden birincisi "Bilirkişi Nitelikleri" (BN) olarak adlandırılan faktör olmuştur. Bu faktörün hesaplanan güvenirlilik değeri 0,690 olmuştur. Ayrıca maddelerin faktör yükleri incelendiğinde en düşük yük BN 2 (0,459) faktör maddesinde ve en yüksek yük ise BN 3 (0,830) faktör maddesinde olmuştur. Elde edilen sonuçlara göre bu faktör grubunda yer alan sorulara verilen cevaplar oldukça güvenilir kabul edilebilir. Faktör yükleri değerlendirildiğinde, 0,40 ve üzeri değerler kabul edilebilir. En düşük yük olarak 0,459 kabul edilebilir bir değer olup, söz konusu anket sorusunun oluşturulan grupta ilgisinin olduğunu ifade etmektedir. Değer yükseldikçe grupta ilgisinin fazlaştığı söylenebilir. Elde edilen sonuçlara göre bu faktör grubunda ilgisiz soru bulunmamaktadır.

Tablo incelendiğinde Bilirkişilerin Görevlendirmeleri (GR) olarak adlandırılan ikinci faktörün hesaplanan güvenirlilik değeri 0,812 olarak gerçekleşmiştir. Güvenirliliği kabul edilebilecek bu değerler ile birlikte bu maddelerin faktör yükleri incelendiğinde en düşük yük GR 5 (0,445) faktör maddesinde ve en yüksek yük ise GR 7 (0,728) faktör maddesinde olmuştur. Elde edilen sonuçlara göre bu faktör grubunda yer alan sorulara verilen cevaplar yüksek derecede güvenilir kabul edilebilir. GR 4 ve GR 11 faktör

maddeleri 0,40'ın altında olduğu için analizden çıkarılmıştır. Diğer değerler kabul edilebilir aralıktadır. GR4 ve GR 11 hariç bu grupta ilgisiz soru bulunmamaktadır.

Bilirkişilerin Görevleri (BG) olarak adlandırılan faktörde, faktör yükü en düşük olan değişkenin 0,657 ile BG 4, faktör yükü en yüksek olan değişkenin ise 0,820 ile BG 2 olduğu görülmektedir. Faktörün güvenirlik düzeyi 0,656 olarak hesaplanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre bu grupta yer alan sorulara verilen cevaplar oldukça güvenilir kabul edilebilir. BG 1 faktör maddesi 0,40'ın altında olduğu için çıkarılmıştır. Diğer değerler kabul edilebilir aralıkta olup BG1 hariç grupta ilgisiz soru bulunmamaktadır.

Bilirkişi Raporları (BR) olarak adlandırılan kısımda iki farklı faktör oluşmuştur. İlk grupta en düşük faktör yükü 0,504 olarak BR 4, en yüksek faktör yükü 0,730 olarak BR 3'tedir. Güvenirlik ilk grup için 0,859'dur. İkinci grupta en düşük faktör yükü 0,656 ile BR 17, en yüksek faktör yükü 0,819 ile BR 13'tür. Güvenirlik ikinci grup için 0,621 olarak hesaplanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre BR olarak adlandırılan faktörlerden ilk grupta yer alan sorulara verilen cevaplar yüksek derecede güvenilir kabul edilebilir, ikinci grupta yer alan sorulara verilen cevaplar oldukça güvenilir kabul edilebilir. Bu faktör gruplarından ikincisinin içerisinde yer alan BR 15 faktör maddesi çıkarılmıştır. Diğer değerler kabul edilebilir aralıkta ve gruplarda ilgisiz soru bulunmamaktadır.

Adli Muhasebe (AdM) olarak adlandırılan kısımda da iki farklı faktör oluşmuştur. İlk grupta 0,692 en düşük faktör yükü olarak AdM5'dir, 0,763 en yüksek faktör yükü olarak AdM2'dir. Güvenirlik ilk grupta 0,890 çıkmıştır. İkinci grupta 0,605 olarak en düşük faktör yükü AdM11 ve AdM12'dir, 0,780 olarak en yüksek faktör yükü AdM9'dur. Güvenirlik 0,717 olarak hesaplanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre ilk grupta yer alan sorulara verilen cevaplar yüksek derecede güvenilir kabul edilebilir, ikinci grupta yer alan sorulara verilen cevaplar oldukça güvenilir kabul edilebilir. Faktör yükleri değerlerine bakıldığında, ilgisiz soru her iki grupta da bulunmamaktadır.

**Tablo 3-7: Korelasyon Tablosu**

|        |                                             | BN                           | GR                           | BG                           | BR                           | ADM                          | ADM II                      | BR II    |
|--------|---------------------------------------------|------------------------------|------------------------------|------------------------------|------------------------------|------------------------------|-----------------------------|----------|
| BN     | Pearson Correlation<br>Sig. (2-tailed)<br>N | 1<br>394                     |                              |                              |                              |                              |                             |          |
| GR     | Pearson Correlation<br>Sig. (2-tailed)<br>N | <b>,613**</b><br>,000<br>394 | 1<br>394                     |                              |                              |                              |                             |          |
| BG     | Pearson Correlation<br>Sig. (2-tailed)<br>N | <b>,525**</b><br>,000<br>394 | <b>,720**</b><br>,000<br>394 | 1<br>394                     |                              |                              |                             |          |
| BR     | Pearson Correlation<br>Sig. (2-tailed)<br>N | <b>,631**</b><br>,000<br>394 | <b>,787**</b><br>,000<br>394 | <b>,717**</b><br>,000<br>394 | 1<br>394                     |                              |                             |          |
| ADM    | Pearson Correlation<br>Sig. (2-tailed)<br>N | <b>,607**</b><br>,000<br>394 | <b>,795**</b><br>,000<br>394 | <b>,703**</b><br>,000<br>394 | <b>,816**</b><br>,000<br>394 | 1<br>394                     |                             |          |
| ADM II | Pearson Correlation<br>Sig. (2-tailed)<br>N | -,066<br>,192<br>394         | -,005<br>,929<br>394         | -,029<br>,566<br>394         | -,063<br>,209<br>394         | ,003<br>,951<br>394          | 1<br>394                    |          |
| BR II  | Pearson Correlation<br>Sig. (2-tailed)<br>N | <b>,429**</b><br>,000<br>394 | <b>,567**</b><br>,000<br>394 | <b>,517**</b><br>,000<br>394 | <b>,601**</b><br>,000<br>394 | <b>,558**</b><br>,000<br>394 | <b>,120*</b><br>,017<br>394 | 1<br>394 |

\*\*Correlation is significant at the 0,01 level (2-tailed)

\*Correlation is significant at the 0,05 level (2-tailed)

Korelasyon analizi ile, bilirkişilik müessesesi ve adli muhasebecilik kapsamında olup da ülkemizde bilirkişiler tarafından yerine getirilen faaliyetleri değerlendirmeye yönelik oluşturulan anketteki sorulara verilen cevapların yer aldıkları faktör grupları itibarıyla birbirleri arasında ilişki düzeyi, derecesi, yönü ve anlamlılığı ölçülmüştür.

Pearson korelasyon analizi sonuçları aşağıdaki kriterlere göre yorumlanır (Sungur, 2010:116).

| <u>r</u>  | <u>İlişki</u> |
|-----------|---------------|
| 0,00-0,25 | Çok Zayıf     |
| 0,26-0,49 | Zayıf         |
| 0,50-0,69 | Orta          |
| 0,70-0,89 | Yüksek        |
| 0,90-1,00 | Çok Yüksek    |

Korelasyon değerleri incelendiğinde, %1 ve %5 anlamlılık düzeyinde ilişkiler saptanmıştır. Buna göre ilişki düzeyi %99 ihtimalle ve %95 ihtimalle açıklanmıştır.

Değerler pozitif ve negatif olmak üzere iki şekilde saptanmıştır. Buna göre ise aynı yönlü ve ters yönlü ilişkiler söz konusudur. İlişkinin düzeyi ile ilgili olarak yukarıdaki değer aralıklarına göre belirlenen yüksek, düşük gibi ifadelerle dereceler belirlenmiştir.

Korelasyon analizi tablosu incelendiğinde;

**BN faktörü ile;** GR faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve orta derecede (0,613) bir ilişki vardır. BG faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve orta derecede (0,525) bir ilişki vardır. BR faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve orta derecede (0,631) bir ilişki vardır. BR II faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve zayıf derecede (0,429) bir ilişki vardır. AdM faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve orta derecede (0,607) bir ilişki vardır. AdM II faktörü arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır (-0,06).

**GR faktörü ile,** BG faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve yüksek derecede (0,720) bir ilişki vardır. BR faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve yüksek derecede (0,787) bir ilişki vardır. BR II faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve orta derecede (0,567) bir ilişki vardır. AdM faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve yüksek derecede (0,795) bir ilişki vardır. AdM II faktörü arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır (-0,05).

**BG faktörü ile,** BR faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve yüksek derecede (0,717) bir ilişki vardır. BR II faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve orta derecede (0,517) bir ilişki vardır. AdM faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve yüksek derecede (0,703) bir ilişki vardır. AdM II faktörü arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır (-0,029).

**BR faktörü ile,** BR II faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve orta derecede (0,601) bir ilişki vardır. AdM faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve yüksek derecede (0,816) bir ilişki vardır. AdM II faktörü arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır (-0,063).

**BR II faktörü ile,** AdM faktörü arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif ve orta derecede (0,558) bir ilişki vardır. AdM II faktörü arasında %5 anlamlılık düzeyinde pozitif ve çok zayıf derecede (0,120) bir ilişki vardır.

**AdM faktörü ile,** AdM II faktörü arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır (0,003).

Genel anlamda AdM II faktörü ile diğer tüm faktörler arasında anlamlı ilişkinin bulunmadığı söylenebilir. Bunun nedeni ise, katılımcıların AdM II faktöründe yer alan maddelere verdikleri cevaplar ile, diğer faktörlerde ifade edilen maddelere verdikleri cevaplar benzeşmemektedir. Nitekim gerek frekanslar, gerek ortalama sonuçlarına göre de AdM II faktöründe yer alan ifadelere katılmamakla beraber diğer tüm faktörlerde yer alan ifadelere katılım söz konusudur.

### **3.2.3.2. Hipotezlerin Değerlendirilmesi**

#### **3.2.3.2.1. Türk Hukuk Sisteminde Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Adli Muhasebecilere Duyulan İhtiyacın Araştırılması**

Araştırma hipotezimiz; “H<sub>1</sub>: Türk Hukuk Sistemi’nde mevcut bilirkişilik müessesesi bağlamında muhasebe desteği verecekler arasında Adli Muhasebecilere ihtiyaç vardır” şeklinde kurulup, hipotezi araştırmak üzere anketin son bölümünde; katılımcılara evet, hayır cevap seçenekleri ile “Adli Muhasebecilik” mesleğini daha önce duyup duymadıkları, evet, hayır ve fikrim yok cevap seçenekleri ile ülkemizde bu mesleğe ihtiyacın olup olmadığı ve mevcut bilirkişilik müessesesinin yeterli olup olmadığı ile ilgili düşünceleri sorulmuştur.

AdM15: “Adli Muhasebeci” diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? (Evet, Hayır)

AdM16: Ülkemizde “Adli Muhasebeci”lere ihtiyaç vardır. (Evet, Hayır, Fikrim Yok)

AdM17: Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, “Adli Muhasebe”cilerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur. (Evet, Hayır, Fikrim Yok)

Söz konusu sorulara verilen yanıtların frekans değerleri ve verilen yanıtların unvanlara göre dağılımı aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 3-8: AdM 15 (“Adli Muhasebeci” diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?) Kodlu Sorunun Cevabının Dağılımı**

| “Adli Muhasebeci” diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? | N          | %            |
|-----------------------------------------------------------|------------|--------------|
| Evet                                                      | 297        | 75,4         |
| Hayır                                                     | 97         | 24,6         |
| <b>Toplam</b>                                             | <b>394</b> | <b>100,0</b> |

**Tablo 3-9: AdM 16 (“Adli Muhasebeci”lere ihtiyaç vardır.) Kodlu Sorunun Cevabının Dağılımı**

| Ülkemizde “Adli Muhasebeci”lere ihtiyaç vardır. | N          | %            |
|-------------------------------------------------|------------|--------------|
| Evet                                            | 270        | 68,5         |
| Hayır                                           | 65         | 16,5         |
| Fikrim Yok                                      | 59         | 15,0         |
| <b>Toplam</b>                                   | <b>394</b> | <b>100,0</b> |

Tablo 3.8 ve Tablo 3.9’a göre; katılımcıların %75’i “Adli Muhasebecilik” mesleğini daha önce duymuşlardır. Katılımcıların %69’u ülkemizde “Adli Muhasebeci”lere ihtiyaç olduğunu düşünmektedirler.

Katılımcıların unvanlarına göre aynı sorular değerlendirildiğinde; aşağıdaki tablolarda yer alan sonuçlar ortaya çıkmıştır.

**Tablo 3-10: AdM15 (“Adli Muhasebeci” diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?) Kodlu Sorunun Cevabının Unvanlara Göre Dağılımı**

| AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? |   |          | Unvan      |            | Toplam     |
|-----------------------------------------------------------------|---|----------|------------|------------|------------|
|                                                                 |   |          | Hakim      | SMMM       |            |
| Evet                                                            | N |          | 176        | 121        | 297        |
|                                                                 | % |          | 92,6%      | 59,3%      | 75,4%      |
| Hayır                                                           | N |          | 14         | 83         | 97         |
|                                                                 | % |          | 7,4%       | 40,7%      | 24,6%      |
| <b>Toplam</b>                                                   |   | <b>N</b> | <b>190</b> | <b>204</b> | <b>394</b> |

**Tablo 3-11: AdM16 (Ülkemizde “Adli Muhasebeci”lere ihtiyaç vardır.) Kodlu Sorunun Cevabının Unvanlara Göre Dağılımı**

| AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. |   |          | Unvan      |            | Toplam     |
|-------------------------------------------------------|---|----------|------------|------------|------------|
|                                                       |   |          | Hakim      | SMMM       |            |
| Evet                                                  | N |          | 112        | 158        | 270        |
|                                                       | % |          | 58,9%      | 77,5%      | 68,5%      |
| Hayır                                                 | N |          | 47         | 18         | 65         |
|                                                       | % |          | 24,7%      | 8,8%       | 16,5%      |
| Fikrim Yok                                            | N |          | 31         | 28         | 59         |
|                                                       | % |          | 16,3%      | 13,7%      | 15,0%      |
| <b>Toplam</b>                                         |   | <b>N</b> | <b>190</b> | <b>204</b> | <b>394</b> |

Tablo 3.10 ve Tablo 3.11’e göre; hakimlerin %93’ü, SMMM’lerin %59’u “Adli Muhasebecilik” mesleğini daha önce duymuştur. Hakimlerin %59’u, SMMM’lerin %78’i ülkemizde “Adli Muhasebeci”lere ihtiyaç olduğunu düşünmektedir. Buna göre; SMMM’lere nazaran daha fazla hakim adli muhasebecilik mesleği hakkında fikir sahibidir, ancak SMMM’lere nazaran bu mesleğe ihtiyaç duyulduğu kanaati hakimlerce daha azdır. Yapılan mülakatlar neticesinde elde edilen izlenimlere göre, bilirkişilik müessesesinde yaşanan genel sorunlar, muhasebecileri kapsamamakla beraber,

muhasebecilerin duruşmalarda daha aktif rol alması gerektiği hakimlerin ortak kanaatidir. Bu sebeple oran, söz konusu meslek mensuplarınca SMMM'lere nazaran daha düşük çıkmış olabilir. SMMM'ler ise söz konusu hizmeti sunma arzusunda olan taraf olduğu için, bu meslek grubunca oran, hakimlere nazaran daha yüksek çıkmış olabilir.

Anketin son bölümünde yer alan AdM15 ve AdM16 kodlu sorular ile, adli muhasebecilik mesleğini daha önce duyanlardan bu mesleğe ihtiyaç olduğu düşüncesinde olanların oranlarını belirlemek amacıyla aşağıdaki analiz tablosu oluşturulmuştur.

**Tablo 3-12: AdM15 ile AdM16 Kodlu Sorulara İlişkin Crosstabulation Tablosu**

| AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? |   | AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. |       |            | Toplam |
|-----------------------------------------------------------------|---|-------------------------------------------------------|-------|------------|--------|
|                                                                 |   | Evet                                                  | Hayir | Fikrim Yok |        |
| Evet                                                            | N | 213                                                   | 51    | 33         | 297    |
|                                                                 | % | 71,7%                                                 | 17,2% | 11,1%      | 100,0% |
| Hayir                                                           | N | 57                                                    | 14    | 26         | 97     |
|                                                                 | % | 58,8%                                                 | 14,4% | 26,8%      | 100,0% |
| Toplam                                                          | N | 270                                                   | 65    | 59         | 394    |
|                                                                 | % | 68,5%                                                 | 16,5% | 15,0%      | 100,0% |

Tablo 3.12'ye göre; "Adli Muhasebecilik" mesleğini daha önce duyanların %71'i bu mesleğe ihtiyaç olduğunu düşünmektedirler. Sonuçla ilgili olarak meslek hakkında yeteri derecede bilgilendirmenin yapılması gerektiği kanaati oluşmuştur.

Katılımcılara, ülkemizde muhasebeci bilirkişilik hizmeti ile ilgili düşünceleri sorulmuştur. Sorunun adli muhasebecilik mesleği bağlamında değerlendirilerek yanıtlanması istenmiştir. Söz konusu soruya verilen yanıt aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 3-13: AdM17 (Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, “Adli Muhasebeci”lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur.) Kodlu Sorunun Cevabının Dağılımı**

| Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, “Adli Muhasebeci”lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur. | N          | %            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|------------|--------------|
| Evet                                                                                         | 94         | 23,9         |
| Hayır                                                                                        | 221        | 56,1         |
| Fikrim Yok                                                                                   | 79         | 20,1         |
| <b>Toplam</b>                                                                                | <b>394</b> | <b>100,0</b> |

Tablo 3.13’e göre; katılımcıların %56’sı bilirkişilik hizmetini yetersiz bularak, adli muhasebecilerin verecekleri hizmetlere ihtiyaç olduğu düşüncesindedirler. Sonuçla ilgili olarak muhasebeci bilirkişiler ile ilgili genel izlenim olumlu olmakla beraber, adli muhasebecilerin mahkemede aktif rol üstlenerek vermiş oldukları hizmetler de ihtiyaç halinde olduğu söylenebilir.

Katılımcıların unvanlarına göre aynı soru değerlendirildiğinde; aşağıdaki tabloda yer alan sonuçlar ortaya çıkmıştır.

**Tablo 3-14: AdM17 (Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, “Adli Muhasebeci”lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur.) Kodlu Sorunun Cevabının Unvanlara Göre Dağılımı**

| AdM17 Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, "Adli Muhasebeci"lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur. |          | Unvan      |            | Toplam     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|------------|------------|------------|
|                                                                                                    |          | Hakim      | SMMM       |            |
| Evet                                                                                               | N        | 61         | 33         | 94         |
|                                                                                                    | %        | 32,1%      | 16,2%      | 23,9%      |
| Hayır                                                                                              | N        | 99         | 122        | 221        |
|                                                                                                    | %        | 52,1%      | 59,8%      | 56,1%      |
| Fikrim Yok                                                                                         | N        | 30         | 49         | 79         |
|                                                                                                    | %        | 15,8%      | 24,0%      | 20,1%      |
| <b>Toplam</b>                                                                                      | <b>N</b> | <b>190</b> | <b>204</b> | <b>394</b> |

Tablo 3.14’e göre; hakimlerin %52’si , SMMM’lerin %60’ı bilirkişilik hizmetini yeterli görmemiştir. Hakimlerin %32’si, SMMM’lerin %16’sı bilirkişilik hizmeti

yeterlidir, “Adli Muhasebeci”lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur görüşündedir. Bilirkişilik hizmetini yeterli görmeyenlerin unvanlar açısından dağılımı birbirine yakındır. Her iki kesim de bilirkişilik hizmetini yeterli görmeyerek, adli muhasebecilere ihtiyaç olduğu düşüncesindedirler.

Söz konusu sorulara verilen yanıtların ortalama değerleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Ortalamaların yorumlanması aşağıdaki kriterlere göre yapılmıştır:

➤ Evet, hayır cevap seçenekleri olan soru için;

Sorulara verilecek en yüksek cevap 2 en düşük cevap 1 olduğundan aşağıdaki formül yoluyla ortalamalar anlamlandırılmaya çalışılmıştır. Grup aralığı değerleri =  $(2 - 1) / 2 = 0,50$  olacaktır. Böylelikle ortalamalara yüklenecek anlamlar da şöyle olacaktır;

| <u>Katılma Derecesi</u> | <u>Derecelere İlişkin Aralıklar</u> |
|-------------------------|-------------------------------------|
| (1) .....► 1,00 – 1,50  | = Hayır                             |
| (2) .....► 1,51 - 2,00  | = Evet                              |

**Tablo 3-15: AdM15 Kodlu Sorunun Cevabının Ortalaması**

|                                                                 | <b>Ortalama</b> | <b>Std. Sapma</b> |
|-----------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|
| AdM15 “Adli Muhasebeci” diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? | <b>1,75</b>     | <b>,431</b>       |

➤ Evet, hayır ve fikrim yok cevap seçenekleri olan sorular için;

Sorulara verilecek en yüksek cevap 3 en düşük cevap 1 olduğundan aşağıdaki formül yoluyla ortalamalar anlamlandırılmaya çalışılmıştır. Grup aralığı değerleri =  $(3 - 1) / 3 = 0,66$  olacaktır. Böylelikle ortalamalara yüklenecek anlamlar da şöyle olacaktır;

| <u>Katılma Derecesi</u> | <u>Derecelere İlişkin Aralıklar</u> |
|-------------------------|-------------------------------------|
| (1) .....► 1,00 – 1,66  | = Hayır                             |
| (2) .....► 1,67 - 2,30  | = Fikrim yok                        |
| (3) .....► 2,31 - 3,00  | = Evet                              |

**Tablo 3-16: AdM16 ve AdM17 Kodlu Soruların Cevaplarının Ortalamaları**

|                                                                                                    | Ortalama | Std. Sapma |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|------------|
| AdM16 Ülkemizde “Adli Muhasebeci”lere ihtiyaç vardır.                                              | 2,52     | ,762       |
| AdM17 Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, “Adli Muhasebeci”lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur. | 1,68     | ,835       |

Tablo 3.15 ve Tablo 3.16’da AdM15,16 ve 17 faktör maddelerine ait ortalamalar gösterilmiştir. Katılımcıların AdM15’e verdiği yanıt ortalaması 1,75 olup “evet”e yakındır, AdM16’ya verdiği yanıt ortalaması 2,52 olup “evet”e yakındır ancak AdM17’ye verdiği yanıt ortalaması 1,68 olup “fikrim yok”a yakındır.

Ayrıca bulunan ortalama değerler evet, hayır cevap seçenekleri olan soru için test değeri “1,5” alınarak tek örneklem t testi analizi, evet, hayır ve fikrim yok cevap seçenekleri olan soru için test değeri “2” alınarak tek örneklem t testi analizleri yapılmıştır. Yapılan analizlere ait tablolar aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 3-17: AdM15-16-17 Kodlu Soruların Cevaplarına Yönelik Tek Örneklem T Testi Analizi**

| DEĞİŞKENLER                                                                                        | N   | Mean | Std. Deviation | T      | Sig.   | Ortalama Farklılıkları |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|------|----------------|--------|--------|------------------------|
| AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?                                    | 394 | 1,75 | ,431           | 11,680 | ,000** | ,254                   |
| AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır.                                              | 394 | 2,52 | ,762           | 13,549 | ,000** | ,520                   |
| AdM17 Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, "Adli Muhasebeci"lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur. | 394 | 1,68 | ,835           | -7,662 | ,000** | -,322                  |

\*\*p< 0,01

Test değeri 1,5 ve 2 alınarak yapılan tek örneklem t testi analizlerine göre her üç maddede istatistiki olarak %1 seviyesinde anlamlı farklılıkların olduğu görülmüştür. AdM15 ve AdM16 maddelerinin ortalamalara olan uzaklıkları 0,254 ve 0,520 iken AdM17 maddesinin ise -0,322 olmuştur.

Yapılan analiz sonucu “H<sub>1</sub>: Türk Hukuk Sistemi’nde mevcut bilirkişilik müessesesi bağlamında muhasebe desteği verecekler arasında Adli Muhasebecilere ihtiyaç vardır” hipotezi %1 anlamlılık seviyesinde kabul edilmiştir.

**Tablo 3-18: Unvan ile AdM15-16-17 Kodlu Soruların Cevapları Arasındaki Anlamlı Farka İlişkin T Testi**

| DEĞİŞKENLER                                                                                        | UNVAN | N   | Mean | Std. Deviation | F       | T      | Sig.   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-----|------|----------------|---------|--------|--------|
| AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?                                    | Hakim | 190 | 1,93 | ,262           | 414,907 | -4,591 | ,000** |
|                                                                                                    | SMMM  | 204 | 1,59 | ,492           |         | -4,543 | ,000** |
| AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır.                                              | Hakim | 190 | 2,34 | ,851           | 59,690  | -4,591 | ,000** |
|                                                                                                    | SMMM  | 204 | 2,69 | ,627           |         | -4,543 | ,000** |
| AdM17 Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, "Adli Muhasebeci"lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur. | Hakim | 190 | 1,80 | ,898           | 22,392  | 2,831  | ,005** |
|                                                                                                    | SMMM  | 204 | 1,56 | ,756           |         | 2,814  | ,005** |

\*\*p< 0,01

Analiz sonucuna göre unvan farklılığı AdM15,16 ve 17 maddelerine verilen cevaplarda %1 seviyesinde anlamlı farklılıklar olduğu görülmüştür. Farkın nedeni için ortalamalar incelendiğinde AdM15’e hakimlerin neredeyse tamamı “Adli muhasebeci” kavramını duyduğunu (ortalama= 1,93) belirtiyorken, muhasebeciler arasında bu kavramı duyanların (ortalama=1,59) olduğu görülmüştür. Ortalamalar arasındaki bu farklılığın, istatistiki olarak anlamlı olduğu görülmüştür (p<0,01).

AdM16 Ülkemizde adli muhasebecilere ihtiyaç vardır şeklinde yöneltilen ifadeye muhasebecilerin büyük bir kısmının evet dediği (ortalama=2,69) hakimlerin ise muhasebecilere nazaran daha düşük bir oranda evet dediği (ortalama=2,34) ve bu ortalamalar arasında istatistiki olarak anlamlı farklılık olduğu (p<0,01) görülmüştür.

AdM17 maddesine verilen cevaplar incelendiğinde ise muhasebecilerin ortalaması 1,56 olmuştur. Bu oran çoğunluğun hayır seçeneğini seçtiğini göstermekteyken, hakimlerin ortalaması 1,80 olmuş ve fikrim yok seçeneğine denk gelmektedir. Bu durum hem istatistiki olarak hem de ortalama farkı olarak unvan ile AdM17 arasında farklılık olduğunu göstermektedir.

### 3.2.3.2.2. Türk Hukuk Sisteminde Bilirkişilik Müessesesinde Yaşanan Sorunların Varlığının Muhasebe Uzmanlık Alanı Çerçevesinde Araştırılması

Araştırma hipotezimiz; “H<sub>2</sub>: Türk Hukuk Sistemi’nde mevcut bilirkişilik müessesesindeki sorunlar muhasebe uzmanlık alanında da vardır” şeklinde kurulmuştur. Ankette; katılımcıların, bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunlar, kimi zaman sorunların olmadığı<sup>34</sup> şeklinde de dile getirilerek söz konusu sorunların varlığı hakkında katılım düzeyleri beş noktalı Likert ölçeğinde “kesinlikle katılıyorum” için “5”, “kesinlikle katılmıyorum” için “1” olarak değerlendirilmiştir. Müessese ile ilgili sorunlar dört gruba (Bilirkişi Nitelikleri, Bilirkişi Görevlendirmeleri, Bilirkişilerin Görevleri, Bilirkişi Raporları) ayrılarak toplamda 37 yargı ifadesi ile değerlendirme yapılmıştır. Her bir grubu ayrı değerlendirmek için oluşturulan alt hipotezler aşağıdaki gibidir:

H<sub>2a</sub>: Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin nitelikleri ile ilgili sorunlar vardır.

H<sub>2b</sub>: Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin görevlendirilmeleri ile ilgili sorunlar vardır.

H<sub>2c</sub>: Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin faaliyetleri ile ilgili sorunlar vardır.

H<sub>2d</sub>: Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin oluşturdukları raporlar ile ilgili sorunlar vardır.

“Bilirkişi Raporları” adıyla oluşturulan grupta yer alan BR 13, BR 14, BR 15 ve BR 17 maddelerine verilen yanıtlar raporlarla alakalı sorunlara işaret etmektedir. Bu sebeple söz konusu maddeler ayrı bir faktör olarak analize tabi tutulmuştur. Buna göre oluşturulan alt hipotez şu şekilde oluşturulmuştur:

H<sub>2d1</sub>: Bilirkişilik müessesesi ile ilgili raporlama aşamasında bazı iyileştirmeler yapılmalıdır.

Söz konusu bölümlerde katılımcıların her bir soru için verdiği yanıtların her birinin ayrı ayrı ortalamaları ve grup ortalamaları tablolar oluşturularak verilmiştir. Ayrıca

---

<sup>34</sup> Söz konusu ters cevaplı sorular analize tabi tutulmadan önce likert ölçeğindeki değerleri ters çevrilmiştir.

bulunan ortalama değerler test değeri “3” alınarak tek örneklem t testi analizi yapılmıştır. Ortalamaların yorumlanması aşağıdaki kriterlere göre yapılmıştır.

Sorulara verilecek en yüksek cevap 5 en düşük cevap 1 olduğundan aşağıdaki formül yoluyla ortalamalar anlamlandırılmaya çalışılmıştır. Grup aralığı değerleri =  $(5 - 1) / 5 = 0,80$  olacaktır. Böylelikle ortalamalara yüklenecek anlamlar da şöyle olacaktır;

| <u>Katılma Derecesi</u> |                    | <u>Derecelere İlişkin Aralıklar</u> |
|-------------------------|--------------------|-------------------------------------|
| (1)                     | .....→ 1,00 – 1,80 | = Kesinlikle Katılmıyorum           |
| (2)                     | .....→ 1,81 - 2,60 | = Katılmıyorum                      |
| (3)                     | .....→ 2,61 - 3,40 | = Kararsızım                        |
| (4)                     | .....→ 3,41 – 4,20 | = Katılıyorum                       |
| (5)                     | .....→ 4,21 – 5,00 | = Kesinlikle Katılıyorum            |

**Tablo 3-19: Bilirkişilerin Nitelikleri İle İlgili Sorulara Katılma Düzeyi**

|                                                                                  | <b>Ortalama</b> | <b>Std. Sapma</b> | <b>Faktör Ort.</b> |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|--------------------|
| BN1 Bilirkişiler, uyuşmazlık konusu ile ilgili ehil ve uzman kişilerdir.         | <b>4,23</b>     | ,905              | 4,23               |
| BN2 Bilirkişilerin, davanın çözümüne yönelik hukuki becerileri vardır.           | <b>3,55</b>     | ,896              |                    |
| BN3 Bilirkişilerin, davanın çözümüne yönelik teknik becerileri vardır.           | 4,17            | ,757              |                    |
| BN4 Bilirkişiler, tarafsız ve dürüst bir şekilde görevlerini icra etmektedirler. | 4,07            | ,788              |                    |

**Tablo 3-20: Bilirkişi Nitelikleri İle İlgili Bulgulara Tek Örneklem T Testi Analizi**

| DEĞİŖKENLER                                                                      | N   | Mean | Std. Deviation | T      | Sig.   | Ortalama Farklılıkları |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----|------|----------------|--------|--------|------------------------|
| BN1 Bilirkişiler, uyuşmazlık konusu ile ilgili ehil ve uzman kişilerdir.         | 394 | 4,23 | ,905           | 26,994 | ,000** | 1,231                  |
| BN2 Bilirkişilerin, davanın çözümlüne yönelik hukuki becerileri vardır.          | 394 | 3,55 | ,896           | 12,086 | ,000** | 0,546                  |
| BN3 Bilirkişilerin, davanın çözümlüne yönelik teknik becerileri vardır.          | 394 | 4,17 | ,757           | 30,632 | ,000** | 1,168                  |
| BN4 Bilirkişiler, tarafsız ve dürüst bir şekilde görevlerini icra etmektedirler. | 394 | 4,07 | ,788           | 26,981 | ,000** | 1,071                  |

\*\*p< 0,01

Tablo 3.19’da bilirkişilerin nitelikleri ile ilgili yargılara katılma düzeylerini belirtmeleri istenen katılımcıların verdikleri yanıtların ortalama değeri gösterilmiştir. Tablo 3.20’de verilen yanıtların ortalama değeri, test değeri “3” alınarak tek örneklem t testi analizi sonuçları gösterilmiştir.

Tablolarda yer alan sonuçlara göre; bilirkişilerin nitelikleri ile ilgili her hangi bir sorun tespit edilememiştir. Bu grupta katılımcılara bilirkişinin nitelikleri ile ilgili sorunların olmadığını belirten ifadelerle katılma düzeylerini belirtmeleri istenmiştir. Buna istinaden bu grubun ortalaması 4,23 ile kesinlikle katılma düzeyinde bir sonuç elde edilmiştir. Buna göre; muhasebeci bilirkişilerin

- ✓ ehil ve uzman,
- ✓ hukuki ve teknik becerileri olan kişilerden olduğu ve
- ✓ görevlerini tarafsız ve dürüst bir şekilde ifa ettikleri söylenebilir.

Ancak bu grupta en düşük ortalama 3,55 ile muhasebeci bilirkişilerin hukuki becerilerinin olduğuna katılma düzeyi ile ilgili BN2 kodlu soruya aittir. En yüksek ortalama 4,23 ile muhasebeci bilirkişilerin uyuşmazlık konusu ile ilgili ehil ve uzman kişiler olduğuna katılma düzeyi ile ilgili BN1 kodlu soruya aittir. Muhasebeci yardımı gerektiğinde, konuyla ilgili ehil ve uzman kişiler bulunabilmekle beraber söz konusu kişilerin hukuki becerilerinin olduğuna aynı düzeyde katılım yoktur.

Yapılan analiz sonucu “H<sub>2a</sub>: Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin nitelikleri ile ilgili sorunlar vardır” hipotezi %1 anlamlılık seviyesinde red edilmiştir.

**Tablo 3-21: Bilirkişilerin Görevlendirilmeleri İle İlgili Sorulara Katılma Düzeyi**

|                                                                                                                                  | Ortalama | Std. Sapma | Faktör Ort. |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|------------|-------------|
| GR1 Uyuşmazlıkla ilgili dava dosyası yetkili adli makamlarca etraflıca incelenmektedir.                                          | 3,96     | ,855       | 3,96        |
| GR2 Uyuşmazlıkla ilgili hukukî ve genel bilgiler için bilirkişiye başvurulma-mak-tadır.                                          | 3,80     | ,896       |             |
| GR3 Uyuşmazlığın çözümü teknik ve özel bilgi gerektiriyorsa bilirkişiye başvurulmaktadır                                         | 4,17     | ,515       |             |
| GR4 Aynı uzmanlık alanında, sürekli olarak aynı kişiler bilirkişi olarak görevlendirilme-mektedir.                               | 3,44     | 1,013      |             |
| GR5 Önceden, uyuşmazlık konusu ile ilgili bilirkişi olarak görevlendirilecek kişi veya kişilerle görüş alış-verişi yapılmaktadır | 3,27     | 1,136      |             |
| GR6 Bilirkişiye sorulacak sorular açık ve ayrıntılı olarak önceden belirlenmektedir.                                             | 3,89     | ,902       |             |
| GR7 Bilirkişinin görev alanının çevresi, açık ve kesin bir dille çizilmektedir.                                                  | 3,94     | ,806       |             |
| GR8 Uyuşmazlık konusu ile ilgili gerekli tüm bilgi ve belgeler, bilirkişilere teslim edilmektedir.                               | 4,00     | ,767       |             |
| GR9 Bilirkişilerin hukukî statüsü, yetkileri ve yükümlülükleri mevzuatta belirtilmektedir.                                       | 4,16     | ,539       |             |
| GR10 Gerçeğe aykırı bilirkişilik suçundan dolayı, suçlu sayılan bilirkişilere cezai yaptırımlar uygulanmaktadır.                 | 3,92     | ,819       |             |
| GR11 Görevlendirilen bilirkişilere yemin verdirilmektedir.                                                                       | 4,28     | ,448       |             |
| GR12 Bilirkişi ücretleri işin niteliğine göre belirlenmektedir.                                                                  | 3,90     | ,801       |             |

**Tablo 3-22: Bilirkişi Görevlendirilmeleri İle İlgili Bulgulara Tek Örneklem T Testi Analizi**

| DEĞİŞKENLER                                                                                                                      | N   | Mean | Std. Deviation | T      | Sig.   | Ortalama Farklılıkları |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|------|----------------|--------|--------|------------------------|
| GR1 Uyuşmazlıkla ilgili dava dosyası yetkili adli makamlarca etraflıca incelenmektedir.                                          | 394 | 3,96 | ,855           | 22,383 | ,000** | 0,964                  |
| GR2 Uyuşmazlıkla ilgili hukukî ve genel bilgiler için bilirkişiye başvurulma-mak-tadır.                                          | 394 | 3,80 | ,896           | 17,721 | ,000** | 0,799                  |
| GR3 Uyuşmazlığın çözümü teknik ve özel bilgi gerektiriyorsa bilirkişiye başvurulmaktadır                                         | 394 | 4,17 | ,515           | 45,188 | ,000** | 1,173                  |
| GR4 Aynı uzmanlık alanında, sürekli olarak aynı kişiler bilirkişi olarak görevlendirilme-mektedir.                               | 394 | 3,44 | 1,013          | 8,655  | ,000** | 0,442                  |
| GR5 Önceden, uyuşmazlık konusu ile ilgili bilirkişi olarak görevlendirilecek kişi veya kişilerle görüş alış-verişi yapılmaktadır | 394 | 3,27 | 1,136          | 4,657  | ,000** | 0,266                  |
| GR6 Bilirkişiye sorulacak sorular açık ve ayrıntılı olarak önceden belirlenmektedir.                                             | 394 | 3,89 | ,902           | 19,667 | ,000** | 0,893                  |
| GR7 Bilirkişinin görev alanının çevresi, açık ve kesin bir dille çizilmektedir.                                                  | 394 | 3,94 | ,806           | 23,060 | ,000** | 0,937                  |
| GR8 Uyuşmazlık konusu ile ilgili gerekli tüm bilgi ve belgeler, bilirkişilere teslim edilmektedir.                               | 394 | 4,00 | ,767           | 25,956 | ,000** | 1,003                  |
| GR9 Bilirkişilerin hukukî statüsü, yetkileri ve yükümlülükleri mevzuatta belirtilmektedir.                                       | 394 | 4,16 | ,539           | 42,883 | ,000** | 1,165                  |
| GR10 Gerçeğe aykırı bilirkişilik suçundan dolayı, suçlu sayılan bilirkişilere cezai yaptırımlar uygulanmaktadır.                 | 394 | 3,92 | ,819           | 22,386 | ,000** | 0,924                  |
| GR11 Görevlendirilen bilirkişilere yemin verdirilmektedir.                                                                       | 394 | 4,28 | ,448           | 56,576 | ,000** | 1,277                  |
| GR12 Bilirkişi ücretleri işin niteliğine göre belirlenmektedir.                                                                  | 394 | 3,90 | ,801           | 22,383 | ,000** | 0,904                  |

\*\*p< 0,01

Tablo 3.21’de bilirkişilerin görevlendirilmeleri ile ilgili yargılara katılma düzeylerini belirtmeleri istenen katılımcıların verdikleri yanıtların ortalama değerleri

gösterilmiştir. Tablo 3.22’de verilen yanıtların ortalama değerleri, test değeri “3” alınarak tek örneklem t testi analizi sonuçları gösterilmiştir.

Tablolarda yer alan sonuçlara göre; bilirkişilerin görevlendirilmeleri hususunda her hangi bir sorun tespit edilmemiştir. Katılımcılara bilirkişi görevlendirmeleri esnasında sorunların olmadığını belirten cümleler kullanılarak katılma düzeylerini belirtmeleri istenmiştir, buna istinaden bu grubun ortalaması 3,96 ile katılma düzeyinde bir sonuç elde edilmiştir. Buna göre;

- ✓ dosyanın bilirkişiye, etraflıca incelenerek tevdi edildiği,
- ✓ hukuki ve genel bilgiler için bile bilirkişilere müracaat edilmediği, teknik ve özel bilgiler için bilirkişiye başvurulduğu,
- ✓ sürekli aynı kişilerin bilirkişi olarak seçilmediği,
- ✓ görevlendirme yapılmadan önce yardımı düşünülen bilirkişilerle görüş alış-verişi yapıldığı,
- ✓ bilirkişiye sorulacak soruların açık ve ayrıntılı olarak belirlendiği,
- ✓ bilirkişilerin görev alanlarının kesin olarak belirlendiği,
- ✓ konu ile ilgili bütün bilgi ve belgelerin bilirkişilere teslim edildiği,
- ✓ mevzuatta hukuki statü- yetki ve yükümlülüklerin tanımlandığı,
- ✓ gerçeğe aykırı bilirkişilik suçundan dolayı cezai yaptırımların uygulandığı,
- ✓ yemin mekanizmasının işlediği,
- ✓ ücretin işin niteliğine uygun olarak belirlendiği söylenebilir.

Ancak bu grupta en düşük ortalama 3,27 ile uyuşmazlık konusunun bilirkişi olarak görevlendirilecek kişilerle görüş alış-verişi yapıldığına katılma düzeyi ile ilgili GR6 kodlu soruya aittir. En yüksek ortalama 4,28 ile görevlendirilen bilirkişilere yemin verdirildiğine katılma düzeyi ile ilgili GR11 kodlu soruya aittir. Konuyla ilgili yemin mekanizmasının işlediği ve dolayısıyla vicdani baskının oluştuğu söylenebilir. Ancak görüş-alışverişi yapılarak görevlendirmelerin yapıldığı hususuna aynı düzeyde katılım olmamıştır.

Yapılan analiz sonucu “H<sub>2b</sub>: Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin görevlendirilmeleri ile ilgili sorunlar vardır” hipotezi %1 anlamlılık seviyesinde red edilmiştir.

**Tablo 3-23: Bilirkişilerin Görevlerini Yerine Getirmeleri İle İlgili Sorulara Katılma Düzeyi**

|                                                                                                                                                                  | Ortalama | Std. Sapma | Faktör Ort. |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|------------|-------------|
| BG1 Bilirkişi, sorunun kendi uzmanlık alanına girmediğini ya da özel bilgileri gerektirdiğini düşündüğünde durumu kendisini görevlendiren makama bildirmektedir. | 3,96     | ,792       | 3,96        |
| BG2 Bilirkişiler, kurul teşkil edecek şekilde görevlendirilmeleri durumunda, kurul şeklinde çalışmaya özen göstermektedirler.                                    | 3,96     | ,839       |             |
| BG3 Kurul içinde görevlendirilen farklı bilirkişiler, görüş farklılıklarını, ortak hazırlanan rapora muhalefet şerhi düşerek belirtmektedirler.                  | 3,97     | ,744       |             |
| BG4 Bilirkişiler, görevlendirme yazısında kendilerine tanınan süre içerisinde rapor ve eklerini mahkemeye göndermektedirler.                                     | 4,03     | ,655       |             |

**Tablo 3-24: Bilirkişi Görevlerini Yerine Getirmeleri İle İlgili Bulgulara Tek Örneklem T Testi Analizi**

| DEĞİŞKENLER                                                                                                                                                      | N   | Mean | Std. Deviation | T      | Sig.   | Ortalama Farklılıkları |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|------|----------------|--------|--------|------------------------|
| BG1 Bilirkişi, sorunun kendi uzmanlık alanına girmediğini ya da özel bilgileri gerektirdiğini düşündüğünde durumu kendisini görevlendiren makama bildirmektedir. | 394 | 3,96 | ,792           | 24,112 | ,000** | 0,962                  |
| BG2 Bilirkişiler, kurul teşkil edecek şekilde görevlendirilmeleri durumunda, kurul şeklinde çalışmaya özen göstermektedirler.                                    | 394 | 3,96 | ,839           | 22,766 | ,000** | 0,962                  |
| BG3 Kurul içinde görevlendirilen farklı bilirkişiler, görüş farklılıklarını, ortak hazırlanan rapora muhalefet şerhi düşerek belirtmektedirler.                  | 394 | 3,97 | ,744           | 25,990 | ,000** | 0,975                  |
| BG4 Bilirkişiler, görevlendirme yazısında kendilerine tanınan süre içerisinde rapor ve eklerini mahkemeye göndermektedirler.                                     | 394 | 4,03 | ,655           | 31,143 | ,000** | 1,028                  |

\*\*p< 0,01

Tablo 3.23’de bilirkişilerin görevlerini ifa etmeleri ile ilgili yargılara katılma düzeylerini belirtmeleri istenen katılımcıların verdikleri yanıtların ortalama değerleri gösterilmiştir. Tablo 3.24’de verilen yanıtların ortalama değerleri, test değeri “3” alınarak tek örneklem t testi analizi sonuçları gösterilmiştir.

Tablolarda yer alan sonuçlara göre; bilirkişilerin görevlerini ifa ederken her hangi bir sorun tespit edilememiştir. Katılımcılara bilirkişilerin görevlerini ifa ederken sorunların olmadığını belirten cümleler kullanılarak katılma düzeylerini belirtmeleri istenmiş, buna istinaden bu grubun ortalaması 3,96 ile katılma düzeyinde bir sonuç elde edilmiştir. Buna göre;

- ✓ bilirkişilik yapanların uyuşmazlığın kendi uzmanlık alanına girmediğini düşündüklerinde, durumu yetkili makamlara bildirdikleri,
- ✓ kurul şeklinde görevlendirmelerde kurul şeklinde çalışmaya özen gösterdikleri,
- ✓ görüş farklılıklarını ortak hazırlanan rapora muhalefet şerhi düşerek belirttikleri,
- ✓ raporları ve eklerini tanınan süre zarfında mahkemeye teslim ettikleri söylenebilir.

Ancak bu grupta en düşük ortalama 3,96 ile sorunun kendi uzmanlık alanına girmediğini ya da özel bilgileri gerektirdiğini düşündüğünde durumu kendisini görevlendiren makama bildirdiğine katılma düzeyi ile ilgili BG1 kodlu soruya ve kurul teşkil edecek şekilde görevlendirilmeleri durumunda, kurul şeklinde çalışmaya özen gösterdiklerine katılma düzeyi ile ilgili BG2 kodlu soruya aittir. En yüksek ortalama 4,03 ile bilirkişilerin görevlendirme yazısında kendilerine tanınan süre içerisinde rapor ve eklerini mahkemeye gönderdiklerine katılma düzeyi ile ilgili BG4 kodlu soruya aittir. Konuyla ilgili olarak; meslekleri ile ilgili olarak sürekli bir zaman baskısı altında çalışmış olmanın vermiş olduğu alışkanlıktan ötürü, süre ile alakalı muhasebecilerin titiz davrandıkları söylenebilir. Ancak uyuşmazlığın kendi uzmanlık alanıyla ilgili olmadığında, durumu bildirme ve kurul şeklinde görevlendirilmelerinde, buna özen gösterme hususlarına aynı düzeyde katılım olmamıştır.

Yapılan analiz sonucu “H<sub>2c</sub>: Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin faaliyetleri ile ilgili sorunlar vardır” hipotezi %1 anlamlılık seviyesinde red edilmiştir.

**Tablo 3-25: Bilirkişilerin Hazırladıkları Raporlar İle İlgili Sorulara Katılma Düzeyi**

|                                                                                                               | Ortalama    | Std. Sapma | Faktör Ort. |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|------------|-------------|
| BR1 Bilirkişi raporları, başkalarına tanzim ettirilme- <b>mek</b> -tedir.                                     | 3,92        | ,798       | 3,92        |
| BR2 Bilirkişi raporları, kabul edilebilir, makul ve gerçekçi bir gerekçeyle dayandırılmaktadır.               | 4,00        | ,599       |             |
| BR3 Bilirkişi raporları, şekil açısından önemli eksiklik veya yanlışlık içermektedir.                         | 3,92        | ,761       |             |
| BR4 Bilirkişi raporlarında, hatalar, hukukî kavram eksiklikleri ve yetersizlikler görülme- <b>mek</b> -tedir. | 3,62        | ,997       |             |
| BR5 Bilirkişiler, gerçeği saklayan veya çarpıtan raporlar düzenleme- <b>mek</b> -tedirler.                    | <b>4,10</b> | ,594       |             |
| BR6 Bilirkişi raporları, gerekli inceleme ve araştırma yapılmadan oluşturulma- <b>mak</b> -tadır.             | 3,94        | ,779       |             |
| BR7 Bilirkişiler, teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklamaktadırlar.                   | 3,98        | ,658       |             |
| BR8 Bilirkişi raporlarında yer alan açıklamalar, bilirkişinin uzmanlık alanıyla sınırlıdır.                   | 4,06        | ,592       |             |
| BR9 Bilirkişi raporları, her somut olaya dayalı olarak ayrı ve orijinal olarak hazırlanmaktadır.              | 4,06        | ,600       |             |
| BR10 Bilirkişi raporları, bilirkişinin kendi alanında bilgi ile basit ve kesin yargılar içermektedir.         | 3,94        | ,764       |             |
| BR11 Bilirkişi raporları, açık-seçik ve olabildiğince kısadır.                                                | 3,75        | ,980       |             |
| BR12 Bilirkişiler, bilinmeyen hususları da raporlarında açıkça belirtmektedirler.                             | 3,88        | ,838       |             |
| BR13 Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir.                                      | 4,09        | ,634       |             |
| BR14 Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir.                                       | 4,00        | ,671       |             |
| BR15 Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağrılmaktadırlar.                                | <b>2,74</b> | 1,091      |             |
| BR16 Bilirkişi raporu, duruşmadan önce taraflara tebliğ edilmektedir.                                         | 3,97        | ,730       |             |
| BR17 Bilirkişi raporunun aksine karar veril-me- <b>mek</b> -tedir.                                            | 3,80        | ,810       |             |

**Tablo 3-26: Bilirkişilerin Hazırladıkları Raporlar İle İlgili Bulgulara Tek Örneklem T Testi Analizi**

| DEĞİŞKENLER                                                                                           | N   | Mean | Std. Deviation | T      | Sig.   | Ortalama Farklılıkları |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|------|----------------|--------|--------|------------------------|
| BR1 Bilirkişi raporları, başkalarına tanzim ettirilme-mek-tedir.                                      | 394 | 3,92 | ,798           | 22,792 | ,000** | 0,916                  |
| BR2 Bilirkişi raporları, kabul edilebilir, makul ve gerçekçi bir gerekçeyle dayandırılmaktadır.       | 394 | 4,00 | ,599           | 33,055 | ,000** | 0,997                  |
| BR3 Bilirkişi raporları, şekil açısından önemli eksiklik veya yanlışlık içerme-mek-tedir.             | 394 | 3,92 | ,761           | 23,975 | ,000** | 0,919                  |
| BR4 Bilirkişi raporlarında, hatalar, hukukî kavram eksiklikleri ve yetersizlikler görülme-mek-tedir.  | 394 | 3,62 | ,997           | 12,380 | ,000** | 0,622                  |
| BR5 Bilirkişiler, gerçeği saklayan veya çarpıtan raporlar düzenleme-mek-tedirler.                     | 394 | 4,10 | ,594           | 36,885 | ,000** | 1,104                  |
| BR6 Bilirkişi raporları, gerekli inceleme ve araştırma yapılmadan oluşturulma-mak-tadır.              | 394 | 3,94 | ,779           | 24,044 | ,000** | 0,944                  |
| BR7 Bilirkişiler, teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklamaktadırlar.           | 394 | 3,98 | ,658           | 29,728 | ,000** | 0,985                  |
| BR8 Bilirkişi raporlarında yer alan açıklamalar, bilirkişinin uzmanlık alanıyla sınırlıdır.           | 394 | 4,06 | ,592           | 35,496 | ,000** | 1,058                  |
| BR9 Bilirkişi raporları, her somut olaya dayalı olarak ayrı ve orijinal olarak hazırlanmaktadır.      | 394 | 4,06 | ,600           | 34,992 | ,000** | 1,058                  |
| BR10 Bilirkişi raporları, bilirkişinin kendi alanında bilgi ile basit ve kesin yargılar içermektedir. | 394 | 3,94 | ,764           | 24,450 | ,000** | 0,942                  |
| BR11 Bilirkişi raporları, açık-seçik ve olabildiğince kısadır.                                        | 394 | 3,75 | ,980           | 15,274 | ,000** | 0,754                  |
| BR12 Bilirkişiler, bilinmeyen hususları da raporlarında açıkça belirtmektedirler.                     | 394 | 3,88 | ,838           | 20,795 | ,000** | 0,878                  |
| BR13 Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir.                              | 394 | 4,09 | ,634           | 34,098 | ,000** | 1,089                  |
| BR14 Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir.                               | 394 | 4,00 | ,671           | 29,502 | ,000** | 0,997                  |
| BR15 Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağırılmaktadırlar.                       | 394 | 2,74 | 1,091          | -4,711 | ,000** | -0,259                 |
| BR16 Bilirkişi raporu, duruşmadan önce taraflara tebliğ edilmektedir.                                 | 394 | 3,97 | ,730           | 26,350 | ,000** | 0,970                  |
| BR17 Bilirkişi raporunun aksine karar veril-me-mek-tedir.                                             | 394 | 3,80 | ,810           | 19,712 | ,000** | 0,805                  |

\*\*p< 0,01

Tablo 3.25’de bilirkişilerin hazırladıkları raporlar ile ilgili yargılara katılma düzeylerini belirtmeleri istenen katılımcıların verdikleri yanıtların ortalama değerleri gösterilmiştir. Tablo 3.26’da verilen yanıtların ortalama değerleri, test değeri “3” alınarak tek örneklem t testi analizi sonuçları gösterilmiştir.

Tablolarda yer alan sonuçlara göre; bilirkişilerin hazırladıkları raporlar ile ilgili her hangi bir sorun tespit edilememiştir. Katılımcılara söz konusu sorunların olmadığını belirten cümleler kullanılarak ayrıca bazı sorunlar ifade edilerek katılma düzeylerini belirtmeleri istenmiş, buna istinaden bu grubun ortalaması 3,92 ile katılma düzeyinde bir sonuç elde edilmiştir. Buna göre;

- ✓ raporların başkalarına tanzim ettirilmediği,
- ✓ gerekçesiz raporlar hazırlanmadığı,
- ✓ raporların şekil açısından önemli eksiklik veya yanlışlıklar içermediği,
- ✓ raporlarda hukuki kavram yetersizliğinin olmadığı,
- ✓ gerçeği saklayan veya çarpıtan raporlar hazırlanmadığı,
- ✓ raporların gerekli araştırma ve incelemeden sonra hazırlandığı,
- ✓ raporlarda teknik konuların açık bir dille öğretici biçimde ifade edildiği,
- ✓ raporlarda yer alan açıklamaların bilirkişilerin uzmanlık alanıyla sınırlı olduğu,
- ✓ her somut olaya dayalı olarak ayrı ve orijinal raporlar hazırlandığı,
- ✓ raporların bilirkişilerin uzmanlık alanında bilgi ile basit ve kesin yargılar içerdiği,
- ✓ raporların yeterince açık-seçik ve kısa olduğu,
- ✓ raporlarda bilinmeyen hususların belirtildiği,
- ✓ raporun duruşmadan önce tebliğ edildiği olumlu manada söylenebilirken,
  - bilirkişilerin hazırladıkları anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istendiği
  - hatalı raporlardan dolayı aynı uyuşmazlık konusu için yeni bilirkişilerin görevlendirildiği,
  - açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişilerin duruşmalara çağrılmadığı,
  - raporun aksine karar verilmediği gibi sakıncalı durumların tespit edildiği söylenebilir.

Bu grupta en düşük ortalama 2,74 ile açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişilerin duruşmalara çağrıldığına katılma düzeyi ile ilgili BR15 kodlu soruya aittir. En yüksek ortalama 4,10 ile bilirkişilerin gerçeği saklayan veya çarpıtan raporlar düzenlemediğine katılma düzeyi ile ilgili BR5 kodlu soruya aittir. Ülkemizde bilirkişiler sadece yazılı raporları ile mahkemeye yardımcı olmakta, açıklamalarda bulunmak üzere duruşmalara çağrılmamaktadır. Dolayısıyla bu durumu ifade eden maddeye katılım düzeyi düşüktür. Muhasebecilerin raporlarının gerçeği saklamaya veya çarpıtmaya yönelik olmadığı hususunda ise yüksek düzeyde katılım söz konusudur.

Yapılan analiz sonucu “H<sub>2d</sub>: Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin oluşturdukları raporlar ile ilgili sorunlar vardır” hipotezi %1 anlamlılık seviyesinde red edilmiştir.

Bilirkişilerin raporlarında olumsuzluklara işaret eden ifadeler ile ilgili aşağıdaki gibi bir tablo oluşturulabilir:

**Tablo 3-27: Bilirkişilerin Hazırladıkları Raporlar İle İlgili Olumsuzluklara İşaret Eden Yargılara Katılma Düzeyi**

|                                                                                | Ortalama    | Std. Sapma | Faktör Ort. |
|--------------------------------------------------------------------------------|-------------|------------|-------------|
| BR13 Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir.       | 4,09        | ,634       | 3,66        |
| BR14 Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir.        | 4,00        | ,671       |             |
| BR15 Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağrılmaktadırlar. | <b>2,74</b> | 1,091      |             |
| BR17 Bilirkişi raporunun aksine karar veril-me-mek-tedir.                      | 3,80        | ,810       |             |

Oluşturulan yeni gruba ait ortalama 3,66 ile katılma düzeyindedir. Tabloda en düşük ortalama 2,74 ile BR 15 kodlu soruya, en yüksek ortalama ise 4,09 ile BR 13 kodlu soruya aittir. Olumsuzluklara işaret eden ifadelere dair katılım vardır.

Yapılan analiz sonucu “H<sub>2d1</sub>: Bilirkişilik müessesesi ile ilgili raporlama aşamasında bazı iyileştirmeler yapılmalıdır” hipotezi %1 anlamlılık seviyesinde kabul edilmiştir.

Alt hipotezler dikkate alınarak; oluşturulan “H<sub>2</sub>: Türk Hukuk Sistemi’nde mevcut bilirkişilik müessesesindeki sorunlar muhasebe uzmanlık alanında da vardır” ana hipotezi kabul edilmemiştir<sup>35</sup>.

### **3.2.3.2.3. Ülkemizdeki Bilirkişilerin Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uzman Tanıklık Kapsamındaki Konularla İlgili Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi**

Araştırma hipotezimiz; “H<sub>3</sub>: Türkiye’de muhasebeci bilirkişiler “Adli Muhasebecilik” faaliyetleri kapsamında bazı hizmetleri vermektedir” şeklinde kurulmuştur. Ankette; katılımcıların, adli muhasebecilik faaliyetleri kapsamında sunulan hizmetlerin muhasebe desteği veren bilirkişilerce yerine getirildiği dile getirilerek söz konusu faaliyetlerin varlığı hakkında katılım düzeyleri beş noktalı Likert ölçeğinde “kesinlikle katılıyorum” için “5”, “kesinlikle katılmıyorum” için “1” olarak değerlendirilmiştir. Faaliyetlerle ilgili 14 yargı ifadesi ile değerlendirme yapılmıştır.

“Adli Muhasebe” adıyla oluşturulan grupta yer alan AdM8, AdM9, AdM10, AdM11 ve AdM12 maddelerine verilen yanıtlar adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından sunulmayan hizmetleriyle alakalıdır. Bu sebeple söz konusu maddeler ayrı bir faktör olarak analize tabi tutulmuştur. Buna göre oluşturulan alt hipotez şu şekildedir:

H<sub>3a</sub>: Türkiye’de muhasebeci bilirkişiler “Adli Muhasebecilik” faaliyetleri kapsamındaki hizmetleri mahkemelere ve soruşturmalara bilfiil katılım sağlayarak sunmaktadır.

Söz konusu bölümlerde katılımcıların her bir soru için verdiği yanıtların her birinin ayrı ayrı ortalamaları ve grup ortalamaları tablolar oluşturularak verilmiştir. Ayrıca bulunan ortalama değerler test değeri “3” alınarak tek örneklem t testi analizi yapılmıştır. Ortalamaların yorumlanması aşağıdaki kriterlere göre yapılmıştır.

Sorulara verilecek en yüksek cevap 5 en düşük cevap 1 olduğundan aşağıdaki formül yoluyla ortalamalar anlamlandırılmaya çalışılmıştır. Grup aralığı değerleri =  $(5 - 1) / 5 = 0,80$  olacaktır. Böylelikle ortalamalara yüklenecek anlamlar da şöyle olacaktır;

---

<sup>35</sup> Ana hipotezle ilgili oluşturulan alt hipotezlerden 2a, 2b, 2c ve 2d red edilmiş, ancak 2d1 kabul edilmiştir. Bu sebeple ana hipotez kısmen red edilmiştir.

| <u>Katılma Derecesi</u> |                    | <u>Derecelere İlişkin Aralıklar</u> |
|-------------------------|--------------------|-------------------------------------|
| (1)                     | .....► 1,00 – 1,80 | = Kesinlikle Katılmıyorum           |
| (2)                     | .....► 1,81 - 2,60 | = Katılmıyorum                      |
| (3)                     | .....► 2,61 - 3,40 | = Kararsızım                        |
| (4)                     | .....► 3,41 – 4,20 | = Katılıyorum                       |
| (5)                     | .....► 4,21 – 5,00 | = Kesinlikle Katılıyorum            |

**Tablo 3-28: Ülkemizdeki Bilirkişilerin, Dünyada Adli Muhasebecilerin Uzman Tanıklık Faaliyet Konularına Giren İşleri İle İlgili Sorulara Katılma Düzeyi**

|                                                                                                                                    | Ortalama    | Std. Sapma | Faktör Ort. |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|------------|-------------|
| AdM1 Dava aşamasında ve dava öncesinde ilgili taraflara bilgi sağlama adına incelemeler yapmaktadırlar.                            | 3,91        | ,824       | 3,96        |
| AdM2 Mahkemede kanıt sayılabilecek yeterli sayıda ve nitelikte faydalı, güvenilir ve ilgili veriler sağlamaktadırlar.              | 3,95        | ,750       |             |
| AdM3 Bulguları mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde aktarmaktadırlar.                             | 3,95        | ,758       |             |
| AdM4 Avukatların bulguları yorumlamasına da yardımcı olmaktadır.                                                                   | 3,97        | ,716       |             |
| AdM5 Mesleki şüphecilikle dava dosyasını incelemektedirler.                                                                        | 3,98        | ,652       |             |
| AdM6 Manipüle edilmiş finansal tabloları kolaylıkla saptayabilmektedirler.                                                         | 3,87        | ,789       |             |
| AdM7 Davanın sonuca bağlanmasına yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmaktadır.                                              | 3,98        | ,788       |             |
| AdM8 Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar.                                                              | <b>2,36</b> | ,884       |             |
| AdM9 Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler.                                                            | <b>2,34</b> | ,739       |             |
| AdM10 Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadır.                     | <b>2,27</b> | ,608       |             |
| AdM11 Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadır. | <b>2,05</b> | ,751       |             |
| AdM12 Çapraz sorgulamada, soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri bulunmaktadır.                                         | <b>2,77</b> | ,671       |             |
| AdM13 Açıklanamayan durumlara yönelik kabul edilebilir mantıklı bir açıklama getirmektedirler.                                     | 3,98        | ,810       |             |
| AdM14 Görüşlerini sağlam bir temele dayandırmaktadırlar.                                                                           | <b>4,07</b> | ,723       |             |

**Tablo 3-29: Ülkemizdeki Bilirkişilerin, Dünyada Adli Muhasebecilerin Uzman Tanıklık Faaliyet Konularına Giren İşleri İle İlgili Bulgulara Tek Örneklem T Testi Analizi**

| DEĞİŞKENLER                                                                                                                        | N   | Mean | Std. Deviation | T       | Sig.   | Ortalama Farklılıkları |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|------|----------------|---------|--------|------------------------|
| AdM1 Dava aşamasında ve dava öncesinde ilgili taraflara bilgi sağlama adına incelemeler yapmaktadırlar.                            | 394 | 3,91 | ,824           | 21,893  | ,000** | 0,909                  |
| AdM2 Mahkemede kanıt sayılabilecek yeterli sayıda ve nitelikte faydalı, güvenilir ve ilgili veriler sağlamaktadırlar.              | 394 | 3,95 | ,750           | 25,250  | ,000** | 0,954                  |
| AdM3 Bulguları mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde aktarmaktadırlar.                             | 394 | 3,95 | ,758           | 24,787  | ,000** | 0,947                  |
| AdM4 Avukatların bulguları yorumlamasına da yardımcı olmaktadır.                                                                   | 394 | 3,97 | ,716           | 26,868  | ,000** | 0,970                  |
| AdM5 Mesleki şüphecilikle dava dosyasını incelemektedirler.                                                                        | 394 | 3,98 | ,652           | 29,920  | ,000** | 0,982                  |
| AdM6 Manipüle edilmiş finansal tabloları kolaylıkla saptayabilmektedirler.                                                         | 394 | 3,87 | ,789           | 21,913  | ,000** | 0,871                  |
| AdM7 Davanın sonuca bağlanmasına yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmaktadır.                                              | 394 | 3,98 | ,788           | 24,812  | ,000** | 0,985                  |
| AdM8 Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar.                                                              | 394 | 2,36 | ,884           | -14,305 | ,000** | -0,637                 |
| AdM9 Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler.                                                            | 394 | 2,34 | ,739           | -17,652 | ,000** | -0,657                 |
| AdM10 Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadır.                     | 394 | 2,27 | ,608           | -23,847 | ,000** | -0,731                 |
| AdM11 Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadır. | 394 | 2,05 | ,751           | -25,009 | ,000** | -0,947                 |
| AdM12 Çapraz sorgulamada, soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri bulunmaktadır.                                         | 394 | 2,77 | ,671           | -6,683  | ,000** | -0,226                 |
| AdM13 Açıklanamayan durumlara yönelik kabul edilebilir mantıklı bir açıklama getirmektedirler.                                     | 394 | 3,98 | ,810           | 24,129  | ,000** | 0,985                  |
| AdM14 Görüşlerini sağlam bir temele dayandırmaktadırlar.                                                                           | 394 | 4,07 | ,723           | 29,356  | ,000** | 1,069                  |

\*\*p< 0,01

Tablo 3.28’de ülkemizdeki bilirkişilerin, adli muhasebecilik kapsamındaki faaliyetleri yerine getirdiği ile ilgili yargılara katılma düzeylerini belirtmeleri istenen katılımcıların verdikleri cevapların ortalama değerleri gösterilmiştir. Tablo 3.29’da verilen yanıtların ortalama değerleri, test değeri “3” alınarak tek örneklem t testi analizi sonuçları gösterilmiştir.

Tablolarda yer alan sonuçlara göre; katılımcılara ülkemizdeki bilirkişilerin, adli muhasebecilik kapsamındaki faaliyetleri yerine getirdikleri ifade edilerek katılma düzeylerini belirtmeleri istenmiş, buna istinaden bu grubun ortalaması 3,96 ile katılma düzeyinde bir sonuç elde edilmiştir.

Adli muhasebeciler uzman tanıklık faaliyeti kapsamında; dava aşamasında ve dava öncesinde ilgili taraflara bilgi sağlama adına incelemeler yapar, mahkemede kanıt sayılabilecek yeterli sayıda ve nitelikte faydalı, güvenilir ve ilgili veriler toplar, bulguları mahkemede aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde aktarır, avukatların bulguları yorumlamasına yardımcı olur, mesleki şüphecilikle dava dosyasını inceler, manipüle edilmiş finansal tabloları kolaylıkla saptar, davanın sonuca bağlanmasına yönelik görüşme ve tartışmalara katılır, karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılır, uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilir, şahit sorgusunda gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olur, doğrudan sorgulamada olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olur, açıklanamayan durumlara yönelik makul açıklama yapabilir, görüşlerini sağlam bir temele dayandırır, ayrıca çapraz sorgulamada soruları yönlendirebilir ve tahmin edebilirler. Bu kapsamda, düşük ortalamalar ile adli muhasebecilerin vermiş olduğu hizmetlerden ülkemizde mevcut olmayan faaliyetler olarak şunlar söylenebilir. Muhasebeci bilirkişiler;

- ✓ karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaz,
- ✓ uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmez,
- ✓ şahit sorgusunda gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaz,
- ✓ doğrudan sorgulamada olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaz ve
- ✓ muhasebeci bilirkişilerin çapraz sorgulamada soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri yoktur.

Adli muhasebecilik kapsamında olup, ülkemizde mevcut bilirkişilerin vermediği hizmetler için aşağıdaki gibi bir tablo oluşturulabilir:

**Tablo 3-30: Ülkemizdeki Bilirkişilerin, Dünyada Adli Muhasebecilerin Uzman Tanıklık Faaliyet Konularına Giren İşleri İle İlgili Sorulara Katılma Düzeyi**

|                                                                                                                                       | Ortalama | Std. Sapma | Faktör Ort. |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|------------|-------------|
| AdM8 Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar.                                                                 | 2,36     | ,884       | 2,36        |
| AdM9 Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler.                                                               | 2,34     | ,739       |             |
| AdM10 Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadırlar.                     | 2,27     | ,608       |             |
| AdM11 Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadırlar. | 2,05     | ,751       |             |
| AdM12 Çapraz sorgulamada, soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri bulunmaktadır.                                            | 2,77     | ,671       |             |

Oluşturulan yeni gruba ait ortalama 2,36 ile katılmama düzeyindedir. Tabloda en düşük ortalama 2,05 ile AdM11 kodlu soruya, en yüksek ortalama ise 2,77 ile AdM12 kodlu soruya aittir.

Yapılan analiz sonucu “H<sub>3a</sub>: Türkiye’de muhasebeci bilirkişiler “Adli Muhasebecilik” faaliyetleri kapsamındaki hizmetleri mahkemelere ve soruşturmalara bilfiil katılım sağlayarak sunmaktadır” hipotezi %1 anlamlılık seviyesinde red edilmiştir. Bu bağlamda oluşturulan “H<sub>3</sub>: Türkiye’de muhasebeci bilirkişiler “Adli Muhasebecilik” faaliyetleri kapsamında bazı hizmetleri vermektedir” ana hipotezi kabul edilmemiştir.

#### **3.2.3.2.4. Bilirkişilik Müessesesi ve Bilirkişilerin Adli Muhasebecilik Kapsamındaki Faaliyetlerinin Katılımcıların Unvanına Göre Değerlendirilmesi**

Araştırma hipotezimiz, “H<sub>4</sub>: Muhasebe uzmanlık alanıyla ilgili bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunları ve ülkemizdeki bilirkişiler tarafından dünyada adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamındaki hizmetlerin verildiğini ölçmeye yönelik oluşturulan yargılara katılım durumu katılımcıların unvanına göre farklılık göstermektedir” şeklinde kurulup, yapılan test sonucu aşağıdaki gibidir:

**Tablo 3-31: Katılımcıların Unvanı İle Faktörler Arasındaki T Testi Tablosu**

| Unvan  |       | N   | Mean   | Std. Deviation | F      | T      | Sig     |
|--------|-------|-----|--------|----------------|--------|--------|---------|
| BN     | Hakim | 190 | 4,2553 | ,37441         | 32,603 | 8,705  | 0,000*  |
|        | SMMM  | 204 | 3,7696 | ,67884         |        | 8,872  |         |
| GR     | Hakim | 190 | 4,2063 | ,25253         | 69,578 | 13,917 | 0,000*  |
|        | SMMM  | 204 | 3,6201 | ,52695         |        | 14,231 |         |
| BG     | Hakim | 190 | 4,2825 | ,36010         | 69,020 | 11,203 | 0,000*  |
|        | SMMM  | 204 | 3,7141 | ,60687         |        | 11,396 |         |
| BR     | Hakim | 190 | 4,1935 | ,22821         | 95,692 | 12,807 | 0,000*  |
|        | SMMM  | 204 | 3,6931 | ,49151         |        | 13,105 |         |
| ADM    | Hakim | 190 | 4,2474 | ,26699         | 75,424 | 11,305 | 0,000*  |
|        | SMMM  | 204 | 3,6988 | ,61721         |        | 11,584 |         |
| ADM II | Hakim | 190 | 2,3000 | ,50803         | ,756   | -2,306 | 0,022** |
|        | SMMM  | 204 | 2,4167 | ,49581         |        | -2,304 |         |
| BRII   | Hakim | 190 | 3,8592 | ,34920         | 7,077  | 9,289  | 0,000*  |
|        | SMMM  | 204 | 3,4706 | ,46793         |        | 9,384  |         |

\*P<0,01 \*\*p<0,05

Bilirkişilik müessesesi ve adli muhasebecilik kapsamında olup da ülkemizdeki bilirkişiler tarafından yerine getirilen faaliyetleri değerlendirmeye yönelik oluşturulan faktörlere katılım durumu ile araştırma verilerinin toplanması için görüşülen katılımcıların unvanları arasındaki anlamlı farkların belirlenmeye çalışıldığı t testi analizi sonucuna göre; “BN- Bilirkişinin Nitelikleri”, “GR- Bilirkişilerin Görevlendirilmeleri”, “BG- Bilirkişilerin Görevleri”, “BR- Bilirkişi Raporları”, “BR II- Bilirkişi Raporları” ve “AdM- Adli Muhasebeciler” faktörlerine katılım durumu ile katılımcıların unvanları arasında %1 anlamlılık düzeyinde farklar bulunmuştur (p= ,000). “AdM II- Adli Muhasebeciler” faktörü arasında %5 anlamlılık düzeyinde bir fark bulunmuştur. Katılımcılardan hakimler SMMM'lere nazaran daha yüksek düzeyde bir katılım göstermişlerdir.

Yapılan analiz sonucu “H<sub>4</sub>: Muhasebe uzmanlık alanıyla ilgili bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunları ve ülkemizdeki bilirkişiler tarafından dünyada adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamındaki hizmetlerin verildiğini ölçmeye yönelik oluşturulan yargılara katılım durumu katılımcıların unvanına göre farklılık göstermektedir” hipotezi %1 ve %5 anlamlılık seviyesinde kabul edilmiştir.

### 3.2.3.2.5. Bilirkişilik Müessesesindeki Sorunlar İle Adli Muhasebecilik Mesleğini Duyup Duymama Arasındaki Farkın Araştırılması

Bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden yargılar aşağıdaki gibi ifade edilmiş olup, katılma durumunun mesleği daha önce duyup duymamaya göre etkilenip etkilenmediği ölçülmeye çalışılmıştır.

BR13: Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir.

BR14: Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir.

BR15: Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağrılmaktadırlar.

BR16: Bilirkişi raporunun aksine karar verilmemektedir.

Araştırma hipotezimiz ve yapılan test aşağıdaki gibidir.

“H<sub>5</sub>: Bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğini duyup duymama arasında anlamlı bir fark vardır”.

**Tablo 3-32: AdM 15 İle BR 13,14,15,17 Kodlu Soruların Cevapları Arasındaki T Testi Tablosu**

| AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?                |       | N   | Mean | Std. Deviation | F      | T      | Sig    |
|--------------------------------------------------------------------------------|-------|-----|------|----------------|--------|--------|--------|
| BR13 Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir.       | Evet  | 297 | 4,15 | ,601           | 0,346  | 3,246  | 0,001* |
|                                                                                | Hayır | 81  | 3,90 | ,700           |        | 2,976  |        |
| BR14 Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir.        | Evet  | 297 | 4,10 | ,552           | 34,242 | 5,256  | 0,000* |
|                                                                                | Hayır | 81  | 3,68 | ,878           |        | 4,078  |        |
| BR15 Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağrılmaktadırlar. | Evet  | 297 | 2,70 | 1,134          | 9,452  | -1,038 | 0,300  |
|                                                                                | Hayır | 81  | 2,84 | ,941           |        | -1,153 |        |
| BR 17 Bilirkişi raporunun aksine karar verilme-mek-tedir.                      | Evet  | 297 | 3,97 | ,730           | 13,402 | 6,633  | 0,000* |
|                                                                                | Hayır | 81  | 3,35 | ,839           |        | 6,127  |        |

\*P<0,01 \*\*p<0,05

Araştırma verilerinin toplanması için görüşülen katılımcıların AdM15'te ifade edilen “Adli Muhasebecilik” mesleğini daha önce duyanlar ile bilirkişilik müessesesini

değerlendirmeye yönelik oluşturulan faktör maddelerinden BR 13, BR 14, BR 15 ve BR 17 kodlu anket maddelerine katılım durumu arasındaki anlamlı farkların belirlenmeye çalışıldığı t testi analizi sonucuna göre; katılımcıların mesleği daha önce duyup duymamaları ile, BR 13, BR 14 ve BR 17 faktör maddelerine katılım durumu arasında anlamlı bir fark bulunmuştur ( $p = ,000$ ). Analiz sonucuna göre, BR 13,14 ve 17'deki yargılara cevaplayıcıların katılma durumları AdM15'i duyup duymama durumuna göre farklılık göstermektedir.

Katılımcıların mesleği daha önce duyup duymamaları ile BR 15 faktörüne katılım durumu arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır ( $p = 0,300$ ). BR 15'deki yargıya cevaplayıcıların katılma durumları AdM15'i duyup duymama durumuna göre farklılık göstermemektedir. Söz konusu madde, bilirkişilerin açıklamalarda bulunmak üzere duruşmalara çağrıldığı ile ilgili olup, söz konusu uygulama olmadığından katılma düzeyi Adli Muhasebecilik mesleğini daha önce duyup duymamaya bağlı olarak değişmemiştir.

BR 13, 14 ve 17 faktör maddelerine katılma durumu, adli muhasebecilik mesleğini duyup duymamaya göre değişmekle birlikte, BR15 faktör maddesine katılım durumu, adli muhasebecilik mesleğini duyup duymamaya göre değişmediği için, genel anlamda yapılan analiz sonucu “H<sub>5</sub>: Bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğini duyup duymama arasında anlamlı bir fark vardır” hipotezi %1 anlamlılık seviyesinde kabul edilmemiştir.

Söz konusu faktör maddeleri arasında yapılan Crosstabulation Analizi (bkz. Ek-3) sonucuna göre; “Adli Muhasebecilik” mesleğini daha önce duyanların %92'si BR 13 maddesine katılmış, %94'ü BR 14 maddesine katılmış, %83'ü BR 17 maddesine katılmış ve %55'i BR 15 maddesine katılmamıştır. Söz konusu maddelerin içeriğine verilen cevaplar, bilirkişilik müessesesinde sorunların olduğu noktalara işaret etmektedir. Sorunları tespit edenlerin “Adli Muhasebecilik” mesleği hakkındaki farkındalığını ölçmeye yönelik yapılan analize göre, sorunların olduğunu düşünenlerin çoğu “adli muhasebecilik” mesleğini daha önce duymuşlardır.

Unvana göre söz konusu sorular değerlendirildiğinde (bkz. Ek-3); hakimlerin %100'ü, SMMM'lerin %81'i BR 13 maddesine katılmış, hakimlerin %99'u, SMMM'lerin %79'u BR 14 maddesine katılmış, hakimlerin %96'sı, SMMM'lerin %49'u BR 17 maddesine katılmış ve hakimlerin %57'si, SMMM'lerin %47'si BR 15 maddesine

katılmamıştır. Buna göre, hakimler SMMM'lere nazaran bilirkişilik müessesesindeki sorunlara işaret eden hususların daha fazla farkında olan gruptur diyebiliriz.

#### **3.2.3.2.6. Bilirkişilerce Yerine Getirilmeyen Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uzman Tanıklık Kapsamındaki Faaliyetleri İle Adli Muhasebecilik Mesleğini Duyup Duymama Arasındaki Farkın Araştırılması**

Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verilmeyen hizmetleri ifade eden yargılar aşağıdaki gibi ifade edilmiş olup, katılma durumunun mesleği daha önce duyup duymamaya göre etkilenip etkilenmediği ölçülmeye çalışılmıştır.

AdM8: Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar.

AdM9: Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler.

AdM10: Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadır.

AdM11: Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadır.

AdM12: Çapraz sorgulamada, soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri bulunmaktadır.

Araştırma hipotezimiz ve yapılan test aşağıdaki gibidir.

“H<sub>6</sub>: Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verilmeyen hizmetleri ifade eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğini duyup duymama arasında anlamlı bir fark vardır”.

**Tablo 3-33: AdM15 İle AdM8,9,10,11,12 Kodlu Soruların Cevapları Arasındaki T Testi Tablosu**

| AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?                                                                    |       | N   | Mean | Std. Deviation | F     | T      | Sig     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-----|------|----------------|-------|--------|---------|
| AdM8 Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar.                                                              | Evet  | 297 | 2,34 | ,913           | 1,198 | -0,353 | 0,724   |
|                                                                                                                                    | Hayır | 81  | 2,38 | ,784           |       | -0,385 |         |
| AdM9 Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler.                                                            | Evet  | 297 | 2,33 | ,744           | 0,368 | -0,697 | 0,487   |
|                                                                                                                                    | Hayır | 81  | 2,40 | ,753           |       | -0,692 |         |
| AdM10 Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadır.                     | Evet  | 297 | 2,24 | ,610           | 2,637 | -1,884 | 0,060   |
|                                                                                                                                    | Hayır | 81  | 2,38 | ,603           |       | -1,895 |         |
| AdM11 Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadır. | Evet  | 297 | 1,97 | ,757           | 2,260 | -3,461 | 0,010** |
|                                                                                                                                    | Hayır | 81  | 2,30 | ,697           |       | -3,629 |         |
| AdM12 Çapraz sorgulamada, soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri bulunmaktadır.                                         | Evet  | 297 | 2,79 | ,660           | 2,475 | 1,345  | 0,180   |
|                                                                                                                                    | Hayır | 81  | 2,68 | ,686           |       | 1,315  |         |

\*p<0,01 \*\*p<0,05

Araştırma verilerinin toplanması için görüşülen katılımcıların AdM15'te ifade edilen "Adli Muhasebecilik" mesleğini daha önce duyanlar ile adli muhasebecilik kapsamında olup da ülkemizde bilirkişiler tarafından yerine getirilen faaliyetleri değerlendirmeye yönelik oluşturulan faktör maddelerinden AdM8, AdM9, AdM10, AdM11 ve AdM12'ye katılım durumları arasındaki anlamlı farkların belirlenmeye çalışıldığı t testi analizi sonucuna göre; katılımcıların mesleği duyup duymamaları ile, AdM11 faktörüne katılım durumu arasında %5 anlamlılık düzeyinde bir fark bulunmuştur (p= ,010). AdM11'deki yargıya cevaplayıcıların katılma düzeyi AdM15'i duyup duymama durumuna göre %5 anlamlılık düzeyinde farklılık göstermektedir.

Katılımcılardan Adli Muhasebecilik mesleğini daha önce duyanlar duymayanlara nazaran daha yüksek düzeyde AdM11'deki yargıya katılmamaktadır.

Katılımcıların mesleği duyup duymamaları ile AdM8, AdM9, AdM10 ve AdM12 faktörlerine katılım durumları arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır ( $p= 0,724$ ,  $p= 0,487$ ,  $p= 0,06$ ,  $P= 0,18$ ). AdM8,9,10 ve 12'deki yargılara cevaplayıcıların katılma durumu AdM15'i duyup duymama durumuna göre farklılık göstermemektedir. Söz konusu faktörlerin içerikleri; duruşmaya katılma ve sorgulamalara yardımcı olmayla ilgili olup, mahkemelerde aktif rol üstlenen bilirkişilerin olduğuna katılmama düzeyi Adli Muhasebecilik mesleğini daha önce duyup duymamaya bağlı olarak değişmemektedir.

AdM11 faktör maddesine katılım durumu, adli muhasebecilik mesleğini duyup duymamaya göre değişmekle birlikte, AdM8,9,10 ve 12 faktör maddelerine katılma durumu, adli muhasebecilik mesleğini duyup duymamaya göre değişmediği için, genel anlamda yapılan analiz sonucu "H<sub>6</sub>: Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verilmeyen hizmetleri ifade eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğini duyup duymama arasında anlamlı bir fark vardır" hipotezi %5 anlamlılık seviyesinde kabul edilmemiştir.

Ayrıca söz konusu faktör maddeleri arasında yapılan Crosstabulation Analizi (bkz. Ek-3) sonucuna göre; "Adli Muhasebecilik" mesleğini daha önce duyanların %67'si AdM8 maddesine katılmamış, %65'i AdM9 maddesine katılmamış, %74'ü AdM10 maddesine katılmamış, %81'i AdM11 maddesine katılmamış, %36 AdM12 maddesine katılmamıştır. Söz konusu maddelerin içeriği, adli muhasebecilik kapsamındaki faaliyetlerin ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verildiğini ifade eden yargılardan oluşmaktadır. Bu maddelere katılım düzeyi düşük ve adli muhasebeciler tarafından verilen söz konusu hizmetlerin ülkemizde bilirkişilik müessesesi bağlamında hizmet veren muhasebeciler tarafından verilmediği sonucu çıkmaktadır. Mesleği daha önce duyanlardan en az yarısı söz konusu hizmetlerin verilmediği düşüncesindedirler. Bununla beraber, mesleğin daha önce duyulmasıyla ilgili olarak katılımcıların meslekle ilgili çok da fazla bilgi sahibi olmadıkları kanaatine varılabilir.

Unvana göre söz konusu sorular değerlendirildiğinde (bkz. Ek-3); hakimlerin %74'ü, SMMM'lerin %58'i AdM8 maddesine katılmamış, hakimlerin %69'u, SMMM'lerin %57'si AdM9 maddesine katılmamış, hakimlerin %72'si, SMMM'lerin %70'i AdM10 maddesine katılmamış, hakimlerin %86'sı, SMMM'lerin %67'si AdM11

maddesine katılmamış, hakimlerin %30'u, SMMM'lerin %34'ü AdM12 maddesine katılmamıştır (Hakimlerin %62'si, SMMM'lerin %34'ü AdM12 maddesi hakkında kararsızdır). Buna göre, hakimler SMMM'lere nazaran söz konusu maddelere daha yüksek düzeyde katılmamışlardır.

### 3.2.3.2.7. Bilirkişilik Müessesesindeki Sorunlar İle Adli Muhasebecilik Mesleğine İhtiyaçın Belirlenmesi Arasındaki Farkın Araştırılması

Bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden yargılara katılma durumunun mesleğe ihtiyaç olup olmadığını belirlemeye göre etkilenip etkilenmediği ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırma hipotezimiz ve yapılan test aşağıdaki gibidir.

“H<sub>7</sub>: Bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olup olmadığını belirleme arasında anlamlı bir fark vardır”.

**Tablo 3-34:AdM16 ile BR13,14,15,17 Kodlu Soruların Cevapları Arasındaki Anova Tablosu**

| Adm 16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır.                         |               | N   | Mean | Std. Deviation | F     | Sig.   |
|--------------------------------------------------------------------------------|---------------|-----|------|----------------|-------|--------|
| BR13 Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir.       | Evet          | 270 | 4,06 | ,654           | 3,582 | ,029** |
|                                                                                | Hayır         | 65  | 4,28 | ,545           |       |        |
|                                                                                | Fikrim yok    | 59  | 4,02 | ,601           |       |        |
|                                                                                | <b>Toplam</b> | 394 | 4,09 | ,634           |       |        |
| BR14 Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir.        | Evet          | 270 | 3,96 | ,686           | 4,904 | ,080   |
|                                                                                | Hayır         | 65  | 4,23 | ,632           |       |        |
|                                                                                | Fikrim yok    | 59  | 3,92 | ,596           |       |        |
|                                                                                | <b>Toplam</b> | 394 | 4,00 | ,671           |       |        |
| BR15 Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağrılmaktadırlar. | Evet          | 270 | 2,71 | 1,054          | 0,477 | ,621   |
|                                                                                | Hayır         | 65  | 2,86 | 1,236          |       |        |
|                                                                                | Fikrim yok    | 59  | 2,73 | 1,096          |       |        |
|                                                                                | <b>Toplam</b> | 394 | 2,74 | 1,091          |       |        |
| BR 17 Bilirkişi raporunun aksine karar verilme-mek-tedir.                      | Evet          | 270 | 3,80 | 0,794          | 2,298 | ,102   |
|                                                                                | Hayır         | 65  | 3,97 | 0,809          |       |        |
|                                                                                | Fikrim yok    | 59  | 3,66 | 0,863          |       |        |
|                                                                                | <b>Toplam</b> | 394 | 3,80 | 0,810          |       |        |

\*P<0,01 \*\*p<0,05

Araştırma verilerinin toplanması için görüşülen katılımcıların AdM16’da ifade edilen ülkemizde “Adli Muhasebecilik” mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünenler ile bilirkişilik müessesesini değerlendirmeye yönelik oluşturulan faktör maddelerinden BR13, BR14, BR 15 ve BR 17’ye katılım durumları arasındaki anlamlı farkların belirlenmeye çalışıldığı tek yönlü varyans (one way anova) analizi sonucuna göre; katılımcılardan ülkemizde “Adli Muhasebecilik” mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünenler ile, BR 13 faktörüne katılım durumu arasında %5 anlamlılık düzeyinde bir fark bulunmuştur (0,029). BR13’deki yargıya cevaplayıcıların katılma durumları AdM16- Adli muhasebeciliğe ihtiyaç vardır düşüncesinde olup olmama durumuna göre %5 anlamlılık düzeyinde farklılık göstermektedir. Adli Muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünmeyenlerin katılım düzeyi daha yüksek çıkmıştır.

Katılımcılardan ülkemizde “Adli Muhasebecilik” mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünenler ile, BR 14, BR 15 ve BR 17 faktörlerine katılım durumları arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır (  $p= 0,080$ ,  $p= 0,621$  ve  $p= 0,102$ ). BR14,15 ve 17’deki yargılara cevaplayıcıların katılma durumları AdM16- Adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç vardır düşüncesinde olup olmama durumuna göre farklılık göstermemektedir.

BR13 faktör maddesine katılım durumu, adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünüp düşünmemeye göre değişmekle birlikte, BR14, 15 ve 17 faktör maddelerine katılma durumu, adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünüp düşünmemeye göre değişmediği için, genel anlamda yapılan analiz sonucu “H<sub>7</sub>: Bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olup olmadığını belirleme arasında anlamlı bir fark vardır” hipotezi %5 anlamlılık seviyesinde kabul edilmemiştir.

Ayrıca söz konusu faktör maddeleri arasında yapılan Crosstabulation Analizi (bkz. Ek-3) sonucuna göre; “Adli Muhasebecilik” mesleğine ihtiyaç olduğu düşüncesinde olanların %89’u BR 13 maddesine katılmış, %88’i BR 14 maddesine katılmış, %70’i BR 17 maddesine katılmış ve %53’ü BR 15 maddesine katılmamıştır. Söz konusu maddelerin içeriğine verilen cevaplar, bilirkişilik müessesesinde sorunların olduğu noktalara işaret etmektedir. “Adli Muhasebecilik” mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünenlerden söz konusu sorunları tespit edenleri ölçmeye yönelik yapılan analize göre, sorunların olduğunu düşünenlerin çoğu “adli muhasebecilik” mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünmektedir.

### **3.2.3.2.8. Bilirkişilerce Yerine Getirilmeyen Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uzman Tanıklık Kapsamındaki Faaliyetleri İle Adli Muhasebecilik Mesleğine İhtiyacın Belirlenmesi Arasındaki Farkın Araştırılması**

Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verilmeyen hizmetleri ifade eden yargılara katılma durumunun mesleğe ihtiyaç olup olmadığını belirlemeye göre etkilenip etkilenmediği ölçülmeye çalışılmıştır.

Araştırma hipotezimiz ve yapılan test aşağıdaki gibidir.

“H<sub>8</sub>: Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verilmeyen hizmetleri ifade eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olup olmadığını belirleme arasında anlamlı bir fark vardır”.

**Tablo 3-35: AdM16 ile AdM8,9,10,11,12 Kodlu Soruların Cevapları Arasındaki Anova Tablosu**

| Adm 16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır.                                                                             |               |     | Me<br>an | Std.<br>Deviation | F     | Sig. |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-----|----------|-------------------|-------|------|
| AdM8 Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar.                                                              | Evet          | 270 | 2,34     | ,910              | 0,558 | ,573 |
|                                                                                                                                    | Hayır         | 65  | 2,35     | ,759              |       |      |
|                                                                                                                                    | Fikrim yok    | 59  | 2,47     | ,897              |       |      |
|                                                                                                                                    | <b>Toplam</b> | 394 | 2,36     | ,884              |       |      |
| AdM9 Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler.                                                            | Evet          | 270 | 2,35     | ,745              | 0,916 | ,401 |
|                                                                                                                                    | Hayır         | 65  | 2,25     | ,638              |       |      |
|                                                                                                                                    | Fikrim yok    | 59  | 2,42     | ,814              |       |      |
|                                                                                                                                    | <b>Toplam</b> | 394 | 2,34     | ,739              |       |      |
| AdM10 Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadır.                     | Evet          | 270 | 2,26     | ,615              | 1,148 | ,318 |
|                                                                                                                                    | Hayır         | 65  | 2,22     | ,599              |       |      |
|                                                                                                                                    | Fikrim yok    | 59  | 2,37     | ,584              |       |      |
|                                                                                                                                    | <b>Toplam</b> | 394 | 2,27     | ,608              |       |      |
| AdM11 Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadır. | Evet          | 270 | 2,03     | ,743              | 1,439 | ,238 |
|                                                                                                                                    | Hayır         | 65  | 2,00     | ,750              |       |      |
|                                                                                                                                    | Fikrim yok    | 59  | 2,20     | ,783              |       |      |
|                                                                                                                                    | <b>Toplam</b> | 394 | 2,05     | ,751              |       |      |
| AdM12 Çapraz sorgulamada, soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri bulunmaktadır.                                         | Evet          | 270 | 2,77     | ,669              | 0,460 | ,632 |
|                                                                                                                                    | Hayır         | 65  | 2,74     | ,691              |       |      |
|                                                                                                                                    | Fikrim yok    | 59  | 2,85     | ,665              |       |      |
|                                                                                                                                    | <b>Toplam</b> | 394 | 2,77     | ,671              |       |      |

\*P<0,01 \*\*p<0,05

Araştırma verilerinin toplanması için görüşülen katılımcıların AdM16’da ifade edilen ülkemizde “Adli Muhasebecilik” mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünenler ile adli muhasebecilik kapsamında olup da ülkemizde bilirkişiler tarafından yerine getirilen faaliyetleri değerlendirmeye yönelik oluşturulan faktör maddelerinden AdM8, AdM9,

AdM10, AdM11 ve AdM12'ye katılım durumları arasındaki anlamlı farkların belirlenmeye çalışıldığı tek yönlü varyans (one way anova) analizi sonucuna göre; katılımcılardan ülkemizde “Adli Muhasebecilik” mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünenler ile, AdM8, AdM9, AdM10, AdM11 ve AdM12 faktörlerine katılım durumları arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır ( $p= ,573$ ,  $p= 0,401$ ,  $p= 0,318$  ve  $p= 0,238$  ve  $0,632$ ). AdM8,9,10,11 ve 12'deki yargılara cevaplayıcıların katılma durumu AdM16- Adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç vardır düşüncesinde olup olmama durumuna göre farklılık göstermemektedir.

AdM8, 9, 10, 11 ve 12 faktör maddelerine katılım durumu, adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünüp düşünmemeye göre değişmemekte, yapılan analiz sonucu “H<sub>8</sub>: Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verilmeyen hizmetleri ifade eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olup olmadığını belirleme arasında anlamlı bir fark vardır” hipotezi red edilmiştir.

Ayrıca söz konusu faktör maddeleri arasında yapılan Crosstabulation Analizi (bkz. Ek-3) sonucuna göre “Adli Muhasebecilik” mesleğine ihtiyaç olduğu düşüncesinde olanların %66'sı AdM8 maddesine katılmamış, %63'ü AdM9 maddesine katılmamış, %71'i AdM10 maddesine katılmamış, %76'sı AdM11 maddesine katılmamış, %33'ü AdM12 maddesine katılmamıştır (%58'i AdM12 maddesi ile ilgili kararsız). Söz konusu maddelerin içeriği, adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık kapsamındaki faaliyetlerin ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verildiğini ifade eden yargılardan oluşmaktadır. Bu maddelere katılım düzeyi düşük ve adli muhasebeciler tarafından uzman tanıklık kapsamında verilen hizmetlerin ülkemizde bilirkişilik müessesesi bağlamında hizmet veren muhasebeciler tarafından verilmediği sonucu çıkmaktadır. Mesleğe ihtiyaç olduğunu düşünenlerden en az yarısı söz konusu hizmetlerin verilmediği düşüncesindedirler.

## SONUÇ

Uzmanlaşma, bilgi çağının sonuçlarından biridir. Bu çağın bilgiye kolay ulaşma, kullanma gibi nimetlerinin yanı sıra, çok fazla ve çeşitte bilgi ile bilgi kirliliğinin olması gibi zahmetleri de vardır. Uzmanlaşma ile bu zahmetler azaltılarak bilginin insanlığa sunulması hedeflenmektedir.

Muhasebe bilimi de çağa ayak uydurarak, alt kategorilere ayrılmıştır. Nitekim, muhasebe, işletmelerin mali nitelikteki olaylarını kayıtlayarak işletme ile ilgili bilgileri üreten bir bilim iken, ürettiği bilgilerin doğruluğu, gerçeği yansıttığı hususunda ihtiyaçlar ortaya çıkmış ve muhasebe denetimi alt dalı oluşmuştur. Ancak oluşan alt disiplinler ile görev dağılımı, muhasebecilerin belgeleri standartlara ve yasalara uygun bir şekilde kayıt altına alması, denetçilerin ise kayıtların belgelere ve standartlara uygun yapıldığı hakkında görüş bildirmesi olarak şekillenmiştir.

Gelişen bilgi ve teknoloji ile ayrıntılı uzmanlık alanlarına ihtiyaç devam etmiştir. Adli muhasebe olarak adlandırılan muhasebe alt dalı, hukuki bir sorun haline gelen muhasebe bilgisi içeren olayla ilgili çözüm üretmek için yargı ehline faydalanacağı bilgileri üreten muhasebe dalıdır.

Adli muhasebe, hile ve yolsuzluklar gibi sorunlarda muhasebe ve denetim bilimlerinin zamanla şekillenmiş görev dağılımı ile söz konusu disiplinlerin kendini sınırlandırmasından kaynaklanan dolduramadığı boşluğu doldurmuştur. Dava destek danışmanlığı, uzman tanıklık ve hile araştırmacılığı- denetçiliği gibi mesleki kapsam irdelendiğinde, söz konusu alanlarda muhasebe ve denetimin bir açığı olduğu söylenebilir. Şirketlerdeki finansal skandallar muhasebecilerin görevlerini icra ederken potansiyel hile ve diğer yasa dışı aktivitelere karşı tetikte olmaları gerektiği hususuna ve böyle sorunları önleme, araştırma ve çözmede yardımlar almaları gerektiğine dikkat çekilmiştir. Söz konusu yardım, muhasebe ve denetim bilimleri başta olmak üzere, hukuk, kriminoloji, psikoloji, bilişim gibi alanlarda da bilgili ve deneyimli adli muhasebeciler tarafından verilmelidir.

Adli muhasebe mesleği, hukuk ile ilgili muhasebe alt dalıdır. Mahkemeye intikal etmiş, muhasebe bilimi ile ilgili bilgi içeren sorunları, hakimin hukuk ve genel bilgisi ile çözümleyemeyeceği düşünüldüğünde, mevcut sistem çerçevesinde bilirkişilerden yardım alabileceği bilinmektedir. Bu bağlamda muhasebe bilgisine sahip kişilerden bilirkişi

olarak yardım alınmaktadır. Bu kapsamda SMMM, YMM, söz konusu alandaki  ğretim  yeleri bilirkişi olarak hakime yardımcı olmaktadır. Adli muhasebecilik olarak isimlendirilen muhasebenin yeni alt dalı, bilirkişilik bağlamında da hizmetler sunmakta ve hukuk, kriminoloji, psikoloji gibi bilim dallarından da faydalanması itibariyle bu alanda daha etkin olacağı düşünülmektedir.

Çalışmamız kapsamında adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri incelenmiştir. Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında yapmış olduğu faaliyetler, ülkemizde bilirkişilik aracılığıyla yerine getirilmektedir. Ancak bilirkişilik müessesesinde bir takım sorunların olduğu bilinmektedir. Çalışmamızda, bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunların muhasebeci bilirkişileri kapsayıp kapsamadığı araştırılmıştır. Ayrıca adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında yürüttüğü hizmetlerin ülkemizdeki bilirkişiler tarafından sunulup sunulmadığı araştırılmıştır.

Araştırma, anket sorularının oluşturularak muhasebeci bilirkişi yardımı alan hakimlere ve bilirkişilik yapan SMMM'lere uygulanması suretiyle verilerin toplanması ve SPSS ile değerlendirilmesi ile yürütülmüştür.

Anketlerin uygulanması sonucu derlenen verilerin değerlendirilmesiyle ilgili olarak şunlar söylenebilir: Meslek,  lkemizde sadece ismen duyulmuş ancak detaylı bilgi sahibi olunmamıştır. Konuyla ilgili olarak SMMM'lerin mesleği icra etmeye gönüllü olup hakimlerden daha az bilgi sahibi oldukları söylenebilir. Ankette mesleğe ihtiyaç olup olmadığı sorgulanmış ve ana hipotezimiz bu şekilde kurulmuş olup, her iki kesim mesleğe ihtiyaç olduğunu düşünmüşlerdir. Bu düşüncenin sebebini araştırmak üzere temelde iki kategoride hipotez geliştirilmiştir. İlki muhasebeci bilirkişilerle ilgili müessesede yaşanan sorunların varlığı, ikincisi adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyeti kapsamında verdikleri hizmetlerin olmadığı şeklindedir. Üç ana hipotez ile başlatılan araştırmanın yürütülmesi için geliştirilen diğer hipotezler ve sonuçları aşağıdaki tablodaki gibidir:

**Tablo 3-36: Hipotezlerin Sonuçları**

| HİPOTEZLER                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | SONUÇLAR           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| <b>H<sub>1</sub>:</b> Türk Hukuk Sistemi'nde mevcut bilirkişilik müessesesi bağlamında muhasebe desteği verecekler arasında Adli Muhasebecilere ihtiyaç vardır.                                                                                                                                                                                                | Kabul              |
| <b>H<sub>2</sub>:</b> Türk Hukuk Sistemi'nde mevcut bilirkişilik müessesesindeki sorunlar muhasebe uzmanlık alanında da vardır.                                                                                                                                                                                                                                | Kabul Edilmemiştir |
| <b>H<sub>2a</sub>:</b> Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin nitelikleri ile ilgili sorunlar vardır.                                                                                                                                                                                                                       | Red                |
| <b>H<sub>2b</sub>:</b> Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin görevlendirilmeleri ile ilgili sorunlar vardır.                                                                                                                                                                                                               | Red                |
| <b>H<sub>2c</sub>:</b> Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin faaliyetleri ile ilgili sorunlar vardır.                                                                                                                                                                                                                      | Red                |
| <b>H<sub>2d</sub>:</b> Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin oluşturdukları raporlar ile ilgili sorunlar vardır.                                                                                                                                                                                                           | Red                |
| <b>H<sub>2d1</sub>:</b> Bilirkişilik müessesesi ile ilgili raporlama aşamasında bazı iyileştirmeler yapılmalıdır.                                                                                                                                                                                                                                              | Kabul              |
| <b>H<sub>3</sub>:</b> Türkiye'de muhasebeci bilirkişiler "Adli Muhasebecilik" faaliyetleri kapsamında bazı hizmetleri vermektedir.                                                                                                                                                                                                                             | Kabul Edilmemiştir |
| <b>H<sub>3a</sub>:</b> Türkiye'de muhasebeci bilirkişiler "Adli Muhasebecilik" faaliyetleri kapsamındaki hizmetleri mahkemelere ve soruşturmalara bilfiil katılım sağlayarak sunmaktadır.                                                                                                                                                                      | Red                |
| <b>H<sub>4</sub>:</b> Muhasebe uzmanlık alanıyla ilgili bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunları ve ülkemizdeki bilirkişiler tarafından dünyada adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamındaki hizmetlerin verildiğini ölçmeye yönelik oluşturulan yargılara katılım durumu katılımcıların unvanına göre farklılık göstermektedir. | Kabul              |
| <b>H<sub>5</sub>:</b> Bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğini duyup duymama arasında anlamlı bir fark vardır.                                                                                                                                                                               | Kabul Edilmemiştir |
| <b>H<sub>6</sub>:</b> Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verilmeyen hizmetleri ifade eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğini duyup duymama arasında anlamlı bir fark vardır.                                                                                                            | Kabul Edilmemiştir |
| <b>H<sub>7</sub>:</b> Bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olup olmadığını belirleme arasında anlamlı bir fark vardır.                                                                                                                                                           | Kabul Edilmemiştir |
| <b>H<sub>8</sub>:</b> Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verilmeyen hizmetleri ifade eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olup olmadığını belirleme arasında anlamlı bir fark vardır.                                                                                        | Red                |

Hipotezlerin değerlendirilmesi ile ilgili yapılan istatistiki analizler ve sonuçları özetle şöyledir:

“H<sub>1</sub>: Türk Hukuk Sistemi’nde mevcut bilirkişilik müessesesi bağlamında muhasebe desteği verecekler arasında Adli Muhasebecilere ihtiyaç vardır” şeklinde oluşturan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.8, Tablo 3.9, Tablo 3.10, Tablo 3.11, Tablo 3.12, 3.13, Tablo 3.14, Tablo 3.15, Tablo 3.16, Tablo 3.17, ve Tablo 3.18 sonuçlarına göre değerlendirilmiş ve kabul edilmiştir.

Buna göre; özetlenecek olursa; katılımcıların %75’i mesleği daha önce duyan ve %69’u ihtiyaç olduğunu düşünen, %56’sı bilirkişilik müessesini yeterli bulmayarak mesleğe ihtiyaç olduğunu düşünenlerden oluşmaktadır. Ayrıca söz konusu hipotezle ilgili daha detay araştırmalar yapıldığında; hakimlerin %93’, SMMM’lerin %59’u mesleği daha önce duymuştur (SMMM’lerin %41’i mesleği daha önce duymamıştır). Hakimlerin %59’u, SMMM’lerin %78’i mesleğe ihtiyaç olduğunu düşünmektedir. Ayrıca mesleği daha önce duyanların %72’si mesleğe ihtiyaç olduğunu düşünmektedir, gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

Sonuçlarla ilgili olarak, mesleğin özellikle de mesleği icra edecekler tarafından bilinmesi ve söz konusu hizmeti sunmayla alakalı olarak bilgili ve gönüllü bir arz tarafının oluşturulması gerekmektedir. SMMM’lerin %41’inin mesleği duymaması ve hakimlerin %93’ünün mesleği daha önce duyması düşündürücüdür. Ancak hakimlerin söz konusu mesleği duyması sadece duyma ile sınırlı kalmakta, mesleğin içeriği hakkında çok da fazla bilgi sahibi olmadıkları düşünülmektedir. Bu kanıya mesleğe ihtiyaç olduğunu düşünen hakimlerin %59 gibi bir oranda olması ile varılabilir. SMMM’lerin ise söz konusu hizmeti sunmaya istekli olduğu düşünülmektedir. Bu kanıya da mesleğe ihtiyaç olduğunu düşünen SMMM’lerin %78 gibi bir oranda olması ile varılabilir.

“H<sub>2</sub>: Türk Hukuk Sistemi’nde mevcut bilirkişilik müessesesindeki sorunlar muhasebe uzmanlık alanında da vardır” şeklinde oluşturan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.19, Tablo 3.20, Tablo 3.21, Tablo 3.22, Tablo 3.23, Tablo 3.24, Tablo 3.25 ve Tablo 3.26 sonuçlarına göre değerlendirilmiş ve kabul edilmemiştir.

Buna göre; özetlenecek olursa; söz konusu hipotezin değerlendirilmesi amacıyla ankette; katılımcıların, bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunlar dile getirilerek söz konusu sorunların olduğu ya da olmadığı hakkında katılım düzeyleri beş noktalı Likert

ölçeğinde “kesinlikle katılıyorum” için “5”, “kesinlikle katılmıyorum” için “1” olarak değerlendirilmiştir. Söz konusu bölümlerde katılımcıların her bir soru için verdiği yanıtların her birinin ayrı ayrı ortalamaları, grup ortalamaları ve yanıt ortalamaları ile test değeri “3” alınarak tek örneklem t testi analizleri tablolar oluşturularak verilmiştir.

Tablolardan genel olarak bilirkişilik müessesesinde sorunların olmadığı sonucu çıkmıştır. Anketler uygulanırken yapılan birebir mülakatlar neticesinde de benzer bir sonuçla karşılaşmıştır. Hakimlerin çoğu muhasebeci bilirkişilerden memnun ve çoğunun bu konuda en çok muzdarip oldukları alan mühendislik alanıdır. Müessese ile ilgili en fazla sorun raporlar hususunda olmaktadır. Yine mülakatlarda da muhasebeciler hariç tutularak hazırlanan raporlarla ilgili şikayetler dinlenmiştir. Bu konuda muhasebeciler için şunlar söylenebilir; muhasebeciler sürekli olarak bulgularını raporlamaktadırlar ve hukukçuların anlayabileceği dilde rapor hazırlamaları onlar için zor olmamaktadır, ayrıca sürekli bir zaman planı çerçevesinde çalıştıkları için raporlarını zamanında ve uygun olarak hazırlamaktadırlar. Sonuçla ilgili olarak, muhasebeciler ile hukukçuların zorlanmadan aynı noktada buluşabileceği söylenebilir.

“H<sub>2a</sub>: Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin nitelikleri ile ilgili sorunlar vardır” şeklinde oluşturan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.19 ve Tablo 3.20 sonuçlarına göre değerlendirilmiş ve red edilmiştir.

Buna göre; özetlenecek olursa; söz konusu hipotezin değerlendirilmesi amacıyla ankette; katılımcılara, bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunlar bölümlendirilerek ifade edilmiştir. “BN- Bilirkişilerin Nitelikleri” olarak oluşturulan ilk bölümde niteliklerle alakalı sorunların olmadığı ifade edilmiş ve Likert ölçeğinde değerlendirilmiştir.

Tablolarda, genel olarak, bilirkişilik müessesesinde bilirkişilerin nitelikleriyle alakalı sorunların olmadığı sonucu çıkmıştır. Sonuçla ilgili olarak, muhasebecilerin bilirkişiliği mesleğin modülasyonu olarak yürüttüğünü, 76.832 adet SMMM’den sadece 2.005 adedinin bilirkişilik hizmeti vermeye istekli olduklarını ve bu alanda nitelik itibarıyla bir sıkıntı olmayacağı söylenebilir. Bu anlamda sıkıntı, hizmeti veremeyecek kişilerin bulunmaması ve vasıfsız insanların ya da mesleğinden tatmin olmayanların söz konusu boşluğu doldurmaya çalıştıklarında ortaya çıktığı söylenebilir.

“H<sub>2b</sub>: Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin görevlendirilmeleri ile ilgili sorunlar vardır” şeklinde oluşturan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.21 ve Tablo 3.22 sonuçlarına göre değerlendirilmiş ve red edilmiştir.

Buna göre; özetlenecek olursa; söz konusu hipotezin değerlendirilmesi amacıyla ankette; katılımcılara, bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunlar bölümlendirilerek ifade edilmiştir. “GR- Bilirkişilerin Görevlendirilmeleri” olarak oluşturulan ikinci bölümde görevlendirilmelerle alakalı sorunların olmadığı ifade edilmiş ve Likert ölçeğinde değerlendirilmiştir.

Tablolarda, genel olarak, bilirkişilik müessesesinde bilirkişilerin görevlendirilmeleriyle alakalı sorunların olmadığı sonucu çıkmıştır. Sonuçla ilgili olarak, bilirkişi listelerinin oluşturulması ve muhasebecilerin bilirkişiliği meslek olarak icra etmemesi gibi nedenler görevlendirmelerin yapılması sırasında sıkıntıların yaşanmamasına sebep olmuştur denebilir.

“H<sub>2c</sub>: Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin faaliyetleri ile ilgili sorunlar vardır” şeklinde oluşturan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.23 ve Tablo 3.24 sonuçlarına göre değerlendirilmiş ve red edilmiştir.

Buna göre; özetlenecek olursa; söz konusu hipotezin değerlendirilmesi amacıyla ankette; katılımcılara, bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunlar bölümlendirilerek ifade edilmiştir. “BG- Bilirkişilerin Görevleri” olarak oluşturulan üçüncü bölümde görevleri ile ilgili sorunların olmadığı ifade edilmiş ve Likert ölçeğinde değerlendirilmiştir.

Tablolarda, genel olarak, bilirkişilik müessesesinde bilirkişilerin görevleri ifalarıyla alakalı sorunların olmadığı sonucu çıkmıştır. Sonuçla ilgili olarak, muhasebecilerin disiplinli ve terminli çalışmalarının neticesi olarak böyle bir sonucun ortaya çıktığı söylenebilir.

“H<sub>2d</sub>: Muhasebe uzmanlık alanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bilirkişilerin oluşturdukları raporlar ile ilgili sorunlar vardır” şeklinde oluşturan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.25 ve Tablo 3.26 sonuçlarına göre değerlendirilmiş ve red edilmiştir.

Buna göre; özetlenecek olursa; söz konusu hipotezin değerlendirilmesi amacıyla ankette; katılımcılara, bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunlar bölümlendirilerek ifade edilmiştir. “BR- Bilirkişilerin Raporları” olarak oluşturulan dördüncü bölümde hazırlanan raporlar ile ilgili sorunların olduğu kimi zaman olmadığı ifade edilmiş ve Likert ölçeğinde değerlendirilmiştir.

Tablolarda, genel olarak, bilirkişilik müessesesinde bilirkişilerin hazırladıkları raporlarla alakalı sorunların olmadığı sonucu çıkmıştır. Sonuçla ilgili olarak, muhasebecilerin meslek uygulamaları sürecinde, sürekli raporlar hazırlamaları, dolayısıyla rapor hazırlamada zorluk yaşamamaları sebebiyle bu tür sonuçlar alınmıştır, denebilir. Ancak bu bölüm altında BR 13, BR 14, BR 15 ve BR 17 maddelerine verilen yanıtlar raporlarla alakalı sorunlara işaret etmektedir. Bu sebeple söz konusu maddeler ayrı bir faktör olarak analize tabi tutulmuştur. Buna göre oluşturulan alt hipotez şu şekilde oluşturulmuştur:

“H<sub>2d1</sub>: Bilirkişilik müessesesinde raporlama aşaması ile ilgili bazı iyileştirmeler yapılmalıdır” şeklinde oluşturan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.26 ve Tablo 3.27 sonuçlarına göre değerlendirilmiş ve kabul edilmiştir.

Buna göre; özetlenecek olursa; söz konusu hipotezin değerlendirilmesi amacıyla ankette; katılımcılara, bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden ifadeler yer verilmiştir. “BR II- Bilirkişilerin Raporları II” olarak oluşturulan dördüncü alt bölümde hazırlanan raporlar ile ilgili sorunların olduğu, kimi zaman olmadığı ifade edilmiş ve Likert ölçeğinde değerlendirilmiştir.

Tablolarda, genel olarak, bilirkişilik müessesesinde bilirkişilerin hazırladıkları raporlarla alakalı olarak anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmesi, hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmesi, raporun aksine karar verilmemesi gibi ifadeler katılımcıların katılmasıyla ve açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişilerin duruşmalara çağırılmasına katılmamasıyla bu konudaki sorunlu alanlara işaret edilmiştir. Sorunlarla ilgili olarak; ek raporların istenmesinin ve yeni bilirkişilerin görevlendirilmesinin hem zaman hem maliyet yönlü olumsuz etkisinin olduğu, raporların değerlendirilmeden yani hakim süzgecinden geçirilmeden karara alınmasının hem SMMM’leri hem hakimleri olumsuz etkilediği söylenebilir. SMMM’ler hakim yerine geçerek hüküm vermekte ve bilirkişilik suistimale açık bir müesseseye dönüşmektedir.

Hakim ise bağımsız davranmamaktadır. Ayrıca bilirkişilerin sadece yazılı rapor suretiyle mahkemelere hizmet ettiği, mahkemede aktif rol üstlenecek muhasebecilerin olmadığı daha doğrusu böyle bir uygulamanın olmadığı söylenebilir. Söz konusu uygulamalar neticesinde, raporun anlaşılır kılınması, önemli hususlara dikkat çekilmesi ve raporun etkin bir şekilde değerlendirilmeye alınması sağlanmadığından hakimlere yeterince faydalı olunmadığı kanaati oluşmuştur.

Sonuçla ilgili olarak, mahkemelere bizzat katılım sağlayarak hakimlere yardımcı olacak adli muhasebecilere ihtiyaç olduğu söylenebilir. Böyle bir ihtiyacın karşılanması halinde, raporların hakim tarafından daha verimli bir şekilde değerlendirilmesinin de sağlanacağı, ayrıca ek rapor ve yeni görevlendirmeler gibi uygulamaların da mahkemede adli muhasebecilerin yapacakları açıklamalar ile son bulacağı düşünülmektedir.

“H<sub>3</sub>: Türkiye’de muhasebeci bilirkişiler “Adli Muhasebecilik” faaliyetleri kapsamında bazı hizmetleri vermektedir” şeklinde oluşturulan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.28, Tablo 3.29 ve Tablo 3.30 sonuçlarına göre değerlendirilmiş ve kabul edilmemiştir.

Buna göre; özetlenecek olursa; söz konusu hipotezin değerlendirilmesi amacıyla ankette; katılımcıların, adli muhasebecilik faaliyetleri kapsamında sunulan hizmetlerin varlığı hakkında katılım düzeyleri beş noktalı Likert ölçeğinde değerlendirilmiştir. “ADM- Adli Muhasebeciler” olarak oluşturulan beşinci bölümde, adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından yerine getirilen hizmetleri ifade edilmiş ve değerlendirilmiştir.

Tablolardan çıkan sonuca göre; AdM 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 13 ve 14 faktör maddelerine verilen yanıtlar, ülkemizdeki bilirkişiler tarafından adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamındaki verdiği hizmetler ile ilgilidir. Sonuçla ilgili olarak, genel anlamda muhasebeci bilirkişilerden duyulan memnuniyet buna sebep olmuştur, denebilir. Ancak bu bölüm altında AdM 8, AdM 9, AdM 10, AdM 11 ve AdM 12 maddelerine verilen yanıtlar adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından sunulmayan hizmetleriyle alakalıdır. Bu sebeple söz konusu maddeler ayrı bir faktör olarak analize tabi tutulmuştur. Buna göre oluşturulan alt hipotez şu şekildedir:

“H<sub>3a</sub>: Türkiye’de, muhasebeci bilirkişiler “Adli Muhasebecilik” faaliyetleri kapsamındaki hizmetleri mahkemelere ve soruşturmalara bilfiil katılım sağlayarak

sunmaktadır” şeklinde oluşturan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.29 ve Tablo 3.30 sonuçlarına göre değerlendirilmiş ve red edilmiştir.

Buna göre; özetlenecek olursa; söz konusu hipotezin değerlendirilmesi amacıyla ankette; katılımcıların, adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında bazı faaliyetleri sunduğu ifade edilerek, katılım düzeyleri Likert ölçeğinde değerlendirilmiştir. “AdM II- Adli Muhasebeciler II” olarak oluşturulan beşinci alt bölümde adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından sunulmayan hizmetlerle ilgili ifadeler yer verilmiştir.

Tablolarda, ülkemizde muhasebecilerin, adli muhasebecilerin mahkemeye yönelik faaliyetleri ile ilgili olarak, karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmadığı, uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmediği, şahit sorgusunda gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmadığı, doğrudan sorgulamada olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmadığı ve çapraz sorgulamada soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetlerinin olmadığı sonuçları çıkmıştır.

Sonuç olarak, mahkemelere bizzat katılım sağlayarak hakimlere yardımcı olacak adli muhasebecilere ihtiyaç olduğu söylenebilir. Böyle bir ihtiyacın karşılanması halinde, söz konusu hizmetlerin de verileceği düşünülmektedir.

“H<sub>4</sub>: Muhasebe uzmanlık alanıyla ilgili bilirkişilik müessesesinde yaşanan sorunları ve ülkemizdeki bilirkişiler tarafından dünyada adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamındaki hizmetlerin verildiğini ölçmeye yönelik oluşturulan yargılara katılım durumu, katılımcıların unvanına göre farklılık göstermektedir” şeklinde oluşturulan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.31 sonucuna göre değerlendirilmiş ve kabul edilmiştir.

Buna göre, özetlenecek olursa; katılımcıların unvanları ile bilirkişilik müessesesi ve adli muhasebecilik kapsamında olup da ülkemizdeki bilirkişiler tarafından yerine getirilen faaliyetleri değerlendirmeye yönelik oluşturulan faktörlere katılım durumu arasındaki anlamlı farkların belirlenmeye çalışıldığı t testi analizi sonucuna göre; %1 ve %5 anlamlılık düzeyinde farklar tespit edilmiş olup, hakimler SMMM'lere nazaran daha belirgin yanıtlar vermişlerdir.

Böyle bir sonucun hakimlerin konuya daha vakıf olmalarından kaynaklandığı söylenebilir. Yine daha öncede ifade edildiği gibi, muhasebecilerin hizmeti mesleğin

modülasyonu olarak vermesi sebebiyle konu hakkında hakimler kadar irdelemeler yapamadığı söylenebilir.

“H<sub>5</sub>: Bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğini duyup duymama arasında anlamlı bir fark vardır” şeklinde oluşturulan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.32 sonucuna göre değerlendirilmiş ve kabul edilmemiştir.

Buna göre, özetlenecek olursa; bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden BR13,14 ve 17 faktör maddelerine katılma durumu, adli muhasebecilik mesleğini duyup duymamaya göre değişmekle birlikte, BR15 faktör maddesine katılım durumu, adli muhasebecilik mesleğini duyup duymamaya göre değişmediği için, genel anlamda yapılan analiz sonucu hipotez kabul edilmemiştir.

“H<sub>6</sub>: Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verilmeyen hizmetleri ifade eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğini duyup duymama arasında anlamlı bir fark vardır” şeklinde oluşturulan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.33 sonucuna göre değerlendirilmiş ve kabul edilmemiştir.

Buna göre, özetlenecek olursa; adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamında ülkemizdeki bilirkişilerce verilmeyen hizmetleri ifade eden AdM11 faktör maddesine katılım durumu, adli muhasebecilik mesleğini duyup duymamaya göre değişmekle birlikte, AdM8,9,10 ve 12 faktör maddelerine katılma durumu, adli muhasebecilik mesleğini duyup duymamaya göre değişmediği için, genel anlamda yapılan analiz sonucu hipotez kabul edilmemiştir.

“H<sub>7</sub>: Bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olup olmadığını belirleme arasında anlamlı bir fark vardır” şeklinde oluşturulan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.34 sonucuna göre değerlendirilmiş ve kabul edilmemiştir.

Buna göre, özetlenecek olursa; bilirkişilik müessesesinde sorunlara işaret eden BR13 faktör maddesine katılım durumu, adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünüp düşünmemeye göre değişmekle birlikte, BR14, 15 ve 17 faktör maddelerine katılma durumu, adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünüp düşünmemeye göre değişmediği için, genel anlamda yapılan analiz sonucu hipotez kabul edilmemiştir.

“H<sub>8</sub>: Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından verilmeyen hizmetleri ifade eden yargılara katılma durumu ile adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olup olmadığını belirleme arasında anlamlı bir fark vardır ” şeklinde oluşturulan hipotezin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu oluşturulan Tablo 3.35 sonucuna göre değerlendirilmiş ve red edilmiştir.

Buna göre, özetlenecek olursa; adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamında ülkemizdeki bilirkişilerce verilmeyen hizmetleri ifade eden AdM 8, 9, 10, 11 ve 12 faktör maddelerine katılım durumu, adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olduğunu düşünüp düşünmemeye göre değişmemekte, yapılan analiz sonucu hipotez red edilmiştir.

Anketlerin uygulanmasıyla derlenen verilerin değerlendirilmesi sonucu, ortaya çıkan bulgular özetle;

➤ Bilirkişilik müessesesinde yaşanan problemler genel anlamda muhasebecileri kapsamamaktadır.

➤ Hazırlanan raporlara itirazın dava taraflarınca sık uygulanması ile ya da duruşmalara açıklamalarda bulunmak üzere katılımı sağlanmayan bilirkişilerden dolayı raporun anlaşılır kılınmaması, önemli hususlara dikkat çekilmemesi, raporun yeterince değerlendirmeye alınamaması gibi sakıncaları da beraberinde taşıyan bir uygulama ile anlaşılmayan, eksik veya hatalı raporlardan dolayı ek raporların istenmesi ve yeni bilirkişi incelemelerinin yaptırılması söz konusudur. Bu tür uygulamalar uyuşmazlığın çözümünü sürüncemede bırakmakta, bilirkişilik müessesesinin bir ileri boyuta taşınması gerektiği hususuna dikkat çekmektedir.

➤ Hazırlanan rapora aksi karar verilmemesi söz konusudur. Konu ile ilgili farklı görüşler olmakla beraber böyle bir uygulamanın hakim bağımsızlığı ilkesine ters düşmesi ve bilirkişiyi hakim yerine koyması sebebiyle sakıncalarının olduğu düşünülmektedir. Bu tür uygulamalar bilirkişilik müessesesini suistimale açık bırakarak adalete olan güvenin önemini yitirmesine sebep olmaktadır.

➤ Ülkemizdeki bilirkişiler tarafından yurt dışında adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık faaliyeti kapsamında verilmeyen bazı hizmetler bulunmaktadır. Bilirkişiler karşı tarafın tanığını dinlemek ya da uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmalara katılmamakta, sorgulamalarda gerek soruların hazırlanması gerek sorgulamanın yürütülmesi gibi hususlara yardımcı olmamaktadır.

➤ Adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulmaktadır.

Sonuçlarla ilgili olarak, anketler uygulanırken yapılan birebir mülakatlar neticesinde hakimlerin genel anlamda muhasebeci bilirkişilerden memnun oldukları ancak adli muhasebeciliğin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamında mahkemede aktif bir rol üstlenen muhasebecilerin ise olması gerektiği gibi söylemlerle karşılaşmıştır. Böyle bir beklentinin muhasebecilerimizin eğitime entegre bir eğitimle karşılanabileceği kanaatimizdir. Nitekim muhasebeci ve hukukçular diğer mesleklere nazaran birbirini anlayabilen ve birbirine yardımcı olabilecek en iyi meslek ikilisidir.

Adli muhasebecilerin istihdam edilmesiyle birlikte, çeşitli hileler ve yolsuzluklarla daha etkin bir şekilde mücadele edilebilir. Adli muhasebeciler mahkemeye intikal etmiş konularda şahitlik ya da bilirkişilik yapabilir, işin maddi boyutunun tespit edilmesinde ve davanın daha adil sonuçlanmasında görev üstlenebilirler. Adli kurumlar, adli muhasebecilerle beraber çalıştıkları takdirde suçlar ile daha etkin bir şekilde mücadele edebileceklerdir.

Ülkemizde söz konusu meslek elemanlarının istihdamı özellikle de araştırmacı muhasebecilik yönüyle acil ihtiyaç halindedir. Mahkemeye yönelik faaliyetleri irdelendiğinde, mahkemede daha aktif rol üstlenebilecek meslek elemanı olmaları itibarıyla yine ihtiyaç halinde olduğu söylenebilir. Öte yandan söz konusu unvanın meslek ayaklarının ülkemizde tamamlanmadığı bilinmektedir.

Bir meslek olarak tanımlanabilmek için üç temel şart bulunmaktadır. Bunlardan birincisi belirli bir eğitim ve öğretim sürecinden geçilerek mesleğe girilmesi gerekir. İkincisi ise mesleğin belirli etik kurallarının, ilke ve standartlarının, sertifikasyon ve belgelendirme sürecinin olması gerekir. Üçüncüsü ise mesleğin ilgili ülkede hukuksal dayanağını oluşturan bir kanunun, yönetmeliklerinin ve benzeri mevzuat unsurlarının olması gerekir. Bu üç unsurun bir arada bulunmadığı durumlarda bir meslekten söz edebilmekte mümkün olmamaktadır (Gülten, 2010: 314).

Ülkemizde hem mahkemeye yönelik faaliyetleri ile hem de araştırmacı muhasebecilik yönü ile adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olup, bir an önce unvanın mesleki kriterlerinin tamamlanması gerekmektedir. Konuyla ilgili olarak önerilerimiz aşağıdaki gibidir;

- Adli muhasebecilik mesleği için özgün eğitim modeli oluşturulmalıdır.

➤ Adli muhasebecinin ihtiyaç duyacağı bilgi; ya üniversitelerde açılacak yeni programlarda ya da mevcut programlarda entegrasyon ile, hem teorik hem uygulamalı olarak verilmelidir.

➤ Adli muhasebecilik mesleği ile ilgili farkındalığın oluşturulması için akademik camia öncülüğünde konferans, seminer ve eğitimler düzenlenmelidir.

➤ Adli muhasebecilik mesleği ile ilgili mevzuat unsurları yetkili organlarca düzenlenmelidir.

➤ Adli muhasebecilik mesleği ile ilgili etik kurallar, ilke ve standartlar yetkili organlarca oluşturulmalıdır.

➤ Adli muhasebecilik mesleği ile ilgili sertifikasyon ve belgelendirme yetkili organlarca yapılmalıdır.

Yapılan araştırma sonucunda ülkemizde uygulanan bilirkişilik müessesesinin adli muhasebecilik kapsamında tüm faaliyetleri yerine getirmediği ve bilirkişilik müessesesinin bu anlamda geliştirilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Daha kapsamlı ve yetkin hizmet için mevcut müessesenin bir ileri boyuta taşınması gerekmektedir. Bilirkişilik müessesesi için genel anlamda ifade edilen sorunlar serbest muhasebeci mali müşavir bilirkişiler için büyük oranda geçerli olmamakla birlikte, araştırma sonuçlarına göre daha etkin bir hale getirilmesi beklenmektedir. Bu açıdan adli muhasebecilik bilirkişilik müessesesinin eksik yönlerini tamamlayabilir.

## KAYNAKÇA

Adalet Bakanlığı (2010), “Bilirkişilik Sistemindeki Sorunların Tespiti ile Çözüm Önerisi Geliştirilmesi ile İlgili İnceleme Raporu”, Rapor No: 2010/4.

Adalet Bakanlığı (2012), “Bölge Adliye Mahkemesi Adli Yargı Adalet Komisyonlarınca Bilirkişi Listelerinin Düzenlemesi Hakkında Yönetmelik”, Resmi Gazete, Sayı:28258.

Adalet Bakanlığı Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü (2010), “Yargılamada Bilirkişilik Müessesesi”.

<http://www.abgm.adalet.gov.tr/pdf/bilirki%C5%9Fi%20rapor%2014.2.2011.pdf>

09.04.2014.

Adalet Bakanlığı Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü (2010), “Yargılamada Bilirkişilik Müessesesi Hakkında Mukayeseli Çalışma”, Görüşme Taslağı.

Akil, C., “Medeni Yargılama Hukukunda Mahkeme Tarafından Atanan Bilirkişi-Uzman Tanık Ayrımı”, Ankara Barosu Dergisi, 2011(2), 172-183.

Akmugan, A. H., “Çürüyen Bilirkişilik Müessesesi” ,2011.

[http://www.extrahaber.com/artikel.php?artikel\\_id=819](http://www.extrahaber.com/artikel.php?artikel_id=819) 14.05.2014

Aksu, İ., A. Uğur, Y. C. Çukacı, “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 2008(9), 63-71.

Aktaş, H., Kuloğlu, G. “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Cilt:8, Sayı:25, Mayıs.

Akyel, N., (2009) Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sakarya.

Akyol, Ş., Hukuk Usulünde Bilirkişilerle İlgili Bazı Problemler, Mukayeseli Hukukta Bilirkişilik ve Sorunları, 1991, İstanbul.

Altınsoy, M., (2011) Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.

Arslan, Ramazan, “Bilirkişilik, Sorunlar ve Çözüm Önerileri (tebliğ)”, İzmir Barosu Yargı Reformu 2000 Sempozyumu, 6 Nisan 2000.

Aşçıoğlu, Çetin, “Bilirkişilik Sorunu”, Hukuk Kurultayı 2000, Ankara Barosu Yayını, 2000.

Ayaydın, A., “Yıldızı Parlayan Meslek: Bilirkişilik”, 2010.  
<[http://www.patronlardunyasi.com/yazar/Yildizi-parlayan-meslek  
Bilirkisilik/4588/](http://www.patronlardunyasi.com/yazar/Yildizi-parlayan-meslek-Bilirkisilik/4588/)> 11.05.2014.

Aysan, Mustafa A., “Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetiminin Rolü”, Birinci  
Uluslar arası Türkiye Muhasebe Sempozyumu, Antalya, 20-24 Nisan 2005.

Balcı, Ali, Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntem Teknik ve İlkeler, (7. Baskı), Pegem  
Akademi Yayınları, Ankara, 2009.

Bakıcı, S., “Bilirkişi İncelemesi ve Raporların Düzenlenmesi”, Yargı Dünyası, Sayı:55,  
Temmuz 2000.

Bekçi, İsmail, Bitlisli, Ferhat, “Muhasebe-Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe  
Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve  
İdari Bilimler Dergisi, 2012(1), 61-76.

Bekçioğlu, S., A. Coşkun, U. T. Gümüş, “İşetmelerde Hile ve Yolsuzlukların  
Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, Muhasebe ve Finansman  
Dergisi, 2013(59), 1-15.

Biçeroğlu, O., “Ticari ve Vergisel Uyuşmazlıklarda Bilirkişilik”, 2006.  
<<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/osmanbiceroğlu/001/>>17.04.2014.

Boyras, B., “Adli Muhasebe Uygulamalarında Hile, Yolsuzluk ve Suistimal Denetimi”, Adli Muhasebe Uygulamaları E-Dergisi, 2012(1), 8-10.

Bozkurt, N., “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı:92, Ağustos 2000.

Bozkurt, N., “İşletmede Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı:93, Eylül 2000.

Bozkurt, N., “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı:94, Ekim 2000.

Bozkurt, Nejat, İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri, (2. Basım), Alfa Yayınları, İstanbul, 2000.

Bozkurt, S., “İş Mahkemelerinde Bilirkişilik”, Ankara Barosu Dergisi, 2009(4), 117-125.

Bulut, E., “Bilirkişi Seçimi ve Bilirkişi Raporlarının Bağlayıcılığı”, Mevzuat Dergisi, 2001(47), 1-9.

Centel, Nur, Zafer, Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, (5271 Sayılı Yeni Ceza Muhakemesi Kanunu İle İlgili Mevzuata Göre Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Bası), Beta Yayınları, İstanbul, Ocak 2008.

Cingi, S., “Bilmez Kişi Operasyonu”, 2012.

<[http://www.radikal.com.tr/ekonomi/bilmez\\_kisi\\_operasyonu-1089949](http://www.radikal.com.tr/ekonomi/bilmez_kisi_operasyonu-1089949)> 03.06.2012.

Crubmley, D. L., “The Growing Field of Forensic Accounting”, New Accountant, April 2000.

Corne, O., “Quality Management In Forensic Accounting”, Gordon Institute Of Science, November 2002.

Çetintaş, A., “Adli Muhasebe ve Adli Psikoloji Bilim Dalları Arasındaki İlişkiler”, Adli Muhasebe Uygulamaları E-Dergisi, 2012(1), 11-13.

Çınar, S. (2009), “Türk Vergi Hukukunda Bilirkişilik Kurumu ve Analizi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.

Çiçekli, B., “Bilirkişilik Uygulamasındaki Aksaklıklar ve Çözüm Önerileri (tebliğ)” Türkiye Barolar Birliği Adalet Bakanlığı Yargı Reformu Stratejisi Belgesi Gölgesinde Yargı Reformu Sempozyumu, Ankara, 18-20 Haziran 2008.

Çubuk, Adem, Yücel, Elif, “Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2012(56), 67-84.

Degos, J.G., “Muhasebenin Geleceği Geleceğin Muhasebesiyle Uyumlu mu?” (çev. Ü. Aslan), Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2008(37), 205-221.

Demircan, A. S. (2007), “Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Edirne.

Demirkapı, E., “Anglo-Amerikan Hukukunda Bilirkişilik Kurumunda Yeni Eğilimler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2003(2), 39-76.

Deryal, Y., “Türk Hukukunda Bilirkişinin Nitelikleri ve Avukatın Bilirkişilik Yapması”, Ankara Barosu Dergisi, 2001(3), 15-36.

Deryal, Y., Türk Hukukunda Bilirkişilik ve Bilirkişi Raporu Örnekleri, (1. Bası), Beta Basım Yayım, İstanbul, 2001.

Deryal, Y., “Bilirkişi Uygulamasında Problemli Alanlar ve Bazı Öneriler”, Günışığı Dergisi, Şubat 2004.

Deryal, Y., Türk Hukukunda Bilirkişilik, (2. Baskı), Seçkin Yayınevi, Ankara 2004.

Doğan, İsmet, Basılmamış SPSS Ders Notları, 2013.

Dönmez, Adnan, Karausta, Tamer, “Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 2013(1), 59-88.

Dönmez, B., “Yeni CMK’da Bilirkişi Kavramı”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2007 Özel Sayı, 1145-1177.

Dülger, İ., “Ceza Muhakemesi Kanunundaki Bilirkişi İncelemesine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XI, 2007, S.1-2.

Elitaş, B. L., “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2012(55), 153-172.

Elitaş, C., F. Yıldız, M. Üç, “Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırılması”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2011(2), 1-18.

Golden, T., W., S. L. Skalak, M. M. Clayton, A Guide to Forensic Accounting Investigation, New Jeysey: John Wiley & Sons Inc. Yayınları, 2006.

Göksu, S. (2011), “Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Gray, O. R., S. D. Moussalli, “Forensic Accounting and Auditing United Again: A Historical Perspective”, Journal of Business Issues, 2006(2), 15-25.

Gülten, S., “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği”, Ankara Barosu Dergisi, 2010(3), 311-320.

Gülten, S., “Adli Muhasebe Alt alışma Alanı Olan Uzman Tanıklık Uygulamaları”, Adli Muhasebe Uygulamaları E-Dergisi, 2012(1), 14-16.

Gülten, S., İ. Kocaer, Adli Muhasebe Uygulamaları, Ankara Ofset, 2011

Güneş, R., “Vergi Davalarında Bilirkişilik ve Bilirkişinin Sorumlulukları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2003(2), 13-22.

Güvemli, Oktay, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu’na Kadar, (2. Baskı), 1. Cilt, İstanbul Y.M.M. Odası Yayını, 2000.

Howe, M., P. Burnaby, B. W. Muehlmann, “The Use of Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinions”, Journal of Forensic & Investigative Accounting, 2012(2), 1-34.

Huber, Wm. D., “Is Forensic Accounting in the United States Becoming a Profession?”, Journal of Forensic & Investigative Accounting, 2012(1), 255-284.

Huber, Wm. D., “Forensic Accountants, Forensic Accounting Certifications, and Due Diligence”, Journal of Forensic & Investigative Accounting, 2013(1), 182-203.

İnan, A., “Bilirkişiliğin Sosyolojik Gelişimi, Bilirkişi Etiği ve Bilirkişilerin Güncel Sorunları (tebliğ)”, İSM MMO Bilirkişi Eğitim Semineri, TÜRMOB Yayını, Ankara, Şubat 2005.

Investigative & Forensic Accounting (IFA), (2006), Standard Practices for Investigative and Forensic Accounting Engagements, Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants Yayını.

İslamoğlu, Ahmet Hamdi, SPSS Uygulamalı Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, (1. Baskı), Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2009.

İstanbul Barosu (2010), “Türk Hukuk Sisteminde Bilirkişilik”.

<<http://www.istanbulbarosu.org.tr/detail.asp?CatID=1&SubCatID=1&ID=4866>>

14.06.2014.

Kalaycı, Şeref, “Faktör Analizi”, Şeref Kalaycı (Edit.) (2010), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, (5. Baskı), Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara, 2010.

Karacan, S., “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 2012(8), 105-128.

Kasap, M., “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklanma Suçuyla Mücadele”, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2013(1), 121-132.

Kaval, Hasan, Muhasebe Denetimi, (3. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

Kaya, U., “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.7, S.1, Mart 2005.

Kayış, A., “Güvenirlilik Analizi”, Şeref Kalaycı (Edit.) (2010), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, (5. Baskı), Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara, 2010.

Kocaer, İ., “Adli Muhasebe Uygulamalarına Kimler İhtiyaç Duyar?”, Adli Muhasebe Uygulamaları E-Dergisi, 2012(1), 5-7.

Köroğlu, Hasan, Türk Mahkemelerinde Bilirkişilik ve Bilirkişi Kurumları, (1. Baskı), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001.

Kuloğlu, G. (2007), “Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.

Kumkale, R., “Hukuk Muhakemeleri Kanununda Bilirkişilik”, 2011.

[http://www.alomaliye.com/2011/ruknettin\\_kumkale\\_bilirkisilik.htm](http://www.alomaliye.com/2011/ruknettin_kumkale_bilirkisilik.htm) 19.04.2014.

Kunter, Nurullah, vd., Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, (16. Baskı), Beta Yayınevi, İstanbul, Ocak 2008.

Kuru, Baki, vd., Medeni Usul Hukuku, 18. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Kurt, Ganite, Uçma, Tuğba, “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye’deki ve Amerika’daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması”, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, 2009(2), 160-178.

Kurtuluş, Kemal, Pazarlama Araştırmaları, (Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 8. Basım), Literatür Yayınları, İstanbul, 2006.

Küçükgüngör, E., “Roma Özel Hukukunda Delil ve İspat”, Ali Bozer’e Armağan, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara, 1998.

Küpeli, A. (2007), “CMK ve TCK’da Adli Tıp Uzmanının Bilirkişilik Yükümlülüğü ve Çapraz Sorgu”, (Tıpta Uzmanlık Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.

Manning, A. George, Financial Investigaiton And Forensic Accounting, USA: CRC Press, 2002.

Mazumder, M. M. M., “Forensic Accounting- An Investigative Approach of Accounting”, 2011.

< [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=186434](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=186434)> 05.05.2014.

Mecek, H. (2011), “Ceza Muhakemesinde Bilirkişilik”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi, Konya.

Mengi, B. T., “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi- Hile Karosu”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 2012(6), 113-127.

Nahip, Mahir, Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve SPSS Destekli Uygulamalar, (2.Basım), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006.

Ojo, M., “Forensic Accounting and Law: The Forensic Accountant in the Capacity of an Expert Witness”, 2012.

< [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2026071](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2026071)> 06.07.2014.

Okoye, Emma Ik, Akenbor, Cletus O., “Forensic Accounting in Developing Economies Problems and Prospectus”, University Advanced Research Journal, 2009(1), 1-13.

Okoye, Emma Ik, Akamobi, Ndidika L., “The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support, The Nigerian Academic Forum, 2009(17), 39-44

Öncel, Mualla, vd., Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.

Öz, Ersan, Albayrak, Süleyman, “Vergi Yargısında Bilirkişilik”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi(TAAD), 2010(3), 75-92.

Özdemir, S. (2008), “İdari Yargılama Hukukunda Bilirkişilik Müessesesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.

Ökol, A. E., “Bilirkişilik ve Adli Muhasebe”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.7, S.3, Eylül 2005.

Özkul, Fatma Ulucan, Pektekin, Pınar, “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, S.4, Eylül- Aralık 2009.

Pazarçeviren, S. Y., “Adli Muhasebecilik Mesleği”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2005(2), 1-19.

Pehlivan, A. (2010), “Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Atatürk Üniversitesi, Erzurum.

Pehlivan, Abdülkadir, Dursun, Adem, “Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitime Yönelik Bir Araştırma”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2012(2), 129-141.

Pehlivan, Yafes, Aşkargenç, Zeyda, “Vergi Yargısında Bilirkişilik Uygulamaları”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2007(48).

Pehlivanlı, Davut, Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2011.

Polat, O., “Taraf Bilirkişiliği Nedir?”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2012(100), 271-280.

Raosoft, <<http://www.raosoft.com/samplesizes.html>,> 10.06.2014

Saçaklı, Y. (2011), “Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.

Saldırım, M., “Bilirkişinin Hukuki, Cezai ve Disiplin Sorumluluğu”, 2013.

<<http://saldirim.com/yeni/wp-content/uploads/2013/11/B%C4%B0L%C4%B0RK%C4%B0%C5%9E%C4%B0N%C4%B0N-HUKUK%C4%B0-VE-CEZA%C4%B0-SORUMLULU%C4%9EU.pdf> >  
27.04.2015.

Salkaya, Ş., “HUMK’da Bilirkişilik (Ehli-vukuf), Uygulama ve Karşılaşılan Sorunlar”, TÜRMOB II. Bilirkişi Eğitim Semineri, Ankara, 2000.

Sevilengül, Orhan, Genel Muhasebe, (12. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

Silverstone, Howard ve Sheetz, Michael, “Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts”, New Jeysey: John Wiley & Sons Inc. Yayınları, 2007.

Singleton, Tommie, vd., “Fraud Auditing and Forensic Accounting”, New Jeysey: John Wiley & Sons Inc. Yayınları, 2006.

Soydan, B. (2008), “Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Sungur, Onur, “Korelasyon Analizi”, Şeref Kalaycı (Edit.) (2010), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, (5. Baskı), Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara, 2010.

Şahin, B. (2011), “Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Tankut, Tuğrul, Ersoy, Uğur, “Bilirkişinin Görevi ve Sorumluluğu”.

<http://www.e-kutuphane.imo.org.tr/pdf/12961.pdf> > 18.04.2014.

Tanrıver, S., “Hukuk Yargısı Bağlamında Bilirkişilikle İlgili Temel Problemler ve Çözüm Arayışları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Özel Sayı, 2009, 575-594.

Tanrıver, S., “Bilirkişinin Sorumluluğu”, TBB Dergisi, Sayı:56, 2005.

Tanrıver, Süha, Bilirkişinin Hukuki Statüsü, Yükümlülükleri, Yetkileri ve Sorumluluğu, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

Tanverdi, S. M. (1991), “Medeni Usul Hukukunda Bilirkişilik”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Taşpınar, S., “Türk Hukukunda ve Karşılaştırmalı Hukukta Bilirkişi Ücreti”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Ergun Önen’e Armağan Özel Sayı, 2003.

Thornhill, W. T., “Forensic Accounting: How To Investigate Financial Fraud”, USA: Business One Irwin Professional Publishing Accounting Library, 1995.

Toraman, B., “Anglo-Amerikan Hukukunda Mahkeme Tarafından Tayin Edilen Bilirkişiler”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Hukuk Fakültesi 20. Yıl Özel Sayısı, 2013, 115-129.

Toraman, C., H. Abdioğlu, B. İşgüden, “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2009(1), 17-55.

Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği(TDUB) (2012) “Bilirkişilerin Belirlenmesi ve Görevlendirilmesi”.

[http://www.dud.org.tr/Custom/OdesisMc/tdub\\_bilgi\\_notu\\_bilirkisilerin\\_belirlenmesi\\_ve\\_gorevlendirilmesi\\_120622.pdf](http://www.dud.org.tr/Custom/OdesisMc/tdub_bilgi_notu_bilirkisilerin_belirlenmesi_ve_gorevlendirilmesi_120622.pdf)> 14.05.2014.

Törüner, E., “Bilirkişilik Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar”, TÜRMOB II. Bilirkişi Eğitim Semineri, Ankara, 2000.

Uğurlu, Y. A. (2013), “Adli Muhasebe Mesleğinde Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Bir Araştırma”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Birliği (ACFE), “Code of Ethics”.

<<http://www.acfe.com/code-of-ethics.aspx>> 06.07.2014.

Ural, Ayhan, ve İ. Kılıç, Bilimsel Araştırma Süreci ve Spss ile Veri Analizi, (Genişletilmiş 2. Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara, 2006.

Uşul, Hayrettin, Toğcuoğlu, Metin, “Finansal Manipölasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2011(3), 53-66.

Willebois, E. V. D. D. D., E. M. Halter, R. A. Harrison, J. W. Park, J.C. Sharman, “The Puppet Masters How The Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It”, The World Bank, 2011

< <https://star.worldbank.org/star/sites/star/files/puppetmastersv1.pdf> > 20.05.2015

Winch, D., “ Finding and Using a Forensic Accountant”, 2007.

<<http://www.accountingevidence.com/documents/articles/Forensic%20accountant1.pdf>>12.06.2014.

Yılancı, Münevver F., İç Denetim, (2. Baskı), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.

Yıldırım, R., Z. Odyakmaz, A. Ç. Atık, A. Z. Çalışkan, A. K. Ersöz, Y. Deniz, “İdare Mahkemeleri Örneğinde Bilirkişilik Uygulamaları”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2011(1), 9-38.

Yücel, A. R., “Yeni 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Yasasında Bilirkişilik”, Türkiye Mühendislik Haberleri Dergisi, 2011(4), 67-77.

Zadeh, Hassan Evaz, Ramazani, Morteza, “Accountant’s Perception of Forensic Accounting (Case Study of Iran)”, Global Journal of Management and Business Research, 2012(6), 1-4.



## EK-1 : Anket Formu

Sayın:

Bu anket **İnönü Üniversitesi**, İşletme Ana Bilim Dalı Başkanlığı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Başkanlığı'nda, "Türkiye'de Bilirkişilik Bağlamında Adli Muhasebecilik İle İlgili Bir Araştırma" konulu **doktora tez araştırması** ve **Adıyaman Üniversitesi BAP projesi** kapsamında hazırlanmıştır. Ankette sorulan sorular tamamen bilimsel amaçlıdır.

Bu anketin güvenilirliğinin, tarafsızlığının ve amacına ulaşmasının sağlanması için lütfen soruların dikkatlice cevaplandırılmasını rica ediyoruz. *Ad ve Soyadı bilgilerinizi yazmayınız.* Göstermiş olduğunuz ilgiye, ayırdığınız zamana saygı duyar, katılımınız için teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Hakan Erkuş

Doç. Dr. Mehmet Kaygusuzoğlu

Öğr. Gör. Arzu Meriç

İnönü Üniversitesi

Adıyaman Üniversitesi

Adıyaman Üniversitesi

İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

|                                                                                                                                                                                             |                                                                                     |                                                            |                                                                                                       |                                              |                                                                                                                                                                                                             |                       |                   |                    |                               |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-------------------|--------------------|-------------------------------|
| <b>1.Cinsiyetiniz</b><br>( ) Bayan<br>( ) Erkek                                                                                                                                             | <b>3.Yaşınız</b><br>( ) 20-25<br>( ) 25-35<br>( ) 35-45<br>( ) 45 ve üstü           | <b>4. Eğitim Durumunuz</b><br>( ) Lisans<br>( ) Lisansüstü | <b>5.Mesleki kıdeminiz</b><br>( ) 5'den az<br>( ) 5-10 arası<br>( ) 10-20 arası<br>( ) 20 yıl ve üstü | <b>6. Unvanınız</b><br>( ) Hakim<br>( ) SMMM | <b>8. Bilirkişiye 1 yıl içinde giden /gelen dosya sayısı</b><br>( ) 10'dan az<br>( ) 10-50 arası<br>( ) 51-100 arası<br>( ) 101-500 arası<br>( ) 501- 1000 arası<br>( ) 1001-1500 arası<br>( ) 1500 ve üstü |                       |                   |                    |                               |
| <b>Aşağıda <u>muhasebe meslek mensubu bilirkişilerin değerlendirilmesi</u> için bazı bilgiler verilmiştir. Verilen bilgilere göre katılma düzeyinize uygun olan seçeneği işaretleyiniz.</b> |                                                                                     |                                                            |                                                                                                       |                                              | <b>Kesinlikle Katıl-mı-yorum</b>                                                                                                                                                                            | <b>Katıl-mı-yorum</b> | <b>Kararsızım</b> | <b>Katılıyorum</b> | <b>Kesinlikle Katılıyorum</b> |
| <b>BN1</b>                                                                                                                                                                                  | Bilirkişiler, uyuşmazlık konusu ile ilgili ehil ve uzman kişilerdir.                |                                                            |                                                                                                       |                                              |                                                                                                                                                                                                             |                       |                   |                    |                               |
| <b>BN2</b>                                                                                                                                                                                  | Bilirkişilerin, davanın çözümüne yönelik hukuki becerileri vardır.                  |                                                            |                                                                                                       |                                              |                                                                                                                                                                                                             |                       |                   |                    |                               |
| <b>BN3</b>                                                                                                                                                                                  | Bilirkişilerin, davanın çözümüne yönelik teknik becerileri vardır.                  |                                                            |                                                                                                       |                                              |                                                                                                                                                                                                             |                       |                   |                    |                               |
| <b>BN4</b>                                                                                                                                                                                  | Bilirkişiler, tarafsız ve dürüst bir şekilde görevlerini icra etmektedirler.        |                                                            |                                                                                                       |                                              |                                                                                                                                                                                                             |                       |                   |                    |                               |
|                                                                                                                                                                                             |                                                                                     |                                                            |                                                                                                       |                                              |                                                                                                                                                                                                             |                       |                   |                    |                               |
| <b>Gr1</b>                                                                                                                                                                                  | Uyuşmazlıkla ilgili dava dosyası yetkili adli makamlarca etraflıca incelenmektedir. |                                                            |                                                                                                       |                                              |                                                                                                                                                                                                             |                       |                   |                    |                               |

|      |                                                                                                                                                              |  |  |  |  |  |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| Gr2  | Uyuşmazlıkla ilgili hukukî ve genel bilgiler için bilirkişiye <b>başvurulma-mak-tadır.</b>                                                                   |  |  |  |  |  |
| Gr3  | Uyuşmazlığın çözümü teknik ve özel bilgi gerektiriyorsa bilirkişiye başvurulmaktadır.                                                                        |  |  |  |  |  |
| Gr4  | Aynı uzmanlık alanında, sürekli olarak aynı kişiler bilirkişi olarak <b>görevlendirilme-mektedir.</b>                                                        |  |  |  |  |  |
| Gr5  | Önceden, uyuşmazlık konusu ile ilgili bilirkişi olarak görevlendirilecek kişi veya kişilerle görüş alış-verişi yapılmaktadır.                                |  |  |  |  |  |
| Gr6  | Bilirkişiye sorulacak sorular açık ve ayrıntılı olarak önceden belirlenmektedir.                                                                             |  |  |  |  |  |
| Gr7  | Bilirkişinin görev alanının çevresi, açık ve kesin bir dille çizilmektedir.                                                                                  |  |  |  |  |  |
| Gr8  | Uyuşmazlık konusu ile ilgili gerekli tüm bilgi ve belgeler, bilirkişilere teslim edilmektedir.                                                               |  |  |  |  |  |
| Gr9  | Bilirkişilerin hukukî statüsü, yetkileri ve yükümlülükleri mevzuatta belirtilmektedir.                                                                       |  |  |  |  |  |
| Gr10 | Gerçeğe aykırı bilirkişilik suçundan dolayı, suçlu sayılan bilirkişilere cezai yaptırımlar uygulanmaktadır.                                                  |  |  |  |  |  |
| Gr11 | Görevlendirilen bilirkişilere yemin verdirilmektedir.                                                                                                        |  |  |  |  |  |
| Gr12 | Bilirkişi ücretleri işin niteliğine göre belirlenmektedir.                                                                                                   |  |  |  |  |  |
|      |                                                                                                                                                              |  |  |  |  |  |
| BG1  | Bilirkişi, sorunun kendi uzmanlık alanına girmediğini ya da özel bilgileri gerektirdiğini düşündüğünde durumu kendisini görevlendiren makama bildirmektedir. |  |  |  |  |  |
| BG2  | Bilirkişiler, kurul teşkil edecek şekilde görevlendirilmeleri durumunda, kurul şeklinde çalışmaya özen göstermektedirler.                                    |  |  |  |  |  |
| BG3  | Kurul içinde görevlendirilen farklı bilirkişiler, görüş farklılıklarını, ortak hazırlanan rapora muhalefet şerhi düşerek belirtmektedirler.                  |  |  |  |  |  |
| BG4  | Bilirkişiler, görevlendirme yazısında kendilerine tanınan süre içerisinde rapor ve eklerini mahkemeye göndermektedirler.                                     |  |  |  |  |  |
|      |                                                                                                                                                              |  |  |  |  |  |
| BR1  | Bilirkişi raporları, başkalarına tanzim <b>ettirilme-mek-tedir.</b>                                                                                          |  |  |  |  |  |
| BR2  | Bilirkişi raporları, kabul edilebilir, makul ve gerçekçi bir gerekçeye dayandırılmaktadır.                                                                   |  |  |  |  |  |
| BR3  | Bilirkişi raporları, şekil açısından önemli eksiklik veya yanlışlık <b>içerme-mek-tedir.</b>                                                                 |  |  |  |  |  |

|             |                                                                                                         |  |  |  |  |  |
|-------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| <b>BR4</b>  | Bilirkişi raporlarında, hatalar, hukukî kavram eksiklikleri ve yetersizlikler <b>görülme-mek-tedir.</b> |  |  |  |  |  |
| <b>BR5</b>  | Bilirkişiler, gerçeği saklayan veya çarpıtan raporlar <b>düzenleme-mek-tedirler.</b>                    |  |  |  |  |  |
| <b>BR6</b>  | Bilirkişi raporları, gerekli inceleme ve araştırma yapılmadan <b>oluşturulma-mak-tadır.</b>             |  |  |  |  |  |
| <b>BR7</b>  | Bilirkişiler, teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklamaktadırlar.                 |  |  |  |  |  |
| <b>BR8</b>  | Bilirkişi raporlarında yer alan açıklamalar, bilirkişinin uzmanlık alanıyla sınırlıdır.                 |  |  |  |  |  |
| <b>BR9</b>  | Bilirkişi raporları, her somut olaya dayalı olarak ayrı ve orijinal olarak hazırlanmaktadır.            |  |  |  |  |  |
| <b>BR10</b> | Bilirkişi raporları, bilirkişinin kendi alanında bilgi ile basit ve kesin yargılar içermektedir.        |  |  |  |  |  |
| <b>BR11</b> | Bilirkişi raporları, açık-seçik ve olabildiğince kısadır.                                               |  |  |  |  |  |
| <b>BR12</b> | Bilirkişiler, bilinmeyen hususları da raporlarında açıkça belirtmektedirler.                            |  |  |  |  |  |
| <b>BR13</b> | Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir.                                     |  |  |  |  |  |
| <b>BR14</b> | Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir.                                      |  |  |  |  |  |
| <b>BR15</b> | Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağırılmaktadırlar.                              |  |  |  |  |  |
| <b>BR16</b> | Bilirkişi raporu, duruşmadan önce taraflara tebliğ edilmektedir.                                        |  |  |  |  |  |
| <b>BR17</b> | Bilirkişi raporunun aksine karar <b>veril-me-mek-tedir.</b>                                             |  |  |  |  |  |

### **Adli Muhasebecilerin Faaliyetleri Kapsamında Bilirkişilikle Muhasebe desteği verenler;**

|             |                                                                                                                  |  |  |  |  |  |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| <b>AdM1</b> | Dava aşamasında ve dava öncesinde ilgili taraflara bilgi sağlama adına incelemeler yapmaktadırlar.               |  |  |  |  |  |
| <b>AdM2</b> | Mahkemede kanıt sayılabilecek yeterli sayıda ve nitelikte faydalı, güvenilir ve ilgili veriler sağlamaktadırlar. |  |  |  |  |  |
| <b>AdM3</b> | Bulguları mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde aktarmaktadırlar.                |  |  |  |  |  |
| <b>AdM4</b> | Avukatların bulguları yorumlamasına da yardımcı olmaktadır.                                                      |  |  |  |  |  |
| <b>AdM5</b> | Mesleki şüphecilikle dava dosyasını incelemektedirler.                                                           |  |  |  |  |  |

|              |                                                                                                                                              |  |  |  |  |  |
|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|--|
| <b>AdM6</b>  | Manipüle edilmiş finansal tabloları kolaylıkla saptayabilmektedirler.                                                                        |  |  |  |  |  |
| <b>AdM7</b>  | Davanın sonuca bağlanmasına yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmaktadırlar.                                                          |  |  |  |  |  |
| <b>AdM8</b>  | Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar.                                                                             |  |  |  |  |  |
| <b>AdM9</b>  | Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler.                                                                           |  |  |  |  |  |
| <b>AdM10</b> | Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadırlar.                                  |  |  |  |  |  |
| <b>AdM11</b> | Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadırlar.              |  |  |  |  |  |
| <b>AdM12</b> | Çapraz sorgulamada, soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri bulunmaktadır.                                                         |  |  |  |  |  |
| <b>AdM13</b> | Açıklanamayan durumlara yönelik kabul edilebilir mantıklı bir açıklama getirmektedirler.                                                     |  |  |  |  |  |
| <b>AdM14</b> | Görüşlerini sağlam bir temele dayandırmaktadırlar.                                                                                           |  |  |  |  |  |
| <b>AdM15</b> | <b>"Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?</b><br>Evet O      Hayır O                                                      |  |  |  |  |  |
| <b>AdM16</b> | <b>Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır.</b><br>Evet O      Hayır O      Fikrim Yok O                                              |  |  |  |  |  |
| <b>AdM17</b> | <b>Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, "Adli Muhasebeci"lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur.</b><br>Evet O      Hayır O      Fikrim Yok O |  |  |  |  |  |

## Ek-2: Tukey Tablosu

### Multiple Comparisons

Tukey HSD

| Dependent Variable                                                             |        |        | Mean<br>Difference<br>(I-J) | Std.<br>Error | Sig. | 95% Confidence<br>Interval |                |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------|--------|-----------------------------|---------------|------|----------------------------|----------------|
|                                                                                |        |        |                             |               |      | Lower<br>Bound             | Upper<br>Bound |
| BR13 Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir.       | Evet   | Hayir  | -,218*                      | ,087          | ,034 | -,42                       | -,01           |
|                                                                                |        | Fikrim | ,042                        | ,090          | ,887 | -,17                       | ,26            |
|                                                                                |        | Yok    |                             |               |      |                            |                |
|                                                                                | Hayir  | Evet   | ,218*                       | ,087          | ,034 | ,01                        | ,42            |
|                                                                                |        | Fikrim | ,260                        | ,113          | ,058 | -,01                       | ,53            |
|                                                                                |        | Yok    |                             |               |      |                            |                |
|                                                                                | Fikrim | Evet   | -,042                       | ,090          | ,887 | -,26                       | ,17            |
|                                                                                |        | Yok    | -,260                       | ,113          | ,058 | -,53                       | ,01            |
| BR14 Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir.        | Evet   | Hayir  | -,272*                      | ,092          | ,009 | -,49                       | -,06           |
|                                                                                |        | Fikrim | ,044                        | ,096          | ,890 | -,18                       | ,27            |
|                                                                                |        | Yok    |                             |               |      |                            |                |
|                                                                                | Hayir  | Evet   | ,272*                       | ,092          | ,009 | ,06                        | ,49            |
|                                                                                |        | Fikrim | ,316*                       | ,119          | ,023 | ,03                        | ,60            |
|                                                                                |        | Yok    |                             |               |      |                            |                |
|                                                                                | Fikrim | Evet   | -,044                       | ,096          | ,890 | -,27                       | ,18            |
|                                                                                |        | Yok    | -,316*                      | ,119          | ,023 | -,60                       | -,03           |
| BR15 Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağrılmaktadırlar. | Evet   | Hayir  | -,147                       | ,151          | ,595 | -,50                       | ,21            |
|                                                                                |        | Fikrim | -,014                       | ,157          | ,996 | -,38                       | ,36            |
|                                                                                |        | Yok    |                             |               |      |                            |                |
|                                                                                | Hayir  | Evet   | ,147                        | ,151          | ,595 | -,21                       | ,50            |
|                                                                                |        | Fikrim | ,133                        | ,196          | ,778 | -,33                       | ,59            |
|                                                                                |        | Yok    |                             |               |      |                            |                |
|                                                                                | Fikrim | Evet   | ,014                        | ,157          | ,996 | -,36                       | ,38            |
|                                                                                |        | Yok    | -,133                       | ,196          | ,778 | -,59                       | ,33            |

\*. The mean difference is significant at the 0.05 level

### Ek-3: Crosstabulation Tabloları

**AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? \* BR13 Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir. Crosstabulation**

| AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? |   | BR13 Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir. |              |            |             |                        | Toplam |
|-----------------------------------------------------------------|---|--------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|                                                                 |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                  | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |        |
| Evet                                                            | N | 0                                                                        | 5            | 19         | 198         | 75                     | 297    |
|                                                                 | % | 0,0%                                                                     | 1,7%         | 6,4%       | 66,7%       | 25,3%                  | 100,0% |
| Hayir                                                           | N | 1                                                                        | 5            | 8          | 73          | 10                     | 97     |
|                                                                 | % | 1,0%                                                                     | 5,2%         | 8,2%       | 75,3%       | 10,3%                  | 100,0% |
| <b>Toplam</b>                                                   | N | 1                                                                        | 10           | 27         | 271         | 85                     | 394    |
|                                                                 | % | ,3%                                                                      | 2,5%         | 6,9%       | 68,8%       | 21,6%                  | 100,0% |

**AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? \* BR14 Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir. Crosstabulation**

| AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? |   | BR14 Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir. |              |            |             |                        | Toplam |
|-----------------------------------------------------------------|---|-------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|                                                                 |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                 | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |        |
| Evet                                                            | N | 1                                                                       | 4            | 14         | 224         | 54                     | 297    |
|                                                                 | % | ,3%                                                                     | 1,3%         | 4,7%       | 75,4%       | 18,2%                  | 100,0% |
| Hayir                                                           | N | 2                                                                       | 11           | 12         | 62          | 10                     | 97     |
|                                                                 | % | 2,1%                                                                    | 11,3%        | 12,4%      | 63,9%       | 10,3%                  | 100,0% |
| <b>Toplam</b>                                                   | N | 3                                                                       | 15           | 26         | 286         | 64                     | 394    |
|                                                                 | % | ,8%                                                                     | 3,8%         | 6,6%       | 72,6%       | 16,2%                  | 100,0% |

**AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? \* BR15**  
**Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağrılmaktadırlar.**

**Crosstabulation**

| AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? |   | BR15 Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağrılmaktadırlar. |              |            |             |                        | Toplam |
|-----------------------------------------------------------------|---|--------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|                                                                 |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                        | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |        |
| Evet                                                            | N | 35                                                                             | 128          | 42         | 76          | 16                     | 297    |
|                                                                 | % | 11,8%                                                                          | 43,1%        | 14,1%      | 25,6%       | 5,4%                   | 100,0% |
| Hayir                                                           | N | 3                                                                              | 38           | 26         | 28          | 2                      | 97     |
|                                                                 | % | 3,1%                                                                           | 39,2%        | 26,8%      | 28,9%       | 2,1%                   | 100,0% |
| Toplam                                                          | N | 38                                                                             | 166          | 68         | 104         | 18                     | 394    |
|                                                                 | % | 9,6%                                                                           | 42,1%        | 17,3%      | 26,4%       | 4,6%                   | 100,0% |

**AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? \* BR17 Bilirkişi raporunun aksine karar veril-me-mek-tedir. Crosstabulation**

| AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? |   | BR17 Bilirkişi raporunun aksine karar veril-me-mek-tedir. |              |            |             |                        | Toplam |
|-----------------------------------------------------------------|---|-----------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|                                                                 |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                   | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |        |
| Evet                                                            | N | 1                                                         | 13           | 38         | 186         | 59                     | 297    |
|                                                                 | % | ,3%                                                       | 4,4%         | 12,8%      | 62,6%       | 19,9%                  | 100,0% |
| Hayir                                                           | N | 1                                                         | 14           | 44         | 32          | 6                      | 97     |
|                                                                 | % | 1,0%                                                      | 14,4%        | 45,4%      | 33,0%       | 6,2%                   | 100,0% |
| Toplam                                                          | N | 2                                                         | 27           | 82         | 218         | 65                     | 394    |
|                                                                 | % | ,5%                                                       | 6,9%         | 20,8%      | 55,3%       | 16,5%                  | 100,0% |

**AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? \* ADM8 Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar. Crosstabulation**

| AdM15<br>"Adli<br>Muhasebeci"<br>diye bir<br>kavramı daha<br>önce<br>duydunuz<br>mu? |   | ADM8 Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar. |              |            |             |                           | Toplam |
|--------------------------------------------------------------------------------------|---|-----------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|---------------------------|--------|
|                                                                                      |   | Kesinlikle<br>Katılmıyorum                                            | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle<br>Katılıyorum |        |
| Evet                                                                                 | N | 40                                                                    | 160          | 57         | 35          | 5                         | 297    |
|                                                                                      | % | 13,5%                                                                 | 53,9%        | 19,2%      | 11,8%       | 1,7%                      | 100,0% |
| Hayir                                                                                | N | 8                                                                     | 50           | 29         | 10          | 0                         | 97     |
|                                                                                      | % | 8,2%                                                                  | 51,5%        | 29,9%      | 10,3%       | 0,0%                      | 100,0% |
| Toplam                                                                               | N | 48                                                                    | 210          | 86         | 45          | 5                         | 394    |
|                                                                                      | % | 12,2%                                                                 | 53,3%        | 21,8%      | 11,4%       | 1,3%                      | 100,0% |

**AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? \* ADM9 Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler. Crosstabulation**

| AdM15<br>"Adli<br>Muhasebeci"<br>diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? |   | ADM9 Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler. |              |            |             | Toplam |
|--------------------------------------------------------------------------|---|-------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|--------|
|                                                                          |   | Kesinlikle<br>Katılmıyorum                                              | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum |        |
| Evet                                                                     | N | 28                                                                      | 164          | 84         | 21          | 297    |
|                                                                          | % | 9,4%                                                                    | 55,2%        | 28,3%      | 7,1%        | 100,0% |
| Hayir                                                                    | N | 9                                                                       | 47           | 36         | 5           | 97     |
|                                                                          | % | 9,3%                                                                    | 48,5%        | 37,1%      | 5,2%        | 100,0% |
| Toplam                                                                   | N | 37                                                                      | 211          | 120        | 26          | 394    |
|                                                                          | % | 9,4%                                                                    | 53,6%        | 30,5%      | 6,6%        | 100,0% |

**AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? \* ADM10 Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadırlar. Crosstabulation**

| AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? | ADM10 Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadırlar. |              |            |             | Toplam |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|--------|
|                                                                 | Kesinlikle Katılmıyorum                                                                                           | Katılmıyorum | Kararsızım | Katiliyorum |        |
| Evet N                                                          | 17                                                                                                                | 203          | 66         | 11          | 297    |
| %                                                               | 5,7%                                                                                                              | 68,4%        | 22,2%      | 3,7%        | 100,0% |
| Hayir N                                                         | 5                                                                                                                 | 53           | 38         | 1           | 97     |
| %                                                               | 5,2%                                                                                                              | 54,6%        | 39,2%      | 1,0%        | 100,0% |
| Toplam N                                                        | 22                                                                                                                | 256          | 104        | 12          | 394    |
| %                                                               | 5,6%                                                                                                              | 65,0%        | 26,4%      | 3,0%        | 100,0% |

**AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? \* ADM11 Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadırlar. Crosstabulation**

| AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu? | ADM11 Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadırlar. |              |            |             |                        | Toplam |
|-----------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|                                                                 | Kesinlikle Katılmıyorum                                                                                                               | Katılmıyorum | Kararsızım | Katiliyorum | Kesinlikle Katiliyorum |        |
| Evet N                                                          | 76                                                                                                                                    | 165          | 45         | 10          | 1                      | 297    |
| %                                                               | 25,6%                                                                                                                                 | 55,6%        | 15,2%      | 3,4%        | ,3%                    | 100,0% |
| Hayir N                                                         | 11                                                                                                                                    | 47           | 38         | 1           | 0                      | 97     |
| %                                                               | 11,3%                                                                                                                                 | 48,5%        | 39,2%      | 1,0%        | 0,0%                   | 100,0% |
| Toplam N                                                        | 87                                                                                                                                    | 212          | 83         | 11          | 1                      | 394    |
| %                                                               | 22,1%                                                                                                                                 | 53,8%        | 21,1%      | 2,8%        | ,3%                    | 100,0% |

**AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. \* BR13 Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir. Crosstabulation**

| AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. |   | BR13 Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir. |              |            |             |                        | Toplam |
|-------------------------------------------------------|---|--------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|                                                       |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                  | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |        |
| Evet                                                  | N | 1                                                                        | 8            | 20         | 186         | 55                     | 270    |
|                                                       | % | ,4%                                                                      | 3,0%         | 7,4%       | 68,9%       | 20,4%                  | 100,0% |
| Hayir                                                 | N | 0                                                                        | 0            | 3          | 41          | 21                     | 65     |
|                                                       | % | 0,0%                                                                     | 0,0%         | 4,6%       | 63,1%       | 32,3%                  | 100,0% |
| Fikrim Yok                                            | N | 0                                                                        | 2            | 4          | 44          | 9                      | 59     |
|                                                       | % | 0,0%                                                                     | 3,4%         | 6,8%       | 74,6%       | 15,3%                  | 100,0% |
| Toplam                                                | N | 1                                                                        | 10           | 27         | 271         | 85                     | 394    |
|                                                       | % | ,3%                                                                      | 2,5%         | 6,9%       | 68,8%       | 21,6%                  | 100,0% |

**AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. \* BR14 Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir. Crosstabulation**

| AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. |   | BR14 Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir. |              |            |             |                        | Toplam |
|-------------------------------------------------------|---|-------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|                                                       |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                 | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |        |
| Evet                                                  | N | 3                                                                       | 11           | 18         | 200         | 38                     | 270    |
|                                                       | % | 1,1%                                                                    | 4,1%         | 6,7%       | 74,1%       | 14,1%                  | 100,0% |
| Hayir                                                 | N | 0                                                                       | 1            | 4          | 39          | 21                     | 65     |
|                                                       | % | 0,0%                                                                    | 1,5%         | 6,2%       | 60,0%       | 32,3%                  | 100,0% |
| Fikrim Yok                                            | N | 0                                                                       | 3            | 4          | 47          | 5                      | 59     |
|                                                       | % | 0,0%                                                                    | 5,1%         | 6,8%       | 79,7%       | 8,5%                   | 100,0% |
| Toplam                                                | N | 3                                                                       | 15           | 26         | 286         | 64                     | 394    |
|                                                       | % | ,8%                                                                     | 3,8%         | 6,6%       | 72,6%       | 16,2%                  | 100,0% |

**AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. \* BR15 Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağrılmaktadırlar. Crosstabulation**

| AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. |   | BR15 Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağrılmaktadırlar. |              |            |             |                        | Toplam |
|-------------------------------------------------------|---|--------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|                                                       |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                        | Katılmıyorum | Kararsızım | Katiliyorum | Kesinlikle Katiliyorum |        |
| Evet                                                  | N | 24                                                                             | 118          | 48         | 71          | 9                      | 270    |
|                                                       | % | 8,9%                                                                           | 43,7%        | 17,8%      | 26,3%       | 3,3%                   | 100,0% |
| Hayir                                                 | N | 9                                                                              | 21           | 11         | 18          | 6                      | 65     |
|                                                       | % | 13,8%                                                                          | 32,3%        | 16,9%      | 27,7%       | 9,2%                   | 100,0% |
| Fikrim Yok                                            | N | 5                                                                              | 27           | 9          | 15          | 3                      | 59     |
|                                                       | % | 8,5%                                                                           | 45,8%        | 15,3%      | 25,4%       | 5,1%                   | 100,0% |
| Toplam                                                | N | 38                                                                             | 166          | 68         | 104         | 18                     | 394    |
|                                                       | % | 9,6%                                                                           | 42,1%        | 17,3%      | 26,4%       | 4,6%                   | 100,0% |

**AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. \* BR17 Bilirkişi raporunun aksine karar veril-me-mek-tedir. Crosstabulation**

| AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. |   | BR17 Bilirkişi raporunun aksine karar veril-me-mek-tedir. |              |            |             |                        | Toplam |
|-------------------------------------------------------|---|-----------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|                                                       |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                   | Katılmıyorum | Kararsızım | Katiliyorum | Kesinlikle Katiliyorum |        |
| Evet                                                  | N | 1                                                         | 16           | 64         | 145         | 44                     | 270    |
|                                                       | % | ,4%                                                       | 5,9%         | 23,7%      | 53,7%       | 16,3%                  | 100,0% |
| Hayir                                                 | N | 0                                                         | 5            | 7          | 38          | 15                     | 65     |
|                                                       | % | 0,0%                                                      | 7,7%         | 10,8%      | 58,5%       | 23,1%                  | 100,0% |
| Fikrim Yok                                            | N | 1                                                         | 6            | 11         | 35          | 6                      | 59     |
|                                                       | % | 1,7%                                                      | 10,2%        | 18,6%      | 59,3%       | 10,2%                  | 100,0% |
| Toplam                                                | N | 2                                                         | 27           | 82         | 218         | 65                     | 394    |
|                                                       | % | ,5%                                                       | 6,9%         | 20,8%      | 55,3%       | 16,5%                  | 100,0% |

**AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. \* ADM8 Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar. Crosstabulation**

| AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. |   | ADM8 Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar. |              |            |             |                        | Toplam |
|-------------------------------------------------------|---|-----------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|                                                       |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                               | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |        |
| Evet                                                  | N | 38                                                                    | 141          | 56         | 31          | 4                      | 270    |
|                                                       | % | 14,1%                                                                 | 52,2%        | 20,7%      | 11,5%       | 1,5%                   | 100,0% |
| Hayir                                                 | N | 5                                                                     | 38           | 16         | 6           | 0                      | 65     |
|                                                       | % | 7,7%                                                                  | 58,5%        | 24,6%      | 9,2%        | 0,0%                   | 100,0% |
| Fikrim Yok                                            | N | 5                                                                     | 31           | 14         | 8           | 1                      | 59     |
|                                                       | % | 8,5%                                                                  | 52,5%        | 23,7%      | 13,6%       | 1,7%                   | 100,0% |
| Toplam                                                | N | 48                                                                    | 210          | 86         | 45          | 5                      | 394    |
|                                                       | % | 12,2%                                                                 | 53,3%        | 21,8%      | 11,4%       | 1,3%                   | 100,0% |

**AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. \* ADM9 Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler. Crosstabulation**

| AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. |   | ADM9 Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler. |              |            |             | Toplam |
|-------------------------------------------------------|---|-------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|--------|
|                                                       |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                 | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum |        |
| Evet                                                  | N | 25                                                                      | 145          | 81         | 19          | 270    |
|                                                       | % | 9,3%                                                                    | 53,7%        | 30,0%      | 7,0%        | 100,0% |
| Hayir                                                 | N | 6                                                                       | 38           | 20         | 1           | 65     |
|                                                       | % | 9,2%                                                                    | 58,5%        | 30,8%      | 1,5%        | 100,0% |
| Fikrim Yok                                            | N | 6                                                                       | 28           | 19         | 6           | 59     |
|                                                       | % | 10,2%                                                                   | 47,5%        | 32,2%      | 10,2%       | 100,0% |
| Toplam                                                | N | 37                                                                      | 211          | 120        | 26          | 394    |
|                                                       | % | 9,4%                                                                    | 53,6%        | 30,5%      | 6,6%        | 100,0% |

**AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. \* ADM10 Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadırlar. Crosstabulation**

| AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. |   | ADM10 Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadırlar. |              |            |             | Toplam |
|-------------------------------------------------------|---|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|--------|
|                                                       |   | Kesinlikle Katilmiyorum                                                                                           | Katilmiyorum | Kararsizim | Katiliyorum |        |
| Evet                                                  | N | 17                                                                                                                | 174          | 71         | 8           | 270    |
|                                                       | % | 6,3%                                                                                                              | 64,4%        | 26,3%      | 3,0%        | 100,0% |
| Hayir                                                 | N | 5                                                                                                                 | 42           | 17         | 1           | 65     |
|                                                       | % | 7,7%                                                                                                              | 64,6%        | 26,2%      | 1,5%        | 100,0% |
| Fikrim Yok                                            | N | 0                                                                                                                 | 40           | 16         | 3           | 59     |
|                                                       | % | 0,0%                                                                                                              | 67,8%        | 27,1%      | 5,1%        | 100,0% |
| Toplam                                                | N | 22                                                                                                                | 256          | 104        | 12          | 394    |
|                                                       | % | 5,6%                                                                                                              | 65,0%        | 26,4%      | 3,0%        | 100,0% |

**AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. \* ADM11 Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadırlar. Crosstabulation**

| AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. |   | ADM11 Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadırlar. |              |            |             |                        | Toplam |
|-------------------------------------------------------|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|                                                       |   | Kesinlikle Katilmiyorum                                                                                                               | Katilmiyorum | Kararsizim | Katiliyorum | Kesinlikle Katiliyorum |        |
| Evet                                                  | N | 62                                                                                                                                    | 144          | 58         | 5           | 1                      | 270    |
|                                                       | % | 23,0%                                                                                                                                 | 53,3%        | 21,5%      | 1,9%        | ,4%                    | 100,0% |
| Hayir                                                 | N | 15                                                                                                                                    | 38           | 9          | 3           | 0                      | 65     |
|                                                       | % | 23,1%                                                                                                                                 | 58,5%        | 13,8%      | 4,6%        | 0,0%                   | 100,0% |
| Fikrim Yok                                            | N | 10                                                                                                                                    | 30           | 16         | 3           | 0                      | 59     |
|                                                       | % | 16,9%                                                                                                                                 | 50,8%        | 27,1%      | 5,1%        | 0,0%                   | 100,0% |
| Toplam                                                | N | 87                                                                                                                                    | 212          | 83         | 11          | 1                      | 394    |
|                                                       | % | 22,1%                                                                                                                                 | 53,8%        | 21,1%      | 2,8%        | ,3%                    | 100,0% |

**AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. \* ADM12 Çapraz sorgulamada, soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri bulunmaktadır. Crosstabulation**

| AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır. |   | ADM12 Çapraz sorgulamada, soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri bulunmaktadır. |              |            |             |                        | Toplam |
|-------------------------------------------------------|---|--------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|                                                       |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                                    | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |        |
| Evet                                                  | N | 4                                                                                          | 84           | 156        | 23          | 3                      | 270    |
|                                                       | % | 1,5%                                                                                       | 31,1%        | 57,8%      | 8,5%        | 1,1%                   | 100,0% |
| Hayir                                                 | N | 1                                                                                          | 22           | 36         | 5           | 1                      | 65     |
|                                                       | % | 1,5%                                                                                       | 33,8%        | 55,4%      | 7,7%        | 1,5%                   | 100,0% |
| Fikrim Yok                                            | N | 1                                                                                          | 14           | 38         | 5           | 1                      | 59     |
|                                                       | % | 1,7%                                                                                       | 23,7%        | 64,4%      | 8,5%        | 1,7%                   | 100,0% |
| Toplam                                                | N | 6                                                                                          | 120          | 230        | 33          | 5                      | 394    |
|                                                       | % | 1,5%                                                                                       | 30,5%        | 58,4%      | 8,4%        | 1,3%                   | 100,0% |

**Unvan \* BR13 Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir. Crosstabulation**

| Unvan  |   | BR13 Anlaşılmayan ve eksik raporlardan dolayı ek raporlar istenmektedir. |              |            |             |                        | Toplam |
|--------|---|--------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|        |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                  | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |        |
| Hakim  | N | 0                                                                        | 0            | 0          | 130         | 60                     | 190    |
|        | % | 0,0%                                                                     | 0,0%         | 0,0%       | 68,4%       | 31,6%                  | 100,0% |
| SMMM   | N | 1                                                                        | 10           | 27         | 141         | 25                     | 204    |
|        | % | ,5%                                                                      | 4,9%         | 13,2%      | 69,1%       | 12,3%                  | 100,0% |
| Toplam | N | 1                                                                        | 10           | 27         | 271         | 85                     | 394    |
|        | % | ,3%                                                                      | 2,5%         | 6,9%       | 68,8%       | 21,6%                  | 100,0% |

**Unvan \* BR14 Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir. Crosstabulation**

| Unvan  |   | BR14 Hatalı raporlardan dolayı yeni bilirkişiler görevlendirilmektedir. |              |            |             |                        | Toplam |
|--------|---|-------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|        |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                 | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |        |
| Hakim  | N | 0                                                                       | 0            | 2          | 148         | 40                     | 190    |
|        | % | 0,0%                                                                    | 0,0%         | 1,1%       | 77,9%       | 21,1%                  | 100,0% |
| SMMM   | N | 3                                                                       | 15           | 24         | 138         | 24                     | 204    |
|        | % | 1,5%                                                                    | 7,4%         | 11,8%      | 67,6%       | 11,8%                  | 100,0% |
| Toplam | N | 3                                                                       | 15           | 26         | 286         | 64                     | 394    |
|        | % | ,8%                                                                     | 3,8%         | 6,6%       | 72,6%       | 16,2%                  | 100,0% |

**Unvan \* BR15 Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağrılmaktadırlar.**  
**Crosstabulation**

| Unvan  |   | BR15 Açıklamalarda bulunmak üzere bilirkişiler, duruşmalara çağrılmaktadırlar. |              |            |             |                        | Toplam |
|--------|---|--------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|        |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                        | Katılmıyorum | Kararsızım | Katiliyorum | Kesinlikle Katiliyorum |        |
| Hakim  | N | 27                                                                             | 81           | 19         | 50          | 13                     | 190    |
|        | % | 14,2%                                                                          | 42,6%        | 10,0%      | 26,3%       | 6,8%                   | 100,0% |
| SMMM   | N | 11                                                                             | 85           | 49         | 54          | 5                      | 204    |
|        | % | 5,4%                                                                           | 41,7%        | 24,0%      | 26,5%       | 2,5%                   | 100,0% |
| Toplam | N | 38                                                                             | 166          | 68         | 104         | 18                     | 394    |
|        | % | 9,6%                                                                           | 42,1%        | 17,3%      | 26,4%       | 4,6%                   | 100,0% |

**Unvan \* BR17 Bilirkişi raporunun aksine karar veril-me-mek-tedir. Crosstabulation**

| Unvan  |   | BR17 Bilirkişi raporunun aksine karar veril-me-mek-tedir. |              |            |             |                        | Toplam |
|--------|---|-----------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|        |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                   | Katılmıyorum | Kararsızım | Katiliyorum | Kesinlikle Katiliyorum |        |
| Hakim  | N | 1                                                         | 1            | 5          | 129         | 54                     | 190    |
|        | % | ,5%                                                       | ,5%          | 2,6%       | 67,9%       | 28,4%                  | 100,0% |
| SMMM   | N | 1                                                         | 26           | 77         | 89          | 11                     | 204    |
|        | % | ,5%                                                       | 12,7%        | 37,7%      | 43,6%       | 5,4%                   | 100,0% |
| Toplam | N | 2                                                         | 27           | 82         | 218         | 65                     | 394    |
|        | % | ,5%                                                       | 6,9%         | 20,8%      | 55,3%       | 16,5%                  | 100,0% |

**Unvan \* ADM8 Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar.**  
**Crosstabulation**

| Unvan  |   | ADM8 Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar. |              |            |             |                        | Toplam |
|--------|---|-----------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|        |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                               | Katılmıyorum | Kararsızım | Katiliyorum | Kesinlikle Katiliyorum |        |
| Hakim  | N | 28                                                                    | 112          | 31         | 16          | 3                      | 190    |
|        | % | 14,7%                                                                 | 58,9%        | 16,3%      | 8,4%        | 1,6%                   | 100,0% |
| SMMM   | N | 20                                                                    | 98           | 55         | 29          | 2                      | 204    |
|        | % | 9,8%                                                                  | 48,0%        | 27,0%      | 14,2%       | 1,0%                   | 100,0% |
| Toplam | N | 48                                                                    | 210          | 86         | 45          | 5                      | 394    |
|        | % | 12,2%                                                                 | 53,3%        | 21,8%      | 11,4%       | 1,3%                   | 100,0% |

**Unvan \* ADM9 Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler. Crosstabulation**

| Unvan  |   | ADM9 Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler. |              |            |             | Toplam |
|--------|---|-------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|--------|
|        |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                 | Katılmıyorum | Kararsızım | Katiliyorum |        |
| Hakim  | N | 17                                                                      | 115          | 41         | 17          | 190    |
|        | % | 8,9%                                                                    | 60,5%        | 21,6%      | 8,9%        | 100,0% |
| SMMM   | N | 20                                                                      | 96           | 79         | 9           | 204    |
|        | % | 9,8%                                                                    | 47,1%        | 38,7%      | 4,4%        | 100,0% |
| Toplam | N | 37                                                                      | 211          | 120        | 26          | 394    |
|        | % | 9,4%                                                                    | 53,6%        | 30,5%      | 6,6%        | 100,0% |

**Unvan \* ADM10 Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadırlar. Crosstabulation**

| Unvan  |   | ADM10 Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadırlar. |              |            |             | Toplam |
|--------|---|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|--------|
|        |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                                                           | Katılmıyorum | Kararsızım | Katiliyorum |        |
| Hakim  | N | 8                                                                                                                 | 128          | 45         | 9           | 190    |
|        | % | 4,2%                                                                                                              | 67,4%        | 23,7%      | 4,7%        | 100,0% |
| SMMM   | N | 14                                                                                                                | 128          | 59         | 3           | 204    |
|        | % | 6,9%                                                                                                              | 62,7%        | 28,9%      | 1,5%        | 100,0% |
| Toplam | N | 22                                                                                                                | 256          | 104        | 12          | 394    |
|        | % | 5,6%                                                                                                              | 65,0%        | 26,4%      | 3,0%        | 100,0% |

**Unvan \* ADM11 Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadırlar. Crosstabulation**

| Unvan  |   | ADM11 Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadırlar. |              |            |             |                        | Toplam |
|--------|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|        |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                                                                               | Katılmıyorum | Kararsızım | Katiliyorum | Kesinlikle Katiliyorum |        |
| Hakim  | N | 59                                                                                                                                    | 104          | 20         | 6           | 1                      | 190    |
|        | % | 31,1%                                                                                                                                 | 54,7%        | 10,5%      | 3,2%        | ,5%                    | 100,0% |
| SMMM   | N | 28                                                                                                                                    | 108          | 63         | 5           | 0                      | 204    |
|        | % | 13,7%                                                                                                                                 | 52,9%        | 30,9%      | 2,5%        | 0,0%                   | 100,0% |
| Toplam | N | 87                                                                                                                                    | 212          | 83         | 11          | 1                      | 394    |
|        | % | 22,1%                                                                                                                                 | 53,8%        | 21,1%      | 2,8%        | ,3%                    | 100,0% |

**Unvan \* ADM12 Çapraz sorgulamada, soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri bulunmaktadır. Crosstabulation**

| Unvan  |   | ADM12 Çapraz sorgulamada, soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri bulunmaktadır. |              |            |             |                        | Toplam |
|--------|---|--------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|-------------|------------------------|--------|
|        |   | Kesinlikle Katılmıyorum                                                                    | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |        |
| Hakim  | N | 1                                                                                          | 56           | 118        | 10          | 5                      | 190    |
|        | % | ,5%                                                                                        | 29,5%        | 62,1%      | 5,3%        | 2,6%                   | 100,0% |
| SMMM   | N | 5                                                                                          | 64           | 112        | 23          | 0                      | 204    |
|        | % | 2,5%                                                                                       | 31,4%        | 54,9%      | 11,3%       | 0,0%                   | 100,0% |
| Toplam | N | 6                                                                                          | 120          | 230        | 33          | 5                      | 394    |
|        | % | 1,5%                                                                                       | 30,5%        | 58,4%      | 8,4%        | 1,3%                   | 100,0% |

#### **Ek-4: CICA Tarafından Oluşturan Mesleki Standartlar**

Standartlar kodlarıyla şöyledir:

100. IFA standartlarına Giriş ve Tanımlar, Uygulanabilirliği: Bu standart, 4 bölümde yer alan 21 maddeden oluşmaktadır. Adli muhasebeci tanımları ve adli muhasebecinin sahip olması gereken yetenekler (muhasebe becerisi, araştırma yeteneği ve araştırmacı zihniyet) tanımlanmıştır.

100.08 IFA (Investigative and Forensic Accounting) faaliyetleri şunlardan oluşur;

Adli Muhasebe faaliyetinin tanımında:

(c) Muhasebe mesleği becerisi, araştırmacı yetenekler ve araştırma zekası gerektirdiği

(d) Risklerin olduğu hileli işlemler ve suçlamalar ve diğer etik veya yasal olmayan temaslar, anlaşmazlıklarla karşı karşıya olduğu

ifade edilmiştir.

100.09 “Muhasebe mesleği becerisi” aşağıdaki altı bileşenden oluşmaktadır:

(a) mali olayı belgeleme, kaydetme, raporlama, yönetme ve kontrol etmeyi anlama

(b) ilgili bilgiyi tanımlama, elde etme, araştırma ve değerlendirme kabiliyeti

(c) gerçekleşen veya umulan işlem ya da olayın finansal etkisini hesaplama kabiliyeti

(d) bilgiyle ilgili analizleri yorumlama ve canlandırma kabiliyeti

(e) mali olayı ve karar üreten amaçlar için finansal analizlerin sonuçlarını açıklama ve belgeleme kabiliyeti

(f) gerçekleşen sonuçlar ve bulguları temel alan uygun fikirler ve yargılar sunma kabiliyeti

100.10 “Araştırmacı yetenekler” aşağıdaki altı bileşenden oluşmaktadır:

(a) faaliyetin ilgili olduğu çevreyi anlama (örneğin; olayla ilgili mahkeme süreci, yasalar, düzenlemeler, sözleşmeler ve politikalar)

(b) olayla ilgili bilgiyi tanımlama, elde etme, araştırma ve değerlendirme kabiliyeti

(c) Çeşitli bilgileri karşılaştırma ve analiz etme kabiliyeti

(d) Motivasyon, kasıt ve önyargıyı oluşturan bilgileri anlama

(e) Bilgileri gizleme ve uydurma yollarını anlama

(f) Olayı açığa çıkaran diğer bilgileri (kanıtları) ve olayla ilgili gerçekleşmiş bilgileri anlama

(g) karar üreten amaçlar için araştırma bulgu ve yargılarını sunma ve belgeleme kabiliyeti

100.11 “Araştırmacı zihniyet”, eksik, yanlış ve önyargılı olduğunu düşünerek, her bir olayla ilgili bilgileri değerlendirme, analiz etme, iz sürme ve tanımlama durumlarında şüpheli olmayı gerektirir. Araştırma sonucu bulunan sorunları belirlemek için hipotezler geliştirme, özün

önceliğini belirleme, varsayımların dayanağının olasılığını belirleme, ilgili sorunları değerlendirme ve tanımlamada bu kabul edilebilir.

200. Sözleşme Kabulü: Bu standart 2 bölümde yer alan 7 maddeden oluşmaktadır. Sözleşme metninin içeriği, sözleşme reddi durumu ve adli muhasebecilerin görevlerini devam ettiremeyecekleri haller tanımlanmıştır.

200.01 Adli muhasebeci müşterisiyle anlaşırken rolleri, amaçları, yapılacak işin genel taslağı, rapor içeriği, yer, zaman ve şartlar ile ilgili parametreleri belirlemeli ve belgelemelidir. Bu parametreler işin kabulünün ilk kısmı olarak belirlenebilir.

200.02 Eğer mümkünse Adli muhasebeciler her bir faaliyetle ilgili 200.01’de belirtilen parametrelerin belgelendiği sözleşme mektubu hazırlayabilir veya edinebilir.

200.03 Adli muhasebeciler müşteri ile sözleşme parametrelerindeki zaruri değişiklikleri tartışmalıdırlar ve değişiklikleri ek bir sözleşme mektubunda buna uygun olarak belgelemelidirler.

200.04 Adli muhasebeciler ekip olarak müştereken gerekli uzmanlık, yetkinlik, kaynak ve zamana sahip olduklarının makul güvencesini vermelidirler.

200.05 Adli muhasebeciler koşulların farkındalığı hususunun ve bağımsızlığının sorgulanabileceği durumları müşterilerine açıklamalıdırlar.

200.06 Adli muhasebeciler herhangi bir sebep veya mesleki standartlar, düzenlemeler ve yasal gerekliliklere göre işin tamamlanmasını engelleyecek herhangi bir bilinen kısıttan dolayı tamamlamayacaklarını tahmin ettikleri işleri kabul etmeyebilirler.

200.07 Adli muhasebeciler faaliyetini sürdürme kabiliyetleri ile ilgili kuşku oluşturan istisnai durumlarla karşılaştıklarında, şunlar yapılmalıdır:

(a) mesleki sorumluluklarını düşünmelidirler

(b) yasal danışmandan yararlanmayı düşünmelidirler

(c) sözleşmeyi feshetme olasılığını düşünmelidirler

(d) eğer sözleşmeyi feshettilerse, müşteri tarafından başlangıçta sağlanan bütün mülkiyet ve kâğıtlar dahil bütün bilgileri ve olayın konusu ile ilgili olarak müşteriden istenmiş diğer bilgileri müşteriye vermelidirler ve derhal ödenmeyen ücretler ve harcamalar ile ilgili hesap vermelidirler ve yerine geçen adli muhasebeci ile makul ölçüde işbirliği yapmalıdırlar.

300. Planlama ve İş Taslağı: Bu standart 2 bölümde yer alan 7 maddeden oluşmaktadır. Planlamada dikkat edilmesi gereken hususlar, iş taslağı oluşturulurken dikkat edilmesi gereken hususlar ve teftiş hakkında bilgiler yer almaktadır.

*Genel*

300.01 Adli muhasebecilik faaliyeti yeterli bir şekilde planlanmalıdır.

300.02 Her bir adli muhasebe faaliyeti eşsizdir, bu yüzden, her bir faaliyet özelleştirilmeli ve tekrarlanan mesleki yargı faaliyetin gidişatına göre geliştirilmeli:

- (a) faaliyetin hedefleri tanımlanmalı
- (b) faaliyetle ilgili durumları yeterli bir şekilde anlamalı
- (c) faaliyetin bağlantılı olduğu içeriği (örneğin, mahkeme süreci, yasalar, düzenlemeler, sözleşmeler ve politikalar) yeterli bir şekilde anlamalı
- (d) erişimin engellendiği ve bilgilerin sağlanamadığı kapsamın sınırları tanımlanmalı
- (e) işin tamamlanması için gerekli kaynaklar değerlendirilmeli ve uygun bir ekip oluşturulmalı

300.03 Belirli bir adli muhasebe faaliyetinin iş taslağı boyutu planlanırken, adli muhasebeci şunları düşünmelidir:

- (a) faaliyetin içeriğinin ve koşulların belirlendiği hedefler için uygun olan hipotezler geliştirme
- (b) bilgiye ulaşılabilirlik, zaman ve maliyet kısıtlarıyla hedefleri karşılayacak teknikler, prosedürler ve yöntemleri tanımlama
- (c ) ilgili finansal ve diğer bilgileri tanımlama ve böyle bilgileri edinme stratejileri geliştirme
- (d ) doğal olarak gelişen etkileri kararlaştırma ve raporlama zamanlarını belirleme

300.04 Adli muhasebeci uzman yardımına ihtiyaç duyduğunda, bu ihtiyacın ortaya çıkmasından önce müşterisini veya müşterisinin danışmanını bilgilendirmeli

300.05 Adli muhasebeci faaliyetiyle ilgili spesifik durumlarda, geçerli yasal durumlar ve uygun anlaşmalı ya da hukuki gerekçeler/ görev yetkileri özelinde emsaller dahilinde bağımsız yasal danışman edinme ihtiyacını belirlemeli

#### Teftiş

300.06 Adli muhasebeciler uygun kalifiye yardımcılar, temsilciler ve taşeronlara görev dağılımı yapabilirler

300.07 Adli muhasebeciler doğru dürüst bir şekilde denetlenmelidirler ve yardımcılarının, temsilcilerinin ve taşeronlarının işlerinden sorumlu olmalıdırlar. Böylesi denetimin mahiyeti, zamanlaması ve boyutu işin zorluğuna ve personelin deneyimine göre farklılaşacaktır.

400. Bilgi Toplama ve Analiz: Bu standart 5 bölümde yer alan 16 maddeden oluşmaktadır. Bilgi toplarken takınılacak tavır, bilginin kaynağı, muhafazası ve değerlendirilmesi gibi konular açıklanmıştır.

#### Genel

400.01 Adli muhasebeciler önyargılı, yanlış, güvensiz ve eksik olduğunu düşünerek her bir faaliyetle ilgili bilgileri araştırırken, tanımlarken, analiz ederken ve değerlendirirken araştırmacı zekası ile hareket etmelidir.

400.02 Adli muhasebeci kullanılacak yöntem, prosedür ve tekniklerin zaman, mahiyet ve boyut değerlemesini yaparken araştırmacı zekasını kullanmalıdır.

400.03 Elde edilen bilgiler, motivasyon, kasıt ve önyargı gibi sonuçların altında yatan ilgili faktörlerle bağlantılı olabilir.

400.04 Adli muhasebeci faaliyeti boyunca elde ettiği bütün bilgilerin güvenilirliğini düşünmelidir.

400.05 Adli muhasebeciler bütün ilgili bilgileri tanımlamalı, analiz etmeli ve karşılaştırmalıdır, özün önceliğini değerlendirmeli, ve faaliyetle ilgili hedefler için gerekli hipotezleri geliştirmeli ve test etmelidirler.

#### Bilgi Toplama

400.06 Adli muhasebeci faaliyetle ilgili bütün doküman ve diğer materyallerin aslı, sahibi ve tasarrufu dahil özellikle de aslılarının uygun ve kalıcı olarak nerelerde olduğunun farkında olmalı.

400.07 Adli muhasebeciler faaliyet boyunca oluşturulacak veya mülkiyetine geçmiş bütün doküman ve materyallerin bozulmadan güvenle korunmasını sağlayacak yönetim prosedürlerini ve kontrollerini kurmalıdırlar.

400.08 Adli muhasebeciler kullanışlı olacaksa, kendi bulguları ve çıkarımları ile ilgili bütün dokümanların ve materyallerin kalıcı kopyalarını oluşturmalıdırlar.

400.09 Adli muhasebeciler sözlü olarak edindikleri ilgili bilgilerin kalıcı uygun kayıtlarını edinmelidirler.

#### Makul Varsayımlar

400.10 Adli muhasebeciler yeterlilik, uzmanlık ve diğer mevcut bilgilerini göze alarak yaptıkları bütün tahminlerin ve varsayımların makuliyet ve tutarlılığını değerlendirmelidirler.

400.11 Adli muhasebeciler kendi yeterlilik ve uzmanlıklarının dışında edindikleri varsayım ve tahminlere güvenmek isterler, bu gibi varsayımlar ve tahminlerin güvenilir olduğunu düşünmelidirler.

#### Çelişkili Bilgi ve Alternatif Teoriler

400.12 Adli muhasebeciler faaliyetleri boyunca edindikleri bütün bilgileri gözden geçirmelidirler ve bilgilerin ilgili, güvenilir, makul, tam ve tutarlı olduğunu kabul etmelidirler.

400.13 Adli muhasebeciler işleriyle ilgili alternatif teoriler, yöntemler ve metodolojiler düşünmeli ve belirtmelidirler.

#### Diğerlerinin İşlerine Güven

400.14 Adli muhasebe faaliyeti boyunca, adli muhasebeciler faaliyetle ilgili uzmanlara sahip firmalara ve insanlara güvenmelidirler.

400.15 Adli muhasebeciler diğerlerinin işine ve bilgisine istenilen güven seviyesini ve mahiyetini belirlemelidir. Bu değerlendirme sonuçları aşağıda yapılması gerekli değerlendirmelerin boyutunu etkileyecektir:

- (a) faaliyetle ilgili bilgileri, uzmanlıkları ve yeterlilikleri
- (b) iş ve mesleki unvanları
- (c) adli muhasebecilerin ihtiyaç duydukları tarafsızlık ve bağımsızlıkları
- (d) bilgilerinin kaynakları
- (e) varsayımlarının, metodolijilerinin, bulgularının ve çıkarımlarının makuliyetinin ayrıntısı
- (f) işlerinin ve iş hedefi bilgilerinin güvenilirliği.

Bu değerlendirme riskin seviyesini ve yetersizlikleri belirlediğinde, adli muhasebeciler bu gibi faktörleri çözmek ve belirlemek için ek prosedürleri uygulamalıdır. Adli muhasebeciler bu faktörlerle tatmin olmadıklarında, ne işlerine güvenmelidirler ne de endişelerini açığa vurmalarıdır.

400.16 Adli muhasebeciler ve faaliyetle ilgili sorumlulukları ve rollerine güven duydukları diğerleri arasında uygun bir anlayış olmalıdır. Adli muhasebeciler ve diğerleri bilgilerin ve işlerin yanlış yorumlanabilmesine sebep olan yanlış anlaşılmalara minimize edecek etkili bir şekilde haberleşmelidirler.

500. Dosya Belgeleme: Bu standart tek bölümde yer alan 5 maddeden oluşmaktadır. Adli muhasebecinin çalışma kâğıtlarıyla ilgili dosya ve belgeleme hakkında bilgi yer almaktadır.

500.01 Genelde dosyada bulundurulanan, aşağıdaki belgeler ve özetleri içeren, faaliyetin yerine getirildiği güvenliğini veren, adli muhasebecilerinin çalışma kâğıtlarında yer alan bütün bilgiler referanslı olmalıdır.

- (a) araştırma
- (b) muhasebe, banka ve diğer ticari kayıtlar ve anlaşmalar
- (c) iddialar, cezai ve hukuki kovuşturmalar ve diğer yasal şikayetler
- (d) yazılı ifadeler (beyannameler) ve bildirim suretleri
- (e) iş sözleşmeleri ve diğer yazışmalar
- (f) yayınlanmış raporlar
- (g) bütün gerekli açıklamaları içeren çizelgeler ve hesaplamalar
- (h) notlar ve röportaj, toplantı ve tartışma kayıtları ve tutanakları
- (i) düşünülen temel mesele veya temel varsayımlara ait dokümanlar
- (j) kullanılan özel teknikler ve yöntemler

(k) uygulanan prosedürün zaman, boyut ve mahiyeti ile ilgili tutanak ve söz konusu prosedürün sonuçları

(l) performans ölçümleri ve yardımcılar tarafından yapılan faaliyetin denetlendiği ve gözden geçirildiği ile ilgili tutanak

(m) ekipteki diğer elemanların bulguları ve çıkarımları

500.02 Bireysel çalışma kağıtlarının şekil ve içeriği, gerekli raporun mahiyeti, iş konusunun karmaşıklığı ve mahiyeti ve herhangi bir yardımcının yaptığı işin gözden geçirilmesi ve teftişindeki gereklerden dolayı dönem sorunlarından zarar görür.

500.03 Adli muhasebeciler bütün gözlemleri, düşünceleri ve çıkarımları çalışma kağıtlarında belgeleyemezken, mesleki fikirleri işlerini destekleyen önemdedir ve bulgu ve çıkarım yapmalarıyla bağlantılıdır.

500.04 Çalışma kağıtları kurumsal bir tavırla kalıcı olmalıdır.

500.05 Adli muhasebeciler çalışma kağıtlarını korumak için makul prosedürler benimsemelidirler ve belirli bir süre muhafaza etmelidirler.

600. Raporlama: Bu standart 3 bölümde yer alan 11 maddeden oluşmaktadır. Rapor oluşturulurken dikkat edilmesi gereken hususlar, rapor içeriği ve özel durumlar hakkında bilgiler yer almaktadır.

Genel

600.01 Adli muhasebeciler çeşitli şekillerde bulguları ve çıkarımlarını iletmelidirler:

(a) yazılı, sözlü veya görsel

(b) taslak, geçici ve nihai

(c ) maddeli veya hikaye tarzında

(d ) resmi, yazılı veya mektup biçimi

Böyle iletişimler, standartlarda rapor olarak referans gösterilen sözleşme terimlerine göre alıcı tarafından tercüme edilmelidir. Söz konusu raporlar aşağıda gösterilen standartlarla yönetilmelidir.

600.02 Oluşturulan raporun mahiyetini değerlendirirken, adli muhasebeciler şunları düşünmelidirler:

(a) üzerinde düşünülen raporu hedeflemeli veya kullanmalı

(b) mahkeme süreçlerinde uygun yerlerde faaliyet için uygulanabilir standart form

(c ) mevcut bilginin kalitesi, miktarı ve güvenilirliği

600.03 Rapor yayınlanmadan önce, adli muhasebeci ulaştığı bütün bulgular ve çıkarımlarla raporun içeriğinin yeterince destekleyici olduğu konusunda tatmin olmalıdır.

600.04 Adli muhasebeciler bulgu ve çıkarımlarını tarafsız ve önyargısız bir şekilde sunmalıdır.

600.05 Adli muhasebeciler kendi yeterlilik, bilgi, yetenek, deneyim, eğitimleri doğrultusunda temel konu, prensip ve metodolojilere bulguları ve çıkarımlarını sınırlamalıdır.

600.06 Adli muhasebeciler bulgu ve çıkarımlarını etkileyebilecek bütün ilgili bilgileri düşünmelidirler.

600.07 Adli muhasebeciler isimlerinin yanlış veya yanlışla yol açan bilgiyle ilgili olduğunun farkında olursa;

(a) bilginin yayılmasından önce, söz konusu bilginin düzeltilmesini talep etmelidirler

(b) bilgi yayıldıktan sonra, yanlış bilginin düzeltilmesi için uygun bir hareket talep etmelidirler

Eğer uygun hareket olmazsa, yasal danışmandan yararlanma da dahil alternatif harekete geçmeyi düşünmelidirler.

#### Raporların İçeriği

600.08 Raporlar aşağıdaki bilgileri içermelidirler:

(a) Adli muhasebecinin adı ve mesleki sıfatı, firmanın raporla ilgili sorumluluğu

(b) Müşterinin adı

(c) Rapor tarihi

(d) rapor tarihinden farklıysa bulgu ve sonuçların tarihi

(e) işin hedefleri ve şartları ve hazırlanacak raporun amacı

(f) raporun hazırlanmasına dayanak olan bilgi kaynakları ve dokümanların tanımlaması

(g) ekiptekilerin güven boyutu

(h) rapor hazırlarken, yöntemi seçme mantığı ve yöntemi açıklayan ifadeleri içeren, kullanılan teknik ve prosedürler

(i) varsayımların altında yatan sebepler

(j) raporda kullanılan yorum ve teknik terimlerin açıklamaları

(k) bulgular ve çıkarımlar, destekleyici analizler ve tablolar

(l) kullanıcının bulgu ve çıkarımlara, destekleyici analiz, bilgi ve belgelere güvenini sağlayacak yeterli açıklamalar

(m) raporun kullanımı üzerindeki kısıtlar

(n) bulgu ve çıkarımları etkileyen diğer konular ve kısıtlar

#### Özel Raporlar

600.09 Adli muhasebecilerin bağımsızlığı makul gerekçelerle sorgulandığında, aşağıdakiler açıklanmalıdır:

(a) adli muhasebecinin rolü

(b) adli muhasebecinin ilgili taraflarla ilişkisi

(c) bağımsız olduğuna ilişkin olarak adli muhasebeci çıkarımı

600.10 Farklı yöntemler farklı sonuçlara yol açıyorsa, rapor mümkün olan, kolaylıkla bir çıkarım yapmayı sağlayan bütün sonuçları içermelidir

600.11 İlgili bilgi mevcut değilse veya uygun analizler yapılamıyorsa, kısıtlar, sebepler ve bulgu ve çıkarımlara etkileri v.d. nitelikler raporda açıklanmalıdır.

700. Uzman Tanıklık: Bu standart 2 bölümde yer alan 4 maddeden oluşmaktadır. Uzman tanık olarak adli muhasebecinin fonksiyonları ve nitelikleri açıklanmıştır.

#### Uzman Tanık Roller

700.01 Uzman tanık olarak adli muhasebeci mahkemede uzman tanıklık yapar. Mahkemeler, genellikle mahkeme heyetinin uzmanlığı dışındaki sorunları anlamaya yardımcı tarafsız ve objektif uzman tanıklara izin verir. Güvene verilen önemi göz önüne alacak olursak, mahkemeler, temel görevi mahkemede olan ve karar vermede şeffaflık sağlayan, tarafsız tanıklık yapan uzman tanıklara sürekli ihtiyaç duyar.

700.02 Adli muhasebeciler uzman tanıklık hizmeti vermeyi düşündüklerinde aşağıdaki standartlara uymalıdır:

(a) Uzman tanıklar uzmanlıklarıyla ilgili önyargısız tarafsız bir şekilde tanıklıkla mahkemeye bağımsız yardım sağlarlar.

(b) Uzman tanıklar kendi uzmanlık alanlarının dışında bir sorunla karşılaştıklarında açıkça belirtmelidirler.

(c) Uzman tanık bir avukat olduğunu asla düşünmemelidir.

(d) Uzman tanıklar tanıklıklarını etkileyen sınırları ve tanıklıklarına temel olan varsayımları ve bilgileri mahkemeye sağlamak için makul adımlar atmalıdırlar.

700.03 Uzman tanık olarak adli muhasebeci sözlü tanıklık yaptığında veya kabiliyetleri ölçüsünde herhangi bir sınırlamaya karşı uygun uyarılarda bulunduğu anda standartlara uygun davranmalıdır.

#### Özgeçmiş

700.04 Adli muhasebeci uzman tanık tarafından kullanılan özgeçmiş, eğitim, kariyer ve elindeki sorunla ilgili mesleki deneyimi içeren kendi niteliklerini temsil etmelidir.