

**KARABÜK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**VERGİ DAVALARINDA ADLİ MUHASEBENİN ÖNEMİNİN**  
**UYGULAMALI BİR ANALİZİ**

**DOKTORA TEZİ**

**Hazırlayan**  
**Murat ÖZDEMİR**

**Tez Danışmanı**  
**Doç. Dr. Murat YILDIRIM**

**Karabük**  
**Şubat - 2017**

**KARABÜK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**VERGİ DAVALARINDA ADLİ MUHASEBENİN ÖNEMİNİN**  
**UYGULAMALI BİR ANALİZİ**

**DOKTORA TEZİ**

**Hazırlayan**  
**Murat ÖZDEMİR**

**Tez Danışmanı**  
**Doç. Dr. Murat YILDIRIM**

**Karabük**  
**Şubat - 2017**

Murat ÖZDEMİR tarafından hazırlanan "VERGİ DAVALARINDA ADLİ MUHASEBENİN ÖNEMİNİN UYGULAMALI BİR ANALİZİ" başlıklı bu tezin Doktora tezi olarak uygun olduğunu onaylarım.

Doç. Dr. Murat YILDIRIM

Tez Danışmanı, İşletme Anabilim Dalı



Bu çalışma, jürimiz tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile İşletme Anabilim Dalında Doktora tezi olarak kabul edilmiştir. 17./02./2017(6)

Unvanı, Adı SOYADI (Kurumu)

Başkan: Doç. Dr. Abdullah KARAKAYA (KBÜ)

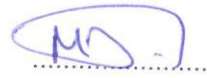
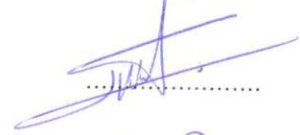
Üye : Doç. Dr. Murat YILDIRIM (KBÜ)

Üye : Yrd. Doç. Dr. Nurettin AYAZ (KBÜ)

Üye : Yrd. Doç. Dr. Yaşar ÖZ (BRT)

Üye : Yrd. Doç. Dr. Mehmet Fatih BAYRAMOĞLU (BEÜ)

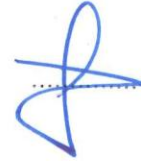
İmzası



Tarih 17./02./2017

KBÜ. Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu bu tez ile Doktora derecesini onamıştır.

Doç. Dr. İlyas SÖĞÜTLÜ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



**KARABÜK ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME A.B.D. DOKTORA PROGRAMI**

**DOĞRULUK BEYANI**

Doktora tezi olarak sunduğum çalışmamı, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yol ve yardıma başvurmaksızın yazdığımı, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserleri her kullanımında alıntı yaparak yararlandığımı belirtir; bunu onurumla doğrularım.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara katlanacağımı bildiririm.

17.02.2017

Murat ÖZDEMİR

## ÖNSÖZ

Adli muhasebe, hilelerin araştırılması ve önlenmesi gibi çalışmalarını kapsarken dava destek hizmetleriyle de birçok mali sorunun çözüme kavuşturulmasında yararlanan muhasebe uzmanlığıdır. Bu çalışmada önce adli muhasebe hakkında bilgiler verilmiş, sonra vergi davaları ile ilişkisi ortaya konmaya çalışılmıştır. Adli muhasebe uzmanları vergi hukukundan dolayı mağdur olduğunu düşünen mükelleflere olduğu kadar vergi yargısında görevli hâkim ve avukatlara davalarda teknik muhasebe konularında yardımcı olabileceklerdir. Bu doğrultuda ilgili taraflar olan SMMM, avukat ve hâkimlerin adli muhasebeye bakış açıları ölçülmeye çalışılmıştır.

Derslerden başlayıp tezimin planlamasından bitimine kadarki süreçte karşılaştığım tüm problemlerin çözümünde hoşgörü ve nezaketi ile desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Sayın Doç. Dr. Murat YILDIRIM'a teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Ders aşamasında ve tez izleme sürecinde yapıcı ve yönlendirici eleştirileri ile yolumuzu aydınlatan müstesna insan değerli hocam Sayın Doç. Dr. Abdullah KARAKAYA'ya teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Bilgi ve tecrübesinin yanına desteğini de ekleyerek bu meşakkatli yolu tamamlamamda pay sahibi değerli hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Metin KILIÇ'a teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Çalışmam esnasında stres ve sıkıntılarımı yansıttığım sevgili eşim İlke'ye, oğullarım Erol Can ve İlhan Çağrı'ya, kızım Çağla'ya, Anneme ve kardeşlerime hoşgörülerini ve destekleri için teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca doktora öğrenimim esnasında tanıma fırsatı bulduğum Karabük Üniversitesi'nde görevli bütün hocalarıma, tüm arkadaşlarıma, öğrencilerime, anket çalışmasında bana vakitlerini ayıran meslek mensuplarına ve tabii ki akademik camiada olmamda payı olan hem ağabey hem hocam Sayın Öğr. Gör. Mehmet Muhterem GÖZÜTOK'a teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
<b>DOĞRULUK BEYANI</b> .....	i
<b>ÖNSÖZ</b> .....	ii
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	iii
<b>KISALTMALAR</b> .....	vi
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	ix
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	xii
<b>GİRİŞ</b> .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM ADLİ MUHASEBE

<b>1.1. ADLİ MUHASEBE KAVRAMI</b> .....	3
1.1.1. Adli Muhasebe Tarihi.....	5
1.1.1.1. Dünya’da Adli Muhasebe .....	6
1.1.1.2. Türkiye’de Adli Muhasebe .....	10
<b>1.2. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ</b> .....	13
1.2.1. Adli Muhasebenin Meslek İlkeleri .....	14
1.2.1.1. Genel İlkeler .....	14
1.2.1.2. Bulguların Elde Edilmesine İlişkin İlkeler .....	16
1.2.1.3. Bulguların Değerlendirilmesine İlişkin İlkeler.....	17
1.2.2. Adli Muhasebe Mesleği ve Diğer Bilimler .....	18
1.2.3. Adli Muhasebe Mesleğinin Nitelikleri .....	19
1.2.4. Adli Muhasebe Mesleğinde İşlem Aşamaları .....	21
<b>1.3. ADLİ MUHASEBE FAALİYETLERİ</b> .....	21
1.3.1. Araştırmacı Muhasebecilik-Hile Denetçiliği .....	22
1.3.2. Dava Destek Danışmanlığı.....	27
1.3.3. Uzman Tanıklık ve Bilirkişilik.....	29

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**TÜRKİYE'DE VERGİ DAVALARI VE ADLİ MUHASEBE**  
**UYGULAMALARI**

<b>2.1. VERGİ UYUŞMAZLIKLAR VE NEDENLERİ .....</b>	<b>32</b>
<b>2.1.1. Vergi Hataları .....</b>	<b>34</b>
<b>2.1.1.1. Hesap Hataları .....</b>	<b>34</b>
<b>2.1.1.2. Vergilendirme Hataları .....</b>	<b>35</b>
<b>2.1.2. Vergi Cezaları .....</b>	<b>35</b>
<b>2.1.2.1. Vergi Zıyayı ve Cezaları.....</b>	<b>36</b>
<b>2.1.2.2. Usulsüzlükler ve Cezaları.....</b>	<b>38</b>
<b>2.1.2.2.1. Genel Usulsüzlükler .....</b>	<b>38</b>
<b>2.1.2.2.2. Özel Usulsüzlükler .....</b>	<b>39</b>
<b>2.1.2.3. Vergi Kaçakçılığı ve Cezaları.....</b>	<b>42</b>
<b>2.2.VERGİ YARGISI .....</b>	<b>43</b>
<b>2.2.1. Vergi Yargısında Usul ve İlkeler .....</b>	<b>45</b>
<b>2.2.2. Vergi Davalarının Konusu ve Kapsamı .....</b>	<b>47</b>
<b>2.2.3. Vergi Davalarının Tarafları.....</b>	<b>48</b>
<b>2.2.4. Vergi Davalarında Başvuru ve Dava Süreci .....</b>	<b>49</b>
<b>2.2.5. Vergi Davalarının Görülmesi .....</b>	<b>52</b>
<b>2.2.5.1. Vergi Davalarında İspat ve Delil .....</b>	<b>53</b>
<b>2.2.5.2. Vergi Davalarının Karar ve Sonuçları .....</b>	<b>56</b>
<b>2.3.VERGİ DAVALARINDA ADLİ MUHASEBE UYGULAMALARI .....</b>	<b>56</b>
<b>2.3.1. Vergi Davalarında Bilirkişilik.....</b>	<b>58</b>
<b>2.3.1.1. Bilirkişilerin Sorumlulukları ve Yükümlülükleri .....</b>	<b>59</b>
<b>2.3.1.2. Bilirkişi Raporunun Özellikleri .....</b>	<b>60</b>
<b>2.3.2. Vergi Davalarında Uzman Görüşü .....</b>	<b>62</b>
<b>2.3.2.1. Danışmanlık Desteği.....</b>	<b>62</b>
<b>2.3.2.2. Uzman Tanıklık .....</b>	<b>65</b>
<b>2.3.3. Vergi Davalarında Araştırmacı Muhasebecilik Konuları.....</b>	<b>67</b>
<b>2.3.3.1. Muhasebe Hataları .....</b>	<b>68</b>
<b>2.3.3.2. Muhasebe Hileleri.....</b>	<b>69</b>
<b>2.3.3.3. Kayıt Dışı İşlemler.....</b>	<b>73</b>

2.3.3.4. Sahte/Muhteviyat İtibariyle Yanıltıcı Belgeler.....	73
--	----

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ DAVALARINDA ADLİ MUHASEBENİN ÖNEMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

<b>3.1. ARAŞTIRMANIN TANITIMI.....</b>	<b>77</b>
3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi .....	77
3.1.2. Araştırmanın Evreni ve Kısıtları .....	78
3.1.3. Araştırmanın Yöntemi.....	79
3.1.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri .....	80
<b>3.2. ARAŞTIRMANIN BULGULARI .....</b>	<b>82</b>
3.2.1. Araştırma Verilerinin Frekans Dağılımları .....	82
3.2.2. Araştırmanın Geçerliliğine Yönelik Testler .....	97
3.2.2.1. Güvenirlilik Analizi .....	97
3.2.2.2. Faktör Analizi ve Faktörlerin Açıklanması .....	98
3.2.2.3. Normallik Testi .....	103
3.2.3. Ortalama ve Standart Sapma Değerleri.....	105
3.2.4. Hipotezlere Yönelik Uygulanan İstatistiksel Yöntemler .....	107
3.2.4.1. Meslek Değişkeni Anova Analizi .....	107
3.2.4.2. Cinsiyet Değişkeni T-Testi .....	109
3.2.4.3. Eğitim Değişkeni T-Testi .....	110
3.2.4.4. Yaş Değişkeni Anova Analizi .....	111
3.2.4.5. Hizmet Yılı Değişkeni Anova Analizi.....	114
<b>SONUÇ .....</b>	<b>118</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>124</b>
<b>EK1. ANKET FORMU .....</b>	<b>135</b>
<b>EK2. ANKET UYGULANAN İLLER VE ANKET SAYILARI.....</b>	<b>136</b>
<b>EK3. DİĞER VERGİ DAVA TÜRLERİ .....</b>	<b>137</b>
<b>EK4. KORELASYON KATSAYILARI .....</b>	<b>138</b>
<b>TÜRKÇE ÖZET .....</b>	<b>139</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>140</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>141</b>



## KISALTMALAR

<b>AATUHK</b>	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>ACFE</b>	: Association of Certified Fraud Examiners-ABD (Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği)
<b>ACFEI</b>	: American College of Forensic Examiners Institute (Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji)
<b>AICPA</b>	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
<b>BİM</b>	: Bölge İdare Mahkemesi
<b>CAO</b>	: Chief Accounting Officer (Baş Muhasebe Yetkilisi)
<b>CEO</b>	: Chief Executive Officer (Genel Müdür)
<b>CFE</b>	: Certified Fraud Examiners (Sertifikalı Hile Araştırmacısı)
<b>CFE</b>	: Certified in Financial Forensics (Sertifikalı Yeminli Mali Suç Bilimcisi)
<b>CFO</b>	: Chief Financial Officer (Finans Genel Müdürü)
<b>CICA</b>	: Chartered Accountants of Canada (Kanada Ruhsatlı Muhasebecileri)
<b>CPA</b>	: Certified Public Accountant (Yeminli Mali Müşavir)
<b>Cr.FA</b>	: Certified Forensic Accountant (Sertifikalı Adli Muhasebeci)
<b>DVDDK</b>	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
<b>F</b>	: Faktör

<b>FBI</b>	: Federal Bureau of Investigation-ABD (Federal Soruşturma Brosu)
<b>FCPA</b>	: Forensic Certified Public Accountant (Sertifikalı Adli Kamu Muhasebecisi)
<b>FRE</b>	: Federal Rules of Evidence (Federal Kanıt Kuralları)
<b>FT</b>	: Faktörler Toplamı
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>H</b>	: Hipotez
<b>HMK</b>	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
<b>HUMK</b>	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
<b>ICEP</b>	: Independent Committee of Eminent Persons-ABD (Bağımsız İhtisas Meclisi Komitesi)
<b>IRS</b>	: Internal Revenue Service-ABD (İç Gelirler Servisi)
<b>İSMMM</b>	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
<b>İYUK</b>	: İdari Yargılama Usul Kanunu
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>M.</b>	: Milattan önce
<b>m.</b>	: madde
<b>NAFA</b>	: The National Association of Forensic Accounting (Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği)
<b>PA</b>	: Public Accountant (Kamu Muhasebecileri)
<b>RCMP</b>	: Royal Canadian Mounted Police (Kanada Kraliyet Atlı Polisi)
<b>SEC</b>	: Securities and Exchange Commission-ABD (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu)
<b>SM</b>	: Serbest Muhasebeci
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SMİYB</b>	: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
<b>SOX</b>	: Sarbanes-Oxley Yasası

<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TCK</b>	: Türk Ceza Kanunu
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>TOBB</b>	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
<b>vd.</b>	: ve diğerleri
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir



## TABLolar LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
<b>Tablo 1.1.</b> Benford Kanuna Göre Rakamların Çıkış Frekansları .....	27
<b>Tablo 2.1.</b> Genel Usulsüzlük Cezalarına İlişkin Cetvel (2017 Yılı) .....	39
<b>Tablo 3.1.</b> Demografik Özelliklere Ait Frekans Dağılımları .....	82
<b>Tablo 3.2.</b> Vergi Dava Türü Frekans Dağılımları .....	83
<b>Tablo 3.3.</b> Vergi Davalarında Adli Muhasebe Hizmetleri İçin Altyapı Yeterlidir Algısı.....	84
<b>Tablo 3.4.</b> Vergi Davalarında Adli Muhasebe Hizmetleri İçin Kanunlar Yeterlidir Algısı.....	84
<b>Tablo 3.5.</b> Vergi Davalarında Adli Muhasebe Hizmetlerinin Kullanımı Yeterlidir Algısı .....	85
<b>Tablo 3.6.</b> Adli Muhasebe Desteği Vergi Dava Sürelerinin Kısalmasında Etkilidir Algısı .....	85
<b>Tablo 3.7.</b> Adli Muhasebeci Raporu Davanın Seyrini Değiştirmede Etkilidir Algısı .....	86
<b>Tablo 3.8.</b> Vergi Dava Hazırlığında Avukat ve Adli Muhasebeci Koordinasyonu Davacının İddiasını Kanıtlamasında Etkilidir Algısı.....	86
<b>Tablo 3.9.</b> Dava Hazırlığında Adli Muhasebeci Danışmanlığı Mükellefin Yargıya Gidip-Gitmemesinde Etkilidir Algısı.....	87
<b>Tablo 3.10.</b> Adli Muhasebe Desteği Mükelleflerin Vergi Mevzuatı Bilgilerine Katkı Sağlayacaktır Algısı .....	87
<b>Tablo 3.11.</b> Adli Muhasebe Desteği Mükelleflerin Vergi Dava Süreci Bilgilerine Katkı Yapacaktır Algısı .....	88
<b>Tablo 3.12.</b> Adli Muhasebe Desteği Mükelleflerin İddialarını Destekleyici Bilgi ve Belgeleri Sağlamalarına Katkı Yapacaktır Algısı.....	88
<b>Tablo 3.13.</b> Adli Muhasebe Desteği Mükellefin İddiasını Güçlendirmesine Katkı Sağlayacaktır Algısı .....	89

<b>Tablo 3.14.</b> Muhasebe Meslek Mensupları Vergi Mevzuatı Konusunda Yeterlidir Algısı .....	<b>89</b>
<b>Tablo 3.15.</b> Muhasebe Meslek Mensupları Adli Sürecin İşleyişi Konusunda Yeterlidir Algısı .....	<b>90</b>
<b>Tablo 3.16.</b> Muhasebe Meslek Mensupları Bilirkişilik Faaliyetlerinde Yeterlidir Algısı .....	<b>90</b>
<b>Tablo 3.17.</b> Muhasebe Meslek Mensupları Bir İddiayı Desteklemek veya Çürütmek İçin Gerekli Bilgi ve Belgeleri Sağlamada Yeterlidir Algısı .....	<b>91</b>
<b>Tablo 3.18.</b> Vergi Davalarında Mevut Bilirkişilik Sistemi Yeterlidir Algısı .....	<b>91</b>
<b>Tablo 3.19.</b> Bilirkişilerin Adli Alanda Eğitim Almaları Faydalıdır Algısı .....	<b>92</b>
<b>Tablo 3.20.</b> Adli Muhasebe Hizmetleriyle Bilirkişilik Sisteminin Desteklenmesi Faydalıdır Algısı .....	<b>92</b>
<b>Tablo 3.21.</b> Vergi Davalarında Araştırmacı-Soruşturmacı Muhasebeciliğin Uygulanması Faydalıdır Algısı .....	<b>93</b>
<b>Tablo 3.22.</b> Vergi Davalarında Dava Destek Danışmanlığının Uygulanması Faydalıdır Algısı .....	<b>93</b>
<b>Tablo 3.23.</b> Adli Muhasebe Desteği Vergi Mahkemelerindeki İş Yükünün Hafiflemesinde Faydalıdır Algısı .....	<b>94</b>
<b>Tablo 3.24.</b> Vergi Davalarında Dava Destek Danışmanlık Hizmetleri Etkilidir Algısı .....	<b>94</b>
<b>Tablo 3.25.</b> Adli Muhasebe Hizmetleri Muhasebe Konularının Anlaşılması İçin Gereklidir Algısı .....	<b>95</b>
<b>Tablo 3.26.</b> Adli Muhasebecilik Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Saygınlığı Açısından Gereklidir Algısı .....	<b>95</b>
<b>Tablo 3.27.</b> Adli Muhasebe Vergi Mevzuatının Değişkenliği Açısından Gereklidir Algısı .....	<b>96</b>
<b>Tablo 3.28.</b> Vergi Davalarında Adli Muhasebe Hizmetleri İçin Koşulların Olgunlaştırılması Gereklidir Algısı .....	<b>96</b>
<b>Tablo 3.29.</b> Güvenilirlik Test Sonuçları .....	<b>97</b>
<b>Tablo 3.30.</b> Örneklem Yeterlilik Test Sonuçları .....	<b>98</b>
<b>Tablo 3.31.</b> Faktör Dağılımları ve Faktör Yükleri .....	<b>99</b>

<b>Tablo 3.32.</b> Yeterlilik Faktörü.....	<b>100</b>
<b>Tablo 3.33.</b> Katkı Faktörü .....	<b>100</b>
<b>Tablo 3.34.</b> Gereklilik Faktörü.....	<b>101</b>
<b>Tablo 3.35.</b> Fayda Faktörü .....	<b>101</b>
<b>Tablo 3.36.</b> Etki Faktörü .....	<b>102</b>
<b>Tablo 3.37.</b> Tespit Faktörü .....	<b>102</b>
<b>Tablo 3.38.</b> Normallik Test Sonuçları.....	<b>104</b>
<b>Tablo 3.39.</b> Anket İfadelerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri .....	<b>105</b>
<b>Tablo 3.40.</b> Faktörlerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri.....	<b>106</b>
<b>Tablo 3.41.</b> Adli Muhasebe Algısının Meslek Değişkeni ile Karşılaştırılması.....	<b>107</b>
<b>Tablo 3.42.</b> Adli Muhasebe Algısının Cinsiyet Değişkeni ile Karşılaştırılması .....	<b>109</b>
<b>Tablo 3.43.</b> Adli Muhasebe Algısının Eğitim Değişkeni ile Karşılaştırılması .....	<b>110</b>
<b>Tablo 3.44.</b> Adli Muhasebe Algısının Yaş Değişkeni ile Karşılaştırılması .....	<b>112</b>
<b>Tablo 3.45.</b> Adli Muhasebe Algısının Hizmet Yılı Değişkeni ile Karşılaştırılması	<b>114</b>
<b>Tablo 3.46.</b> Hipotezlerin Test Sonuçları .....	<b>117</b>

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1. Adli Muhasebe Mesleği ve Diğer Bilim Dalları .....	18
Şekil 1.2. Muhasebe Hilelerinde Veri Madenciliği Kullanımı .....	26
Şekil 2.1. Vergi Uyuşmazlıklarında Temel Nedenler .....	33
Şekil 2.2. Vergi Dava Süreci .....	51
Şekil 2.3. Vergi Davalarında Dilekçe Süreci .....	52
Şekil 2.4. Vergi Davalarında Adli Muhasebe Uygulamaları .....	57
Şekil 3.1. Araştırmanın Modeli .....	80

## GİRİŞ

Gelişmiş ekonomilerin uluslararası işletmelerinde baş gösteren muhasebe ve denetim skandalları adli muhasebenin gelişimini zorunlu kılmış, adeta muhasebe uygulamalarına can simidi olmuştur. İlk başlarda hukuk ile muhasebenin buluştuğu davalarda, daha sonraları işletmelerde artan hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve önlenmesi konularında uygulama alanı bulmuştur.

Boşanma davaları, sigorta anlaşmazlıkları, kara para aklama suçu ile mücadele, terörün finansmanı, kredi kartı hileleri, işletmelerde hile riskinin belirlenmesi, dava desteği, bilirkişilik gibi birçok hizmeti bünyesinde toplayan adli muhasebe, Türkiye’de de son yıllarda rağbet gören konulardandır. Henüz meslek tanımının yapılmamış olmasına rağmen bazı bağımsız denetim firmaları tarafından adli muhasebe hizmetleri verilmekte, bilimsel yayınlarla farkındalık yaratılmaya çalışılmaktadır.

Türkiye’de önemli sorunların başında olan vergi uyuşmazlıkları muhasebe boyutu ağırlıklı hukuki ihtilaflardandır. Vergi mevzuatında sıklıkla yapılan değişiklikler vergi konusunda uyuşmazlıkları daha da artırmakta, idari aşamada uzlaşma yolu ile çözülemeyen uyuşmazlıkların giderilmesinde vergi yargısına başvurulmaktadır. Vergi davalarının çoğunluğunda üst seviye muhasebe bilgisi ve analizi gerekmektedir. Vergisel hile ve yolsuzluklarla, mali tablolar ve defterlerde yapılan hesap oyunlarının tespit edilmesi adli muhasebecilerin uzmanlık alanıdır. Dolayısıyla üst derece muhasebe bilgisi gerektiren karmaşık vergi davalarında adli muhasebe hizmetlerinin kullanımı davaların çözüme kavuşturulmasında önemli katkılar sağlayabilecektir.

Adli muhasebe uzmanları, vergi hukukundan dolayı mağdur olduğunu düşünen mükelleflere olduğu kadar vergi yargısında görevli hâkim ve avukatlara teknik muhasebe konularında yardımcı olabileceklerdir. Dava öncesi ve dava sürecinde olabilecek bu hizmetler araştırmacı muhasebecilik, dava destek danışmanlığı ve bilirkişilik olarak sıralanabilir.



Bu bağlamda çalışmanın ilk bölümünde adli muhasebe kavramı, tarihçesi, adli muhasebe mesleği ve özellikleri, faaliyet alanları gibi konular ele alınmıştır. İkinci bölümde vergi davaları tanıtılmış daha sonra vergi davalarında adli muhasebe uygulamalarına değinilmiştir. Üçüncü ve son bölümde ise SMMM, avukat ve vergi mahkemelerinde görevli hâkimlerin adli muhasebe uygulamalarına ilişkin düşüncelerinin sorgulandığı anket çalışmasına yer verilmiştir.



## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **ADLİ MUHASEBE**

Toplumların gelişmişliği, birbirinden farklı disiplinlerden yararlanılarak bir arada yaşamının en mükemmel seviyeye getirilmesi olarak açıklanabilir. Daha düzenli ve iyi bir yaşam için gerekli unsurları sistematik olarak bir araya getiren bu disiplinler bir yandan hayatı kolaylaştırırken diğer yandan insanı geliştirmektedir. Ancak gelişen insanla birlikte toplumda yaşanan değişimlerle yetersiz kalan bu disiplinler yeni alanların gelişimini zorunlu kılar.

Muhasebenin yeni bir uzmanlık alanı olan adli muhasebe bu duruma örnek olarak verilebilir. Ekonomik ve ticari hayatın gelişmesi, teknolojik değişimlerle işlemlerin karmaşıklaşması, devletle bireyler arasındaki sorunların artması, yolsuzlukların çoğalması ve işletme başarısızlıkları (Pazarçeviren, 2005: 3) gibi sayılabilecek bu değişimler karşısında yetersiz kalan muhasebe denetim uygulamaları, adli muhasebe olarak adlandırılan yeni bir muhasebe alanının doğmasına neden olmuştur.

Bunlara ek olarak, günümüz muhasebecileri yoğun çalışma temposu nedeniyle sadece defter tutmak, beyanname düzenlemek gibi rakamsal iş ve işlemlere odaklanmışlar; muhasebenin bilgi verme, yönetime yardımcı olma, analiz ve yorumlama gibi diğer fonksiyonlarını ihmal etmişlerdir. Dolayısıyla rakamların arkasında kalan gerçeklerin araştırılması ihtiyacı, adli muhasebe uygulamalarını gündeme getirmiştir. Çünkü adli muhasebe sürecinde kayıtlar, veriler hemen kabul edilmez, araştırmacı bir zihniyetle sayıların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı sorgulanır. Böylece muhasebe bilgi ve becerisi, hukuka aksetmiş mali sorunların çözümünde kullanılır (Meriç, 2016: 18).

#### **1.1. ADLİ MUHASEBE KAVRAMI**

İngilizce “*forensic accounting*” olarak telaffuz edilen kavram, dilimize “*adli muhasebe*” olarak çevrilmiştir. Mahkemeye akseden mali sorunlarla ilgili muhasebe

ya da mahkeme veya kamu tartışmalarına konu olan muhasebe olarak da ifade edilebilir. Başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Kanada ve diğer gelişmiş ülkelerde uzun yıllardır uygulanan adli muhasebe, günümüzde oldukça popüler konular arasındadır.

Ticari faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan mali sorunların araştırılması ve çözümlenmesinde hukuk ile muhasebenin birlikte çalışması olarak nitelendirilen adli muhasebe, bu iki bilim dalının kesiştiği nokta olarak da ifade edilmektedir (Karacan; 2012: 107). Bu yeni uzmanlık alanı muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerinin birleşmesinden oluşmaktadır. Üst seviye muhasebe bilgi ve tekniklerinden yararlanılarak, ekonomik suçların tespit ve takip edilmesi bu bilim dalının görevleri arasındadır (Singleton vd., 2006: 43). Özellikle ticari davalarda ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesinde ve adli yargı kurumlarının karar vermesinde hukuk ile muhasebenin ortaklaşa çalışmasıdır (Owojori ve Asaolu, 2009: 184). Mahkemeye intikal etmiş veya henüz dava aşamasına gelmemiş, ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel muhasebe ile ilişkili itilaflarda; hukuk, suç bilimi, psikoloji, sosyoloji ve diğer bilim dallarından istifade ederek, kendine has araştırma, soruşturma ve analiz teknikleriyle gerçeği arayan bilim dalıdır (Gülten ve Kocaer, 2010: 11).

Oberholzer (2002: 5) adli muhasebeyi sezgisel bir yaklaşım olarak nitelendirmiştir. Ona göre, soruşturma tekniklerinin kullanılması ve geliştirilmesi, muhasebe ve ticaret becerilerinin birleştirilmesi, mahkemelerde tanıklık ve uzman tanıkların kullanması için fikirler geliştirilmesi, her türlü finansal sorun ve uyuşmazlıkların çözülmesi, zararların hesaplanması, işletmelere değer biçilmesi bu sezgisel yaklaşımın ürünüdür.

Adli muhasebe, muhasebe bilgi ve becerileriyle yasal sorunların tespit edilerek, çözülmesini sağlayan uygulamalardır (Yücel, 2011: 8). Başka anlatımla, bir soruşturma kapsamında muhasebe, denetim ve hukuk ile ilgili ilke, kavram ve tekniklerin yasal, finansal ve sosyal sorunların çözümünde kullanılmasıdır (Rezae ve Burton, 1997: 480).

Birbirinden farklı birçok alanda faaliyet göstererek işlevini yerine getiren adli muhasebe, ticari faaliyetler sonucu meydana gelen ve içinde muhasebe, finans gibi konuları barındıran her adli olayla ilgilenmektedir. Avukatlara, emniyet teşkilatına,

sigorta şirketlerine, hükümete, finans kuruluşlarına, mahkemelere, sivil toplum örgütlerine ve bunlar gibi pek çok meslek grubuna hile denetleme, kanıt toplama ve sunma, hesap analizi, değerlendirme, zarar hesaplama gibi pek çok hizmeti vermektedir (Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş, 2013: 6). Geniş bir hizmet yelpazesine sahip olan adli muhasebenin bu çeşitliliği tanımlarına da yansımış ortak bir tanım birliğine varılamamıştır. Aşağıda adli muhasebe hakkında yapılan diğer tanımlara yer verilmiştir.

Adli alanda kanıt olabilecek bilgi ve belgelerin toplanabilmesi, analiz ve değerlendirilebilmesi için muhasebe, denetim, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgisayar teknolojileri gibi alanlarda bilgi ve birikime sahip olmayı gerektiren bir disiplindir (Cole, 2008: 7). Finansal ve değerlendirme sorunları başta olmak üzere daha birçok alanla ilişkili hukuki problemlerin çözülmesinde kullanılan ve muhasebe gerçeklerinin elde edilmesiyle ilgilenen bir bilimdir (Kuloğlu, 2007: 5). Mevcut delillerden hareketle, finansal yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının mali sorunlara uygulanmasıdır (Crumbley ve Apostolou, 2002: 15).

Bu tanımlar ışığında başka tanımlar üretmek de mümkündür. Muhasebe ve hukuk biliminin kesiştiği mali konularda sorgulama, analiz, yorum ve sunum becerileri gerektiren araştırmacı muhasebecilik, dava destek danışmanlığı ve bilirkişilik faaliyetlerini kapsayan muhasebe dalıdır. Daha kısa bir tanımla muhasebe uzmanlığının hukuk ile bütünleşmesidir.

Adli muhasebeyi bir tanımlama yapmadan anlatabilmekte mümkündür. Aşağıda sıralanan beş unsurun varlığı adli muhasebeyi açıklar niteliktedir (Akyel, 2009: 67).

- Mahkemelere yönelik olması,
- Uzmanlık bilgisi içermesi,
- Uzmanlık bilgisinin yasal sorunlara ve uyuşmazlıklara uygulanması,
- Hukukçulara destek amacıyla uzmanlık düşüncesinin yorumlanması,
- Muhasebe uzmanlığının hukuki bilgilerle desteklenmesidir.

### **1.1.1. Adli Muhasebe Tarihi**

Adli muhasebe tarihi süreçte incelendiğinde esasında yeni bir alan olmadığı ve çok eskilere dayandığı görülecektir. Muhasebe mesleği ilk başlarda finansal denetimin temel görevlerinden olan hilelerin araştırılması ve keşfi gibi konuları da

kapsamaktaydı. Ancak mesleki iş ve işlemlerin günden güne artması, hilelerin keşfedilmesi sorumluluğunun ihmal edilmesine neden olmuş, muhasebecilerin kayıt tutma ve beyanname verme gibi rutin görevleri yerine getiren meslek elemanları olduğu izlenimi yaratmıştır. Daha sonraları ticari faaliyetlerin artması, karmaşık işlemler ve kurumsal başarısızlıkların çeşitli muhasebe hileleriyle maskelenmeye çalışılması ve şirket skandallarının peş peşe ortaya çıkması, muhasebe ve denetim uygulamalarının revize edilmesi ihtiyacını doğurmuş, adli muhasebenin yeniden keşfedilmesine sebep olmuştur (Meriç, 2016: 9).

Adli muhasebe tarihini dünya ve Türkiye olmak üzere iki açıdan ele almak daha yararlı olacaktır. Çünkü uluslararası çalışmalarda adli muhasebeye benzer uygulamaların birçok ülke tarihinde görüldüğü dile getirilirken, Türk muhasebe tarihinde bahsi geçmemektedir.

#### **1.1.1.1. Dünya’da Adli Muhasebe**

Adli muhasebe uygulamalarının M.Ö 3300-3500’lü yıllara (Oberholzer, 2002: 1) dayandığını ileri süren araştırmalar olmasına rağmen, tarihi uygulamaların günümüz adli muhasebe anlayışını yansıttığı söylenemez. Mahkemelerde muhasebeciden yararlanılması ilk olarak 1817 yılında Kanada’da bir iflas davasında görülmüştür. Muhasebe tarihçileri tarafından belgelenmiş bu iflas davasında, uzman bir muhasebeci hesapların incelenmesiyle görevlendirilmiş ve mahkemede uzman tanıklık yapmasına izin verilmiştir (Crumbley, 2001: 181). Bu uygulamaya benzer bir örnekte 19. yüzyıl İskoçya’sında avukatlarla birlikte çalışan muhasebeciler gösterilebilir. O dönem muhasebeciler sundukları hizmetlerin yanına bilirkişilik görevini de dâhil etmiş, hatta 1854 yılında Edinburgh Muhasebeciler Topluluğu muhasebe ile hukuk arasında olan ilişkiye dikkat çekmek için Kraliçe Victoria’dan kraliyet ayrıcalığı talep etmişlerdir (Oberholzer, 2002: 2).

1900’lü yıllarda Amerika’da federal gelir vergisi düzenlemelerinin benimsenmesi üzerine vergi kaçırma olaylarında ki artış adli muhasebecilere olan talebi arttırmıştır. Bu bağlamda Amerikan İç Gelir Servisi (IRS) vergi kaçaklarını tespit edebilmek için birçok adli teknik geliştirirken, Amerikan Federal Soruşturma Bürosu (FBI) ise finansal işlemlerin izlenmesi ve incelenmesi için beş yüzün üzerinde muhasebeci istihdam etmiştir (Nunn vd., 2006: 1). Aynı dönem suç

dünyasının en ünlü gangsterlerinden olan Al Capone'un diğer suçlarından değil de vergi kaçakçılığından yakalanması, muhasebecilerin mali suçlardaki etkisini kanıtlamıştır. Keza Al Capone'un yakalanmasında, IRS tarafından FBI ile birlikte çalışması için görevlendirilen ve muhasebecilerden oluşan bir ekip etkili olmuştur (Kuloğlu, 2007: 12).

Bu zamana kadar yapılan uygulamalara adli muhasebecilik ismi verilmemiştir. New York'ta 1946 yılında Maurice E. Peloubet adındaki bir muhasebeci "Adli Muhasebe: Günümüz Ekonomisindeki Yeri" isimli çalışmasıyla adli muhasebe kavramını ilk defa kullanmıştır (Oberholzer, 2002: 3).

1960'lı yıllarla birlikte gelişen ticari ve ekonomik hayat mali suçlarında artmasına neden olmuştur. Bu yıllarda Kanada'da ilk uzman ekonomik suç birimi olan "Royal Canadian Mounted Police-RCMP" kurulması bunu kanıtlar niteliktedir. Karışık finansal işlemler ile verilerin analiz edilmesi için gerekli olan muhasebe tecrübe ve uzmanlığı giderek kendini hissettirmiş, polis ve muhasebeci işbirliğine zemin hazırlamıştır. Bir süre kişisel muhasebecilerin katkısıyla devam eden bu birliktelik, 1975'te Don Holmes ve Bob Lindquist adlı iki muhasebecinin "Lindquist-Holmes" adli muhasebe şirketini kurmalarıyla kurumsallaşmaya başlamıştır. Kuzey Amerika'da kurulan bu ilk adli muhasebe şirketinin dosyalarının çoğunluğu polisten kaynaklanan dosyalardan oluşmaktaydı (Kuloğlu, 2007: 14).

Adli muhasebecilik mesleğindeki gelişim 1980'li yıllarda gözle görülür bir şekilde kendini hissettirmiş, başta ABD olmak üzere batılı birçok ülke de uzmanlaşan adli muhasebeci sayısında artış görülmüştür (Çabuk ve Yücel, 2012: 31). Hemen belirtmek gerekir ki, bu dönem uzman adli muhasebeci artışı sadece nicelikten ibaret olmayıp mesleğe nitelikte kazandırmıştır. 1982'de Francis C. Dykeman tarafından yazılan "Uzman Tanık Olarak Muhasebeci" ve K. A. Barson' nun 1987' de yazdığı "Araştırmacı Muhasebecilik Teknikleri" adlı mesleki kitaplar literatürde yerini alırken, mesleki yapılanmalar da oluşturulmaya başlanmıştır. Bu anlamda Kaliforniya Mali Müşavirler Odası bünyesinde "Dava Destek Hizmetleri Komitesi" ve hilelerin tespit edilmesine yönelik denetçileri yetiştiren "Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği-ACFE" bu yıllarda kurulmuştur (Nunn, 2006: 1; Çabuk ve Yücel, 2012: 31).

Adli muhasebecilik hizmetlerinin yaygınlaşmaya başlamasının en büyük nedenlerinden biri de patlak veren büyük şirket skandalları olmuştur. Mesleki örgütlenmeler açısından olumlu sonuçlar yaratan bu skandallara müteakip 1990'lı yıllarda AICPA, daha sonraları “Adli ve Dava Hizmetleri Alt Komitesi” ve “Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji-ACFEI” kurulmuştur (Çabuk ve Yücel, 2012: 31). Kurulan bu mesleki örgütler yeni düzenlemelerle adli muhasebe mesleğinin şekillenmesine katkı yapmış, mesleğin çerçevesini de belirlemiştir. Adli muhasebe mesleğine katkı yapan diğer bir uygulama, AICPA tarafından yayınlanan “Uygulama Yardımı 7” adındaki tebliğdir. Bu tebliğe göre dava hizmetleri: hasarlar, antitiröst analizleri, muhasebe, değerlendirme, genel danışmanlık ve analiz teknikleri gibi farklı alanlara ayrılmıştır (Akyel, 2009: 91).

Ses getiren adli muhasebe uygulamalarından biri de 1995 yılında kurulan ICEP (*Independent Committee of Eminent Persons*) kapsamında, II. Dünya Savaşında (1933-1945) Nazi zulmü mağdurlarına ait olduğuna inanılan 254 İsviçre bankasında açılmış 6,8 milyon hesabın tespit edilmesi ve 4,1 milyon hesaba ilişkin kayıtlara ulaşılması olmuştur. Netice de bu hesaplardan yaklaşık 1 milyar dolar tutarındaki para mirasçılara teslim edilmiştir (Kuloğlu, 2007: 12).

Adli muhasebenin gelişimindeki bir başka etken ise ABD’de yaşanan şirket skandalları (Enron, Worldcom, Qwest gibi..) sonrasında SOX (Sarbanes-Oxley) yasasının kabul edilmesi olmuştur. 2002 yılında çıkan bu yasa, Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından benimsenmiş ve adli muhasebecilik uygulamalarında yararlanılması gerektiği vurgulanmıştır (Çabuk ve Yücel, 2012, 31-32). Aslında SOX yasası ile yapılan düzenlemelerde “*Public Company Accounting Oversight Board*” adlı denetim ve gözetim kurulu oluşturulmuş, ABD’de denetim hizmeti veren şirketlerin bu kuruluşa kayıt olma zorunluluğu getirilmiştir. Bununla birlikte (Pazarçeviren, 2005: 3),

- Şirket yöneticilerine iç kontrol sistemini inceleme ve denetleme,
- CEO ve CFO'lara mali tabloları onaylama,
- Mevcut kurulların yanında denetim komitesi bulunma zorunluluğu getirilmiştir.

Bu doğrultuda denetim raporunun hazırlanması veya sunulmasında denetim komitesi sorumlu olacak, denetim firmaları raporlarını doğrudan denetim komitesine

teslim edeceklerdir. Bu yasayla geleneksel muhasebe denetiminde görülen zafiyetin kapatılması amaçlanırken bir taraftan da adli muhasebe mesleğinin önünün açılması sağlanmıştır. Çünkü adli muhasebeciler, şirketlerin denetim komitelerine veya CEO, CFO ve CAO gibi yöneticilerine denetim ve inceleme alanında özel danışmanlık hizmeti verebileceklerdir (Pazarçeviren, 2005: 3).

ABD’de yapılan bu düzenlemelerle beraber eş zamanlı olarak Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (CICA) tarafından adli muhasebe standartları oluşturmak amacıyla, Adli ve Soruşturmacı Muhasebeciler Birliği’ni yetkilendirmiştir. 2001 yılında bu birlik tarafından “*Araştırmacı ve Adli Muhasebenin Geliştirilmesi İçin Teklif*” adı altında ilk adli muhasebe standartları sayılabilecek bir çalışma yayınlamıştır. Çok geçmeden 2006 yılında sözleşme kabulü, işin planlanması, verilerin toplanıp analiz edilmesi, belgelendirilmesi ve raporlanmasını içeren yeni standartlar belirlenmiş, böylece adli muhasebecilerin sözleşmede izleyecekleri prosedürler tanımlanmıştır (Akyel, 2009: 105).

Dünya’da adli muhasebe alanında söz sahibi olan ülkelerin başında yer alan ABD aynı zamanda adli muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler yapan kuruluşların en fazla olduğu ülkelerdendir. Bu kuruluşlar adli muhasebe alanında sertifikasyon işlemlerini de yürütmektedir.

Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) bu kuruluşların başındadır. Yeminli/Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE-Certified Fraud Examiners) unvanı veren ACFE, bu unvan için sınav yapmakta, sınav başvurularının kabulü için de çeşitli kriterler aramaktadır. Bu kriterler: ACFE’nin bir üyesi olmak, minimum lisans düzeyinde eğitime sahip olmak, en az 2 yıl hile denetimi veya hile araştırmaları ile ilgili bir işte çalışmak, yüksek ahlaki değere sahip olmak, ACFE’nin mesleki etik kurallarını kabul etmiş ve buna uygun davranacağını taahhüt etmiş olmak gibi sıralanabilir. CFE sınavı suç bilimi ve etik, finansal işlemler, hile araştırmaları ve hilenin yasal bileşenleri gibi konulardan oluşmaktadır. Sınav ve mülakatı geçen CFE’ler her yıl mesleki eğitimlere katılmak zorundadır (Kurt ve Uçma, 2009: 170).

Diğer bir kuruluş olan Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA-American Institute of Certified Public Accountants) muhasebe mesleğine yönelik tüm düzenlemeleri yapmaktadır. Amerika’da Sertifikalı Kamu



Muhasebecileri (CPA-Certified Public Accountant) ve Kamu Muhasebecileri (PA-Public Accountant) olarak adlandırılan muhasebe meslek mensuplarının örgütü olan AICPA, 2008’de adli muhasebecilik yapan CPA’lara özel kimlik tanımlamıştır. Sertifikalı Yeminli Mali Suç Bilimcisi (CFF-Certified in Financial Forensics) olarak bilinen bu sertifika işletmelere adli suç konusunda rehberlik ve danışmanlık etme yetkisi vermektedir. CFF olabilmek için CPA unvanına ve en az beş yıllık deneyime sahip olmak, CFF başvurusunda en az 100 puanı tamamlamış olmak, CFF sertifikasına sahip olduğunu imzalı bir belgeyle AICPA’ya bildirmek gerekmektedir.

Adli Muhasebeciler Birliği, sertifikalı adli muhasebeci (FCPA-Forensic Certified Public Accountant) unvanı veren bir başka kuruluştur. Bu unvanı alabilmek için CPA ruhsatına sahip olmak, serbest muhasebeci (CA-Chartered Accountant) veya CPA unvanına eşit sayılabilecek başka bir ülkenin meslek ruhsatına sahip olmak, beş aşamalı testten geçmek gerekmektedir. FCPA sertifikası yıllık olup her yıl alınması zorunludur.

Amerikan Hile Denetçileri Koleji Enstitüsü (ACFEI-American Collage of Forensic Examiners Institute) ise Adli Muhasebe Sertifikasyonu (Cr.FA-Certified Forensic Accountant) olarak bilinen sertifika vermektedir. Bu sertifikayı alabilmek için CPA ruhsatına sahip olmak ve gerekli akademik ve deneyim şartlarını taşımanın yanında Cr.FA sınavını geçmek ve herhangi bir disiplin cezası, soruşturma geçirmemiş olmak gerekmektedir.

Tüm bu kuruluşların yanında Ulusal Adli Muhasebeciler Birliğinin (NAFA-The National Association of Forensic Accounting) belirtilmesinde de yarar vardır. 1991 yılından beri faaliyette bulunan NAFA: Adli muhasebe mesleğini ruhsatlandıran, danışmanlık yapan ve adli muhasebecileri birlik çatısı altında birleştirerek iş imkânı sağlayan bir örgüttür. NAFA’nın hizmetlerinden faydalanmak isteyenler, CPA olmak şartıyla verilen eğitimleri tamamlamak durumundadır. Yılda iki kez açılan bu eğitim adli muhasebe araştırmaları, sigorta hizmetleri, hile soruşturmaları, dava desteği gibi konuları içermektedir (Kurt ve Uçma, 2009: 171).

#### **1.1.1.2. Türkiye’de Adli Muhasebe**

Türk muhasebe tarihinde adli muhasebenin izlerine rastlayabilmek için Cumhuriyetten öncesine gitmek gerekir. Adli muhasebe hakkında daha önce yapılan

ulusal çalışmalarda bu konuda herhangi bir bilgi olmasa da Osmanlı döneminde bu izler görülebilmektedir. Adli muhasebenin hukuk ile muhasebe biliminin birlikte çalışması olarak nitelendirilmesinden yola çıkıldığında, Osmanlı döneminde hukuk ile muhasebenin iç içe olduğu ya da birlikte çalıştığını kanıtlayan birçok tarihi belge mevcuttur.

Akgündüz (1997) çalışmasında, 16. Yüzyıl Osmanlı Devleti'nde *Baki Kulu* adlı görevlilerden bahsetmektedir. Bu görevliler hazineye borcu olup vermeyenleri, zimmetlerinde devlet malı bulunanları incelemek ve denetlemekte, haklarında karar verebilmekteydiler. Başbaki Kulu Ağa'nın konağında sorgulaması yapılan borçlu veya zimmetçi gerektiğinde cezasını da bu konakta hapsedilerek çekmekteydi. Diğer görevleri arasında, vefat eden zengin şahısların miraslarının tespit edilmesi, gizlenen malvarlıklarının ortaya çıkarılması da vardı. Örneğin, 1784 yılında Sultan Selim Camii İmamı Abdullah Efendinin terekesi Başbaki Kulu Ağa tarafından tespit edilmiş ve en ince ayrıntısına kadar denetlenmiştir. Osmanlı arşiv belgeleriyle sabit bu anlatımlar, adli muhasebeye benzer uygulamalara Türk muhasebe tarihinde de rastlanıldığını göstermektedir.

Cumhuriyetin kurulması ile birlikte Türkiye'de uzun yıllar muhasebe mesleği eski usullerle yürütülmüştür. 1942 yılında "Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği" adı altında ilk özel girişimle mesleki örgütlenmeye gidilmiştir. 1967 yılında "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği", 1974 yılında "Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu", 1976 yılında ise "Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği" kurulmuştur. Ancak muhasebecilik mesleği bu örgütlenmelerle yasal bir statüye kavuşmamıştır. Nihayet 13 Haziran 1989 tarihinde yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Kanunu ile yasal bir zemine kavuşmuştur. Yasa ile birlikte meslek odaları kurulmaya başlamış, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği altında birleşmişlerdir (TÜRMOB, 2016).

3568 sayılı yasa ile Türkiye'de gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mevzuat hükümlerine uygun defterlerini tutmak, beyanname, bilanço ve diğer belgelerini düzenlemek gibi görevler SM, SMMM ve YMMM'lere verilirken; SMMM ve YMM'lere tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapma yetkisi de

verilmiştir. Ayrıca YMM'lere inceleme, tahlil, denetim, mali tablo ve beyannamelerle ilgili yazılı görüş verme, mali tablo ve beyannamelerin mevzuata uygunluğunu tasdik etme gibi görevlerde verilmiştir. Dolayısıyla SMMM ve YMM'lerin sınırlı da olsa adli muhasebe hizmeti verdikleri söylenebilir (Elitaş, 2012: 160-161).

Diğer taraftan Türkiye'de adli muhasebe adına yasal bir düzenleme olmamasına rağmen adli muhasebecilik kapsamında değerlendirilebilecek uygulamaların yürütüldüğü birçok kurum ve kuruluş bulunmaktadır. Bu kurum ve kuruluşların başında *Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı (MASAK)* gelmektedir. Doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak görev yapan MASAK, suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanının önlenmesi konularında çalışmaktadır. Diğer bir kurum ise *Maliye Bakanlığı Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı*'dır. Kamu harcamaları, milli emlak, vergilendirme ve personel işlemlerini yürüterek teftiş kapsamında mali denetim, performans denetimi, bilgi işlem sistemi denetimi, uygunluk denetimi yapmaktadır. *Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı* ise gelirlerin toplanması, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve uyumun artırılması konularıyla görevlidir. *Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü* vergi incelemesi hariç inceleme, araştırma ve ekonomik analizler yapmaktadır. *Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu*, kamu sektörü ve özel sektör denetimleri yapmaktadır. *Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)*, bankacılık alanında hukuk ve bilişim destekleri sağlayarak denetim faaliyetlerini yürütmektedir. *Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)*, piyasaya yatırım yapan tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak, piyasaların adil ve etkin çalışmasını sağlamak için gözetim ve denetim faaliyetlerini yürütmektedir (Kurt ve Uçma, 2009: 168-169).

Kamu kurumu niteliğinde olan bu kuruluşların yanında Türkiye'de son yıllarda kurulan ve adli muhasebe hizmeti sunan pek çok yerli ve yabancı bağımsız firma faaliyetlerine devam etmektedir. Bunların yanında *İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM)* tarafından 2009 yılında "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı" adı altında sertifikalı bir kurs açılmış, bu kursu bitiren SMMM'ler "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı" veya "Bağımsız Adli Müşavir" unvanlarını da kullanmaya başlamışlardır (Çabuk ve Yücel, 2012: 72-73).

Türkiye’ de adli muhasebe mesleğinin gelişimine yardımcı olabilecek düzenleme 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) ile olmuştur. Sözü geçen kanun “Bilirkişilik” ve “Uzman Görüşü” kavramlarını birbirinden ayırmış 293. maddesinde, tarafların dava konusu olayla ilgili uzman kişilerden bilimsel konularda fikir alabileceği belirtilmiştir. Ayrıca ek süre talep etmeden Hâkim rapor alınan uzman kişinin davet edilmesine karar verebilmekte, uzmanda bir özrü bulunmadığı sürece mahkemenin davetine uymak zorundadır. Bu yolla mevcut olan bilirkişilik müessesinin yanında dava desteği ve uzman tanıklıkta eklenerek adli muhasebecilik uygulamalarının önü açılmıştır (Çabuk ve Yücel, 2012: 73).

## 1.2. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ

Adli muhasebecilik mesleği ekonomik suçlar nedeniyle mağdur olan, olumsuz etkilenen, bilgi ve teknik destek isteyen tüm ilgili kesimlere meslek ilke ve standartları doğrultusunda hizmet vermektedir. Adli sorunların çözümünde geleneksel muhasebeciden farklı olarak, yaptıkları analizlerde muhasebe, hukuk, denetim, psikoloji, suç bilimi, grafoloji gibi diğer bilim dallarının yöntemlerini de kullanmaktalar. Avukat, hâkim, savcı, kolluk kuvvetleri ve mağdur ile muhasebe mesleğinin çalışma konuları arasında bir köprü görevi görürler (Terzi ve Gülten, 2014: 5). Adli muhasebe mesleğini profesyonel olarak belli bir kazanç sağlamak için icra eden, gerekli bilgi, donanım ve yeterliliğe sahip olan kişiye adli müşavir ya da adli muhasebeci denilmektedir (Gülten, 2010: 313; Pazarçeviren, 2005).

Adli muhasebecileri en iyi tanımlayan kendisi de Amerika’da uzun yıllar adli muhasebe alanında çalışmış olan **Robert Roche** isimli emekli bir adli muhasebecidir. Roche göre “*Adli muhasebeci: Muhasebe kayıtlarının görünen değerini değil arka planını kontrol eden, belgeleri şüpheli bir yaklaşımla inceleyen, bilirkişi raporu hazırlayan, yalan söyleme ihtimaline karşı gerçek niyeti araştıran ve etkili mülakat tekniklerini kullanarak gerçeği ortaya çıkaran kişidir.*”(Crumbley, 1995/Usul ve Topçuoğlu, 2011: 55-56).

Adli muhasebeci, mali sorunlar mahkemeye intikal etmeden veya dava sürecinde, tartışmanın çözüme kavuşturulabilmesi için gerekli esasları belirleyip gerçeğe ulaşmak için inceleme, soruşturma, denetleme ve analiz işlemlerini gerçekleştiren (CPA) “*Sertifikalı Kamu Muhasebecisidir*” (Pazarçeviren, 2005: 2).

Adli muhasebeci, ileri derecede finansal analiz gerektiren herhangi bir anlaşmazlık, çatışma veya soruşturmada kullanılacak finansal bilgileri mahkemelerde delil kabul edilebilecek nitelikte toplayan, yorumlayan ve ilgililere sunan kişidir (Yazarkan ve Kaygın, 2016: 164). Adli muhasebeciyi diğer muhasebe meslek mensuplarından ayıran en önemli özellik mesleki faaliyetlerinde yargıyla iç içe olmalarıdır (Telpner ve Mostek, 2003: 1). Adli muhasebeciler, mali konularda hukukçulara verdikleri dava desteğinin yanında ekonomik suçların araştırılıp ortaya çıkarılmasında bilgi ve tecrübeleriyle hukuka yardımcı olan kişilerdir.

Bir adli muhasebeci, teknik muhasebe bilgisiyle birlikte, denetim, kontrol ve risk değerlendirme konularında da uzman olmalıdır. Tüm bu uzmanlık konularını hukuki bilgilerle harmanlayabilmelidir. Mali sorunlarda muhasebe, denetim ve araştırma becerilerinden yararlanarak, hile ve yolsuzlukları tespit edebilmelidir. Kısaca adli muhasebeci, hile tespitiyle dava desteğini birlikte sürdürebilen kişidir (Crumbley, 2001: 55).

### **1.2.1. Adli Muhasebenin Meslek İlkeleri**

Mesleki ilkeler, ilgili meslek mensuplarının asgari düzeyde uymaları gerekli kural ve prosedürler olarak açıklanabilir. Bu kural ve prosedürler mesleğin kaliteli, güvenilir ve belirli standartlar çerçevesinde yapılmasının teminatıdır. Adli muhasebe mesleğine ilişkin ilkeler aynı zamanda adli muhasebecilerin taşıması gereken özellikleri de kapsamaktadır. Adli muhasebe mesleğine ait ilkeler: Genel ilkeler, bulguların elde edilmesiyle ilgili ilkeler ve bulguların değerlendirilmesiyle ilgili ilkeler olarak üç başlıkta sıralanabilir (Karacan, 2012: 117-121).

#### **1.2.1.1. Genel İlkeler**

Adli muhasebe mesleğinin genel ilkeleri mesleği tanımlarken aynı zamanda mesleğin kimler tarafından yapılması gerektiğini de vurgular. Bu ilkeler: Mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık, mesleki dikkat ve özen ilkesidir. (Karacan, 2012: 118).

**Mesleki Eğitim ve Deneyim İlkesi:** Adli muhasebe mesleğini ifa edecek bir adli muhasebeci işletme, iktisat, maliye, muhasebe, hukuk, kamu yönetimi, bankacılık gibi alanlarda iyi bir eğitim geçmişine sahip olmalıdır (Uyar, 2015: 183). Bu eğitimin

yanında mesleki stajlarını tamamlamalı, meslek sınavlarında başarılı olmalıdır. Meslek içi eğitim, seminer ve kurslarla, mesleki yayınları takip ederek kendini devamlı olarak geliştirmeli, görevine ilişkin yeterlilik, eğitim ve deneyimi sağlamalıdır. Bu sayede adli muhasebe soruşturmaları yeterli mesleki eğitime ve deneyime sahip kişilerce ustalıkla, profesyonel bir biçimde gerçekleştirilecektir (Meriç, 2016: 71).

**Bağımsızlık İlkesi:** Adli muhasebeciler sorumluluklarına yerine getirirken hiçbir kişi, kurum ve kuruluşun etkisinde kalmayıp bağımsız düşünebilmelidir. Konuyu tarafsız ve bağımsız bir biçimde tüm yönleriyle ele alarak objektif kararlar vermelidir. Adli muhasebeye konu olan olayla ilgili tüm kurum ve kuruluşlardan, düzenlediği raporun taraflarından bağımsız olmalıdır. Bağımsızlık, adli muhasebecinin görevini kaliteli ve güvenilir bir şekilde yerine getirmesinde etkili olacaktır (Karacan, 2012: 118). Adli muhasebeci mesleki muhakemesini etkileyebilecek, dürüstlük, tarafsızlık ilkesinden ödün vermeyecek şekilde mesleğini sürdürmelidir (Uyar, 2015: 184).

Bağımsızlığın temin edilebilmesi için dikkat edilecek hususlar şöyle sıralanabilir (Thornhill, 1995/36; Meriç, 2016: 71).

- Adli muhasebeci bir işletme içinde görevlendirilmişse, soruşturmanın seyrinde işletme yönetimine karşı sorumlu olmamalı farklı bir bildirim kanalından sorumluluğunu yerine getirmesi sağlanmalıdır.
- Adli muhasebeci bağımsız bir organizasyonca görevlendirilmişse, soruşturma seyrindeki bildirim sorumluluğu yönetim kuruluna değil, kusurlu olma olasılığı taşıdığı düşünülen kişinin hiyerarşik açıdan daha üst düzeyde olan yöneticisine yönelik olmalıdır.
- Adli muhasebeci bağımsızsa ve kolluk kuvveti yargı veya diğer otoritelerce görevlendirilmişse, soruşturma seyrine göre bildirim sorumluluğunun kime ait olduğu görevlendirme yapılması sırasında belirlenmesi gerekir.

**Mesleki Dikkat ve Özen İlkesi:** Adli muhasebeci hem mesleğinin icrası esnasında hem de rapor hazırlama aşamasında gereken dikkat ve özeni göstermek zorundadır. Mesleki eğitim, bilgi ve deneyimi ne kadar fazla olursa olsun çalışmalarında mesleğin gerektirdiği özen ve dikkati göstermediği zaman başarılı sonuçlar alması zorlaşacaktır. Bir adli muhasebecinin mesleğin gerektirdiği özen ve

titizliği gösterip göstermediğinin asgari ölçütü adli muhasebe sürecinin her aşamasında adli muhasebe ilkelerine eksiksiz bir şekilde uyması ile olacaktır (Karacan, 2012: 119).

#### **1.2.1.2. Bulguların Elde Edilmesine İlişkin İlkeler**

Bu ilkeler mesleğin nasıl ve ne şekilde yapılacağı ile ilgilidir. Adli muhasebeci mesleğini ifa ederken konuyu ilgilendirebilecek tüm detayları incelemeli, bütünü oluşturan her parçayı bir dedektif gibi birbirinden ayırabilmelidir. Olaylar hakkında elde ettiği bulguları yeterli sayı ve nitelikteki kanıtlarla desteklemelidir. Bulguların elde edilmesine ilişkin ilkeler; planlama ilkesi, bütünlük ilkesi ve kanıt toplama ilkesi olarak ele alınabilir (Karacan, 2012: 119).

**Planlama İlkesi:** Bir faaliyetin gerçekleştirilebilmesi için izlenecek yolun belirlenmesi olarak ifade edilebilecek planlama, adli muhasebe mesleği için de oldukça önemlidir. Adli muhasebe mesleğinde planlama, adli muhasebecinin amacına ulaşabilmek için neyi, nerede, hangi sürede, ne kadar maliyetle ve kimlerden yardım alarak yapacağını kararlaştırmasıdır. Adli muhasebeye konu olan olayları parçalara bölmek, gerektiğinde destek alınacak yardımcıları bulmak ve görev alanları belirlemek planlama yapmanın amaçları arasındadır.

**Bütünlük İlkesi:** Adli muhasebeci şüpheli bir yaklaşımla ipucu olabilecek her durumu değerlendirmeli, konuya etkide bulunabilecek tüm olayları bütünlük içinde gözden geçirmelidir. Her olayın bir bütünün parçaları olabileceği unutulmamalı ve parçalar birleştirilerek bütüne ulaşılmalıdır. Adli muhasebeci muhasebe, yönetim, bilgi iletişim sistemleri, maliye, operasyon, risk yönetimi ve güvenlik bilgileri ve bu bilgiler üzerinde rapor, tanım, ölçüm, analiz ve değerlendirmelerin güvenilirliği ve bütünlüğünü gözden geçirmelidir. Operasyon üzerinde önemli etkisi olan politikaları, planları, prodüserleri, yasa ve düzenlemeler ile bunlar için kurulan sistemleri irdelemelidirler. Adli muhasebeci varlıkların muhafazasına ilişkin yöntemleri gözden geçirmeli ve bu varlıkların fiziksel mevcudiyetini doğrulamalıdır (Karacan, 2012: 120; Meriç, 2016, 72).

**Kanıt Toplama İlkesi:** Adli muhasebeci, olayla ilgili bir sonuca ulaşmadan önce fiziki inceleme, sayım, doğrulama ve analitik incelemeler sonucunda kanıt toplama tekniklerine uygun, yeterli miktarda ve nitelikte kanıt toplaması gerekir (Meriç,

2016: 72). Yeterli sayıda ve nitelikte kanıta ulaştığında, bu kanıtlarla desteklenen bir sonuca ulaşır. Adli muhasebecinin iddia veya ortaya koyduğu herhangi bir konuyu çelişkiye düşülmeyecek bir biçimde ifade ettiğinde kanıtların yeterliliğinden bahsedilebilir. Adli muhasebeci kanıt olabilecek her türlü bilgi, belge ve kaydı toplayabilir ve bunları kullanabilir. Kanıtlar kesin, mutlak doğruluğa sahip nitelikte olabileceği gibi, geçerliliği ve doğruluğu adli muhasebeci tarafından ispat edilebilen öznel yargılara dayalı da olabilir (Karacan, 2012: 120; Uyar, 2015: 184).

### **1.2.1.3. Bulguların Değerlendirilmesine İlişkin İlkeler**

Bu ilke adli muhasebecinin edindiği kanaat ve görüşlerini eksiksiz olarak sunması ile ilgili kural ve düzenlemeleri kapsamaktadır. Adli muhasebe uygulamalarına konu olan olayla ilgili kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli, açık, kesin ve sistemli bir şekilde sunulması amaçlanmaktadır. Adli muhasebeci konu ile ilgili çalışmalarından edindiği bilgilerle ulaştığı sonucu ilgililere raporlar. Bu raporlar ilgililerle adli muhasebecinin arasındaki iletişimi oluşturur. Bu nedenle adli muhasebecinin raporu kamuyu aydınlatma ilkesine göre tüm tarafların aynı anlamı çıkarabileceği, ortak bir dille, net ifadelerle, yalın bir şekilde yazılmış olması gerekir. Bulguların değerlendirilmesiyle ilgili ilkeler, tam açıklama ve görüş bildirme ilkelerinden oluşmaktadır (Karacan, 2012: 121).

**Tam Açıklama İlkesi:** Adli muhasebe konusu olayla ilgili sunulan ve ortaya konulan bilgilerin, ilgili taraflara doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini ifade eder. Bu doğrultuda sunulan bilgilerin geçerli, eksiksiz ve objektif olması gerekir. Çünkü adli muhasebeci, sunduğu bilgilerin ve yaptığı açıklamaların gerçekleri yansıttığı konusunda ilgili bilgiyi kullanan kişi ve kurumlara karşı sorumludur. Bu sorumluluk bilinciyle mesleğini sürdürmelidir (Karacan, 2012: 121; Meriç, 2016: 73).

**Görüş Bildirme İlkesi:** Adli muhasebeci üzerinde çalıştığı adli muhasebe konusu olayla ilgili tüm mesleki bilgi ve becerisini kullanarak, bağımsızlık ilkesine de bağlı kalarak ulaştığı sonucu ilgili kesimlere fayda sağlayacak şekilde değerlendirir ulaşılan sonuçları sistemli bir düzende hazırlar ve sunar. Kısaca bu ilke, adli muhasebecinin değerlendirmeleri sonucunda varılan görüşünün tüm açıklığı ile yazılı hale getirilmesi ve raporlanmasıdır (Meriç, 2016: 73).



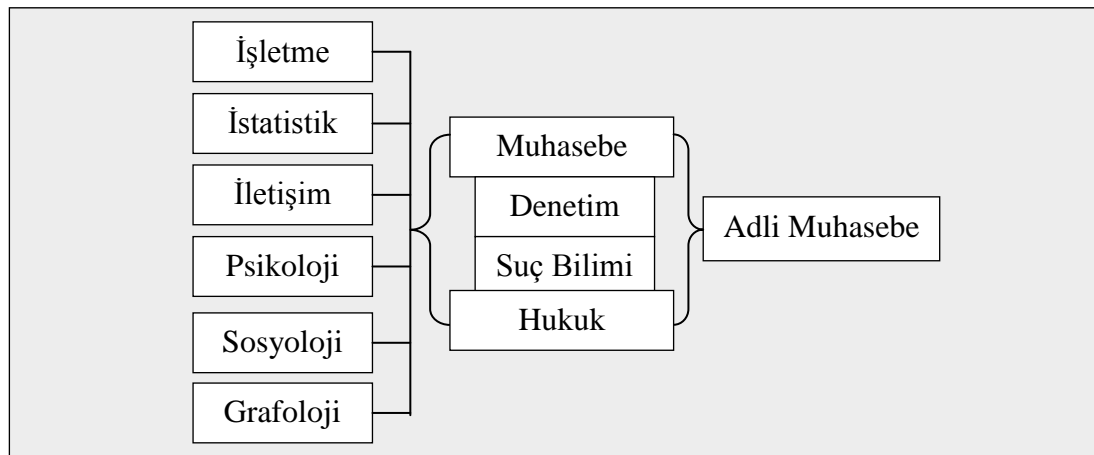
### 1.2.2. Adli Muhasebe Mesleği ve Diğer Bilimler

Adli muhasebecilik, muhasebe mesleğinden çok daha kapsamlı bilgi ve yetenek gerektiren bir meslektir. Adli muhasebeciler, muhasebe, hukuk ve teknoloji gibi birbirinden farklı birçok alandaki bilgilerle, sosyal ve hukuki sorunların çözümlenmesinde adalete yardımcı olurlar. Bu nedenle adli muhasebeciler rakamların dedektifleridir. Mesleğinde başarılı olmak isteyen adli muhasebeci, hem iyi bir dedektif hem de iyi bir muhasebeci olmak zorundadır (Oyedokun, 2013: 8).

Adli muhasebe mesleğinin uygulandığı sahanın boyutlarının geniş olması, birçok alanda faaliyet göstermesi pek çok bilim dalıyla sıkı ilişki içinde olmasını gerektirir (Terzi ve Gülten, 2014: 24). Adli muhasebeci, hukuk bilimindeki mali konuları araştırmak, sorgulamak ve analiz etmek amacıyla muhasebe, denetim ve kriminoloji (suç bilimi) bilgisini kullanan kişidir (Okoye ve Akamobi 2009: 39).

Adli muhasebe mesleği yukarıda sayılan bilim dallarının yanında başka pek çok bilim dalından da yararlanmayı gerektirir. Adli muhasebeci mesleğinin icrası sırasında rastlayabileceği olayların içeriğine ve yapılan adli muhasebe uygulamasına göre işletme, istatistik, iletişim, psikoloji, sosyoloji ve bilişim teknolojilerinden istifade edeceğinden bu bilim dallarını temel seviyede bilmek ve gerektiğinde uzmanlarından yardım almak durumundadır.

Adli muhasebecilerin çalışmalarında faydalandığı bilim dalları sistematik olarak Şekil 1.1’de verilmiştir.



**Şekil 1.1. Adli Muhasebe Mesleği ve Diğer Bilim Dalları**

**Kaynak:** (Gülten ve Kocaer, 2010).

Şekil 1.1’den anlaşılacağı üzere hukuk ile muhasebe adli muhasebenin öncelikli konularıdır. Muhasebe ile denetimin, hukuk ile suç biliminin ilişkisinden hareketle

bir adli muhasebeci bu konularda uzmanlık düzeyinde bilgi sahibi olmalıdır. Denetim mali konuların araştırılması, mali tabloların incelenip analiz edilmesi, delil olabilecek nitelikteki belgelerin elde edilmesi için kullanılır. Suç bilimi ise ceza hukuku açısından değerlendirilen suçlar, suçlu profilleri, insanları suç işlemeye iten nedenler gibi konular için gereklidir. Bununla beraber şirketler kanunu, menkul kıymet kanunu, kurumsal yönetim, işletmeleri etkileyen düzenlemeler, işletmelerde gerçekleşen suçlar ve önleme çalışmaları işletme bilgisinden yararlanmayı gerektirir. Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarıyla olan ilişkisi ise aşağıdaki gibi açıklanabilir (Terzi ve Gülten, 2014: 24; Oyedokun, 2013: 8).

*İstatistik:* Örneklem seçimi, frekans dağılımı, standart sapma gibi istatistiksel pek çok yöntem, hukuki problemlerin çözümünde kullanılır.

*İletişim:* Adli muhasebeci, bilirkişi ve uzman tanıklık gibi hizmetlerde etkili mülakat, sunum ve raporlama yapabilmek için sıklıkla iletişimden yararlanır.

*Psikoloji ve Sosyoloji:* İnsanları suç işlemeye yönelten nedenlerin tespit edilmesinde gerekli, insan davranışları, toplum birey etkileşimi gibi konular bu bilimlerin yardımıyla açıklanır.

*Grafoloji (yazı bilimi):* El yazısı karakteristik özellikleri, yazım yanlışlıkları, imza stilleri, sahte belge gibi konular, evraklar, belgeler, makbuzlar ve bordrolarla ilgili olası tahrifler ya da taklit imzaların tespiti yazı biliminin inceleme alanıdır.

*Bilişim sistemleri:* Elektronik veri tabanlarının araştırılması, dijital sahtecilik, elektronik ortamda para ve bilgi transferleri gibi konular için adli muhasebeciler tarafından sıklıkla kullanılır.

### **1.2.3. Adli Muhasebe Mesleğinin Nitelikleri**

Adli muhasebeciler mesleklerini ifa ederken profesyonel ve bağımsız olmaları, olaylar karşısında objektif hareket etmeleri adaletin sağlanması için önemlidir (Karacan, 2012: 115). Bunların yanında başarılı bir adli muhasebecinin bir takım kişisel özellikleri de bünyesinde barındırması gerekmektedir. Adli muhasebeci sır saklayabilmeli, mesleki gelişmeleri takip etmeli ve aynı zamanda meraklı olmalıdır. Görevini icra ederken karşılaştığı olumsuzluklar karşısında sabır göstermeli, hemen pes etmemeli, ısrarcı olmalıdır. Sezgileri kuvvetli ve şüpheli olmalı, yaratıcı fikirler

geliştirebilmelidir. İnsan ilişkilerinde başarılı, yazılı ve sözlü iletişimi güçlü ve aynı zamanda güvenilir olmalıdır (Pazarçeviren, 2005: 10; Gülten, 2010: 30).

Bir adli muhasebecinin mesleğini icra ederken gereken bilgi ve beceriler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Cole, 2008: 8; Singleton vd., 2006: 46-47)

- Soruşturma ve görüşme tekniklerini bilmeli,
- Hile ve dolandırıcılıkları tanımlayabilmeli,
- Mali sorunlar ve deliller hakkında bilgisi olmalı,
- İlgili yasal mevzuatları bilmeli ve takip etmeli,
- İnsan davranışlarını gözlemlemeli ve yorumlayabilmeli,
- Araştırmacı olmalı, Hile senaryoları oluşturabilmeli,
- Elde ettiği verilerin yardımı ile finansal işlemleri belirleyebilmeli,
- Yazılım ve donanımsal bilgisayar bilgisine ve analiz yeteneğine sahip olmalı,
- Bilgi ve belgeleri inceleme ve analiz edebilmeli,
- Sahte veya orijinal belgeleri ayırt edebilmelidir.

Yukarıda sayılan bilgi ve becerilerin yanında, adli muhasebecilerin uymak zorunda oldukları etik değerlerde vardır. Bu etik değerler aşağıdaki gibi sıralanabilir (CERTFA, 2016).

- Adli Muhasebeci gerçeği araştırmalı ve sadece gerçeği bildirmelidir.
- Taraf tutmaktan kaçınmalıdır.
- Ahlaka uygun davranmalıdır.
- Mesleğinin standartlarını korumaya ve yükseltmeye çalışmalıdır.
- Bir adli müşavir olarak, herhangi bir konuda parasal ilişki içinde olmamalıdır.
- Profesyonel bir şekilde diğer adli muhasebeciler ile bilgi ve deneyimini paylaşmalıdır.
- Çıkar çatışmalarını önlemek zorundadır.
- Kariyeri boyunca sürekli eğitim, seminer ve diğer çalışmalar ile mesleki gelişimini devam ettirmelidir.
- Bir adli müşavir olarak, uzman görüşünü bilgi, beceri, eğitim, öğretim ve deneyimine dayanarak ifade etmelidir.

- Mesleğini ifa ederken doğruluk ve dürüstlikle bilginin ışığında hareket etmelidir.

#### **1.2.4. Adli Muhasebe Mesleğinde İşlem Aşamaları**

Adli muhasebe mesleğinde çalışma usulü yapılan adli muhasebecilik faaliyetine göre değişmektedir. Bu paralelde her bir adli muhasebe uygulamasında izlenecek yöntemler ve yaklaşımlar kendine özgü olacaktır. Bununla birlikte, bütün faaliyetleri kapsayan temel bir süreci izleyecek biçimde aşamalar halinde aşağıdaki gibi özetlenebilir (Pazarçeviren, 2005: 12-13; Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş, 2013: 11-12).

- İlk aşamada müşteri ile buluşma gerçekleşir. Sorunun tarafları tespit edilir. Mevcut durumun anlaşılmasına çalışılır.
- Uyuşmazlık tespitinin yapıldığı ikinci aşamada, uyuşmazlığa neden olan konu ayrıntılı bir şekilde ele alınır.
- Başlangıç araştırması ya da ön araştırma yapılır. Sorunun anlaşılmasına katkı sağlar.
- Bir eylem planı hazırlanarak hedefler belirlenir. Bu hedeflere ulaşılabilecek yol ve yöntem tespit edilir.
- Kanıtların elde edilmesini kapsayan bu süreçte davanın niteliğine göre tespit edilen bilgi-belge ve tüm veriler, olaya ait kanıt ve raporlar incelenir.
- Davanın niteliğine göre analizlerin yapıldığı süreçtir. Mali kayıpların hesaplanması, işlemlerin özeti, aktiflerin takibi, değerlemeler gibi çalışmaları kapsar. Ayrıca yapılan analizin açıklanmasında kullanılacak grafik ve tablolar bu kısımda hazırlanır.
- Raporlamanın yapıldığı aşamadır. Görevin niteliği ve araştırmanın içeriğine göre bulgular ve fikirler belirtilerek, bunların aktarılmasını sağlayacak şekil ve grafiklerle desteklenen rapor hazırlanır.

#### **1.3. ADLİ MUHASEBE FAALİYETLERİ**

ABD ve Avrupa başta olmak üzere bir takım ülkelerde 1980'li yıllarla birlikte Enron, Tyco, Worldcom, ve Parmalat gibi uluslararası şirketlerde baş gösteren muhasebe skandalları hem ekonomiye hem de muhasebe mesleğine büyük ölçüde

zarar vermiştir (Louvaris ve Siegel, 2006: 263). Mali tablolarda ve kayıtlarda çeşitli oyunlarla yapılan hilelerin standart denetimlerle tespit edilemediği, yolsuzlukların önlenemediği gün yüzüne çıkmış, muhasebe ve denetime olan güven zedelenmiştir. Bu olumsuz gelişmeler araştırmacı, soruşturmacı ve sorgulayıcı muhasebecilik anlayışına sahip adli muhasebeciliğin gelişimine zemin hazırlarken, işletme çevrelerinin beklentilerini karşılayamayan geleneksel denetim anlayışı yerine daha teknik çalışmaları kapsayan adli muhasebe uzmanlığına ihtiyaç duymalarını sağlamıştır (Al, 2014: 97-98).

Öte yandan gelişen teknoloji ve artan rekabet koşulları karmaşık ticari işlemlere neden olurken mevzuatlardaki hızlı değişim birey ve işletmelerin uyumunu zorlaştırmış, devletle olan ilişkilerinde sorunlara neden olmuştur. Mahkemelere yansıyan karmaşık mali konular, avukat ve hâkimlerin uzman danışmanlık desteğine olan ihtiyacı belirginleştirmiştir (Karacan, 2012: 110).

Tüm bu etkenler, adli muhasebenin günden güne gelişmesine ve farklı uzmanlık alanlarına ayrılmasına neden olmuştur. Dolayısıyla toplum ihtiyaçları çerçevesinde şekillenen adli muhasebe faaliyetleri üç kısma ayrılmaktadır. Bu faaliyetler:

- Hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve önleme çalışmalarını kapsayan “Araştırmacı muhasebecilik/Hile denetçiliği,”
- Dava öncesi veya dava sürecinde avukat ve müvekkillerine sağlanan “Dava destek danışmanlığı,”
- Mahkemelerde mali konularda yargıçlara sağlanan teknik destek “Uzman tanıklık/Bilirkişiliktir.”

### **1.3.1. Araştırmacı Muhasebecilik-Hile Denetçiliği**

Adli muhasebe uygulamalarından olan araştırmacı muhasebecilik ya da diğer adıyla hile denetçiliği, hilelerin tespit edilmesi veya önlenmesi ile ilgili çalışmaları içermektedir. Hile: Başkaları üzerinden haksız kazanç elde etmek üzere girişilen sahtekârlık, açgözlülük ve kurnazlıkla aldatmaya yönelik dürüst olmayan davranışlardır. Hile bir kişi veya bir grup tarafından yapılabilir. İşletmelerde yapılan hileler ise genelde muhasebe hilesi şeklinde gerçekleşmektedir. Muhasebe hilesi: Yasadışı yollarla menfaat elde etmek için kayıtların, belgelerin manipüle edilmesi, tahrifatı; varlıkların eksik ya da adil olmayan tahsisi; kayıt veya belgelerdeki

işlemlerin bilerek unutulması, muhasebe politikalarının yanlış uygulanması gibi kasti davranışlardır (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 36). İşletmelerde yapılan hileler, tepe yönetimi veya farklı alanlarda çalışanlar tarafından yapılabilmektedir. Bu hileler çalışanların hırsızlığı, varlıkların ve şirket fonlarının zimmete geçirilmesi, kötüye kullanılması, yatırım hileleri, hileli finansal raporlama gibi çeşitli şekillerde olabilmektedir (Pazarçeviren, 2005: 5).

Araştırmacı muhasebecilik ya da hile denetçiliği, daha çok işletme sahipleri ve yöneticilerin isteği üzerine olmakla beraber mahkeme öncesi veya dava sürecinde de olabilmektedir. Bazı mali işlemlerde görülen hilelerin tespiti kolay olmayıp teknik muhasebe bilgisiyle tespit edilebilecek olaylardır. Bunun yanında insan davranışları, örgütsel davranış, hile bilgisi, hile belirteçleri, delil ve delil standartları gibi birçok alanda bilgi sahibi olmayı gerektirir. Hileli işlemlerin tespit edilmesi ve kanıtlarıyla birlikte açıklanması adli muhasebecilerin görevleri arasındadır.

Adli muhasebeciler, araştırmacı muhasebecilik faaliyetleri esnasında oldukça farklı hile türleri ile karşılaşabilmekteler. Gerek bireysel gerekse kurumsal düzeyde olabilen bu hilelerden bazıları aşağıdaki gibidir. (Pehlivan, 2010: 42; Gülten ve Kocaer, 2010: 18; Karacan, 2012: 114).

- İşletme çalışanları tarafından yapılan hileler,
- Mali tablolarda yapılan hileler (vergi),
- Yatırım hileleri,
- Ticari rüşvetler ve komisyonlar,
- Kredi kartı hileleri,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Elektronik fon transferleri ile ilgili hileler,
- İnternet hileleri,

Adli muhasebe kapsamında yapılan hile araştırmacılığı basit bir dizi kontrollerle gerçekleştirilecek bir denetim programı değildir (Akyel, 2009: 173). Adli muhasebe bir iddianın soruşturulması ve hukuki çerçevede meseleye kabul edilebilir kanıtların toplanması ile ilgilidir (Karacan, 2012: 109). Geleneksel muhasebe denetiminden oldukça farklıdır çünkü geleneksel muhasebe denetimi rutindir. Ancak adli muhasebe uygulamaları bir olaya istinaden yapılır. Denetimde mesleki şüphecilik, adli muhasebede soruşturmacı zihniyeti ön plandadır. Denetimde raporlamanın

standartlara uygunluğu ölçölürken, adli muhasebe daha çok mali soruşturmalarla ilgilendirilir. Denetimde finansal tablolarda önemli bir yanlışlık olup olmadığı araştırılırken, adli muhasebede anlaşmazlıkların çözümü için bulgular araştırılır ve mahkemede delil olarak kullanılır. Diğer taraftan denetim maddi işlemler üzerine odaklanırken, adli muhasebe hem maddi hem de maddi olmayan ya da başka bir ifade ile görünüşte önemli olmayan konular üzerine de odaklanır (Enofe, Utomwen ve Danjuma, 2015: 9-10).

Araştırmacı muhasebecilik kapsamında yapılan hile araştırmalarında araştırmacı standartları kendisi belirlemelidir. Araştırma bir işletmede gerçekleşiyorsa yönetimin niyeti, beklentileri belirtilmeli ve tüm çalışanlar tarafından uyulması gereken kurallar yönetmeliklerle çizilerek etkin bir şekilde uygulanması sağlanmalıdır. İşletmenin tedarikçileriyle gerçekleştirilen işlere ait kayıtların incelenebilmesi için tedarikçilerle gerekli izin anlaşmaları yapılmalıdır. Geçmişte sıklıkla karşılaşılan hileli davranış tipleri ve hile olasılıklarının nerelerden kaynaklanabileceği araştırılmalıdır, muhasebe sisteminden doğabilecek hile tehlikeleri belirlenmelidir. Araştırmacı muhasebeci, herhangi bir hile belirtecinin ya da iddiayı destekleyecek bir delilin olup olmadığını tespit edecek en kısa araştırma yolunu bilmelidir. Elde edilecek bilgileri her türlü muhasebe sistemi ile harmanlayabilmeli, çalışanları ve iş ortamlarını gözlemlemelidir. Şüpheli yaklaşımla olası hile fırsatlarını, kanıt olabilecek bulguları elde etmeye çalışmalı, hileye ilişkin bulguları değerlendirebilmelidir (Bologna ve Lindquist, 1995: 26).

Adli muhasebeciler, oran analizi, nakit akışı ve standart istatistiksel teknikler gibi klasik denetim yöntemlerinin yanında hilelerin tespit edilmesinde etkili olabilen çeşitli yöntemlere başvurmaktadır (Bhasin, 2016: 31). Bunlardan biri hile teorileri yaklaşımıdır. *Hile teorileri yaklaşımı*: Olgu, varsayım, sınama ve sonuç olmak üzere dört aşamada gerçekleşir. Olgu aşamasında elde edilen mevcut veriler analiz edilerek bir takım olgulara ulaşılır. Daha sonra varsayım aşamasına geçilir. Varsayım aşamasında bu olgular üzerine hipotezler geliştirilir. Geliştirilen hipotezler “en kötü durum senaryosu” şeklinde olabilmektedir. Sınama, yeni bilgilerin elde edilmesi veya mevcut bilgilerin düzeltilmesinden sonra bu bilgilerin test edildiği aşamadır. Bu aşamada olgular varsayımları desteklemiyorsa hipotezler yeniden tanımlanmaktadır.

Sonuç aşamasında ise hile araştırmasının sonuçları yazılı bir rapora dönüştürülerek sunulmaktadır (Smith, 2012: 8-9/Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 55).

Adli muhasebeciler hilelerin tespit edilmesinde kullandıkları diğer yöntemler: Tümevarım ve tümdengelimdir. Bu yöntemler aynı zamanda proaktif yaklaşımlar olarak bilinmektedir. Tümevarım ve tümdengelim yöntemleri ile geniş çaplı veritabanları zaman maliyeti olmaksızın çabucak araştırılarak analiz edilebilmekte, hilelerin yol açtığı anormallikler ortaya çıkarılmaktadır (Çalış, Keleş ve Engin, 2014: 97).

**Tümevarım yöntemi:** Parçadan bütüne ya da özelden genele doğru ulaşılması amaçlanan bu yöntemde; önce hilenin kaynakları ve belirteçleri tespit edilerek izlenen hile ortaya çıkarılmaya çalışılır. Bu yöntemin uygulanmasında veri madenciliği yazılımlarından ve dijital analiz tekniklerinden (Benford Kanunu) yararlanır.

*Veri Madenciliği:* Veri ambarlarında tutulan çeşitli verilerle daha önce keşfedilmemiş bilgilerin elde edilmesi, ulaşılan bu bilgilerle karar vermek ve bir eylem planını gerçekleştirmek için kullanma sürecidir. Verilerin içindeki örüntülerin, ilişkilerin, değişimlerin, düzensizliklerin, kuralların ve istatistiksel olarak önemli sayılabilecek yapıların keşfedilmesidir. Kendi başına bir çözüm olmayıp çözüme ulaşılması için gerekli olan bilgileri ve verilecek karar sürecini destekleyen bir araçtır (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 147).

Büyük hacimli veri yığınlarından karar alabilmek için faydalı olabilecek, uygulanabilir ve anlamlı bilgilerin çıkarılmasıdır. Veri madenciliği süreci, veri yığınlarının elden geçirilmesiyle başlar ve yapılan analiz sonucunda ortaya çıkan sonuçların uzman gözüyle yorumlanması ile tamamlanır. Veri madenciliği süreci basit bir anlatımla verilerin seçilmesi, işlenmesi, eğilimlerinin belirlenmesi ve bilgiye ulaşılması olarak sayılabilecek dört adımdan oluşmaktadır (Erşahin, 2008: 15).

Hilelerin tespit edilmesinde ipucu olabilecek noktaların belirlenmesinde “kırmızı bayraklar” olarak isimlendirilen bir yöntem kullanılmaktadır. Bu yönetime göre; hile belirteci olabilecek bazı kıstaslar göz önünde bulundurulmaktadır. Bunlar:

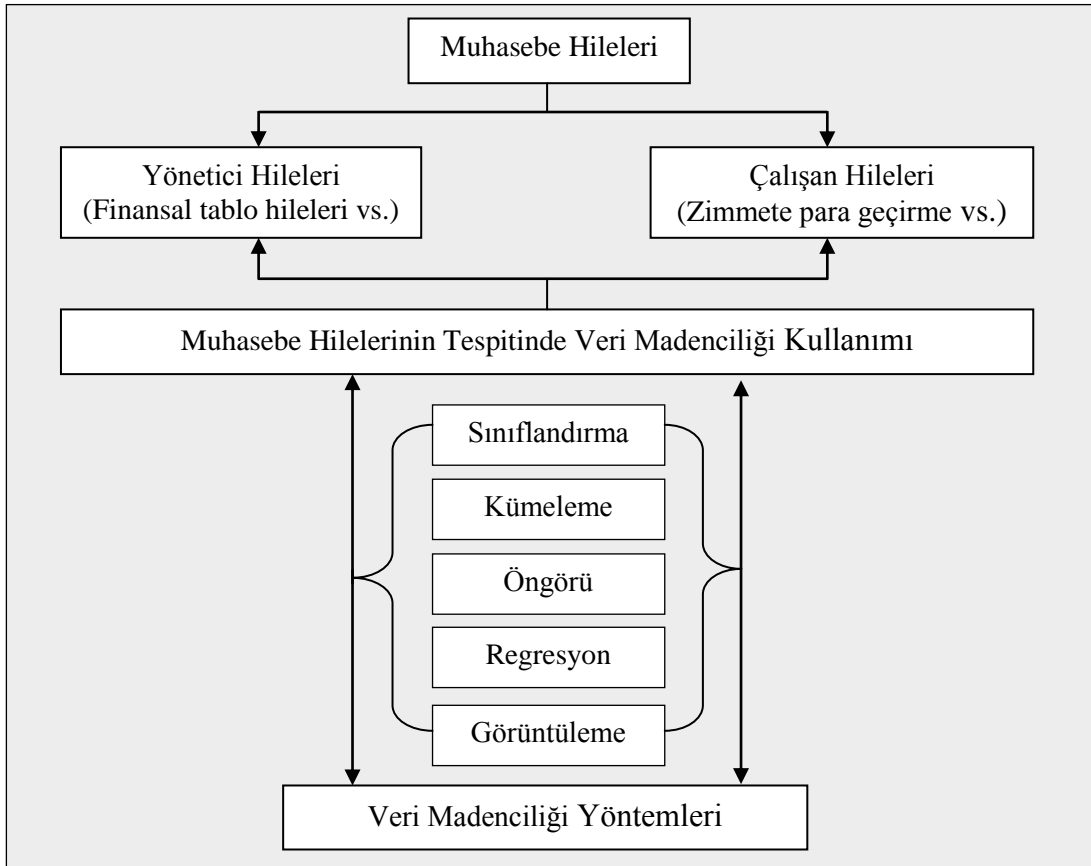
- Muhasebe ile ilgili anormallikler,
- İç kontrol zayıflığı,
- Analitik anormallikler,



- Aşırıya kaçan yaşam biçimi,
- Olağan olmayan davranışlardır.

Veri madenciliğinde kümeleme/bölümleme, verilerin grafiksel gösterimi, öngörü modellemesi, bağlantı analizi, sapma tespiti, bağımlılık modellemesi, özetleme gibi yöntemler uygulanmaktadır (Terzi, 2012: 55-56).

Veri madenciliğinde muhasebe hilelerinin tespit edilmesine ilişkin görsel özet Şekil 1.2’de verilmiştir.



**Şekil 1.2. Muhasebe Hilelerinde Veri Madenciliği Kullanımı**

**Kaynak:** (Ngai vd., 2010: 563/Terzi, 2012: 56).

Şekil 1.2’de görüldüğü üzere veri madenciliği uygulanırken elde edilen verilerin özelliğine uygun yöntemlerden biri veya bir kaçını ile muhasebe hileleri tespit edilmeye çalışılır.

*Benford Kanunu:* Sayıların normal olarak aynı durumda ortaya çıktığı, olayın diğer olaylarla ilişkili olduğu ve genellikle 1, 2, 3 ile başladığı esasına dayanmaktadır. Bu yöntem, insanların rastlantısal sayı üretmeyeceklerini, küçük rakamların büyük rakamlardan daha sık kullanıldıklarını savunmaktadır. Doğal

oluşması gereken sayılar ile beyanlarda yer alan sayılar arasında fark olması durumunda, beyandaki sayıların hileli olarak üretilmiş olabileceğine işaret etmektedir (Avcı ve Demirci, 2016; Terzi, 2012: 54). Benford kanunu uyarınca rakamların ilk hanesinin çıkış frekansları Tablo 1.1’de verilmiştir.

**Tablo 1.1. Benford Kanuna Göre Rakamların Çıkış Frekansları**

Bir sayının ilk değeri	1	2	3	4	5	6	7	8	9
İlgili frekanslar	%30,1	%17,6	%12,5	%9,7	%7,9	%6,7	%5,8	%5,1	%4,6

**Kaynak:** (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 150)

Tablo 1.1’de görüleceği üzere Benford kanununda herhangi bir veri setinden ya da sayılar tablosundan rastgele bir sayı seçilmesi neticesinde bu sayının ilk hanesinin 1 olma olasılığı %30,1’dir. İlk hanenin 2 olma olasılığı %17,6’dır. Devam eden diğer sayılarda ilk hanenin olasılığı düşmekte, 9 sayısına doğru giderek olasılık zayıflamaktadır (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 150). Benford kanunu ile sayıların sadece ilk basamağındaki dağılım olasılığı incelenmemekte, sayıda olan bütün basamaklar analiz edilebilmektedir (Gönen ve Rasgen, 2016: 98).

**Tümdengelim Yöntemi:** Bu yöntemde önce özel bir durumda ne gibi hilelerin ortaya çıkabileceği belirlenir. Daha sonra teknoloji ve diğer metotların kullanımıyla hilenin varlığı araştırılır. Süreç aşağıdaki gibi gerçekleşir (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 154).

1. Operasyonları ve işi inceleyerek anlamak,
2. Operasyonlarda oluşabilecek hileleri anlamak,
3. Hilelerin oluşturabileceği bulguları anlamak,
4. Bulguları belirlemek için veri tabanı ve bilgi sistemlerini kullanmak,
5. Bulguların takip edilerek hile mi veya başkaca faktörlerin mi etkisi olduğunu tespit etmek,
6. Elde edilen bulguların araştırılmasıdır.

Hile bulguları doküman ve kayıtlar, sıra dışı ve düzensiz analitik bulgular, iç dönük kontrol bulguları, Aşırı harcamayla belirginleşen hayat tarzı, davranışsal bulgular ve şikâyetler olarak sayılabilir.

### 1.3.2. Dava Destek Danışmanlığı

Dava destek danışmanlık hizmeti dava hazırlık aşamasında veya dava sürecinde mali konuları açıklığa kavuşturmak için talep eden tarafa sağlanan muhasebe

desteğini ifade eder. Adli muhasebeciler dava destek hizmetleri kapsamında aşağıda verilen konularda ilgili dava taraflarına yardımcı olabilmektedir (Pazarçeviren, 2005: 4-5).

- Bir iddiayı çürütmek veya desteklemek için gerekli bilgi ve belgeyi sağlamak,
- Belgelerin incelenerek ekonomik kayıpların değerlemesi ve tespitini yapmak,
- Finansal konuların anlaşılması ve bulguların incelenmesine yardımcı olmak,
- Davalarda karşı taraftan yöneltilebilecek sorulara hazırlık yapmak,
- Dava sürecinde mahkemede bulunmak ve sorgu aşamasına katkı sağlamak

Adli muhasebecilerin mahkemelere verdiği dava desteğinin büyük çoğunluğu finansal denetim konusundadır. Hile ve yolsuzluklar sebebiyle meydana gelen zararların tespit edilmesi; muhasebe standartları, finansal raporlama, denetim ve mali analiz gibi konularla mümkündür. Bu soruşturmalarda adli muhasebecilerden yararlanılması davanın sonuçlanmasına yardımcı olacaktır (Çabuk ve Yücel, 2012: 33).

Adli muhasebeciler tarafından sağlanan destek hizmetleri genellikle aşağıdaki dava türlerinde olabilmektedir (Pehlivan, 2010: 42; Gülten ve Kocaer, 2010: 18).

- Her türlü hile ve yolsuzluk davaları,
- Ortaklık ve hissedar davaları,
- İşletme değerlemeleri,
- İşletmelerin mali kayıplarına ilişkin davalar,
- Hasar ve zarar tahminleri,
- Sigorta anlaşmazlıkları,
- Anlaşmalardan doğan işletmeler arası sorunlar,
- Patent, marka ve haklarla ilgili sorunlar,
- İflas davaları,
- İşletmelerin birleşme ve ayrılma davaları,
- Boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklar,
- Kara para ile ilgili suçlar,
- Arabuluculuk ve tahkim,
- Vergi hukukundan kaynaklanan davalar.

### 1.3.3. Uzman Tanıklık

Adli muhasebenin faaliyet alanlarından olan uzman tanıklık ve bilirkişilik mahkemelere yönelik uygulamalardır. Muhasebe konularında teknik bilgi isteyen davalarda alınan uzman desteği olarak ifade edilebilir. Bu faaliyetler bilirkişi tanıklığı, uzman tanıklık ve uzman görüşü gibi isimlerle anılmaktadır. (Gülten, 2010).

Amerika Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği'ne (AICPA) göre uzman tanık, bir konunun bilimsel, teknik veya özel fikirlerle aydınlatılmasında yararlanılan gerekli bilgi, yetenek, deneyim ve eğitime sahip kişi olarak tanımlanmıştır (Elitaş, 2012: 159). Uzman tanıklık, mahkemeye konu olan teknik olayların tarafsız, bağımsız, objektif olarak avukatlara ve hâkimlere aydınlatıcı bir biçimde yansıtılmasıdır. Bu yolla davalar daha çabuk ve sağlıklı bir çözüme kavuşturulabilmektedir. Adli muhasebecilerce yapılan uzman tanıklık faaliyetlerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Pazarçeviren, 2005: 9-10).

- Dava konusu ile ilgili kapsamlı araştırmalar yapmak ve gerekli verileri toplamak,
- Toplanan verilerden desteklenen bir görüşe ulaşmak,
- Bu görüşü belgelerle açık bir şekilde mahkemeye sunmak veya raporlamak,

Uzman tanıklık görevi davaların sonuçlanmasında önemli etkiye sahiptir. Yeterli bilgi, donanım ve özelliklere sahip olmadan yapılan uzman tanıklık yargı sürecini etkileyecek adaletin sağlanmasına engel olabilecektir (Çabuk ve Yücel, 2012: 36). Bu yüzden adli muhasebeciler uzman tanık olarak görevlerini ifa ederken dikkat etmeleri gereken belli başlı kurallar vardır. Bu kurallar şöyle sıralanabilir (Pagano, 2005: 24/Akyel, 2009: 161).

- Yalnızca gerçekleri aktarmak,
- İyi odaklanmak,
- Konudan konuya geçmemek,
- Konuyu iyi dinleyip anladıktan sonra cevaplamak,
- İfade verme veya sorgulanma esnasında saygılı davranmak,
- Kesin ifadelerle konuşmak,
- Profesyonel olmak,
- İtirazları dinlemek,

- Tahmin ve spekülasyon yapmaktan kaçınmak,
- Tekrarlar yaparak davaya tam anlamıyla hazırlanmak.

Davalarda uzman tanıklığın kabul edilebilmesi için geliştirilen standartlar vardır. Bu standartlardan ilki “*Frye Standart*”ıdır. Frye standardı ismini 1923 yılında Columbia Federal Bölgesi ile ABD arasında “Frye vakası” olarak bilinen davadan almıştır. Bu davada mahkeme, yeni bilimsel bir tekniğin ait olduğu alanda genel kabul görmüş olması gerektiğine, aksi durumda nitelikli bağımsız bir uzmanın belirli bir alanda tanıklık yapmasının geçerli olmayacağına karar vermiştir. Frye kararından yaklaşık 50 yıl sonra, ABD federal mahkemelerinde Federal Kanıt Kurallarının (Federal Rules of Evidence-FRE) cezai ve medeni davalarda rehberlik edebileceği yürürlüğe girmiştir (Muehlmann, Burnaby ve Howe, 2012: 5-6). Bu kurallar aşağıda sıralanmıştır.

*FRE 702*: Bilimsel teknik veya uzmanlaşmış bilginin delillerin anlaşılması ya da dava konusunda ki bir gerçeğin belirlenmesi için mahkemeye yardımcı olması koşuluyla bilgi, beceri, tecrübe, eğitim veya öğrenimiyle uzmanlık yeterliliğine sahip bir tanık mahkemeye kanaatini sunabilir (Muehlmann, Burnaby ve Howe, 2012: 5-6).

*FRE 703*: Uzmanın vereceği ifadenin esaslarını içeren kurala göre; uzmanın fikri ve çıkarımları gerçeklere veya verilere dayanması gerekir. Mahkeme bu görüş veya çıkarımın dayanağı olan gerçeklerin-verilerin kanıtlanmasını isteyebilir (Singleton, 2006: 256; Akyel, 2009: 168-169).

*FRE 704*: Temel konu hakkında ki görüş ile ilgili olan bu kuralda; Jüri ve yargıç tarafından üzerinde karara varılacak konu hakkında uzmanın görüş bildirmesine temel oluşturur (Akyel, 2009: 169). Ancak uzman, bir suç davasında sanığın ruhsal durumu hakkında bir fikir bildirmemelidir. Bu hususlar karar verme mekanizmasındaki kişiler içindir (Legal Information Institute, 2016).

*FRE 705*: Aksine mahkeme kararı olmadıkça uzman, görüşünün esasına zemin oluşturan veri veya gerçekleri ortaya koymadan kendi sebepleri ile ifade edebilir. Ancak çapraz sorguda, uzmandan fikrine esas aldığı veri veya gerçeklerin açıklanması istenebilir (Singleton vd., 2006: 256).

*FRE 706*: Mahkeme, tarafların üzerinde anlaştığı veya kendi seçtiği bir uzmanı atayabilir. Uzmanında bu atamadan rızası olmalıdır. Atanan uzman konu hakkında ki

bulguları taraflarla paylaşır. Mahkeme uzmanı ifadeye çağırabilir. Uzman, her iki tarafça çapraz sorguya alınabilir (Singleton vd., 2006: 257).

ABD’de 1993 yılında görülen *Daubert&Merrill Dow Pharmaceuticals* davasında yüksek mahkemenin verdiği karar neticesinde “*Daubert standart*” adıyla yeni bir test hazırlanmıştır. Federal dava hâkimleri duruşmalarda uzman tanık ifadelerinin konuyla ilgili bilimsel ve güvenilir olması gerektiğini belirtmiş ve bunun için FRE 702 aşağıdaki şekilde güncellenmiştir.

Bilimsel teknik veya uzmanlaşmış bilginin delillerin anlaşılması ya da dava konusunda ki bir gerçeğin belirlenmesi için mahkemeye yardımcı olması koşuluyla bilgi, beceri, tecrübe, eğitim veya öğrenimiyle uzmanlık yeterliliğine sahip bir tanığın mahkemeye kanaatini sunması aşağıdaki şartların sağlanmasıyla kabul edilecektir (Muehlmann, Burnaby ve Howe, 2012: 6).

1. Uzman tanığın ifadesi yeterli gerçeklere veya verilere dayanıyor mu?
2. Uzman tanıklık güvenilir ilke ve yöntemleri içeriyor mu?
3. Dava konusu olaya güvenilir ilke ve yöntemler uygulanıyor mu?

Diğer yandan ABD Yüksek Mahkemesi, yargıçlara uzman tanığın ifadesinin gerçeklerle ilgili ve güvenilir olduğunun belirlenmesi için aşağıdaki hususlara dikkat edilmesini önermektedir.

- Teori veya teknik test edilmelidir.
- Teori veya teknik uzman tanığın meslektaşlarının incelemesine sunulmalıdır.
- Olası hata oranı bilinmelidir.
- Teori veya teknik genel kabul görmelidir.
- Teori veya teknik davadan önce var olmalıdır.

Uzman tanıklığın Daubert standartları çerçevesinde kabul edilebileceği kararı, adli muhasebe uzmanları tarafından uygulanan yöntem ve tekniklerin gelişmesini sağlamış, uzman tanıklık için standartları yükseltmiştir.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE'DE VERGİ DAVALARI VE ADLİ MUHASEBE**

#### **UYGULAMALARI**

Bu bölümde idare ile mükellef arasında uyuşmazlıklara neden olan vergi hataları ve cezalarına değinilecektir. Vergi davaları ve özellikleri tanıtıldıktan sonra adli muhasebe faaliyetleriyle ilişkileri açıklanmaya çalışılacaktır.

#### **2.1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE NEDENLERİ**

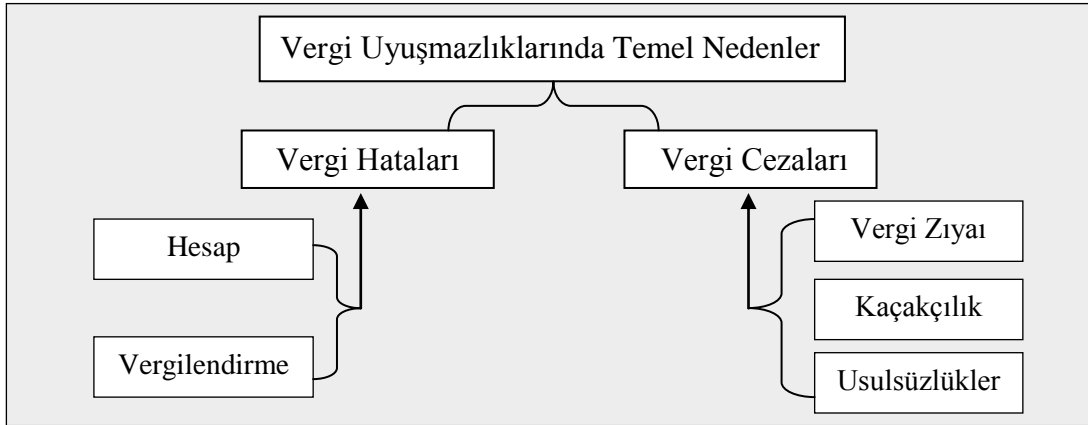
Kamu gelirlerinin büyük çoğunluğunu vergiler oluşturmaktadır. Devletin toplum yararına ürettiği hizmetlerin finansmanında kullanılan vergilerin düzenli toplanabilmesi adalet, emniyet, sağlık ve eğitim gibi sıralanabilecek bu hizmetlerin niteliğini artırmaktadır (Yıldırım ve Özdemir, 2014: 488). *Vergi*: Devletin yasal mevzuatlarla çizdiği sınırlarda egemenlik gücüyle, gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçleri nispetinde aldığı nihai ve zorunlu paralardır (Eker, 2004: 117).

Vergi, devlet ve kişiler arasında bir borç-alacak ilişkisi doğurmaktadır. Bu ilişkide alacaklı konumunda olan devlet, vergi toplama ile görevlendirdiği vergi idaresi yanında bu görevi yerel yönetimler olan belediyelere, il özel idarelerine ve diğer bazı kamu kuruluşlarına devredebilmektedir. Bunlar: Sosyal Güvenlik Kurumu, Ticaret Odaları, Mühendis ve Mimar Odaları gibi mesleki kuruluşlar olabilmektedir (Pehlivan, 2013: 48). Borçlu konumunda olan mükellef ise kendisine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişilerdir. Bunun yanında alacaklı devlet vergisinin düzenli toplanabilmesi için bazı kesimlere sorumluluk yüklemiş böylece vergi sorumlusu kavramı doğmuştur. Vergi kanunlarınca verginin hesaplanarak kesilmesi, vergi dairesine ödenmesi ve diğer bazı işlemleri (defter tutma, beyanname verme gibi) yapma mecburiyeti olan üçüncü kişiler "*vergi sorumlusu*" olarak bilinmektedir. Muhasebeciler, İşverenler, saymanlar, tapu memurları, noterler, trafik polis ve memurları, şirketler ve yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'deki temsilcileri vergi sorumlularına örnek olarak sayılabilir (Yıldırım ve Özdemir, 2014: 489-490).

Kişilerle devlet arasında olan vergi ilişkisi önceden belirlenmiş kurallar çerçevesindedir. Hukuki bir dayanağının olması kamu düzenini sağlanması için zorunludur. Bu bağlamda vergi borcunun doğmasından ortadan kalkmasına kadar gerçekleştirilen tüm işlemler vergi hukuku ile düzenlenmektedir (Ünsal, 2008: 3). *Vergi Hukuku*: Devletle kişiler arasında vergi ilişkisi nedeniyle oluşan hak ve ödevleri düzenleyen bir hukuk dalıdır (Pehlivan, 2013: 22).

Gelişen ve değişen ekonomik hayatın vergi politikalarına da yansması sonucu sıklıkla yeni düzenlemelere maruz kalan vergi kanunları, vergi idaresi ile mükellef arasında anlayış farkı, görüş ayrılığı veya farklı yorumlamalara neden olabilmektedir (Giray, 1982: 106; Öz, 2015: 12). Mükellef ile vergilendirmeyi yapan idare arasında vergi nedeniyle ortaya çıkan anlaşmazlıklar “*vergi uyuşmazlıkları*” olarak nitelendirilmektedir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014: 4). Vergi ilişkisi içinde olan taraflar arasında çıkan hak ve menfaat çatışmaları vergi uyuşmazlıklarına sebep olmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları, vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza, tahsil işlemleri ve benzeri uygulamalardan çıkabilmektedir (Kızılot vd., 2007: 225).

Vergi uyuşmazlıklarının temel nedenleri ***hatalar*** ve ***cezalar*** olarak iki ana başlıkta incelenebilir. Vergi uyuşmazlıklarının temel nedenleri, Şekil 2.1’de sunulmuştur.



**Şekil 2.1. Vergi Uyuşmazlıklarında Temel Nedenler**

Şekil 2.1’de görüldüğü üzere uyuşmazlıklar vergilendirme esnasında yapılan vergi hatalarından ve idare tarafından uygulanan cezalardan kaynaklanabilmektedir.



### 2.1.1. Vergi Hataları

Uyuşmazlıklara neden olan *Hatalar* VUK, 116 maddesine göre “*Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesidir.*” Vergi hatalarının ortaya çıkması tesadüfler sonucu olabileceği gibi aşağıdaki şekillerle de olabilmektedir (GİB, 2008: 6).

- Memurun hatayı bulması veya görmesi ile
- Üst memurların incelemeleri neticesinde,
- Teftiş ya da vergi incelemeleri esnasında,
- Mükellefin müracaat etmesiyle,

Herhangi bir nedenden dolayı ortaya çıkarılan vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki başlık altında incelenebilir (GİB, 2008: 6).

#### 2.1.1.1. Hesap Hataları

Vergi miktarında değişime neden olan maddi hatalardan ve yanlış işlemlerden kaynaklanan hesap hataları VUK 117 maddesinde düzenlenmiştir. Aynı kanunda hesap hataları matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar ve verginin mükerrer olması gibi özetlenmiştir.

1. Matrah hataları: “*Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, inceleme raporu, cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.*” Örneğin: Vergi idaresine verilen gelir vergisi beyannamesinde gösterilen matrahtan mahsup edilmesi gereken geçmiş yıl zararları ya da düşülmesi gereken sigorta primlerinin düşülmemesi vb. yanlışlıklar matrah üzerinde fazla veya eksik gösterilmesi sonucu olan hatalardır (GİB, 2008: 6-7).
2. Vergi miktarındaki hatalar: “*Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsuplarının yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.*” Örneğin: Tahakkuk fişi veya ihbarnamelerde gösterilen matraha vergi tarifesinin yanlış uygulanması, ödenen geçici verginin mahsup edilememesi ya da ödenmeyen geçici verginin mahsup edilmesi sonucunda verginin eksik veya fazla tarh edilmesidir (GİB, 2008: 7).

3. Verginin mükerrer olması: *“Aynı vergi kanununun uygulanması ile belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır”* (VUK, m.117).

#### **2.1.1.2. Vergilendirme Hataları**

VUK madde 118’e göre vergi yükümlülüğü saptanırken yapılan değerlendirme yanlışlıklarını ifade etmektedir. Bunlar: mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadır (GİB, 2008: 7-8).

1. Mükellefin şahsında hata: *“Bir verginin gerçek borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır”* Örneğin: Aynı vergi dairesinin aynı ad ve soyadını taşıyan iki mükellefin karıştırılarak, birinin vergisinin diğerinden istenilmesi gösterilebilir.
2. Mükellefiyette hata: *“Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır”* Örneğin: Veraset yoluyla intikal eden bir kişiden mirası üç aylık süre içinde reddetmesine karşın veraset ve intikal vergisi istenilmesidir.
3. Mevzuda hata: *“Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır”* Örneğin: Elde edilen alacak faizlerine indirim oranı uyguladıktan sonra kalan tutar beyan sınırını aşmamasına rağmen gelir vergisine tabi tutulması gibi olabilmektedir.
4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: *“Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır”* Örneğin: Her verginin kendi vergi kanununda vergilendirme dönemi vardır. Gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi, 2015 yılına ait olup 2014 yılında peşin tahsil olunan kira bedellerinin ödemenin yapıldığı yıl olan 2014 yılında vergilendirilmesi gibi sayılabilir.

#### **2.1.2. Vergi Cezaları**

Mükelleflerin vergilemeye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmemeleri, vergi kanunlarının aksine hareket etmeleri vergi suçlarına neden olur. *Vergi Suçları*: Vergi

yükümlüleri veya sorumluları ya da vergilendirme ile görevli kişilerin vergi kanunlarında öngörülen maddi ve biçimsel mükellefiyetlere ve ödevlere aykırı hareket etmeleri ile oluşur. Vergi suçları ekonomik suçlardandır. Hazineyi zarara uğratma, vergi alacağını tehlikeye düşürme ve kamu düzenini bozma gibi sonuçlar doğurmaktadır (Dönmez, 2008: 208).

Vergi kanunlarında suçlar için çeşitli cezai yaptırımlar öngörülmüştür. Vergi ile ilgili ortaya çıkan suçlar, vergi ceza hukuku içinde ele alınmaktadır (Pehlivan, 2013: 29). Vergi suçları ile bunlara uygulanacak ceza hükümleri başta Vergi Usul Kanunu (VUK) olmak üzere Gümrük Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ve diğer vergi kanunların da belirtilmektedir (Kırbaş, 1998: 176).

Vergi suçlarının cezalandırılmasında bir takım amaçlar vardır. Bunlar: Vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun bir biçimde yerine getirilmesinin sağlanması, hazinenin yararının gözetilmesi, kamu düzeninin korunması ve caydırıcılıktır. Vergilere ilişkin ceza hükümleri vergiyle birlikte resim, harçlar ve benzeri yükümlülükler için de geçerlidir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015: 224-225).

Uyuşmazlık nedeni cezalar vergi suç ve kabahatleri kapsamında olup *Vergi Usul Kanunu*'nda ve diğer bazı vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi zıyayı, kaçakçılık, kusur, usulsüzlük vb. gibidir. Uyuşmazlıklar, vergi yoklama ve inceleme görevlileri veya idarece vergi cezası gerektiren olayın tespit edilmesi, ceza türünün veya muhatabın belirlenmesi, cezanın hesaplanması veya tebliği aşamalarında olabilmektedir (Armağan, 2015: 132; Karakoç; 2007: 22).

#### **2.1.2.1. Vergi Zıyayı ve Cezaları**

Vergi kaybı olarak da anılan *vergi zıyayı*: Mükellefin ya da vergi sorumlusunun vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi gibi nedenlerle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesidir (VUK, md.341/1). Örneğin: Mükellef tarafından beyannamenin verilmemesi, tahakkukun zamanında yapılamamasına sebep olacağından vergi zıyayı suçu oluşacaktır (Dönmez, 2008: 210). Vergi ikmalen, resen veya idarece tarh edilse bile bu durum değişmeyecektir (Ünsal, 2008: 46).

Vergi zıyı suçunun işlenmesi durumunda VUK' un 344.maddesinde düzenlenen vergi zıyı cezası kesilmektedir. Bu ceza zıyaa uğratılan verginin **bir katı** olarak belirlenmiştir. Kanuni süre geçtikten sonra verilen beyannameler için ise vergi zıyaa tutarının **yarısı** kadar ceza uygulanmaktadır. Ancak vergi incelemelerine başlanılmış ya da takdir komisyonlarına sevk edilmiş olan beyannameler sonradan verilse bile vergi zıyı cezası yarıya inmeyecek yine bir katı olarak uygulanacaktır (Pehlivan, 2013: 94).

Vergi zıyı suçuna neden olan haller vergilendirme ile ilgili görevlerin yerine getirilmemesi/eksik yerine getirilmesi ve gerçeğe aykırı beyanlar olmak üzere iki başlıkta toplanabilir (Sarioğlu, 2002).

**a) Vergilendirmeye ilgili görevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi:** VUK'ta tanımlanan vergi zıyı suçunun işlenmiş olduğu kanısına varabilmek için, aynı kanunla yüklenen yükümlülüklerin yerine getirilip- getirilmediğinin bilinmesi gerekir. VUK'a göre mükellef ödevleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Sarioğlu, 2002).

- Bildirimde bulunmak,
- Defter tutmak,
- Muamelelerini belgeye dayandırmak,
- Belirli sürelerde beyanname vermek,
- Vergi karnesi kullanmak, (Vergi numarası)
- Muhafaza ve ibraz görevlerini yerine getirmek

Mükellefler yukarıda sayılan görevleri kanunun öngördüğü zaman içinde ve usul ve şekil şartlarına uyarak yerine getirmek zorundadır. Aksi halde vergi zıyı; yükümlülüğün kurulmasında, belgelerin kayıtlarında veya defter kayıtlarında olmak üzere üç alanda ortaya çıkabilecektir.

**b) Gerçeğe aykırı beyanlar:** VUK madde 341'e göre, şahsi ve medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulması ya da diğer nedenlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesidir (Sarioğlu, 2002).

### 2.1.2.2. Usulsüzlükler ve Cezaları

VUK 351. maddesine göre *usulsüzlük*: Vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması demektir. Bu hükme aykırı davranışlar vergi kaybına neden olmasa bile mükellef ya da sorumlunun suç işleme kastının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın usulsüzlük cezası uygulanır. Usulsüzlükler genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak ikiye ayrılır (Dönmez, 2008: 210-2011).

#### 2.1.2.2.1. Genel Usulsüzlükler

VUK. mad.352’ de işlenen fiilin niteliğine göre genel usulsüzlükler birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olarak belirlenmiştir (Pehlivan, 2013: 97-98; Dönmez, 2008: 211).

##### a) Birinci Derece Usulsüzlükler:

- Vergi ve harç beyannamelerinin belirtilen sürelerde verilmemesi,
- Vergi Kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması,
- Defter, belge ve kayıtların usulüne uygun tutulmayıp noksan, usulsüz ve karışık olması, anlaşılır olmaması,
- Ekim sayım beyanında bulunma çağrısına süresinde uyulmaması,
- Kayıtlara ilişkin nizamaya uyulmaması,
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Vergi kanunlarına göre tasdik edilmesi mecburi olan defterlerin süreleri içinde tasdik ettirilmemesi, (Kanuni sürenin sonundan başlamak üzere bir ay geçtikten sonra onaylatılsa bile hiç onaylanmamış sayılır)
- Diğer ücretlerden salınan gelir vergisinin tarh ettirilmemesi,
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin VUK mad.342’de belirtilen süre içinde verilmesi.

##### b) İkinci Derece Usulsüzlükler:

- Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin birinci 15 günlük sürede verilmesi, Emlak Vergisi beyannamesinin 2 aylık ek süre içinde verilmesi,
- Ekim sayım beyanlarının süresinde yapılmaması veya kanunda istenen bilgileri içerecek şekilde yapılmaması,

- Vergi Kanunu gereği yapılacak bildirimlerin zamanında yapılmaması, (işe başlama bildirimini hariç)
- Vergi karnesinin süre bitiminden 15 gün geçtiği halde alınmaması,
- Tasdik edilmesi zorunlu defterlerden herhangi birinin tasdik süresi bitimine müteakip 1 ay içinde yaptırılması,
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin şekil ve içeriğe uymaması,
- Hesap ve işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi,

Genel usulsüzlük fiilleri defterlerin tutulmayıp, beyannamenin de verilmemiş olması gibi birbirine zincirleme bağlıysa diğer ifade ile biri olmadan diğeri de yapılamıyorsa tek fiil sayılmakta ve tek fiil için usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Ayrıca usulsüzlük fiili resen takdiri de gerektirirse belirtilen cezalar iki kat olarak uygulanır. VUK Genel Tebliğlerinde mükellef grupları ve usulsüzlüğün derecelerine göre sabit miktarlarda para cezası uygulanmaktadır (Dönmez, 2008: 212). 2017 yılı için geçerli olan genel usulsüzlük cezaları Tablo 2.1’de sunulmuştur.

**Tablo 2.1. Genel Usulsüzlük Cezalarına İlişkin Cetvel (2017 Yılı)**

Mükellef Grupları	Birinci Derece Usulsüzlük Cezaları	İkinci Derece Usulsüzlük Cezaları
1.Sermaye Şirketleri	130,00 TL	70,00 TL
2.Sermaye Şirketleri Dışında Kalan I. Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	80,00 TL	40,00 TL
3. II. Sınıf Tüccarlar	40,00 TL	19,00 TL
4. Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	19,00 TL	11,00 TL
5. Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	11,00 TL	5,00 TL
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	5,00 TL	2,80 TL

**Kaynak:** (VUK, Genel Tebliği Sıra No: 476).

Tablo 2.1’de görüldüğü üzere uygulanacak ceza tutarı, muhatabın mükellefiyet durumuna ve işlediği genel usulsüzlük fiiline göre değişmektedir.

#### 2.1.2.2.2. Özel Usulsüzlükler

Özel usulsüzlükleri genel usulsüzlüklerden ayıran fark vergi yükümlülüğünü daha ağır ihmal etmesidir. Yani bu ihlal vergi zıyama yol açmaya daha elverişlidir.

Bu yüzden özel usulsüzlük fiillerinin cezaları, genel usulsüzlük cezalarından daha ağırdır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015: 232).

Vergi Usul Kanunu madde 353'e göre, üç grupta ele alınan özel usulsüzlüklere uygulanan ceza miktarları da değişmekte ve her yıl belli oranlarda artırılmaktadır. 01 Ocak 2017 tarihinden geçerli olan özel usulsüzlükler ve cezaları aşağıda verilmiştir (VUK Genel Tebliği Sıra No: 476).

**a) Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasına ilişkin cezalar:**

- Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu gibi belgelerin verilmemesi, alınmaması. *(belgede yazan meblağın %10'u, Her bir belge için 210,00 TL'den az olamaz), (Bir takvim yılı içinde her bir belge türüne ilişkin olarak kesilecek toplam tutar 110.000 TL)*
- Perakende satış fişi, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, günlük müşteri listesi gibi belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması ya da bulundurulmaması. *(210,00 TL), (Her bir belge nevine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza 11.000,00 TL)(Her bir belge nevine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza 110.000,00 TL)*
- Maliye Bakanlığı'nca tutulması ve günü gününe kayıt edilmesi sorunlu defterlerin, bulundurulmaması, kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi, levha bulundurma ve asma zorunluluğuna uyulmaması. *(210,00 TL)*
- Muhasebe standartlarına ve tek düzen hesap planına uyulmaması ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uyulmaması. *(5.000,00 TL)*
- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmamak. *(işlemi yapanlara her bir işlem için 260,00 TL)*
- Matbaa işletmecilerinin belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmemesi. *(800,00 TL) (bu bent uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası 160.000,00 TL)*

- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmemesi. (1.100,00 TL)
- Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmama. (Aracın sahibi adına 800,00 TL)

**b) Damga vergisine ilişkin cezalar:**

Bu gruba giren özel usulsüzlükler VUK' un 355 ve 356. Maddelerinde düzenlenen damga vergisine ilişkin özel usulsüzlüklerdir. Damga vergisinin zamanında veya usulüne uygun olarak yerine getirilmemesi, pulların kanunda belirtilen şekilde iptal edilmemesi gibi hallerde ödenecek cezalarla noter, resmi daireler, bankalar, AŞ'ler adına kesilecek cezaları kapsamaktadır (Dönmez, 2008: 213). “*Damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen damga vergisi üzerinden, maktu vergilerde %50, nispi vergilerde %10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir*” (VUK Genel Tebliğ No: 476).

**c) Bilgi vermektten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. Madde hükmüne uymayanlara ilişkin cezalar**

Bilgi vermektten çekinenlere, defter, belge ve diğer kayıtlarını ibraz etmeyenlere, inceleme görevlilerine yardımda bulunmayanlara ve Maliye Bakanlığı'nın yetkileri çerçevesinde öngörülen diğer ödevleri yerine getirmeyenlere (Kamu idareleri de dâhil) uygulanacak özel usulsüzlük cezalarıdır (Pehlivan, 2013: 101). Ceza miktarı suçu işleyenin hangi mükellef grubu içinde yer aldığına göre değişmektedir. Aşağıda mükellef grupları ve 2016 yılı için uygulanacak ceza miktarları görülmektedir (VUK Genel Tebliğ No: 476).

- *Birinci sınıf Tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında: 1.400,00 TL,*
- *İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler: 700,00 TL,*
- *Belirtilenler dışında kalanlara: 350,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.*



### 2.1.2.3. Vergi Kaçakçılığı ve Cezaları

Vergi suçlarından en yaygın olanı vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçırmak amacıyla yapılan eylemler kaçakçılık suçunu oluşturur, kaçakçılık suçu kamusal nitelik taşır. Yani kamu düzenini bozucu etkiye sahiptir. Bu nedenle ceza kanunlarındaki suçlar gibi değerlendirilir. Kamusal nitelik taşıyan vergi suçlarına uygulanacak cezalarda hürriyeti bağlayıcı hapis cezalarıdır (Dönmez, 2008: 213). Bu suçlara ilişkin cezalar adli mahkemeler tarafından verilir (Pehlivan, 2013: 107).

Anayasa'nın 38. maddesinde "*İdare kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyideyi uygulayamaz*" hükmü gereği bu suçlar TCK hükümlerine göre cezalandırılır. Bu suçların vergi kanunlarında düzenlenmesi TCK hükümlerinin uygulanmasına engel değildir. TCK'nın 5. Maddesinde "*Bu kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*" şeklinde vurgulanmıştır (Kaneti, 1989: 243).

Vergi kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçunun işlendiğini öğrenenler bu durumu yetkili makamlara ihbar etmesi gerekir. Aksi halde bu kişilere bir yıla kadar hapis cezası uygulanması öngörülmüştür. Vergi incelemesi yapanların vergi suçunu Cumhuriyet Savcılığı'na bildirme zorunluluğu adli bir görevdir (Armağan, 2015: 132-133).

Vergi Kaçakçılık suçlarında Cumhuriyet Savcısının doğrudan soruşturma yapma yetkisi bulunmamaktadır. Suçun ihbar edilmesi ile Cumhuriyet Savcısı varsa elindeki bilgi ve belgelerle ilgili vergi idaresinden inceleme yapılmasını ister. Vergi idaresi tarafından yapılan inceleme neticesinde dava açılması gerekli görüldüğü takdirde inceleme sonucu elde edilen delillerle birlikte Cumhuriyet Savcılığına bildirir. Savcı suçun işlendiğine dair yeterli delillerin mevcut olmasıyla kamu davası açar. Deliller yetersiz ise takipsizlik kararı verir (Yurteri ve Yurteri, 2012: 107).

Kaçakçılık suç fiilleri VUK' un 359. maddesinde üç bent halinde sayılmış olup kamu düzenini bozucu etkisine göre farklı sürelerde hapis cezaları öngörülmüştür. Mahkeme sanığa ceza verirken kasit unsuru aramaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015: 248). Ayrıca VUK 359. maddesi gereği olan suçlardan cezaya hükmedilmesi vergi zıyayı veya usulsüzlük cezalarının uygulanmasına engel değildir (Yurteri ve Yurteri, 2012: 107).

**a) 18 Aydan 3 Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Kaçakçılık Suç ve Fiilleri (VUK md.359/a):**

- Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapılması,
- Gerçek Olmayan Kişiler Adına Hesaplar Açılması,
- Çift Defter Tutulması,
- Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi veya Gizlenmesi,
- Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması,

**b) 3 Yıldan 5 Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Kaçakçılık Suç ve Fiilleri (VUK md.359/b):**

- Defter, Kayıt ve Belgelerin Yok Edilmesi,
- Defter Sayfalarının Kopartılarak Yok Edilmesi,
- Sahte Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması,

**c) 2 Yıldan 5 Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Kaçakçılık Suç ve Fiilleri (VUK md.359/c):**

- Maliye Bakanlığı ile Anlaşmalı Olmayan Matbaaların Belge Basması ve Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması.

Özetlemek gerekirse vergi kaçakçılık suçu ağır nitelikte olup adli mahkemelerce hapis cezalarına hükmedilmektedir. Bununla birlikte vergi kaybına neden olduğu için ayrıca idari para cezası da uygulanabilmektedir.

## **2.2. VERGİ YARGISI**

Türk vergi sisteminde, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların idari ve yargısal olmak üzere iki yoldan çözümlendiği bilinmektedir. Mükellef bu iki çözüm yolundan dilediğini seçme hakkına sahiptir. Ancak mevzuat gereği gümrük uyuşmazlıklarında önce idari çözüm yoluna daha sonra da yargısal çözüm yoluna gidilmesi gerekmektedir. *İdari çözümde* uzlaşma, hataların düzeltilmesi, üst makamlara başvuru gibi yöntemler uygulanmaktadır. Barışçıl çözüm yolu olarak da anılan idari çözüme kural olarak vergiler ile cezalar için tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında başvurulabilmektedir (Yüce, 2014: 228). *Yargısal çözümde* ise idare tarafından kesilen cezanın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde dava açmak gerekir. Bu yolla idari işlem yargı denetimine tabi olur (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015: 241).

Türkiye’de tüm idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi İdari Yargı tarafından yapılmaktadır. Vergi mevzuatı gereğince yetkili idare tarafından tarh ettirilen vergiler ve kesilen cezalar da birer idari işlem olduğundan idari yargının görev alanındadır. İdari yargı içerisinde vergilendirmeden kaynaklanan uyuşmazlıklara ise “Vergi Yargısı” adı verilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015: 265).

*Vergi yargısı:* Devletin vergilendirme işlemleri nedeniyle idare ve yükümlü arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü için vergilendirme işlemlerini düzenleyen hukuk kurallarını uygulamak suretiyle yargısal karar verme faaliyetidir (Yüce, 2014: 193). Literatürde vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yollarına vergi yargısı, mali muhakeme, mali yargı, vergi muhakemesi, vergi yargılaması gibi terimlere rastlanmaktadır (Karakoç, 1995: 15).

Vergi yargısının “içtihat yaratma” ve “yargısal denetim” gibi iki temel işlevi vardır. Bu işlevlerden ilki *içtihat yaratma*: Vergi kanunlarındaki hızlı değişim ile ortaya çıkabilecek boşlukları doldurma, çeşitli şekillerde yorumlama, vergi uygulamasından kaynaklanan sorunları çözme gibi önemli görevleri yerine getirirken aynı zamanda vergi hukukunun gelişmesine katkıda bulunmaktadır. *Yargısal denetim* işlevinde ise: Hukuk devleti gereği idarenin eylem ve işlemlerinin denetimi, vergi adaletinin sağlanması, ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü, verginin toplanması gibi konularda hem mükellefe/vergi sorumlusuna hem de vergi idaresine güvence sağlamaktadır (Kırbaş, 1998: 204-205).

Vergi yargı sistemleri ülkeden ülkeye farklı şekillerde olabilmektedir. Adli yargıya bağlı vergi yargısı Belçika ve Hollanda gibi ülkelerde uygulanırken, Almanya’da bağımsız vergi yargı sistemi mevcuttur. Hem adli hem idari yargıya bağlı karma sistemde olan vergi yargısı ise Amerika, İngiltere ve İtalya’da görülmektedir. İdari yargıya bağlı vergi yargı sistemi Türkiye, İsveç ve Lüksemburg’da uygulanmaktadır (Kırbaş, 1998: 206-207).

İdari yargıya bağlı olan vergi yargısı sisteminde vergi hukukunun kamu hukukunun bir kolu olduğu ve vergi işlemlerinin idari nitelikte olmasından dolayı uyuşmazlıkların idari yargıda çözümlenmesi gerektiği görüşü hâkimdir. Bu sistemde vergi mahkemeleri idare mahkemeleriyle birlikte idari yargı içindedir. İtiraz ve

temyiz için de Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay gibi idari yargı organlarına başvurulmaktadır (Kırbaş, 1998: 207).

Türkiye’de 6 Ocak 1982 yılında kabul edilen, *2575 sayılı Danıştay Kanunu*, *2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun* ve *2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunları* ile vergi yargısının çalışma usul ve yöntemleri belirlenmiştir. Bu bağlamda vergi uyuşmazlıklarında ilk derece yargı mercii vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından verilen kararlara itiraz mercii Bölge İdare Mahkemeleri, kurul halinde verilen kararlara temyiz yolu ise Danıştay’dır. İlk derece mahkemesi olarak Danıştay’ın görevlendirildiği davalarda ise temyiz mercii, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’dur (GİB, 2009: 5).

28 Haziran 2014 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan ve aynı tarihte yürürlüğe giren “*6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile idari yargıya dolayısıyla vergi yargısına “istinaf” başvurusu getirilmiştir. Böylece vergi veya diğer idari ihtilaflarda tarafların ilk derece yargılama mercii konumunda bulunan idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna başvurmadan önce mahkemenin bulunduğu yerde veya yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunulması gerekmektedir. Daha net ifade ile itiraz yolu kaldırılarak temyiz öncesi “istinaf makamı” olarak yeni ve zorunlu bir kanun yolu getirilmiştir. İlk derece mahkemesi karar verdikten sonra istinaf başvurusu ile bölge idare mahkemesine gidilecek daha sonra kanunun izin verdiği temyize konu edilebilecek kararlar için temyiz yoluna başvurulabilecektir. Bu yeniliklerle yargının yükünün hafifletilmesi, sağlıklı ve nitelikli kararlar alınması amaçlanmıştır (Öz, 2016).

### **2.2.1. Vergi Yargısında Usul ve İlkeler**

Vergi yargısının idari yargı içinde olması gereği, idari yargı usul ve ilkeleri aynı zamanda vergi yargısı içinde geçerlidir. Vergi yargısında uyuşmazlıkları çözmekle yetkili merciler, objektif bir yargılama yapabilmeleri ve zamanında karar verebilmeleri için bu ilkelere uymaları gerekmektedir. Bunlar yazılılık ilkesi, resen araştırma ilkesi, toplu yargılama usulü ilkesi, delil serbestisi ilkesi, kıyas yasağı ilkesi ve ekonomik yaklaşım ilkesidir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015: 268-269).

**Yazılılık İlkesi:** İdari yargılama mercileri kural olarak dosya üzerinden yargılama yaparlar. İYUK 1. Maddesinde “*Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır*” hükmü mevcuttur. Bu ilkenin amacı davayı hızlandırmak ve uyuşmazlığın en kısa sürede çözümlenmesini sağlamaktır. Ancak İYUK 17’ de belirtilen hallerde duruşma yapılabilmektedir.

**Resen Araştırma İlkesi:** İdari yargılama ve dolayısıyla vergi yargılama yönteminde hâkim tarafların ileri sürdüğü iddialara ve mahkemeye sundukları belgelere bağlı kalmayarak gerekli gördüğü hallerde kendiliğinden araştırma yapma yetkisine sahiptir. Hâkimin tamamen aktif bir konumda olduğu bu sisteme “*tahkik Usulü*” denilmektedir.

**Toplu Yargılama Usulü İlkesi:** İdari yargı mercileri kural olarak toplu yargılama yapmaktadırlar. Yani Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay kurul halinde yargılama faaliyetinde bulunurlar. Toplu yargılama usulünde adaletin daha iyi dağıtılacağı, karşılıklı denetimin sağlanacağı, hâkimlerin bilgi ve tecrübelerinin birleşmesi ile tek hâkim kararlarına nazaran daha iyi kararlar alınabileceği savunulmaktadır.

**Delil Serbestisi İlkesi:** Bu ilkeye göre delillerin önceden kanunla belirlenmiş deliller olması şart değildir. Başka ifade ile her türlü delil kullanılabilir. Vergi konusundaki uyuşmazlıklara ilişkin işlemlerin çeşitli delillerle ispatlanabileceğinden hareketle vergi yargısında delil serbestisi ilkesi benimsenmiştir. Ancak bunun iki istisnası vardır. Yemin ve doğrudan olayla ilgili tabii ve açık bulunmayan şahit ifadeleri geçersizdir.

**Kıyas Yasağı İlkesi:** Kıyas, bir olay hakkında yer alan kuralın, nitelikleri ve şartları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır. Vergi yargısında ve vergi uygulamasında kıyas yasağı, Anayasa’nın 73. Maddesinde yer alan kanunilik ilkesi gereğidir. Hâkim bakmakta olduğu davaya sadece kanun hükümleri uygulamak ve kanunları yorumlarken kıyas yasağını dikkate alarak her davayı kendi özelliklerine göre değerlendirmek zorundadır.

**Ekonomik Yaklaşım İlkesi:** VUK’ un 3. Maddesinde “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmü yer almaktadır. Vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin

yorumlanmasında hukuki biçimlerinin ötesinde gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması ekonomik yaklaşım ilkesi gereğindedir. Ekonomik yaklaşım kavramı, ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum unsurlarından oluşur. *Ekonomik irdeleme*: Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre belirlenmesi ve değerlendirilmesidir. *Ekonomik yorum ise*: Vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kurallarının ekonomik gerçekler göz önünde bulundurularak belirlenmesidir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015: 268-270).

### 2.2.2. Vergi Davalarının Konusu ve Kapsamı

Vergi davalarının konusu genellikle vergi yönetimince yapılan işlemler oluşturmaktadır. Vergi idaresince yapılan bir işlemin dava konusu edilebilmesi için *icrai işlem* olması gerekir. Diğer deyişle idarenin tek taraflı iradesiyle gerçekleşen, kesin ve zorla uygulanan işlem olması gerekir. İdarece yapılan *icrai işlemler*: İkmalen, re'sen ve idarece tarh işlemleri, vergi cezasına hükmeden işlemler, Cebri icra aşamasındaki ödeme emri tebliğ, haciz, ihtiyati haciz gibi işlemlerdir. Bu işlemler vergi davalarına konu olabilmektedir (Dönmez, 2008: 260).

Vergi davası, idari yargı kolunda açılan bir dava türü olup, davacı ve idare arasındaki uyuşmazlıkları konu edinmektedir. İdari davalar, *iptal davaları* ve *tam yargı davaları* olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. *İptal davaları*: İdari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarının hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle menfaatleri ihlal edilenler tarafından idari işlemin iptali için açılan davalardır. *Tam yargı davaları ise*: İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görenlerin, bunların iptali ve zararın tazmini için açtıkları davalardır (Yüce: 2014: 391).

Diğer yandan davalara neden olan idari işlemler *bireysel işlemler* ve *genel düzenleyici işlemler* olarak ikiye ayrılmaktadır. Tüzük, yönetmelik, bakanlar kurulu kararı gibi tüm mükellefleri ilgilendiren genel ve objektif nitelikli düzenlemelere *genel düzenleyici işlemler*, herhangi bir kişiyi ilgilendiren özel ve subjektif nitelikli işlemlere de *bireysel işlemler* denilmektedir. İdari yargıda genel düzenleyici işlemlerden doğan uyuşmazlıklarda görevli ilk derece mahkemesi Danıştay'dır. Bireysel idari işlemler sonucu vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden kaynaklanan

uyuşmazlıklarda ise görevli ilk derece mahkemesi Vergi Mahkemeleridir (Yüce, 2014: 391).

Vergi mahkemeleri İYUK 6. Maddesine göre genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) uygulamalarına ait davaları çözmekle görevlidir (Yüce, 2014:398).

VUK' un 378. Maddesine göre vergi davası açılabilmesi için vergi uygulaması ile ilgili bazı idari işlemlerin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu işlemler idarenin tek taraflı iradesiyle gerçekleşen kesin ve zorla uygulanan işlemlerdir (Dönmez, 2008: 260).

- Verginin tarh edilmesi,
- Cezanın kesilmesi,
- Tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmesi,
- Kaynakta alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmesi gerekir.

Mükellefler kural olarak beyanları üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak bunun iki istisnası vardır (Yüce, 2014:391).

- Vergilendirme işleminde VUK' ta tanımlanan bir vergi hatasının bulunması,
- İhtirazı kayıtlı beyanda bulunulmuş olması.

Beyan üzerine tahakkuklar hariç vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında mükelleflerin idare tarafından uygulanan vergi, ceza, faiz, zam ve diğer konulardaki uyuşmazlıkları yargı organlarına taşıma hakları vardır. Bu hak "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*" ifadesi ile Anayasanın 125. Maddesinde güvence altına alınmıştır.

### **2.2.3. Vergi Davalarının Tarafları**

Bir davada davacı ve davalı olmak üzere iki taraf vardır. Taraflar farklı kişiler olmak zorundadır. Yani kimse kendine karşı dava açamaz. Davacı ya da davalının birden fazla olması davanın taraf sayısını artırmaz. Dava sırasında taraflar aynı kişi haline gelirse yani davacı davalıya dönüşürse dava sona erer. Bir davanın taraflarının kim olduğu, davacı tarafından dava dilekçesinde gösterilir (Yüce, 2014: 393).

Mükellef, ceza muhatabı, sınırlı da olsa vergi dairesi, TOBB, kamu idareleri, kamu kurumları, muhtarlıklar davacı konumunda olabilmektedir. Tesis etmiş olduğu idari işlemler nedeniyle davalı vergi dairesidir. Vergi hatalarının düzeltme talebine ilişkin şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulması neticesinde alınan ret cevabına karşı açılacak davalarda ise davalı Maliye Bakanlığı'dır. Gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklarda davalı Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı'dır. Bakanlar Kurulu'nun almış olduğu kararlara karşı açılacak davalarda ise davalı kararı uygulayan ilgili bakanlıktır. Takdir komisyonu kararına karşı belediye, ticaret ve sanayi odası veya mesleki teşekkülün dava açması halinde davalı defterdarlık ya da mal müdürlüğüdür (Yüce, 2014: 395-396).

#### **2.2.4. Vergi Davalarında Başvuru ve Dava Süreci**

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi davasına bakmakla yetkili olan mahkeme, uyuşmazlık konusu işleri yapan vergi idaresinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Vergi mahkemesinde gerçek kişiler bizzat kendileri dava açabilecekleri gibi vekilleri olan avukat aracılığıyla da açabilirler. Küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişiler de kanuni temsilcileri veya avukat vekilleri vasıtası ile vergi davası açabilmekteler (GİB, 2009: 5-6).

Vergi davası, vergi mahkemesi başkanlığına hitaben yazılmış bir dilekçe ile açılabilir. Dilekçe ait olduğu vergi mahkemesi başkanlığına veya bu mahkemeye gönderilmek üzere buldukları yerdeki idare ya da vergi mahkemesi başkanlıklarına verilir. İdare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hâkimliklerine, yabancı ülkelerde ise ait olduğu mahkemeye gönderilmek üzere Türk Konsolosluklarına verilir (Kaneti, 1989: 291-292).

Dava dilekçeleri aşağıdaki hususlar belirtilerek düzenlenmeli, dava konusu belgelerin asılları veya birer örnekleri dilekçeye eklenmelidir (Kaneti, 1989: 291).

1. Tarafların varsa vekil veya temsilcilerinin adı, soyadı, unvan ve adresleri,
2. Davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
3. Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi (tebliğ tarihi),
4. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarda uyuşmazlık konusu miktarı,



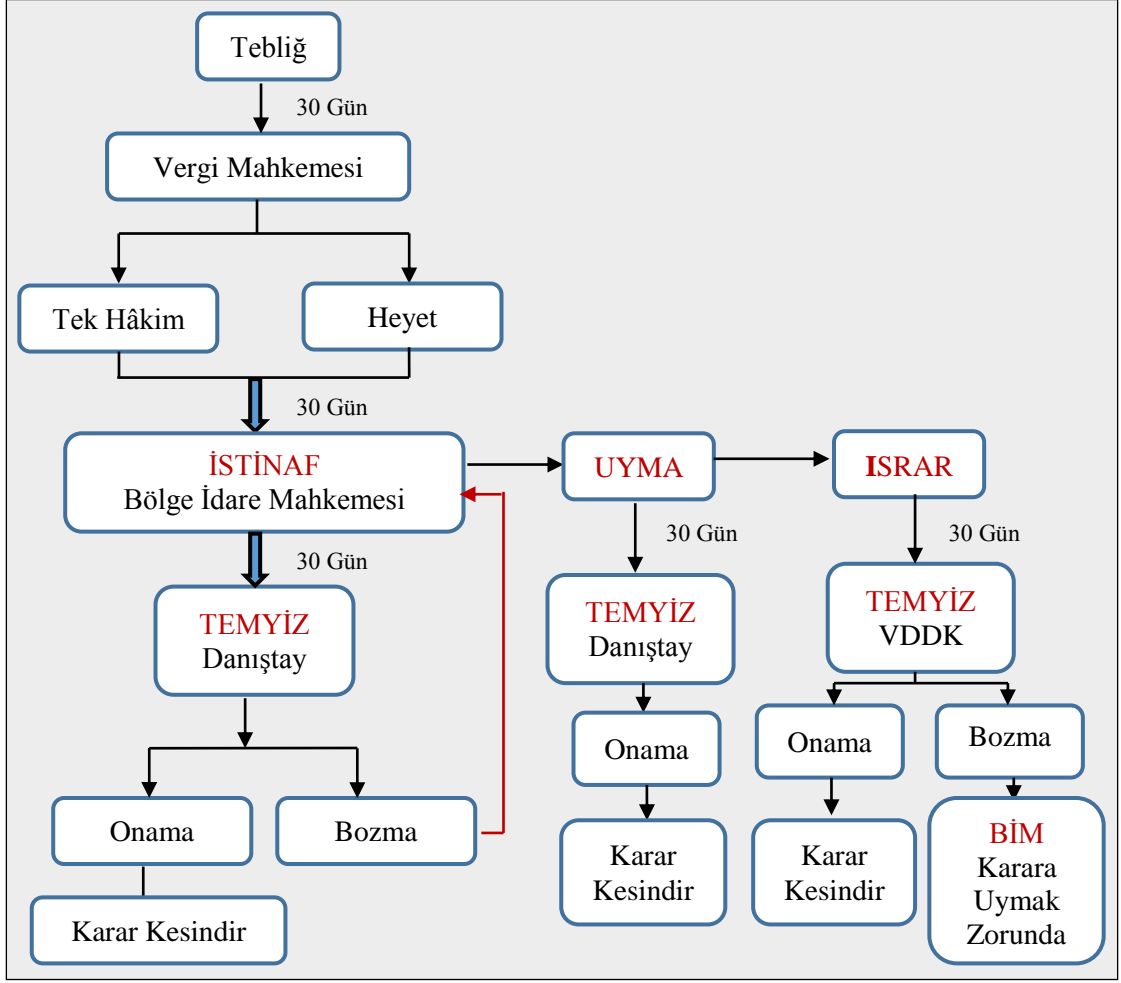
5. Davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının türü ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi, numarası ve varsa mükellef hesap numarası.

Genel kural gereği her idari işlem için ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi ya da hukuki yönden bağıllık veya sebep-sonuç ilişkisi olan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir. Bununla birlikte birden fazla kişinin ortak dilekçe ile dava açması da mümkündür. Ama bunun için davacıların hak ve menfaatlerinin iştiraki olmalı ve davaya yol açan maddi olay ve hukuki sebeplerin aynı olması gerekir (GİB, 2009: 7).

İYUK. Madde 7' ye göre vergi davalarını açma süresi özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay ve İdare mahkemelerinde 60 gün, vergi mahkemelerinde ise 30 gündür. Davanın ödeme emrine veya ihtiyati haciz kararına karşı açılması durumunda 7 gündür. Uzlaşma görüşmelerinin anlaşmazlıkla sonuçlanması halinde dava açma süresinin bitmesine on beş günden az bir süre kalmışsa 15 gün, daha fazla süre kalmışsa normal süresi içinde açılması gerekir. Davanın emlak vergisi itibari ile asgari birim değerlere karşı açılması halinde takdir komisyonu kararının tebliğinden itibaren 15 gündür (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2015: 270).

İYUK md.8'e göre dava açma süresi tebliğ veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar sürenin son günü mesai saati bitiminde sona erer. Tatil günleri de süreye dâhildir. Ancak sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen ilk çalışma günü mesai bitimine kadar uzar. Sürenin bitimi adli tatil dönemine denk gelirse adli tatilin bitiminden itibaren 7 gün uzamış sayılır. Dava açma süresi hak düşürücü nitelikte olup süresinde kullanılmayan dava hakkı düşmekte ve yargı yolu kapanmaktadır (Kaneti, 1989: 290).

Vergi davası, davaya konu olan işlemi tesis eden (vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen) vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesine açılır (İYUK, m. 37). Vergi dava süreci Şekil 2.2'de sunulmuştur.



**Şekil 2.2. Vergi Dava Süreci**

**Kaynak:** (BSMMMMO, 2014: 77).

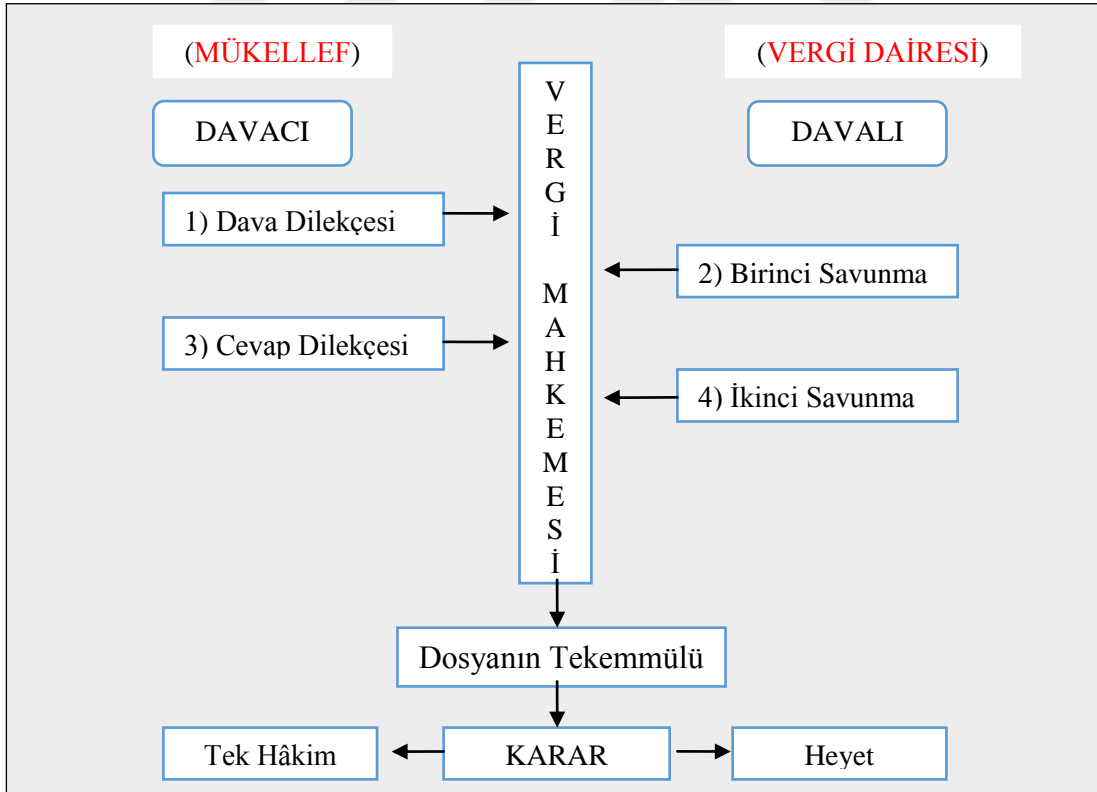
Şekil 2.2’de görüldüğü üzere tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilk derece mahkemesine dava açılır. Dava konusu 5.000 TL’ye kadar olan uyuşmazlıklar ilk derece mahkemesinde karara bağlanır. Mahkemenin vereceği karar kesin olup karara karşı istinaf incelemesi ve temyize başvurulamaz. Dava konusu 5.000 TL’yi aştığı takdirde ilk derece mahkemesinin verdiği karara karşı 30 gün içinde Bölge İdare Mahkemesine (BİM) istinaf incelemesi (BİM) başvurusunda bulunulur. BİM 100.000 TL’ye kadar olan davalarda kesin karar verebilecek ve temyiz yoluna gidilemeyecektir. (istinaf kararına karşı yargının yenilenmesi ve anayasa mahkemesine bireysel başvuru yolları açıktır)

100.000 TL’yi aşan davalarda ise 30 gün içinde Danıştay’a temyize gidilebilecektir. Danıştay istinaf kararını onaylayabileceği gibi bozup dosyayı tekrar istinaf mahkemesine (BİM) gönderebilecektir. İstinaf mahkemesi kararında ısrar

ederse, dava aleyhine sonuçlanan taraf, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na (DVDDK) temyiz yoluyla başvurabilecektir. Kurul ısrar kararını bozarsa dosya tekrar İstinaf mahkemesine gönderilecektir. İstinaf mahkemesi bozma kararına uyacaktır (Ortaç ve Ünsal, 2016: 13).

### 2.2.5. Vergi Davalarının Görülmesi

Vergi dava dilekçesi mahkemeye ulaştığında Vergi Mahkemesi Başkanı ya da görevlendireceği bir üye, Danıştay'da ise daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkim görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, husumet, şekil şartlarına uygunluk, süre aşımı gibi yönlerden ilk incelemeyi yapar. İlk inceleme sonucu kanuna aykırılık tespit edilirse dilekçe ret edilir. Kanuna aykırılık saptanmazsa tebligat işlemine geçilir. İdari yargılama hukukunda dolayısıyla vergi yargısında yazılı yargılama usulü geçerli olduğundan incelemede gelen dosya ve yazılı belgeler üzerinden yapılacaktır (Kırbaç, 1998: 218-219). Mükellef ile idare arasında olan vergi davasının dilekçe sürecini özetleyen görsel anlatım Şekil 2.3'te sunulmuştur.



Şekil 2.3. Vergi Davalarında Dilekçe Süreci

**Kaynak:** (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015: 276).

Şekil 2. 3'te görüldüğü üzere davacının gönderdiği dava dilekçesi ve ekleri birer örneği ile davalıya tebliğ edilir. Davalı savunma dilekçesini tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde mahkemeye sunmak durumundadır. Bu savunma dilekçesine istinaden davacı da karşı cevap dilekçesini 30 günlük süre içerisinde vermelidir. Davalı ve davacı toplamda ikişer dilekçe vermek durumunda olup bu karşılıklı dilekçeler dava konusunu belirli bir olgunluğa ulaştırmış olacaktır (Dönmez, 2008: 262).

Vergi davalarında genel kural yazılı yargılama usulü olmakla birlikte bazı durumlarda duruşma yapılabilir. Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemelerinde açılan iptal ve belli miktarı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı belli miktarı aşan (2015 yılı için 30.850-TL) vergi davalarında, tarafların birinin isteği üzerine duruşma yapılabilir. Ayrıca mahkemece resen duruşma yapılmasına da karar verilebilir. Resen duruşmaya karar verilmesi halinde dava konusunun miktarına bakılmaz (2577 m.17). Taraflar duruşma taleplerini dava dilekçeleri ya da cevap ve savunma dilekçeleri ile yapabilir. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden otuz gün önce taraflara gönderilir (GİB, 2009: 12).

Duruşmalar açık yapılarak taraflara ikişer defa söz verilir. İddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapan inceleme elemanları ile yükümlünün duruşmada hazır bulundurduğu muhasebecisini veya mali müşavirini dinleyebilir (Kaneti, 1989: 297).

Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir. Hiç biri gelmezse duruşma açılmaz. İnceleme evrak üzerinden yapılır. Vergi mahkemeleri bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeyi yapmakla görevlidirler. İdari yargıda resen araştırma esası geçerli olduğundan, tarafların iddialarının doğruluğunu araştırmak için gerekli bilgi ve belgeleri ilgili idarelerden, şahıslardan ve taraflardan isteyebilirler. Bu konudaki isteklerin ilgililerce süresi içinde yerine getirilmesi zorunludur (Kaneti, 1989: 297-298).

### **2.2.5.1. Vergi Davalarında İspat ve Delil**

*İspat:* Bir olayın veya bir olgunun var olduğu ya da olmadığı konusunda yargıcın kanaat sahibi olmasına yönelik faaliyetlerdir. İspat vakıanın doğruluğuna hâkimi inandırmaktır. İspata yarayan araçlara ise *delil* denir. Deliller davanın çözümüne etki

edecek çekişmeli hususların ispatı için gösterilir. Dolayısıyla bir davada tarafların karşılıklı olarak öne sürdükleri iddialarını ispat edebilmeleri davanın kazanılması veya kaybedilmesi açısından önemlidir (Yüce, 2014).

Dava sırasında öncelikli olarak üzerine ispat düşen taraf iddiasını ispat etmek zorundadır. İspatlamadığı takdirde karşı tarafın iddiasını ispatlamasına gerek kalmaz. Ancak karşı taraf ispat yükü üzerinde olan tarafın iddiasını ispatlamasını beklemeden iddianın aksini ispatlayabilmek için delil sunabilir. Buna *karşı delil* denir. Davalarda mükellef ve idare üzerine ispat yükü düştüğü durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Durmuş, 2014: 515-516).

**a) İspat Yükünün Mükellefte Olduğu Haller:**

- Mükellef mücbir sebep olduğunu iddia ederse,
- Yasal karinelerde ispat yükü yükümlüdür. Peçeleme hallerinde olayın niteliğinin ispatı vergi dairesindedir. Ancak peçeleme hallerinde adi bir karine mevcutsa, ispat yükü mükellefe geçer. Örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı buna örnek olarak verilebilir.
- Tapu kayıtlarında yer alan satış bedelinin gerçeği yansıtmadığı durumlarda ispat yükü yükümlüdür.
- Takdir komisyonu kararına karşı itirazda bulunan mükellef, kararın aksini ispatlamak zorundadır.

**b) İspat Yükünün İdarede Olduğu Durumlar:**

- Bir olayda veya işlemde peçeleme olduğunu söyleyen idare ispata yükümlüdür.
- Mükellefin işi sonlandırdığını söylemesine karşın idare faaliyetin devam ettiğini savunuyorsa bunu ispatlaması gerekir.
- VUK'un 29 ve 30. Maddelerinde düzenlenmiş ikmalen ve re'sen tarhiyat nedenlerinin var olduğunun ispatı idarenindir.
- Defter ve belgelerini kanunun öngördüğü usullerle tutan mükellefler, “ ilk görünüş karinesi” inden yararlanacağından defter ve belgelerin doğru olmadığını iddia eden vergi idaresi bunu ispat etmek zorundadır.
- Vergi idaresi tarh işlemini yaparken dayandığı sebep veya sebepleri göstermek, bu sebep veya sebeplerin gerçek ve hukuka uygun olduğunu ispatlamak zorundadır.

Vergi davalarında taraflar iddialarını ispat edebilmek için her türlü delile başvurabilirler. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği VUK'da hükme bağlanmıştır (GİB, 2009: 13). Dolayısıyla vergi mahkemelerinin defter, belge, keşif, bilirkişi incelemesi gibi her türlü delile başvurabilmesi ve istisnalar dışında her türlü delile dayalı olarak karar verebilmesi mümkündür (Kaneti, 1989: 298-299). Bu bağlamda vergi yargılamasında (GİB, 2009: 13):

1. Delil serbestisi vardır. Yani mükellefler iddialarını ellerindeki belgeleri ve defterleriyle kanıtlayabilirler. Ancak defterlerin delil olarak gösterilebilmesi için usulüne uygun olarak tutulmuş olması gerekmektedir.
2. Bilirkişiye başvurulabilir.
3. Şahit gösterilebilir.
4. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve alışılmış olmayan bir durumun iddiası halinde ispat iddia eden tarafa aittir.
5. Vergi yargılamasında kıyas uygulaması bulunmamaktadır.
6. Resen araştırma ilkesi geçerli olup bu ilke gereğince hâkim, sunulan kanıtlarla sınırlı olmayıp kendisi de araştırma yapabilir.

Vergi hukukunda delil türleri iki gruba ayrılabilir. Vergiyi doğuran olayı ispata yarayan her türlü defterler, belgeler ve tanık beyanlarına *dolaysız delil* denirken, bilinen bir durumdan bilinmeyen bir durum hakkında hüküm çıkarmaya yarayan karine veya emarelere *dolaylı delil* denir (Yüce, 2014: 587).

Aşağıda vergi davalarında kullanılacak bir takım delil türleri sıralanmıştır (Yüce, 2014: 587).

- Yükümlünün Bildirim ve Beyanları,
- Defter, Kayıt ve Belgeler,
- Özel Sözleşmeler,
- İkrar,
- Tanık Beyanı (Olayla İlgili Olan),
- Bilirkişi Raporları,
- Keşif (Fiili Envanter),
- İdari Tutanaklar (Yoklama, Arama),
- Takdir Komisyonu Kararları,

- Bilgi İsteme Belgeleri,
- Diğer Karineler.

### **2.2.5.2. Vergi Davalarında Karar ve Sonuçları**

Vergi davalarında yargılama sonucu karar, yargılama tek hâkimle yapılmışsa davaya bakan hâkim tarafından kurul halinde yapılmışsa üyelerin oy birliği veya oy çokluğu ile verilir. Azınlıkta kalan ve karara karşı oy verenler gerekçeleriyle birlikte mahkeme kararının altına yazılır. Kararın bir örneği dava taraflarına tebliğ edilir (Pehlivan, 2013: 135-136).

Vergi davalarında mahkeme tarafından verilen kararların sonuçları, davanın mükellef lehinde veya aleyhinde sonuçlanmasına göre değişmektedir. Dava mükellef tarafından açılmışsa ve mükellefin lehinde sonuçlanmışsa, vergi dairesinin dava konusu işlemi iptal edilir. Yani tarhiyat işlemi kaldırılır terkin işlemi gerçekleştirilir. Ödenen vergi varsa mükellefe iade edilir. Haciz işlemi söz konusu olduğu durumlarda haciz kaldırılır (Kırbaş, 1998: 222).

Davanın mükellef aleyhine sonuçlanması halinde ise tarh edilen vergi tahakkuk eder. Ödenecek hale gelen vergi mükellef tarafından tebliği tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmesi gerekir. Ayrıca dava konusu verginin ödenmemiş kısmına normal vade tarihinden başlanarak mahkemenin tebliği tarihine kadar olan zaman dilimi için gecikme zammı oranında faiz uygulanır ve aynı sürede ödenmesi gerekir (Kırbaş, 1998: 223).

## **2.3. VERGİ DAVALARINDA ADLİ MUHASEBE UYGULAMALARI**

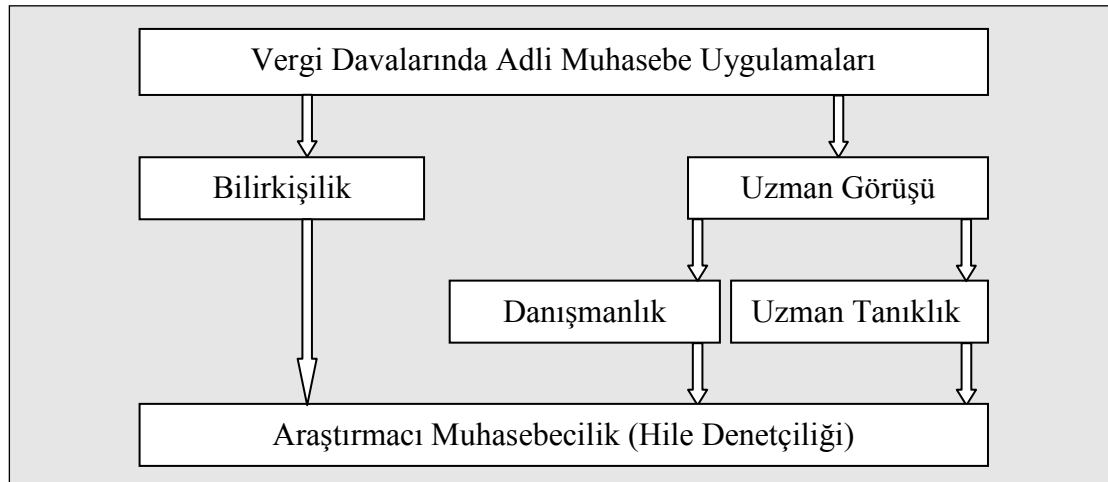
Adli muhasebe kapsamında dava destek hizmetleri, dava sürecinde hukukçulara bağlı olarak yürütülen mesleki teknik yardımlar olarak ifade edilebilir. Başlıca dava destek hizmetleri uzman danışmanlık, uzman tanıklık ve bilirkişilik olarak sayılabilir (Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008: 66). Bu bağlamda, Türkiye’de HUMK m.275 ve devamında yer alan maddelerde hâkimlerin bilirkişiyeye başvurma esasları düzenlenmiştir. Bilirkişilik sistemi mahkeme sürecinde hâkimlere verilen teknik destektir. Bilirkişilik sisteminin yanı sıra HMK m.293’te “uzman görüşü” adı altında bir düzenlemeye gidilmiş, bu düzenlemeyle uyuşmazlık taraflarının dilekçelerinin hazırlanması, iddia ve savunmalarının güçlendirilmesi gibi konularda uzmanından

bilimsel görüş alabilmelerine olanak sağlanmıştır (Akil, 2011: 173). Uzman görüşü sisteminin getirilmesi ile adli muhasebenin uzman danışmanlık ve uzman tanıklık faaliyetlerinin yolu açılmıştır.

Türkiye’de hukukçuların (avukat, savcı ve hâkim), mali konulardaki hukuki problemlerin çözümlenmesinde gerekli olan teknik bilgi ihtiyacı, özellikle vergi ve muhasebe kayıtlarında, mali tabloların analiz ve yorumlamasında görülmektedir (Terzi ve Gülten, 2014: 5). Avukatlara danışmanlık, hâkimlere ise bilirkişi desteği olarak sunulan bu hizmetler, genellikle SMMM’ler ve diğer muhasebe meslek mensupları tarafından verilmektedir. Esasında bu hizmetler adli muhasebecilerin görevleri arasındadır.

Adli muhasebe, muhasebe prensip ve teorilerini, hukuki bağlamda söz konusu olaylara ve hipotezlere uygulayarak, dava veya diğer uyuşmazlıkların çözümlenmesinde etkili olan bir disiplindir. Adli muhasebe uyuşmazlık çözme sürecinde uyuşmazlık konularının soruşturulması, değerlendirilmesi ve kanıtlanmasıyla bağlantılı olarak hâkime yardımcı olmak üzere yapılan tüm muhasebe ve finansal analizleri kapsar. Tüm bunlar için kanıtların yasal mevzuat bağlamında toplanıp sistemli bir şekilde düzenlenerek sorunların çözülmesi sağlanır (Chattopadhyay, 2014: 22).

Vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları anlamında verilebilecek hizmetler Şekil 2.4’te sunulmuştur.



**Şekil 2.4. Vergi Davalarında Adli Muhasebe Uygulamaları**

Şekil 2.4’te görüldüğü üzere vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları bilirkişilik ve uzman görüşü olarak iki başlık altında toplanabilir. Adli



muhasebecilerin uzman görüşü adı altında verebileceği hizmetler ise danışmanlık ve uzman tanıklıktır.

### 2.3.1.Vergi Davalarında Bilirkişilik

Hâkimin olaylara ilişkin maddi ve teknik bilgi anlamında yetersiz kaldığı durumlarda başvurduğu yol bilirkişilik müessesesidir. *Bilirkişilik müessesesi*: Hukuki bilgi ve değerlendirmeyi aşan teknik ve mesleki sorunların açıklığa kavuşturulması amacıyla mahkeme ya da hâkim emriyle alanında uzman kişilerce yapılan incelemeler sonucu mahkemede takdiri delil olarak kullanılan raporun sunulması için gerçekleştirilen organizasyonun bütünü olarak tanımlanabilir. Önemli bir ispat aracı haline gelen bilirkişilik kurumuna çağdaş hukuk sistemlerinde, mahkemeler sıklıkla başvurmaktadır (Organ ve Sevinç, 2016: 117-18).

Davalarda özel ve teknik bilgiye ihtiyaç duyulduğunda hâkim tarafından bilgi ve görüşüne başvurulana, verdiği bilgi ve açıklamalarla hâkime yardımcı olan kişi “*bilirkişi*” olarak tanımlanmıştır. Türkiye’de mevcut yargılama sürecinde bilirkişiyeye başvurulması yerleşik bir uygulamadır. Gerek özel hukuk, gerekse kamu hukuku alanlarında, yargıç uyuşmazlığın çözümü için teknik bilgiye ihtiyaç duyduğunda bilirkişiyeye başvurmaktadır. Yargıcın bilirkişiyeye başvurabilmesi için davanın özel ve teknik bilgi gerektiren bir yönü olmalıdır. Çünkü tayin edilen bilirkişiden sadece teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren konularda bilgi ve açıklama istenebilir (Yüce, 2014: 593). Bilirkişi yargıçtaki eksik özel ve teknik bilgilerin giderilmesine yardımcı olur. Bilirkişinin yargıca yardımcı olacağı konular genel tecrübe kurallarını bildirmek, özel bilgi sahibi kişinin gözlemleyebileceği olguları saptamak ve özel bilgi ile bilimsel kuralları uygulayıp sonuç çıkarmaktır (Köroğlu, 2001: 70).

Bilirkişilik, uyuşmazlık konusuna ilişkin hususların ispatı için kullanılmaktadır. Vergi yargısında bilirkişilik müessesesinden yararlanılması aşağıdaki iki temel amaca dayanmaktadır (Organ ve Sevinç, 2016: 119-120).

- a) Vergiyi doğuran olaya sebep olan özel hukuk ile bağlantılı hususların ispatı, *örneğin*: Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili bir uyuşmazlıkta mükellefin sahip olduğu aracın özelliklerine ilişkin (yaşı, cinsi, motor hacmi gibi.) bir çelişkinin giderilmesinde bilirkişi incelemesi istenebilir.

- b) Vergilendirme sürecinde vergi idaresinin veya mükellefin işlemlerinin incelenmesi, *örneğin*: İkmalen vergi tarhı yapılması durumunda idarenin matrah farkını doğru hesaplayıp hesaplamadığını tespit etmek amacıyla mükellefin defter ve kayıtlarının bilirkişi tarafından incelenmesi istenebilir.

### 2.3.1.1. Bilirkişilerin Sorumlulukları ve Yükümlülükleri

Bilirkişiler Türk Ceza Kanunu anlamında kamu görevlisi sayılmıştır (HUMK, m.284). Dolayısıyla sorumlulukları kamu görevlileri ile aynıdır. Bilirkişilerin sorumlulukları aşağıda belirtilmiştir.

- Bilirkişinin mahkemeye sunduğu raporun maddi olgu ve fiili gerçeklerle bağdaşmaması yönünde kuvvetli emare ve şüphelerin bulunduğu kanaatine varıldığı takdirde bu bilirkişiler hakkında işlem yapılabilmektedir (HUMK, m.286/2).
- Bilirkişinin kasten ya da ağır ihmali suretiyle düzenlediği raporun, mahkemece hükme esas alınması nedeniyle zarar görmüş olanlar, bu zararın tazmini için devlete karşı tazminat davası açabilecektir. Devlet ise ödediği tazminatı sorumlu kişiye bir yıl içinde rücu edebilecektir (HUMK, m.286/2; HUMK, m.287).
- Bilirkişinin kasten gerçeğe aykırı açıklamada bulunduğu anlaşılmaması halinde yargılamanın iadesine gidilebilecektir (HUMK, m.445/1).

Bu sorumlulukların yanında HMK'da yapılan düzenlemeyle bilirkişilere bazı yükümlülükler getirilmiştir. Bunlar haber verme yükümlülüğü, Görevini bizzat yerine getirme yükümlülüğü ve sır saklama yükümlülüğüdür.

**Bilirkişinin haber verme yükümlülüğü:** Bilgisine başvuru alan bilirkişi, kendisine tevdi olan görevin uzmanlık alanında olmadığını, inceleme konusu olayın açıklığa kavuşturulması için başka bir bilirkişiye ihtiyaç olduğu veya görev kabulünden kaçındığını bir hafta içinde görevlendirmeye yapan mahkemeye bildirmekle yükümlüdür (HMK, 275). Diğer taraftan 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.

**Bilirkişinin Görevini Bizzat Yerine Getirme Yükümlülüğü:** Görevin icrasını kısmen veya tamamen başkasına bırakamaz. Mahkemenin kendisine tevdi ettiği görevi bizzat yerine getirmekle yükümlüdür (HMK, 276).

**Bilirkişinin Sır Saklama Yükümlülüğü:** Bilirkişi görevi dolayısıyla veya görevini yerine getirirken öğrendiği sırları saklamak, kendi veya başkaları yararına kullanmaktan kaçınmakla yükümlüdür (HMK, 277).

Ancak Türkiye’de bilirkişi uygulamalarından kaynaklı sorunlar hem adli hem de idari yargıda önemli tartışmalara konu olmuştur. Davalarda karşılaşılan bilirkişi sorunları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Aksu, Uğur ve Çukacı, 2009: 69-70; Yazarkan ve Kaygın, 163; Terzi ve Gülten, 2014: 24).

- Bilirkişilerin istenen özelliklerde olmayışı ya da yanlış bilirkişi seçimi,
- Mesleki standartların eksikliği, yetersiz bilgi ve tecrübe gibi etkenler,
- Raporlarda kullanılan üslubun fazlasıyla teknik olması,
- Kendi içinde tutarsız raporlar düzenlenmesi,
- Neden-sonuç ilişkisi kurulamamış raporlama,
- Ön yargılı tutum, tarafların etkisinde kalma,
- Raporlamanın zamanında yapılamaması,
- Adli konulardaki yetersizlik, mahkeme ya da dava deneyim eksikliği,
- Farklı uzmanlık alanına giren raporların aynı bilirkişiden alınması,
- Bilirkişi ücretlerinin düşük olması nedeniyle özensiz düzenlenen raporlar.

### **2.3.1.2. Bilirkişi Raporunun Özellikleri**

Rapor, önceden belirlenen kurallar çerçevesinde, araştırma ve incelemeler sonucu olayla ilgili tespit edilen hususların yazılı bildirilmesidir. Hâkim davanın taraflarını dinledikten sonra bilirkişiye sorulacak soruları belirler ve bu sorularla birlikte raporun hangi sürede, kaç nüsha hazırlanması gerektiğini bilirkişiye bildirir. Bu süre olayın niteliğine bağlı olarak üç ayı geçemez. Ancak bu aşamada hâkim ile bilirkişi arasında iyi bir iletişimin kurulması ve yapılacak inceleme için beklentilerin görüşülmesi önemlidir. Bilirkişi görevlendiren hâkim ile bilirkişi arasında iyi bir iletişimin kurulması raporun kalitesini artıracak, hem davanın maliyetini hem de zaman kaybını azaltabilecektir (Yüce, 2014: 608). Hukuk Muhakemeleri Kanunu madde 279’a göre bilirkişi raporunda aşağıda belirtilen hususların bulunması gerekir.

- Tarafların adı ve soyadı,
- Bilirkişinin görevlendirildiği hususlar,
- Araştırma ve inceleme konusu yapılan olaylar, gerekçe ve varılan sonuçlar,
- Bilirkişiler arasında görüş ayrılığı varsa sebepleri,
- Raporun düzenlenme tarihi,
- Bilirkişi veya bilirkişilerin imzası,
- Azınlıkta kalan bilirkişi, oy ve görüşünü ayrı bir rapor halinde de mahkemeye sunabilir.

ABD’de yapılan bir araştırmada bilirkişi raporlarının dava sürecine olumlu etkileri olduğu ortaya konmuştur. Hakimlerin %83’ü, işin uzmanı tarafından hazırlanan bir raporun fikirlerini değiştirmeye neden olabildiğini, %63’ü bilirkişi raporlarının odaklanması gereken noktaları göstermesi açısından hakime yardımcı olduğunu ve hakimlerin %58’i de, güvenilir bilirkişilerin hükümlerini bağlamalarına yardımcı olduğunu belirtmişlerdir (Krafka vd., 2002:16/Altunay ve Acar, 2015: 52-53).

Bilirkişi raporu doğru, kesin ve güvenilir bilgiler içermelidir. Bilirkişi raporunda sadece olaylar hakkında görüş bildirilir. Aşağıda bilirkişi raporu hazırlanırken dikkat edilmesi gereken diğer hususlar belirtilmiştir (Yüce, 2014: 608).

- Raporu hazırlayan kişi veya kişilerin rapor konusu olayla ilgili uzman olması,
- Rapor konusunun iyi kavranılması,
- Etraflıca literatür taraması yapılarak başvurulacak kaynakların iyi belirlenmesi,
- Rapor hazırlarken objektif olunması,
- Raporda öne sürülen olumlu veya olumsuz görüşlerin kesin delillerle somut bir şekilde açıklanması,
- Rapor belirli bir plan içerisinde hazırlanmalı, ilk önce raporun niteliği tanıtılmalı, olumlu veya olumsuz yönler, neden ve niçinler irdelenerek varılan yargı açıkça belirtilmeli,
- Raporda içerik gereksiz ayrıntıya girmeden sade ve özlü bir şekilde sınırlanmalı,

- Açık ve net ifadelerle kaleme alınmalı, cümleler düzgün olmalı, yanlış anlaşılmalara yol açabilecek ifadeler yer verilmemelidir.

### **2.3.2. Vergi Davalarında Uzman Görüşü**

“Uzman Görüşü” Anglo-Sakson kökenli bir kurum olan “taraf bilirkişisi” veya “uzman tanık” kurumuna benzer bir uygulamadır. Türkiye’de yeni bir kurum olan uzman görüşü 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 293. Maddesinde düzenlenmiştir. Sözü geçen kanun maddesi ile tarafların dava konusu olayla ilgili olarak uzman bir kimseden mütalaa alabilmesine olanak sağlanmıştır. Ancak sadece bu nedenden dolayı ayrıca süre verilmemektedir. Hâkim talep üzerine veya resen kendisinden rapor alınan uzman kişiyi davet edebilir ve dinlenilmesini isteyebilir. Uzman kişi duruşmaya çağrıldığında hâkim ve taraflar ona gerekli soruları sorabilir. Uzman kişi çağrıldığında mahkemeye gelmezse sunduğu rapor değerlendirme dışında bırakılır (Yüce, 2014: 621).

Uzman görüşüne başvurulması bilirkişilikle farklılık göstermektedir. Gereken hallerde bilirkişiye başvurulması mahkeme tarafında veya talep doğrultusunda olabilirken, tarafların uzman görüşüne başvurmaları kendi istekleriyle olabilmektedir. Tarafların özel ve teknik konularda uzmanından görüş almaları iddia ve savunmalarını güçlendirebilecektir. Fakat uzman görüşü sebebiyle ek süre verilmeyecek, yargılama ertelenmeyecektir. Hâkim dosyada sunulan uzman görüşünü serbestçe takdir edecektir. Uzman görüşüne başvuran taraf gerekli masrafları kendisi karşılayacak, mahkemeden ve karşı taraftan bu giderlere ait hiçbir talepte bulunamayacaktır. Aynı zamanda bu giderler, yargılama giderleri içinde sayılmayacaktır. Davalarda uzman görüşü sisteminin getirilmesi, uzmanlık gerektiren konuların daha iyi aydınlatılabilmesini sağlarken, çelişkili, eksik veya yanlış bilgilerle yargılamanın olumsuz etkilenmesinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır (Yüce, 2014: 621-623). Uzman görüşü sistemi, uzman danışmanlık ve uzman tanıklık faaliyetlerinden oluşmaktadır.

#### **2.3.2.1. Danışmanlık Desteği**

Danışman: Bilgi ve düşüncesi alınmak için kendisine danışılan görevli kimse veya diğer ismi ile müşavirdir (TDK, 2016). Adli muhasebenin danışmanlık desteği,

hakem, arabulucu, profesyonel görevli, uzman tayin hakemi veya benzeri bir rolde olmak üzere çeşitli işlemler kapsamında sağlanan profesyonel bir hizmettir (Munday ve Wilkinson, 2011: 1).

Adli muhasebeciler vergi mükellefleri ve gelir idaresi yetkilileri arasındaki anlaşmazlıkların çözümünde taraflara yardımda bulunabilirler (Muehlmann, Burnaby ve Howe, 2012: 3). Bilindiği gibi vergi idaresi görevi icabı zaten vergi konularında mükellefe nazaran üstün konumdadır. Mükellef, uyuşmazlık konusunda alacağı adli muhasebe desteğiyle bu dengesizliği bir nebze olsun giderebilecektir.

Vergi uygulamaları sırasında mükellef ve idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar tarafların yaklaşımına bağlı olarak kimi zaman uzlaşmayla kimi zaman yargı yolu ile çözümlenebilmektedir. Adli muhasebe uygulamalarının görüldüğü ülkelerde uyuşmazlığa düşen taraflar, uyuşmazlık konularını mahkemeye taşımadan önce adli muhasebecilere götürmekte ve onların görüşleri doğrultusunda karar vermekte, böylece uyuşmazlıklar daha erken bir sürede çözümlenebilmektedir (Aksu, Uğur ve Çukacı, 2009: 71).

Türkiye’de mükelleflere verilebilecek danışmanlık desteğiyle uyuşmazlıkların bilinçsiz bir şekilde yargıya taşınmasının önüne geçilecek, hem mükellefe hem de hukukçulara zaman ve maliyet açısından fayda sağlayabilecektir. Bu bağlamda adli muhasebecilerin mükelleflere sağlayabileceği danışmanlık desteği kapsamında bazı hizmetler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Çözüm yolunun belirlenmesi: Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlık konusu araştırılarak yasal mevzuat açısından değerlendirilmesi ve en uygun çözüm yolunun belirlenmesi,
- Uzlaşma Müzakereleri: Vergi idaresi ile uzlaşma yoluna gidildiğinde mükellefe sağlanacak danışmanlık desteği,
- Dava başvuru desteği: Vergi davası açmaya karar veren mükelleflere başvuru ve cevap dilekçelerinde sağlanacak teknik muhasebe desteği,
- Bilgi ve belge desteği: Dava için gerekli olan bilgi ve belgelerin sağlanması,
- Kontrol ve denetim desteği: Dava sonrası vergi dairesinin işlemlerinin karara uygunluğunun kontrol ve denetimi,
- Temyiz desteği: Temyiz sürecinin takibi ve teknik destek,

Adli muhasebe uygulamalarından dava destek hizmetleri avukatlar ve müvekkilleri için çok önemlidir. Adli muhasebeci yardımıyla çoğu zaman bir davanın seyri değişebilmektedir. Ancak bir adli muhasebeci avukat gibi taraf tutmamalı ve objektif hareket edebilmelidir (Terzi ve Gülten, 2014: 15).

Vergi davalarında danışmanlık desteği sağlanabilecek taraflardan biri de avukatlardır. Hukuki konularda uzman olan avukatların, muhasebe ve vergi konularında da uzman olmaları beklenemez. Çünkü aldıkları eğitimin içeriğinde muhasebe ve vergi uygulamaları yok denilebilecek kadar azdır (Terzi ve Gülten, 2014: 118). Davaların büyük çoğunluğunda avukatlar, hangi kanıtların kullanılacağını bilmelerine rağmen teknik muhasebe bilgilerinden oluşan belge ve kanıtlar üzerinde tam hâkimiyet kuramayabilirler. Avukatların savundukları müvekkillerinin mali kayıtları ile ilgili bütün ayrıntıları bilmeleri hem dava stratejisini oluşturabilmek hem de davaya hazırlanabilmek için önemlidir. Zaten hukuki konularda uzman olan avukatın mali konularda da adli muhasebeciden alacağı destekle iyi bir savunma yapması kaçınılmaz olacaktır (Sanchez ve Zhang, 2012: 104-105).

Adli muhasebeciler dava destek danışmanlığı kapsamında, bir avukata diğerinin sağlayamayacağı teknik uzmanlık desteği verebilmektedir. Avukat ve adli muhasebeciler beraber çalışırken hiyerarşik anlamda aralarında ast-üst ilişkisi yoktur. Aksi halde dava hakkında birbirlerini olumsuz yönde etkileyebilirler. Adli muhasebeciler muhasebe verilerinin analiz edilmesi, yorumlanması ve bir görüşe ulaşılması gibi konuları ortaya koyarken, avukatlar adli muhasebecilerin işlediği verilerden yola çıkarak iyi bir savunma ya da temyiz başvurularının yapılması gibi görevleri yerine getirirler. Daha kısa ifade ile her iki tarafta kendi uzmanlık alanlarındaki çalışmalarla ilgilenir. Bu çalışmalar esnasında elde edilen bilgi ve belgelerin, sır sayılan konuların gizlilik içinde tutulması her iki taraf içinde önemlidir. Adaletin sağlanmasına hizmet ettikleri için gerçeğe uygun deliller ve belgeler ışığında ulaşılan sonuçlara göre hareket etmeleri son derece önemlidir (Terzi ve Gülten, 2014: 108-109).

Adli muhasebecilerin avukatlara verebileceği danışmanlık desteği aşağıdaki gibi özetlenebilir (Terzi ve Gülten: 2014, 22).

- Savunma stratejisinin belirlenebilmesi için muhasebe konularının anlaşılmasına katkıda bulunmak,
- Savunma oluşturulması ve müvekkilinin haklılığını ortaya koyacak delil, bilgi ve belgelerin elde edilmesi,
- Karşı tarafın savunmasını çürütebilecek delil, bilgi ve analizlerin sağlanması,
- Müvekkilinin alacağı cezayı hafifletecek bilgi ve belgelere ulaşılması.

Adli muhasebe teknolojide meydana gelen hızlı değişimlere iyi adapte olabilen bir alandır. Adli muhasebecilerin avukatlara vereceği danışmanlık desteğiyle bu teknolojilerin daha verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlayacak ve savunmalarını güçlendirebilecektir. Avukatlar karmaşık finansal sorunları çözmek ve bu konularla ilgili taktikler geliştirebilmek, planlama yapabilmek, davalarda gereken açıklamalarda bulunabilmek için adli muhasebeciye başvurmaktadır. Adli muhasebecinin danışmanlık desteği, avukatın dava stratejisini formüle etmesine yardımcı olması ve konunun güçlü-zayıf yönlerinin değerlendirilmesi ile ilgilidir (Ross ve Stewart, 2014).

### **2.3.2.2. Uzman Tanıklık**

Adli muhasebe uygulamalarından uzman tanıklık, danışmanlıktan farklı olarak daha çok mahkemeye dönük uygulamaları kapsamaktadır. Diğer bir anlatımla ilk aşamada adli muhasebeciden danışmanlık desteği sağlanırken, mahkeme sürecinde bu destek uzman tanıklık olabilmektedir (Ross ve Stewart, 2014). Uzman tanıklar, müşterilerinin maddi meseleleri ile ilgili olarak mahkemede ifade verir, elde ettikleri bulgulara dayalı bir uzman görüşü sunarlar (Sanchez ve Zhang, 2012: 105). Sunulan bu görüş, kanıtlar çerçevesinde sözlü veya yazılı bir raporla ya da her ikisi ile birlikte olabilmektedir (Munday ve Wilkinson, 2011:1 ). Uzman tanıklar, görgü şahitlerinin aksine gördüklerini ve duyduklarını değil kendi eğitim, tecrübe ve uzmanlıklarına dayanan görüşleri sunarlar (Murray, 2009: 20/Çankaya, Dinç ve Çoban, 2014: 73).

Dava konusu olayların daha sağlıklı bir şekilde çözümlenmesinde oldukça önemli olan uzman tanıklık, gerekli araştırmalarla verilerin toplanması, toplanan veriler doğrultusunda bir görüşe ulaşılması ve ulaşılan bu görüşün hâkimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtılması olarak özetlenebilir. Yansıtılan bu görüş, uzman tanıklık yapan adli muhasebecinin kendi kişisel fikir ve



yargıları olmayıp kanıt niteliğindeki belge ve bilgilere dayalı gerçeklerden oluşmaktadır. Davalarda adli muhasebecilerden uzman tanık olarak faydalanılması günden güne artış göstermektedir. Bu artışın sebepleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 43-44).

- Adli muhasebecilerin uzman tanık olarak hizmet verdiği davalarda açıklanamayan olay ve durumlara kabul edilebilir ve mantıklı bir açıklama getirebilmeleri,
- Uzman tanıklık görevini ifa eden adli muhasebecilerin her bir dava sürecinde aynı hassasiyeti gösterebilmeleri,
- Uzman tanıklık yapan adli muhasebecilerin sahip oldukları uzmanlık alanı dolayısıyla güvenilir kişiler olarak kabul edilmeleri.

Yukarıda sayılan nedenlerin yanına hile ve suçların tespit edilmesinde bilirkişilik müessesesinin yetersiz kalması da eklenebilir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 44). Zira bilirkişilik ve uzman tanıklık faaliyetleri birbirinden ayrı konulardır. Bilirkişilik sistemi mahkeme sürecinde hâkimlere verilen destektir. Uzman tanıklık ise dava tarafları ve avukatlarına sunulan uzmanlık desteğidir. Bilirkişi ve uzman tanığı birbirinden ayıran bazı yönler aşağıda verilmiştir (Akil, 2011: 174-181).

- Bilirkişiler mahkeme tarafından atanmakta, uzman tanık ise bizzat dava tarafları tarafından seçilmektedir.
- Mahkeme tarafından atanan bilirkişiye tahkikat aşamasında başvurulur. Uzman tanığa ise taraflar dava açılmadan önce ya da sonra başvurabilmektedir.
- Bilirkişinin raporu takdiri bir delil niteliğinde iken, uzman tanığın raporu tarafların belgeye dayalı beyanı niteliğindedir.
- Mahkeme tarafından atanan bilirkişi sayısı kural olarak birdir. Ancak mahkemenin gerekçesi olmak kaydıyla birden fazla kişiye sahip bir kurul da bilirkişi olarak görevlendirilmektedir (HMK m. 267, I). Buna karşın uzman tanık için bir sınırlama getirilmemiştir.
- Bilirkişiye emeği ve mesaisi oranında bir ücret ile inceleme, konaklama, ulaşım ve diğer giderler, Adalet Bakanlığınca her yıl güncellenen tarife esas alınarak ödenir. Uzman tanığın ücreti ise sözleşme uyarınca anlaşığı taraf veya taraflar tarafından ödenir.

- Mahkeme tarafından atanan bilirkişi kamu görevlisi sıfatına sahiptir. Uzman tanık ise taraflarla aralarında özel hukuka ilişkin bir sözleşme vardır.

Uzman tanıklık hizmeti sayesinde avukatlar ve hâkimler anlaşılması güç karmaşık finansal olayları anlamlı ilişkiler ve kanıtlayıcı belgeler eşliğinde daha çabuk kavrayabileceklerdir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 44). Adli muhasebeciler uzman tanıklık görevini yerine getirirken uymak zorunda oldukları bir takım kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar şöyle sıralanabilir (Basney, 2005; Akyel, 2009).

1. Uzman tanık daima gerçekleri söylemeli, uzman gibi davranmalı, bir avukat olmadığını unutmamalı,
2. Tecrübesini ve elde ettiği bilgileri olduğundan fazlaymış gibi göstermeye çalışmamalı,
3. Avukatlar tarafından müşteri aleyhine olan bilgilerin devre dışı bırakılıp seçilmiş bilgilerin verilmesine izin vermemeli,
4. Belgeler üzerinde gereken detaylı kontrolleri yapmalı,
5. Sorgulama sırasında ifadede yer alan zayıf yönleri ortaya koymalı,
6. İfade verirken görsel araçlardan yararlanmalı,
7. Karşı tarafın uzmanına kişisel saldırılarda bulunmamalı,
8. Müşteri tarafından davaya bir an önce dâhil edilmesini sağlamalı
9. Uzman tanıklık konusunda bir kararsızlığa düştüğünde danışman olarak müdahil olmaya çalışmalı,
10. Uzman tanıklığın yararlı olmayacağı yönünde bir sonucuna varırsa davadan çekilmekten korkmamalıdır.

### **2.3.3. Vergi Davalarında Araştırmacı Muhasebecilik Konuları**

Adli muhasebe mesleğinin en hareketli uygulama alanlarından birisi şüphesiz araştırmacı muhasebecilik faaliyetidir. Araştırmacı muhasebecilik çalışmalarında adli muhasebeci, hesaplarda ve mali tablolarda yapılan hile ve yolsuzlukları tespit edebilmek için belge ve dokümanları incelemekte, adli muhasebe konusu olayla ilgili kim, ne, nerde, ne zaman, nasıl ve niçin gibi soruların cevabını aramaktadır. Tabii bunun için yalnızca sayılarla uğraşmayıp sayıların ardındaki iş ve işlemlerle de ilgilenmektedir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 39-40).

Rasmussen ve Leauanae (2004: 165) göre, muhasebe bilgilerinin doğruluğundan şüphe duyuluyorsa başvurulacak adli muhasebe uzmanlık alanı araştırmacı muhasebecilik ya da diğer ismiyle hile denetçiliğidir. Araştırmacı ve soruşturmacı muhasebecilik faaliyeti kapsamında bir adli muhasebeci standart bir muhasebeci gibi davranmayıp olayları pek çok yönden araştırmalı, muvazaalı işlem ve sözleşmelerin ardında yatan tüm gerçekleri ortaya koyabilmelidir (Terzi ve Gülten, 2014: 118).

Vergi davalarında araştırmacı muhasebecilik çalışmaları uyumsuzluk konusunun anlaşılması ile başlar. Dava konusunun genel bir değerlendirmesi yapıldıktan sonra sorunun daha detaylı anlaşılması için mükellefin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde incelemeler yapılır. Bu incelemeler, kayıt ve işlemlerin yasalara uygun olup-olmadığının belirlenmesine, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına katkı sağlayacaktır.

### **2.3.3.1. Muhasebe Hataları**

Hatalar istemeyerek yapılan yanlışlıklar, kusur ve yanılma şeklinde tanımlanmaktadır. Hatalar genellikle bilgi, deneyim, dikkat eksikliği ve ihmal sonucunda oluşmaktadır. *Vergi hataları*, vergilendirme sürecinde verginin tarhından tahsiline kadar olan her aşamasında yapılabilen, verginin ödenmesi gerekenden az veya fazla tahsiline yol açan, verginin tarafları olan idare veya vergi mükellefinden kaynaklanabilen usulsüz işlemlerdir. Vergilerin yanlış hesaplanması genellikle iki türde olabilmektedir. Bunlar, basit matematiksel hatalar ve geçerli muhasebe ilkelerinin yeterince anlaşılmamasından kaynaklanan teknik hatalardır. Vergi işlemleri esnasında en çok rastlanan vergi hataları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Biniş, 2012: 486-487).

#### **a) Beyannameler düzenlenirken yapılan hatalar:**

- Kayıt ve belgelerde yapılan hatalar,
- Beyanname doldurulurken yanlış vergi kayıtları veya yanılmalarla ortaya çıkan hatalar,
- Muaf unsurların listelenmesi,
- Vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlaması.

#### **b) Matrah saptanırken yapılan hatalar:**

- Yanılma nedeniyle aşırı değerlendirme ya da farklılık,

- Hatalı bir kural ya da ilkeye bağı matrahın saptanması,
- Anayasal veya kanuni gereklilikleri takip edememe dolayısıyla bildirim ya da diğer zorunlulukları yerine getirememek.

**c) Vergi tarhı sırasında yapılan hatalar:**

- Yasal dayanağı olmayan bir vergilendirme,
- Kanuni veya anayasal sınırları aşan ölçüde vergilendirme.

Vergi hataları üzerinde tartışmaya gerek duyulmayan, mutlak veya basit yanlışlıklardır. Mükellefin düzeltme talebi doğrultusunda ilgili vergi dairesi müdürleri tarafından değerlendirilerek düzeltilmekte, hatalı ödenmiş vergi mükellefe iade edilmektedir. Ancak *kasti hatalar*, bilgisizliğe ve dikkatsizliğe dayanan hataların aksine belli amaçlar için sistematik olarak yapılan hatalardır. İşlemlerde ve hesaplarda bir dizi yanlışlıkların bilerek ve isteyerek yapılmasıyla gerçekleşir. Kasti hatalar hile olarak değerlendirilir. Hatada kasıt unsuru ispat edilemiyorsa muhasebe hatası olarak kabul edilir. Örneğin: Bir işlemin hatalı ve yersiz yapıldığı gerekçesiyle aynı gün muhasebe kuralına göre düzeltme işleminin yapılması veya ters kayıtla iptal edilmesidir (Atak, 2014b).

### **2.3.3.2. Muhasebe Hileleri**

Kaynakların ve varlıkların kasıtlı olarak uygun olmayan bir şekilde kullanılarak veya elde edilerek haksız kazanç sağlanması olarak tanımlanan muhasebe hileleri, hatadan farklı olarak kasıt unsuru içerir. Muhasebe hileleri menfaat sağlamayı amaçlar. Muhasebe hilelerine başvurulmasındaki nedenlerden en önemlisi vergi kaçırma düşüncesidir (Doğan ve Nazlı, 2015: 196).

Vergi matrahını azaltmak amacıyla gerçek ilişki, işlem ve hesapların, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesi hesap ve muhasebe hileleri olarak tanımlanmaktadır. Hile hatadan farklıdır. Hata kasıt içermez ancak hile bir şeyi olduğundan veya olması gerekenden farklı gösterme isteği ile yapılır. Her iki durumda aynı sonucu vermekle birlikte birinden istem dışı diğerinde bilerek ve isteyerek önceden planlama vardır. Bu nedenle VUK hatayı değil hileyi cezalandırmaktadır. Muhasebe hataları çoğunlukla kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hilelerinin çoğu belgeler üzerinde yapılmaktadır. Hileler belge ve kayıtlar

üzerinde isteyerek yani bilinçli olarak yapıldığından tespit edilmesi oldukça güçtür. Çünkü bu suçu işleyenler sürekli yeni yöntemler geliştirmektedir (Atak, 2014a).

Vergi kaçırmak için sıklıkla yapılan muhasebe hilelerinden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Açık, 2012: 360-361).

- Satışlarda yapılan yolsuzluklar,
- Alışlarda yapılan yolsuzluklar,
- İşletme giderlerinin yüksek gösterilmesi,
- Özel giderlerin işletmeye aktarılması,
- Değerleme hileleri ile arızı gelirleri gizleme olarak sayılabilir.

Vergi kaçırmayı amaçlayanlar, bunu gerçekleştirebilmek için muhasebe hilelerinde ya vergi matrahı azaltmaya sebep olan eylemleri ya da işletmenin gider ve maliyetlerini yükseltecek eylemleri yapmaktadır. Sonuçta her iki durumda vergi kaçağına neden olmaktadır. Bu eylemler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Atak, 2014a).

**a) Vergi matrahının azaltılması için yapılan eylemler:**

- Defterlerde gelirler kısmının eksik toplanması,
- Düzenlenen belgelerin defterlere eksik tutarlarla kaydedilmesi,
- Yapılan satışlar için belge düzenlememek veya daha düşük tutarda belge düzenlenmesi,
- Cari dönem gelirinin gelecek döneme kaydırılması,
- Paravan firmalar veya hayali şahıslar kullanılarak hâsılâtın başkasına mal edilmesi,
- Satış hâsılâtının avans veya teminatmış gibi kaydedilmesi,
- Sabit kıymet satışlarının kiralama veya bedelsiz kullanım gibi muhasebeleştirip böylelikle gelirin gizlenmesi,
- Teminat olarak verilen paraların, menkul kıymetlerin, üçüncü kişilerce tahakkuk ettirilen faizlerin kaydedilmemesi,
- Hâsılât ve ciro primi gibi dolaylı gelir unsurlarının kaydedilmemesi,
- Döviz mevcudunun veya döviz üzerinden bir alacaktan doğan kur farklarının hesaplanmaması ya da eksik hesaplanması,
- Taksitli satışlardan ve geç ödemelerden kaynaklanan vade farklarının kaydedilmemesi,

- Faaliyet konusunda olmayan, arızı gelirlerin yasal kayıtların dışında tutulması,
- İşletmeye kaynaklarının ortaklar tarafından bedelsiz olarak kullanılması veya gerçek işlemlerin bu şekilde gizlenmesi.

**b) Gider ve maliyetlerin yüksek gösterilmesi için yapılan eylemler:**

- Defterlerdeki giderler bölümünün olduğundan fazla hesaplanması,
- Düzenlenen belgelerin defterlere fazla tutarlarla kaydedilmesi,
- Gelecek döneme ait giderlerin cari döneme kaydedilmesi,
- Sahte gider veya maliyet belgeleri (naylon fatura) kullanılarak gerçekte olmayan bir mal alımının kayıtlanması,
- Gerçek bir alış belgesinde tahrifat yaparak, tutarın olduğundan fazla gösterilmesi,
- Ticari veya ortaklık ilişkisi içinde olduğu kişilere ait giderlerin kendisine aitmiş gibi gösterilmesi,
- Ticari İşle ilgisi olmayan şahsi giderler ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin indirim konusu yapılması,
- Dövizle borçlanmadan kaynaklanan kur farklarının fazla hesaplanması,
- Yasal şartları oluşmayan bazı alacakların şüpheli veya değersiz alacakmış gibi dikkate alınması,
- Amortisman tabi olan iktisadi kıymetlerin bedellerinin doğrudan gider yazılması veya bunlara ilişkin amortismanların fazla hesaplanması,
- Alacak senetlerinin reeskont işlemlerinde yanlış hesaplama yapılması suretiyle gider indirimine sebebiyet verilmesi,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde amortisman ve gider dağılımının yanlış yapılması suretiyle cari yıla fazladan gider yazılması,
- Üretilen veya satın alınan değerlerin maliyetlerinin yanlış hesaplanmasıyla dönem giderlerinin yükseltilmesi.

**c) Diğer Eylemler:**

- Belgelere dayanmayan kayıtlar (hayali kayıt),
- Belge miktarının önüne veya sonuna rakam eklenmesi (tahrifatlı kayıt),
- Sahte belgeye dayanan kayıtlar (mal ve hizmet alış-verişine dayanmayan, olmayan şirketlerden alınan faturalar),

- Ortak veya yakınlarla hayali avans kayıtları yapılması,
- Kapalı faturanın (bedeli peşin alınmış) açık fatura gibi kayıtlara yansıtılması,
- Vadeli mal alışlarının peşin ödenmiş gibi kasadan çıkışlarının yapılması,
- İşletmenin faaliyet konusuna girmeyen bazı harcamaların kayıtlara yansıtılması,
- Gerçekte alınan mal ve hizmet faturalarının miktarlarını olduğundan fazla miktarda göstermek,
- Bilinçli matematik hatalarının yapılması,
- Yargı kararıyla alınan gelirlerin kaydedilmemesi,
- Muhatabın düzenlenmesi gereken gider pusulasının her konuda sıklıkla düzenlenmesi,
- Kasıtlı yapılan mükerrer kayıt veya tahsilâtların kaydının yapılmaması,
- Ortaklar cari hesabının sık kullanılması, üretilen mal miktarlarının gizlenmesi,
- Depo ve stok mevcudunun olduğundan az ya da çok gösterilmesi,
- Kayıt dışı-sigortasız eleman çalıştırılması
- Banka ve havale giriş-çıkışlarında yapılan kayıt atlaması,
- Hayali isimlere hesap açılması,
- Mal ve hizmetlerin alış veya satış tarihlerinin fatura tarihlerine uymaması,
- Mal ve hizmet satışlarının kayıt dışı bırakılması,
- Fire oranlarının değerlerini olduğundan farklı gösterilmesi,
- Temsil ve ilzam giderlerinin fazla gösterilmesi,
- Hisse senedi veya tahvilden sağlanan gelirlerin kaydedilmemesi,
- Vergi mükellefiyeti bulunmayan dernek, vakıf ve kooperatif gibi kuruluşlardan düzenlenen tutanaklarla harcama yapılmış gibi gösterilmesi,
- Götürü işler kapsamında adresi belirsiz şahıslara gider pusulası düzenlettilmesi,
- Ölmüş kimseler adına vergi numarası alınması ve isimlerine fatura düzenlenmesi,
- Mali tablolar ile kayıtların birbiriyle uyumlu olmamasına rağmen uyumluymuş gibi gösterilmesi,

- Ödenmemiş borçların ödenmiş gibi, tahsil edilen alacakların tahsil edilememiş gibi gösterilmesidir.

### **2.3.3.3. Kayıt Dışı İşlemler**

VUK' a göre vergiyi doğuran olay “*vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumunun tekemmülü ile doğar.*” (Şahin: 2011: 11-16). Bir malın elde edilmesi, hizmetin görülmesi, alım veya satımı, mülkiyetinin değişmesi, ölüm gibi haller vergiyi doğuran olayı oluşturur (Nadaroğlu, 1996: 237). Vergiyi doğuran olayın VUK' mad.227' ye göre belgeye bağlanması ve kayıt altına alınması zorunludur. Belgeye bağlanmayan ticari bir işlemin kayıtlara geçirilme olasılığı yoktur. Dolayısıyla belgesiz ticari bir işlem vergi kaçağına sebep verecek ve kaçakçılık suçu oluşacaktır.

Kayıt dışı işlemler fatura düzenlememek, almamak veya mevcut bir faturayı gizlemek suretiyle gerçekleşir. Kayıt dışı işlemle satış geliri gizlenerek vergi kaçırılır. Belgesiz satılan bir malın işletmeye girişi de belgesiz yapılmışsa, matrah farkı satış bedeliyle o malın işletmeye giriş bedeli arasındaki fark olacaktır. Diğer yandan satışı kayıtsız yapılan bir malın işletmeye girişi kayıtlı ise satış bedelinin tamamı matrah farkı olur. Kayıt dışı işlemler nedeniyle defter kayıtları vergi matrahının doğru bir şekilde tespit edilmesine imkân tanımıyorsa ihticaca salih bulunmayacak resen tarhiyatı gerektirecektir (Atak, 2014b).

### **2.3.3.4. Sahte/Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeler**

Sahte belge, olmayan bir muamele veya işlemin olmuş gibi göstererek belge düzenlenmesidir. Gerçek bir emtia hareketi, alım-satım veya hizmet ifasına dayanmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak tanımlanmaktadır. En sık karşılaşılan sahte belge düzenleme fiilleri şunlardır (Nalbat, 2008: 8).

- Gerçekte olmayan mükellef adına belge bastırılması ve düzenlenmesi,
- Gerçek bir mükellef adına aynı numaralarla belge bastırılması ve düzenlenmesi,
- Olmayan bir alış-veriş için belge düzenlenmesi,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlara belge bastırılması,
- VUK şartlarına uygun olmayan belge düzenlenmesi.



Mükelleflerin vergiyi doğuran ticari işlemleri kayıt altına almamaları vergi kaçırma düşüncesi ile yapıyorsa sahte belge kullanmakta aynı niyetle yapılmaktadır. Mükellefin sahte belge kullanmasının nedenlerinden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Urak, 2015: 172-173).

- Belgesiz mal satan işletmelerden yapılan alışların belgelendirilmesi için veya belgeye dayanmayan işletme giderlerini belgelendirmek için sahte belge kullanılmaktadır.
- Gider ve maliyetlerin yükseltilmesi yoluyla daha az kazanç üzerinden vergilendirilmek isteyen mükellefler sahte belge kullanma yoluna başvurarak vergi matrahını azaltmaya çalışmaktadır.
- Kayıt dışı işlemlerin fazla olduğu sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin belge teminindeki güçlükler, bu işletmeleri sahte belge kullanmaya yöneltmektedir.
- Vergi ödememe veya daha az ödeme isteğiyle indirim konusu KDV tutarını yükselterek, hesaplanan KDV tutarıyla mahsup edilmesi için sahte belge kullanılmaktadır.

Muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge, sahte belgeden farklı olarak belgenin gerçek olması ancak içeriğinin gerçeğe uygun olmamasıdır. Örneğin bir malın miktarı veya fiyatının faturada olduğundan farklı gösterilmesidir. Çoğunlukla aşağıdaki yöntemlerle uygulanmaktadır (Nalbat, 2008: 9).

- Faturanın gerçek değerinin altında veya üstünde düzenlenmesi,
- Miktarın olduğundan düşük veya yüksek gösterilmesi,
- Faturada gösterilen malın başka, gerçekte satılan malın başka olması,
- İşletmeye ait olmayan gider ve maliyetlerin gösterilmesi,
- Gerçekte olduğundan farklı alıcı veya satıcı adına fatura düzenlenmesi,

SMİYB ispat yöntemleri mal hareketleri ve hizmet ifası, finansman hareketleri, miktar yaklaşımı olarak üç başlık altında özetlenebilir.

#### **a) Mal Hareketleri veya Hizmet İfası**

Mükellefin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullandığını iddia eden vergi idaresi bu iddiasını iki somut eyleme dayandırması gerekir (Yüce, 2014: 665-666).

- Mal hareketi ya da hizmet ifası gerçekleşmiş mi?

- Gerçekleşen mal veya hizmet hareketinin akışı ile belgenin düzenlendiği kaynak aynı mı?

İdarenin yeterli inceleme ve somut delillerle mal ve hizmet hareketinin gerçekleşmediği ya da gerçekleştiği halde belge ile farklı noktalarda gerçekleştiğini ispatlaması gerekmektedir. Bunun için aşağıdaki bazı karinelere yararlanılması söz konusudur:

- Faturalar kuralına uygun düzenlenmiş mi?
- Yasal belgeler, muhasebe kayıtları ve finansal tablolarla uyumlu mu?
- Alıcı ve satıcıların Ba-Bs formları birbiriyle uyumlu mu?
- Borsada tescil yapılmış mı?
- Ödemeler banka ya da çek aracılığıyla mı?
- Fatura içeriğinde olan malların depo, ambar giriş-çıkış, nakliye evrakları, sevk irsaliyesi gibi belgeleri var mı?
- Mükellefiyet devam ediyor mu?
- Vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumluluklar yerine getirilmiş mi?
- Mükellef faaliyetini bilinen adresinde mi gerçekleştiriyor. Yoksa sıklıkla adres değiştiriyor mu?
- İşyeri çalışanları var mı? Varsa sigorta primleri yatırılıyor mu?
- Sermayesi ile satış hacmi arasındaki denge makul mü?
- İşyeri karlılığı ile kesilen belgeler arasında denge var mı?
- Girdi ile çıktı arasında denge var mı?
- Faaliyet konuları arasında bir ilişki var mı?
- Stok miktarı ve hareket akışı makul mü?
- İşletmenin teknik kapasitesi ile beyan ettiği hâsılat uyumlu mu?
- Mal hareketleri işletmenin faaliyet konusuyla uyumlu mu?
- Düzenlenen faturalarla mal çıkış miktarları birbiriyle uyumlu mu?

#### **b) Finansman Hareketleri**

Mal hareketinin diğer tarafı da finansal hareketlerdir. Mal hareketinin finansal hareketlerle uyumlu olması gerekir. Bilindiği gibi VUK 332 nolu Genel Tebliğe göre 8.000,00 TL'yi aşan tahsilât ve ödemelerin banka aracılığıyla yapılması zorunludur.

Bu yolla vergi idaresi finansal hareketleri de kayıt altına alabilmekte böylelikle mal ve hizmet hareketlerini karşılaştırabilmektedir.

Ödemelerin banka yolu ile yapılması, SMİYB kullanımı suçlamasının gerekçesini zayıflatmaktadır. Ödemelerin banka aracılığıyla, çek ya da kredi kartı ile yapılması ve bunun defter ve belgelerde ki kayıtlarla desteklenmiş olması, ödemenin gerçek bir ödeme olduğunu dolayısıyla yapılan işlemin fiili olarak gerçekleştiğine dair bir karine teşkil eder. Yargı kararları da en çok bu hususu dikkate almaktadır (Yüce, 2014: 667).

### **c) Miktar Yaklaşımı**

Sahte faturaların sayısı ve ihtiva ettiği miktarların, işletmenin toplam iş hacmindeki payı karşılaştırılmak suretiyle bilerek kullanılıp kullanılmadıkları hakkında bir fikir edinilebilir. Bir olayın ya da işlemin tekrarlanma sıklığı, miktarının yüksekliği veya işletmenin toplam işlem hacmi içindeki oransal büyüklüğü o işlemin kasten yapılıp yapılmadığına dair bir karine olarak değerlendirilir. (Yüce, 2014: 667).

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **VERGİ DAVALARINDA ADLİ MUHASEBENİN ÖNEMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Uygulama üzerine olan üçüncü bölüm, vergi hukuku ile ilişkili taraflar olan vergi hâkimi, avukat ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin (SMMM), vergi davalarında adli muhasebe uygulamalarına bakış açıları tespit edilmeye çalışılacaktır. Dolayısıyla bu bölümde araştırmanın tanıtımı, araştırmanın bulguları ve araştırmanın sonuçlarına yer verilecektir.

#### **3.1. ARAŞTIRMANIN TANITIMI**

Çalışmanın amacı ve önemi, araştırmanın problemi, araştırmanın evreni ve kısıtları, yöntemi, çalışmanın modeli ve hipotezleri hakkında bilgiler bu başlıkta verilecektir.

##### **3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Vergiler ülkeler için önemli konuların başındadır. Çünkü en büyük gelir kaynaklarıdır. Bu gelirin kesintiye uğramaması düzenli toplanabilmesine bağlıdır. Bu görev genellikle vergi idareleri tarafından yapılmaktadır. Vergi idareleri gerek yerinde denetim gerekse elektronik denetimle mükellefi takip ederek görevini yerine getirmeye çalışmaktadır. Bazen bu takipler sonucu vergi tarhiyatı yapılmakta, vergi cezaları kesilmekte, mükellefiyet tesis edilmektedir. Diğer yandan vergi mükellefleri yükümlülüklerini yerine getirmemekte, kesilen cezalar nedeniyle idare ile uyuşmazlığa düşmekte böylece vergisel sorunlar büyüyerek devam etmektedir.

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümünde idari yargıya bağlı olan vergi mahkemeleri görev yapmaktadır. Mükellefin idare ile karşı karşıya geldiği vergi davaları her geçen gün çoğalmakta vergi mahkemelerinin iş yükünü arttırmaktadır. Vergi mahkemelerinde görülen davalar vergisel hataları, hile ve yolsuzlukları, çeşitli hesap oyunlarını içermekte, çözülmesi ayrı bir uzmanlık

gerektirmektedir. Vergi mahkemelerinde görevli hâkimler, teknik muhasebe konularını daha iyi anlayabilmek ve daha sağlıklı kararlar verebilmek için muhasebe meslek mensuplarından (SMMM ve YMM) bilirkişilik adı altında muhasebe desteği almaktadır. Ancak Türkiye’de bilirkişilik müessesesinin sorunları tüm çevreler tarafından bilinmemektedir. Diğer yandan avukatlar, vergi davalarında mükelleflerini daha iyi savunacak stratejiyi belirleyebilmek adına muhasebe konularında destek ihtiyacı duymaktadır. Muhasebe ile hukukun birlikte çalışmasını konu edinen adli muhasebe uygulamaları bu ihtiyaçlara cevap verebilecek niteliktedir. Birçok ülkede mali uyuşmazlıkların çözümü için adli muhasebe hizmetlerinden yararlanılırken Türkiye’de henüz bu yapı oluşturulamamıştır. Buna rağmen birçok bağımsız denetim firması ve serbest muhasebeci mali müşavir, adli muhasebe uygulamaları arasında gösterilen bazı hizmetleri kısmen de olsa vermeye başlamışlardır.

Vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları için vergi mahkemelerinde görevli hâkimlerin, avukatların ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin, adli muhasebe uygulamalarına bakış açıları önem arz etmektedir. Bu bağlamda vergi ile ilgili konularda birlikte çalışan bu meslek gruplarının düşüncelerinin sorgulanması amaçlanmaktadır. Böylece vergi davalarında mevcut bilirkişilik sistemi ve bilirkişilerin yeterlilikleri, danışmanlık ve uzman tanıklık faaliyetlerinin uygulanabilirliği, destek ihtiyacı duyulan dava türleri, gerekli alt yapının varlığı gibi soruların cevaplarına ulaşılması beklenmektedir.

### **3.1.2. Araştırmanın Evreni ve Kısıtları**

Araştırmanın evrenini Türkiye’yi bölgeler bazında temsil edebilecek 22 ilde kurulu bulunan Vergi Mahkemeleri’nde görevli yaklaşık 350 Hâkim, Türkiye Barolar Birliğine kayıtlı yaklaşık 90 bin avukat ve TÜRMOB’a bağlı 90 bin civarında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) oluşturmaktadır. Evrenin tamamına anket uygulamasının mümkün olmaması, evreni bölgelere ayırıp tesadüfî örnekleme yolunun tercih edilmesine sebep olmuştur. Mail yoluyla geri dönüşlerin olmamasından anketler yüz yüze yöntemiyle uygulanmıştır.

Araştırmanın anket uygulaması yapılacak meslek gruplarının iş yoğunluğu bilinen bir gerçek olup bu nedenle ankette toplam 32 ifadeye yer verilebilmiştir. Diğer taraftan yüz yüze görüşme talebinin kabul edilmesindeki güçlükler, meslek

gruplarının ankete ayıracak zamanının azlığı gibi sorunlar araştırmanın en büyük kısıtlardandır.

### 3.1.3. Araştırmanın Yöntemi

Türkiye'deki vergi yargısıyla ilgili taraflara uygulanacak anket maddelerinin oluşturulması için literatür taranmış ve anket formu oluşturulmuştur. Anketin ilk bölümünde beş demografik, bir vergi dava türüne ait soru bulunmaktadır. Vergi davalarında adli muhasebe algısına yönelik ikinci bölümde ise 26 maddeye yer verilmiştir. Anket formu toplamda 32 ifadeden oluşmaktadır.

Anketin aksaklıklarını ve anlaşılabilirliğini tespit etmek, aynı zamanda ilave edilebilecek hususları belirleyebilmek amacıyla Trabzon, Ordu ve Samsun illerini kapsayan pilot uygulamaya geçilmiştir. Pilot uygulama esnasında söz konusu illerde bulunan vergi mahkemelerinde görevli hâkimlerin anket formu hakkında görüşleri alınmış, bu görüşler doğrultusunda aksaklıklar ve eksiklikler giderilerek anket formuna son hali verilmiştir.

Anket çalışmasının Türkiye geneline uygulanabilmesi için önceden yapılan araştırmalar neticesinde bölge bazında Trabzon, Ordu, Samsun, Zonguldak, İstanbul, Edirne, Bursa, Sakarya, Ankara, Konya, Kayseri, Kırıkkale, Çorum, İzmir, Manisa, Adana, Antalya, Malatya, Gaziantep, Diyarbakır, Erzurum, Van vergi mahkemeleri tespit edilmiştir<sup>1</sup>. Bazı illerde bir adet Vergi Mahkemesi Başkanlığı olabilirken İstanbul gibi büyük şehirlerde bu sayı 14'e çıkabilmektedir. Yine bir vergi mahkemesinde en az üç üye ve bir başkan bulunurken, bazılarında beş-yedi üye ve bir başkan bulunabilmektedir. Dolayısıyla görüşme talebi kabul edilen her vergi mahkemesinde ikişer anket uygulanmıştır. Anket çalışması yapılacak diğer meslek grupları olan avukat ve SMMM'ler de aynı şehirlerden vergi davalarıyla münasebetli olanlar arasından seçilmiştir.

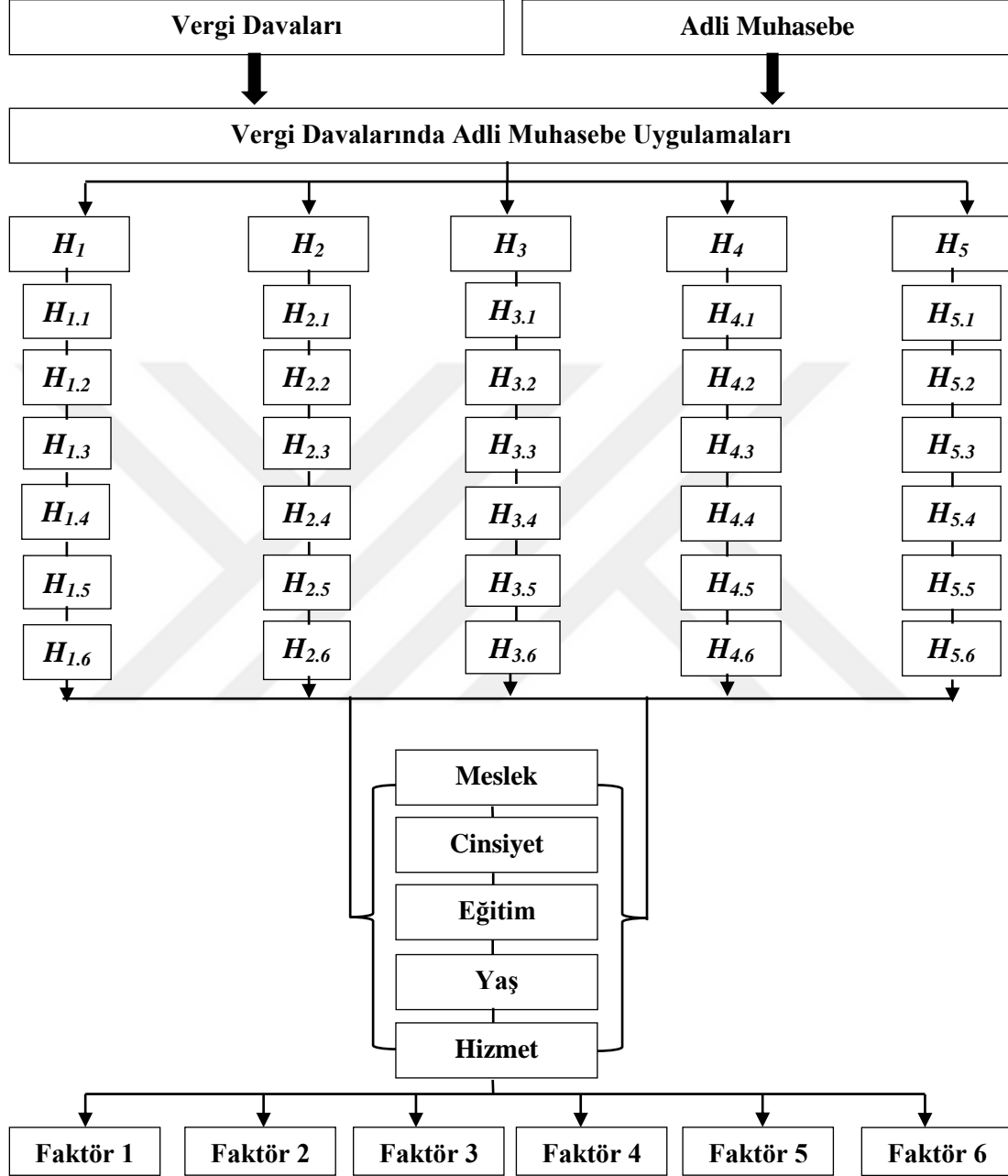
Anket yoluyla verilerin toplanmasının ardından elde edilen ham veriler elektronik ortama aktarılmıştır. Bu doğrultuda temel varsayımlar ve örneklemin güvenilirliği test edilmiş ve faktör analizi yapılmıştır. Alt gruplar ve genel ölçek için T-testi, Anova ve Tukey analizleri ile çeşitli bulgulara ulaşılmaya çalışılmış bulguların yorumlanması ve sonuç kısmı ile araştırma tamamlanmıştır.

---

<sup>1</sup> Anket uygulaması yapılan iller ve anket sayılarını gösteren tablo EK2'de verilmiştir.

### 3.1.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

*Araştırmanın Modeli:* araştırmanın görselleştirilmiş modeli Şekil 3.1’de sunulmuştur.



Şekil 3.1. Araştırmanın Modeli

*Araştırmanın Hipotezleri:* Çalışmanın ana ve alt hipotezleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

***H<sub>1</sub>:*** Meslek değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.

**H<sub>1.1</sub>:** Meslek ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>1.2</sub>: Meslek ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>1.3</sub>: Meslek ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>1.4</sub>: Meslek ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>1.5</sub>: Meslek ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>1.6</sub>: Meslek ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

***H<sub>2</sub>: Cinsiyet değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.***

H<sub>2.1</sub>: Cinsiyet ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>2.2</sub>: Cinsiyet ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>2.3</sub>: Cinsiyet ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>2.4</sub>: Cinsiyet ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>2.5</sub>: Cinsiyet ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>2.6</sub>: Cinsiyet ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

***H<sub>3</sub>: Eğitim değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.***

H<sub>3.1</sub>: Eğitim ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>3.2</sub>: Eğitim ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>3.3</sub>: Eğitim ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>3.4</sub>: Eğitim ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>3.5</sub>: Eğitim ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>3.6</sub>: Eğitim ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

***H<sub>4</sub>: Yaş değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.***

H<sub>4.1</sub>: Yaş ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>4.2</sub>: Yaş ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>4.3</sub>: Yaş ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>4.4</sub>: Yaş ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>4.5</sub>: Yaş ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>4.6</sub>: Yaş ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

***H<sub>5</sub>: Hizmet yılı değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.***

H<sub>5.1</sub>: Hizmet yılı ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.



H<sub>5.2</sub>: Hizmet yılı ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>5.3</sub>: Hizmet yılı ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>5.4</sub>: Hizmet yılı ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>5.5</sub>: Hizmet yılı ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>5.6</sub>: Hizmet yılı ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.

### 3.2. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmanın bu kısmında, anket yoluyla elde edilen verilerin analiz sonuçları sunulacaktır.

#### 3.2.1. Araştırma Verilerinin Frekans Dağılımları

Araştırmanın ana kütesini oluşturan meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin frekans dağılımları Tablo 3.1’de sunulmuştur.

**Tablo 3.1. Demografik Özelliklere Ait Frekans Dağılımları**

Frekans Dağılımları		N	%
<i>Meslek</i>	Hâkim	68	16
	Avukat	176	41,3
	SMMM	182	42,7
	<b>Toplam</b>	<b>426</b>	<b>100</b>
<i>Cinsiyet</i>	Kadın	131	30,8
	Erkek	295	69,2
	<b>Toplam</b>	<b>426</b>	<b>100</b>
<i>Eğitim</i>	Lisans	328	77,0
	Lisansüstü	98	23,0
	<b>Toplam</b>	<b>426</b>	<b>100</b>
<i>Yaş</i>	25-30	83	19,5
	31-35	107	25,1
	36-40	90	21,1
	41-45	61	14,3
	46-50	39	9,2
	51 ve üzeri	46	10,8
	<b>Toplam</b>	<b>426</b>	<b>100</b>
<i>Hizmet Yılı</i>	1-5	100	23,5
	6-10	113	26,5
	11-15	80	18,8
	16-20	58	13,6
	21-25	30	7,0
	26 ve üzeri	45	10,6
	<b>Toplam</b>	<b>426</b>	<b>100</b>

Tablo 3.1’de görüldüğü üzere meslek gruplarının %16’sı hâkim, %41,3’ü avukat ve %42,7’si SMMM’dir. Katılımcılar cinsiyet açısından derlendirildiğinde, %30,8

oranı ile 131 kadın, %69,2 oranı ile 295 erkek yer almaktadır. %77'si lisans eğitimine, %23'ü lisansüstü eğitime sahiptir. Araştırmaya en fazla katılım 31-35 yaş aralığındadır. Bunu 25-30 yaş aralığı takip etmektedir. Katılımın en az olduğu yaş grubu ise %9,2 oranı ile 46-50 yaş aralığındadır. Mesleki tecrübenin göstergesi olan hizmet yılı değişkeninde ise 1-5 ve 6-10 yıl aralığında katılım en fazladır. 26 ve üzeri hizmet yılı ile en çok mesleki tecrübeye sahip olanların oranı %10,6'dır.

Hâkim ve avukatların uzman desteğine ihtiyaç duydukları dava türlerini belirleyebilmek amacıyla sorulan “*En çok hangi vergi dava türünde adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmaktadır*” ifadesine alınan yanıtlar Tablo 3.2’de sunulmuştur.

**Tablo 3.2. Vergi Dava Türü Frekans Dağılımları**

Meslek	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Vergi Cezaları	KDV	Gümrük Vergisi	Diğer Vergi <sup>2</sup> Davaları	Toplam
Hâkim	29	7	0	19	13	0	<b>68</b>
	% 42,7	% 10,3	% 0,0	% 27,9	% 19,1	% 0,0	<b>% 100</b>
Avukat	27	24	88	10	5	22	<b>176</b>
	% 15,3	% 13,7	% 50,0	% 5,7	% 2,8	% 12,5	<b>% 100</b>
<b>Toplam</b>	<b>56</b>	<b>31</b>	<b>88</b>	<b>29</b>	<b>18</b>	<b>22</b>	<b>244</b>

Tablo 3.2’de görüldüğü üzere hâkimlerin %42,7’si “*kurumlar vergisi*”, %27,9’u “*katma değer vergisi*”, %19,1’i “*gümrük vergisi*”, %10,3’ü “*gelir vergisi*” davalarında adli muhasebe desteğine ihtiyaç duyduklarını belirtmişlerdir. Araştırmaya katılan avukatların ise %50’si “*vergi cezaları*”, %15,3’ü “*kurumlar vergisi*”, %13,7’si “*gelir vergisi*” davalarında uzman desteğine ihtiyaç duydukları görülmektedir. Hâkimlerin bilirkişi ve uzman görüşüne başvurdukları ilk dört dava türü: Kurumlar, KDV, gümrük ve gelir vergisi davaları olduğu söylenebilir. Diğer yandan avukatlar vergi davalarında muhasebe uzmanlarından danışmanlık desteği almaktadır. Avukatlarda vergi cezaları, kurumlar vergisi, gelir vergisi, diğer vergi davaları ilk dört dava türüdür. Dolayısıyla hukukçuların geneli için kurumlar vergisi, vergi cezaları, KDV, gelir vergisi ve gümrük vergisi davalarında öncelikli olarak adli muhasebeci desteğine ihtiyaç duydukları söylenebilir.

<sup>2</sup> Diğer vergi davalarının belirtildiği dava türleri tablo EK3’te verilmiştir.

Vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları için altyapı yeterliliğinin tespitine ilişkin algının bulguları Tablo 3.3'te sunulmuştur.

**Tablo 3.3. Vergi Davalarında Adli Muhasebe Hizmetleri İçin Altyapı Yeterlidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	6	39	15	8	0	<b>68</b>
	% 8,8	% 57,4	% 22,1	% 11,8	% 0,0	<b>% 100</b>
Avukat	15	58	40	44	19	<b>176</b>
	% 8,5	% 33,0	% 22,7	% 25,0	% 10,8	<b>% 100</b>
SMMM	9	52	38	65	18	<b>182</b>
	% 4,9	% 28,6	% 20,9	% 35,7	% 9,9	<b>% 100</b>

Tablo 3.3'te görüldüğü üzere SMMM'lerin %45,6'sı, avukatların 35,8'i ve hâkimlerin %11,8'i adli muhasebe için gereken altyapının olduğuna inanmaktadır. Altyapının olmadığını düşünenlerin oranı hâkimlerde %66,2, avukatlarda %41,5 ve SMMM'lerde %33,5'dir. Avukat, hâkim ve SMMM'ler içinde kararsızların oranı ise sırasıyla: %22,7, %22,1 ve %20,9'dur.

Vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları için kanunların yeterliliğinin tespitine ilişkin bulgular Tablo 3.4'te sunulmuştur.

**Tablo 3.4. Vergi Davalarında Adli Muhasebe Hizmetleri İçin Kanunlar Yeterlidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	8	29	21	10	0	<b>68</b>
	% 11,8	% 42,6	% 30,9	% 14,7	% 0,0	<b>% 100</b>
Avukat	9	58	37	58	14	<b>176</b>
	% 5,1	% 33,0	% 21,0	% 33,0	% 8,0	<b>% 100</b>
SMMM	8	48	53	56	17	<b>182</b>
	% 4,4	% 26,4	% 29,1	% 30,8	% 9,3	<b>% 100</b>

Tablo 3.4'te görüldüğü üzere ankete katılan avukatların %41'i, SMMM'lerin %40,1'i ve hâkimlerin %14,7'si kanunları yeterli görmektedir. Kanunların yeterli olmadığı görüşü ise hâkimlerin %54,4'ünde, avukatların %38,1'inde ve SMMM'lerin %30,8'inde bulunmaktadır. Anketin bu ifadesine kararsız kalanlar: hâkimlerde %30,9, SMMM'lerde %29,1 ve avukatlarda %21'dir.

Vergi davalarında mevcut bilirkişilik, uzman görüşü ve danışmanlık hizmetleri adli muhasebe uygulamaları arasında sayılmaktadır. Meslek gruplarının adli muhasebe hizmetleri kullanımının tespitine ilişkin bulgular Tablo 3.5'te sunulmuştur.

**Tablo 3.5. Vergi Davalarında Adli Muhasebe Hizmetlerinin Kullanımı Yeterlidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	2	41	10	14	1	<b>68</b>
	% 2,9	% 60,3	% 14,7	% 20,6	% 1,5	<b>% 100</b>
Avukat	9	52	40	62	13	<b>176</b>
	% 5,1	% 29,5	% 22,7	% 35,2	% 7,4	<b>% 100</b>
SMMM	4	53	28	77	20	<b>182</b>
	% 2,2	% 29,1	% 15,4	% 42,3	% 11,0	<b>% 100</b>

Tablo 3.5'te görüldüğü üzere SMMM'lerin %53,3'ü, avukatların %42,6'sı ve hâkimlerin %22,1'i adli muhasebe hizmetlerinin kullanımını yeterli görmektedir. Yeterli olmadığını düşünenler ise hâkimlerde %63,2, avukatlarda %34,6 ve SMMM'lerde %31,3'tür. Vergi yargısında adli muhasebe hizmetlerinin kullanımına ilişkin ifadeye kararsız yanıt verenler ise avukat, SMMM ve hâkim meslek grupları bazında sırasıyla: %22,7 ve %15,4, %14,7'dir.

Adli muhasebe desteğinin vergi dava sürelerini kısaltabileceği etkisine ilişkin algının bulguları Tablo 3.6'da sunulmuştur.

**Tablo 3.6. Adli Muhasebe Desteği Vergi Dava Sürelerinin Kısalmasında Etkilidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	1	5	12	37	13	<b>68</b>
	% 1,5	% 7,4	% 17,6	% 54,4	% 19,1	<b>% 100</b>
Avukat	2	10	26	89	49	<b>176</b>
	% 1,1	% 5,7	% 14,8	% 50,6	% 27,8	<b>% 100</b>
SMMM	3	13	24	93	49	<b>182</b>
	% 1,6	% 7,1	% 13,2	% 51,1	% 26,9	<b>% 100</b>

Tablo 3.6'da görüldüğü üzere her üç meslek grubunda, adli muhasebe desteğiyle davaların sonuçlanma sürelerinin kısalacağı algısı öne çıkmaktadır. Bu bağlamda avukatların %78,4'ü, SMMM'lerin %78'i ve hâkimlerin %73,5'i katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Dava sürelerine kısaltıcı etkisinin

olmayacağını ifade edenlerin oranı ise hâkimlerde %8,9, SMMM’lerde %8,7 ve avukatlarda 6,8’dir. Her üç meslek grubunda kararsızları %17,6 ile hâkimler, %14,8 ile avukatlar ve %13,2 ile SMMM’ler oluşturmaktadır.

Vergi davalarında adli muhasebeci raporunun dava seyrini değiştirebilme etkisine ilişkin algının bulguları Tablo 3.7’de sunulmuştur.

**Tablo 3.7. Adli Muhasebeci Raporu Davanın Seyrini Değiştirmede Etkilidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	1	1	5	53	8	<b>68</b>
	% 1,5	% 1,5	% 7,4	% 77,9	% 11,8	<b>% 100</b>
Avukat	1	7	15	91	62	<b>176</b>
	% 0,6	% 4,0	% 8,5	% 51,7	% 35,2	<b>% 100</b>
SMMM	2	3	24	95	58	<b>182</b>
	% 1,1	% 1,6	% 13,2	% 52,2	% 31,9	<b>% 100</b>

Tablo 3,7’de görüldüğü üzere hâkimlerin %89,7’si, avukatların %86,9’u ve SMMM’lerin %84’1’i katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişlerdir. Dolayısıyla adli muhasebeci raporunun dava seyrini değiştirebileceği algısı öne çıkmaktadır. Bu ifadeye katılmayanların oranı ise avukatlarda %4,6, hâkimlerde %3 ve SMMM’lerde %2,7’dir.

Dava hazırlığında avukat ve adli muhasebecinin birlikte çalışmasının davacının iddiasını kanıtlanmasında etkili olup-olmayacağına ilişkin algının bulguları Tablo 3.8’de sunulmuştur.

**Tablo 3.8. Vergi Dava Hazırlığında Avukat ve Adli Muhasebeci Koordinasyonu Davacının İddiasını Kanıtlanmasında Etkilidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	0	2	8	46	12	<b>68</b>
	% 0,0	% 2,9	% 11,8	% 67,6	% 17,6	<b>% 100</b>
Avukat	1	8	17	89	61	<b>176</b>
	% 0,6	% 4,5	% 9,7	% 50,6	% 34,7	<b>% 100</b>
SMMM	1	10	21	98	52	<b>182</b>
	% 0,5	% 5,5	% 11,5	% 53,8	% 28,6	<b>% 100</b>

Tablo 3.8’den anlaşılacağı üzere avukatların %85,3’ü, hâkimlerin %85,2’si ve SMMM’lerin %82,4’ü adli muhasebeci ve avukatın birlikte çalışmalarının iddianın

kanıtlanmasında etkili olacağı ifadesine katılmaktadır. İfadeye katılmayanları %6 oranı ile SMMM'ler, %5,1 oranı ile avukatlar ve %2,9 oranı ile hâkimler oluşturmaktadır.

Adli muhasebe danışmanlığının mükellefin yargıya gidip-gitmeme kararına edeceği etkiye ilişkin Algının bulguları Tablo 3.9'da sunulmuştur.

**Tablo 3.9. Dava Hazırlığında Adli Muhasebeci Danışmanlığı Mükellefin Yargıya Gidip-Gitmemesinde Etkilidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	1	1	8	43	15	<b>68</b>
	% 1,5	% 1,5	% 11,8	% 63,2	% 22,1	<b>% 100</b>
Avukat	1	13	41	80	41	<b>176</b>
	% 0,6	% 7,4	% 23,3	% 45,5	% 23,3	<b>% 100</b>
SMMM	2	9	28	102	41	<b>182</b>
	% 1,1	% 4,9	% 15,4	% 56,0	% 22,5	<b>% 100</b>

Tablo 3.9'da görüldüğü üzere hâkimlerin %85,3'ü, SMMM'lerin %78,5'i ve avukatların %68,8'i adli muhasebe danışmanlığının mükellefin kararını etkileyeceği yönündedir. Bu ifadeyi avukatların %8'i, SMMM'lerin %6'sı ve hâkimlerin %3'ü olumsuz cevaplamışlardır. Avukat, SMMM ve hâkimler içinde kararsızların oranı ise sırasıyla: %23,3, %15,4 ve %11,8'dir.

Adli muhasebe desteğinin mükelleflerin vergi mevzuatı bilgilerine katkısına ilişkin algının bulguları Tablo 3.10'da sunulmuştur.

**Tablo 3.10. Adli Muhasebe Desteği Mükelleflerin Vergi Mevzuatı Bilgilerine Katkı Sağlayacaktır Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	1	1	9	42	15	<b>68</b>
	% 1,5	% 1,5	% 13,2	% 61,8	% 22,1	<b>% 100</b>
Avukat	4	11	33	91	37	<b>176</b>
	% 2,3	% 6,3	% 18,8	% 51,7	% 21,0	<b>% 100</b>
SMMM	6	10	32	86	48	<b>182</b>
	% 3,3	% 5,5	% 17,6	% 47,3	% 26,4	<b>% 100</b>

Tablo 3.10'dan anlaşılacağı üzere bu ifadeye hâkimlerin %83,9'u, SMMM'lerin %73,7'si ve avukatların %72,7'si katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişlerdir. Katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum cevabını

verenlerin oranı ise SMMM'lerde %8,8, avukatlarda %8,6 ve hâkimlerde %3'dür. Her üç meslek grubu içinde önemli çoğunluğun adli muhasebe desteğiyle mükellefin vergi mevzuat bilgisinin artıracığına ilişkin algısı öne çıkmaktadır.

Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi dava süreci bilgilerine katkı yapacağına ilişkin algının bulguları Tablo 3.11'de sunulmuştur.

**Tablo 3.11. Adli Muhasebe Desteği Mükelleflerin Vergi Dava Süreci Bilgilerine Katkı Yapacaktır Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	1	2	9	43	13	<b>68</b>
	% 1,5	% 2,9	% 13,2	% 63,2	% 19,1	<b>% 100</b>
Avukat	3	10	32	98	33	<b>176</b>
	% 1,7	% 5,7	% 18,2	% 55,7	% 18,8	<b>% 100</b>
SMMM	3	17	22	90	50	<b>182</b>
	% 1,6	% 9,3	% 12,1	% 49,5	% 27,5	<b>% 100</b>

Tablo 3.11'de görüldüğü üzere hâkimlerin %82,3'ü, SMMM'lerin %77'si ve avukatların %74,5'i bu ifadeyi olumlu cevaplamışlardır. Olumsuz cevaplayanların oranı ise SMMM'lerde %10,9, avukatlarda %7,4 ve hâkimlerde %4,4'tür. Kararsızların oranına bakıldığında avukatlarda %18,2, hâkimlerde %13,2 ve SMMM'lerde %12,1'dir.

Adli muhasebe desteğinin mükelleflerin iddialarını destekleyici bilgi ve belgeleri sağlamalarına katkısı ifadesine ilişkin algının bulguları Tablo 3.12'de sunulmuştur.

**Tablo 3.12. Adli Muhasebe Desteği Mükelleflerin İddialarını Destekleyici Bilgi ve Belgeleri Sağlamalarına Katkı Yapacaktır Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	1	0	3	52	12	<b>68</b>
	% 1,5	% 0,0	% 4,4	% 76,5	% 17,6	<b>% 100</b>
Avukat	2	11	28	93	42	<b>176</b>
	% 1,1	% 6,3	% 15,9	% 52,8	% 23,9	<b>% 100</b>
SMMM	2	10	20	96	54	<b>182</b>
	% 1,1	% 5,5	% 11,0	% 52,7	% 29,7	<b>% 100</b>

Tablo 3.12'de görüldüğü üzere hâkimlerin %94,1'i, SMMM'lerin %82,4'ü ve avukatların %76,7'si katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum ile bu ifadeye olumlu cevap vermişlerdir. Bu ifadeye katılmayanların oranı ise avukatlarda %7,4,

SMMM'lerde %6,6 ve hâkimlerde %1,5'dir. Sonuç olarak katılımcıların çoğu mükellefin adli muhasebe desteğiyle adli süreç konusunda bilgileneceğini ifade etmişlerdir.

Adli muhasebe desteğinin mükellefin iddiasını güçlendirme katkısına ilişkin algının bulguları Tablo 3.13'te sunulmuştur.

**Tablo 3.13. Adli Muhasebe Desteği Mükellefin İddiasını Güçlendirmesine Katkı Sağlayacaktır Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	1	1	7	49	10	<b>68</b>
	% 1,5	% 1,5	% 10,3	% 72,1	% 14,7	<b>% 100</b>
Avukat	2	11	30	91	42	<b>176</b>
	% 1,1	% 6,3	% 17,0	% 51,7	% 23,9	<b>% 100</b>
SMMM	1	5	23	94	59	<b>182</b>
	% 0,5	% 2,7	% 12,6	% 51,6	% 32,4	<b>% 100</b>

Tablo 3.13'te görüldüğü üzere hâkimlerin %86,8'i, SMMM'lerin %84'ü ve avukatların %75,6'sı bu ifadeye katılmaktadır. Katılmayanların oranı ise avukatlarda %7,4, SMMM'lerde %3,2 ve hâkimlerde %3'tür. Kararsızların oranına bakıldığında avukatların %17, SMMM'lerin %12,6 ve hâkimlerin %10,3 olduğu görülecektir.

Mevcut bilirkişilik sisteminde yararlanan muhasebe meslek mensuplarının vergi mevzuatı konusunda yeterliliklerine ilişkin bulgular Tablo 3.14'te sunulmuştur.

**Tablo 3.14. Muhasebe Meslek Mensupları Vergi Mevzuatı Konusunda Yeterlidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	0	17	39	11	1	<b>68</b>
	% 0,0	% 25,0	% 57,4	% 16,2	% 1,5	<b>% 100</b>
Avukat	15	59	56	32	14	<b>176</b>
	% 8,5	% 33,5	% 31,8	% 18,2	% 8,0	<b>% 100</b>
SMMM	7	26	49	51	49	<b>182</b>
	% 3,8	% 14,3	% 26,9	% 28,0	% 26,9	<b>% 100</b>

Tablo 3.14'te görüldüğü üzere SMMM'lerin %54,9'u, avukatların %26,2'si ve hâkimlerin %17,7'si katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum yanıtlarıyla bu ifadeye olumlu yanıt vermişlerdir. Bu ifadeye katılmayanların oranı ise Avukatlarda %42, hakimlerde %25 ve SMMM'lerde %18,1'dir. %57,4 oranı ile hâkimler, %31,8 oranı



ile avukatlar, %26,9 oranı ile SMMM'ler bu ifadeye kararsız yanıtı vermişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarını vergi mevzuatı konusunda yeterli gören meslek grubu SMMM'lerdir. Avukat ve hakimlerin çoğunluğu muhasebe meslek mensuplarını yeterli görmemektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının adli sürecin işleyişi konusunda yeterliliklerinin sorgulandığı ifadenin bulguları Tablo 3.15'te sunulmuştur.

**Tablo 3.15. Muhasebe Meslek Mensupları Adli Sürecin İşleyişi Konusunda Yeterlidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	1	20	34	13	0	<b>68</b>
	% 1,5	% 29,4	% 50,0	% 19,1	% 0,0	<b>% 100</b>
Avukat	15	63	46	37	15	<b>176</b>
	% 8,5	% 35,8	% 26,1	% 21,0	% 8,5	<b>% 100</b>
SMMM	8	28	44	64	38	<b>182</b>
	% 4,4	% 15,4	% 24,2	% 35,2	% 20,9	<b>% 100</b>

Tabloda 3.15'te görüldüğü üzere SMMM'lerin %56,1'i, Avukatların %29,5'i ve hâkimlerin %19,1'i adli sürecin işleyişi konusunda meslek mensuplarını yeterli görmektedir. Yeterli göremeyenlerin oranı avukatlarda %44,3, hâkimlerde %30,9 ve SMMM'lerde %19,8'dir. Diğer taraftan bu ifadeye hâkimlerin %50'si, avukatların %26,1'i ve SMMM'lerin 24,2'si kararsız kalmışlardır.

Muhasebe meslek mensuplarının mevcut bilirkişilik faaliyetlerindeki yeterliliklerine ilişkin bulgular Tablo 3.16'da sunulmuştur.

**Tablo 3.16. Muhasebe Meslek Mensupları Bilirkişilik Faaliyetlerinde Yeterlidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	3	15	37	12	1	<b>68</b>
	% 4,4	% 22,1	% 54,4	% 17,6	% 1,5	<b>% 100</b>
Avukat	21	62	50	28	15	<b>176</b>
	% 11,9	% 35,2	% 28,4	% 15,9	% 8,5	<b>% 100</b>
SMMM	11	32	36	62	41	<b>182</b>
	% 6,0	% 17,6	% 19,8	% 34,1	% 22,5	<b>% 100</b>

Tablo 3.16'da görüldüğü üzere SMMM'lerin %56,6'sı, Avukatların %24,4'ü ve hâkimlerin %19,1'i katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum ile bu ifadeye olumlu

cevap vermişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik konusunda yeterli göremeyenlerin oranı ise avukatlarda %47,1, hâkimlerde 26,5 ve SMMM'lerde %23,6'dır. Hâkimlerin %54,4'ü, avukatların %28,4'ü ve SMMM'lerin %19,8'i bu ifadeye kararsızdır.

Muhasebe meslek mensuplarının bir iddiayı desteklemek veya çürütmek için gereken bilgi ve belgeleri sağlamalarına ilişkin bulgular Tablo 3.17'de sunulmuştur.

**Tablo 3.17. Muhasebe Meslek Mensupları Bir İddiayı Desteklemek Veya Çürütmek İçin Gerekli Bilgi ve Belgeleri Sağlamada Yeterlidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	0	7	17	37	7	<b>68</b>
	% 0,0	% 10,3	% 25,0	% 54,4	% 10,3	<b>% 100</b>
Avukat	8	25	36	91	16	<b>176</b>
	% 4,5	% 14,2	% 20,5	% 51,7	% 9,1	<b>% 100</b>
SMMM	5	14	26	91	46	<b>182</b>
	% 2,7	% 7,7	% 14,3	% 50,0	% 25,3	<b>% 100</b>

Tablo 3,17'den anlaşılacağı üzere SMMM'lerin %75,3'ü, hâkimlerin %64,7'si, avukatların %60,8'i bu ifadeyi katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum olarak cevaplamışlardır. Meslek mensuplarını yeterli görmeyenleri %18,7 oranı ile avukatlar, %10,4 oranı ile SMMM'ler ve %10,3 oranı ile hâkimler oluşturmaktadır. Hâkimlerin %25'i, avukatların %20,5'i ve SMMM'lerin 14,3'ü bu ifadeye kararsızdır. Vergi davalarında bir iddianın desteklenmesi veya çürütülmesi için gerekli bilgi ve belgenin sağlanması davanın sonucuna etki eden belirleyici unsurlardan birisidir.

Vergi davalarında mevcut bilirkişilik sisteminin yeterliliğine ilişkin bulgular Tablo 3.18'de sunulmuştur.

**Tablo 3.18. Vergi Davalarında Mevut Bilirkişilik Sistemi Yeterlidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	4	35	17	12	0	<b>68</b>
	% 5,9	% 51,5	% 25,0	% 17,6	% 0,0	<b>% 100</b>
Avukat	14	68	48	32	14	<b>176</b>
	% 8,0	% 38,6	% 27,3	% 18,2	% 8,0	<b>% 100</b>
SMMM	21	32	53	58	18	<b>182</b>
	% 11,5	% 17,6	% 29,1	% 31,9	% 9,9	<b>% 100</b>

Tablo 3.18'den anlaşılacağı üzere bilirkişilik sistemini yeterli gören SMMM'lerin oranı %41,8, avukatların oranı %26,2 ve hâkimlerin oranı %17,6'dır. Hâkimlerin %57,4'ü, avukatların %46,6'sı ve SMMM'lerin 29,1'i mevcut bilirkişilik sistemini yeterli görmemektedir. SMMM'lerin %29,1'i, avukatların %27,3'ü ve hâkimlerin %25'i bu ifadeye kararsızları oluşturmaktadır.

Mevcut sistemde bilirkişilerin adli eğitim almalarının faydalı olacağına ilişkin algının bulguları Tablo 3.19'da sunulmuştur.

**Tablo 3.19. Bilirkişilerin Adli Alanda Eğitim Almaları Faydalıdır Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	0	2	2	44	20	<b>68</b>
	% 0,0	% 2,9	% 2,9	% 64,7	% 29,4	<b>% 100</b>
Avukat	5	9	12	62	88	<b>176</b>
	% 2,8	% 5,1	% 6,8	% 35,2	% 50,0	<b>% 100</b>
SMMM	3	11	26	68	74	<b>182</b>
	% 1,6	% 6,0	% 14,3	% 37,4	% 40,7	<b>% 100</b>

Tablo 3.19'dan anlaşılacağı üzere hâkimlerin %94,1'i, Avukatların %85,2'si ve SMMM'lerin %78,1'i bu ifadeye katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişlerdir. Bu ifadeye katılmayanlar ise avukatlarda %7,9, SMMM'lerde %7,6 ve hâkimlerde %2,9'dur. Her üç meslek grubu içinde önemli çoğunluk bilirkişilerin adli alanda eğitim alması gerektiğine inanmaktadır.

Adli muhasebe hizmetleriyle bilirkişilik sisteminin desteklenmesi faydalıdır ifadesine dair algının bulguları Tablo 3.20'de görülmektedir.

**Tablo 3.20. Adli Muhasebe Hizmetleriyle Bilirkişilik Sisteminin Desteklenmesi Faydalıdır Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	0	0	4	43	21	<b>68</b>
	% 0,0	% 0,0	% 5,9	% 63,2	% 30,9	<b>% 100</b>
Avukat	3	12	30	87	44	<b>176</b>
	% 1,7	% 6,8	% 17,0	% 49,4	% 25,0	<b>% 100</b>
SMMM	4	12	25	92	49	<b>182</b>
	% 2,2	% 6,6	% 13,7	% 50,5	% 26,9	<b>% 100</b>

Tablo 3.20'den anlaşılacağı üzere hâkimlerin %97,1'i, SMMM'lerin %77,4'ü ve avukatların %74,4'ü bu ifadeye katılmaktadır. Diğer yandan SMMM'lerin %8,8'i ve

avukatların %8,5'i bu ifadeye katılmazken, avukatların %17'si, SMMM'lerin %13,7'si ve hâkimlerin %5,9'u kararsızım cevabını vermişlerdir.

Adli muhasebeciliğin bir diğer faaliyet alanı olan araştırmacı-soruşturmacı muhasebecilik, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasına katkı sağlayan muhasebe faaliyetidir. Bu bağlamda vergi davalarında araştırmacı-soruşturmacı muhasebeciliğin uygulanması faydalıdır algısına ilişkin bulgular Tablo 3.21'de sunulmuştur.

**Tablo 3.21. Vergi Davalarında Araştırmacı-Soruşturmacı Muhasebeciliğin Uygulanması Faydalıdır Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	0	3	22	35	8	<b>68</b>
	% 0,0	% 4,4	% 32,4	% 51,5	% 11,8	<b>% 100</b>
Avukat	3	16	45	76	36	<b>176</b>
	% 1,7	% 9,1	% 25,6	% 43,2	% 20,5	<b>% 100</b>
SMMM	6	18	20	89	49	<b>182</b>
	% 3,3	% 9,9	% 11,0	% 48,9	% 26,9	<b>% 100</b>

Tablo 3.21'den anlaşılacağı üzere SMMM'lerin %75,8'i, avukatların %63,7'si ve hâkimlerin %63,3'ü bu ifadeyi olumlu cevaplamışlardır. Bu ifadeye katılmayanların oranları ise SMMM'lerde %13,2, avukatlarda %10,8 ve hâkimlerde %4,4'tür. Diğer yandan hâkimlerin %32,4'ü, avukatların %25,6'sı ve SMMM'lerin %11'i kararsızdır.

Vergi davalarında dava destek danışmanlığının uygulanması faydalıdır ifadesine ilişkin bulgular Tablo 3.22'de sunulmuştur.

**Tablo 3.22. Vergi Davalarında Dava Destek Danışmanlığının Uygulanması Faydalıdır Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	1	2	14	41	10	<b>68</b>
	% 1,5	% 2,9	% 20,6	% 60,3	% 14,7	<b>% 100</b>
Avukat	5	9	25	102	35	<b>176</b>
	% 2,8	% 5,1	% 14,2	% 58,0	% 19,9	<b>% 100</b>
SMMM	2	21	34	92	33	<b>182</b>
	% 1,1	% 11,5	% 18,7	% 50,5	% 18,1	<b>% 100</b>

Tablo 3.22'den anlaşılacağı üzere avukatların %77,9'u, hâkimlerin %75'i ve SMMM'lerin %68,6'sı vergi davalarında, dava destek danışmanlığının faydalı olacağı algısına sahiptir. Bu ifadeye katılmayanların oranları SMMM'lerde %12,6, avukatlarda %7,9 ve hâkimlerde %4,4'tür. Hâkim, avukat ve SMMM'ler içinde kararsızların oranları ise sırasıyla: %20,6, %14,2 ve %18,7'dir.

Adli muhasebe desteğinin vergi mahkemelerindeki iş yüküne hafifletici etkide bulunacağı düşüncesiyle sorulan ifadeye ilişkin bulgular Tablo 3.23'te sunulmuştur.

**Tablo 3.23. Adli Muhasebe Desteği Vergi Mahkemelerindeki İş Yükünün Hafiflemesinde Faydalıdır Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	0	2	13	45	8	<b>68</b>
	% 0,0	% 2,9	% 19,1	% 66,2	% 11,8	<b>% 100</b>
Avukat	1	9	39	90	37	<b>176</b>
	% 0,6	% 5,1	% 22,2	% 51,1	% 21,0	<b>% 100</b>
SMMM	3	18	39	72	50	<b>182</b>
	% 1,6	% 9,9	% 21,4	% 39,6	% 27,5	<b>% 100</b>

Tablo 3.23'ten anlaşılacağı üzere hâkimlerin %78'i, avukatların %73,3'ü ve SMMM'lerin %67,1'i adli muhasebe desteğinin vergi mahkemelerindeki iş yükünü hafifleteceğine ilişkin ifadeye katılmaktadır. Bu ifadeye katılmayanların oranları ise SMMM'lerde %11,5, avukatlarda %5,7 ve hâkimlerde %2,9 ile oldukça düşüktür. Bununla birlikte avukatların %22,2'si, SMMM'lerin %21,4'ü ve hâkimlerin %19,1'i bu ifadeyi kararsız olarak cevaplamışlardır.

Vergi davalarında dava destek danışmanlık hizmetlerinin etkili olacağına ilişkin ifadenin bulguları Tablo 3.24'te sunulmuştur.

**Tablo 3.24. Vergi Davalarında Dava Destek Danışmanlık Hizmetleri Etkilidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	0	2	7	49	10	<b>68</b>
	% 0,0	% 2,9	% 10,3	% 72,1	% 14,7	<b>% 100</b>
Avukat	1	14	27	93	41	<b>176</b>
	% 0,6	% 8,0	% 15,3	% 52,8	% 23,3	<b>% 100</b>
SMMM	9	14	24	82	53	<b>182</b>
	% 4,9	% 7,7	% 13,2	% 45,1	% 29,1	<b>% 100</b>

Tablo 3.24'ten anlaşılacağı üzere hâkimlerin %86,8'i, avukatların %76,1'i ve SMMM'lerin %74,2'si katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum seçeneğini cevaplamışlardır. Meslek gruplarının çoğunluğu vergi davalarında dava destek danışmanlık hizmetlerinin etkili olacağını düşünürken, olumsuz düşünenler içinde SMMM'ler %12,6, avukatlar %8,6 ve hâkimler %2,9 oranlarına sahiptir.

Vergi davalarında adli muhasebe hizmetlerinin muhasebe konularının anlaşılması için gerekli olduğuna ilişkin ifadenin bulguları Tablo 3.25'te sunulmaktadır.

**Tablo 3.25. Adli Muhasebe Hizmetleri Muhasebe Konularının Anlaşılması İçin Gereklidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	0	2	21	32	13	<b>68</b>
	% 0,0	% 2,9	% 30,9	% 47,1	% 19,1	<b>% 100</b>
Avukat	0	9	41	84	42	<b>176</b>
	% 0,0	% 5,1	% 23,3	% 47,7	% 23,9	<b>% 100</b>
SMMM	1	6	31	80	64	<b>182</b>
	% 0,5	% 3,3	% 17,0	% 44,0	% 35,2	<b>% 100</b>

Tablo 3.25'ten anlaşılacağı üzere SMMM'lerin %79,2'si, avukatların %71,6'sı, hâkimlerin %66,2'si bu ifadeye katılmaktadır. Bu ifadeye katılmayanların oranı ise avukatlarda %5,1, SMMM'lerde %3,8 ve hâkimlerde %2,9'dur. Diğer yandan kararsızlarda %30,9 ile hâkimler en fazla orana sahipken, onları %23,3 ile avukatlar, %17 ile SMMM'ler takip etmektedir.

Adli muhasebecilik, muhasebe mesleğinin gelişimi ve saygınlığı açısından gereklidir algısına ilişkin bulgular Tablo 3.26'da sunulmuştur.

**Tablo 3.26. Adli Muhasebecilik Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Saygınlığı Açısından Gereklidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	0	0	18	37	13	<b>68</b>
	% 0,0	% 0,0	% 26,5	% 54,4	% 19,1	<b>% 100</b>
Avukat	0	8	32	88	48	<b>176</b>
	% 0,0	% 4,5	% 18,2	% 50,0	% 27,3	<b>% 100</b>
SMMM	2	12	25	67	76	<b>182</b>
	% 1,1	% 6,6	% 13,7	% 36,8	% 41,8	<b>% 100</b>

Tablo 3.26'dan anlaşılacağı üzere katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum seçeneğini işaretleyenlerin oranları SMMM'lerde %78,6, avukatlarda %77,3 ve hâkimlerde %73,5'dir. Bu ifadeye katılmayanların oranları oldukça düşükken, kararsızların çoğunlukta olduğu meslek grubu hâkimlerdir. Kararsızım seçeneğini işaretleyen hâkimlerin oranı ise %26,5'dir.

Adli muhasebenin vergi mevzuatının değişkenliği açısından gerekli olduğuna ilişkin ifadenin bulguları Tablo 3.27'de sunulmuştur.

**Tablo 3.27. Adli Muhasebe Vergi Mevzuatının Değişkenliği Açısından Gereklidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	1	2	11	40	14	<b>68</b>
	% 1,5	% 2,9	% 16,2	% 58,8	% 20,6	<b>% 100</b>
Avukat	0	5	24	90	57	<b>176</b>
	% 0,0	% 2,8	% 13,6	% 51,1	% 32,4	<b>% 100</b>
SMMM	1	23	20	68	70	<b>182</b>
	% 0,5	% 12,6	% 11,0	% 37,4	% 38,5	<b>% 100</b>

Tablo 3.27'den anlaşılacağı üzere, avukatların %83,5'i, hâkimlerin %79,4'ü ve SMMM'lerin %75,9'u katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum yanıtıyla vergi mevzuat değişikliklerinin adli muhasebe ihtiyacını artırdığını belirtmişlerdir. SMMM'lerin %13,6'sı, hâkimlerin %4,4'ü ve avukatların %2,8'i bu ifadeye katılmamaktadır.

Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için koşulların olgunlaştırılması gereklidir algısına yönelik ifadenin bulguları Tablo 3.28'de sunulmuştur.

**Tablo 3.28. Vergi Davalarında Adli Muhasebe Hizmetleri İçin Koşulların Olgunlaştırılması Gereklidir Algısı**

Meslek	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Hâkim	0	4	5	37	22	<b>68</b>
	% 0,0	% 5,9	% 7,4	% 54,4	% 32,4	<b>% 100</b>
Avukat	2	7	16	72	79	<b>176</b>
	% 1,1	% 4,0	% 9,1	% 40,9	% 44,9	<b>% 100</b>
SMMM	1	7	21	72	81	<b>182</b>
	% 0,5	% 3,8	% 11,5	% 39,6	% 44,5	<b>% 100</b>

Tablo 3.28'den anlaşılacağı üzere katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum yanıtlarından oluşan toplam oranlar hâkimlerde %86,8 iken, avukatlarda %85,8,

SMMM'lerde %84,1'dir. %5,9 oranı ile hâkimler, %5,1 oranı ile avukatlar ve %4,3 oranı ile SMMM'ler bu ifadeye katılmamaktadır.

### 3.2.2. Araştırmanın Geçerliliğine Yönelik Testler

Araştırmanın geçerliliğini test etmek amacıyla güvenilirlik analizi, faktör analizi ve normallik testi uygulanmıştır.

#### 3.2.2.1. Güvenilirlik analizi

Güvenilirlik analizi: Bir araştırmada kullanılan test, anket veya ölçeğin hem birbiri ile olan tutarlılığını hem de ilgili konuyu ne derece yansıttığını belirlemek üzere geliştirilmiş bir yöntemdir (Kalaycı, 2014: 405). Güvenilir test veya ölçek tekrarlandığı uygulamalarda benzer sonuçlar vermelidir. Başka bir söylemle bir araştırmada kullanılan ölçüm aracı farklı şartlarda benzeri sonuçlar veriyorsa ve birbirinden farklı araştırmacılarla benzeri gözlemler yapılıyorsa araştırmanın güvenilir olduğundan bahsedilebilir (Altunışık vd., 2007: 114-115).

Güvenilirliğin ölçülmesinde en fazla kullanılan yöntem alfa ( $\alpha$ ) katsayısı modelidir. Alfa ( $\alpha$ ) katsayısına bağlı olarak ölçeklerin güvenilirliği aşağıdaki değerlere göre yorumlanır (İslamoğlu, 2009: 135).

- ✓  $0.00 \leq \alpha < 0.40$  ölçek güvenilir değil.
- ✓  $0.40 \leq \alpha < 0.60$  ölçeğin güvenilirliği düşük.
- ✓  $0.60 \leq \alpha < 0.80$  ölçek oldukça güvenilir.
- ✓  $0.80 \leq \alpha < 1.00$  ölçek yüksek derecede güvenilir.

Bu bağlamda araştırmanın güvenilirlik test sonuçlarını gösteren alfa (Cronbach Alpha) katsayısı Tablo 3.29'da sunulmuştur.

**Tablo 3. 29. Güvenilirlik Test Sonuçları**

Alfa Katsayısı (Cronbach Alpha)	Madde Sayısı
,86	26

Tablo 3.29'dan anlaşılacağı üzere alfa Katsayısı ( $\alpha$ ) değeri 0.86 olup anket verilerinin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.



### 3.2.2.2. Faktör analizi ve Faktörlerin açıklanması

Faktör analizi: Birbirleriyle ilişkili çok sayıda değişkeni bir araya getirerek kavramsal olarak anlamlı az sayıda yeni değişkenler keşfetmeyi hedefleyen çok değişkenli bir istatistiktir. Başka bir anlatımla faktör analizi: Aynı yapının ölçülmesinde yararlanılan çok sayıdaki değişkenden, az sayıda tanımlanabilir anlamlı değişkenler elde etmeye yarayan istatistiksel bir tekniktir. Dolayısıyla faktör analizi ile değişken sayılarını azaltmak ve değişkenler arasındaki ilişkiden faydalanarak yeni yapılar elde etmek amaçlanmaktadır (Büyüköztürk, 2002).

Bir ölçüğe faktör analizi yapılabilmesi için ilk şart, ölçüğün faktör analizine uygunluğunun bazı testlerle ölçülmesidir. Bu testler örneklem yeterliliği (Kaiser-Meyer-Olkin-KMO) ve Bartlett küresellik testidir. KMO gözlenen korelasyon katsayıları büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştıran bir yöntemdir. KMO ölçütü 0,9 ile 1 arasındaysa mükemmel, 08-0,89 arasında ise çok iyi, 07-0,79 arasında olduğunda iyi, 06-0,69 arası orta, 05-059 arasında zayıf ve 0,5 altında olması veri setinin faktör analizi için uygun olmayan yapıda olduğunu göstermektedir. Bartlett küresellik testi ise, veri setindeki değişkenler arasında yeterli derecede ilişki olup olmadığını ölçmek için uygulanır. Bartlett testi  $p < 0,05$  arasındaysa anlamlı olduğu kabul edilir (Patır, 2009: 72-73).

Çalışmanın örneklem yeterliliği (Kaiser-Meyer-Olkin-KMO) test sonuçları Tablo 3.30'da sunulmuştur.

**Tablo 3.30. Örneklem Yeterlilik Test Sonuçları**

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterlilik Testi		<b>,876</b>
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	3749,002
	Df	325
	Sig.	<b>,000</b>

Tablo 3.30'dan anlaşılacağı üzere çalışmanın 0,876 olan KMO'su çok iyi bir değere sahiptir. Bunun yanında Bartlett testi *sig.* değeri  $p: 0,000$ 'dır. Bu değer 0,05'ten küçük olması değişkenler arasında yeterli düzeyde ilişki olduğunun göstergesidir.

Çalışmaya uygulanan faktör analizi sonucunda oluşan faktörler ve faktör yükleri Tablo 3.31'de sunulmuştur.

**Tablo 3.31. Faktör Dağılımları ve Faktör Yükleri**

Anket İfadeleri	Faktörler ve Faktör Yükleri					
	Faktör 1	Faktör 2	Faktör 3	Faktör 4	Faktör 5	Faktör 6
12. ifade	0,835					
14. ifade	0,833					
13. ifade	0,823					
16. ifade	0,595					
15. ifade	0,576					
9. ifade		0,749				
10. ifade		0,715				
8. ifade		0,705				
11. ifade		0,594				
24. ifade			0,749			
25. ifade			0,672			
23. ifade			0,628			
26. ifade			0,589			
17. ifade				0,672		
18. ifade				0,581		
19. ifade				0,552		
20. ifade				0,544		
21. ifade				0,493		
5. ifade					0,724	
4. ifade					0,691	
7. ifade					0,539	
6. ifade					0,498	
22. ifade					0,466	
1. ifade						0,837
2. ifade						0,832
3. ifade						0,653

Tablo 3.31’de görüldüğü üzere uygulanan faktör analizi sonucunda 6 faktör elde edilmiştir. Kalaycı (2014: 330)’ya göre, bir araştırmada veri sayısı 350 ve üzerinde ise her bir ifadenin faktör yükü 0,40’ın üstünde bir değere sahip olması gerekmektedir. Çalışmanın tüm ifadelerin faktör yükleri 0,40’ın üzerinde görülmekte dolayısıyla faktör dağılımlarında herhangi bir sorunun olmadığı anlaşılmaktadır.

Diğer yandan elde edilen faktörlerin ifadelerine uygun düşecek şekilde yeterlilik, katkı, gereklilik, fayda, etki ve tespit isimleri verilmiştir. Bu bağlamda yeterlilik

olarak isimlendirilen 1. faktör ifadeleri ve bu ifadelere ait değerler Tablo 3.32’de sunulmuştur.

**Tablo 3.32. Yeterlilik Faktörü**

<i>Faktör 1: Yeterlilik</i>	<b>Faktör Yükleri</b>	<b>Ortak Varyans</b>	<b>Madde Çıkınca Alfa</b>
A12.Muhasebe meslek mensupları vergi mevzuatı konusunda yeterlidir.	0,835	0,736	0,754
A14.Muhasebe meslek mensupları bilirkişilik faaliyetlerinde yeterlidir.	0,833	0,719	0,750
A13.Muhasebe meslek mensupları adli sürecin işleyişi konusunda yeterlidir.	0,823	0,724	0,753
A16.Vergi davalarında mevcut bilirkişilik sistemi yeterlidir.	0,595	0,502	0,810
A15.Muhasebe meslek mensupları, bir iddiayı desteklemek ya da çürütmek için gerekli bilgi ve belgeleri sağlamada yeterlidir.	0,576	0,551	0,826
<b>Faktörün Güvenilirlik Katsayısı (Cronbach Alpha): 0,82</b>			

Tablo 3.32’de görüldüğü üzere yeterlilik faktöründe muhasebe meslek mensuplarının yeterliliklerini sorgulayan ifadeler yer almaktadır. Bu ifadelere ait faktör yükleri, ortak varyans ve madde çıkartıldığında alfa değerleri incelendiğinde, faktörün istatistikî analizler için uygun aralıkta olduğu anlaşılmaktadır.

Katkı olarak isimlendirilen 2. faktör ifadeleri ve bu ifadelere ait değerler Tablo 3.33’te sunulmuştur.

**Tablo 3.33. Katkı Faktörü**

<i>Faktör 2: Katkı</i>	<b>Faktör Yükleri</b>	<b>Ortak Varyans</b>	<b>Madde Çıkınca Alfa</b>
A9.Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi dava süreci bilgilerine katkı yapacaktır.	0,749	0,656	0,674
A10.Adli muhasebe desteği mükelleflerin iddialarını destekleyici bilgi ve belgeleri sağlamalarına katkı yapacaktır.	0,715	0,629	0,705
A8.Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi mevzuatı bilgilerine katkı sağlayacaktır.	0,705	0,634	0,725
A11.Adli muhasebe desteği mükellefin iddiasını güçlendirmesine katkı sağlayacaktır.	0,594	0,555	0,750
<b>Faktörün Güvenilirlik Katsayısı (Cronbach Alpha): 0,77</b>			

Tablo 3.33’te görüldüğü üzere katkı faktöründe adli muhasebe desteğinin mükelleflere sağlayacağı katkılara ilişkin ifadeler sorgulanmıştır. Bu ifadelere ait

faktör yükleri, ortak varyans ve madde çıkartıldığında alfa değerleri incelendiğinde, faktörün istatistikî analizler için uygun aralıkta olduğu anlaşılmaktadır.

Çalışmanın gereklilik olarak isimlendirilen 3. faktörüne ilişkin ifadeler ve faktör değerleri Tablo 3.34’te sunulmuştur.

**Tablo 3.34. Gereklilik Faktörü**

<i>Faktör 3: Gereklilik</i>	<b>Faktör Yükleri</b>	<b>Ortak Varyans</b>	<b>Madde Çıkınca Alfa</b>
<b>A24.</b> Adli muhasebecilik, muhasebe mesleğinin gelişimi ve saygınlığı açısından gereklidir.	0,749	0,604	0,735
<b>A25.</b> Adli muhasebe vergi mevzuatının değişkenliği açısından gereklidir.	0,672	0,602	0,694
<b>A23.</b> Adli muhasebe hizmetleri muhasebe konularının anlaşılması için gereklidir.	0,628	0,562	0,735
<b>A26.</b> Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için koşulların olgunlaştırılması gereklidir.	0,589	0,581	0,709

**Faktörün Güvenilirlik Katsayısı (Cronbach Alpha): 0,77**

Tablo 3.34’te görüldüğü üzere gereklilik faktöründe vergi davalarında adli muhasebe hizmetlerinin gerekliliği üzerine ifadeler bulunmaktadır. Bu ifadelerle ait faktör yükleri, ortak varyans ve madde çıkartıldığında alfa değerleri incelendiğinde, faktörün istatistikî analizler için uygun aralıkta olduğu anlaşılmaktadır.

Fayda olarak isimlendirilen 4. faktörü oluşturan ifadeler ve bu ifadelerle ilişkin değerler Tablo 3.35’te sunulmuştur.

**Tablo 3.35. Fayda Faktörü**

<i>Faktör 4: Fayda</i>	<b>Faktör Yükleri</b>	<b>Ortak Varyans</b>	<b>Madde Çıkınca Alfa</b>
<b>A17.</b> Bilirkişilerin adli alanda eğitim almaları faydalıdır.	0,672	0,534	0,719
<b>A18.</b> Adli muhasebe hizmetleriyle bilirkişilik sisteminin desteklenmesi faydalıdır.	0,581	0,491	0,634
<b>A19.</b> Vergi davalarında araştırmacı-soruşturmacı muhasebeciliğin uygulanması faydalıdır	0,552	0,518	0,635
<b>A20.</b> Vergi davalarında dava destek danışmanlığının uygulanması faydalıdır.	0,544	0,432	0,651
<b>A21.</b> Adli muhasebe desteği vergi mahkemelerindeki iş yükünün hafiflemesinde faydalıdır.	0,493	0,469	0,664

**Faktörün Güvenilirlik Katsayısı (Cronbach Alpha): 0,71**

Tablo 3.35’te görüldüğü üzere fayda faktöründe adli muhasebenin vergi davalarına faydalı olacağına ilişkin ifadeler yer almaktadır. Bu ifadelerle ait faktör

yükleri, ortak varyans ve madde çıkartıldığında alfa değerleri incelendiğinde, faktörün istatistikî analizler için uygun aralıkta olduğu anlaşılmaktadır.

Çalışmanın etki olarak isimlendirilen 5. faktörüne ilişkin ifadeler ve bu ifadelerin değerleri Tablo 3.36'da sunulmuştur.

**Tablo 3.36. Etki Faktörü**

<i>Faktör 5: Etki</i>	<b>Faktör Yükleri</b>	<b>Ortak Varyans</b>	<b>Madde Çıkınca Alfa</b>
A5.Adli muhasebeci raporu davanın seyrini değiştirmede etkilidir.	0,724	0,589	0,658
A4.Adli muhasebe desteği, vergi dava sürelerinin kısalmasında etkilidir.	0,691	0,528	0,695
A7.Dava hazırlığında adli muhasebeci danışmanlığı mükellefin yargıya gidip gitmemesinde etkilidir.	0,539	0,471	0,658
A6.Vergi dava hazırlığında Avukat ve Adli muhasebeci koordinasyonu davacının iddiasını kanıtlamasında etkilidir.	0,498	0,495	0,654
A22.Vergi davalarından dava destek danışmanlık hizmetleri etkilidir.	0,466	0,523	0,693
<b>Faktörün Güvenilirlik Katsayısı (Cronbach Alpha): 0,72</b>			

Tablo 3.36'da görüldüğü üzere etki faktöründe adli muhasebe uygulamalarının vergi davalarına etkileri sorgulandığı ifadeler yer almaktadır. Bu ifadelere ait faktör yükleri, ortak varyans ve madde çıkartıldığında alfa değerleri incelendiğinde, faktörün istatistikî analizler için uygun aralıkta olduğu anlaşılmaktadır.

Tespit olarak isimlendirilen 6. faktöre ilişkin ifadeler ve bu ifadelerin değerleri Tablo 3.37'de sunulmuştur.

**Tablo 3.37. Tespit Faktörü**

<i>Faktör 6: Tespit</i>	<b>Faktör Yükleri</b>	<b>Ortak Varyans</b>	<b>Madde Çıkınca Alfa</b>
A1.Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için alt yapı yeterlidir.	0,837	0,740	0,549
A2.Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için kanunlar yeterlidir.	0,832	0,717	0,603
A3.Vergi davalarında adli muhasebe hizmetlerinin kullanımı yeterlidir.	0,653	0,528	0,761
<b>Faktörün Güvenilirlik Katsayısı (Cronbach Alpha): 0,73</b>			

Tablo 3.37'de görüldüğü üzere bu faktörde, vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için altyapı ve kanunların tespitine ilişkin düşüncelerin sorgulandığı

ifadeler yer almaktadır. Bu ifadelere ait faktör yükleri, ortak varyans ve madde çıkarılınca alfa değerleri incelendiğinde, faktörün istatistikî analizler için uygun aralıkta olduğu anlaşılmaktadır.

Faktörler arasında ilişkiyi gösteren korelasyon analizi sonuçlarına göre katkı faktörü ile Tespit faktörü arasında bir de gereklilik faktörü ile tespit faktörü arasında ilişki bulunamamıştır. Diğer faktörler arasında ilişki pozitif yönde olup “p” değeri 0,01’den ya da 0,05’ten küçüktür. Korelasyon analiz sonuçları EK4’te sunulmuştur.

### **3.2.2.3. Normallik Testi**

İstatistiksel analiz uygulanacak bilimsel çalışmalarda, birçok testin yapılabilmesi için verilerin normal dağılıma ya da normale yakın bir dağılıma sahip olması gerekmektedir. Çünkü bir araştırmada parametrik test uygulanabilmesinin ilk koşulu verilerin normallik dağılımı sınırları içinde olması gerektiğidir. Aksi halde analiz sonuçlarının ve yapılan yorumların yanlış olması kaçınılmazdır.

Normal dağılımın belirlenmesinde kullanılan birçok yöntem mevcuttur. Bu yöntemler: Kologoromov-Smirnov testi, verilerin grafiksel yorumu, çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleri gibi sıralanabilir. Bunların arasında en çok bilgi sağlayan tanımlayıcı istatistikler çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleridir. Basıklık normal dağılım grafiğinin ne kadar dik veya basık olduğunu gösterirken, çarpıklık veri dağılımının sağa veya sola doğru yatık yani yamuk olmasını ifade etmektedir. Normal dağılım çarpıklık katsayısı sıfırdır. Eksi (–) sonsuz ve artı (+) sonsuz olarak değer alabilir. Basıklık ve çarpıklık katsayılarının ideal oranları sifira yakın olmasıdır. Kalaycı (2014)’ya göre basıklık ve çarpıklık değerlerinin normal dağılım sınırları -3 ile 3 arasında olması yeterliyken, Can (2014: 81-85)’a göre verilerin normallik değerlerinin -1,96 ile 1,96 arasında olması ile normal dağılım sağlanmaktadır.

Çalışmanın her bir ifadesine ilişkin basıklık ve çarpıklık katsayıları Tablo 3.38’de sunulmuştur.

**Tablo 3.38. Normallik Test Sonuçları**

Anket İfadeleri	Basıklık (Skewness)	Çarpıklık (Kurtosis)
1. ifade	0,154	-0,978
2. ifade	0,066	-0,888
3. ifade	0,006	-1,140
4. ifade	-0,927	0,894
5. ifade	-1,069	1,281
6. ifade	-0,939	1,256
7. ifade	-0,770	0,765
8. ifade	-0,988	1,201
9. ifade	-0,953	1,043
10. ifade	-1,043	1,656
11. ifade	-0,921	1,405
12. ifade	0,075	-0,782
13. ifade	0,015	-0,845
14. ifade	0,028	-0,875
15. ifade	-0,806	0,312
16. ifade	0,146	-0,799
17. ifade	-1,298	1,609
18. ifade	-1,006	1,227
19. ifade	-0,729	0,259
20. ifade	-0,906	0,920
21. ifade	-0,635	0,243
22. ifade	-1,028	1,078
23. ifade	-0,484	-0,167
24. ifade	-0,711	0,218
25. ifade	-0,869	0,404
26. ifade	-1,152	1,351

Tablo 3.38’de görüldüğü üzere veri setine ait her bir ifadenin basıklık ve çarpıklık katsayıları -1,96 ile 1,96 değerleri arasındadır. Dolayısıyla çalışma verileri “normal dağılım” sınırları içinde olup parametrik testler uygulanmasında herhangi bir sakınca yoktur.

### 3.2.3. Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Ankette yer alan her bir ifadenin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3.39'da sunulmuştur.

**Tablo 3.39. Anket İfadelerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

Anket Formunda Yer Alan İfadeler	N	$\bar{X}$	SS
1. Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için altyapı yeterlidir.	426	2,96	1,120
2. Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için kanunlar yeterlidir.	426	3,00	1,066
3. Vergi davalarında adli muhasebe hizmetlerinin kullanımı yeterlidir.	426	3,11	1,074
4. Adli muhasebe desteği vergi dava sürelerinin kısalmasında etkilidir.	426	3,94	0,891
5. Adli muhasebeci raporu davanın seyrini değiştirmede etkilidir.	426	4,12	0,761
6. Dava hazırlığında avukat ve adli muhasebeci koordinasyonu davacının iddiasını kanıtlamasında etkilidir.	426	4,08	0,792
7. Dava hazırlığında adli muhasebeci danışmanlığı mükellefin yargıya gidip-gitmemesinde etkilidir.	426	3,91	0,838
8. Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi mevzuatı bilgilerine katkı sağlayacaktır.	426	3,88	0,914
9. Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi dava süreci bilgilerine katkı yapacaktır.	426	3,89	0,885
10. Adli muhasebe desteği mükelleflerin iddialarını destekleyici bilgi ve belgeleri sağlamalarına katkı yapacaktır.	426	4,00	0,823
11. Adli muhasebe desteği mükellefin iddiasını güçlendirmesine katkı sağlayacaktır.	426	4,01	0,804
12. Muhasebe meslek mensupları vergi mevzuatı konusunda yeterlidir.	426	3,18	1,113
13. Muhasebe meslek mensupları adli sürecin işleyişi konusunda yeterlidir.	426	3,14	1,111
14. Muhasebe meslek mensupları bilirkişi faaliyetlerinde yeterlidir.	426	3,09	1,164
15. Muhasebe meslek mensupları bir iddiayı desteklemek veya çürütmek için gerekli bilgi ve belgeleri sağlamada yeterlidir.	426	3,67	0,973
16. Vergi davalarında mevcut bilirkişilik sistemi yeterlidir.	426	<b>2,89</b>	1,102
17. Bilirkişilerin adli alanda eğitim almaları faydalıdır.	426	4,17	0,932
18. Adli muhasebe hizmetleriyle bilirkişilik sisteminin desteklenmesi faydalıdır.	426	3,97	0,883
19. Vergi davalarında araştırmacı-soruşturmacı muhasebeciliğin uygulanması faydalıdır.	426	3,78	0,955
20. Vergi davalarında dava destek danışmanlığının uygulanması faydalıdır.	426	3,81	0,888
21. Adli muhasebe desteği vergi mahkemelerindeki iş yükünün hafiflemesinde faydalıdır.	426	3,85	0,878
22. Vergi davalarında dava destek danışmanlık hizmetleri etkilidir.	426	3,90	0,930
23. Adli muhasebe hizmetleri muhasebe konularının anlaşılması için gereklidir.	426	3,97	0,824
24. Adli muhasebecilik, muhasebe mesleğinin gelişimi ve saygınlığı açısından gereklidir.	426	4,04	0,853
25. Adli muhasebe vergi mevzuatı değişkenliği açısından gereklidir.	426	4,05	0,855
26. Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için koşulların olgunlaştırılması gereklidir.	426	<b>4,22</b>	0,843



Tablo 3.39’da görüldüğü üzere araştırmada kullanılan ifadelerden (A26) “*Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için koşulların olgunlaştırılması gereklidir.*” ortalama puanı diğer ifadelerin ortalama puanından yüksek düzeydedir. En düşük puan düzeyi ise (A16) “*Vergi davalarında bilirkişilik sistemi yeterlidir.*” ifadesinde oluşmuştur. Dolayısıyla verilen cevapların ortalamaları arasında bir tutarlılığın olduğu söylenebilir. Daha açık ifade etmek gerekirse, vergi davalarında bilirkişilik sisteminin yeterli olmadığı, adli muhasebe için gerekli koşulların olgunlaştırılması gerektiği görüşü öne çıkmaktadır.

Diğer yandan faktörlerin her birinin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3.40’ta sunulmuştur.

**Tablo 3.40. Faktörlerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

Faktörler	N	$\bar{X}$	SS
1.Faktör: Yeterlilik	426	3,19	0,831
2.Faktör: Katkı	426	3,94	0,659
3.Faktör: Gereklilik	426	<b>4,07</b>	0,656
4.Faktör: Fayda	426	3,91	0,617
5.Faktör: Etki	426	3,98	0,579
6.Faktör: Tespit	426	3,02	0,876

Tablo 3.40’ta görüldüğü üzere anket ifadelerine verilen cevapların ortalama puanları faktör bazında değerlendirildiğinde en yüksek puanlama 4,07 ortalama ile **gereklilik** faktöründe oluşmuştur. Gereklilik faktöründeki ifadeler vergi davalarında adli muhasebe uygulamalarının gerekliliğine yöneliktir. Dolayısıyla katılımcıların çoğunluğunun vergi davalarında adli muhasebe uygulamalarına olumlu baktıkları söylenebilir.

Diğer yandan faktörler içinde en düşük puanlama, 3,02 ortalama ile tespit faktöründe oluşmuştur. Tespit faktörü, adli muhasebenin uygulanabilmesi için altyapı, kanunlar ve mevcut bilirkişilik uygulamalarının yeterliliğine ilişkindir. Tespit faktörünü oluşturan üç ifadenin de olumlu sorulmasına karşın araştırmaya katılan meslek grupları; altyapı, kanunlar ve mevcut bilirkişi uygulamalarının yeterli olmadığı fikrinde birleşmişlerdir.

### 3.2.4.Hipotezlere Yönelik Uygulanan İstatistiksel Yöntemler

Araştırmada kullanılan istatistiksel yöntemler: Anova analizi ve T-testidir. **Anova Analizi (One-Way Anova):** İncelenmek istenen değişken açısından bağımsız üç veya daha fazla grup arasında anlamlı farklılık olup olmadığının belirlenmesi için kullanılmaktadır. **T-testi** ise: birbirinden bağımsız farklı iki grubun ortalama puanlarının karşılaştırılması ile aralarındaki farkın rastlantısal mı, yoksa istatistiksel olarak mı anlamlı olduğuna karar vermede yardımcı olur (Kalaycı, 2014: 74; İslamoğlu ve Alnaçık, 2014: 318). Çalışmada hipotezlerin test edilmesinde çok seçenekli cevaplara sahip olan **meslek, yaş, hizmet yılı** değişkenlerine anova analizi; iki seçenekli cevaplara sahip **cinsiyet ve eğitim** değişkenlerine t-testi uygulanmıştır.

#### 3.2.4.1. Meslek Değişkeni Anova Analizi

Meslek değişkenine ilişkin Anova analizi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3.41’de sunulmuştur.

**Tablo 3.41. Adli Muhasebe Algısının Meslek Değişkeni ile Karşılaştırılması**

Tek Yönlü Varyans (Anova) Analizi							
Faktörler	Meslek	N	$\bar{X}$	SS	F	P	Tukey
<b>FT: Faktörler Toplamı</b>	Hâkim	68	3,60	0,364	7,313	<b>0,001</b>	1-3 2-3
	Avukat	176	3,66	0,422			
	SMMM	182	3,80	0,473			
<b>F1: Yeterlilik</b>	Hâkim	68	2,97	0,488	27,813	<b>0,000</b>	1-3 2-3
	Avukat	176	2,93	0,814			
	SMMM	182	3,52	0,839			
<b>F2: Katkı</b>	Hâkim	68	4,00	0,610	1,758	0,174	
	Avukat	176	3,87	0,666			
	SMMM	182	3,99	0,667			
<b>F3: Gereklilik</b>	Hâkim	68	3,95	0,636	1,438	0,239	
	Avukat	176	4,06	0,605			
	SMMM	182	4,11	0,708			
<b>F4: Fayda</b>	Hâkim	68	3,97	0,478	0,495	0,610	
	Avukat	176	3,91	0,608			
	SMMM	182	3,88	0,671			
<b>F5: Etki</b>	Hâkim	68	3,96	0,441	0,174	0,841	
	Avukat	176	4,00	0,599			
	SMMM	182	3,98	0,607			
<b>F6: Tespit</b>	Hâkim	68	2,47	0,669	18,751	<b>0,000</b>	1-2 1-3
	Avukat	176	3,04	0,888			
	SMMM	182	3,20	0,853			

Tablo 3.41’de görüldüğü üzere meslek değişkeni ile önce faktörler toplamı ve her bir faktörün Anova analiz sonuçları sırasıyla verilmiştir. Faktörler Toplamı (FT) tüm faktörlere uygulanan analiz sonuçlarını göstermektedir.

Faktörler toplamından anlaşılacağı üzere meslek değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısına yönelik anlamlı farklılık ( $p=0,001$ ) bulunmuştur. Dolayısıyla çalışmanın  **$H_1$  hipotezi reddedilmemiştir.** ( $p<0,05$ ) Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi meslek grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları, hâkimlerden SMMM'lere, avukatlardan SMMM'lere doğru anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 1’de görüldüğü üzere meslek değişkeni ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,000$ ) bulunmuştur. Dolayısıyla çalışmanın  **$H_{1.1}$  hipotezi reddedilmemiştir.** ( $p<0,05$ ) Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi meslek grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları, hâkimlerden SMMM'lere, avukatlardan SMMM'lere doğru anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 2’de görüldüğü üzere meslek değişkeni ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,174$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın  **$H_{1.2}$  hipotezi reddedilmiştir.** ( $p>0,05$ )

Faktör 3’te görüldüğü üzere meslek değişkeni ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,239$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın  **$H_{1.3}$  hipotezi reddedilmiştir.** ( $p>0,05$ )

Faktör 4’te görüldüğü üzere meslek değişkeni ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,610$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın  **$H_{1.4}$  hipotezi reddedilmiştir.** ( $p>0,05$ )

Faktör 5’te görüldüğü üzere meslek değişkeni ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,841$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın  **$H_{1.5}$  hipotezi reddedilmiştir.** ( $p>0,05$ )

Faktör 6’da görüldüğü üzere meslek değişkeni ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,000$ ) bulunmuştur. Dolayısıyla çalışmanın  **$H_{1.6}$  hipotezi reddedilmemiştir.** ( $p<0,05$ ) Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi meslek grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey

testi sonuçları, hâkimlerden avukatlara doğru ve yine hâkimlerden SMMM'lere doğru anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

### 3.2.4.2. Cinsiyet Değişkeni T-Testi

Cinsiyet değişkenine ilişkin T-testi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3.42'de sunulmuştur.

**Tablo 3.42. Adli Muhasebe Algısının Cinsiyet Değişkeni ile Karşılaştırılması**

T-Testi						
Faktörler	Cinsiyet	N	$\bar{X}$	SS	T	P
<b>FT: Faktörler Toplamı</b>	Kadın	131	3,65	0,416	-2,000	<b>0,046</b>
	Erkek	295	3,74	0,452		
<b>F1: Yeterlilik</b>	Kadın	131	3,10	0,767	-1,459	0,145
	Erkek	295	3,23	0,857		
<b>F2: Katkı</b>	Kadın	131	3,85	0,627	-1,864	0,063
	Erkek	295	3,98	0,670		
<b>F3: Gereklilik</b>	Kadın	131	3,99	0,662	-1,597	0,111
	Erkek	295	4,10	0,652		
<b>F4: Fayda</b>	Kadın	131	3,89	0,565	-0,456	0,649
	Erkek	295	3,92	0,640		
<b>F5: Etki</b>	Kadın	131	3,90	0,569	-1,876	0,061
	Erkek	295	4,02	0,581		
<b>F6: Tespit</b>	Kadın	131	2,99	0,935	-0,383	0,702
	Erkek	295	3,03	0,850		

Tablo 3.42'de görüldüğü üzere cinsiyet değişkeni ile önce faktörler toplamı, daha sonra her bir faktörün T-testi sonuçları verilmiştir.

Faktörler toplamından anlaşılacağı üzere cinsiyet değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık ( $p=0,046$ ) bulunmuştur. Dolayısıyla çalışmanın  **$H_2$  hipotezi reddedilmemiştir.** ( $p<0,05$ ) Faktörler toplamında erkeklerin ortalama puanları kadınların ortalama puanlarına göre daha yüksektir.

Faktör 1'de görüldüğü üzere cinsiyet değişkeni ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,145$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın  **$H_{2.1}$  hipotezi reddedilmiştir.** ( $p>0,05$ )

Faktör 2'de görüldüğü üzere cinsiyet değişkeni ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,063$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın  **$H_{2.2}$  hipotezi reddedilmiştir.** ( $p>0,05$ )

Faktör 3'te görüldüğü üzere cinsiyet değişkeni ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,111$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın  $H_{2,3}$  hipotezi reddedilmiştir. ( $p>0,05$ )

Faktör 4'te görüldüğü üzere cinsiyet değişkeni ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,649$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın  $H_{2,4}$  hipotezi reddedilmiştir. ( $p>0,05$ )

Faktör 5'te görüldüğü üzere cinsiyet değişkeni ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,061$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın  $H_{2,5}$  hipotezi reddedilmiştir. ( $p>0,05$ )

Faktör 6'da görüldüğü üzere cinsiyet değişkeni ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,061$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın  $H_{2,6}$  hipotezi reddedilmiştir. ( $p>0,05$ )

### 3.2.4.3.Eğitim Değişkeni T-Testi

Eğitim değişkenine ilişkin T-testi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3.43'te sunulmuştur.

**Tablo 3.43. Adli Muhasebe Algısının Eğitim Değişkeni ile Karşılaştırılması**

T-Testi						
Faktörler	Eğitim	N	$\bar{X}$	SS	T	P
<b>F<sub>T</sub>: Faktörler Toplamı</b>	Lisans	328	3,72	0,437	0,567	0,571
	Lisansüstü	98	3,69	0,464		
<b>F<sub>1</sub>: Yeterlilik</b>	Lisans	328	3,18	0,864	-0,393	0,694
	Lisansüstü	98	3,22	0,714		
<b>F<sub>2</sub>: Katkı</b>	Lisans	328	3,94	0,639	-0,312	0,755
	Lisansüstü	98	3,96	0,725		
<b>F<sub>3</sub>: Gereklilik</b>	Lisans	328	4,08	0,654	0,727	0,468
	Lisansüstü	98	4,02	0,667		
<b>F<sub>4</sub>: Fayda</b>	Lisans	328	3,90	0,644	-0,534	0,594
	Lisansüstü	98	3,94	0,519		
<b>F<sub>5</sub>: Etki</b>	Lisans	328	4,02	0,558	2,174	<b>0,030</b>
	Lisansüstü	98	3,87	0,636		
<b>F<sub>6</sub>: Tespit</b>	Lisans	328	3,04	0,868	0,938	0,349
	Lisansüstü	98	2,94	0,904		

Tablo 3.43'te görüldüğü üzere eğitim değişkeni ile önce faktörler toplamı daha sonra her bir faktörün T-testi sonuçları verilmiştir.

Faktörler toplamından anlaşılacağı üzere eğitim değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık ( $p=0,571$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın ***H<sub>3</sub> hipotezi reddedilmiştir.*** ( $p>0,05$ )

Faktör 1’de görüldüğü üzere eğitim değişkeni ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,694$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın ***H<sub>3,1</sub> hipotezi reddedilmiştir.*** ( $p>0,05$ )

Faktör 2’de görüldüğü üzere eğitim değişkeni ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,755$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın ***H<sub>3,2</sub> hipotezi reddedilmiştir.*** ( $p>0,05$ )

Faktör 3’te görüldüğü üzere eğitim değişkeni ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,468$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın ***H<sub>3,3</sub> hipotezi reddedilmiştir.*** ( $p>0,05$ )

Faktör 4’te görüldüğü üzere eğitim değişkeni ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,594$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın ***H<sub>3,4</sub> hipotezi reddedilmiştir.*** ( $p>0,05$ )

Faktör 5’te görüldüğü üzere eğitim değişkeni ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,030$ ) bulunmuştur. Dolayısıyla çalışmanın ***H<sub>3,5</sub> hipotezi reddedilmemiştir.*** ( $p<0,05$ ) Etki faktöründe lisans mezunlarının lisansüstü mezunlarına göre ortalama puanları daha yüksektir.

Faktör 6’da görüldüğü üzere eğitim değişkeni ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,349$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın ***H<sub>3,6</sub> hipotezi reddedilmiştir.*** ( $p>0,05$ )

#### **3.2.4.4.Yaş Değişkeni Anova Analizi**

Yaş değişkenine ilişkin Anova Analizi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3.44’te sunulmuştur.

**Tablo 3.44. Adli Muhasebe Algısının Yaş Değişkeni ile Karşılaştırılması**

Tek Yönlü Varyans (Anova) Analizi							
<i>Faktörler</i>	<i>Yaş</i>	<i>N</i>	$\bar{X}$	<i>SS</i>	<i>F</i>	<i>P</i>	<i>Tukey</i>
<i>FT: Faktörler Toplamı</i>	25-30	83	3,62	0,462	3,615	<b>0,003</b>	1-6
	31-35	107	3,64	0,406			
	36-40	90	3,79	0,373			
	41-45	61	3,80	0,435			
	46-50	39	3,61	0,497			
	51 ve üzeri	46	3,85	0,504			
<i>F1: Yeterlilik</i>	25-30	83	3,07	0,777	2,125	0,061	
	31-35	107	3,10	0,729			
	36-40	90	3,24	0,834			
	41-45	61	3,27	0,877			
	46-50	39	3,07	0,906			
	51 ve üzeri	46	3,49	0,956			
<i>F2: Katkı</i>	25-30	83	3,79	0,687	3,391	<b>0,005</b>	....
	31-35	107	3,90	0,682			
	36-40	90	4,06	0,550			
	41-45	61	4,07	0,644			
	46-50	39	3,73	0,647			
	51 ve üzeri	46	4,09	0,695			
<i>F3: Gereklilik</i>	25-30	83	3,87	0,715	2,606	<b>0,025</b>	1-4 1-6
	31-35	107	4,03	0,621			
	36-40	90	4,11	0,663			
	41-45	61	4,19	0,610			
	46-50	39	4,08	0,545			
	51 ve üzeri	46	4,22	0,702			
<i>F4: Fayda</i>	25-30	83	3,83	0,661	1,294	0,265	
	31-35	107	3,85	0,581			
	36-40	90	3,99	0,528			
	41-45	61	3,98	0,647			
	46-50	39	3,83	0,664			
	51 ve üzeri	46	4,01	0,685			
<i>F5: Etki</i>	25-30	83	3,91	0,628	1,916	0,091	
	31-35	107	3,91	0,581			
	36-40	90	4,12	0,517			
	41-45	61	4,04	0,531			
	46-50	39	3,90	0,524			
	51 ve üzeri	46	4,03	0,667			
<i>F6: Tespit</i>	25-30	83	3,14	0,855	1,097	0,362	
	31-35	107	2,88	0,863			
	36-40	90	3,03	0,889			
	41-45	61	3,07	0,919			
	46-50	39	2,91	0,894			
	51 ve üzeri	46	3,10	0,840			

Tablo 3.44'te görüldüğü üzere yaş değişkeni ile önce faktörler toplamı daha sonra her bir faktörün Anova analizi sonuçları verilmiştir.

Faktörler toplamından anlaşılacağı üzere yaş değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık ( $p=0,003$ ) bulunmuştur. Dolayısıyla çalışmanın ***H<sub>4</sub> hipotezi reddedilmemiştir.*** ( $p<0,05$ ) Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları, 25-30 yaş aralığında olanlar ile 51 ve üzeri yaş aralığında olanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 1'de görüldüğü üzere yaş değişkeni ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,061$ ) bulunmamıştır. Bu nedenle çalışmanın ***H<sub>4.1</sub> hipotezi reddedilmiştir.*** ( $p>0,05$ )

Faktör 2'de görüldüğü üzere yaş değişkeni ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,005$ ) bulunmuştur. Dolayısıyla çalışmanın ***H<sub>4.2</sub> hipotezi reddedilmemiştir.*** ( $p<0,05$ ) Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçlarına göre anlamlı farklılığı oluşturan yaş grupları belirlenememiştir.

Faktör 3'te görüldüğü üzere yaş değişkeni ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,025$ ) bulunmuştur. Dolayısıyla ***H<sub>4.3</sub> hipotezi reddedilmemiştir.*** ( $p<0,05$ ) Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 25-30 yaş aralığı ile 41-45 yaş aralığında ve 25-30 yaş aralığı ile 51 ve üzeri yaş aralığında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 4'te görüldüğü üzere yaş grupları ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,265$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın ***H<sub>4.4</sub> hipotezi reddedilmiştir.*** ( $p>0,05$ )

Faktör 5'te görüldüğü üzere yaş değişkeni ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,091$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın ***H<sub>4.5</sub> hipotezi reddedilmiştir.*** ( $p>0,05$ )

Faktör 6'da görüldüğü üzere yaş değişkeni ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,362$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın ***H<sub>4.6</sub> hipotezi reddedilmiştir.*** ( $p>0,05$ )



### 3.2.4.5.Hizmet Yılı Değişkeni Anova Analizi

Hizmet yılı değişkenine ilişkin Anova analizi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3.45’te sunulmuştur.

**Tablo 3.45. Adli Muhasebe Algısının Hizmet Yılı Değişkeni ile Karşılaştırılması**

Tek Yönlü Varyans (Anova) Analizi							
<i>Faktörler</i>	Hizmet yılı	N	$\bar{x}$	SS	F	P	Tukey
<i>FT: Faktörler Toplamı</i>	1-5	100	3,57	0,454	4,467	<b>0,001</b>	1-3 1-6
	6-10	113	3,72	0,367			
	11-15	80	3,83	0,388			
	16-20	58	3,66	0,470			
	21-25	30	3,72	0,375			
	26 ve üzeri	45	3,84	0,586			
<i>F1: Yeterlilik</i>	1-5	100	2,99	0,746	3,263	<b>0,007</b>	1-6
	6-10	113	3,23	0,691			
	11-15	80	3,28	0,915			
	16-20	58	3,11	0,881			
	21-25	30	3,10	0,846			
	26 ve üzeri	45	3,54	0,987			
<i>F2: Katkı</i>	1-5	100	3,80	0,690	3,567	<b>0,004</b>	1-3
	6-10	113	3,94	0,646			
	11-15	80	4,15	0,577			
	16-20	58	3,84	0,703			
	21-25	30	3,82	0,609			
	26 ve üzeri	45	4,10	0,638			
<i>F3: Gereklilik</i>	1-5	100	3,88	0,677	3,012	<b>0,011</b>	1-3
	6-10	113	4,05	0,623			
	11-15	80	4,24	0,628			
	16-20	58	4,06	0,618			
	21-25	30	4,17	0,565			
	26 ve üzeri	45	4,14	0,765			
<i>F4: Fayda</i>	1-5	100	3,74	0,667	2,380	<b>0,038</b>	1-2
	6-10	113	3,98	0,507			
	11-15	80	3,98	0,566			
	16-20	58	3,88	0,628			
	21-25	30	4,04	0,552			
	26 ve üzeri	45	3,92	0,798			
<i>F5: Etki</i>	1-5	100	3,86	0,625	1,807	0,110	
	6-10	113	4,01	0,500			
	11-15	80	4,11	0,588			
	16-20	58	3,94	0,546			
	21-25	30	4,01	0,492			
	26 ve üzeri	45	4,03	0,697			
<i>F6: Tespit</i>	1-5	100	3,04	0,832	0,951	0,448	
	6-10	113	2,91	0,864			
	11-15	80	3,10	0,968			
	16-20	58	2,95	0,883			
	21-25	30	2,97	0,900			
	26 ve üzeri	45	3,20	0,805			

Tablo 3.45'te görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile önce faktörler toplamı daha sonra her bir faktörün Anova analizi sonuçları verilmiştir.

Faktörler toplamından anlaşılacağı üzere hizmet yılı değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık ( $p=0,001$ ) bulunmuştur. Dolayısıyla çalışmanın ***H<sub>5</sub> hipotezi reddedilmemiştir.*** ( $p<0,05$ ) Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 11-15 hizmeti yılı bulunanlarda ve 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 26 ve üzeri hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 1'de görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,007$ ) bulunmuştur. Dolayısıyla çalışmanın ***H<sub>5.1</sub> hipotezi reddedilmemiştir.*** ( $p<0,05$ ) Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 26 ve üzeri hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 2'de görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,004$ ) bulunmuştur. Dolayısıyla çalışmanın ***H<sub>5.2</sub> hipotezi reddedilmemiştir.*** ( $p<0,05$ ) Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 11-15 hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 3'te görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,011$ ) bulunmuştur. Dolayısıyla çalışmanın ***H<sub>5.3</sub> hipotezi reddedilmemiştir.*** ( $p<0,05$ ) Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 11-15 hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 4'te görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,038$ ) bulunmuştur. Dolayısıyla çalışmanın ***H<sub>5.4</sub> hipotezi reddedilmemiştir.*** ( $p<0,05$ ) Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey

testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 6-10 hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 5'te görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,110$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın ***H<sub>5,5</sub> hipotezi reddedilmiştir.*** ( $p>0,05$ )

Faktör 6'da görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık ( $p=0,448$ ) bulunamamıştır. Bu nedenle çalışmanın ***H<sub>5,6</sub> hipotezi reddedilmiştir.*** ( $p>0,05$ )



Çalışma hipotezlerinin test sonuçları toplu olarak görülebilecek biçimde Tablo 3.46'da sunulmuştur.

**Tablo.3.46. Hipotezlerin Test Sonuçları**

<b><i>H<sub>1</sub>: Meslek değişkeni ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i></b>	<b><i>Reddedilmemiştir.</i></b>
H <sub>1.1</sub> : Meslek ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H <sub>1.2</sub> : Meslek ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>1.3</sub> : Meslek ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>1.4</sub> : Meslek ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>1.5</sub> : Meslek ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>1.6</sub> : Meslek ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
<b><i>H<sub>2</sub>: Cinsiyet ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i></b>	<b><i>Reddedilmemiştir.</i></b>
H <sub>2.1</sub> : Cinsiyet ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>2.2</sub> : Cinsiyet ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>2.3</sub> : Cinsiyet ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>2.4</sub> : Cinsiyet ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>2.5</sub> : Cinsiyet ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>2.6</sub> : Cinsiyet ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
<b><i>H<sub>3</sub>: Eğitim ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i></b>	<b><i>Reddedilmiştir.</i></b>
H <sub>3.1</sub> : Eğitim ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>3.2</sub> : Eğitim ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>3.3</sub> : Eğitim ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>3.4</sub> : Eğitim ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>3.5</sub> : Eğitim ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H <sub>3.6</sub> : Eğitim ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
<b><i>H<sub>4</sub>: Yaş ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i></b>	<b><i>Reddedilmemiştir.</i></b>
H <sub>4.1</sub> : Yaş ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>4.2</sub> : Yaş ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H <sub>4.3</sub> : Yaş ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H <sub>4.4</sub> : Yaş ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>4.5</sub> : Yaş ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>4.6</sub> : Yaş ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
<b><i>H<sub>5</sub>: Hizmet yılı ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i></b>	<b><i>Reddedilmemiştir.</i></b>
H <sub>5.1</sub> : Hizmet yılı ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H <sub>5.2</sub> : Hizmet yılı ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H <sub>5.3</sub> : Hizmet yılı ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H <sub>5.4</sub> : Hizmet yılı ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H <sub>5.5</sub> : Hizmet yılı ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H <sub>5.6</sub> : Hizmet yılı ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.

## SONUÇ

Ülkemizde popüler meslekler arasında yer alması umulan adli muhasebecilik, muhasebe mesleğinin daha ileri bir aşaması olarak ifade edilmektedir. Meslek bilinen muhasebe mesleği kalıplarının dışında daha çok bir dedektif uzmanlığında araştırmacı, soruşturmacı ve şüpheli bir yaklaşımla icra edilmektedir. Hata, hile ve yolsuzlukların tespiti, önlenmesi, kurumsal yapının oluşturulması gibi konularla ilgilenen adli muhasebe kara paranın aklanması, terörün finansmanı, elektronik ortam dolandırıcılıkları, yatırım hileleri gibi suçların mücadelesinde de uygulama alanı bulmuştur. Mahkemelere dönük uygulamalarda ise dava öncesi ve dava sürecinde olmak üzere ilgili taraflara uzman tanıklık ve danışmanlık hizmeti sunmaktadır.

Vergi mevzuatı ile muhasebenin ayrılmaz bir bütün olduğu düşünüldüğünde vergi uyuşmazlıklarında adli muhasebe uygulamalarının önemi yadsınamaz. Vergi uyuşmazlık davalarının büyük çoğunluğunda muhasebe ve finansal analiz bilgisi öne çıkmaktadır. Bu davaların sadece hukuki bilgilerle çözümlenmesinin mümkün olmadığını ve destek hizmetlerine ihtiyaç duyulduğunu mevcut bilirkişilik sistemi de kanıtlamaktadır. Türkiye’de vergi davalarında bilirkişilik hizmetleri genelde muhasebe meslek mensupları tarafından verilmektedir. Ancak sisteminin sağlıklı bir yapıda olmadığı ve kronik sorunlarının bulunduğu tüm çevrelerce bilinmektedir. Bu doğrultuda Yazarkan ve Kaygın (2016) tarafından hâkimlerle yapılan bir araştırmaya göre bilirkişilik görevini üstlenen muhasebe meslek mensuplarının mali davalarda beklentiyi karşılayacak düzeyde olmadıkları, kendilerini mesleki ve hukuki konularda geliştirmedikleri öne çıkmıştır. Hâkimlerin ortak kanaatine göre bilirkişilerle yaşanan problemlerin başında mesleki ve hukuki konularda yetersizlik, gerekli özenin gösterilmemesi, yazılı anlatım eksikliği gelmektedir.

Vergi uyuşmazlık davalarında bilirkişi sorunlarının çözümlenmesi, sistemin daha etkin işlemesi ancak adli muhasebe uygulamaları ile mümkün olabilecektir. Dolayısıyla vergi mahkemelerinde görevli hâkimlerin, mükellefi temsilen avukatların ve mevcut bilirkişi görevini yürüten SMMM’lerin adli muhasebe uygulamalarına

bakış açıları önem kazanmaktadır. Bu amaçla yapılan çalışmada bulunan sonuçlar aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır.

Vergi davalarında hâkim ve avukatların uzman desteğine en çok ihtiyaç duydukları dava türlerini belirleyebilmek amacıyla sorulan ifadeye verilen cevaplara göre hâkimlerin uzman görüşüne başvurdukları ilk dört dava türü: Kurumlar, KDV, gümrük ve gelir vergisi davaları olduğu söylenebilir. Diğer yandan avukatlar vergi davalarında muhasebe uzmanlarından danışmanlık desteği almaktadır. Avukatlarda vergi cezaları, kurumlar vergisi, gelir vergisi ve diğer vergi davaları ilk dört dava türüdür. Dolayısıyla vergi davalarında görevli hâkimlerin ve avukatların *kurumlar vergisi, vergi cezaları, KDV, gelir vergisi ve gümrük vergisi* dava türlerinde daha çok adli muhasebeci desteğine ihtiyaç duydukları söylenebilir.

Faktörler toplamı üzerinde yapılan test sonuçlarına göre meslek değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Bu anlamlı farklılık hâkimlerden SMMM'lere ve avukatlardan yine SMMM'lere doğrudur. Başka bir ifadeyle tüm faktörlere verilen cevapların ortalama puanlarının en yüksek olduğu meslek grubu SMMM'lerdir. Onları sırasıyla avukatlar ve hâkimler takip etmektedir.

Meslek değişkeni ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Yeterlilik faktöründe mevcut bilirkişi sistemi ve bilirkişi olarak yararlanılan muhasebe meslek mensuplarının yeterliliği sorgulanmıştır. Faktör 1'de oluşan ortalama puanlar göz önünde bulundurulduğunda SMMM puanlarının avukat ve hâkimlerin puanlarından yüksek olduğu görülmektedir. SMMM'lerde muhasebe meslek mensuplarının yeterli olduğu algısı, avukat ve hâkimlerde ise yeterli olmadıkları algısının öne çıktığı söylenebilir. Bu farklılığın sebebi SMMM'lerin muhasebe meslek mensubu olmalarına bağlanabilir.

Meslek değişkeni ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık bulunamamıştır. Katkı faktörü ortalama puanları hâkimlerin 4,00, SMMM'lerin 3,99 ve avukatların 3,87 düzeyindedir. Vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları ile mükellefin vergi mevzuatı ve adli süreç konusunda bilgi sahibi olacağı, dava için gerekli bilgi ve belgeleri sağlayabilecekleri dolayısıyla iddialarını güçlendirebilecekleri yönünde üç meslek grubu da olumlu düşünülmektedir.

Meslek değişkeni ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık bulunamamıştır. Gereklilik faktörü ortalama puanları SMMM’lerde 4,11, avukatlarda 4,06 ve hâkimlerde 3,97 düzeyindedir. Meslek grupları muhasebe mesleğinin gelişimi ve saygınlığı açısından, vergi mevzuatının değişkenliği ve muhasebe konularının anlaşılması bakımından adli muhasebe uygulamalarının gerekliliğine önemli oranda katılmaktadır.

Meslek değişkeni ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık bulunamamıştır. Bilirkişilerin adli alanda eğitim almaları, adli muhasebe ile bilirkişilik sisteminin desteklenmesi, vergi davalarında araştırmacı muhasebecilik ve danışmanlık desteğinin faydalı olacağı yönündeki ifadelere çoğunlukla olumlu cevap veren katılımcılar aynı zamanda adli muhasebe desteğinin vergi mahkemelerindeki iş yüküne hafifletici yönde faydalı olacağına inanmaktadır.

Meslek değişkeni ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık bulunamamıştır. Etki faktöründe adli muhasebe uygulamalarının vergi davalarında etkili olacağı yönünde ifadeler bulunmaktadır. Meslek gruplarının ortalama puanlarına bakıldığında birbirlerine oldukça yakın ve yüksek düzeyde oldukları görülmektedir. Bu nedenle üç meslek grubunda çoğunluğun adli muhasebe uygulamalarının olumlu etkileri olacağı kanısında oldukları söylenebilir.

Meslek değişkeni ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Vergi davalarında mevcut adli muhasebe uygulamalarının kanunların ve altyapının yeterli olmadığı kanısının en fazla olduğu meslek grubu hâkimlerdir. Onları sırasıyla avukatlar ve SMMM’ler takip etmektedir.

Faktörler toplamı üzerinde yapılan test sonuçlarına göre cinsiyet değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Başka bir ifadeyle araştırmaya katılan erkeklerin ortalama puanları, kadınların ortalama puanlarına göre daha yüksek düzeydedir. Ancak cinsiyet değişkenine ilişkin alt hipotezlerde anlamlı farklılıklar bulunamamıştır.

Faktörler toplamı üzerinde yapılan test sonuçlarına göre eğitim ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık bulunamamıştır. Bununla birlikte Eğitim değişkeni ile yeterlilik, katkı, gereklilik, fayda ve tespit faktörleri arasında anlamlı farklılıklar bulunamamıştır. Ancak eğitim değişkeni ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Etki faktöründe adli

muhasebeyle vergi davalarının seyrinin değişebileceği, davaların sürelerinin kısılacağı, mükellefin yargıya gidip gitmemesinde etkili olacağı algısı ölçülmeye çalışılmıştır. Bu algının lisans mezunlarında daha fazla olduğu söylenebilir.

Faktörler toplamı üzerinde yapılan test sonuçlarına göre yaş değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısına yönelik anlamlı farklılık bulunmuştur. Uygulanan Tukey testi sonuçlarına göre anlamlı farklılık 51 ve üzeri yaş aralığı ile 25-30 yaş aralığında olanlar arasındadır. Vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısının 51 ve üzeri yaş aralığında olanlarda daha fazla olduğu belirtilebilir. Bununla birlikte yaş değişkeni ile katkı faktörü arasında da anlamlı farklılık bulunmuştur. Uygulanan Tukey testi sonuçları ile anlamlı farklılığın olduğu yaş grupları belirlenememiştir. Yaş değişkeni ile gereklilik faktörü arasında da anlamlı farklılık bulunmuştur. Uygulanan Tukey testi sonuçları 25-30 yaş aralığı ile 41-45 yaş aralığında ve 25-30 yaş aralığı ile 51 ve üzeri yaş aralığında olanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir. Ancak yaş değişkeni ile yeterlilik, fayda, etki ve tespit faktörlerinde anlamlı farklılıklar bulunamamıştır.

Faktörler toplamı üzerinde yapılan test sonuçlarına göre hizmet yılı ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Uygulanan Tukey testi sonuçlarına göre 1-5 ve 11-15 yıl hizmeti bulunanlar arasından anlamlı farklılık görülmektedir. Yine 1-5 ile 26 ve üzeri hizmet yılı bulunanlar arasında da anlamlı farklılık görülmektedir. Ortalama puanlar 11-15 ile 26 ve üzeri hizmet yılına sahip olanlarda daha yüksektir. Bunun birlikte hizmet yılı değişkeni ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Vergi davalarında muhasebe meslek mensuplarının yeterliliğine ilişkin algı 1-5 hizmet yılına sahip olanlarda düşükken 26 ve üzeri hizmet yılına sahip olanlarda daha yüksektir. Hizmet yılı ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Katkı faktöründe anlamlı farklılık 1-5 ve 11-15 hizmet yılına sahip olanlar arasındadır. 11-15 hizmet yılına sahip olanların ortalama puanları daha yüksektir. Hizmet yılı ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Bu faktörde anlamlı farklılık 1-5 ve 11-15 hizmet yılı olanlar arasındadır. Hizmet yılı değişkeni ile fayda faktörü arasında da anlamlı farklılık bulunmuştur. Fayda faktöründe anlamlı farklılık 1-5 ile 6-10 hizmet yılı bulunanlar arasında olduğu görülmektedir. Ancak hizmet yılı değişkeni ile etki ve tespit faktörlerinde anlamlı farklılıklar bulunamamıştır.



Sonuç olarak vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısını ölçmeye yönelik ifadeler verilen cevapları en az etkileyen değişkenler cinsiyet ve eğitim değişkenleridir. En fazla etkileyen değişkenler ise hizmet yılı, yaş ve meslek değişkenleridir. Hizmet yılı ile yaşın mesleki tecrübe ve deneyime katkısı bu değişkenlerin etkisini açıklarken SMMM'lerin muhasebe meslek mensubu olmaları nedeniyle muhasebecilerin yeterliliklerinin sorgulandığı ifadelerde objektif olamayacakları gerçeği meslek değişkeninin etkisini açıklamaktadır. Bununla birlikte üç meslek grubunda önemli çoğunluğun vergi davalarında adli muhasebe uygulamalarına olumlu yaklaştıkları ifade edilebilir.

Muehlmann, Burnaby ve Howe (2012) vergi davalarında adli muhasebenin kullanımının giderek gelişmekte olduğunu, adli muhasebeciler tarafından yapılan bilirkişi ifadelerinin davalara önemli etkiler yaptığını belirtmektedir. Çalışmalarında ABD vergi mahkemelerinde adli muhasebeye ihtiyaç duyulan dava türünü belirleyebilmek için 100'den fazla dava kararını incelemişlerdir. Bu incelemeye sonucunda ABD hâkimleri gelir vergisi, vergi hileleri ve vergi borcu davalarında daha çok adli muhasebe desteğinden yararlandıkları tespit edilmiştir. Enofe ve arkadaşları (2013) adli muhasebe uygulamalarının yaygınlaşmasıyla ekonomik ve mali suçların azalacağını bunun sonucunda istihdamın artacağı dolayısıyla halkın yaşam standartlarının yükseleceğini belirtmişlerdir. Bu açıdan bakıldığında ise adli muhasebenin bir başka olumlu etkisi göze çarpmaktadır.

Diğer yandan Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile getirilen uzman görüşü sistemi danışmanlık ve uzman tanıklık uygulamalarının önünü açmış adli muhasebeye zemin hazırlamıştır. Vergi davalarında adli muhasebenin danışmanlık desteği mükellefin yargıya gidip-gitmemesinde belirleyici olabilecek davaların bilinçsiz bir şekilde yargıya taşınmasını dolayısıyla zaman ve kaynakların boşa gitmesini önleyebilecektir. Avukatlara ise savunma stratejisinin oluşturulması, bilgi ve belgelerin sağlanması, gerekli analizlerin yapılması gibi konularda destek olabilecektir. Danışmanlık desteğinin ileri bir aşaması olan uzman tanıklık uygulamaları ise davalarda kararların daha çabuk ve sağlıklı verilmesini sağlayacak biriken dava dosya sayılarının azalması yönünde katkı yapabilecektir.

Ancak adli muhasebe mesleğinin tanımının yapılarak Türkiye'de geçerliliği olan meslekler arasında yerini almasını sağlayacak adımların atılması gerekmektedir.

Bunun için TÜRMOB, YÖK, Adalet Bakanlığı, Barolar Birliği gibi kurum ve kuruluşlar adli muhasebecilerin eğitimi, sertifikalandırılması, örgütlenmesi gibi konular üzerine ortak çalışmalarda bulunabilir. Bu bağlamda söz konusu kurumlarca belirlenecek konular çerçevesinde eğitim programları hazırlanarak kısa vadede adli muhasebeci ihtiyacını karşılayacak şekilde SMMM ve YMM gibi bazı meslek gruplarına adli muhasebe eğitimi verilebilir. Uzun vade için üniversitelerin iktisadi ve idari bilimler fakültelerine adli muhasebe lisans bölümleri açılabilir. Sertifika hizmetleri için asgari ölçütler belirlenebilir yine ilgili bir kurum ve kuruluşun bu hizmetleri sağlaması kararlaştırılabilir. Uzmanlığın her alanda önem kazandığı günümüzde adli muhasebe mesleğinin aranan mesleklerden olacağı hatta ayrı ayrı uzmanlık alanlarının oluşacağı kaçınılmazdır.

İleride yapılacak araştırmalarda adli muhasebecilerin mali kazançlarının boyutu, adli muhasebeci yetiştirmeye yönelik eğitimin içeriği, mesleğin sertifikalandırılması, örnek olaylarda danışmanlık desteği, uzman tanıklık ve bilirkişilik uygulamaları, vergi davalarının bir tarafı olan vergi idaresi yetkililerinin ve adli muhasebe eğitimi almış kişilerin adli muhasebe algıları gibi konular ele alınabilir.

## KAYNAKÇA

- Açık, S. (2012). “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi,” Erzurum: *Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (3): 351-366.
- Akdoğan, A. (2006). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgündüz, A. (1997). Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Ankara: *Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü*.
- Akil, C. (2011). “Medeni Yargılama Hukukunda Mahkeme Tarafından Atanan Bilirkişi-Uzman Tanık Ayrımı,” *Ankara Barosu Dergisi*, 69 (2) 172-18.
- Aksu, İ., Uğur, A. ve Çukacı, Y. C. (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik,” *Yönetim ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (9), 63-71.
- Akyel, N. (2009). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD. Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Al, A. (2014). “Adli Muhasebe ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar açısından Değerlendirilmesi,” İstanbul: *ISMMMO, Mali Çözüm Dergisi*, (125), 95-124.
- Altunay, M. A. ve Acar, D. (2015). Türkiye’deki Adli Muhasebeciliğin Hâkimlerin Bakış Açuları Bağlamında Analizi, Isparta: SDÜ. *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20 (4), 43-66.
- Altunışık, R., Çoşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2007). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, 5: Baskı, Sakarya Yayıncılık.
- Armağan, R. (2015). “Yönetsel Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı İptal Davası Tartışmaları”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2 (1), 127-145.

- Arslan, M. (2006). *Vergi Hukuku*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Atak, İ. (2014a). “Hesap ve Muhasebe Hileleri-Hatalar 2,” Bursa: *BSMMMO, Bilanço Dergisi*, 16 (149).
- Atak, İ. (2014b). “Hesap ve Muhasebe Hileleri-Hatalar 3,” Bursa: *BSMMMO, Bilanço Dergisi*, 16 (150).
- Avcı, O. ve Demirci, Z. (2016). “Benford Kanunu’nun Vergi Denetiminde Kullanımı ve Bir Örnek Uygulama,” *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5 (7), 2232-2246.
- Basney, D. (2005). “*The 10 Commandments for Expert Witnesses, Expert Witnessing in Forensic Accounting*,” Philadelphia: Edwards Inc.
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A. ve Gümüş, T. U. (2013). “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (59), 1-16.
- Bhasin, M. (2016). “Forensic Accounting in Asia,” *Perspective and Prospects, International Journal of Management and Social Sciences Research - IJMSSR*, July, (5) 25-38.
- Biniş, M. (2012). “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma,” Isparta: *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (2), 485-508.
- BSMMMO. (2014). “Vergi Yargısında Devrim,” Bursa: *Bilanço Dergisi*, 17 (152), 76-77.
- Bologna, G. J. ve Lindquist, R. J. (1995). *Forensic Accounting: New Tools and Techniques*, Jhon Wiley Sons.Inc.
- Bozkurt, N. (2000). “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik,” *Yaklaşım Dergisi*, 8 (94), 56-62.
- Büyüköztürk, Ş. (2002). “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı,” *Eğitim Yönetim Dergisi*, 8 (32), 470-483.
- Carlson, R. H. (2005). *A Brief History of PropertyTax*, Fair&Equiptable, February, 3-10.
- Can, A. (2014). *SPSS ile Bilimsel Araştırma Sürecinde Nicel Veri Analizi*, Ankara: Pegem Akademi.

- CERTFA, (2016). <http://certfa.org/forensic-accountant-code-of-ethics/> (15.06.2016).
- Chattopadhyay, P. (2014). "The Management Accountant", *The Journal For CMAs*, 49 (9), 22-28.
- Crumbley, L. (1995). "Forensic Accountants Appearing in The Literature"[Aktaran: Usul, H. ve Topçuoğlu, M. (2011). "Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliği Üzerine Bir Tartışma," Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi, 16 (3), 53-66.]
- Crumbley, L. (2001). "Forensic Accounting: Older Than You Think", *Journal of Forensic Accounting*, 2 (2), 181-202.
- Crumbley, D. L. ve Apostolou N. (2002), "Forensic Accounting: A New Growth Area Accounting", *Ohio CPA Journal*, 61 (3), 16-20.
- Cole, N.,(2008). "Money Laundering: Forensic Accounting as an Expert Witness", *The Institute of Chartered Accountants of Nigeria 38th Annual Accountants' Conference*, Abuja/Nigeria 15 October.
- Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012). "Adli Muhasebe Mesleğinin Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma," *Muhasebe Finansman Dergisi*, Ekim, (56), 67-84.
- Çalış, E. Y., Keleş, E. ve Engin, A. (2014). "Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bilgi Teknolojilerinin Önemi ve Bir Uygulama," *Muhasebe Finansman Dergisi*, (63) 93-108.
- Çankaya, F., Dinç, E. ve Çoban, Y. (2014). "Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma," *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* (23): 93-94.
- Çatıkkaş, Ö. ve Çalış, Y. E. (2010). "Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar," *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (45), 146-156.
- Doğan, Z. ve Nazlı, E. (2015). "Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma," *Niğde: İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 8 (4) 195-212.
- Dönmez, A. ve Çavuşoğlu, K. (2015). "Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması," *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 1 (3), 34-67.

- Dönmez R. (2008). *Vergi Hukuku*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 6. Baskı, Yayın No: 1536.
- Durmuş, N. K. (2014). “Vergi Hukukunda İspat ve Delil,” Ankara: *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. (XVIII)*, 3-4.
- Eker, A. (2004). *Kamu Maliyesi*, İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Elitaş, B. L. (2012). “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme,” *Muhasebe Finansman Dergisi*, Temmuz, (55), 153-172.
- Enofe, A. O., Okpakol, P. O., Atubel, E. N. (2013). “The Impact of Forensic Accounting on Fraud Detection,” *European Journal of Business and Management*, 5 (26), 61-73.
- Enofe, A. O., Utomwen, O. A. ve Danjuma, E. J. (2015). “The Role Of Forensic Accounting In Mitigating Financial Crimes,” *International Journal Of Advanced Academic Research – Social Sciences And Education*, 1 (2), 1-25.
- Erdoğan, V. (2013). “Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu,” İstanbul: *İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi*, (117), 99-108.
- Erginay, A. (1994). *Kamu Maliyesi: Kamu Gelirleri – Kamu Giderleri – Devlet Bütçesi- Kamu Borçları- Maliye Politikası*, Ankara: Savaş Yayınları, 15. Baskı.
- Erşahin, B. (2008). *Veri Madenciliği: Veriden Bilgiye, Masraftan Değere*, İstanbul: ARGE Danışmanlık Yayınları, (10).
- GİB (2008). “Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması,” *Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Rehberi*, (66).
- GİB (2009). “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi,” *Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Rehberi*, (92).
- Giray, A. (1982). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gönen, S. ve Rasgen, M. (2016). “Hile Denetiminde Benford Yasası: Borsa İstanbul Örneği,” Yalova Üniversitesi, *Uluslararası Ticaret, Finans ve Lojistik Dergisi*, 1 (1), 93-113.
- Gülten, S. (2010). Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği, *Ankara Barosu Dergisi*, 68 (3), 311-320.
- Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2010). *Adli Muhasebe Uygulamaları*, Ankara Ofset.

- İslamoğlu, A. H. (2009). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Teknikleri (SPSS Uygulamalı)*, İzmit: Beta Basın Yayım.
- İslamoğlu, A. H. ve Alnaçık Ü. (2014). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Kalaycı, Ş. (2014). *SPSS Uygulamaları Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara: Asil Yayıncılık.
- Karacan, S. (2012). "Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe," *Of Economic and Administrative Studies*. 4 (8), 105-128.
- Karakoç, Y. (1995). *Vergi Yargılaması Hukuku*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Karakoç, Y. (2007). *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2. Baskı.
- Keleş, D. ve Keleş, Ü. (2014). "Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye Uygulamaları," *Gümüşhane Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Ocak, 9*. 53-75.
- Kırbaş, S. (1998). *Vergi Hukuku-Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 10. Baskı.
- Kızılot, Ş. (2000). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 3. Baskı.
- Kızılot, Ş. Şenyüz, D. Taş, M. Dönmez, R. (2007), *Vergi Hukuku*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Köroğlu, H. (2001). *Türk Mahkemelerinde Bilirkişilik ve Bilirkişi Kurumları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık,
- Krafka, C. vd. (2002). "Judge And Attorney Experiences, Practices, And Concerns Regarding Expert Testimony In Federal Civil Trials, Psychology" [Aktaran: Altunay, M. A. ve Acar, D. (2015). Türkiye'deki Adli Muhasebeciliğin Hâkimlerin Bakış Açuları Bağlamında Analizi, Isparta: SDÜ. *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20 (4), 43-66.]
- Kuloğlu, G. (2007). Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi.

- Kurt, G. ve Uçma, T. (2009). “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye’deki ve Amerika’daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması,” *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, (2), 160-178.
- Legal Information Institute, (2016). Cornell University Law School, [https://www.law.cornell.edu/rules/fre/rule\\_704](https://www.law.cornell.edu/rules/fre/rule_704) (10.11.2016).
- Louvaris, K. ve Siegel, J. (2006). “Forensic Accounting: Investigative problems & Methodologies, Management Accountant,” *Official Organ of The Institute of Cost and Work Accountants of India*, 1 (4).
- Meriç, A. (2016). *Adli Muhasebe*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Muehlmann, B.W., Burnaby, P.A. ve Howe, M.A. (2012) “The Use of Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinions,” *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4 (2), 1-34.
- Munday, R. ve Wilkinson, B. (2011). *Forensic Accounting for commercial disputes*, Chartered & Forensic Accountants, Edition 3, June. Melbourne.
- Murray, S. L. (2009). *Being an Expert Witness*, [Aktaran: Çankaya, Dinç ve Çoban, (2014) Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, “*Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*” (23): 93-94.]
- Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Yayınevi, 11. Baskı.
- Nalbat, M. (2008). “VUK ve TCK Açısından sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek ya da Bilmeyerek Ayrımı,” Nisan. Sakarya.
- Ngai, vd., (2010). “*The Application of Data Mining Techniques in Financial Fraud Detection: A Classification Framework and an Academic Review Of Literature*”, [Aktaran: Terzi, S. (2012). Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanılması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (54), 335-348.]
- Nunn, L., McGuire, B.L. ve Whitcomb, C. ve Jost, E. (2006). “Forensic Accountants: Financial Investigators,” *Journal of Business & Economics Research*, February, 4 (2), 1-6.
- Oberholzer, C. (2002). “Quality Management In Forensic Accounting”, *Gordon Enstitute Of Business Science*, University of Pretoria.



- Okoye, E. I. ve Akamobi, N. L. (2009). "The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support" *The Nigerian Academic Forum*, 17 (1), 39-44.
- Organ, İ. ve Sevinç, C. (2016). "Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler," *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran, (170), 116-130.
- Ortaç, F. R. ve Ünsal, H. (2016). "Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar," *İstanbul Gelişim Üniversitesi*, 3 (1), 1-22.
- Oyedokun, G. E. (2013). "An Assessment of the Role of Forensic Accountants in Litigation Support Services (An explanatory approach)," *Education, Research & Technical department The Chartered institute of Taxation of Nigeria* December 8. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2410664](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2410664) (Erişim Tarihi: 5.08.2015).
- Owojori, A. A. ve Asaolu, T. O. (2009). "The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World", *European Journal of Scientific Research*, 29 (2), 183-187.
- Öz, E. (2015). "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları," Denizli: *Pamukkale Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*.
- Öz, E. (2016). Vergi Yargılamasında Yeni Düzen, Denizli: *PAÜ, İİBF, Mali Hukuk ABD*. <http://www.ozmalidanismanlik.com/paylasim/> (16.02.2016).
- Pagano, J. W. (2005). *Perspectives of an Accounting Expert as an Consultant and Testifying Witness* [Akyel, N. (2009). Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD. Yayınlanmamış Doktora Tezi.]
- Patır, S. (2009). "Faktör Analizi ile Öğretim Üyelerini Değerleme Çalışması," Erzurum: Atatürk Üniversitesi, *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23 (4), 69-86.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005) "Adli Muhasebecilik Mesleği" Zonguldak: Karaelmas Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (2), 1-19.
- Pehlivan, A. (2010). Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma, Erzurum: Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

- Pehlivan, O. (2013). *Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Rasmussen, D. G. ve Leauanae, J. L. (2004). "Expert Witness Qualifications and Selection", *Journal of Financial Crime*, 12 (2), 165-171.
- Rezaee, Z. ve Burton E. J. (1997), "Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners," *Managerial Auditing Journal*. 12 (9), 479-489.
- Ross, A. P. ve Stewart, J. (2014). "The Role of the Forensic Accountant in Litigation," *The Official Publication of The Suffolk County Bar Association*, 30 (3).
- Sanchez, M. H. ve Zhang, S. W (2012). "The Role Of The Expert Witnessin Accounting Fraud Cases," *Global Journal Of Business Research*, 6 (1), 103-111.
- Sarioğlu, F. (2002). Vergi Zıyayı Suç ve Cezasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, *Mevzuat Dergisi*, 5 (53). <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/05a/02.htm>
- Smith, E. P. (2012). "*The Basics of Business Valuation, Fraud and Forensic Accounting and Dispute Resolution Services*", [Aktaran: Dönmez, A., Çavuşoğlu, K., (2015). "Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması," *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies 1* (3), 34-67.]
- Singleton, T., Singleton, A. ve Bologna, J. ve Lindquist, R. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting-Third Edition*, New Jersey: *John Wiley&Sons Inc.*
- Şahin, M. (2011). *Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği*, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2015). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- TDK. (2016). <http://www.tdk.gov.tr>. (03.08.2016).
- Telpner, Z. ve Mostek, M. (2002). *Expert Witnessing in Forensic Accounting: A Hand book for Lawyers and Accountants*, United States: Taylor & Francis, Inc.
- Terzi, S. (2012). "Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanılması," *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (54), 335-348.

- Terzi, S. ve Gülten, S. (2014). Adli Muhasebe Uygulamaları, *Mesleki İhtisas Eğitim Notları*, ASMMMO, Mayıs.
- Thornhill, W. T. (1995). "Forensic Accounting: How To Investigate Financial Fraud" [Aktaran: Meriç, A. (2016). *Adli Muhasebe*, Ankara: Detay Yayıncılık.]
- Toraman, C., Abdioğlu H. ve İşgüden B. (2009). "Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulamaları," *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, C.XI, SI.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2007). *Vergi Usul Hukuku*, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Masaüstü Yayıncılık Birimi, İlkem Ofset.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- TÜRMOB. (2016). <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/> (17.03.2016).
- Urak, E. (2015). Sahte Belge (Fatura) Kullanımını Kim Teşvik Ediyor, *İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz, 171-178.
- Usul, H. ve Topçuoğlu, M. (2011). "Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliği Üzerine Bir Tartışma," *Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi*, 16 (3), 53-66.
- Uyar, G. F. Ü. (2015). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Mesleğin Dünya'daki Gerekliği: Worldcom Skandalı, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (5), 178-192.
- Ünsal, H. (2008). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yardımcıoğlu, M. ve Kütükçü, M. (2014). "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma," *Akademik Araştırmalar Dergisi*, Kasım, (11), 2-26.
- Yazarkan, H. ve Kaygın, Y. C. (2016). "Mali Nitelikli Uyuşmazlık Davalarında Bilirkişilik Uygulamasına Karşı Adli Muhasebecilik: Ordu Adliyesi Örneği," *Business and Economics Research Journal*, 7 (1), 161-180.
- Yurteri, İ. ve Yurteri, A. (2012). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Soruşturma Usulü ve Yaptırım, *Konya Barosu Dergisi*, 40 (23), 106-109.
- Yüce, M. (2014) *Vergi Dava Rehberi*, Bursa: Ekim Basım Yayın Dağıtım.
- Yücel, E. (2011). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye'deki Gelişme ve Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma, Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi.

- Yıldırım, M. ve Özdemir, M. (2014). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Mücadeledeki Rolü Üzerine Bir Araştırma: Giresun Örneği,” *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (5), 487-515.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961, 6 Ocak) *T.C. Resmi Gazete*, 10700.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961, 4 Ocak) *T.C. Resmi Gazete*, 10703-10705.
- 1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (1927, 18 Haziran) *T.C. Resmi Gazete*, 622-623-624.
- 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunun 2 ve Geçici 20. Maddeleri Uyarınca Bölge İdare Mahkemelerinin Kurulmasına ve Yargı Çevrelerinin Belirlenmesine İlişkin Karar, (2015, 7 Kasım) *TC Resmi Gazete*, 29525.
- 4783 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2003, 9 Ocak) *T.C. Resmi Gazete*, 24988.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006, 13 Haziran) *T.C. Resmi Gazete*, 26205.
- 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, (2011, 4 Şubat) *TC Resmi Gazete*, 2736.

## EK1. ANKET FORMU

Sayın Katılımcı,

Bu anket, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda yürütülmekte olan "Vergi Davalarında Adli Muhasebenin Öneminin Uygulamalı Bir Analizi" İsimli doktora tezi kapsamında hazırlanmıştır. Anket soruları tamamen bilimsel amaçlar için kullanılacak olup, Bireysel düzeyde herhangi bir değerlendirme kesinlikle yapılmayacak ve kişilere ait bilgiler gizli tutulacaktır

Ayırduğunuz zaman ve gösterdiğiniz ilgi için teşekkür eder saygılar sunarız.

**Doç. Dr. Murat YILDIRIM**  
Tez Danışmanı  
Karabük Üniversitesi  
İşletme Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi  
[muratyildirim@karabuk.edu.tr](mailto:muratyildirim@karabuk.edu.tr)  
GSM: 0 507 251 63 92

**Öğr. Gör. Murat ÖZDEMİR**  
Doktora Öğrencisi  
Karabük Üniversitesi  
İşletme Ana Bilim Dalı  
[murat.ozdemir@giresun.edu.tr](mailto:murat.ozdemir@giresun.edu.tr)  
GSM: 0 543 393 0560

### ADLİ MUHASEBE

Muhasebe ve hukuk biliminin kesiştiği mali konularda sorgulama, analiz, yorum ve sunum becerileri gerektiren **Araştırmacı Muhasebecilik-(Hile Denetçiliği),Dava Destek Danışmanlığı** ve **Bilirkişilik-Uzman Tanıklık** gibi faaliyetleri kapsayan muhasebe dalıdır.

### ADLİ MUHASEBE HİZMETLERİ

**Araştırmacı Muhasebecilik;** Her türlü hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi  
**Dava Destek Danışmanlığı;** Dava öncesi veya dava sürecinde destek hizmetleri  
**Bilirkişi ve Uzman Tanıklık;** Mali konularda yargıya yardımcı hizmetler

Lütfen size uygun seçeneği (X) işaretleyiniz.

### I.TANIMSAL BİLGİLER

1. Mesleğiniz?	<input type="checkbox"/> Hâkim	<input type="checkbox"/> Avukat	<input type="checkbox"/> SMMM
2. Cinsiyetiniz?	<input type="checkbox"/> Bayan	<input type="checkbox"/> Bay	
3. Öğrenim Durumunuz?	<input type="checkbox"/> Lisans	<input type="checkbox"/> Lisansüstü	
4. Yaşınız?	<input type="checkbox"/> 25-30 <input type="checkbox"/> 41-45	<input type="checkbox"/> 31-35 <input type="checkbox"/> 46-50	<input type="checkbox"/> 36-40 <input type="checkbox"/> 51 ve Üstü
5. Meslekte Hizmet Süreniz?	<input type="checkbox"/> 1-5 yıl <input type="checkbox"/> 16-20 yıl	<input type="checkbox"/> 6 -10 yıl <input type="checkbox"/> 21-25 yıl	<input type="checkbox"/> 11-15 yıl <input type="checkbox"/> 26 ve üzeri
6. En çok hangi vergi dava türünde adli muhasebeciye (Bilirkişi, Uzman Görüşü) ihtiyaç duyulmaktadır?	<input type="checkbox"/> Kurumlar Vergisi <input type="checkbox"/> Vergi Ceza Davaları <input type="checkbox"/> Gümrük Vergisi	<input type="checkbox"/> Gelir Vergisi <input type="checkbox"/> Katma Değer Vergisi <input type="checkbox"/> Diğer vergi davaları	

		5	4	3	2	1
	<b>II. VERGİ DAVALARI VE ADLİ MUHASEBE</b>	<b>Kesinlikle Katılıyor</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kararsızım</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>
1	Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için altyapı yeterlidir.	5	4	3	2	1
2	Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için kanunlar yeterlidir.	5	4	3	2	1
3	Vergi davalarında adli muhasebe hizmetlerinin kullanımı yeterlidir.	5	4	3	2	1
4	Adli muhasebe desteği, vergi dava sürelerinin kısalmasında etkilidir.	5	4	3	2	1
5	Adli muhasebeci raporu davanın seyrini değiştirmede etkilidir.	5	4	3	2	1
6	Vergi dava hazırlığında avukat ve adli muhasebeci koordinasyonu davacının iddiasını kanıtlamasında etkilidir.	5	4	3	2	1
7	Dava hazırlığında adli muhasebeci danışmanlığı mükellefin yargıya gidip-gitmemesinde etkilidir.	5	4	3	2	1
8	Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi mevzuatı bilgilerine katkı sağlayacaktır.	5	4	3	2	1
9	Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi dava süreci bilgilerine katkı yapacaktır.	5	4	3	2	1
10	Adli muhasebe desteği mükelleflerin iddialarını destekleyici bilgi ve belgeleri sağlamalarına katkı yapacaktır.	5	4	3	2	1
11	Adli muhasebe desteği mükellefin iddiasını güçlendirmesine katkı sağlayacaktır.	5	4	3	2	1
12	Muhasebe meslek mensupları vergi mevzuatı konusunda yeterlidir.	5	4	3	2	1
13	Muhasebe Meslek Mensupları Adli Sürecin İşleyişi Konusunda Yeterlidir.	5	4	3	2	1
14	Muhasebe meslek mensupları bilirkişilik faaliyetlerinde yeterlidir.	5	4	3	2	1
15	Muhasebe meslek mensupları bir iddiayı desteklemek veya çürütmek için gerekli bilgi ve belgeleri sağlamada yeterlidir.	5	4	3	2	1
16	Vergi davalarında mevcut bilirkişilik sistemi yeterlidir.	5	4	3	2	1
17	Bilirkişilerin adli alanda eğitim almaları faydalıdır.	5	4	3	2	1
18	Adli muhasebe hizmetleriyle bilirkişilik sisteminin desteklenmesi faydalıdır.	5	4	3	2	1
19	Vergi davalarında araştırmacı-soruşturmacı muhasebeciliğin uygulanması faydalıdır.	5	4	3	2	1
20	Vergi davalarında dava destek danışmanlığının uygulanması faydalıdır.	5	4	3	2	1
21	Adli muhasebe desteği vergi mahkemelerindeki iş yükünün hafiflemesinde faydalıdır.	5	4	3	2	1
22	Vergi davalarında dava destek danışmanlık hizmetleri etkilidir.	5	4	3	2	1
23	Adli muhasebe hizmetleri muhasebe konularının anlaşılması için gereklidir.	5	4	3	2	1
24	Adli muhasebecilik, muhasebe mesleğinin gelişimi ve saygınlığı açısından gereklidir.	5	4	3	2	1
25	Adli muhasebe vergi mevzuatının değişkenliği açısından gereklidir.	5	4	3	2	1
26	Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için koşulların olgunlaştırılması gereklidir.	5	4	3	2	1
	<b>Belirtmek istediğiniz başka bir konu ve öneriniz varsa lütfen ekleyiniz:</b>					

## EK2. ANKET UYGULANAN İLLER VE ANKET SAYILARI

Anket çalışması yapılan vergi mahkemelerinin bulunduğu iller ve anket sayıları aşağıda sunulmuştur.

Araştırma Yapılan İller ve Anket Sayıları			
	Hâkim	Avukat	SMMM
Trabzon	2	7	7
Ordu	2	7	7
Samsun	2	7	7
Zonguldak	2	7	7
İstanbul	20	22	26
Edirne	2	7	7
Bursa	2	7	7
Sakarya	2	7	7
Ankara	8	14	16
Konya	2	7	7
Kayseri	2	7	7
Kırıkkale	2	7	7
Çorum	2	7	7
İzmir	2	7	7
Manisa	2	7	7
Adana	2	7	7
Antalya	2	7	7
Malatya	2	7	7
Gaziantep	2	7	7
Diyarbakır	2	7	7
Erzurum	2	7	7
Van	2	7	7
<b>Toplam</b>	<b>68</b>	<b>176</b>	<b>182</b>

### EK3. DİĞER VERGİ DAVA TÜRLERİ

Vergi dava türü frekans dağılımları tablosunda diğer vergi davaları olarak belirtilen vergi dava türleri aşağıda sunulmuştur.

Diğer Vergi Davaları
Ödeme Emri
Stopaj
Vergiye İlişkin İptal Davaları
Damga Vergisi
Geçici Vergi
Düzeltilme ve Şikâyet İşlemleri
Belediye Gelirleri
Özel Tüketim Vergisi
Haciz
Emlak Vergisi
Vergi Zıyaı Cezası
Harçlar
Vergi İade-Mahsup Talebine İlişkin Olumsuz İşler
Gider vergisi
Arsa Birim Değer Vergisi
Motorlu Taşıtlar Vergisi
Veraset ve İntikal Vergisi
İhtiyati Haciz-İhtiyati Tahakkuk
Tam Yargı Davası
Çevre Temizlik Vergisi
Fonlar
6183 Sayılı Kanuna İlişkin Diğer İşler
Af Yasaları İle Uyuşmazlıklar
Yurt Dışı Çıkış Yasağı
Ücretlilere İlişkin Vergi İadesi
İşyeri Kapama
Taşıtlar Alım Vergisi
3100 Sayılı Kanun Uygulaması
Diğer Vergiler
İlan ve Reklam Vergisi
İhbar İkramesi
Harcamalara Katılma Payı



#### EK4. KORELÂSYON KATSAYILARI

Faktörler arasındaki ilişkiyi gösteren korelasyon katsayıları tablosu aşağıda sunulmuştur.

	F1	F2	F3	F4	F5	F6
F1	1					
F2	,128**	1				
F3	,162**	,474**	1			
F4	,158**	,412**	,596**	1		
F5	,123*	,511**	,527**	,569**	1	
F6	,395**	,092	,088	,098*	,124*	1
FT	,590**	,642**	,707**	,720**	,713**	,469**

(Not: \*p<0,05 \*\* p<0,01)

## ÖZET

Adli muhasebe: Muhasebe bilgi ve becerileriyle harmanlanmış araştırma yöntem ve tekniklerini kapsayan muhasebe uzmanlığıdır. Hata, hile ve yolsuzlukların araştırılması ve önlenmesi gibi çalışmaların yanında dava destek hizmetleriyle de birçok mali problemin çözümüne katkı sağlamaktadır. Adli muhasebe uzmanları vergi hukukundan dolayı mağdur olduğunu düşünen mükelleflere, vergi davalarında görevli hâkim ve avukatlara bilirkişilik, uzman tanıklık ve danışmanlık desteği adı altında yardımcı olabileceklerdir. Bu doğrultuda yapılan çalışmada vergi davaları ve adli muhasebe ilişkisi ortaya konulmaya çalışılmış daha sonra anket yoluyla SMMM, avukat ve hâkimlerin adli muhasebe uygulamalarına bakış açıları sorgulanmıştır.

### **ARŞİV Kayıt Bilgileri** :

<b>Tezin Adı</b>	: Vergi Davalarında Adli Muhasebenin Öneminin Uygulamalı Bir Analizi
<b>Tezin Yazarı</b>	: Murat ÖZDEMİR
<b>Tezin Danışmanı</b>	: Doç. Dr. Murat YILDIRIM
<b>Tezin Konumu</b>	: Doktora Tezi
<b>Tezin Tarihi</b>	: 17.02.2017
<b>Tezin Alanı</b>	: İşletme
<b>Tezin Yeri</b>	: KBÜSBE - KARABÜK
<b>Anahtar Sözcükler</b>	: Adli Muhasebe, Uzman Tanık, Vergi Davaları Muhasebe, Vergi

## **ABSTRACT**

Forensic accounting: It's the accounting expertise that includes research techniques and methods blended with accounting information and skills. In addition to investigations and prevention of errors, fraud and corruption, it also contributes to the solution of many financial problems with case support services. Forensic accounting specialists will be able to help taxpayers who think they are victims of tax law, to judges and lawyers in tax cases under the name of expertise, expert witness and counseling support. In this study, the tax cases and forensic accounting relations were tried to be put forward, later by the questionnaires the perspectives of certified public accountants, lawyers and judges were questioned to forensic accounting practises.

### **ARCHIVE Information** :

**Thesis Name** : An Applied Analysis of Importance of Forensic Accounting In Tax Cases  
**Thesis Author** : Murat ÖZDEMİR  
**Thesis Advisor** : Assoc. Prof. Murat YILDIRIM  
**Thesis Type** : Doctorate Thesis  
**Date of Thesis** : 17.02.2017  
**Department of Thesis** : Business Administration  
**Place of Thesis** : KBÜSBE - KARABÜK  
**Key Words** : Forensic Accounting, Expert Witness, Tax Cases, Accounting, Tax

## **ÖZGEÇMİŞ**

1971 Ankara doğumlu olan Murat ÖZDEMİR işletme lisans, iktisat yüksek lisans mezunudur. 2013 yılında Karabük üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD’de doktora öğrenimine başlamıştır. Uzun yıllar kamu kurumlarında muhasebe alanında çalışmış 2011 yılında Cumhuriyet Üniversitesinde akademik hayata başlamıştır. Halen Giresun Üniversitesinde öğretim görevlisi olarak çalışmaktadır.