



T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE ve DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BİLİRKİŞİLİK VE ADLİ MUHASEBE MÜESSESESİ ÇERÇEVESİNDE
UZMAN TANIKLIK FAALİYETİNİN İNCELENMESİ:
İSTANBUL İLİ UYGULAMASI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tuğba KONUR

İstanbul, 2018



T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE ve DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BİLİRKİŞİLİK VE ADLİ MUHASEBE MÜESSESESİ ÇERÇEVESİNDE
UZMAN TANIKLIK FAALİYETİNİN İNCELENMESİ:
İSTANBUL İLİ UYGULAMASI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tuğba KONUR

DANIŞMAN: Dr.Öğr.Üyesi Başak ERDEM RENA

İstanbul, 2018



T.C. İSTANBUL TİCARET
ÜNİVERSİTESİ

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Muhasebe ve Denetim

Yüksek Lisans programı öğrencisi... *BİLİRKİŞİLİK VE ADLİ MUHASEBE MÜESSESESİ GERÇEVESİNDE UZMAN TANIKLIK FAALİYETİNİN İNCELENMESİ (İSTANBUL İLİ UYGULAMASI)* başlıklı tez çalışması.

Enstitümüz Yönetim Kurulu 25.05.2018 tarih ve 2018 / 475 / 12 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

	UNVANI, ADI SOYADI	İMZA
TEZ DANIŞMANI	<i>Dr. Öğr. Üyesi Basak Önder</i>	<i>[Signature]</i>
JÜRI ÜYESİ	<i>Dr. Öğr. Üyesi Ali Akg. Riser</i>	<i>[Signature]</i>
JÜRI ÜYESİ	<i>Prof. Dr. Fatma U. Özkul</i>	<i>[Signature]</i>

(*) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanının jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

ÖZ

Bilişim teknolojileri, günümüzde sürekli gelişim halindedir. Bilişim teknolojilerindeki bu hızlı gelişim ve değişim, yeni suç modellerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Artan suç oranları ile birlikte adalet arama ihtiyacı, bazı mesleklere olan ihtiyacı da arttırmıştır. Bu mesleklerden biri olan Adli Muhasebe; denetim, muhasebe ve hukukun birleşimi olarak yargıya yardımcı görev üstlenmektedir. Adli Muhasebeciler yalnızca dava ve uyuşmazlıkların çözümünde rol almazlar. Kişi ya da kurumlara hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, önleyici tedbirlerin alınması konusunda da dava öncesi ya da dava süreci aşamasında hizmet verebilmektedirler. Bu tez çalışmasının amacı; Adli Muhasebe mesleğinin İstanbul İlinde, 3568 Sayılı Meslek Mensupları arasında bilinirliğinin ölçülmesi, Bilirkişilik ile ilişkisinin incelenmesi ve gelişimi için öneriler sunmaktır.

Anahtar Sözcükler: *Adli Muhasebe, Bilirkişilik, Dava Destek Danışmanlığı, Uzman Tanıklık, Hile Araştırmacılığı, Hile Denetçiliği, Araştırmacı Muhasebecilik*

ABSTRACT

In today's world, Information Technologies are in a continuous development. This rapid development and change in the information Technologies causes new types of crime models to occur. As a result of the increasing crime rates, a need of looking for justice along with a demand for certain professions increased. One of these professions, forensic accounting, aims to help the jurisdiction by means of combining auditing, accounting and law. The forensic accounting does not only take part in the solution of cases and disputes; they also give service to the persons and individuals while determining the fraud and corruption, taking preventive measures before and during the lawsuit process. The purpose of this thesis is to evaluate the awareness level of the forensic accounting profession in Turkey, to examine its relevance with the expertise and submit proposals for its development.

Keywords: *Forensic accounting, Litigation Support Consulting, Expert Witness , Investigative Accounting.*

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	45
Tablo 2. Yaş ve Cinsiyet Dağılımları.....	45
Tablo 3. Adli Muhasebe Hizmetlerinden Hile Denetçiliği Faaliyeti Kapsamına Giren Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı.....	47
Tablo 4. Dava Destek Danışmanlığı Faaliyetlerine Verilen Yanıtlar.....	49
Tablo 5. Uzman Tanıklık Faaliyet Alanına İlişkin Verilen Yanıtlar.....	51
Tablo 6. Adli Muhasebe Hizmetlerine İlişkin Dağılımlar.....	52
Tablo 7. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ve Adli Muhasebeciliğin Fonksiyonlarına İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı.....	54
Tablo 8. KMO ve Bartlett Küresellik Testi Sonuçları.....	58
Tablo 9. Faktör Analizi matrisi.....	58
Tablo 10. Faktör Analizi Gösterim Tablosu.....	59
Tablo 11. Güvenilirlik Değeri.....	59
Tablo 12. Faktörü Oluşturan Maddelerin Güvenilirliğe Etkileri.....	60
Tablo 13. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği Puanları Dağılımı.....	60
Tablo 14. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği Sorularına İlişkin Standartlaştırılmış Yükler.....	60
Tablo 15. Doğrulamalı Faktör Analizine Ait Uyum Ölçüleri.....	62
Tablo 16. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Yaş Faktörüne Göre Değerlendirilmesi.....	63
Tablo 17. Adli Muhasebecilik ve Bilirkişilikle İlgili Önerilerin Yaşlara Göre Değerlendirilmesi.....	63
Tablo 18. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Cinsiyetlere Göre Değerlendirilmesi.....	64
Tablo 19. Adli Muhasebecilik ve Bilirkişilikle İlgili Önerilerin Cinsiyetlere Göre Değerlendirilmesi.....	65
Tablo 20. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Eğitim Düzeylerine Göre Değerlendirilmesi.....	66

Tablo 21. Adli Muhasebecilik ve Bilirkişilikle İlgili Önerilerin Eğitim Düzeylerine Göre Değerlendirilmesi.....	66
Tablo 22. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Hile Denetçiliği Faaliyet Alanına Giren Hizmetleri Yapma Durumlarına Göre Değerlendirilmesi.....	67
Tablo 23. Adli Muhasebecilik ve Bilirkişilikle İlgili Önerilerin Hile Denetçiliği Faaliyetlerine İlişkin Hizmetleri Yapma Durumu Durumlarına Göre Değerlendirilmesi.....	68
Tablo 24. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Dava Destek Danışmanlığı Faaliyetlerine İlişkin Hizmetleri Yapma Durumlarına Göre Değerlendirilmesi.....	69
Tablo 25. Adli Muhasebecilik ve Bilirkişilikle İlgili Önerilerin Dava Destek Danışmanlığı Hizmeti Verme Durumlarına Göre Değerlendirilmesi.....	70
Tablo 26. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Uzman Tanıklık Faaliyet Alanına Giren Hizmeti Verme Durumlarına Göre Değerlendirilmesi.....	70
Tablo 27. Adli Muhasebecilik ve Bilirkişilikle İlgili Önerilerin Uzman Tanıklık Faaliyet Alanına Giren Hizmeti Verme Durumlarına Göre Değerlendirilmesi.....	71

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1.Katılımcıların Hile Denetçiliği faaliyetlerine İlişkin Hizmet Verme Oranları Dağılımı.....	48
Şekil 2.Dava Destek Danışmanlığı Hizmeti Verme Oranları Dağılımı.....	50
Şekil 3. Hiçbir İşletme ya da Gerçek Kişilere Dava Süreci ya da Öncesinde Dava Destek Danışmanlığı Hizmeti Sunulmasına İlişkin İfadelerin Dağılımı.....	50
Şekil 4.Uzman Tanıklık Faaliyet Alanına İlişkin Hizmetleri Verme Oranları Dağılımı.....	51
Şekil 5.Adli Muhasebe Hizmeti Verilme Oranları Dağılımı.....	52
Şekil 6.Adli Muhasebe Hizmetlerine İlişkin Dağılımlar.....	53
Şekil 7.Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanları Dağılımı.....	61
Şekil 8.Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi Grafiği.....	62
Şekil 9.Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Cinsiyetlere Göre Dağılımı.....	65
Şekil 10. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği Puanlarının, Hile Denetçiliği Faaliyet Alanına Giren Hizmeti Verme Durumlarına Göre Dağılımı.....	68

KISALTMALAR

ABD	: United States of America(Amerika Birleşik Devletleri)
ABWA	: Association of Accountancy Bodies of West Africa (Afrika Muhasebe Kurumları Birliği)
ACCA	: The Association of Chartered Accountants(Uzman Muhasebeciler Birliği)
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners (Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzmanları Birliği)
ACFEI	: American College of Forensic Examiners Institute (Amerika Hile Denetçileri Enstitüsü)
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği)
CFA	: Certified Fraud Accountant (Sertifikalı Adli Muhasebeci)
CFE	: Certified Fraud Examiners (Sertifikalı Hile Denetçisi)
CGA	: Certified General Accountants of Canada (Kanada Sertifikalı Genel Muhasebeciler)
CICA	: Chartered Accountants of Canada (Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Birliği)
CMA	: Certified Management Accountants (Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri)
CPA	: Certified Public Accountant (Kamu Muhasebecileri)
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FCPA	: Foreign Corrupt Practices Act. (Adli Muhasebeciler Birliği)
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASCO	: The International Organisation of Securities Commissions (Uluslararası Sermeye Piyasaları Örgütü)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
ISM MMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

- NAFA** : The National Association of Forensic Accounting
(Amerikan Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği)
- s.** : Sayfa
- SEC** : U.S. Securities and Exchange Commission
(ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
- Vd.** : Üçten fazla yazarlı kitap



İÇİNDEKİLER

ÖZ	i
ABSTRACT	i
TABLO LİSTESİ	ii
ŞEKİL LİSTESİ	iv
KISALTMALAR	v
GİRİŞ	1
1.BİLİRKİŞİLİK	3
1.1.Bilirkişiliğin Tanımı ve Tarihçesi.....	3
1.2. Bilirkişiliğin Etik İlkeleri.....	5
1.3.Bilirkişiliğe İhtiyaç Duyulan Nedenler.....	8
1.4.Bilirkişinin Görev Kapsamı.....	9
1.4.1.Bilirkişiye Başvurulacak Hususlar.....	10
1.4.2.Bilirkişiye Başvurulmayacak Hususlar.....	11
1.5.Bilirkişilik Görevi ile İlgili Hususlar.....	12
1.5.1.Bilirkişiliğe Başvuru Şartları.....	12
1.5.2.Bilirkişi Seçim Usulü.....	13
1.5.3. Bilirkişi Ataması ve İtiraz Usulü.....	15
1.5.4.Bilirkişinin Görevden Çekilmesi.....	15
1.5.5.Bilirkişi Raporunun Hazırlanması.....	16
1.5.6.Bilirkişi Raporunun Bağlayıcılığı ve İspat Gücü.....	17
1.5.7.Bilirkişinin Hak ve Yükümlülükleri.....	18
2. ADLİ MUHASEBE	22
2.1.Adli Muhasebenin Tanımı.....	22
2.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Gerekliliği.....	23
2.3. Adli Muhasebe Mesleğinin Uygulama Alanları.....	25
2.3.1. Dava Destek Danışmanlığı.....	25
2.3.2. Hile Araştırmacılığı.....	27

2.3.3. Uzman Tanıklık.....	29
2.4. Adli Muhasebecinin Nitelikleri	30
2.4.1. Adli Muhasebecinin Kişisel Nitelikleri.....	30
2.4.2. Adli Muhasebecinin Mesleki Nitelikleri.....	31
2.5. Dünya’da Adli Muhasebe Mesleği.....	33
2.5.1. Amerika Birleşik Devletlerinde Adli Muhasebe.....	35
2.5.2. İngiltere’de Adli Muhasebe.....	39
2.5.3. Kanada’da Adli Muhasebe.....	40
2.6. Adli Muhasebe Mesleğinin Türkiye’deki Gelişimi	41
3.1. Araştırmanın Amacı	43
3.2. Araştırmanın Evreni ve Ön Çalışması	43
3.3. Araştırmanın Yöntemi.....	44
3.4. Araştırmanın Kapsamı	44
3.4.1. Demografik Özellikler	44
3.4.2. Araştırmanın Bulguları.....	46
3.4.2.1 Adli Muhasebe Hizmetlerinden Hile Denetçiliği Faaliyeti Kapsamına Giren Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı ile İlgili Bulgular.....	47
3.4.2.2. Adli Muhasebe Hizmetlerinden Dava Destek Danışmanlığı Faaliyet Alanlarına İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı ile İlgili Bulgular.....	49
3.4.2.3. Adli Muhasebe Hizmetlerinden Uzman Tanıklık Faaliyet Alanlarına İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı ile İlgili Bulgular.....	51
3.4.2.4. Adli Muhasebe Hizmeti Verilme Oranları Dağılımına İlişkin Bulgular	52
3.4.2.5. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ve Adli Muhasebeciliğin Fonksiyonlarına İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı	54
3.4.2.6. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ve Adli Muhasebeciliğin Fonksiyonlarına İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Analiz Sonuçları.....	57
3.4.2.7. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları.....	59
3.4.2.8. Yaş Kriterine Göre Yapılan Değerlendirmeler	63
3.4.2.9. Cinsiyet Kriterine Göre Yapılan Değerlendirmeler	64
3.4.2.10. Eğitim Düzeyine Göre Yapılan Değerlendirmeler.....	66
3.4.2.11. Katılımcıların Hile Denetçiliği Faaliyet Alanına Giren Hizmetleri Verme Durumuna Göre Yapılan Değerlendirmelere İlişkin Bulgular.....	67

3.4.2.12. Katılımcıların Dava Destek Danışmanlığı Faaliyet Alanına Giren Hizmetleri Verme Durumuna Göre Yapılan Değerlendirmelere İlişkin Bulgular	69
3.4.2.13. Katılımcıların Uzman Tanıklık Faaliyet Alanına Giren Hizmetleri Verme Durumuna Göre Yapılan Değerlendirmelere İlişkin Bulgular	70
3.4.2.14. İstatistiksel İncelemeler	71
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	73
KAYNAKLAR	76
EK-1 ANKET FORMU.....	84



GİRİŞ

2000' li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) başlayan mali skandallar, dünya ekonomi piyasalarında büyük bir yankı uyandırmıştır. Bu skandallar, kamunun finansal tablolara ve muhasebe mesleğine olan güvenini oldukça sarsmıştır. Muhasebe hile ve yolsuzlukları, ekonomi üzerinde derin ve olumsuz etkiler yaratmıştır. Mali skandallar, muhasebe ve denetim alanında yeni faaliyetlere olan ihtiyacı arttırmıştır. Bu yeni faaliyet alanlarından biri olan Adli Muhasebe, ilk olarak büyük mali skandalların yaşandığı ABD' de ortaya çıkmıştır.

Günümüzde gelişen bilgi teknolojileri alanı, yeni suç modellerini de ortaya çıkarmıştır. Gelişen teknoloji ile birlikte şirketlerin işlem hacimleri artmış, artan işlem hacmi, mali nitelikteki işlemlerin kontrolünü de zorlaştırmıştır. Diğer taraftan işletme yöneticilerinin ve çalışanlarının hileli işlemleri de kontrol mekanizmasına olan ihtiyacı arttırmıştır. Muhasebe, Denetim ve Hukukun birleşme noktası olan Adli Muhasebe mesleği, artan ihtiyaçlar neticesinde ortaya çıkmıştır.

Adli Muhasebecilik; muhasebe, denetim ve hukukun kesiştiği nokta olsa da oldukça farklı uygulamalar içermektedir. Finansal tabloların dürüstlüğü konusunda görüş sunan, uygunluk denetimi yapan, hata ve yolsuzlukları tespit eden denetçiden farklı olarak, adli muhasebeci hata ve hileleri bulma yolunda daha detaylı ve ayrıntılı araştırmalar yapar. Grafoloji, yazı teknikleri, bilgi teknolojileri, hukuk vb. alanlarda bilgi sahibi olan adli muhasebeciler, akılsal çıkarım ve değerlendirmelerle muhasebe hile ve yolsuzluklarını ortaya çıkartırlar. Adli muhasebeciler yalnızca mahkemeye yardımcı görevi olmayıp, dava öncesi ya da dava sonrasında çeşitli kişi ya da kurumlara hizmet verebilmektedirler.

Adli Muhasebe mesleğinin önemli fonksiyonlarına rağmen ülkemizde yeterince ve gerektiği gibi uygulanmamaktadır. Adli Muhasebenin yasal zeminin oluşturulması ve uygulama alanının yaratılması, uyuşmazlıkların hızlı çözümü ve adaletin zamanında yerine getirilmesini sağlayacaktır. Türk Hukuk sisteminde, Adli Muhasebenin tamamlayıcısı niteliğinde olan Bilirkişilik sisteminde de önemli sorunlar bulunmaktadır. Bilirkişilik sistemindeki eksiklikler ve problemler, dava süreçlerinin

uzamasına neden olmaktadır. Bilirkişilik sistemindeki problemlerin öncelikli çözümü, sistemin gelişimi, yapılandırılması, Adli Muhasebenin uygulanmasına zemin hazırlayacaktır.

Bu çalışmada, öncelikle Türkiye’de Bilirkişilik sistemi, Bilirkişilik sistemindeki sorunlar, Adli Muhasebenin tarihçesi, ortaya çıkmasına neden olan etkenler, Amerika, İngiltere, Kanada ve Nijerya gibi ülkelerde Adli Muhasebenin yeri ve önemi, Türkiye’ de Adli Muhasebe konuları incelenmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde meslek mensupları arasında anket çalışması yapılmıştır. Bilirkişilik mesleğinin sorunları, Adli Muhasebe faaliyetlerinin meslek mensupları tarafından yerine getirilip getirilmediği, Adli Muhasebenin gelişimi, Bilirkişilik ve Adli Muhasebe ilişkisi incelenerek sonuçların araştırılması planlanmıştır. Elde edilecek verilerin Türkiye’de Bilirkişilik sorunlarının çözümü ve Adli Muhasebe alanının yeniden yapılandırılması çabalarına katkı sağlaması amaçlanmıştır.

1.BİLİRKİŞİLİK

Çalışmanın bu bölümünde; bilirkişiliğin tanımı ve tarihçesi, Türkiye’de bilirkişilik uygulamaları ve 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu kapsamında getirilen yenilikler ve Türkiye’de bilirkişilik sorunları açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1.Bilirkişiliğin Tanımı ve Tarihçesi

6754 sayılı kanunda belirlenen tanıma göre bilirkişi; “Çözüm uzmanlığı özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde, oy ve görüşünü, sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvuru, gerçek veya özel hukuk tüzel kişisini” ifade eder. Hukuki uyuşmazlıklarda görevli mahkemenin ya da hakimin yargıya varabilmesi açısından uzmanlık alanı farklı kişilerin görüşlerinden faydalanması kaçınılmazdır. Hakimin uzmanlık alanı hukuktur. Hakim, yargılama süresince davanın sağlıklı şekilde çözümlenebilmesi için sahip olduğu hukuki bilgisi dışında; mali müşavir, mimar, mühendis, endüstriyel tasarımcı, bilgisayar yazılımcısı ve birçok farklı meslek grubundan uzman kişilerin görüşlerini alarak davanın çözümüne katkı sağlamaktadır (Deryal, 2001, s. 17).

Bilirkişilik kurumunun kökeninin milattan önce 1700’ lü yıllara dayandığı bilinmekte olup, resmi olarak Hammurabi Yasaları’nda bilirkişilik kurumundan bahsedilmese dahi Mısırlıların uyuşmazlıklarda hekimlerin görüşlerinden faydalandığına ilişkin kayıtlar bulunduğu bilinmektedir. (Tanrıverdi, 1991, s.1)

Tarihteki ilk Bilirkişi Raporunun Julius Caesar’ın göğsündeki bıçak yarasının ölüm nedeni olduğuna ilişkin hazırlanan rapor olduğu kabul edilmektedir. (Bakıcı, 1980,s.28) Roma Hukuku’nda eski çağlarda bilirkişilik kurumunun bulunmadığı, sebebinin ispat hukukunun gelişkin olmadığı ve bilirkişilik yerine her dava için uzmanlık alanına göre ayrı yarı yargıçların atandığı görülmektedir(Soydan, 2010,s.48). İlerleyen zamanlarda Roma İmparatorluğu’nun gelişmeye başlaması ile ispat sisteminin önem kazanması ile ortaya çıkan Formula usulü denilen sistemde bilirkişiliğe yer verildiği görülmektedir(Soydan, 2010,s.49).Hukuki uyuşmazlıklarda hakim ve aynı zamanda taraflar da hukukçu bilirkişilerin görüşlerinden faydalana-

bilmekteydi. Bu görüşler bağlayıcı nitelikte olmasa da yine de davaya delil olarak sunulabilmekteydi. (Küçükgüngör, 1998,s.477).

Bizans İmparatorluğu'nda çıkarılan Justinyen Kanunlarında da hekimler, aynı zamanda bilirkişi olarak görülmekteydi(Özden, 1997,s.44).İtalyan Hukuk sisteminde ise bilirkişilere “desperitus” denilmekteydi.(Deryal, 2001, s.25). İtalyan Hukuk sisteminde hakim aktif ve yetkin bir konumda iken, bilirkişiler mahkemeye yardımcı görevinde, özel bir statüye sahiplerdi. (Deryal, 2001,s.26)Ortaçağ'da Alman Hukuk Sisteminde Bilirkişilik kavramına rastlanmamakla birlikte Müşterek Usul Hukuku'nun şekillenmeye başladığı dönemlerde bilirkişilik kavramının da doğduğu ve yaygınlaşmaya başladığı görülmektedir. (Tanrıverdi, 1991,s.39) Osmanlı Devleti yargı sistemi içinde Bilirkişilik kavramına, Osmanlı Devletinin Medeni Kanunu olan ve 1926 tarihinde yürürlükten kaldırılan ‘Mecelle’nin Şahadet Tanıklık ile ilgili kısmında yer verilmektedir. (Deryal, 2001,s.26).Osmanlı Devleti döneminde “Ahilik” ilk devlet teşkilatlanması olup, Lonca Teşkilatı da aslında Ahilik teşkilatının uzantısı olarak kabul edilmektedir. (Güngör, 2013,s.24) Lonca Teşkilatı, birliğe kayıtlı olan, esnaf, üretici ve zanaatkarların ticari hayatını kolaylaştırmak, üyelerinin üretim ve alım-satım gibi mesleki faaliyetlerini düzenleyip denetlemek, idare ve halk arasında aracılık rolü üstlenmek, haksız rekabeti önlemek gibi fonksiyonları bulunan bir mesleki örgüttür. Osmanlı yargı sistemi içerisinde Bilirkişilik kurumuna yalnızca Lonca Uygulamaları ile ilgili uyuşmazlıkları çözme hususunda başvurulmuş olup, harici bir çalışmaya rastlanmamaktadır. Bilirkişilik sistemi iki ayrı biçimde sınıflandırılmaktaydı. Ehl-i Hibre olarak adlandırılan bilirkişiler atanmış kişiler olup, lonca üyeleri arasından seçilirlerdi. Ehl-i Vukuf olarak nitelendirilen bilirkişiler ise atanma usulü ile seçilmeyen, tanınmış ve bilgilerine başvuru yapılan kişilerdi. Lonca teşkilatı altı kişilik bir yönetim kurulundan oluşmaktaydı. Yönetim kurulu üyelerinden iki kişi Ehl-i Hibre olarak görev yapardı. Ehl-i Hibre olarak adlandırılan bu bilirkişilerin seçim süreci, diğer yönetim kurulu üyelerinin seçim süreci ile aynı olmaktaydı. Seçim sonucunda belirlenen bilirkişiler merkeze bildirildikten ve onay alındıktan sonra kadı tarafından listeye kaydedilirlerdi(Arslan,2017, s.398).Ehl-i Hibre'nin bugün ve geçmişte uygulanan üretim tekniklerini bilmesi gerekirdi. Üretimde kalite kontrolün sağlanması, denetlenmesi, üretim geleneklerinin korunmasının sağlanması esnaflar arasındaki uyuşmazlıkların adil şekilde çözümlenmesi Ehl-i Hibre'nin görevleri arasındaydı. Ehl-i Hibre, herhangi bir hususta yetersiz kaldığı durumlarda

merkeze başvurup Kadı' dan destek almaktaydı. Ehl-i Vukuf olarak adlandırılan bilirkişilerse resmi olarak atanmayan fakat mesleki birlikte tanınan, bilgilerine ve deneyimine güven duyulan kişilerdi. Bu kişiler üretim alanında, meslekte uzmanlaşmış usta kişilerdi. Bilirkişilik görevleri ise süreklilik arz etmemekteydi. Uyuşmazlıklarda bilgilerine başvurulduğunda görev yaparlardı. Bu bilirkişiler mimarlık, tıp, ticari uyuşmazlık vb gibi alanlarda görev alırlardı. Bu kişilerin görüşleri hukuki uyuşmazlıklarda bir karar niteliğinde olup, hakimin takdiri niteliğindeydi (Abacı, 2002,s.80).Osmanlı Mahkemelerinde arazi, maliye, ticaret ve zanaat ile ilgili uyuşmazlıklarda Kadı'yı bilgilendirmekle görevli, “Şühudul Hal” ismiyle anılan kişiler de bir nevi bilirkişilik görevi üstlenmekteydiler. (Aşçıoğlu,2010,s.2)

1.2. Bilirkişiliğin Etik İlkeleri

03.08.2017 Tarihli Bilirkişilik Yönetmeliği'nde belirtildiği gibi bilirkişiliğin temel ve etikleri ilkeleri; bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, temel yetkinlik, mesleki özen, saygınlık, güven, görevi kabul etme, menfaat elde etme ve reklam yapma yasağıdır.

Bilirkişi görevini tarafsız, dürüst ve bağımsız olarak icra etmekle yükümlüdür. Bilirkişi hiçbir etki altında kalmadan, taraf olmadan aynı mesleği icra eden kişilerin de benzer bir noktada buluşabileceği bir rapor hazırlamak durumundadır. Bilirkişi, aynı mesleği icra edenlerin ortak noktada buluşamayacağı, makul görüş çerçevesinin dışında bir rapor hazırlıyorsa raporda dayanak ve sebepler mutlaka belirtilmelidir. Diğer bir deyişle hazırlanan bu rapordaki görüş evrensel, bilimsel ve nesnel olmalıdır. Tarafsızlık ilkesine göre hazırlanmış bir Bilirkişi Raporu, dava taraflarının, taraf vekillerinin, hakimin söylem, beyan, baskılarından ve telkinlerinden uzak olarak hazırlanmıştır. Bir Fikri ve Sınai Haklar Hukuk Mahkemesinde görülen “ Tazminat” davasında marka hakkı ihlal edilen taraf, şirketlerinin marka değerinin yüksek olmasını isterken, diğer taraf aynı şirketin, daha az tazminat bedeli ödemek maksadıyla marka değerinin daha düşük olarak hesaplanmasını isteyebilir. Özellikle söz konusu marka dünya ya da Türkiye genelinde tanınmışlık derecesi de yüksekse bilirkişi pozitif ayrımcılık da uygulayabilir. Tarafsızlık ilkesi gereği bilirkişi; dava tarafları, hakim görüşleri dışında, diğer dış etkenlerin de etkisi dışında bir görüş bildirmelidir. 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda da (HMK) 271. Maddesi'nde de Tarafsızlık ve Dürüstlük İlkesi üzerinde durulmuştur. Bu maddede

bilirkişiler, bilirkişilik bölge kurulu veya bulunduğu yer il adli yargı adalet komisyonu huzurunda, görevlerini sadakat ve özenle, bilim ve fenne uygun olarak, tarafsız ve objektif biçimde yerine getirecekleri hususunda yemin ederler. (Mevzuatı Geliştirme Bilgi ve Yayın Müdürlüğü,2004)

Bilirkişi Dürüstlük ilkesine göre, dava taraflarından, dava taraf vekillerinden, hakimden ve diğer üçüncü kişilerin beyanlarından etkilenmeden, gerçeğe aykırı beyanda bulunmadan, gerçekleri inandığı şekilde değiştirmeden yansıtacaktır. Dürüstlük ilkesi bilirkişinin mesleki ahlakıdır. Dürüstlük ilkesine aykırı davranan bir bilirkişi diğer ilkeleri de ihlal etmiş, adaleti, tarafları ve mahkemeyi ve kamuyu da yanıltmış demektir. Dürüstlük ilkesini kasten ihlal eden bilirkişiler, T.C.K. 276. Maddesi hükmünce yargılanırlar. (Papakçı, 2016,s.436). 03.08.2017 Tarihli Bilirkişilik Yönetmeliği'ne göre kasten ya da ağır ihmal sonucu düzenlenen rapora karşı tazminat hükümleri saklıdır. Bilirkişi, raporunda çözümü uzmanlığı, raporunda uzmanlık alanı dışında herhangi bir konuda açıklama yapamaz, hukuki değerlendirmede bulunamaz.

Hakim, hukuki uyuşmazlıkların çözümünde karar merciidir. Hakimin adil bir sonuca varabilmesi ve dava dosyasında en doğru hükmü verebilmesi için hukuki değerlendirmeler dışında, ilgili uyuşmazlık konusuna özel teknik bilgi gerektiren konularda uzman bilirkişiye ihtiyaç duymaktadır. Uyuşmazlıkların çözümünde ilgili meslek dalında en liyakatli kişiyi seçmek çok önemlidir. Tüm Yargıtay Kararlarında davanın selameti açısından özellikle bilirkişinin “uzmanlık alanı” hususlarına vurgu yapılmıştır. (Yargıtay, 15. HD, 14.03.1997, 466/1360)Konusunda uzman bilirkişinin kendi faaliyet alanında ortalama bilgi düzeyinin üzerinde bir bilgi seviyesinde olması gerekmektedir. Bilirkişi kendi görev alanında sürekli bir gelişim içerisinde olmalıdır. Üst seviye bilgi düzeyinin yanında bilgilerini derleyip rapor halinde sunabilecek yeteneğe de sahip olması gerekmektedir.

03.08.2017 Tarihli Bilirkişilik Yönetmeliği'nde yayınlanan önemli bir kural ise bilirkişinin menfaat elde etme ve reklam yasağıdır. Bilirkişiler kendi ya da üçüncü kişiler adına, hesabına menfaat sağlayamaz, hediye kabul edemez. Bilirkişi reklam sayılabilecek her türlü eylem ve davranışlardan uzak durur.

03.11.2016 Tarihinde Resmi Gazetede Yayımlanan 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu ile Bilirkişilik ilk defa münferit bir yasaya sahip olmuştur. Bu yasa ile Bilirkişilik Kurumu tümüyle kurumsal bir niteliğe bürünmüş, bilirkişiliğin özellikle-

ri, nitelikleri, bilirkişiliğe başvurma ve kabul süreci, seçim kuralları, denetimler ve bilirkişilik ilkelerine aykırı davranılması halinde uygulanacak cezai müeyyideler hukuksal çerçeve ile açıklanmış ve sınırları çizilmiştir.

Bilirkişilik Kanununun üçüncü maddesinin bir (1) ve ikinci (2) bendinde açıklanan ilkeler, aynı zamanda bilirkişinin temel nitelikleridir (T.C. Resmi Gazetesi, 2017).Bilirkişi, görevini dürüstlük kuralları çerçevesinde bağımsız, tarafsız ve objektif olarak yerine getirir.

Bilirkişi, raporunda çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hususlar dışında açıklama yapamaz; hukuki nitelendirme ve değerlendirmelerde bulunamaz.

Genel bilgi veya tecrübeye ya da hakimlik mesleğinin gerektirdiği hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz. Düzenlenen bu madde ile amaçlanan, Hukukçu Bilirkişi atamasının durdurulmasıdır. Hakim özünde zaten bir hukukçudur ve hukuksal olayları yorumlayacak yeti, bilgi ve tecrübeye sahip bir karar merciidir. Bilirkişilik Kanunundan önceki uygulamalarda, hakimler dosya üzerindeki sorumluluklarını ve iş yüklerini azaltıp, olayların çözüme kavuşması adına, güvenebileceği meslektaşlarının görüşünü alarak daha hızlı sonuca varabilmek için Hukukçu Bilirkişi atayabilirlerdi. Bu durumun en önemli dezavantajı, dava dosyası içerisinde hukukçu bilirkişinin hakimin yerine geçerek hukuki yargılarda bulunmasıydı. Zaman içerisinde bu sistem, hakimin tarafsızlığının zedelendiği, hakimin zaten hukuki bilgiye ve tecrübeye sahip olduğu ve hukukçu bilirkişi atamalarının gereksiz olduğu, hakimin hükmünü bilirkişi raporuna bağlayarak vicdani sorumluluğu da aktardığı gibi tenkitlere maruz kalmıştır. Tenkitlere maruz kalan sistem bu madde ile birlikte revize edilmiş belki en doğru şeklini bulmuştur. Yeni kanunla birlikte hukukçu bilirkişilerin, uzman oldukları diğer alanları belge ya da diploma ile ispatlamadıkça bilirkişi sicil listesine kayıtları yapılamayacaktır.

03.08.2017 Tarihli Bilirkişi Yönetmeliği'nde bilirkişilik temel ilkeleri şu şekilde açıklanmıştır:

Temel ilkeler

MADDE 5 – (1) Bilirkişi, görevini dürüstlük kuralları çerçevesinde bağımsız, tarafsız ve objektif olarak yerine getirir.

(2) Bilirkişi, raporunda çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hususlar dışında açıklama yapamaz; hukuki nitelendirme ve değerlendirmelerde bulunamaz.

(3) Genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz.

(4) Bilirkişi, kendisine tevdi olunan görevi bizzat yerine getirmekle yükümlü olup, görevinin icrasını kısmen yahut tamamen başka bir kimseye devredemez.

(5) Bilirkişi, görevi sebebiyle kendisine tevdi edilen bilgi ve belgelerin veya öğrendiği sınırların gizliliğini sağlamakla ve korumakla yükümlüdür. Bu yükümlülük, bilirkişilik görevi sona erdikten sonra da devam eder.

(6) Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren sorun açıkça belirtilmeden ve inceleme yaptırılacak konunun kapsamı ile sınırları açıkça gösterilmeden bilirkişi görevlendirilemez.

(7) Aynı konuda bir kez rapor alınması esastır. Ancak rapordaki eksiklik veya belirsizliğin giderilmesi için ek rapor istenebilir.

(8) UYAP ile bu Sisteme entegre bilişim sistemleri veya yazılımlar vasıtasıyla ulaşılabilen bilgiler veya çözülebilen sorunlar için bilirkişiye başvurulamaz.

1.3.Bilirkişiliğe İhtiyaç Duyulan Nedenler

Hukuki uyuşmazlıklarda, uyuşmazlıkların çok yönlülüğü ve çeşitliliği ile adli yargıda görülmekte olan dava sayılarının fazla olması, yoğun iş yükü gibi nedenlerle alanında uzman kişilerin görüşlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bilginin, teknolojinin her geçen gün değiştiği ve geliştiği günümüzde, hukuki donatılara sahip yargı makamının, hukuki uyuşmazlıklarda bir kanaate varabilmesi ve adil bir yargılama yapılabilmesi için alanında uzmanlaşmış kişilere başvurması ihtiyacın ötesinde, bir zorunluluk haline gelmiştir.

Hukuki uyuşmazlıklarda taraflar hakimin hükme varabilmesi için iddialarını ispatlar nitelikteki delillerini mahkemeye sunmaktadırlar. Bilirkişiler ise mahkemeye sunulan deliller üzerinde inceleme yapabilmelerinin dışında, mahkemenin görevlendirme alanı çerçevesinde, görüş ve kanaate varabilmeleri için, gerekli ispatlayıcı bilgi ve belgeleri taraflardan talep edebilmektedirler. Teknik bilgisi ışığında delil, iddia ve savunmaları değerlendiren bilirkişi, görüş ve kanaatini bildiren raporunu mahkemeye

sunar. Bilirkişi bu fonksiyonuyla, hukuki uyuşmazlıklarda hakimin yardımcısı görevini üstlenmektedir.(Alangoya,1979,s.95) Bu sistem, yargılamanın sağlıklı şekilde yapılabilmesini, uyuşmazlıkların daha kısa sürede çözümlenebilmesini sağlamaktadır. Bilirkişilik müessesesi, hukuki uyuşmazlıklarda bir ihtiyaç iken, bazı icra ve iflas davalarında ise zorunluluk olmaktadır.(Yıldız, 2007,s.266).

1.4.Bilirkişinin Görev Kapsamı

6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu'nda Bilirkişi, “Çözüm uzmanlığı özel ve ya da teknik bilgiyi gerektiren hallerde, oy ve görüşünü, sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvurulmuş, gerçek veya özel hukuk tüzel kişisi...” olarak tanımlanmıştır. Kanuna göre, bilirkişinin görev alanı özel ya da teknik bilgi alanı olmaktadır. Özel Bilgi kavramının anlamı oldukça geniş olup, teknik bilgi ise akla ve bilimsel düşünceye dayanan bilgi anlamını taşımaktadır. İki bilgi türü de hukuki bilirkişi olan hakimin uzmanlık alanı dışında olup, bilirkişi ataması gerektirmektedir. Bir uyuşmazlığın çözümünün özel ve teknik bilgi gerektirme hususuna yalnızca hakim, kişisel kanaatinin kullanarak karar vermektedir. Raporunu icra edip görüş bildiren Bilirkişi ise, raporu ile dava üzerinde belirleyici bir rol oynamaktadır. Burada önemli bir husus, görüş bildiren bilirkişinin hakim yerine geçmiş sayılmamasıdır. Adli uyuşmazlıklarda, hukuki bilgi dışında, özel ve teknik bilgi gerektiren örnek durumlar şu şekilde olabilir:

- Çekişmeli Boşanma Davalarında Delillerin Geçerlilik Tespiti,
- Trafik Kazalarında Hata ve Kusur Oranı Tespiti,
- Kaza ile Gerçekleşen Ölümlerde Destekten Yoksun Kalma Tazminatı Hesaplamaları,
- Marka Tecavüzlerin Marka Değeri Hesaplamaları,
- Sınai ve Mülkiyet Haklarında Tazminat ve Kar Kaybı Hesaplamaları,
- İşçi Kazası Sonucunda Çalışma Gücü Oranının Tespiti,
- Gayrimenkullerde Değerleme İşlemleri
- Ticari Davalarda Taraflar Arasında Borç Alacak Durumunun Tespiti
- Miras Reddi Davalarında Borca Batıklığın Tespiti
- İflasın Ertelenmesi Davaları.

İdari Davalarda bilhassa vergi uyuşmazlıklarında, hakim hukuk bilgisi ile çözemeyeceği teknik hususlarda bilirkişi görüşü almaktadır (Kumrulu,1990,s.95).Tıp Hukuku ve Çocuk Hukukunda da bilirkişilerin görüşlerinden sıklıkla faydalanılmaktadır.

Hakim, uyuşmazlıklarda, özel teknik ve bilgi gerektiren konuyla ilgili yeterli donanımına sahipse, bu hususun doktrinlerde, taraflara bildirilmesi gerektiği ileri sürülmekte ise de yerinde bir davranış olmadığı kabul edilmektedir (Arpacı,2006,s.385).

1.4.1.Bilirkişiye Başvurulacak Hususlar

Kanunda bilirkişilik yapma görevi verilenler haricinde bilirkişilik yapmak zorunlu değildir. HMK' nın 270. Maddesinin 1. Fıkrasında Bilirkişilik görevini kabulle yükümlü olanlar açıklanmıştır:

- Resmi bilirkişiler ile 268 inci maddede belirtilmiş bulunan listelerde yer almış olanlar,
- Bilgisine başvurulacak konuyu bilmeksizin, meslek veya zanaatlarını icra etmesi bulunmayanlar,
- Bilgisine başvurulacak konu hakkında, meslek veya sanat icrasına resmen yetkili kılınmış olanlar,
- Bu kişiler, ancak tanıklıktan çekinme sebeplerine veya mahkemeye kabul edilebilir diğer bir sebebe dayanarak, bilirkişilikten çekinebilirler.

Bilirkişilik yapma zorunluluğunun kanunda belli istisnaları bulunmaktadır. Adli Tıp Kurumu, Yüksek Sağlık Şurası, Türk Patent Enstitüsü, Darphane, Kriminal Daire Başkanlığı, Sağlık Bakanlığı, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, Üniversiteler gibi kurumlar HMK' nın270. Maddesinin 1. Fıkrasında yazılı resmi bilirkişilerden olup, bilirkişilik görevini reddedememektedirler. Resmi bilirkişi bilirkişilik görevini icra etmek için kanunla görevlendirilmiş kişiler olarak tanımlanmaktadır. (Yenisvd.2000) HMK' nın 268. maddesi hükmünce, uyuşmazlıklarda öncelikli bilirkişiler resmi bilirkişilerdir. Hakim, belli bir meselenin çözümü için bilirkişiden görüş alması gerektiği zamanlarda, bilirkişi seçimini öncelikle resmi bilirkişiler içinden yapması gerektiği anlaşılmaktadır.

HMK' nın 270. Maddesinin C fıkrasında yazılı bilirkişiler ise her yıl bilirkişi listesine rızası ile başvuran ve gerekli şartları taşıdığı takdirde listeye kaydolun bilirkişilerdir. Meslek ve sanat icrasına resmen yetkili kılınmış bu bilirkişiler eczacılar, doktorlar, mühendisler, mali müşavirler vb. meslek gruplarıdır.

Bilirkişi yapma zorunluluğu bulunanlar, görevlerini yerine getirmemeleri sebebi ya da görevlerini yerine getirirken belli usul ve esaslara uymamaları sebebi ile çeşitli yaptırımlarla karşılaşabilmektedirler. İstisnai durumlarda, bilirkişinin uzmanlık faaliyet alanı dışında ya da bilgi sahibi olmadığı bir özelliği bir hususta mahkemeye izahat beyan ederek görevden çekilebilmektedirler (Sevük, 2006,s.76).6754 Sayılı Kanunu'nun 53.Maddesi'nde, "Bilirkişi, kendisine tevdi olunan görevin, uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektirmediğini, temel ve alt uzmanlık alanına girmediğini, inceleme konusu iş ve işlemlerin açıklığa kavuşturulması için alanında uzman başka bir bilirkişi ile işbirliğine ihtiyaç duyduğunu veya varsa görevden çekinmeyi haklı kılacak bir mazeretinin bulunduğunu, görevin kendisine verilme tarihinden veya çekinmeyi gerektirecek durumun sonradan öğrenilmesi halinde bu tarihten itibaren en geç bir hafta içinde görevlendirmeyi yapan mercie bildirir." hükmü bulunmaktadır. Bildirme yükümlülüğüne uymayan bilirkişiler tanıklar hakkında uygulanan cezalara maruz kalmaktadırlar. Hakimlerin sıklıkla uygulamadığı bir diğer yaptırım ise polis nezaretinde getirilme cezasıdır. Bilirkişi duruşmaya davet edilip, icabet etmemişse ve bu nedenler duruşma ertelenmişse, yargılama giderlerini ödemeye mahkum edilebilmektedir. Bilirkişi mazeret beyan etmeden, belirlenen süre içerisinde Bilirkişi Raporunu beyan etmez ise, uyarı cezası takdir edilebilir ya da bir yıl süre ile geçici olarak faaliyetten men edilebilmektedir. Cezai yaptırımların hukuki alt yapısı olsa da hakimin takdirinde olabilmektedir.

1.4.2.Bilirkişiye Başvurulmayacak Hususlar

HMK' un 266. Maddesinde; "Mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz."

CMK' un 63. Maddesinde; "Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına resen, Cumhuriyet savcısının, katılanın, vekilinin, şüphelinin veya sanığın, müdafinin veya kanunî temsilcinin

istemi üzerine karar verilebilir. Ancak hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukukî bilgi ile çözülmesi olanaklı konularda bilirkişi dinlenemez.”

6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu'nun 3. Maddesinde; “Genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz.”

6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu'nun 3. Maddesinin 8. Bendinde; “Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi ile bu Sisteme entegre bilişim sistemleri veya yazılımlar vasıtasıyla ulaşılabilen bilgiler veya çözülebilen sorunlar için bilirkişiye başvurulamaz.”

Hükümlerinde, bilirkişiye başvurulamayacak haller açıklanmıştır. Kanun hükümlerinden; hukuki bilginin hakimın sahip olması gereken bir bilgi olduğu, uyuşmazlığının çözümünün özel veya teknik bilgi gerektirmeyen hallerde bilirkişiye başvurulamayacağı anlaşılmaktadır. Önceki uygulamalarda, hakimlerin hukukçu bilirkişiye başvurularının en önemli sebebinin, mesleki iş yükünü bilirkişilere transfer etmek istemeleri ya da mesleklerinin ilk yıllarında hukuki bilgilerine güvenmemeleri olduğu düşünülmektedir. Bilirkişi görüşüne başvurmama istisnası; Yabancı Hukuk, Eski Hukuk ve Örf ve Adet Hukukudur(Tanrıverdi, 1991, s.45).

1.5.Bilirkişilik Görevi ile İlgili Hususlar

1.5.1.Bilirkişiliğe Başvuru Şartları

03.08.2017 Tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan Bilirkişilik Yönetmeliği'ne göre Bilirkişilik başvuru ve kabul şartları aşağıdaki gibidir:

***MADDE 38-(1)** Bilirkişilik başvurusunda bulunacak gerçek kişilerde aşağıdaki nitelikler aranır:*

a) 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıldan fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar ile zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık, gerçeğe aykırı bilirkişilik veya tercümanlık yapma, yalan tanıklık ve yalan yere yemin suçlarından mahkûm olmamak.

- b) Terör örgütleriyle iltisaklı veya irtibatlı olmamak,
- c) Daha önce kendi isteği dışında sicilden ve listeden çıkarılmamış veya bilirkişilik yapmaktan yasaklanmamış olmak,
- ç) Disiplin yönünden meslekten veya memuriyetten çıkarılmamış ya da sanat icrasından veya mesleki faaliyetten geçici ya da sürekli olarak yasaklanmamış olmak,
- d) Başka bir bölge kurulunun listesine kayıtlı olmamak,
- e) Bilirkişilik temel eğitimini başarıyla tamamlamak,
- f) Bilirkişilik yapacağı uzmanlık alanında en az beş yıl fiilen çalışmış olmak ya da Daire Başkanlığınca daha fazla çalışma süresi belirlenmiş ise bu süre kadar fiilen çalışmış olmak,
- g) Meslek mensubu olarak görev yapabilmek için ilgili mevzuat gereği aranan şartları haiz olmak ve mesleğini yapabilmek için gerekli olan uzmanlık alanını gösteren diploma, meslekî yeterlilik belgesi, uzmanlık belgesi, ustalık belgesi veya benzeri belgeye sahip olmak,
- ğ) Daire Başkanlığının bilirkişilik temel ve alt uzmanlık alanlarına göre belirlediği yeterlilik koşullarını taşımak,
- (2) Özel hukuk tüzel kişilerinde birinci fıkradaki şartları taşıyan ve sicile kayıtlı gerçek kişilerin istihdam edilmesi gerekir.
- (3) Daha önce yaptığı başvurusu, meslekî olarak yeterli nitelikte bulunmadığı gerekçesiyle reddedilenler, bir yıl geçmedikçe yeniden bilirkişilik yapmak için başvuruda bulunamazlar.
- (4) Hukuk öğrenimi görmüş kişiler, hukuk alanı dışında ayrı bir uzmanlığa sahip olduğunu ve birinci fıkradaki şartları taşıdığını belgelendirmediği takdirde, sicile ve listeye kaydedilemez.
- (5) Sermaye Piyasası Kanununa göre yetkilendirilen gayrimenkul değerlendirme uzmanları ile taşınmaz geliştirme konusunda yüksek lisans veya doktora yapmış uzmanlar için, Kamulaştırma Kanununun 15 inci maddesi gereğince sadece kamulaştırma alt uzmanlık alanında görev yapmak kaydıyla, bilirkişiliğe kabul şartları bakımından fiilen beş yıl görev yapma şartı aranmaz.

1.5.2.Bilirkişi Seçim Usulü

Genel olarak Hukuk usulünde; 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu bilirkişilerin her yıl yayınlanan Bölge Kurulu listelerden seçilmesini emretmektedir. Bu seçim yeni yasaya göre resen olabildiği gibi, talep üzerine ilgili mercii tarafından da görevlendirilebilmektedir. Bölge Kurullarında ilgili uzmanlık alanında bilirkişi bulunmuyorsa, liste dışından fakat, bilirkişilik yapma şartlarını taşıyan kişiler bilirkişi olarak atanabilmektedir.

Kanunda, belirli konuda özellikle resmi bilirkişi seçimini zorunlu kılmamışsa, bilirkişi seçimi hakim takdirindedir. Kanun taraflara da bilirkişi talep edebilme hakkı tanımıştır. Taraflar bilirkişi seçimi hususunda anlaşabilmişlerse hakim genelde bu kişiyi bilirkişi olarak atamakta olup, hakim bilirkişinin bilgi ve tecrübesi ile uyumsuzluğu çözemeyeceğine dair inancı varsa reddetme hakkı da bulunmaktadır(Arslan, 1987,s.175).

Tarafların bilirkişi talebi aynı zamanda tarafların ispat haklarını, bilirkişi görüşüne dayandırmaları anlamını da taşımaktadır. Bilirkişi seçiminde tarafların hazır bulunmaları da önemli bir esastır. Tarafların bilirkişi talepleri olsa dahi, özel ve teknik bilgiyi gerektirir bir husus bulunmuyorsa hakim talebi resen reddedebilmektedir. Hakimin bu kararı temyiz edilebilir bir karar olmaktadır. Bilirkişi atamasından önce, taraflarca bilirkişi avansı mahkemeye ödenmektedir. Bilirkişi avansı belirlenen süre içerisinde ödenmemişse talepten dönülmüş sayılmaktadır. İspat hakkını bilirkişi raporuna dayandıran taraf da iddiasından vazgeçmiş sayılmaktadır. Uygulamalarda çok ender olmakla birlikte, bilirkişi ücreti bir karar ile takdir edilmeden, dosya bilirkişiye tevdi edilmektedir. Dava dosyası bilirkişiye tevdi edilirken hatalar görülmekte ve dosya bilirkişiye tevdi edildikten sonra karara bağlanmaktadır. Bir diğer hatalı uygulama ise bilirkişi seçim ve ücret takdiri kararı verilip, ücretlerin yatırılmadığı daha sonra fark edilmektedir. Bu hatalar bilirkişi raporunu beyan ettikten sonra fark edilebilmektedir. Bu durumda bilirkişi ücret prosedürünün tamamlanmasını beklemektedir. Yoğun dava dosyası yükü altında çalışmak durumunda olan mahkeme kalem müdürlüklerinin yine de titiz ve yönlendirici bir çalışma yürütmesi beklenmektedir. Hukuk usulünde bir diğer uygulama ise uzman görüşüdür. Taraflar bilirkişi haricinde delillerini ispat gücünü arttırabilmek amacıyla, bilimsel mütalaaalardan faydalanmakta olup bu hususta bir kısıtlama getirilmemiştir.

Hukuk usulünde istisnai olarak, İdari Yargı ve Vergi Yargısında bilirkişi seçimi hususunda tarafların görüşleri alınmadan, seçim resen yapılmaktadır. (Anonim, 2017)

Ceza Usulünde uzman mütalaa görüşü yeni ve faydalı bir düzenlemedir. Taraflar resmi bilirkişiler dışında, alanında uzman kişilerden bilimsel görüşler alabilmektedirler. Bu rapor özel bir rapor niteliğinde olup, taraf ile uzman arasında bir eser sözleşmesi niteliği taşımaktadır (Tarman,2005,s.46).Bu yeni düzenleme bilirkişiliğin oto kontrolü olarak adlandırılmaktadır (Aslan,2008,s.58). Ceza usulünde uzman

mütalaasında hukuki bilgi alınmaması şeklinde bir sınırlama bulunmamaktadır. Uzman mütalaaları bağlayıcı nitelikte olmamaktadır.

İstinaf Mahkemelerinde de hukuk usulünde, bilirkişi seçimleri bilirkişilik listelerinden yapılmaktadır. İlk derece mahkemelerindeki bilirkişi raporlarındaki çelişkileri gidermek amacıyla ya da yetersiz görülen bilirkişi raporlarını tamamlamak amacıyla görüş alınabilmektedir.

1.5.3. Bilirkişi Ataması ve İtiraz Usulü

Bilirkişi Görevlendirmesi Hukuk usulünde, Tensip Tutanağı ile yapılmaktadır. Tensip Tutanağında bilirkişinin genel olarak kimlik bilgileri, bilirkişilik yapmaya engel halinin bulunup bulunmadığı, mesleği ve uzmanlık alanı ve diğer gerekli bilgiler bulunmaktadır. Tensip Tutanağında bilirkişiyi görevlendirme konusu net bir şekilde kayda geçirilmektedir. Tutanakta teslim edilen dosya miktarı, ek belgeler ve diğer eşyalar da kayıt altına alınmakta olup, usulen bilirkişi yemin metni de kayıt altına alınır. Tutanak tamamlanmasının akabinde hakim ve katip tarafından imzalanmaktadır. Uygulamalarda tutanak hazırlanıp kayıt altına alındıktan sonra bilirkişiye dosya ve eklerini teslim alması için tebligat yapılmaktadır. Evrakı tebellüğ eden bilirkişi mahkemede Tensip Tutanağını imzalar akabinde dosya ve ekleri bilirkişiye teslim edilir. Bilirkişiye raporun teslimi için mahkeme tarafından süre verilmekte olup, süre teslim tutanağında kendisine bildirilmektedir. UYAP üzerinden incelemenin mümkün bulunduğu durumlarda, dava dosyası fiziken teslim edilmeden, inceleme yaptırılabilir.

1.5.4. Bilirkişinin Görevden Çekilmesi

Bilirkişinin Hukuk ve Ceza Usulünde bazı kaçınma nedenlerine dayanarak bilirkişilik görevini reddedebilmektedirler. Bilirkişiler bu noktada tanıklıktan kaçınma nedenlerine dayanırlar. Bu dayanılan sebepler Hukuk Usulünde şu şekilde olabilir;

- Bilirkişinin objektif görüş sunamayacağı ve tarafsızlığının zedeleneceği endişesi taşıdığı durumlarda,
- Bilirkişi taraflardan birine daha önce kanuni temsilcilik yapmış ise,

- Bilirkişinin mensup olduğu ya da yönetici konumunda bulunduğu özel ya da kamu hukuk tüzel kişilerini ilgilendiren davalarda,
- Bilirkişinin görüş beyan etmesi, devlet sırlarını ya da mesleki sırlarını açığa çıkartacaksa,(Tanrıver,2002,s.91)
- Bilirkişinin görüş bildirmesi kendisinin ya da yakınlarının zarar görmesine sebep olacaksa (Deryal,2017.s.384)
- Bilirkişilerin alt, üst ve yansoyu ile eşi, eşinin alt, üst ve yansoyunu ilgilendiren davalarda görevlerini yerine getiremezler.

Bilirkişilerin görevden çekilme nedenleri, tarafsızlık ve bağımsızlıklarının teminatı niteliğindedir. 03.08.2017 tarih ve 30143 sayılı yeni Bilirkişi Yönetmeliği'nde bilirkişinin, kendisinin görev ve uzmanlık alanı dışında görevlendirildiğini ve görevden kaçınmayı gerektirecek önemli mazeretlerinin bulunduğu belirterek, bir hafta içinde görevinden çekilebileceği belirtilmiştir.

1.5.5.Bilirkişi Raporunun Hazırlanması

Bilirkişi, kendisine mahkeme tarafından tevdi edilen görev sınırları çerçevesinde, inceleme ve araştırmasını tamamladıktan sonra görüş ve kanaatlerini, belirli bir biçime göre hazırlanmış raporunu mahkemeye sunar. Bilirkişinin hazırlamış olduğu bu rapora Bilirkişi Raporu denir.

Bilirkişi raporu, bilirkişi tarafından bizzat hazırlanır. Bilirkişi, bu kurala gölge düşürmeden bazı teknik konularda yardımcıdan faydalanabilir. Raporunda, araştırma ve inceleme sonuçları dışında mutlaka bilirkişinin mesleki bilgi ve tecrübesinin yansıtan bilgiler yer almalıdır. Bilirkişi, raporunu hazırlarken dava dosyasındaki bilgi ve belgeleri, dava, cevap, replik, düplik dilekçelerini, tarafların delillerini inceler. İnceleme kapsamı dava dosyası dışında keşif ya da yerince inceleme şeklinde de olabilmektedir. Ceza davalarında özellikle maddi olguların üzerinde inceleme yapmak durumunda olan bilirkişi, inceleme mahallinde ya da maddi olayın materyalleri üzerinde inceleme ve araştırma yapmaktadır. İncelenecek materyaller mühürlü şekilde ve bir tutanak mukabilinde bilirkişiye teslim edilmektedir. Hukuk davalarında da yerinde inceleme prosedürü uygulanmaktadır. İnceleme kapsamında, ticari defterler, bilgi ve dokümanlar, dava konusunu ilgilendiren materyaller olabilmektedir. Bilirkişi

maddi olguların dışında tarafların sözlü beyanlarına da ihtiyaç duyabilmektedir. Bu durumda hakimin izin ve onayı ile taraflar belirli gün ve saatte davet edilerek, görüşme yapılır. Taraflardan biri görüşmede bulunmazsa usul olarak diğer taraf da dinlenilmemektedir. Usulüne uygun olarak yapılmış çağrıya rağmen görüşmeye katılmayan taraf için söz konusu olmayacak taraflardan yalnız biri bulursa dahi görüşme bu durumda yapılacaktır.

Bilirkişi, kendisine tevdi edilen her türlü bilgi, belge ve materyalleri inceleyerek, mesleki deneyimi ışığında raporunu hazırlar. Yeni yönetmelikte, Bilirkişi Raporunun içeriği genişletilmiş, birtakım usul ve esaslara bağlanmıştır. Raporda; görevlendirme merci, dosya numarası, taraflara ilişkin bilgiler, inceleme konusu, incelenmesi istenen maddi unsurlar, incelemenin yöntemi, bilimsel ve teknik dayanaklar, sonuç, tanzim tarihi, bilirkişinin bilgileri, ek belgelerin listesi gibi hususlar bulunacaktır.

Bir dava dosyasında, aynı veya farklı uzmanlık alanında birden fazla kişi atanabilmektedir. Birden fazla bilirkişinin görüş beyan ettiği raporlara Heyet Bilirkişi Raporları denilmektedir. Heyet Bilirkişi Raporlarında, bilirkişiler arasında görüş ayrılığı olması durumunda, bilirkişilerin görüş ve kanaatlerinin ayrı şekilde yazılması gerekmektedir. Bilirkişi raporlarında dikkat edilmesi gereken önemli bir husus da yeni yönetmelikle birlikte bilirkişilerin bundan sonra hukuki görüş beyan edemeyeceğidir.

1.5.6.Bilirkişi Raporunun Bağlayıcılığı ve İspat Gücü

Bilirkişinin görüş ve kanaati, delil niteliğinde olmayıp, delillerin değerlendirilmesi aracıdır. Deliller, hukuk usulünde kesin ve takdiri deliller olmak üzere iki ayrı sınıfa ayrılmaktadır. (Pekcanitez,2000,s.365) Bilirkişi Raporunun ispat gücü ve delil niteliği yargı yoluna göre farklı anlamlar içermektedir. Hukuk usulünde Bilirkişi Raporu takdiri delil niteliğindedir. (Gözübüyük,2006, s.462) Takdiri Delil, hakim tarafından serbestçe değerlendirilen, hakimin görüşüne bağlı olan, kesin olmayan delildir. Ceza usulünde Bilirkişi Raporu, bir belirti delil niteliğindedir. Belirti delil, delil niteliği taşımayıp, delilleri incelemede, anlamlandırmada bir araç niteliği taşımaktadır.

Hakim hüküm kurarken, Bilirkişi Raporu ile bağlı olmamaktadır. Hakimin serbestçe hüküm ifade etmesi Bilirkişi Raporunun göz ardı edilmesi anlamını da taşımamakta olup, hükmün oluşmasında yalnızca bilirkişi raporunun yeterli bir kıstas olmadığı anlamını taşımaktadır. (Pekcanitez, 2000,s.368) Hakim hüküm kurarken, bilirkişi raporundan ne derece faydalandığını gerekçeleri ile açıklamalıdır. Bu ilke, serbestçe değerlendirme esasına ilişkin sınırlayıcı durumundadır. Bilirkişi raporunu hüküm kurabilmek için yeterli bulmayan hakim, dava dosyasını yeniden bilirkişiye göndererek ek rapor talep etme ya da farklı bilirkişiye dosyası tevdi etme yoluna gidebilir. Uzmanlık alanı Hukuk olan hakim, uzmanlık alanı dışındaki konularda, serbestçe hüküm kurmadan en doğru bilgiye ulaşmaktadır. Yargıtay tutarsız ve dene-time elverişsiz Bilirkişi Raporlarına dayanarak hüküm kurulan mahkeme kararlarının isabetsiz olduğu görüşünde birçok kararlar vermiştir. Yetersiz ve bilimsellikten uzak Bilirkişi Raporları, bilirkişinin o konuda uzman olmaması, gerekçesiz şekilde bilirkişinin kök ve ek raporunda farklı görüşler beyan etmesi, özel ve teknik bilgiyi gerektiren hususlarda bilirkişiden görüş alınmadan hüküm oluşturulması, tarafların mutabakat sağlayamadığı bilirkişiden hakimin rapor talep etmesi gibi konular, Yargıtay'ın önemli bozma sebepleridir. (Arslan,2010,s.130)

Bilirkişi Raporu, Hukuk ve İdari Yargıda bağlayıcı niteliği bulunmamakta, kesin delil niteliği taşımamaktadır. Ceza Yargısında ise delil niteliği bulunmadığından bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

1.5.7.Bilirkişinin Hak ve Yükümlülükleri

Bilirkişilere görevlerini sağlıklı şekilde ifa edebilmeleri için bir takım hak ve yetkiler tanınmıştır. Bilirkişilerin görevden çekilebilme haklarının yanında, ücret hakkı, ücrete itiraz, tedbir talebi ve bilgi edinme gibi hakları da mevcuttur.

Usul Hukukunda kamu görevlisi niteliğinde olan bilirkişilere, sarf etmiş oldukları mesaiye ve emeğe karşılık olarak bir ücret ödeneceği hükümleri bulunmaktadır.

5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 72. Maddesinde; “Bilirkişiye sarf etmiş olduğu emek ve mesaiyle orantılı bir ücret ile inceleme, ulaşım, konaklama ve diğer giderleri ödenir. Bu konuda, Adalet Bakanlığı tarafından çıkarılan ve her yıl güncellenen tarife esas alınır.” hükmü bulunmaktadır.

Usul Hukukunda bulunan bu hükümlerle, bilirkişi ücretlendirmesi hakimın takdirinin dışında bırakılmıştır. Bilirkişi ücretlendirmesinde esas alınacak kıstaslarda şu hususlar mutlaka bulunmalıdır (Taşpınar, 2003, s.392);

- İşin niteliği ve hacmi
- Dava türü
- İncelenecek bilgi ve belgelerin sayısı
- Davanın değeri
- Bilirkişinin kariyeri
- İlgili dava konusunda bilirkişi sayısının azlığı ya da çokluğu
- Bilirkişinin dava dosyası üzerindeki mesaisi

Bilirkişi ücretleri üzerinden, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. e 104. Maddesi esas alınarak kesinti yapılmaktadır. Tarife üzerinden uygulanan gelir vergisi tevkifatından sonra bilirkişilere ödeme yapılmaktadır. Bilirkişilere ödenen ücret yargılama giderleri arasında sayılmaktadır.

Ek rapor için ücret takdiri kanunlarda yer almamaktadır. Mahkemenin, Ek Rapor talebi, bilirkişinin kök raporu eksik bırakması, kök rapordaki bilgi yetersizliği, kök raporda sunulan delil yetersizliği gibi nedenlerden kaynaklanmıyorsa, bilirkişiye ek rapor için de ücret ödenebilir. (Deryal, 2017,s.500)

Mahkeme tarafından takdir edilen ücrete bilirkişinin itiraz etme hakkı bulunmaktadır. Mesai ve emeğine orantısız ücret ödendiği kanaatine varan bilirkişi, raporunu hazırladıktan sonra, ücret arttırılması talebini yazılı bir dilekçe ile mahkemeye sunmaktadır. Ek ücret talebi olarak ifade edilen bu talebi, tarafların kabul etme zorunluluğu bulunmamaktadır. Mahkeme bu talebi duruşma tutanağında bir ara karar olarak da kaleme alabilmektedir. Ek ücret talebi taraflarca kabul edilmez ve ödenmez ise, bilirkişi, davanın hükmü kesinleştikten sonra, yargılama giderlerine hükmedilen tarafa karşı, ilamsız icra takibi yaparak ek ücreti talebini yargıya taşıyabilmektedir. (Kuru,2001,s.2795)

Bilirkişinin görevini ifa ederken, görev içeriği ile ilgili tereddüdü halinde her zaman mahkemeden bilgi edinme hakkı bulunmaktadır. Görev tevdi makamı olan mahkeme, bilirkişiyi bilgilendirmelidir.(Mecek, 2011,s.87)

Bilirkişi, mahkemeden izin alarak, taraflardan da doğrudan sözlü ya da yazılı olarak bilgi alabilir. (Dönmez, 2007, s. 1162)

Taraf baskısına maruz kalan bilirkişi, mahkemeden her zaman delillerin güvenlik altına alınmasını talep edebilir. (Dönmez, 2007,s.1161)

Bilirkişinin görevini belirlenmiş sınırlar çerçevesinde sağlıklı şekilde yerine getirebilmesi için belirli sorumlulukları yerine getirmesi gerekmektedir.6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu'ndaki düzenlemeler dahilinde bu yükümlülükler şu şekildedir: (Tanrıver, 2002, s.46)

- Görev kabul yükümlülüğü,
- Bildirimde bulunma yükümlülüğü,
- Doğruyu beyan etme yükümlülüğü
- Yemin yükümlülüğü
- Objektif, bağımsız ve dürüst davranma yükümlülüğü
- Sadakat ve özenle görevini yerine getirme yükümlülüğü
- Görevini bizzat ifa yükümlülüğü
- Sır saklama yükümlülüğü
- Süresi içerisinde görevini yerine getirme yükümlülüğü
- Bilirkişiliğe yasaklı olanların kendi kendisini reddetme yükümlülüğü

Bilirkişinin, görev kabul yükümlülüğü bulunmamakla birlikte görevi kabulü sonrasında, çekinme ve kaçınma için sebepleri bulunmuyorsa, görevi ifa etmekle yükümlüdür. Resmi bilirkişiler için ise görev kabulü şarttır. Görev kabulü ile yükümlü kişilerin görevi yapmaktan imtina etmesi halinde disiplin cezası ile cezalandırılırlar. (Çınar,2009,s. 48)

Bilirkişinin bağımsız ve tarafsızlığını engelleyici durumlar ile kendi uzmanlık alanı dışında kalan konularda görüş beyan etmekten kaçınmasını gerektiren durumları derhal mahkemeye bildirmekle yükümlüdür. Aksi durumda yargılamanın sürünmeden bırakılması nedeni ile cezai yaptırımlara maruz kalacaktır.

Kasten ya da ağır ihmal ile gerçeğe aykırı beyanda bulunan bilirkişinin raporundan zarar gören taraflar, tazminat davası açabilecektir. (6098 Sayılı Borçlar Kanunu, madde 112,115) Bu gerçeğe aykırı beyan haksız fiil hükmündedir.

Bilirkişiler, görevini bilim ve fenne uygun olarak tarafsız ve bağımsız şekilde yerine getireceğine dair mahkemede yemin ederler. Yemin etme törenine katılmayanların bilirkişilik başvuruları reddedilmektedir.

Bilirkişi, kendisine tevdi dilen görev bizzat yerine getirmekle yükümlüdür. Teknik ve az önem gerektiren konularda yardımcı ya da asistanından yardım alması, görevini bizzat yerine getirme yükümlülüğüne zarar vermemektedir.



2. ADLİ MUHASEBE

Çalışmanın bu bölümünde; Adli Muhasebenin tanımı, ihtiyaç uyulma nedenleri, Adli Muhasebe mesleğinin kapsamı, yurtdışında ve Türkiye’de Adli Muhasebe Uygulamaları ile Birliklilik ile karşılaştırılması açıklanmaya çalışılmıştır.

2.1.Adli Muhasebenin Tanımı

Adli Muhasebe kavramının standart, tek ve geçerli bir tanımı bulunmayıp, literatürde birden fazla tanımı bulunmaktadır:

“Adli muhasebe, finansal bilginin mali suçların faillerine karşı mahkeme tarafından delil olarak kabul edilebilecek bir biçimde toplanması ve sunulması bilimidir ” (Manning, 2005)

“Adli muhasebe, yasal ve profesyonel kayıt tutmanın denetimi (incelenmesi) ile ilgilenen bilimdir” (Mitric, Stankovic&Lakicevic, 2012, s.41-50)

“Adli muhasebe, sadece yasal uyumsuzluklarla ilgili değildir aynı zamanda ileri düzeyde finansal analiz gerektiren herhangi bir anlaşmazlık, çatışma veya soruşturmayla da alakalıdır”(Lorenzo, 1993, s. 23).

“Denetim teknikleri ve kanıtları ile elde edilen, mali konularla ve değerlendirme konuları ile ilgili hukuki problemlere muhasebe bilgilerini uygulayan bilimdir.” (Grippo ve Ibex,2003,s.4)

“Adli muhasebe, mevcut deliller kapsamında finansal konulardaki yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş sorunlara uygulanmasıdır” (Crumbley ve Apostolou, 2002,s.15).

“Adli muhasebe, “muhasebenin, denetimin ve hukuk kavram, ilke ve tekniklerin bir araştırma kapsamında kullanıldığı, yasal, finansal ve sosyal anlaşmazlıkların çözümlendiği bir hizmet türüdür” (Rezaevd, 1997,s.146)

Adli Muhasebe, yargıya intikal etmiş veya henüz intikal etmemiş olayların kriminoloji, hukuk, psikoloji, grafoloji, bilişim gibi bilim dallarından yararlanarak ve finansal, muhasebe ve sayısal teknikler kullanarak çözümleyen sistemli bir çalışma şeklinde tanımlanabilmektedir.

2.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Gerekliği

Küreselleşmenin bir sonucu olarak, işletmelerdeki işlemlerin karmaşıklığı ve işletmelerde çalışanlar veya yönetimin yapmış olduğu hilelerin ve bunların neden olduğu ekonomik kayıpların büyük boyutlara ulaşması ticari anlaşmazlıklara sebebiyet vermiştir. Son zamanlarda işletme mali tablolarında, yaratıcı muhasebe (Creative Accounting) ve bulanık muhasebe (Fuzzy Accounting) gibi finansal tablo kullanıcılarına yönelik uygulamaların fazlaca olması muhasebenin kapsamını genişleterek, farklılaştırarak “adli muhasebe” olarak tanımlanan mesleğin ortaya çıkmasına neden olmuştur. (Pazarçeviren,2005, s.19)

Özellikle 1980’li yıllarından sonra yaşanan işletme skandalları, sunulan finansal tablolara güvenin azalmasına neden olmuştur. Ülke ekonomilerini sarsacak boyutlara ulaşan finansal olaylar ve bazı önemli iflasların, muhasebe hilelerinden ve yolsuzluklardan kaynaklanmış olması, ülkelerin ve işletmelerin muhasebe hilelerine ve yolsuzluklara karşı daha ciddi bir şekilde yaklaşmalarını gerekli kılmıştır. (Elitaş,2012,s.154) Daha sonra, hile ve yolsuzlukların önüne geçebilmek için ciddi düzenlemeler yapılmıştır. Amerika Birleşik Devletlerin “Enron ve Arthur Andersen” skandalı sonucunda, 30 Temmuz 2002 tarihinde Paul D. Sarbones ve Michael G. Oxley tarafından yatırımcıların finans piyasalarına, finansal raporlara ve kurumsal yönetime duyduğu güvensizliği ortadan kaldırmak için dönüm noktası olarak kabul edilen Sarbones&Oxley kanunu çıkarılmıştır. (Karacan,2012,s.109) Sarbone&Oxley yasasında, Bir işletmenin bağımsız denetim işi ile iç denetim işi aynı denetim işletmesi tarafından yapılmaması yönündeki düzenleme ile “ muhasebe etik” anlayışında yeni bir dönemi açılmıştır. (Elitaş,2012,154)

Yaşanan büyük boyutlu finansal skandallar, küresel boyutta muhasebe hile ve yolsuzluklarının dışında, Adli Muhasebe mesleğinin bir uzmanlık alanı olmasını sağlayan başlıca nedenler aşağıda sıralanmıştır. (Bozkurt:2000b,56-Pazarçeviren,2005,s.3)

- Gelişen teknoloji nedeniyle işlemlerin giderek karmaşıklaşması,
- Toplumda, birey ve kurumlar ile devlet arasındaki ekonomik ilişkilerin giderek sorun olmaya başlaması,
- İşletmelerde çalışanlar tarafından yapılan hilelerin ve yolsuzlukların giderek artması,

- İşletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve önlenmesinde zorluklar yaşanması,
- Artan sayıda ve büyük boyutlarda işletme başarısızlıklarının yaşanması,
- Mahkemelerde çeşitli konularda uzman kişilerin bilgilerine ihtiyaç duyulması,
- Hileli iflaslar,
- Hukukçuların finansal nitelikteki olayları çözmedeki bilgi eksiklikleri ve yetersizlikleri
- Teknolojik gelişmelerle birlikte siber suçların gün geçtikçe sayılarının artması ve çeşitlenmesi
- Entelektüel Sermayenin önem kazanması ile birlikte

Adli Muhasebecinin en önemli fonksiyonu, uzmanlık alanlarıyla ilgili olarak, tarafların olayları daha iyi anlamasına olanak sağlamak olacaktır. Bir Adli Muhasebecinin bilgi ve donanımından yalnızca sınırlı sayıda kişi ve gruplar faydalanmayacaktır. Bir Adli Muhasebecinin bilgi ve tecrübelerinden yararlanabilecek taraflar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Forensic accounting,2018)

- Avukatlar,
- Polis güçleri,
- Sigorta şirketleri,
- Hükümet temsilcileri ve hükümete bağlı kuruluşlar,
- Bankalar,
- Mahkemeler,
- İş dünyası.
- Gerçek kişiler
- İşletmeler
- Diğer kuruluşlar

2.3. Adli Muhasebe Mesleğinin Uygulama Alanları

Adli Muhasebeci, muhasebe ile hukuk bilimi arasında bir bağlantı kuran, karmaşık finansal nitelikteki ilişkileri araştırmacı bir bakış açısı ile çözebilen alanında yetkin, uzman kişidir. Adli muhasebe, sayıların arkasındaki gerçeği görebilme yeteneğidir. Adli muhasebe mesleği aracılığı ile muhasebe bilgisi ve becerileri, kanun önünde kullanılmaya başlanmıştır. Adli muhasebe mesleğinin kapsamını üç bölümde incelemek mümkündür. (Forensicaccounting,2018)

- Dava Desteği (Dava Desteği Danışmanlığı)
- Araştırmacı Muhasebecilik (Hile Araştırmacılığı)
- Uzman Tanıklık

2.3.1. Dava Destek Danışmanlığı

Dava desteği, Adli Muhasebe mesleğini uygulama noktasında, bir dava öncesinde ya da dava devam ederken ilgili taraflara sağlanan uzman desteğidir. Özellikle ekonomik zararların nicelleştirilmesi ile ilgili meseleleri ele almaktadır. Bir sözleşme ihlalinin sonucu ortaya çıkan mali kayıpları hesaplamak tipik bir dava destek danışmanlığı olabilir. Genel olarak bir adli muhasebecinin sağlayabileceği dava desteklerini aşağıdaki konuları kapsar. (Forensic accounting,2018)

- Bir iddiayı desteklemek veya reddetmek için gerekli dokümanı elde etmek için yardım,
- Davanın ilk değerlendirmesini yapmak, eksik noktalarını belirlemek için ilgili belgeleri gözden geçirmek,
- Finansal durumun anlaşılması ve sorulacak sorular için kanıtların incelenme sürecine katılmak,
- Karşı tarafın adli muhasebe uzmanı tarafından hazırlanan tazminat talebi raporunu incelemek ve mevcut durumun eksik veya doğru yönleri hakkındaki raporları gözden geçirmek,
- Davanın sonuca bağlanması için ilgili taraflar arasındaki görüşme ve tartışmalara gerekli desteği sağlamak,
- Karşı tarafın uzman tanığını dinlemek için duruşmalara katılmak ve çapraz sorgulama aşamasında destek sağlamak.

Adli muhasebecilerin dava destek anlamında yardımcı olabilecekleri hususlar ile ilgili gerekli verilerin toplanması ve toplanan verilerin analiz edilmesidir. (Crumb-ley,1995,s.23) Bunların yanı sıra aşağıda sıralanan konularda da dava desteği sağlamak mümkündür(Forensicaccounting,2018)

- Ceza soruşturmaları
- Hissedar veya ortaklık uyuşmazlıkları,
- İşletmelerin mali kayıplarına ilişkin davalar,
- İşletmelerle ilgili birleşme ve ayrılma davaları,
- İşletme değerlemeleri,
- İflas veya yeniden yapılanma,
- Sözleşmelerden doğan anlaşmazlıklar,
- Sigorta anlaşmazlıkları,
- Hasar ve zarar hesaplamaları ve konu ile ilgili davalar
- Patent, hak ve markalarla ilgili davalar,
- Boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklar
- Arabuluculuk ve tahkim konuları

Türkiye’de işletmelerin en çok dava destek danışmanlığı hizmeti aldığı alanlardan biri de vergi uyuşmazlıklarıdır. Dava Destek Danışmanlığı hizmeti çerçevesinde sunulan başlıca hizmetler şu şekilde olabilir:

- Ticari sözleşmeler kapsamında vergi risklerinin değerlendirilip raporlanması,
- Vergi davalarının yürütülmesi,
- Vergi iadelerine ilişkin uyuşmazlıkların, idari ya da adli yollarla çözülmesi,
- Vergi incelemelerinde uzlaşma komisyonu ile görüşme ya da dava yolu sürecinde danışmanlık hizmetleri,
- Dava sonucunun uygunluğunun takibi ve sonrasında temyiz sürecinde gerekli dokümantasyonların hazırlanması,
- Dava öncesinde muhtelif vergi cezalarının kanuna uygunluğunun araştırılması ve dava açma hazırlıklarının yapılması.

2.3.2. Hile Araştırmacılığı

Araştırmacı Muhasebecilik bazı kaynaklarda Hile Denetçiliği olarak ifade edilirken bazı kaynaklarda Hile Araştırmacısı olarak adlandırılmaktadır. Araştırmacı muhasebecilik, genellikle cezai konuların soruşturulmasıyla ilişkilidir. İşletme çalışanlarının ve işletme sahiplerinin yapmış olduğu hile ve yolsuzluklar ile rüşvet, dolandırıcılık, sigorta dolandırıcılığı gibi konular Araştırmacı Muhasebecinin görev alanına örnek teşkil edebilir. (Pazarçeviren,2005,s.5)

Araştırmacı muhasebeci ya da hile denetçisi bir olayda hile olasılıklarının nerelerde ve nasıl olacağını öngörebilmeli, gerekli teknikleri kullanarak hileli işlemi ortaya çıkarmalıdır. Farklı ölkelerde yapılan araştırmalara baktığımızda, işletmelerin yıllık gelirlerinin % 6'sı gibi önemli kısmını yapılan hileler sonucunda yitirdiklerini göstermektedir. Sayı ve tutarları her geçen gün daha da artan bu hileler işletmelerin çok önemli ekonomik kayıplar vermesine sebebiyet vermektedir.(Bozkurt,2000b,s.63,68).

Adli muhasebeciler, hile keşfinde şüpheci bir şekilde kritik noktaları saptayabilmek için "kırmızı bayraklar" adı verilen bir yaklaşımı kullanabilmektedirler. Bu yaklaşım kapsamında adli muhasebeciler, kırmızı bayrakları (hile belirteçleri) tanımayı öğrenmeli, kanıt elde edinceye kadar bu verileri saklamalı ve izlemelidir. Aşağıda kısaca işletmelerde hile belirteçleri beş bölüme ayrılarak sınıflandırılmıştır. (Arzova,2003,s.121,124)

Muhasebe İle İlgili Anormallikler;

- Zamanında ve gerçeğe uygun bir şekilde kayıtlara alınmayan işlemler,
- Yetkisi olmayan çalışanların yapmış olduğu dayanaktan yoksun işlemler ve bakiyeler,
- İşlem sonuçlarını etkileyen son dakika düzeltmeleri,
- Elde olmayan belgelerin işlemlere alınması veya belgelerin kaybolması,
- Belgeler üzerinde oynama, karalama yapılması,
- Orijinal belgelerin yerine, fotokopilerinin varlığı,
- İşletme kayıtları ile doğrulama kayıtları arasındaki farklılıklar,

- Mali tablo değişikliklerin, dipnotlarda açıklanmaması yada gerçeğe uygun olamayan beyanlar

İç Kontrol Zayıflığı;

- Varlıkların fiziksel olarak korunamaması,
- Yetersiz yetkilendirmeden kaynaklanan sorunlar,
- Belge düzenin olmayışı, belgelendirme sistemindeki aksaklıklar
- Var olan kontrollere gerekli ihtimamın gösterilmemesi,
- Görevler ayrılığı ilkesinin uygulanmaması,
- Tarafsız ve bağımsız mutabakatların olmaması

Analitik Anormallikler;

- Stok noksanlıklarının ve stoklarla ilgili düzeltmelerin açıklanamaması,
- Stoklardaki atıklar ve döküntülerdeki artışlar,
- Aşırı satın alma işlemleri,
- İşletme içi açıklanamayan giderler veya ödemeler.
- İşletme içi gelirler ve giderler arasındaki aşırı dengesizlikler

Aşırı Yaşam Biçimi;

- Yöneticilerin ya da işletme ortaklarının eskiye kıyasla daha pahalı eşya kullanmaya eğilimi
- Yöneticilerin ya da işletme ortaklarının yüksek maliyetli seyahatleri,
- Yöneticilerin ya da işletme ortaklarının aşırı ölçüde lüks eşya alımı,
- Yöneticilerin ya da işletme ortaklarının pahalı sosyal kulüplere üyelikleri

Olağan Olmayan Davranışlar;

- Yöneticilerin, işletme ortaklarının ya da çalışanların olağan dışı alın-
gan davranışlar sergilemesi ve şüpheli yaklaşımları,
- Yöneticilerin, işletme ortaklarının ya da çalışanların iletişimde rahat
bir görünüm sağlayamaması,

- Yöneticilerin, işletme ortaklarının ya da çalışanların sınırlı, sürekli düşünceli olma veya aşırı sıkılgan davranışlar sergilemeleri.

Beş hile belirteci; yönetimin işletme çalışanlarına duyduğu aşırı güven, yetersiz kontrol mekanizması, işe alım ve iş sürecindeki değerlendirme ve kontrol eksiklikleri de ilave edilebilir. (Özkul ve Özdemir, 2013,s. 76).

Hile belirteçleri, Araştırmacı Muhasebeciler sezgisel ve şüpheli yaklaşımları ile olayları irdelediklerinde, bulgulara ulaşmada kolaylık sağlayacaktır. Araştırmacı Muhasebeciler analitik inceleme, yapay sinir ağı gibi çeşitli testler uygulayarak hileleri belirleyebilirler. Araştırmacı muhasebeciler aşağıdaki konularda hizmet verebilmektedirler: (Forensicaccounting,2018)

- İşletmede yapıldığından şüphelenilen hileli işlemleri kanıtları ile birlikte ortaya koymak,
- İşletmenin mevcut durumunu analiz etmek ve yapılması gerekenlerle ilgili öneriler sunmak,
- İşletme varlıklarının korunması ve durumun iyileştirilmesi için destek sağlamak,
- Diğer uzman tanıklarla (adli belge inceleme uzmanı, müfettiş, danışman mühendisler) işbirliği yapmak,
- Sivil eylem veya hukuki dava yolu ile aktiflerin tahsili işlemine destek olmak.

Bir adli muhasebecinin bu işleri düzgün bir şekilde yerine getirebilmesi için yasal prosedürlere de vakıf olması gerekir. Ayrıca, sürekli eğitimi göz ardı etmeyip, değişen kanunlar hakkında yeterli bilgilere sahip olmalı, bilgilerini güncellemelidir.

2.3.3. Uzman Tanıklık

Dava konusu olan bir olayda ilgili tarafların uzman bilgiye sahip olduklarını söylemeyeceği gibi, bu sorunu çözmek için görevlendirilen adli yargı üyelerinin de her konuda uzman olmaları da mümkün değildir. Bu nedenle doğru karar verebilmeleri için dava konusu ile ilgili uzman kişilerden bilgi edinilmesine ihtiyaç duyarlar. Adli muhasebeci, dava konusu ile ilgili mahkemede duygusallıktan uzak, bilimsel metotlarla araştırılmış ve mevzuata uygun bir biçimde açık ve net uzman görüşünü yargı makamlarına sunar.(Karacan,2012,s.115). Adli muhasebecilerin uzman tanıklık

faaliyeti ile ilgili görevleri aşağıdaki gibi sıralanır. (Bozkurt,2000b s.58; Pazarçeviren,2005,s.9)

- Dava konusu ile ilgili araştırmalar yaparak çeşitli verileri toplamak ve düzenlemek,
- Elde edilen verilerle bir sonuca vararak bir görüş oluşturmak,
- Oluşturduğu görüşünü mahkemede ilgili hakimlere, avukatlara ve ilgili taraflara aydınlatıcı ve yol gösterici biçimde açık ve net ifade etmek.

Özellikle ekonomik ve finansal içerikli dava konuları işlemlerin karmaşık oluşu ve farklı bir uzmanlık alanı gerektirdiği için, mahkemeler, adli muhasebecilerden uzman tanıklık yapmalarını istemektedir. Bu vesile ile karar verici konumunda olan yargı mensupları daha sağlıklı hükümler uygularlar. (Bozkurt,2000b,s.58)

2.4. Adli Muhasebecinin Nitelikleri

2.4.1.Adli Muhasebecinin Kişisel Nitelikleri

Adli muhasebeciler, bir inceleme yaparken muhasebe, denetim ve yaratıcılık becerilerini kullanırlar. Aynı zamanda mahkemede duruşma esnasında kritik soruları anında cevaplayabilme ve finansal bilgileri net bir şekilde açıklayabilme özelliğine sahiptirler. Adli muhasebeciler genel olarak aşağıdaki konular üzerinde çalışmalar yaparlar; (Forensicaccounting.com,2018)

- Finansal kanıtların incelenmesi ve analiz edilmesi,
- Finansal kanıtların analiz edilmesi ve sunulmasına yardımcı olabilecek bilgisayar programları geliştirmek,
- Elde edilen bulguları rapor halinde sunmak,
- Mahkemede bir uzman olarak tanıklık etmek ve duruşmada kanıtları desteklemek için görsel veriler sunarak yasal sürece destek sağlamak,

Amerikan İç Gelirler Servisinden emekli olan ve aynı zamanda kendisi de bir adli muhasebeci olan Robert R. Roche; adli muhasebeciliği şu şekilde tanımlamıştır;

“Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüpheli duyan, görünenin ardındaki gerçek niyeti araştıran, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği tüm ayrıntıları ile ortaya koyan kişidir”(Pazarçeviren, 2005,s.10. Bu tanım-

dan da anlaşılacağı gibi adli muhasebecilerin muhasebe mesleğini icra eden kişilerden çok daha farklı özelliklere sahip olmaları gerekmektedir. Bir adli muhasebeci adeta bir dedektif gibi çalışarak sonuca ulaşmalıdır. Adli muhasebecinin taşıması gereken kişisel özellikleri şu şekildedir. (Bozkurt, 2000a,s. 60):

Meraklı; Adli Muhasebeci araştırmacı, meraklı, aktif olup, mesleki gelişime önem vermeli,

Dirençli ve sebat eden; Adli Muhasebeci, çözümlenmesi gereken olaylarda en ince ayrıntısına kadar araştırma yapmalı, gerçekleri ortaya çıkarma konusunda ısrarcı olmalıdır.

Detay odaklı olmalı; Adli Muhasebeci mesleki bilgi ve tecrübesinin yanı sıra çözümlenmesi gereken olayları dedektif gibi inceleyerek, detaylara inebilme ve derini görebilme konusunda yetenekli olmalıdır.

Sezgileri güçlü olmalı; Adli Muhasebeci mesleki birikimle gelişen iyi bir sezgi ve işletme yargısına sahip olmalıdır.

Yaratıcı Olmalı; Adli Muhasebeci, çözümlenmesi gereken olaylarda en ince detayı görebilirken, konuları bir bütün olarak da ele alabilmeli, yargısını oluştururken bütünsel bakış açısı ile yaklaşabilmelidir.

Şüpheli olmalı; Her türlü bilgi ve bulguyu şüpheli bakış açısı ile değerlendiren, elde edilen verilerin temelini araştırıp, kesinliklerini irdeleyen bir davranış biçimine sahip olmalıdır.

Analitik düşünebilme yetisi olmalı; Adli Muhasebeci, çözümlenmesi gereken olaylarda, bilgileri ayrıştırıp, sorun teşkil eden öğeleri tespit edip, sonuca ulaşmada sistematik bir düşünce biçimiyle, bulguları neden ve sonuçları değerlendirir.

Güvenilir bir kişiliğe sahip olmalı; Adli muhasebecilerin sahip olması gereken tüm diğer özelliklerin yanı sıra güvenilirlik özelliklerin en önemlisidir. Güvenilir Adli Muhasebeci, çıkar ilişkilerinde uzak, bağımsız ve tarafsız hareket eden, sır saklama yükümlülüğü taşıyan, dürüstlük ilkesine uygun hareket eden, her durum ve koşulda doğruları söyleyen kişidir. Bu ilke mesleki etik ile yakından ilişkilidir.

2.4.2. Adli Muhasebecinin Mesleki Nitelikleri

Adli muhasebeci, tüm alternatifleri göz önünde bulundurarak, vakaları tüm detayları içerecek şekilde incelemeli ve büyük resmi görmelidir. Adli muhasebeci iyi

bir dinleyici olmasının yanı sıra etkin bir iletişim becerisine sahip olmalıdır. (Forensicaccounting.com,2018)

Amerika'daki Sertifikalı Kamu Muhasebecileri tarafından yapılan bir tanıma göre şu şekildedir: Sertifikalı Kamu Muhasebecileri, mesleki kurullara bağlı ve dürüst çalışarak; (İbiş,2002,s.37)

- Açık ve objektif bir şekilde konulara yaklaşan
- Karmaşık bilgileri kritik bilgiler haline getiren,
- Fırsatları öngören ve yaratan profesyonellerdir.

Adli muhasebeciler analitik düşünebilme yetisiyle hareket edip öngörülemleri belirleyebilmeli bunu yapabilmek için alanında iyi derecede bilgi sahibi olmalıdır. Adli Muhasebecilerde bulunması gereken özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz (Ciğer ve Topsakal, 2015,77)

- Mali tablolar hakkında ve mali tabloları analiz etme konusunda iyi derecede bilgi birikimine sahip olmak,
- İşletme varlıklarının kötüye kullanılması, rüşvet, yolsuzluk, kara para aklama, dolandırıcılık konularında detaylı bilgiye sahip olup, bunları açığa çıkarabilmesi,
- İç kontrol sistemlerini çok iyi kavrayabilme yeteneğine sahip olma, risk değerlendirme prosedürlerine vakıf, yönetim hedeflerini kavrayabilme, çalışanların kontrol sorumlulukları hakkında ayrıntılı inceleme yeteneğine sahip olma, iç kontrol programının kalitesini belirleyip yorumlama özelliğine sahip olma,
- E-bankacılık ve bilgisayarlı muhasebe sistemlerini anlayabilmek için bilgisayar teknolojileri ve ağ sistemleri hakkında bilgi sahibi olmak,
- Çalışanları suça teşvik eden nedenleri kavrayabilmek için suçluluk psikolojisi hakkında bilgi sahibi olmak,
- İşletme etiği ve politikaları hakkında bilgi edinebilmesi için iletişim becerilerinin çok iyi olması gerekir.
- İşletme politikaları ve işletme politikalarını oluşturan yasal düzenlemeler hakkında yeterli bilgiye sahip olmak,
- Ceza hukuku ve medeni hukuk ile mahkeme süreçleri hakkında bilgi sahibi olması gerekir.

Adli muhasebecilerin yukarıda belirtilen niteliklerini kullanabilmeleri için yalnızca muhasebe bilim dalı ile değil diğer destekleyici bilim dalları ile ilgili bilgi sahibi olması gerekmektedir. Buradan hareketle bir adli muhasebeci aşağıda belirtilen bilim dallarında da bilgi sahibi olması gerekir (Bozkurt 2000b,s.59) Yoğun bir muhasebe bilgisi,

- Denetim,
- İstatistik,
- Bilgisayar Teknolojileri,
- Hukuk,
- Psikoloji,
- Araştırma teknikleri,
- Suç bilimi,

2.5. Dünya’da Adli Muhasebe Mesleği

İlk olarak bugünkü anlamı ile 1800’lü yıllarda bir İskoçyalı muhasebeci, tanım reklamında, muhasebe mesleğinin verilerin kayda alınmasından ve bilgiye dönüştürülmesinden ibaret olmadığından, muhasebe mesleğinin ihtilafli hesapların raporlanması ile mahkemede müdafaa yapılmasından bahsederek, Adli Muhasebe kavramına vurgulama yapmıştır. 19. Yüzyılda İskoçya’da avukatlar ve muhasebeciler birlikte çalışırlar ya da avukatlar müvekkillerine muhasebe hizmeti verirlerdi. Muhasebeciler belli bir ücret karşılığında avukatlara yada üçüncü kişilere karşı sundukları hizmetleri mahkemede de Uzman Tanık sıfatı ile sürdürürlerdi. (APCPS, 2009,s. 1).

1817 Yılında Kanada’da bir mahkeme, bir iflas davasında, karmaşık olayların çözümü, hesapların incelenmesi ve görüşlerin mahkemede aktarılması hususunda bir muhasebeciyi görevlendirmiştir. (Bozkurt,2010,s.33)

Adli Muhasebe kavramını literatüre ilk kazandıran kişi ise New York City Muhasebe Firmasının ortağı Maurice E. Peloubet’ dir.(Crumbley, 1995,23-25)Maurice E. Peloubet1946 yılında,“Forensic Accounting” kavramını kullanarak Adli Muhasebenin bugünün ekonomisindeki yerini anlatmıştır(Oberholzer, 2002,s.3).

Journal Of Accountancy’nin yayınlandığı ilk yıllarda bir avukat tarafından kaleme alınan makalede, Uzman Tanıkların karmaşık olayları çözmeye en yetkin

kişiler olduklarından söz edilmiştir. 1982 Yılında Adli Muhasebe ile ilgili çıkarılan ilk kitap Francis C. Dykman tarafından kaleme alınmıştır.

Adli Muhasebe mesleğinin bugünkü şekli ile oluşumunda, muhasebe hata ve hilelerinin artması, önemli ölçüde etkili olmuştur. Dünyada etkileri sarsıcı nitelikte olan önemli iflasların pek çoğunun sebebi muhasebe hata ve hileleridir. 2002 Yılında iflas eden Enron Şirketinin çöküşünün en önemli sebebi muhasebe hata ve hileleri ile bu hata ve hilelerin denetim şirketi Arthur Andersen tarafından gizlenmesi olmuştur. Enron Skandalının toplumsal ve ekonomik etkileri ABD ile birlikte tüm dünyayı sarsmıştır. Skandalın sona Sarbane'sOxley Kanunu çıkartılmış ve bu kanun ile ekonomik anlamda iyileştirmeler hedeflenmiştir. (Dinç ve Cengiz, 2014) Amerika' da oluşan olağanüstü gündem Türkiye'yi de etkilemiş, bağımsız denetim alanında iyileştirmeler ve kanunlarda yeni düzenlemeler yapılmıştır. Dünya, Enron skandalı dışında yakın tarihte pek çok skandala şahit olmuştur. Amerikan Telekom şirketi Adelphia'nın iflasından önce son iki yılda karını olduğundan daha yüksek gösterdiğini ve abone sayılarında yanıltıcı bilgi verdiğini kabul etmesi, Amerikan iletişim şirketlerinden World com 2001-2002 yıllarında karını olduğundan daha yüksek göstererek önemli bir muhasebe yolsuzluğu gerçekleştirdiğini kabul etmesi, Tyco şirketinin satış vergisini ödemeyip, verginin 13 katı tutarında sanat eseri satın alması, ileri teknoloji devi Global Crossing şirketinin hileli iflası, dünyadaki muhasebe yolsuzluk ve hilelerine önemli örneklerdir. İSKİ İmar bank, Etibank, Şekerbank, Demireller, Kent bank, Halkbank Skandalları Türkiye'de yaşanan muhasebe hile ve yolsuzluklarına önemli örneklerdir. (Bayraktar,2007,s.76)

Yolsuzluklar ve makroekonomiyi önemli ölçüde etkileyen şirket iflasları, teknolojik alandaki gelişmeler, globalleşme gibi faktörlerin de etkisiyle bütünsel olarak bu oluşumlar Adli Muhasebe Mesleğinin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Yaşanan tüm skandallar ve teknoloji ile büyüyüp çeşitlenen mali suçlar, denetim mesleğinin bu alanda tek başına yeterli olmadığını kanıtlar nitelikte olmuştur. Bu kapsamda Adli Muhasebe mesleği ön plana çıkmış, gelişimi hız kazanmaya başlamıştır.

2.5.1. Amerika Birleşik Devletlerinde Adli Muhasebe

ABD, 50 eyaletten oluşan federal yapıya sahip bir devlettir ve ABD ekonomisinde serbest piyasa rekabeti kuralları geçerlidir. Ancak her sektör eyalet ya da Federal düzeyde yasal düzenlemelere tabidir. Bu yasal düzenlemeler çerçevesinde ekonomik ilişkiler sürdürülür. Bu ekonomik sistem içerisinde muhasebe mesleği ve adli muhasebecilik önemli bir yere sahiptir. (Huber,2014,s.154)

Adli Muhasebe mesleği muhasebe ve hukukun birleştiği noktayı oluşturmaktadır. Muhasebe ise Adli Muhasebe mesleğinin ilk ve temel taşıdır. Muhasebe uygulamaları, yalnızca belli bir ülkeye özgü olmakla kalmayıp globalleşen bir yapıya sahiptir. (Karapınar,2006,s.145)Globalleşen bu bilimi yöneten, kurallarını ve çerçevesini belirleyen belirli kuruluşlar bulunmaktadır. Bu kuruluşlar yalnızca muhasebenin değil, adli muhasebeciliğin de temelini oluşturmaktadırlar. Amerika’ da 1929 finansal krizinin ardından, 1933 yılında Menkul Kıymetler Kanunu, 1934 yılında ise Menkul Kıymetler Borsası Kanunu krizlere tepki olarak çıkartılmış, çıkartılan bu iki kanun ile ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC)’ na finansal raporlama ile ilgili düzenlemeleri belirleme yetkisi tanınmıştır. SEC tarafından yayınlanan standartlar denetim ve gözetim fonksiyonu ile sınırlı kalmış, muhasebe ve bağımsız denetim ile ilgili standartlar, özel sektör kuruluşu olan Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) tarafından oluşturulmuştur. Türkiye’ nin iki muhasebe örgütünün de üye olduğu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 1977 yılında kurulmuş olup, nitelikli muhasebe standartları oluşturmak ve yerel standartlar ile uluslararası standartların yakınlaşmasına katkıda bulunmak ilk amaçları arasındadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ise 1973 yılında; Amerika, Kanada, Almanya, Hollanda, İngiltere, Avustralya, İrlanda gibi ülkelerin meslek örgütlerinin katılımıyla kurulmuş, IFAC’ dan standart oluşturmada özerklik yetkisi almış önemli bir kuruluştur. . (Karapınar,2006,s.141)Diğer büyük kuruluş ise Uluslararası Sermaye Piyasaları Örgütü (IASCO)’ dur. Bu örgüt 1983 yılında kurulmuş olup, 1984 yılında Fransa, İngiltere ve Kore gibi ülkeler katılım sağlamıştır. Amaçlarının arasında, sermaye piyasalarını yerel ve küresel bazda etkin şekilde yürütüp, kaliteli muhasebe standartlarının oluşumunu sağlanması bulunmaktadır. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) 1973 yılında, standartlardaki yetersizliklere çözüm getirmek amacıyla

kurulmuş olup, muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getirmektedir. Amerika'daki bu büyük kuruluş ve örgütler küresel muhasebenin yapı taşı oluşturmuşlardır.

Amerika'daki Adli Muhasebe ile ilgili yasal düzenlemelere bakıldığında, ilk olarak, Adli Muhasebenin faaliyet alanlarından biri olan uzman tanıklık yasaları açıklanmıştır. ABD Yüksek Mahkemesi tarafından önerilen ve ABD kongresinde 1972 yılında kabul edilip yasalaştırılan 702 numaralı maddede uzman olarak kimlerin tanıklık edebileceği açıklanmıştır. (Huber,2014,s. 165)

Kural 702; ‘‘Uzman Tanıklar; alanında yeterli eğitim, bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalıdır, bunların dışında;

- Kanıtları anlama veya delillerle ilgili gerçeği belirleyebilmek için yeterli teknik ve bilimsel bilgiye sahip olmalı,
- Uzman ifadesinin yeterli gerçek verilere dayanması,
- Uzman ifadesinin güvenilir ilke ve yöntemlerinin ürünü olduğu,
- Uzman ilke ve yöntemleri vakanın gerçek verilerine güvenilir bir şekilde uygulanmalı.’’

Yasal alt yapının oluşmasıyla Amerika'da adli muhasebe mesleğinde eğitim alanında çalışmalar başlamıştır. Kamu Muhasebecilerinin (CPA) meslek örgütü olan AICPA, Adli Muhasebenin Temelleri Sertifika Programı (Fundamentals of Forensic Accounting Certificate Program) sunmaktadır. 19 modülden oluşan bu program sonucunda katılımcılara,

- Adli Muhasebecinin Rolü
- Hukuk Sistemi,
- Araştırma Teknikleri,
- Kanıtların Analiz Edilmesi
- Etkili Mülakat Yapma Teknikleri,
- Aile Hukuku ve Sözleşmeleri,
- İflas ve Yeniden Yapılanma,
- Su istimali Önleme,
- Algılama ve Yanıt Verme,
- İşletme Zararları ve Vaka Analizleri

Vb. konularda eğitimler verilmektedir (forensicaccounting.com/seven.htm,2018) AICPA 2008 yılında üyelerine yeni bir kimlik yaratmak istemiştir. Bu yeni unvan Sertifikalı/Yeminli Mali Suç Bilimcisi (CFF Certified in Financial Forensics) dir. AmericanInstitute of CharteredPublicAccountant, AICPA, 2017)Sertifikalı/Yeminli Mali Suç Bilimcisi olabilmek için gerekli olan şartlar CFF başvurusunu 100 puan olarak tamamlamak, en az beş yıllık mesleki tecrübeye ve CPA unvanına sahip olmaktır.

Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzmanları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE) dolandırıcılıkla mücadele eden bir kuruluştur ve dünya da dolandırıcılıkla mücadele eğitimi veren önde gelen kuruluşlardan bir tanesidir. ACFE, 80.000 üyesi ile dünya genelinde adli muhasebeye güveni sağlamak amacıyla, işletme yolsuzluklarını azaltmaya çalışmaktadır. (ACFE, who,weare, 2018). Aynı zamanda ACFE üyelerine Yolsuzluk İnceleme Uzmanı (The Certified Fraud Examiner- CFE) olarak adlandırılan bir sertifika vermektedir. ACFE üyeleri, sertifika alabilmek için hileleri önleme ve caydırma, finansal işlemler ve dolandırıcılık, araştırma ve hukuk alanlarından sınava tabi tutulmaktadırlar. (acfe.com/details-of-exam.aspx).

1991 yılında kurulan Ulusal Adli Birliği (National Association of Forensic Accounting, NAFA) Kuzey Amerika genelinde 150'den fazla temsilciliği ile mülkiyet, kaza ve kayıplar konusunda sigorta şirketleri ile çalışan ilk adli muhasebe birliğidir. (nafa.net about history,2018) NAFA adli muhasebe alanında eğitimler vermekte olup, eğitim süreci sonunda başarı gösterenlere, Adli Muhasebeci (Forensic Accountant- FA) sertifikası vermektedir. (nafanet./forensic accounting,2018) 15 Temmuz 2005 Yılında kurulan Adli Muhasebeciler Birliği'nin (Forensic Certified Public Accountant Society- FCPA Society) amacı, adli muhasebe mesleğinin mükemmel bir şekilde gelişmesini sağlamaktır. Adli muhasebeciler birliği bu amaçla eğitim çalışmaları yaparak sınav sonunda başarılı olanlara Sertifikalı Kamu Adli Muhasebecisi (Forensic Certified Public Accountant-FCPA) ünvanlı sertifika vermektedir. (FCPA Society, About us,2018)

Amerikalı Hile Denetçileri Enstitüsü (American Collage of ForensicExaminers-ACFEI), Adli bilimler (adli tıp, adli muhasebe ve adli müşavirlik) alanlarında bağımsız ve profesyonel destek hizmeti vermektedir. Enstitü verdiği temel ve gelişmiş eğitimlerle adli bilimler alanlarında uzmanların yetişmesine katkı sağlamaktadır.

Enstitü meslek mensuplarına, Adli Danışman (CertifiedForensic Consultant-CFC) ve Sertifikalı Adli Muhasebeci (Certified Forensic Accountant-CFA) sertifikaları vermektedir. (ACFEI, t.y., Welcometo Acfei.2018) ACFE' nin kazandırdığı meslek ünvanı Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE- Certified Fraud Examiners)'dir. Hile Denetçisi ünvanına sahip olabilmek için ACFE üyesi olmanın yanında, lisans düzeyinde bir mesleki eğitime sahip olmak, yüksek düzeyde etik davranışlara sahip olmak ve en az iki yıl Hile Araştırmacısı olarak çalışmak gibi koşulları bulunmaktadır. Bu koşulları taşıyan ACFE üyeleri sınava başvuru hakkını kazanmış olacaktır.

Sınavda başarılı olan adayların, mülakat aşamasında da başarı sağladıktan sonra yıllık olarak alınması zorunlu mesleki eğitim süreçleri başlamaktadır.

Adli muhasebe mesleğinin gelişimine katkıda bulunmak amacıyla bazı kurumlar tarafından mesleki dergiler de yayınlanmaktadır. Bu yayınlar; Amerikalı Muhasebeciler Birliği (TheAmerican Accounting Society-AAA) tarafından yayınlanan Adli Muhasebe Araştırmaları Dergisi (Journal of forensicaccountingResearch-JFAR), Louisiana Eyalet Üniversitesi'nin yayınladığı Adli ve Araştırmacı Muhasebecilik Dergisi (TheJournal of ForensicandInvestigative Accounting-JFIA), George Eyalet Üniversitesi tarafından yayınlanan Muhasebe ve İş Alanlarında Adli Araştırmalar Dergisi (TheJournal of ForensicStudies in Accounting and Business- JFSAB) en önemlileridir. Bu mesleki çalışmalar, adli muhasebe alanında bilimsel çalışmalara ve vaka analizlerine katkıda bulunmaktadır. (Huber,2014,s.166) Amerika'da Webster Üniversitesi, New York Üniversitesi, Louisiana Eyalet Üniversitesi, Southern New Hampshire Üniversitesi, George Eyalet Üniversitesi, California Devlet Üniversitesi gibi birçok üniversitede yüksek lisans ve doktora düzeyinde Adli Muhasebe eğitimleri verilmektedir. Adli muhasebe alanında yüksek lisans yapabilmek için işletme veya muhasebe alanlarında lisans diplomasına sahip olmalarının yanı sıra lisans transkriptlerinde aşağıda belirtilen derslerin mutlaka bulunması gerekmektedir; (Webster University,2018)

- Finansal muhasebe,
- Yönetim muhasebesi,
- Maliyet muhasebesi,
- Muhasebeye giriş,
- Federal gelir vergisi,
- Muhasebe bilgi sistemleri,

- Hile Denetimi.

Adli muhasebe mesleđi, diđer űlkelere oranla Amerika'da, Enstitűlerin mesleđe gelişimine katkı sađlayan çalıřmaları, űniversitelerin yűksek lisans ve doktora programlarının ders içeriklerinin mesleki eđitimin kalitesini arttırmasını sađlamaktadır. Amerika, akademik yayınların desteklenmesi, gerekli yasal dűzenlemelerin yapılması ve sertifika programları ile diđer űlkelere őrnek teřkil etmektedir.

2.5.2. İngiltere'de Adli Muhasebe

Adli muhasebe, Amerika Birleřik Devletleri ve Kanada da olduğu gibi İngiltere'de de bűyűk bir ۆneme sahiptir. İngiltere'de yargı mensupları, avukatlar veya ilgili taraflar uzman tanık' tan faydalanabilmektedirler. 1998 yılında Ceza Usulű Kurallarında (The Criminal Procedure Rules) bağımsız ve tarafsız uzman raporunun yargıyı aydınlatması gerektiği vurgulanmıştır. 2014 yılında ise ceza usulű kuralları bۆlűm 33'de (CPR- Part33) yapılan değişiklikte; Uzman Tanığın kanıtları nasıl toplaması gerektiği ve kanıtların gűvenilirliđi, uygun tekniklerin kullanılarak doğru hipotezlerin oluşturulması gerektiği ele alınmıştır. Zira kanıtların yetersizliği, yanlış uygulanan teknikler, doğru bulgulara ulaştırmayacak ve yargının yanlış kararlar alabilmesine sebebiyet verecektir. Bu konuda uzman tanıkların çok dikkatli olmaları istenmiştir. (Justice.gov.U.K,2018)

ACFE İngiltere de adli muhasebenin oluřturulmasında ۆnemli bir mihenk tařıdır. Aynı zamanda eđitimin sűrekliliđini sađlamak amacıyla seminerler dűzenlemektedir. CFE sertifika programları dűzenleyip, sınavlarda bařarılı olanlara sertifika vermektedir. ACFE, Fraud Magazine adlı dergiyi yayınlamaktadır. (ACFE, Chapter U.K.,2018)

Uzman Muhasebeciler Birliđinin (The Association of Chartered Accountants - ACCA) 1904 yılında kuruluşundan itibaren muhasebe mesleğinin ۆnemli kilometre taşlarını oluşturmuştur. 1909 yılında kadın muhasebecilerin birlik űyesi olmasının yolunu açmıştır. ACCA, sınavlarla űyelerine sertifika vermektedir, bunun yanı sıra űniversitelerle işbirliği içerisinde hareket ederek muhasebe mesleğinin gelişimine katkı sağlamaktadır.(ACCA, who, weare, 2018)

İngiltere’de lisans, yüksek lisans ve doktora düzeylerinde adli muhasebe eğitimi verilmektedir. Aynı zamanda üniversitelerde, adli muhasebe sertifika eğitimleri verilmektedir.

2.5.3. Kanada’da Adli Muhasebe

Kanada’da 1900’lı yıllardan itibaren farklı adlar altında muhasebe meslek kuruluşları bulunmaktaydı. Bu kuruluşlar uzun süren görüşmeler sonunda ortak hareket etmenin muhasebe mesleğinin gelişimi ve üyelerin menfaatlerinin daha güçlü bir şekilde korunabileceği kanaatine varmışlardır. Kanada da muhasebe mesleğini geliştirmek için Ocak 2012 yılında başlayan ve 1 Ekim 2014 tarihine kadar süren görüşmeler sonucunda ulusal düzeyde kurumların birleştirilmesi sağlandı. Uzun süren görüşmeler sonucunda Kanada da tek bir Muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulduğu, Kanada’da ve yurt dışında meslek mensuplarının çıkarlarını koruyabilmek için bir çatı altında toplanılması gerektiği kanaatine varılmıştır. Kanada Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Birliği (CICA), Kanada Yönetim Muhasebecileri Derneği (CMA-Kanada) ve Kanada Sertifikalı Genel Muhasebeciler (CGA-Kanada) aynı çatı altında birleşerek Kanada Kamu Muhasebecileri Birliğini (Chartered Professional Accountants Canada-CPA Canada) oluşturmuşlardır. Kar amacı gütmeyen kuruluş, kamu yararını gözeterek, muhasebe mesleğinin en iyi bir şekilde icra edilebilmesi için gerekli standartlar, mesleki etik, sertifika gibi konularda çalışmalar yapmaktadır. CPA sertifikasına sahip olabilmek için; (CPA Canada, became a CPA,2018)

- Lisans düzeyinde eğitim sahip olmak,
- Mesleki eğitim programını (CPA Professional EducationProgramme- CPA PEP) tamamlamış olmak gerekmektedir.

01 Nisan 2017 tarihinden beri CPA Kanada üyelerine sınavla CFF sertifikası vermeye başlamıştır. Sınava başvurabilmek için,(forensicaccounting, 2018)

- CPA belgesine sahip olmak,
- Başvuru tarihinden önce son 5 yıl içerisinde 75 saatlik sürekli mesleki eğitim (Continuinig Professional Development-CPD) programını tamamlamış olmak gerekmektedir.

Bunların yanı sıra, CFF sertifikası alabilmek için ise, AICPA ve CPA Canada mevzuatını çok iyi bilmeleri, iç denetim, hileli mali tablolar analizi, hileyi tespit etme, önleme ve karşılık verme, kara para aklama, iflas ve yeniden yapılanma, beyaz yakalıları suça teşvik eden sebepler, yasal süreçler, dava desteği, aile hukuku, ceza hukuku gibi konulara vakıf olmalı ve sınavlarda başarılı olmak gerekmektedir.(CPA Canada, BecameForensicandInvestigativeaccount, 2018)

Üniversite eğitimlerinde lisans, yüksek lisans ve doktora seviyelerinde adli muhasebe eğitimleri verilmektedir. Üniversitelerin bilimsel yaklaşımları Adli muhasebenin gelişimi açısından çok büyük önem taşır.

2.6. Adli Muhasebe Mesleğinin Türkiye'deki Gelişimi

Türkiye'de muhasebe ve denetim mesleğinin kaynağı olan 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunudur. 3568 Sayılı Meslek Yasasında, Bilirkişilik ve Adli Muhasebenin faaliyet alanını kapsayan hükümler Madde 2-A Mesleğin Konusu, Madde 18-Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin Çalışma Konuları, Madde19-Yeminli Mali Müşavirin Çalışma Konuları bölümünde düzenlenmiştir.

3568 Sayılı Meslek Yasasında belirlenen meslek mensuplarının çalışma alanları Adli Muhasebe ve Bilirkişilik ile ilgili faaliyetleri kapsadığı görülse de Adli Muhasebe Mesleği ile ilgili henüz yasal bir düzenleme mevcut değildir. Ülkemizde yasal düzenlemeler bulunmamasına rağmen sertifikasyona bağlı çeşitli eğitim programları düzenlenmiş ve bu alanda faaliyet gösteren çeşitli şirketler kurulmuştur. 2009 yılında İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM) tarafından "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı" sertifika programı eğitimleri düzenlenmiştir. Bu sertifika programı ile sertifika almaya hak kazanacak meslek mensuplarına; işletme hileleri, mali suçlar, mali tablo hileleri, rüşvet ve yolsuzluklar, kredi kartı hileleri, vergi hileleri, hileli iflaslar, bilgi işlem hilelerinin ortaya çıkarılması, hile riski ölçümü ile hile ve yolsuzlukları önlemeye yönelik tedbirlerin alınması gibi konularda mesleki yetkinlikler kazandırılması hedeflenmiştir. Sertifika programına katılan meslek mensupları, yedi ay süren bir çalışma sonrasında, Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı ünvanını almaya hak kazanmışlardır. İSMMM AKADEMİ'de verilen sertifika programının içeriğinde; İç Kontrol Uygulamaları, Mali Tablolar

Analizi, Hile Teorisi, Denetim Teorisi, İleri Muhasebe Uygulamaları, İşletme Etiği ve Kültürü, Kurumsal Yönetim İlkeleri, Mali Tablo Hileleri, Çalışanlar Hileleri, Adli Bilişim, Bilgi Teknolojileri, Dijital Hile İncelemesi, Yolsuzluk ve Suç Gelirlerinin Aklanması, Temel Davranış Bilimleri, Kriminoloji, Adli Bilimler, Sahte Belge İncelemesi, Dolandırıcılık ve Araştırma, Yolsuzluk ve Suç Gelirlerinin Aklanması, Gözetleme ve İz Sürme, Görüşme ve Sorgulama Teknikleri, Delil ve Bilirkişilik, Kriminal Uygulamalar, Sanal Alem ve Bilgisayar Suçları, Sahtecilik ve Araştırma Teknikleri, İşletme Değerlemesi, Proje Çalışmaları, Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Adli Muhasebe Çalışmaları konuları bulunmaktadır.

2011 yılında, Bahçeşehir Üniversitesi, Adli Muhasebe Uzmanlığı Sertifika Programı düzenlenmiştir. Türkiye’ de Adli Muhasebe konusunda yazılmış, yüksek lisans ve doktora tezleri ile çeşitli makaleler de mevcuttur.

Amerika, Kanada, İngiltere gibi Adli Muhasebe Mesleğinin önemli olduğu ülkelerde Adli Muhasebe eğitim ve sertifikaları, yüksek lisans eğitimine eşdeğer düzeydedir. Bu ülkelerde Adli Muhasebe eğitimleri yaklaşık olarak iki yıl sürmektedir. (Usul ve Topçuoğlu, 2011). Ülkemizde oldukça kapsamlı dersler, haftada 12 saat olmak üzere, toplamda 360 saat gibi bir sürede verilmiştir. Katılımcılardan, her dersten başarılı olanlar sertifika almaya hak kazanmışlardır.

12.01.2011 Tarihinde yürürlüğe giren, 6100 Sayılı HMK’un açıklanan Uzman Görüşü, Adli Muhasebe Faaliyet alanlarından olan Uzman Tanıklık kurumuna benzemektedir.

Uzman görüşü

Madde 293

Taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler. Sadece bu nedenle ayrıca süre istenemez.

Hâkim, talep üzerine veya resen, kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilir. Uzman kişinin çağrıldığı duruşmada hâkim ve taraflar gerekli soruları sorabilir.

Uzman kişi çağrıldığı duruşmaya geçerli bir özrü olmadan gelmezse, hazırlamış olduğu rapor mahkemece değerlendirmeye tabi tutulmaz.

3. BİLİRKİŞİLİK VE ADLİ MUHASEBE MÜESSESESİ ÇERÇEVESİNDE UZMAN TANIKLIK FAALİYETİNİN İNCELENMESİ: İSTANBUL İLİ UYGULAMASI

Bu çalışmaya, İstanbul İlinde 3568 Sayılı Meslek Yasasına tabi bilirkişi meslek mensupları katılım sağlamıştır. Adalet Bakanlığı Bilirkişilik Daire Başkanlığından edinilen bilgiye göre İstanbul'daki H (muhasabe-finans) uzmanlık alanındaki toplam bilirkişi sayısı 2018 yılı için 1517 kişi olup, çalışmaya 372 bilirkişi-meslek mensubu katılmıştır.

3.1.Araştırmanın Amacı

Ülkemizde adli muhasebecilik henüz yaygınlaşmamıştır ve yasal alt yapısı mevcut değildir. Bu araştırmanın yapılmasının temel nedeni; adli muhasebenin faaliyet alanına giren konularda meslek mensuplarının yeterliliklerinin incelenmesi, adli muhasebeciliğin önemli fonksiyonlarının bulunup bulunmadığı, adli muhasebenin gelişimi için yapılabilir gibi soruların cevaplarının araştırılmasıdır.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Ön Çalışması

Bilirkişilik Daire Başkanlığı'ndan alınan istatistiki bilgiye göre, Türkiye'deki toplam bilirkişi sayısı 32.280, Türkiye'deki (H) Muhasebe ve Finans alanındaki toplam bilirkişi sayısı 2.973, İstanbul'da bilirkişilik listesine kayıtlı toplam bilirkişi sayısı 8.734, İstanbul' da (H) Muhasebe ve Finans alanındaki toplam bilirkişi sayısı 1.517' dir. Araştırmamızın evrenini İstanbul illerinde İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına (İSMMMO) kayıtlı bulunan bilirkişi-meslek mensupları oluşturmakta olup, toplam 372 meslek mensubu ile çalışmamız tamamlanmıştır. 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu kapsamında, bilirkişi adaylarına Temel Eğitim konusunda zorunluluk getirilmiştir. Anlaşmalı Üniversiteler ve İSMMMO tarafından yerine getirilen Temel Eğitim faaliyetine katılan meslek mensuplarına yüz yüze iletişimde anket formları dağıtılarak çalışma tamamlanmıştır. 24 (yirmidört) kişi ile e-mail kanalı ile iletişim kurulmuştur. E-mail yolu ile iletişimde anket geri dönüş oranı % 100'dür.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın amacına ulaşabilmek için şu çalışmalar yapılmıştır:

- 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu ve 03.08.2017 Tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 30143 sayılı Bilirkişilik Yönetmeliği incelenmiştir.
- Bilirkişilik Kurumu ile ilgili araştırmalar yapılmış, literatür taraması yapılmış, eski kaynaklar için, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi kütüphanesindeki kaynaklardan faydalanılmıştır.
- Adli Muhasebe ile ilgili daha çok yabancı literatür taraması sağlanmıştır.
- Literatür taraması sonucu elde edilen bilgiler okunarak bu çalışma oluşturulmuştur.

Ankette Adli Muhasebe faaliyet alanlarını kapsayan konularda meslek mensuplarının daha önce hizmet verip vermedikleri konusundaki cevaplar beşli likert ölçeği ile ölçülmüş olup, katılımcılara toplamda 9 (dokuz) soru, uzman tanıklık faaliyetine ilişkin 1 (bir) soru, Adli Muhasebecilik ve Adli Muhasebeciliğin Fonksiyonlarının ölçümüne ilişkin 8 (sekiz) soru yöneltilmiştir.

3.4. Araştırmanın Kapsamı

Çalışmanın bu bölümünde, katılımcıların demografik özellikleri ile diğer bulgular incelenmiştir.

3.4.1. Demografik Özellikler

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının genel özelliklerine ilişkin bulgular aşağıdaki gibidir:

Tablo 1.Katılımcıların Demografik Özellikleri

Cinsiyet	n	%
Kadın	162	43,5
Erkek	210	56,5
Yaş	n	%
25-34 yaş aralığı	24	6,5
35-44 yaş aralığı	202	54,3
45 yaş ve üstü	146	39,2
Eğitim	n	%
Lise	2	0,5
Önlisans	14	3,8
Lisans	287	77,2
Yüksek Lisans	69	18,5

Çalışma 01.10.2017- 28.02.2018 tarihleri arasında, %56.5'i (n=210) erkek ve %43.5'i (n=162) kadın olmak üzere toplam 372 Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir arasında yapılmıştır. Katılımcıların yaş dağılımı incelendiğinde; % 6.5'nun (n=24) 25-34 yaş aralığında, %54.3'nün (n=202) 35-44 yaş aralığında, %39.2'nin (n=146) 45 yaş ve üzerinde olduğu görülmektedir. Katılımcıların eğitim düzeyleri incelendiğinde; %0.5'nin (n=2) lise, %3.8'nin (n=14) ön lisans, %77.2' nin (n=287) lisans, %18.5' nin (n=69) ise yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo 2. Yaş ve Cinsiyet Dağılımları

	Yaş Aralığı			Test Değer; p
	25-34	35-44	≥ 45	
	n=24	n=202	n=146	
	n%	n%	n%	
Kadın	16 (66,7)	104 (51,5)	90 (61,6)	χ^2 : 4,647
Erkek	8 (33,3)	98 (48,5)	56 (38,4)	p: 0,098

- 25-35 yaş aralığındaki katılımcıların, %66,7' si (n=16) erkek, % 33,3'ü (n=8) kadın,
- 35-44 yaş aralığındaki katılımcıların, % 51,5' i (n=104) erkek, % 48,5'i (n=98) kadındır,
- 45 yaş üzerindeki katılımcıların % 61,6'sı (n=90) erkek, % 38,4'ü (n=56) kadındır.

Katılımcıların yaşlarına göre cinsiyet oranları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmamıştır. ($p>0.05$).

3.4.2.Araştırmanın Bulguları

Bu bölümde, araştırmaya katılan, İSMMMO' ya kayıtlı bulunan meslek mensuplarının Adli Muhasebeciliğin faaliyet alanlarına ilişkin hizmetleri daha önce herhangi bir kişi ya da kurumlara sunup sunmadıkları, adli muhasebenin fonksiyonları, geliştirilebilmesi için gerekli olan bulgular tablolar halinde sunulmuştur.



3.4.2.1 Adli Muhasebe Hizmetlerinden Hile Denetçiliği Faaliyeti Kapsamına Giren Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı ile İlgili Bulgular

Tablo 3: Adli Muhasebe Hizmetlerinden Hile Denetçiliği Faaliyeti Kapsamına Giren Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı

		n	%	
S.5	İş Hukuku kapsamındaki davalarda, tazminat hesaplamalarında meydana gelen hata ve yapılan usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması,	Hayır	211	56,7
		Evet	161	43,3
S.6	Boşanma ile ilgili uyuşmazlıklarda mali nitelikteki usulsüzlükler ve/veya muvazaalı işlemlerin ortaya çıkarılması için taraflarca edinilen varlıkların finansal etkilerinin araştırılması,	Hayır	277	74,5
		Evet	95	25,5
S.9	Ceza davası kapsamına giren kredi kartı dolandırıcılıkları, çek-senet dolandırıcılıkları ve diğer dolandırıcılıkların tespit edilmesi, mali etkilerinin araştırılması ve çözümlenmesi,	Hayır	321	86,3
		Evet	51	13,7
S.11	Vergi hileleri ile mali yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve hesap hilelerinin tespit edilmesi	Hayır	244	65,6
		Evet	128	34,4
S.12	Hileli İflas Uygulamalarında borçlunun mal kaçırması vb. muvazaalı işlemlerin ortaya çıkarılması ve belge hilelerinin tespit edilmesi	Hayır	283	76,1
		Evet	89	23,9
S.13	Aklama suçları kapsamındaki yargılamalarda, üst düzey muhasebe ve denetim tekniklerini kullanarak, örgütlerin yapılarının çözülmesi faaliyetleri.	Hayır	363	97,6
		Evet	9	2,4
Hile denetçiliği faaliyet alanına ilişkin uygulamaları yapma durumu		Hayır	79	21,2
		Evet	293	78,8

Katılımcıların % 43,3' ü (n=161) İş Hukuku kapsamındaki davalarda, tazminat hesaplamalarında meydana gelen hata ve yapılan usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması konusunda hizmet vermiş olup, % 56,7' si (n=211) bu konuda daha önce hizmet vermediklerini beyan etmişlerdir.

Katılımcıların % 25,5' si (n=95) boşanma ile ilgili uyuşmazlıklarda mali nitelikteki usulsüzlükler ve/veya muvazaalı işlemlerin ortaya çıkarılması için taraflarca edinilen varlıkların finansal etkilerinin araştırılması konusunda hizmet vermiş olup, % 74,5' si (n=277) bu konuda daha önce hizmet vermediklerini beyan etmişlerdir.

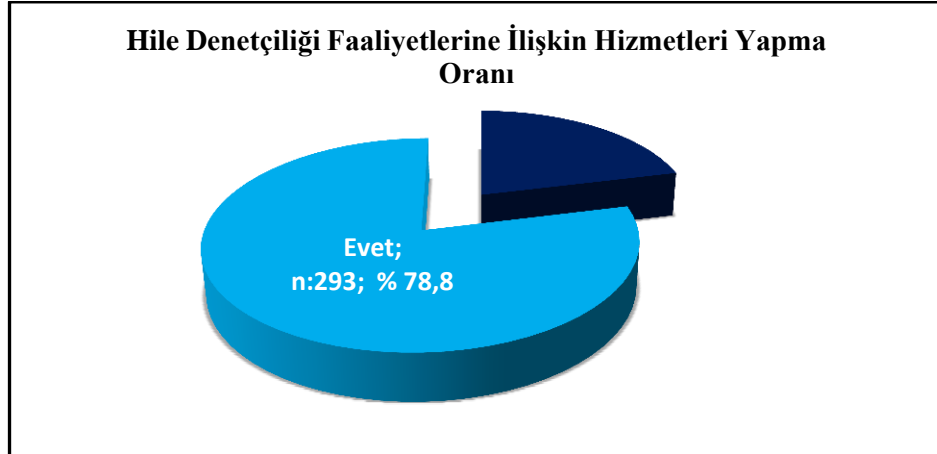
Katılımcıların % 13,7 si (n=51) ceza davası kapsamına giren kredi kartı dolandırıcılıkları, çek-senet dolandırıcılıkları ve diğer dolandırıcılıkların tespit edilmesi, mali etkilerinin araştırılması ve çözümlenmesi konusunda hizmet vermiş olup, % 86,3' ü (n=321) bu konuda daha önce hizmet vermediklerini beyan etmişlerdir.

Katılımcıların % 34,4' ü (n=128) vergi hileleri ile mali yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve hesap hilelerinin tespit edilmesi konusunda hizmet vermiş olup, % 65,6'sı (n=244) bu konuda daha önce hizmet vermediklerini beyan etmişlerdir.

Katılımcıların % 23,9'u (n=89) Hileli İflas Uygulamalarında borçlunun mal kaçırması vb. muvazaalı işlemlerin ortaya çıkarılması ve belge hilelerinin tespit edilmesi konusunda hizmet vermiş olup, % 76,1'i (n=283) bu konuda daha önce hizmet vermediklerini beyan etmişlerdir.

Katılımcıların % 2,4'ü (n=9) aklama suçları kapsamındaki yargılamalarda, üst düzey muhasebe ve denetim tekniklerini kullanarak, örgütlerin yapılarının çözülmesi faaliyetleri konusunda hizmet vermiş olup, % 97,6'sı (n=363) bu konuda daha önce hizmet vermediklerini beyan etmişlerdir.

Katılımcıların genel olarak Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik) faaliyet alanında % 78,8 (n=293) oranında hizmet verdikleri görülmektedir.



Şekil 1. Katılımcıların Hile Denetçiliği Faaliyetlerine İlişkin Hizmet Verme Oranları Dağılımı

3.4.2.2. Adli Muhasebe Hizmetlerinden Dava Destek Danışmanlığı Faaliyet Alanlarına İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı ile İlgili Bulgular

Tablo 4.Dava Destek Danışmanlığı Faaliyetlerine Verilen Yanıtlar

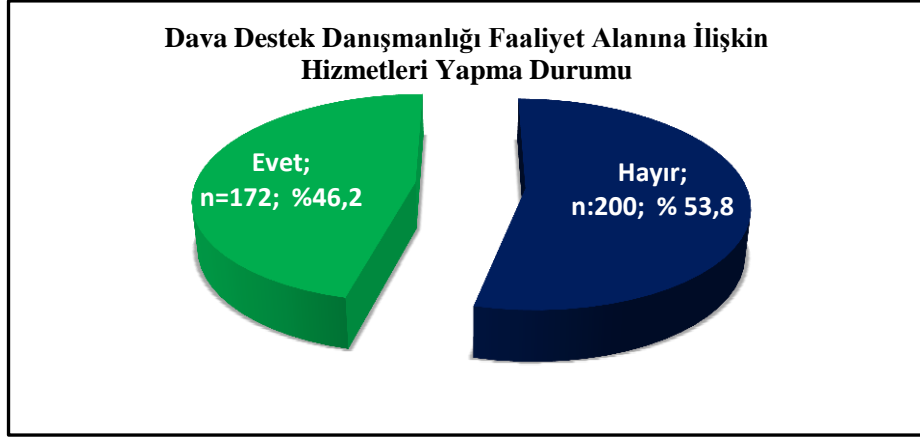
			n	%
S.7	Patent, marka gibi Fikri Sınai Haklar kapsamına giren davalarda, tazminat hesaplamaları ile uyuşmazlıkların çözümü,	Hayır	281	75,5
		Evet	91	24,5
S.8	İşletmelerle ilgili birleşme, bölünme ya da ayrılımlarında mali nitelikteki işlemlerin çözümü,	Hayır	238	64
		Evet	134	36
Dava destek danışmanlığı faaliyet alanına ilişkin uygulamaları yapma durumu		Hayır	200	53,8
		Evet	172	46,2
S.10	Hiçbir işletme ya da gerçek kişilere dava süreci ya da öncesinde dava destek danışmanlığı hizmeti sunmadım.	Hayır	317	85,2
		Evet	55	14,8

Katılımcıların % 24,50'si (n=91) Patent, marka gibi Fikri Sınai Haklar kapsamına giren davalarda, tazminat hesaplamaları ile uyuşmazlıkların çözümü konusunda hizmet vermiş olup, % 75,50'si (n=281) bu konuda daha önce hizmet vermediklerini beyan etmişlerdir.

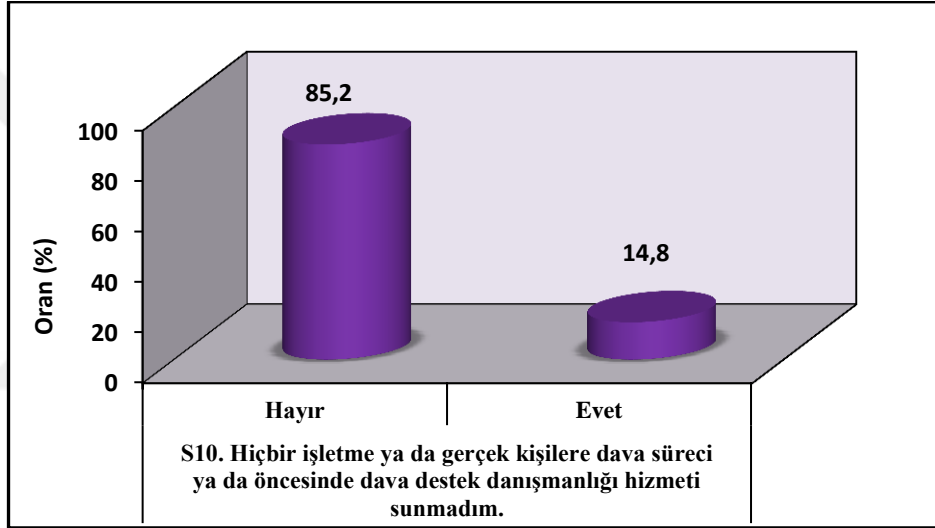
Katılımcıların % 36'sı (n=172) İşletmelerle ilgili birleşme, bölünme yada ayrılımlarında mali nitelikteki işlemlerin çözümü konusunda hizmet vermiş olup, % 64'ü (n=238) bu konuda daha önce hizmet vermediklerini beyan etmişlerdir.

Katılımcıların genel olarak bu iki faaliyet alanında % 46,20 (n=172) oranında hizmet verdikleri görülmektedir.

İşletmelerle ilgili en sık rastlanan iki hizmet alanında katılımcıların hizmet verme oranı sorgulanmış olup, bu iki hizmet alanı dışındaki herhangi bir konuda dava destek danışmanlığı hizmeti sunanların oranının % 14,80 (n=55) hiçbir konuda dava destek danışmanlığı sunmayanların oranı ise % 85,20 (n=317) olduğu görülmüştür.



Şekil 2.Dava Destek Danışmanlığı Hizmeti Verme Oranları Dağılımı



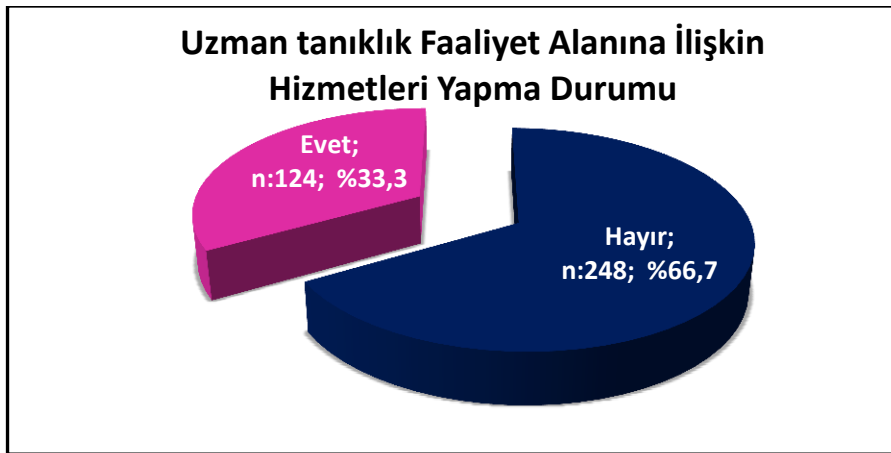
Şekil 3.Hiçbir İşletme ya da Gerçek Kişilere Dava Süreci ya da Öncesinde Dava Destek Danışmanlığı Hizmeti Sunulmasına İlişkin İfadelerin Dağılımı

3.4.2.3. Adli Muhasebe Hizmetlerinden Uzman Tanıklık Faaliyet Alanlarına İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı ile İlgili Bulgular

Tablo 5.Uzman Tanıklık Faaliyet Alanına İlişkin Verilen Yanıtlar

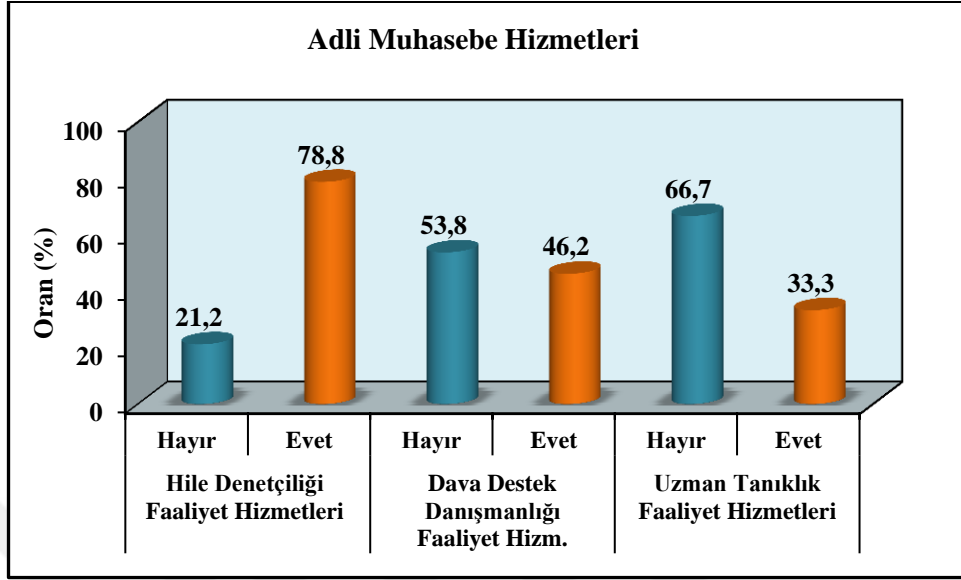
			n	%
S.14	Bir dava için, daha önce mahkemede sözlü olarak görüş ve kanaatlerimi beyan ettim	Hayır	248	66,7
		Evet	124	33,3
Uzman Tanıklık Faaliyeti Yapanlar		Hayır	248	66,7
		Evet	124	33,3

Katılımcıların % 33,3' ü (n=124) Bir dava için, daha önce mahkemede sözlü olarak görüş ve kanaat bildirdiklerini beyan etmiş olup, % 66,7'si (n=248) daha önce mahkemede sözlü olarak görüş bildirmediklerini beyan etmişlerdir. Dava konusu ile ilgili araştırmalar yapan, veri toplayan Uzman Tanık kanaatini mahkemede hakim ve taraflara yol gösterici biçimde anlatır. Türkiye' de Uzman Tanıklık makamı yurtdışıdaki uygulamalara göre, önceden dava ile ilgili araştırma yapma ve delil toplama konusunda, farklılık göstermektedir. Mahkeme, davanın daha hızlı çözümlenmesi, taraflara eş zamanlı bilgi aktarılması gibi nedenlerle bilirkişileri mahkemeye sözlü görüş beyan etmeleri için, davetiye göndermektedir. Bu anlamda Türkiye'deki uygulamalar da Uzman Tanıklık makamına benzemektedir.



Şekil 4.Uzman Tanıklık Faaliyet Alanına İlişkin Hizmetleri Verme Oranları Dağılımı

3.4.2.4.Adli Muhasebe Hizmeti Verilme Oranları Dağılımına İlişkin Bulgular



Şekil 5.Adli Muhasebe Hizmeti Verilme Oranları Dağılımı

Adli Muhasebe faaliyet alanlarından en çok uygulanan % 78,8 oranda Hile Denetçiliği, % 46,20 oranla Dava Destek Danışmanlığı % 33,3 oranda Uzman Tanıklık Faaliyetleri olduğu görülmektedir.

Tablo 6.Adli Muhasebe Hizmetlerine İlişkin Dağılımlar

Adli Muhasebe Hizmetlerine İlişkin Dağılımlar	n	%
Hile Denetçiliği faaliyet alanına ilişkin uygulamaları yapanlar	110	29,6
Dava destek danışmanlığı faaliyet alanına ilişkin uygulamaları yapanlar	19	5,1
Uzman tanıklık faaliyet alanına ilişkin uygulamaları yapanlar	10	2,7
Dava destek danışmanı & uzman tanıklık faaliyet alanına ilişkin uygulamaları yapanlar	14	3,8
Hile denetçisi & uzman tanıklık faaliyet alanına ilişkin uygulamaları yapanlar	44	11,8
Hile denetçisi & dava destek danışmanı faaliyet alanına ilişkin uygulamaları yapanlar	83	22,3
Hile denetçisi & dava destek danışmanı & uzman tanıklık faaliyet alanına ilişkin uygulamaları yapanlar	56	5,1
Adli Muhasebe Hizmeti Verenler	336	90,3
Daha Önce Adli Muhasebe Hizmeti Vermeyenler	36	9,7

Adli Muhasebe Hizmetlerine ilişkin dağılımlara bütünsel olarak baktığımızda, Katılımcıların % 9,7'si hiç Adli Muhasebe Hizmeti vermemiştir,

Katılımcıların % 29,6'sı Hile Denetçiliği hizmeti vermiştir,

Katılımcıların % 5,1'i Dava Destek Danışmanlığı hizmeti vermiştir,

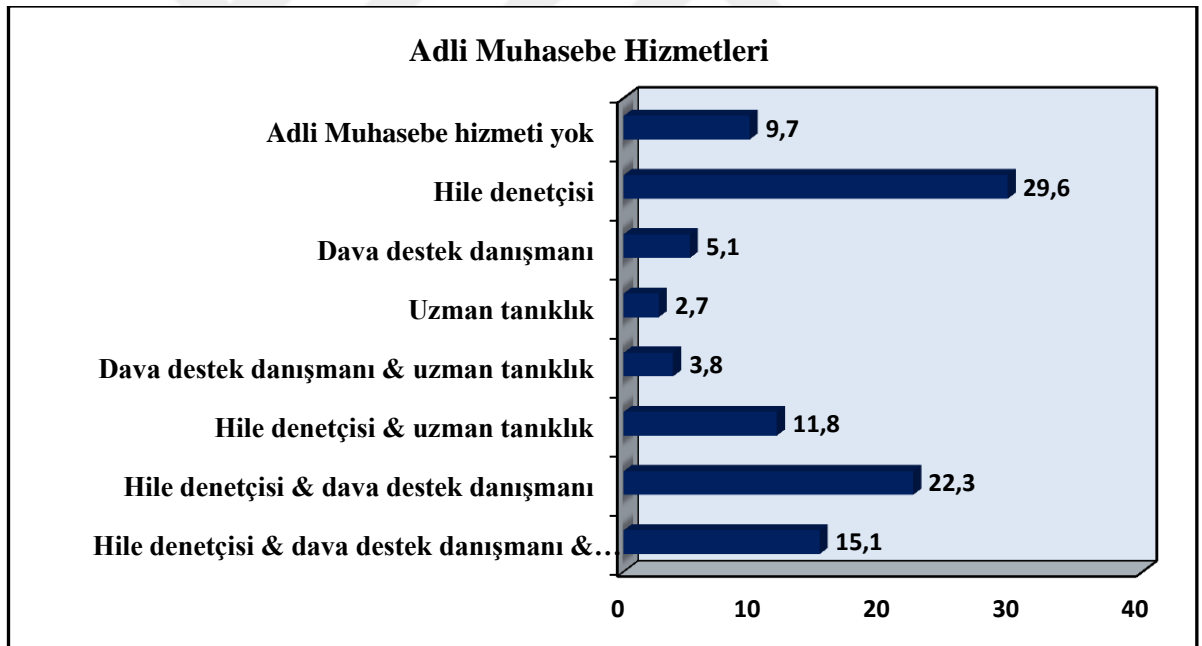
Katılımcıların %2,7'si Uzman Tanıklık yapmışlardır,

Hem Dava Destek Danışmanlığı hizmeti sunan hem de Uzman Tanıklık yapan katılımcıların oranı % 3,8'dir.

Hem Hile Denetçiliği hizmeti veren hem de Uzman Tanıklık yapan katılımcıların oranı % 11,80'dir.

Hem Hile Denetçiliği hizmeti veren hem de Dava Destek Danışmanlığı sunan katılımcıların oranı % 22,3'dür.

Hem Hile Denetçiliği, hem Dava Destek Danışmanlığı hizmeti sunan ve hem de Uzman Tanıklık yapan katılımcıların oranı % 15,1'dir.



Şekil 6. Adli Muhasebe Hizmetlerine İlişkin Dağılımlar

3.4.2.5.Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ve Adli Muhasebeciliğin Fonksiyonlarına İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları anketinin 7(yedi) maddesi bulunmaktadır. Ölçeğin madde puanları,

Kesinlikle katılmıyorum	1
Katılmıyorum	2
Kararsızım	3
Katılmıyorum	4
Kesinlikle katılmıyorum	5

olarak kodlanmıştır.

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeğine verilen yanıtların dağılımı Tablo 7’de görülmektedir.

Tablo 7. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ve Adli Muhasebeciliğin Fonksiyonlarına İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Dağılımı

Adli Muhasebecilik Tanımı ve Fonksiyonları	Bilirkişilik, Adli Muhasebenin Dalıdır.					s.15
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
n	30	45	70	128	99	372
%	8,1	12,1	18,8	34,4	26,6	100

Adli Muhasebecilik Tanımı ve Fonksiyonları	Adli Muhasebecilik, mali nitelikteki yolsuzlukları ve muhasebe hatalarının azaltılmasında önemli bir işleve sahiptir					s.16
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
n	16	39	74	144	99	372
%	4,3	10,5	19,9	38,7	26,6	100

Adli Muhasebecilik Tanımı ve Fonksiyonları	Adli Muhasebecilik aklama suçları ile mücadelede önemli bir işleve sahiptir.					s.17
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
n	14	43	67	142	106	372
%	3,8	11,6	18	38,2	28,4	100

Adli Muhasebecilik Tanımı ve Fonksiyonları	Adli Muhasebecilik muhasebe ve denetim mesleğinin önemlerini arttırıp, farklı bir saygınlık kazandıracaktır.					s.18
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
n	16	44	98	119	95	372
%	4,3	11,8	26,3	32	25,6	100

Adli Muhasebecilik Tanımı ve Fonksiyonları	Adli Muhasebecilik davalarının hızlı çözülmesi için önemli bir işleve sahip olacaktır.					s.19
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
n	18	36	103	137	78	372
%	4,8	9,7	27,7	36,8	21	100

Adli Muhasebecilik Tanımı ve Fonksiyonları	Adli muhasebeciliğin 3568 Sayılı Meslek Yasası içerisinde çerçevesi çizilmelidir.					s.20
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
n	3	9	25	142	193	372
%	0,8	2,4	6,7	38,2	51,9	100

Adli Muhasebecilik Tanımı ve Fonksiyonları	Üniversitelerde yüksek lisans ve doktora düzeyinde, Adli Muhasebecilik bölümü arttırılmalıdır.					s.22
	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
n	11	16	55	137	153	372
%	3	4,3	14,8	36,8	41,1	100

Katılımcıların “ Bilirkişilik Adli Muhasebenin Dalıdır” sorusuna % 61 oranda (n=227) olumlu cevap verdiği, % 18,8’inin (n=70) kararsız olduğu, %20’si nin (n=75) olumsuz yönde cevap verdiği,

Katılımcıların “ Adli Muhasebecilik mali nitelikteki yolsuzlukları ve muhasebe hatalarının azaltılmasında önemli bir işleve sahiptir.” Sorusuna % 65,3 oranda (n=243) olumlu cevap verdiği, %19,9’ unun (n=74) kararsız olduğu, % 14,80’ inin (n=55) olumsuz yönde cevap verdiği,

Katılımcıların “Adli muhasebecilik Aklama Suçları ile mücadelede önemli bir fonksiyona sahiptir.” sorusuna % 66,70 oranında (n=248) olumlu cevap verdiği, % 18’ inin (n=67) kararsız olduğu, % 15,40’ nın (n=57) olumsuz yönde cevap verdiği,

Katılımcıların “Adli muhasebecilik, muhasebe ve denetim mesleğinin önemlerini arttırıp, farklı bir saygınlık kazandıracaktır.” sorusuna %57,50 oranında (n=214) olumlu cevap verdiği, %26,3’ ünün (n=98) kararsız olduğu, %16,1’ inin (n=60) olumsuz yönde cevap verdiği,

Katılımcıların “Adli muhasebecilik davaların hızlı çözülmesi için önemli bir işleve sahip olacaktır.” sorusuna %57,80 oranında (n=215) olumlu yönde cevap verdiği, % 27,7’ sinin (n=103) kararsız olduğu, %14,50’ sinin (n=54) olumsuz yönde cevap verdiği,

Katılımcıların “Adli muhasebeciliğin 3568 Sayılı Meslek Yasası içerisinde çerçevesi çizilmelidir.” Sorusuna % 90,1 oranında (n=335) olumlu cevap verdiği, % 6,7’ sinin (n=25) kararsız olduğu, % 2,84’ ünün (n=12) olumsuz yönde cevap verdiği,

Katılımcıların “Üniversitelerde yüksek lisans ve doktora düzeyinde, Adli Muhasebecilik bölümü arttırılmalıdır.” Sorusuna % 77,90 oranında (n=290) olumlu cevap verdiği, %14,80’ inin (n=55) kararsız olduğu, % 7,3’ ünün (n=27) olumsuz yönde cevap verdiği görülmüştür.

Soruların bu bölümünde, meslek mensuplarının Adli Muhasebe mesleğinin işlevine inanıp inanmadıkları, bu mesleğin bilirkişilikle ilişkisinin bulunup bulunmadığı, mesleğin gelişimi için Türkiye’deki eğitimin yeterli olup olmadığı hakkındaki düşünceleri değerlendirilmek istenmiştir.

Katılımcıların cevapları bütünsel olarak değerlendirildiğinde, meslek mensuplarının Adli Muhasebe mesleğinin önemine ve işlevine inandıklarını, Adli Muhasebe mesleğinin Bilirkişilikle yakından ilişkisi olduğunu, bu mesleğin gelişimi için eğitimin önemli olduğunu ve eğitim faaliyetlerinin artırılmasının mesleğin gelişimine katkı sağlayacağını düşündüklerini görmekteyiz.

Katılımcıların % 90,1 oranındaki büyük çoğunluğu, Adli Muhasebe mesleğinin 3568 Sayılı Meslek Yasası çerçevesinde sınırlarının çizilmesi gerektiğini düşünmektedirler. Adli Muhasebe mesleğinin meslek mensuplarınca icra edilme oranına baktığımızda (% 90,3) cevapların oldukça anlamlı olduğu görülmektedir.

3.4.2.6. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ve Adli Muhasebeciliğin Fonksiyonlarına İlişkin Sorulara Verilen Yanıtların Analiz Sonuçları

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları anketinin istatistiksel analizinde Keşfedici (açıklayıcı) Faktör Analizi kullanılmıştır. Keşfedici (açıklayıcı) Faktör Analizinde Varimax rotasyonu uygulanıp Faktör analizine sahip tutulduğunda 2 faktör altında sorularımızı toplayabileceğimizi görmekteyiz. Soruların anti-image-korelasyon katsayıları %50’inin üzerindedir, bu da bize ölçeğimizde çıkarılması gereken soru olmadığını göstermektedir.

Keşfedici (açıklayıcı) Faktör Analizinin uygulanabilirliğinin ölçümü için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) yeterlik ölçümüne ve Bartlett’s Küresellik testine bakılmıştır.

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ölçümü 1’e ne kadar yakın ise eldeki veri grubuna faktör analizinin yapılmasının uygun olduğu kabul edilir.

Tablo 8’de Kaliteli Beden Eğitimi ve Fiziksel Aktivite Bariyer ölçeğinin KMO ve Bartlett testi sonuçları görülmektedir.

Tablo 8. KMO ve Bartlett Küresellik Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterlik Ölçümü	0,784
Bartlett Küresellik Testi	
Ki Kare	569,013
Serbestlik Derecesi	21
Anlamlılık	0,001

Bizim çalışmamızda KMO örneklem yeterlik ölçümü değeri 0.784 olduğu görülmektedir. Bu değerin KMO için iyi bir değer olduğu ve ilgili veri gruba analiz yapılmasının uygun olduğunu söyleyebiliriz.

Bartlett Küresellik Testi, korelasyon matrisinin benzer matris olup olmadığı hipotezini test etmek için kullanılmış olup ve bu hipotez $p < 0.001$ seviyesinde reddedilmiştir. Bu da bize maddeler arasında ilişkinin varlığını ortaya koyarak faktör analizi için verilerin uygunluğunu göstermektedir. (Akgül-Çevik,2003:428;Hair VD.1998:374).

Bu iki faktör bizim ölçeğimizin varyansının %57.462'sini açıklamaktadır. Analiz sonucunda elde edilen varyans oranları ne kadar yüksekse, ölçeğin faktör yapısı da o kadar güçlü olmaktadır. Faktör analizine ilişkin faktör ağırlıkları Tablo 9'da görülmektedir.

Tablo 9.Faktör Analizi matrisi

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği	Faktörler	
	1	2
S15_1	0,712	
S16_2	0,757	
S17_3	0,766	
S18_4	0,748	
S19_5	0,706	
S20_6		0,772
S22_7		0,797
ExtractionMethod: Principal Component Analysis. RotationMethod: VarimaxwithKaiserNormalization.		

Faktör ağılıkları incelendiğinde, Faktör 1’de en düşük 0.706, en yüksek 0.712, Faktör 2’de en düşük 0.772, en yüksek 0.797 olarak saptanmıştır.

Tablo 10.Faktör Analizi Gösterim Tablosu

Faktörler	Sorular
Faktör 1	1, 2, 3, 4, 5
Faktör 2	6, 7

Alt boyutları şöyledir;

- 1. Faktör 1:** 5 maddeden oluşur bu boyutun itemleri şunlardır: 1, 2, 3,4, 5
- 2. Faktör 2:** 2 maddeden oluşur bu boyutun itemleri şunlardır: 6, 7

Sorularından oluştuğu görülmektedir.

3.4.2.7. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Ölçeklerin güvenilirliğinin test edilmesinde Alfa Katsayısından (Cronbach Alfa) yararlanılmıştır. Yapılan analizlerde 372 muhasebeciden elde edilen veriler kullanılmıştır. Ayrıca soruların, alfa katsayısına ne derecede ve ne yönde etkide bulduklarını saptayabilmek için; “Değişken Silindiği Taktirde Ölçeğin Alfa Katsayısı” (Alpha ifItemDeleted) değeri hesaplanmıştır. Söz konusu değerler, herhangi bir değişken silindiği taktirde, geri kalan değişkenlerin iç tutarlılıklarını göstermektedir.

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeğinin iç tutarlılığının incelenmesi sonrasında, $\alpha = 0.736$ güvenilirlik değeri elde edilmiştir. Buna göre ölçeğimizin oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 11. Güvenilirlik Değeri

Cronbach Alfa	n
0,736	7

Faktörü oluşturan maddelerin güvenilirlik düzeyine etkileri ise Tablo 12’de sunulmuştur. Tablonun Madde Silindiğinde Cronbach Alfa değerleri incelendiğinde, herhangi bir maddenin faktörden çıkarılmasının güvenilirliği arttırmayacağını göstermektedir. Bu çerçevede 2 maddelik faktör yapısı korunmuştur.

Tablo 12.Faktörü Oluşturan Maddelerin Güvenilirliğe Etkileri

	Madde silindiğinde ölçek ortalaması	Madde silindiğinde ölçek varyansı	Düzeltilmiş madde bütün korelasyonu	Madde silindiğinde cronbach alfa
S15	23,18	15,084	0,511	0,69
S16	23,04	15,319	0,575	0,674
S17	23,01	15,482	0,549	0,681
S18	23,15	15,197	0,577	0,673
S19	23,18	15,737	0,538	0,684
S20	22,39	19,161	0,245	0,734
S22	22,68	19,204	0,144	0,735

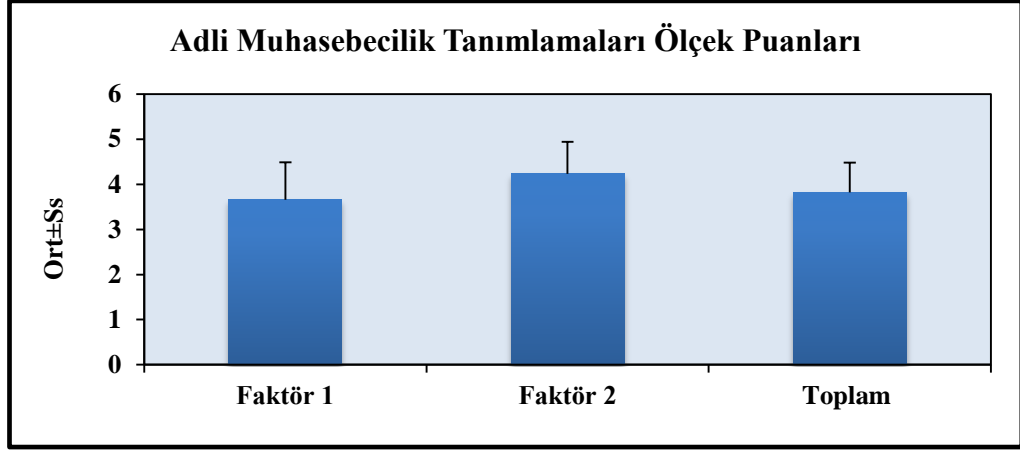
Toplam ölçeğin ve alt boyutların Cronbach Alfa iç tutarlılık değerleri incelendiğinde; Faktör 1 için 0.796, Faktör 2 için 0.405 ve toplam ölçek için 0.736 olarak saptanmıştır (Tablo 13).

Tablo 13.Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği Puanları Dağılımı

	Soru sayısı	Min-Mak (Medyan)	Ort±Ss	Cronbach’salpha
Faktör 1	5	1,00-5,00 (3,80)	3,66±0,83	0,796
Faktör 2	2	1,50-5,00 (4,50)	4,23±0,71	0,405
Toplam	7	1,57-5,00 (3,86)	3,82±0,66	0,736

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği alt boyutu puanları incelendiğinde; Faktör 1 puanları 1 ile 5 arasında değişmekte olup, ortalama 3,66±0,83 ve Faktör 2 puanları 1,5 ile 5 arasında değişmekte olup, ortalama 4,23±0,71’dir.

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği toplam puanları ise 1,57 ile 5 arasında değişmekte olup, ortalama 3,82±0,66’dır.

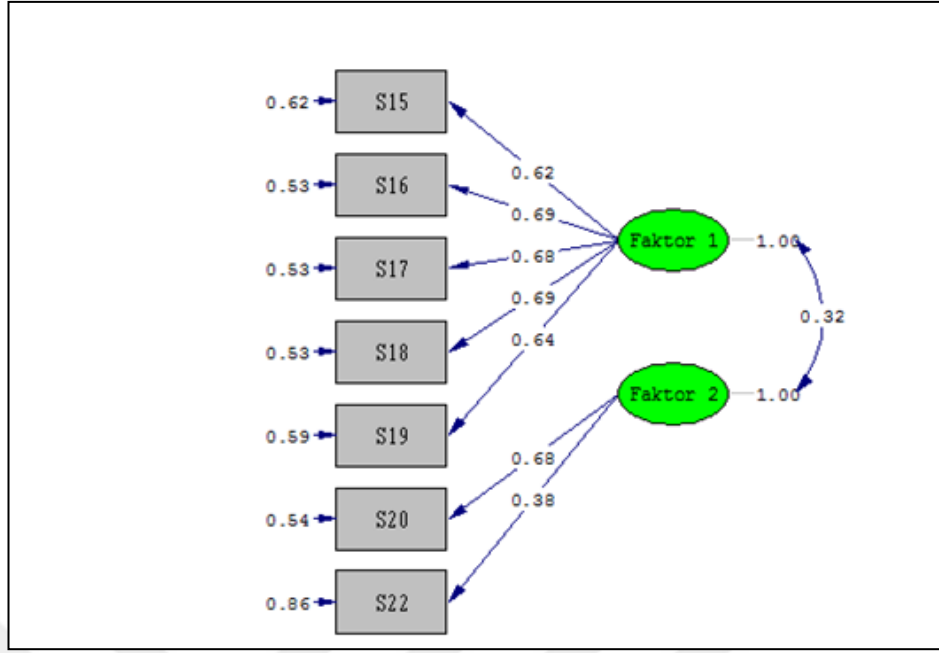


Şekil 7. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanları Dağılımı

Tablo 14: Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği Sorularına İlişkin Standartlaştırılmış Yükler

Standartlaştırılmış Yükler	
Faktör 1	
S15	0,62
S16	0,69
S17	0,68
S18	0,69
S19	0,64
Faktör 2	
S20	0,68
S22	0,38

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeğine ilişkin 2 alt boyutu oluşturan soruların, doğrulayıcı faktör analizi sonucundaki standartlaştırılmış yükleri Tablo 14’de ve Şekil 12’de görülmektedir.



Şekil 8. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi Grafiği

Modelin test edilebilmesi için kurulan modelde yer alan boyutlar için uyum ölçümleri (uyum iyiliği indeksleri ve düzeltilmeli Ki-kare (χ^2/df) değeri) Tablo 15’de görülmektedir.

Tablo 15. Doğrulayıcı Faktör Analizine Ait Uyum Ölçüleri

Uyum Ölçüleri	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Modelin Sonuçları	Uyum
RMSEA	$0 < RMSEA < 0,05$	$0,05 \leq RMSEA \leq 0,10$	0,091	Kabul Edilebilir
CFI	$0,97 \leq CFI \leq 1$	$0,95 \leq CFI \leq 0,97$	0,95	Kabul Edilebilir
IFI	$0,97 \leq IFI \leq 1$	$0,95 \leq IFI \leq 0,97$	0,95	Kabul Edilebilir
RFI	$0,90 \leq RFI \leq 1$	$0,85 \leq RFI \leq 0,90$	0,9	Kabul Edilebilir
SRMR	$0 \leq SRMR \leq 0,05$	$0,05 \leq SRMR \leq 0,10$	0,042	İyi uyum
GFI	$0,95 \leq GFI \leq 1$	$0,90 \leq GFI \leq 0,95$	0,96	İyi uyum
AGFI	$0,90 \leq AGFI \leq 1$	$0,85 \leq AGFI \leq 0,90$	0,92	İyi uyum
df/ χ^2	$df \leq 2/\chi^2 \geq 0$	$df \leq 3/\chi^2 \geq 2$	3,02	Kabul Edilebilir

3.4.2.8. Yaş Kriterine Göre Yapılan Değerlendirmeler

Tablo 16. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Yaş Faktörüne Göre Değerlendirilmesi

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği		Yaş (yıl)			Test değeri; p		
		25-34 (n=24)	yaş	35-44 (n=202)		yaş	≥ 45 (n=146)
Faktör 1	Min-Mak (Medyan)	1,8-5 (4)		1,6-5 (3,8)		1-5 (3,8)	F: 0,788
	Ort±Ss	3,85±0,69		3,63±0,80		3,67±0,90	p: 0,455
Faktör 2	Min-Mak (Medyan)	3-5 (4,5)		1,5-5 (4,5)		2-5 (4,5)	F: 1,808
	Ort±Ss	4,48±0,60		4,24±0,69		4,18±0,74	p: 0,165
Toplam	Min-Mak (Medyan)	2,71-5 (4)		2,29-5 (3,9)		1,57-5 (4)	F: 1,263
	Ort±Ss	4,03±0,52		3,80±0,63		3,82±0,72	p: 0,284

(Oneway Anova Test)

Olguların yaşlarına göre Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği faktör 1, faktör 2 ve toplam puanları istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

Tablo 17. Adli Muhasebecilik ile İlgili Önerilerin Yaşlara Göre Değerlendirilmesi

	Yaş (yıl)			Test değeri; p		
	25-34 (n=24)	yaş	35-44 (n=202)		yaş	≥ 45 (n=146)
S21.Üniversitelerde lisans düzeyinde Adli Muhasebe bölümü oluşturulmalıdır						
Min-Mak (Medyan)	1-5 (4)		1-5 (3)		1-5 (4)	F: 2,172
Ort±Ss	3,50±1,32		3,00±1,39		3,24±1,46	p: 0,115

(Oneway Anova Test)

Olguların “Üniversitelerde lisans düzeyinde Adli Muhasebe bölümü oluşturulmalıdır” önerisine verdikleri puanlar, yaşlarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

3.4.2.9. Cinsiyet Kriterine Göre Yapılan Değerlendirmeler

Tablo 18. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Cinsiyetlere Göre Değerlendirilmesi

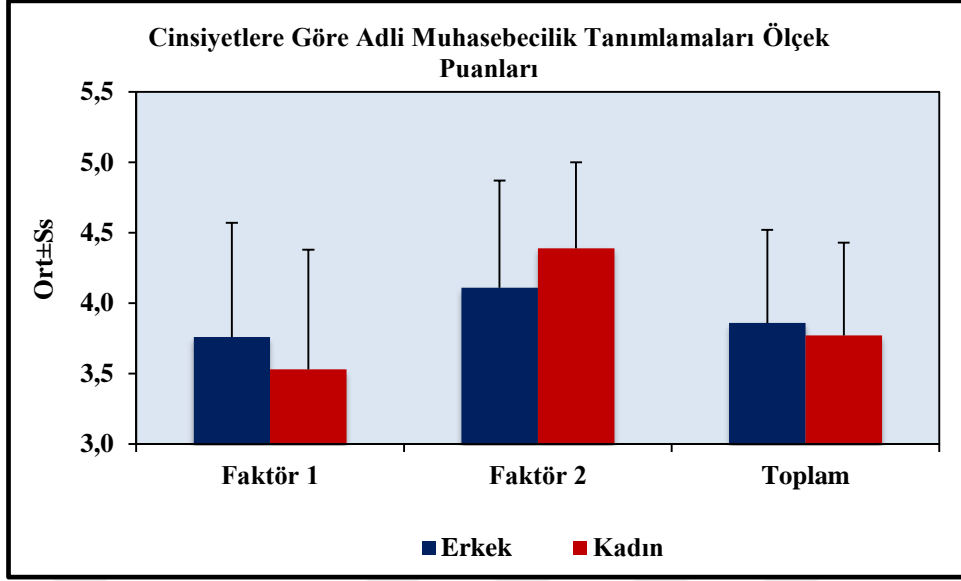
Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği		Cinsiyet		Test değeri; p
		Erkek (n=210)	Kadın (n=162)	
Faktör 1	Min-Mak (Medyan)	1-5 (4)	1,2-5 (3,6)	t: 2,770
	Ort±Ss	3,76±0,81	3,53±0,85	p: 0,006**
Faktör 2	Min-Mak (Medyan)	1,5-5 (4)	2-5 (4,5)	t: -3,887
	Ort±Ss	4,11±0,76	4,39±0,61	p: 0,001**
Toplam	Min-Mak (Medyan)	2-5 (4)	1,57-5 (3,9)	t: 1,333
	Ort±Ss	3,86±0,66	3,77±0,66	p: 0,183

(Student t Test * $p<0.05$ ** $p<0.01$)

Olguların cinsiyetlerine göre Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği faktör 1 puanları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmıştır ($p=0.006$; $p<0.01$); erkeklerin faktör 1 puanları, kadınlardan anlamlı düzeyde yüksektir.

Olguların cinsiyetlerine göre Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği faktör 2 puanları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmıştır ($p=0.001$; $p<0.01$); kadınların faktör 2 puanları, erkeklerden anlamlı düzeyde yüksektir.

Olguların cinsiyetlerine göre Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği toplam puanı istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).



Şekil 9. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Cinsiyetlere Göre Dağılımı

Tablo 19. Adli Muhasebecilik ile İlgili Önerilerin Cinsiyetlere Göre Değerlendirilmesi

	Cinsiyet		Test değeri; p
	Erkek (n=210)	Kadın (n=162)	
S21.Üniversitelerde lisans düzeyinde Adli Muhasebe bölümü oluşturulmalıdır			
Min-Mak (Medyan)	1-5 (3)	1-5 (3)	t: -0,513
Ort±Ss	3,09±1,38	3,17±1,47	p: 0,609

(Student t Test *p<0.05 **p<0.01)

Olguların “Üniversitelerde lisans düzeyinde Adli Muhasebe bölümü oluşturulmalıdır” önerisine verdikleri puanlar, cinsiyetlerine göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir (p>0.05).

3.4.2.10. Eğitim Düzeyine Göre Yapılan Değerlendirmeler

Tablo 20. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Eğitim Düzeylerine Göre Değerlendirilmesi

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği		Eğitim düzeyi			Test değeri; p
		Ön lisans ve altı (n=16)	Lisans (n=287)	Yüksek lisans (n=69)	
Faktör 1	Min-Mak (Medyan)	2-4,6 (3,8)	1,2-5 (3,8)	1-5 (3,8)	F: 0,256
	Ort±Ss	3,54±0,96	3,67±0,84	3,63±0,80	p: 0,775
Faktör 2	Min-Mak (Medyan)	3,5-5 (4,5)	1,5-5 (4,5)	2,5-5 (4,5)	F: 0,227
	Ort±Ss	4,34±0,44	4,22±0,73	4,25±0,68	p: 0,797
Toplam	Min-Mak (Medyan)	2,57-4,57 (3,9)	1,57-5 (3,9)	2-5 (3,9)	F: 0,098
	Ort±Ss	3,77±0,70	3,83±0,67	3,81±0,61	p: 0,906

(Oneway Anova Test)

Olguların eğitim düzeylerine göre Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği faktör 1, faktör 2 ve toplam puanı istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

Tablo 21. Adli Muhasebecilik İle İlgili Önerilerin Eğitim Düzeylerine Göre Değerlendirilmesi

		Eğitim düzeyi			Test değeri; p
		Ön lisans ve altı (n=16)	Lisans (n=287)	Yüksek lisans (n=69)	
S21. Üniversitelerde lisans düzeyinde Adli Muhasebe bölümü oluşturulmalıdır					
Min-Mak (Medyan)		1-5 (3)	1-5 (3)	1-5 (3)	F: 0,257
Ort±Ss		2,88±1,59	3,13±1,40	3,14±1,50	p: 0,773
Min-Mak (Medyan)		1-5 (3)	1-5 (3)	1-5 (3)	F: 1,563
Ort±Ss		3,56±1,21	3,05±1,19	3,14±1,07	p: 0,211

(Oneway Anova Test)

Olguların “Üniversitelerde lisans düzeyinde Adli Muhasebe bölümü oluşturulmalıdır” önerisine verdikleri puanlar, eğitim düzeylerine göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

3.4.2.11. Katılımcıların Hile Denetçiliği Faaliyet Alanına Giren Hizmetleri Verme Durumuna Göre Yapılan Değerlendirmelere İlişkin Bulgular

Tablo 22. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Hile Denetçiliği Faaliyet Alanına Giren Hizmetleri Yapma Durumlarına Göre Değerlendirilmesi

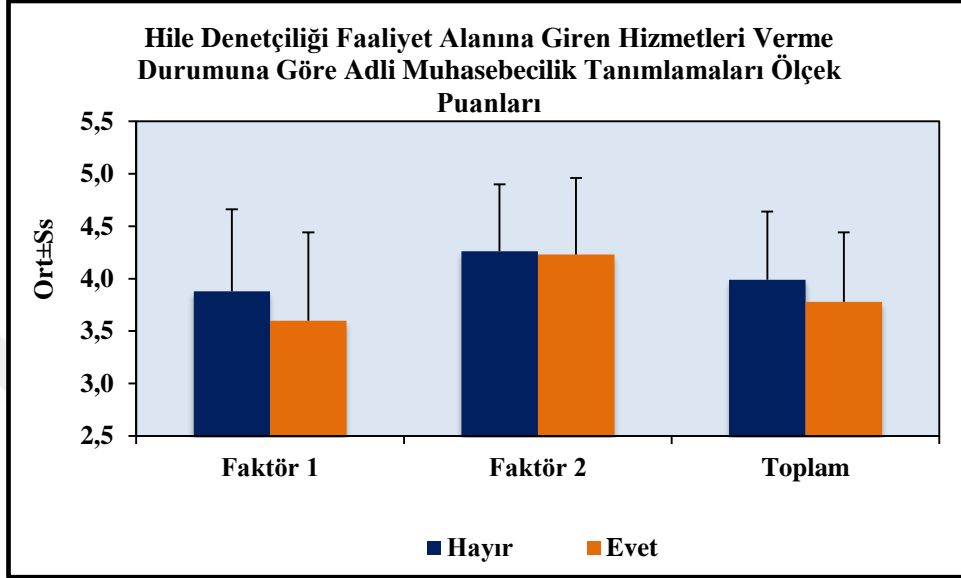
Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği		Hile Denetçiliği Faaliyet Alanına Giren Hizmetleri Yapma Durumu		Test değeri; p
		Hayır (n=79)	Evet (n=293)	
Faktör 1	Min-Mak (Medyan)	1,6-5 (4)	1-5 (3,8)	t: -2,642
	Ort±Ss	3,88±0,78	3,60±0,84	p: 0,009**
Faktör 2	Min-Mak (Medyan)	2,5-5 (4,5)	1,5-5 (4,5)	t: -0,362
	Ort±Ss	4,26±0,64	4,23±0,73	p: 0,717
Toplam	Min-Mak (Medyan)	2,29-5 (4)	1,57-5 (3,9)	t: -2,482
	Ort±Ss	3,99±0,65	3,78±0,66	p: 0,014*

Student t Test * $p<0.05$ ** $p<0.01$

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği faktör 1 puanı, olguların hile denetçiliği hizmeti faaliyet alanına giren hizmetleri yapma durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir ($p=0.009$; $p<0.01$); hile denetçiliği hizmetlerini yapanların faktör 1 puanları, hile denetçiliği hizmeti vermeyenlerden anlamlı düzeyde düşüktür.

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği faktör 2 puanı olguların hile denetçiliği hizmeti faaliyet alanına giren hizmetleri yapma durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği toplam puanı olguların hile denetçiliği hizmeti faaliyet alanına giren hizmetleri yapma durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir ($p=0.014$; $p<0.05$); hile denetçiliği hizmeti veren olguların toplam puanları, hile denetçiliği hizmeti vermeyenlerden anlamlı düzeyde düşüktür.



Şekil 10.Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği Puanlarının, Hile Denetçiliği Faaliyet Alanına Giren Hizmetleri Verme Durumlarına Göre Dağılımı

Tablo 23. Adli Muhasebecilik ve Birlikçilikle İlgili Önerilerin Hile Denetçiliği Faaliyetlerine İlişkin Hizmetleri Yapma Durumlarına Göre Değerlendirilmesi

Hile Denetçiliği Faaliyetlerine İlişkin Hizmetleri Yapma Durumu			
	Hayır (n=79)	Evet (n=293)	Test değeri; p
S21. Üniversitelerde lisans düzeyinde Adli Muhasebe bölümü oluşturulmalıdır			
Min-Mak (Medyan)	1-5 (3)	1-5 (3)	t: -0,288
Ort±Ss	3,16±1,48	3,11±1,41	p: 0,773

(Student t Test)

Olguların “Üniversitelerde lisans düzeyinde Adli Muhasebe bölümü oluşturulmalıdır” önerisine verdikleri puanlar hile denetçiliği faaliyetlerine ilişkin hizmetleri yapma durumuna göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

3.4.2.12. Katılımcıların Dava Destek Danışmanlığı Faaliyet Alanına Giren Hizmetleri Verme Durumuna Göre Yapılan Değerlendirmelere İlişkin Bulgular

Tablo 24. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Dava Destek Danışmanlığı Faaliyetlerine İlişkin Hizmetleri Yapma Durumlarına Göre Değerlendirilmesi

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçeği		Dava Destek Danışmanlığı Faaliyetlerine İlişkin Hizmetleri Yapma Durumu		Test değeri; p
		Hayır (n=200)	Evet (n=172)	
Faktör 1	Min-Mak (Medyan)	1,2-5 (3,8)	1-5 (3,6)	t: -1,389
	Ort±Ss	3,72±0,76	3,60±0,91	p: 0,166
Faktör 2	Min-Mak (Medyan)	1,5-5 (4,5)	2-5 (4,5)	t: 1,291
	Ort±Ss	4,19±0,74	4,28±0,66	p: 0,198
Toplam	Min-Mak (Medyan)	1,57-5 (4)	2-5 (3,9)	t: -0,869
	Ort±Ss	3,85±0,64	3,79±0,69	p: 0,386

(Student t Test)

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği faktör 1, faktör 2 ve toplam puanı olguların dava destek danışmanlığı hizmetlerine ilişkin faaliyetleri yapma durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

Tablo 25.Adli Muhasebecilik ve Bilirkişilikle İlgili Önerilerin Dava Destek Danışmanlığı Hizmeti Verme Durumlarına Göre Değerlendirilmesi

Dava Destek Danışmanlığı Faaliyetlerine İlişkin Hizmetleri Yapma Durumu			
	Hayır (n=200)	Evet (n=172)	Test değeri; p
S21. Üniversitelerde lisans düzeyinde Adli Muhasebe bölümü oluşturulmalıdır.			
Min-Mak (Medyan)	1-5 (3)	1-5 (4)	t: 1,742
Ort±Ss	3,01±1,37	3,26±1,47	p: 0,082

(Student t Test)

Olguların “Üniversitelerde lisans düzeyinde Adli Muhasebe bölümü oluşturulmalıdır” önerisine verdikleri puanlar, dava destek danışmanlığı faaliyetlerine ilişkin hizmeti verme durumuna göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermezken ($p=0.082$; $p>0.05$); dava destek danışmanlığı hizmeti verenlerin puanlarının, dava destek danışmanlığı hizmeti vermeyenlerden yüksek olması dikkat çekici düzeydedir.

3.4.2.13. Katılımcıların Uzman Tanıklık Faaliyet Alanına Giren Hizmetleri Verme Durumuna Göre Yapılan Değerlendirmelere İlişkin Bulgular

Tablo 26. Adli Muhasebecilik Tanımlamaları Ölçek Puanlarının Uzman Tanıklık Faaliyet Alanına Giren Hizmeti Verme Durumlarına Göre Değerlendirilmesi

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği		Uzman tanıklık faaliyet alanına giren hizmeti verme durumu		Test değeri; p
		Hayır (n=248)	Evet (n=124)	
Faktör 1	Min-Mak (Medyan)	1-5 (3,8)	1,6-5 (4)	t: 1,545
	Ort±Ss	3,61±0,84	3,75±0,81	p: 0,123
Faktör 2	Min-Mak (Medyan)	1,5-5 (4,5)	2-5 (4,5)	t: 1,245
	Ort±Ss	4,20±0,74	4,30±0,63	p: 0,214
Toplam	Min-Mak (Medyan)	1,57-5 (3,9)	2-5 (4)	t: 1,770
	Ort±Ss	3,78±0,68	3,91±0,62	p: 0,078

(Student t Test)

Adli Muhasebecilik Tanımlamaları ölçeği faktör 1, faktör 2 ve toplam puanı olguların uzman tanıklık hizmeti verme durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$).

Tablo 27. Adli Muhasebecilik ve Bilirkişilikle İlgili Önerilerin Uzman Tanıklık Faaliyet Alanına Giren Hizmeti Verme Durumlarına Göre Değerlendirilmesi

Uzman tanıklık faaliyet alanına giren hizmeti verme durumu			
	Hayır (n=248)	Evet (n=124)	Test değeri; p
S21.Üniversitelerde lisans düzeyinde Adli Muhasebe bölümü oluşturulmalıdır			
Min-Mak (Medyan)	1-5 (3)	1-5 (3)	t: 1,682
Ort±Ss	3,04±1,42	3,30±1,41	p: 0,093

(Student t Test)

Olguların “Üniversitelerde lisans düzeyinde Adli Muhasebe bölümü oluşturulmalıdır” önerisine verdikleri puanlar, uzman tanıklık faaliyet alanına giren hizmeti verme durumuna göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermezken ($p=0.093$; $p>0.05$); uzman tanıklık faaliyet alanına giren hizmeti verenlerin puanlarının yüksekliği dikkat çekici düzeydedir.

3.4.2.14. İstatistiksel İncelemeler

İstatistiksel analizler için NCSS (Number Cruncher Statistical System) 2007 (Kaysville, Utah, USA) programı kullanıldı. Çalışma verileri değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel metodların (ortalama, standart sapma, medyan, frekans, oran, minimum, maksimum) yanı sıra normal dağılım gösteren nicel verilerin iki grup karşılaştırmalarında Student t Test kullanıldı. Normal dağılım gösteren üç ve üzeri grupların karşılaştırmalarında One-way Anova Test ve ikili karşılaştırmalarında Bonferroni testi kullanıldı. Adli muhasebecilik tanımlamaölçeği geçerlilik güvenilirlik değerlendirmelerinde Reliability analiz ve Doğrulayıcı faktör analizi (Lisrel 8.8) yapılmıştır. Anlamlılık en az $p<0.05$ düzeyinde değerlendirildi.

KMO ölçütü

0,90-100 arasında olduğunda	mükemmel,
0,80-0,89 arasında	oldukça iyi
0,70-0,79 arasında	iyi
0,60-0,69 arasında	orta
0,50-0,50 arasında	zayıf

<0,50 olduğunda ise kabul edilemez olduğu belirtilmektedir.

(Sharma 1996: 116, Tanşancık 2002:50; Altunışık vd. 2005:217).

Cronbach Alfa Katsayısı (Alfa yöntemi):

Alfa katsayısı ölçekte yer alan k sorunun varyansları toplamının genel varyansa oranlanması ile bulunan bir ağırlıklı standart değişim ortalamasıdır. Cronbach alfa katsayısı, bireysel puanların k soru içeren bir ölçekte sorulara verilen cevapların toplanması ile bulunduğu durumlarda soruların birbirleri ile benzerliğini, yakınlığını ortaya koyan bir katsayıdır. Alfa katsayısı, ölçekte yer alan k sorunun türdeş bir yapıyı açıklamak ya da sorgulamak üzere bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını sorgulamaya yarar.

Alfa katsayısının değerlendirilmesi aşağıdaki ölçüte göre yapılır:

$0.0 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değildir.

$0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir

$0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise oldukça güvenilirirdir.

$0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

(Karagöz,2014)

SONUÇ VE ÖNERİLER

Adli Muhasebeciler, hukuki olay ve soruşturma ortamında muhasebecilik mesleğini çeşitli araştırma becerileri ile birleştiren profesyonellerdir. Mali ve hukuki nitelikteki, mahkeme aşamasına intikal etmiş ya da etmemiş olayların, bilimsel araştırma tekniklerini kullanarak, olayları en ince detaylarına kadar inceleyerek, çözümlenmesinde ilgili taraflara hizmet sunarlar. Taraflar adli yargı mercileri olabileceği gibi, avukatlar, işletme sahipleri, uyuşmazlığa taraf olan kişi ya da kurumlar da olabilmektedir.

Adli Muhasebe mesleği, çoğunlukla büyük ekonomiye sahip ülkelerde daha hızlı gelişim göstermiş ya da daha erken oluşmaya, olgunlaşmaya başlamıştır. Büyük finansal krizler ve skandalların yaşandığı Amerika, Adli Muhasebe Mesleğinin oluşumuna öncülük etmiştir. Günümüz teknolojisinde yeni iletişim olanakları ile birlikte yeni suç modelleri oluşmaya başlamıştır. Özellikle bilişim sektöründeki gelişmeye paralel olarak siber suçlarda oldukça artış görülmektedir. Adalet sisteminin yavaş işlemesi ve geç gelen adalet ile sonuçlardan zarar gören mağdur sayısındaki artışla birlikte adalet sistemine yardımcı olacak bir kurum arayışı doğmuştur. Adli Muhasebeciler bu noktada hem avukatlara hem de yargı mercilerine hem de uyuşmazlık taraflarına ya da yarar sağlayacak diğer kişi ve kurumlara yardımcı olarak görev almaktadırlar. Yüksek nitelikteki mesleki bilgileri ile çeşitli bilimsel araştırma tekniklerini kullanarak, dava aşamasındaki uyuşmazlıkların çözümünde ya da dava safhasına gelmemiş hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde önemli görevler üstlenerek bir bakıma adaletin yerine getirilmesinde katkı sağlamaktadırlar.

Adli Muhasebeciliğin yurtdışında uygulanan üç faaliyet alanı bulunmaktadır. Bunlar; Uzman Tanıklık (Uzman Şahitlik), Dava Destek Danışmanlığı, Araştırmacı Muhasebeciliktir. Araştırmacı Muhasebecilik, Hile Denetçiliği ya da Hile Araştırmacılığı olarak da adlandırılabilir. Uzman Tanıklar, adli makamlarda, yargı önünde, mesleki bilgi ve tecrübelerini kullanarak, mahkemeye bilgi sunarlar. Uzman tanık olarak delilleri toplar, değerlendirir, uyuşmazlığa taraf olanların fikirlerini de yorumlayarak davaya katkı sunarlar. Dava Destek Danışmanlığı yapan Adli Muhase-

beciler, dava aşamasında, ya da dava sürecine henüz girmeden önce danışmanlık talebinde bulunan kişi ya da kurumlara hizmet verebilmektedirler. Adli Muhasebeciler; işletme hile ve yolsuzluklarında, vergi ihtilaflarında, İcra İflas Hukukunu ilgilendiren davalarda, sözleşmelerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda, idari uyuşmazlıkların çözümünde, fikri ve sınai hakları ilgilendiren uyuşmazlıklarda, işletme birleşme, ayrılma ve değerlemeleri ile ilgili çözüm gerektiren davalarda, boşanmalardaki mal paylaşımlarının ekonomik boyutunu ilgilendiren konularda dava destek danışmanlık hizmeti sunabilmektedirler. Araştırmacı Muhasebecilik de her türlü olayda hileyi bulma, araştırma, kapsamını, boyutlarını ve sorumlularını tespit etme faaliyetidir.

Bu çalışma, İstanbul İlinde, bilirkişilik faaliyetinde bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler arasında yapılmıştır. İlk bölümde, anketimize katılan meslek mensuplarının Adli Muhasebecilik faaliyet alanlarında hizmet verip vermediği ölçülmüştür. Sonuçlar incelendiğinde, 3568 sayılı yasaya tabi Meslek Mensuplarının önemli bir çoğunluğu farkında olarak ya da farkında olmadan Adli Muhasebe Hizmeti vermiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Adli Muhasebe Mesleğinin fonksiyonları, önemi, Adli Muhasebe Mesleğinin gelişimi için yapılacak faaliyetler hakkında ankete katılanlara sorular yöneltilmiştir. Katılımcıların cevaplarını incelediğimizde, yüksek oranda bir çoğunluk, Adli Muhasebe Mesleğinin önemli fonksiyonlarının olduğunu, Adli Muhasebe mesleğinin 3568 Sayılı Meslek Yasası içerisinde çerçevesinin çizilmesi gerektiğini, bu mesleğinin gelişimi için, üniversitelerin yüksek lisans ve doktora düzeyinde eğitimlerini arttırmaları gerektiğini düşünmektedirler.

Çalışmamızda katılımcıların cevaplarında yaş ve eğitim gibi faktörleri de değerlendirilmiş olup yüksek oranlarda yaş ve eğitim faktörlerine göre anlamlı farklılıklar saptanmadığı görülmüştür.

Sonuç olarak ortaya çıkan bulgular ve öneriler şu şekilde özetlenebilir;

Ankete katılanların büyük bir çoğunluğu Adli Muhasebe alanında faaliyet gösterdiklerini belirtmişlerdir fakat; Türkiye’de Adli Muhasebenin bir kanun ile yasal çerçevesi çizilmemiştir. Araştırmamızda, Adli Muhasebe Mesleğinin 3568 Sayılı Yasa içerisinde çerçevesinin çizilmesi gerektiği sonucu yüksek oranlarda çıkmıştır. 3568 Sayılı Meslek Yasasının kapsamı da genişletilerek, yeniden yapılacak düzenlemelerle Adli Muhasebe Meslek Yasası oluşturulabilir.

Adli Muhasebenin faaliyet alanlarından biri olan Uzman tanıklık ülkemizde bilirkişilik müessesesi ile bağdaştırılabilir. Uzman Tanıklar, oldukça kapsamlı araştırma teknikleri kullanarak, tespit ve çözüm önerilerini mahkeme heyetine, uyuşmazlık taraflarına etkin bir şekilde, sözlü şekilde sunum yaparak, ya da yazılı şekilde rapor hazırlayarak aktarmaktadırlar. Ülkemizde bilirkişilik uygulamalarında, mahkemeler tarafından görevlendirmeler yapılmakta, olup, bilirkişiler daha dar kapsamlı araştırmalar yaparak, görüş ve tespitlerini yazılı bir rapor şeklinde ya da mahkeme heyetine sözlü şekilde sunum yaparak aktarmaktadırlar. Uzman tanıkların ve bilirkişilerin sahip olduğu kişisel nitelikler aynı olsa da mesleki bilgi düzeyinde farklılıklar mevcuttur. Uzman tanıklar; suç bilimi, grafoloji, psikoloji, bilgi teknolojileri, hukuk vb. bilimler alanında bilgi düzeyi oldukça yüksektir. Ülkemizde Adli Muhasebe ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde, 2009 yılında İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından düzenlenen "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı" ve 2011 yılında Bahçeşehir Üniversitesi tarafından düzenlenen "Adli Muhasebe Uzmanlığı" sertifika programları dışında herhangi bir çalışma yapılmamış olup, üniversitelerde yüksek lisans ve doktora düzeyinde eğitimler verilmemektedir. Ülkemizde adli muhasebe ile ilgili yapılan çalışmaların ve eğitimlerin yetersiz olduğu görülmektedir. Gelişmiş ülkelerde Adli Muhasebenin hukuki altyapı, eğitim ve sertifikasyon çalışmaları ile birlikte önemli seviyede olduğunu görmekteyiz. Ülkemizde de yurtdışındaki eğitim, belgelendirme ve sertifikasyon modelleri örnek alınabilir.

KAYNAKLAR

Kitaplar

Alangoya, Y.(1979). Vakıaların ve Delillerin Toplanması İlişkin İlkeler. İstanbul: Fakülteler Matbaası

Aşçıoğlu, Ç.(2010). Yargılamada Maddi Gerçeğin Belirlenmesi ve Kanayan Yara Bilirkişilik. Ankara: Seçkin Yayıncılık

Arslan, Y.(2010). Uygulamalı Bilirkişilik Rehberi. İstanbul: Seçkin Yayıncılık

Arslan, R.Yılmaz, E.ve Ayvaz,S.T.(2017). Medenî Usul Hukuku. İstanbul: Yetkin Yayınları

Arslan, Y.(2010). Uygulamalı Bilirkişilik Rehberi. İstanbul: Seçkin Yayıncılık

Aşçıoğlu, Ç.(2010). Yargılamada Maddi Gerçeğin Belirlenmesi ve Kanayan Yara Bilirkişilik. Ankara: Seçkin Yayıncılık

Bakıcı, S.(1980). Adli Tıp - Adli Tıp Kurumları ve Önemi. A.B.D.

Elitaş, C.(2012).Muhasebe Hata ve Hileleri. Bursa: Ekin Yayınevi,

Gözübüyük, A.Ş.(2006). İdare Hukuku: İdari Yargılama Hukuku. Ankara: Turhan Yayınevi

Karagöz, Y.(2014). Biyoistatistik. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık,

Kuru, B.(2001). Hukuk Muhakemeleri Usulü III. İstanbul: Demir Yayıncılık

Küçükgüngör, E.(1998) Roma Özel Hukukunda Delil ve İspat Prof. Dr. Ali Bozer'e Armağan, Batıder, Ankara,

Soydan, B. (2010). Türk Vergi Yasası'nda Bilirkişilik. İstanbul: Ticaret Odası Yayınları

Taşpınar, S. (2003). Türk Hukukunda ve Karşılaştırmalı Hukukta Bilirkişilik Ücreti, Prof. Dr. Ergun Önen'e Armağan. Ankara: Yetkin Yayınları

Yenisey, F. Kunter, N. Ve Nuhoğlu, A.(2010).Ceza Muhakemesi Hukuku-1. İstanbul:1946

Sürelî Yayınlar

Abacı, N.(2002).Osmanlı Döneminde Bilirkişilik Uygulamaları. U.U. Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3,80-81

Arpacı,A.(2006). Türk Alman Tıp Hukuku Sempozyumu, Yeditepe Üniversitesi Dergisi, 3,385-386

Arslan, R.(1987), Bilirkişilik Uygulaması ve Yargıtay'ın Bu Uygulamaya Etkisi, Yargıtay Dergisi, 1-4, 175-178

Arzova, S. B. (2003).İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi,20, 118-126.

Aslan, Y.(2008), Bilirkişilik Raporuna İtiraz ve Uzman Mütealası, Yalkın Mevzuat Dergisi,58,2-3

Bassey E.& Ahonkhai, O.E.(2017), Effect of Forensic Accounting and Litigation Support on Fraud Detection of Banks in Nigeria, IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), Volume 19, Issue 6.

Bozkurt, N. (2000a) Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik. Yaklaşım Dergisi,94,60-65

Bozkurt, N.(2000b). İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler. Yaklaşım Dergisi, 92, 63-68

Crumbley, D. L.(1995).Forensic Accountants Appearing In The Literature. New Accountant, vol:10, Issue: 7

Crumbley, D. L.Apostolou, N. (2002). Forensic Accounting. A New Growth Area Accounting, Ohio CPA Journal, Vol:16, Issue: 3

Crumbley, L. Henry, B,K. Kratchman,S,H.(2004).Sherlock Holmes and Forensic Accounting.

Çankaya, F, Dinç, E, Çoban, Y.(2014) Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 23- 74

Deryal, Y.(2001). Türk Hukukunda Bilirkişinin Nitelikleri ve Avukatın Bilirkişilik Yapması. Ankara Barosu Dergisi, 15-36

Dinç, Y. Cengiz, S.(2017). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği.Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(1), 221-236

Dönmez, B.(2007). Yeni CMK’da Bilirkişi Kavramı. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2007 Özel Sayı, 1145-1177.

Grippio, F. J. & Ibex J.W. T. (2003). Introduction To Forensic Accounting, National-Public Accountant, June, pp.4-5

Huber, D.(2014).Forensic Accounting: An Anglo-American Comparison – Forensic Accounting in the U.S.A, Vol. 6, Issue 3, Special International Issue, 2014, 154-176

Karacan. S. (2012).Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 8, 109-112

Karapınar, S, 2006. Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar, Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı 31, s.141-148

Lorenzo, J. D. (1993). Forensic Accounting. Australian Accountant, II(63), 23-25.

Manning, G. A. (2005). Financial Investigation and Forensic Accounting, Second Edition, Boca Raton: Taylor & Francis Group.

Manning, G. A. (2005). *Financial Investigation and Forensic Accounting*. Boca Raton: Taylor & Francis Group.

Mitric, M., Stankovic, A., & Lakicevic, A. (2012). Forensic Accounting - the Missing Link in Education and Practice. *Management Journal for Theory and Practice Management*,65, 41-50.

Oberholzer, C. (2002), “Quality Management in Forensic Accounting”, The Gordon Institute of Business Science, University of Pretoria, The Degree of Master of Business Administration.

Özden, S,Y.(1997). Tıbbi Bilirkişiliğin Tarihi Gelişimi ve Adli Psikiyatri Bilirkişinin Özellikleri, *Düşünen Adam Dergisi* (10) 44-47

Özkul, F.U, Özdemir, Z.(2013). Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma, *Dergipark*, 40, 75-79

Papakçı, A.(2016). Hukuki Bilirkişilik. *Dergi Park*, 1, 436-437

Pazarçeviren, S.Y.(2005).Adli Muhasebecilik Mesleği. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 1-2,1-19

Sevük, H,Y. (2006) Ceza Muhakemesi Hukukunda Bilirkişilik. *Dergipark*,64, 76-79

Uşul, H. Topçuoğlu, M.(2011). Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma. *Süleyman Demirel Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,16-3, 53-66.

Zobihollah, R. Linder, G,H. & Reinstem, A. (1997), *Integrating Forensic Accounting Into The Accounting Curriculum*. *Accounting Education*.Vol:1, Issue:2.

Ciğer, A. Topsakal, Y.(2015). Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış: Adli Muhasebe Eğitiminin Faydaları ve Engelleyicileri. *Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi* (31), 2015, 70-88

Tezler

Bayraktar, A.(2007).Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne <https://tez.yok.gov.tr/UlusalSonucYeni.jsp>

Çınar, S. (2009). Türk Vergi Hukukunda Bilirkişilik Kurumu ve Analizi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.

Mecek, H. (2011). Ceza Muhakemesinde Bilirkişilik, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya.

Tanrıverdi, S.M. (1991).Medeni Usul Hukuku’nda Bilirkişilik, Yayınlanmamış Doktora Tezi,İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Tarman, Z.D.(2005). Bilirkişilik Sözleşmesinin Hukuki Niteliği ve Bilirkişinin Üçünü Kişiye Karşı Olan Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tez>

Yıldız, H. (2007). İcra ve İflas Suçları, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>

Diğer Yayınlar

ACCA Study Bootcamp, (Erişim Tarihi: 28.02.2018). <http://www.accaglobal.com/uk/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-resources/p7/technical-articles/forensic-accounting0.html>

ACFE, Who We Are, 2018. (Erişim Tarihi: 19.02.2018). <https://www.acfe.com/about-the-acfe.aspx>

ACFE, 2018. (Erişim Tarihi: 20.02.2018) <https://www.acfe.com/about-the-acfe.aspx>

ACFE, 2018. (Erişim Tarihi: 20.02.2018) <https://www.acfei.com>

ACFE, Association Of Certified Fraud Examiners UK Chapters, (Erişim Tarihi: 20.02.2018). <http://www.acfeuk.co.uk/sponsorship-acfe-corporate-alliance.html>

AICPA, (Erişim Tarihi: 03.02.2018) <http://www.fvs.aicpa.org/membership/overview+of+Certified+in+Financial+Forencis+Credential.htm>

Anonim, (2017). İdari Yargıda Bilirkişi İncelemesi Nasıl Yapılır, (Erişim Tarihi: 10.11.2017) <http://www.idarehukuku.net/baslik/Idari-Yargi/Idare-Hukuku--Idari-Yargilama-Usulu-Kanunu-Rehberi/Idari-yargida-bilirkisi-incelemesi-nasil-yapilir--------html>

Bozkurt, N.Adli Muhasebenin İçeriği, Gelişimi ve Türkiye Uygulamaları.(Erişim tarihi,02.01.2018) archive.ismmmo.org.tr/docs/seminer/02112010_NejatBozkurt.ppt

Charisma University, (Erişim Tarihi: 17.02.2018). http://www.charismauniversity.org/ap_doctorCyberSecurity.php

CPA,Kanada, 2018.(Erişim Tarihi: 15.02.2018). <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/pathways-to-becoming-a-cpa/cpa-pep-admission-undergraduate-degree-holders/entering-cpa-pep-other-degrees>

Huber, D.(2011)Forensic Accountants, Codes of Ethics and Forensic Accounting Corporations, Journal of Forensic Studies in Accounting and Business, 5(1), 70-101, (Erişim Tarihi:18.01.2018) <https://ssrn.com/abstract=2385132>

Forensic CPA Society, (Erişim Tarihi: 21.02.2018) <https://www.fcpas.org/about-us/>

Forensic Accountant, 2018 (Erişim Tarihi: 20.02.2018) <http://www.forensicaccounting.com,2018>

Gray, O. R. Moussalli, S. D.(2006) Forensic Accounting and Auditing United Ag-ain: A Historical Perspective Journal of Business Issues, No. 2, pp. 15-25, (Erişim Tarihi:21.03.2018) <https://ssrn.com/abstract=1642100>

Güngör, T. (2013). Ahiliğin uzantısı Loncalar ve Gedikler, (Erişim Tarihi: 26.10.2017) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ahiligin-uzantisi-loncalar-ve-gedikler/17714>

Institute Of Forensic Accountants, (Erişim Tarihi: 22.02.2018) <http://www.ifa.org.ng/>

İbiş, C.,(2002). Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği, XVII Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul: 10-12 Ekim

Kumrulu,A.,(1990). VI. Türkiye Maliye Eğitimi -Türk Vergi Yargı Sistemi Sempozyumu, (ss.95) Antalya: 21-23 Mayıs

Mevzuatı Geliştirme Bilgi ve Yayın Müdürlüğü, (Erişim Tarihi: 25.10.2017) <http://www.mevzuat.gov.tr/>

National Association Of Forensic Accountants, (NAFA), (Erişim Tarihi: 25.02.2018) http://www.nafanet.com/index_files/forensicaccounting.htm

Okoye, E. I. (2009) The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support The Nigerian Academic Forum, Vol. 17, No. 1, (Erişim Tarihi : 21.02.2018). <https://ssrn.com/abstract=1788822>

T.C. Resmi Gazete, 03.08.2017, Sayı 30143. (Erişim Tarihi: 01.11.2017) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/11/20161124-1..htm>

T.C. Resmi Gazete, 03.08.2017, Sayı 30143. (Erişim Tarihi: 01.11.2017) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/11/20161124-1..htm>

The Criminal Procedure Rules, (Erişim Tarihi:23.02.2018). <https://www.justice.gov.uk/courts/procedure-rules/criminal/docs/crim-proc-rules-2014-part-33.pdf>

Yargıtay Başkanlığı, Yargıtay, 15. HD., 14.03.1997, 466/1360. (Erişim Tarihi: 02.03.2018) <https://emsal.yargitay.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>

Webster University,(Erişim Tarihi: 01.08.2018). www.webster.edu.tr/catalog/current/graduate-catalog/degress/forensic-accounting.html



EK-1 ANKET FORMU

s.1 Cinsiyetiniz () Kadın () Erkek	s.2 Yaşınız (Belirtiniz)	s.3 Eğitim Durumunuz (işaretleyiniz) (a) Lise (b) Önlisans (c) Lisans (d) Yüksek Lisans (e) Doktora	s.4. Meslek / Uzmanlık Alanı (Yazınız)
---	------------------------------------	--	--

BÖLÜM II- DAVA DANIŞMANLIK HİZMETİ

Aşağıdaki konulardan mahkeme haricindeki kişi yada kurumlara Dava Destek Danışmanlığı hizmeti sağladıklarınızı işaretleyiniz.
(Birden Fazla İşaretleyebilirsiniz)

s.5	İş Hukuku kapsamındaki davalarda, tazminat hesaplamalarında meydana gelen hata ve yapılan usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması,	
s.6	Boşanma ile ilgili uyuşmazlıklarda mali nitelikteki usulsüzlükler ve/veya muvazaalı işlemlerin ortaya çıkarılması için taraflarca edinilen varlıkların finansal etkilerinin araştırılması,	
s.7	Patent, marka gibi Fikri Sınai Haklar kapsamına giren davalarda, tazminat hesaplamaları ile uyuşmazlıkların çözümü,	
s.8	İşletmelerle ilgili birleşme, bölünme yada ayrılımlarında mali bitelikteki işlemlerin çözümü,	
s.9	Ceza davası kapsamına giren kredi kartı dolandırıcılıkları, çek-senet dolandırıcılıkları ve diğer dolandırıcılıkların tespit edilmesi, mali etkilerinin araştırılması ve çözümlenmesi,	
s.10	Hiçbir işletme ya da gerçek kişilere dava süreci ya da öncesinde dava destek danışmanlığı hizmeti sunmadım.	

BÖLÜM III -HİLE DENETİMİ FAALİYETLERİ

Aşağıdaki konulardan mahkeme haricindeki kişi yada kurumlara Hile Denetçiliği hizmeti sağladıklarınızı işaretleyiniz.
(Birden Fazla İşaretleyebilirsiniz)

s.11	Vergi hileleri ile mali yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve hesap hilelerinin tespit edilmesi	
s.12	Hileli İflas Uygulamalarında borçlunun mal kaçırması vb. muvazaalı işlemlerin ortaya çıkarılması ve belge hilelerinin tespit edilmesi	
s.13	Aklama suçları kapsamındaki yargılamalarda, üst düzey muhasebe ve denetim tekniklerini kullanarak, örgütlerin yapılarının çözülmesi faaliyetleri.	

BÖLÜM IV- ADLİ MUHASEBECİLİK

Aşağıdaki verilmiş ifadelere ne derece katıldığınızı 1=kesinlikle katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 3=kararsızım, 4=katılıyorum, 5=kesinlikle katılıyorum olmak üzere uygun kutuyu işaretleyiniz.

		1=kesinlikle katılmıyorum	2=Katılmıyorum	3=Kararsızım	4=Katılıyorum	5=Kesinlikle Katılıyorum
s.14	Bir dava için, daha önce mahkemede sözlü olarak görüş ve kanaatlerimi beyan ettim.					
s.15	Bilirkişilik, adli muhasebenin bir dalıdır.					
s.15	Adli muhasebecilik, mali nitelikteki yolsuzlukları ve muhasebe hatalarının azaltılmasında önemli bir işleve sahiptir.					
s.17	Adli muhasebecilik Aklama Suçları ile mücadelede önemli bir fonksiyona sahiptir.					
s.18	Adli muhasebecilik, muhasebe ve denetim mesleğinin önemlerini arttırıp, farklı bir saygınlık kazandıracaktır.					

		1=kesinlikle katılmıyorum	2=Katılmıyorum	3=Kararsızım	4=Katılıyorum	5=Kesinlikle Katılıyorum
s.19	Adli muhasebecilik mesleği davaların hızlı çözülmesi için önemli bir işleve sahip olacaktır.					
s.20	Adli Muhasebeciliğin 3568 Sayılı Meslek Yasası içerisinde çerçevesi çizilmelidir.					
s.21	Üniversitelerde lisans düzeyinde Adli Muhasebe bölümü oluşturulmalıdır.					
s.22	Üniversitelerde yüksek lisans ve doktora düzeyinde, Adli Muhasebecilik bölümü artırılmalıdır.					