

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ\*SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**İŞLETME PROGRAMI**

**ADLİ MUHASEBEDE UZMAN TANIKLIK MESLEĞİ: MUHASEBE MESLEK  
MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Yurdagül ÇOBAN**

**MART - 2013**

**TRABZON**

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ\*SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**İŞLETME PROGRAMI**

**ADLİ MUHASEBEDE UZMAN TANIKLIK MESLEĞİ: MUHASEBE MESLEK  
MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Yurdagül ÇOBAN**

**Doç. Dr. Engin DİNÇ**

**MART - 2013**

**TRABZON**

## ONAY

Yurdagül ÇOBAN tarafından hazırlanan Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma adlı bu çalışma 11.03.2013 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda (oybirliği) ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme (Anabilim/Bilim) dalında **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Engin DİNÇ (Başkan-Danışman)

Doç. Dr. Fikret ÇANKAYA

Doç. Dr. Mehmet TUNÇER

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım. ... / ... / .....

Prof. Dr. Ahmet ULUSOY

Enstitü Müdürü

## **BİLDİRİM**

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

**Yurdagül ÇOBAN**

**.../.../2013**

## ÖNSÖZ

Günümüz dünyasında artan mesleki uzmanlaşma ihtiyacı her alanda bilgi sahibi kişilere değil bir alanda en küçük ayrıntıya kadar uzmanlaşmış kişilere duyulan ihtiyacı arttırmaktadır. Uzman kişi ihtiyacının hissedildiği alanlardan biri de Adli Muhasebedir. Adli muhasebe; muhasebe, hukuk, denetim bilimleri ve soruşturma tekniklerinin birleşiminden oluşmuş yurt dışında yıllardan beri tartışılan ancak ülkemizde yeni yeni araştırma konusu olan bir alandır. Adli muhasebe; hile denetimi, dava destek danışmanlığı, uzman tanıklık uygulama alanlarına ayrılmaktadır. “*Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma*” isimli bu tezin amacı; adli muhasebenin bir alt dalı olan uzman tanıklık mesleğinin tanıtımı ve bu kapsamda muhasebe meslek mensuplarının yeterliliklerinin incelenerek ülkemizde uzman tanıklık sisteminin uygulanabilirliğinin tespitidir.

Tez konusunun belirlenmesi ve çalışmanın hazırlanması aşamasında yardımlarını, önerilerini ve değerli katkılarını esirgemeyen çok kıymetli hocam Doç. Dr. Fikret ÇANKAYA’ya, danışman hocam Doç. Dr. Engin DİNÇ’e, araştırma verilerinin analiz edilmesi aşamasında yardımlarını esirgemeyen Öğr. Gör. Dr. Aykut KARAKAYA’ya teşekkür ederim. Çalışmanın uygulama aşamasında katkılarını esirgemeyen gerek ofislerinde gerekse internet ortamında anket çalışmasına katkıda bulunan muhasebe meslek mensuplarına teşekkür ederim. Ayrıca anket ve mülakat aşamasında çalışmaya destekte bulunan İstanbul’da görevli hakimlere teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

Hayatımın her aşamasında olduğu gibi bu tezin hazırlanması sırasında da ilgililerini ve desteklerini hiçbir zaman eksik etmeyen biricik annem Ayşe GÜRAN’a yaşamımın gülümseyen yüzü kardeşlerim Osman ÇOBAN’a ve Yasin ÇOBAN’a, sevgili nişanlım Levent AKTAŞ’a anlayışları, özverileri ve her zaman yanımda oldukları için sonsuz teşekkürlerimi ve sevgilerimi sunarım.

Trabzon, Mart 2013

Yurdagül ÇOBAN

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
ÖZET .....	IX
ABSTRACT .....	X
TABLolar LİSTESİ .....	XI
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	XIII
KISALTMALAR LİSTESİ .....	XIV
GİRİŞ.....	1-3

## BİRİNCİ BÖLÜM

<b>1. ADLİ MUHASEBE İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR .....</b>	<b>4-49</b>
1.1. Adli Muhasebenin Tanımı .....	4
1.2. Adli Muhasebecilik ve Adli Muhasebe Mesleği .....	7
1.3. Adli Muhasebeyi Gerektiren Nedenler ve Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri .....	9
1.4. Adli Muhasebe Hizmetlerine İhtiyaç Duyabilecek Taraflar.....	13
1.5. Adli Muhasebenin Tarihi .....	16
1.6. Adli Muhasebenin Diğer Bilimlerle İlişkisi .....	20
1.6.1. Adli Muhasebe ve Muhasebe İlişkisi .....	20
1.6.2. Adli Muhasebe ve Hukuk İlişkisi.....	21
1.6.3. Adli Muhasebe ve Kriminoloji İlişkisi.....	22
1.7. Adli Muhasebeci .....	23
1.7.1. Adli Muhasebecinin Tanımı.....	23
1.7.2. Adli Muhasebecinin Sahip Olması Gereken Özellikler .....	24
1.7.3. Bir Adli Adli Muhasebecinin Çalışma Aşamaları.....	28
1.8. Adli Muhasebe Mesleğinin Uygulama Alanları .....	29

1.8.1. Hile Denetimi (Araştırmacı Muhasebecilik).....	30
1.8.2. Dava Destek Danışmanlığı.....	33
1.8.3. Uzman Tanıklık.....	35
1.9. Adli Muhasebe Eğitimi ve Sertifikalandırılması .....	35
1.10. Adli Muhasebeyle İlgili Kuruluşlar .....	43
1.10.1. Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE).....	43
1.10.2. Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) .....	43
1.10.3. Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (National Association of Forensic Accounting- NAFA).....	44
1.10.4. Adli Muhasebeciler Birliği (Forensic Certified Public Accountant Society-FCPA Society) .....	44
1.10.5. Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü (American Collage of Forensic Examiners Institue-ACFEI).....	45
1.11. Türkiye’de Adli Muhasebe Faaliyetleri ve Eğitimi .....	45
1.12. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Adli Muhasebe .....	48

## İKİNCİ BÖLÜM

<b>2. UZMAN TANIKLIK MESLEĞİ VE BİLİRKİŞİLİK .....</b>	<b>50-81</b>
2.1. Uzman Tanık ve Uzman Tanıklık Kavramı.....	50
2.2. Uzman Tanıklığa İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri .....	51
2.3. Uzman Tanığın Sahip Olması Gereken Özellikler .....	53
2.4. Uzman Tanığın Görevlendirilebileceği Alanlar .....	54
2.5. Uzman Tanıklık İş Süreci .....	55
2.6. Uzman Tanığın Uzman Tanıklık Sürecinde Dikkat Etmesi Gerekenler.....	59
2.7. Bilirkişilik Kurumu.....	62
2.7.1. Türk Hukuk Sisteminde Bilirkişilik .....	62
2.7.2. Bilirkişinin Atanması ve Bilirkişi Raporu.....	63
2.7.3. Bilirkişilik Kurumuna İhtiyaç Duyulmasının Sebepleri ve Bilirkişinin Önemi .....	68

2.7.4. Bilirkişinin Sahip Olması Gereken Özellikler .....	69
2.7.5. Uzman Tanıklık ve Bilirkişilik Kurumunun Karşılaştırılması.....	73
2.7.6. Bilirkişilik Kurumunun Sorunları .....	78

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

<b>3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA .....</b>	<b>82-138</b>
3.1. Araştırmanın Amacı ve Konusu .....	82
3.2. Literatür Araştırması.....	83
3.3. Araştırmanın Yöntemi .....	91
3.4. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme .....	92
3.5. Araştırmanın Hipotezleri .....	94
3.6. Geçerlilik ve Güvenilirlik .....	96
3.7. Hakimlere Yönelik Yürütülen Araştırmanın Bulguları .....	97
3.8. Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Yürütülen Araştırmanın Bulguları.....	102
3.8.1. Örneklemin Genel Özellikleri .....	102
3.8.2. Faktör Analizi.....	109
3.8.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeterlilikleri ile İlgili Tanımlayıcı İstatistikleri.....	115
3.8.4. Faktörlerin Meslek Elemanlarının Özellikleri Açısından Farklılık Analizi .....	124
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>139</b>
<b>YARALANILAN KAYNAKLAR .....</b>	<b>147</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>155</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>163</b>



## ÖZET

Adli muhasebenin uygulama alanlarından biri de uzman tanıklıktır. Uzman tanıklık mahkemeye intikal etmiş ticari ve mali uyuşmazlıkların çözümünde görev alan konusunda uzman kişilerin mahkeme heyetine yazılı ve sözlü sunum yaptığı uzmanlık alanıdır. Uzman tanıklık ülkemiz bilirkişilik kurumunun bir benzeridir.

Türkiye’de ticari davalarda bilirkişilik yapanların büyük çoğunluğu muhasebe meslek elemanlarıdır. Ancak, muhasebe meslek elemanlarının uzman tanıklık kurumuna ne derece uyum sağlayacakları bilinmemektedir. Bu nedenle uzman tanıklık sisteminin ülkemizde uygulanabilirliğinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaçla uzman tanıklık ve bilirkişilik özellikleri tespit edilmiştir. Bu özelliklerinden yararlanılarak muhasebe meslek mensuplarına ve hakimlere yönelik anket formu hazırlanmıştır. Anket verileri, SPSS 15.0 paket programında analiz edilmiştir. Analizde, Faktör Analizi, Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov Testi, Mann-Whitney U Testi ve Kruskal – Wallis Testi kullanılmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre ülkemiz bilirkişilik sisteminin yeterli olduğu söylenemez. Ülkemiz yargı sisteminin sertifikalı bilirkişilik yapacak uzman tanıklara ihtiyacı vardır. Muhasebe meslek mensuplarının şu an için gerekli uzman tanıklık yeterliliğine sahip değildir. Ancak muhasebe meslek mensupları alacakları bir eğitimle uzman tanıklık sistemine ayak uydurabilecektir. Muhasebe meslek mensupları ülkemiz bilirkişilik niteliklerini de temsil eden faktörlerde sadece uzman tanıklığa ait faktörlere göre daha yüksek yeterliliğe sahiptir. Bu sebeple eğitimin özellikle uzman tanıklık yeterlilik seviyelerini yükseltmesi gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Uzman Tanıklık, Adli Muhasebe, Davaya Destek Danışmanlığı.

## **ABSTRACT**

One of the application areas of forensic accounting is expert witnessing. Expert witnessing that experts specializing in who take part in solution of commercial and financial dispute written and oral presentations are made to the court field of profession. The Expert Witnessing is a kind of Court Expert Institution in our country.

Most of court experts who serve in commercial cases in Turkey are members of accounting profession. However what extent members of accounting profession will adapt to expert witnessing is not known. For this reason, determine the applicability of expert witnessing in our country is aimed. That purpose, characteristic of expert witnessing and court expertness are identified. Survey sheet that for members of accounting profession was prepared by using this characteristic. Survey data are analyzed using SPSS 15.0 program. In the analysis, Factor Analysis, One Sample Kolmogorov-Smirnov Test, Mann-Whitney U Test and Kruskal - Wallis Test are used.

According to the survey results; expert system in our country is sufficient can not be said. The judicial system in our country is in need of expert witnesses will be certified expert. Members of accounting profession is not eligible the necessary expert witnesses at the moment. However members of accounting profession will adapt expert witnesses with training. Members of accounting have higher properties that blong to factor of court expert in our country than properties that blong to factor of expert witnessing. Therefore, training especially raise the level competence of expert witnessing is required.

**Key Words:** Expert Witnessing, Forensic Accounting, Litigation Support Consulting.

## TABLolar LİSTESİ

<b><u>Tablo Nr.</u></b>	<b><u>Tablonun Adı</u></b>	<b><u>Sayfa Nr</u></b>
1	Katılımcıların “Bilirkişilik Sistemi Günümüz Yargısı için Yeterli mi?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı.....	97
2	Katılımcıların “Uzman Tanıklığa Gerek Var mı?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı .....	98
3	Katılımcıların “Muhasebe Meslek Mensupları Uzman Tanıklık Yapabilir mi?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı.....	98
4	Soruların Tanımlayıcı İstatistikleri .....	100
5	Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı .....	103
6	Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımı .....	103
7	Katılımcıların Unvanlarına Göre Dağılımı .....	104
8	Katılımcıların Meslekteki Çalışma Süresine Göre Dağılımı .....	104
9	Katılımcıların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı.....	105
10	Katılımcıların Faaliyette Buldukları Bölgeye Göre Dağılımı .....	105
11	Katılımcıların “Bilirkişilik Yaptınız mı?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı .....	106
12	Katılımcıların “Bilirkişilik Yapmak İster Misiniz?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı .....	106
13	Katılımcıların “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Yapmak İçin Eğitim Almaları Gerekli Midir?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı .....	107
14	Katılımcıların “Bilirkişilik Eğitimi Almak İster Misiniz?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı .....	107
15	Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov Testi Sonuçları .....	109
16	KMO ve Bartlett Testi Sonuçları .....	111
17	Özdeğer İstatistiği Tablosu .....	111
18	Dönüştürülmüş Faktör Matrisi Tablosu.....	114
19	Faktör Analiziyle Gruplandırılan Soruların Tanımlayıcı İstatistikleri .....	118
20	Faktörlerin Cinsiyete Göre Farklılık Analizi Sonuçları.....	126

21	Faktörlerin Yaşa Göre Farklılık Analizi Sonuçları.....	127
22	Faktörlerin Unvana Göre Farklılık Analizi Sonuçları .....	129
23	Faktörlerin Mesleki Faaliyet Yılına Göre Farklılık Analizi Sonuçları.....	130
24	Faktörlerin Mesleki Eğitim Durumuna Göre Farklılık Analizi Sonuçları .....	132
25	Faktörlerin Faaliyette Bulunulan Bölgeye Göre Farklılık Analizi Sonuçları .....	133
26	Faktörlerin Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Yapıp Yapmamalarına Göre Farklılık Analizi Sonuçları .....	136
27	Faktörlerin Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Yapmayı İsteyip İstememelerine Göre Farklılık Analizi Sonuçları .....	137
28	Faktörlerin Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Eğitimi Almak İsteyip İstememelerine Göre Farklılık Analizi Sonuçları .....	138

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Sekil Nr.</u>	<u>Sekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr</u>
1	Faktör Analizi Çizgi Grafiği .....	112

## KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABV	: Accredited in Business Valuation- Yetkili Değerleme Uzmanı
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners- Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği
ACFEI	: American Collage of Forensic Examiners Institue- Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants-Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
CA	: Chartered Accountant- Serbest Muhasebeci
CFC	: Certified Forensic Consultant- Sertifikalı Adli Danışman
CFE	: Certified Fraud Examiners- Sertifikalı Hile Denetçisi
CFF	: Certified Financial Forensics - Sertifikalı Mali Suç Bilimcisi
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
CPA	: Certified Public Accountant- Sertifikalı Kamu Muhasebecisi
Cr.FA	: Certified Forensic Accountant- Sertifikalı Adli Muhasebeci
FA	: Forensic Accountant- Adli Muhasebeci
FCPA	: Forensic Certified Public Accountant- Sertifikalı Kamu Adli Muhasebecisi
FCPA Society	: Forensic Certified Public Accountant Society-Adli Muhasebeciler Birliği
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İSMMM	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İSMMM Akademi	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Akademi
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
NAFA	: National Association of Forensic Accounting- Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu

TDK : Türk Dil Kurumu  
TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali  
Müşavirler Odaları Birliği  
YMM : Yeminli Mali Müşavir

## GİRİŞ

Günümüzün her anlamda sınırların yok olduğu küresel dünyasında; her gün yeni bir buluş yapılmakta, yeni yöntem ve teknikler geliştirilmekte, teknoloji takip edilmesi güç bir hızla ilerlemekte ve bilişim sektörü aklın sınırlarını zorlayan yeniliklere sahne olmaktadır. Sıralanan bu gelişmeler suç dünyasında da mali nitelikli yeni suç tekniklerinin oluşmasına zemin hazırlamakta ve oluşan bu yeni suç teknikleri yeni nesil suçlar olarak adlandırılmaktadır. Yeni nesil suçların eski yöntemlerle ortaya çıkarılması neredeyse olanaksız hale gelmektedir. Bilinen muhasebe, denetim ve soruşturma yöntemleri değişen dünyanın, değişen taleplerini karşılayamamakta ve güncel bir alan olan adli muhasebe karşımıza çıkmaktadır. Adli muhasebe günümüz gelişen dünyasının ticari sorunlarına çözüm önerisi sunan basit anlamda hukuk ve muhasebenin kesişim noktasında yer alan; muhasebe, hukuk, denetim ve soruşturma uzmanlıklarının birleşiminden oluşan ve bu uzmanlıkların bilgi birikimleri üzerine inşaa edilen yeni bir alandır.

Adli muhasebe; dünyada uzun süreden beri uygulanan ve tartışılan bir konu olmasına rağmen Türkiye’de daha yeni tartışılmaya başlanmıştır. Adli muhasebe; hile denetimi, dava destek danışmanlığı ve uzman tanıklık uygulama alanlarına ayrılmaktadır. Uzman tanıklık; mahkemeye intikal etmiş özel, teknik ve ticari uyuşmazlıklarda mahkeme heyetine ve dava taraflarına sorunun çözümüne esas teşkil edecek nitelikte uzman danışmanlık hizmeti verilmesidir. Uzman tanıklar, bir dedektif edasıyla konuyu ayrıntılarına kadar incelemekte, kanıtlar elde etmekte ve vardıkları sonucu, yazılı ve sözlü olarak anlaşılır bir biçimde mahkeme heyetine sunmaktadır. Uzman tanıklığa ihtiyaç duyulmasının sebepleri arasında; mesleki uzmanlaşmanın yaygınlaşması, artan küresel ticaret, mahkemelere intikal eden ticari nitelikli karmaşık davaların gittikçe artması gösterilebilir. Uzman tanıklığın Türkiye’de uygulanan şekli bilirkişilik kurumudur. Uzman tanıklık ve bilirkişiliğin temel noktaları benzer olmakla birlikte uzman tanıklar, bilirkişilere göre daha nitelikli ve konusunda ustalaşmış kişilerdir.



Ülkemizde ticari davalarda bilirkişi olarak görev yapanlar muhasebe meslek mensuplarıdır. Ancak son günlerde ülkemiz bilirkişilik sistemi sorunları ve eksiklikleri nedeniyle eleştirilmektedir. Bilirkişilik sisteminin sorunlarına çözüm önerisi getirebilecek ve ülkemiz bilirkişilik sistemini çağdaş örneklerinin seviyesine çıkarabilecek güncel bir uygulama uzman tanıklıktır.

Bu amaçla, çalışmada Türkiye’de mevcut muhasebe meslek mensuplarının, uzman tanıklık mesleğini icra edip edemeyeceği, uzman tanıklık sisteminin ülkemizde uygulanıp uygulanamayacağı ve eğitime gerek duyulup duyulmayacağı, muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin; unvan, faaliyet yılı, yaş, eğitim, cinsiyet, faaliyette bulunulan bölge gibi demografik özellikler, bilirkişilik yapıp yapmama, bilirkişilik yapmayı isteyip istememe ve bilirkişilik eğitimi almayı isteyip istememe açısından farklılık gösterip göstermediği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu nedenle öncelikle literatür taraması yapılmış, adli muhasebe, uzman tanıklık ve bilirkişilik konuları ayrıntıları ile incelenmeye çalışılmıştır. Daha sonra uzman tanıkların taşımaları gereken özellikler belirlenerek bu özellikleri sorgulayan anket formu oluşturulmuştur. Anket; Türkiye’de faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına uzman tanıklık alanındaki yeterliliklerini belirlemek amacıyla uygulanmıştır. Aynı anket İstanbul’da görev yapan hakimlere de uygulanmış ve böylece onların gözünden bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Hakimlerle yapılan anket çalışması sırasında ayrıca hakimlerle mülakat da yapılmış. Hakimlerden bilirkişilik sisteminin sorunları ve bu sorunların çözümü, çözümde uzman tanıkların nasıl rol alması gerektiği konularında görüş alınmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde adli muhasebe, adli muhasebecilik mesleği, mesleği gerektiren nedenler ve mesleğin tarihi gelişimi, adli muhasebecinin sahip olması gereken özellikler, adli muhasebecinin eğitimi ve sertifikalandırılması, bir adli muhasebecinin çalışma aşamaları ve adli muhasebe mesleğinin uygulama alanları ile mesleğin ülkemizdeki durumu ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise uzman tanıklık, uzman tanıklığa ihtiyaç duyulmasının nedeni ve uzman tanıklığın önemi, ülkemizdeki bilirkişilik kurumu,

birliklerinin sahip olması gereken özellikler ve birliklerinin görevlendirilmesi, uzman tanıklık ve birlikliliği karşılaştırılması ile, birliklilik kurumunun sorunları irdelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise çalışmanın amacı, kapsamı, yöntemi anlatıldıktan sonra; analiz sonuçlarına yer verilmiştir. Sonuç bölümünde, yapılan analizler ve verilen bulgular, daha anlaşılır ve vurgulayıcı bir şekilde anlatılmış. Ayrıca konuyla ilgili önerilerde bulunulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. ADLİ MUHASEBE İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

#### 1.1. Adli Muhasebenin Tanımı

Adli muhasebe mesleği, 1980’li yıllardan itibaren ağırlıklı olarak başta ABD (Amerika Birleşik Devletleri) olmak üzere gelişmiş ülkelerde önemli bir meslek olarak kabul görmüş ve yaygın bir biçimde gelişmeye başlamıştır. Bu meslek orijinal ismi ile “Forensic Accounting” olarak anılmaktadır. “Forensic” kelimesi sözlük anlamı ile “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” biçimlerinde açıklanmaktadır. Dilimize “Adli Tıp” örneğinde olduğu gibi “Adli Muhasebe”, uygulayan açısından da “Adli Muhasebeci” olarak çevrilen bu meslek gün geçtikçe daha da önem kazanarak gözde meslekler arasına girmeye başlamıştır (Bozkurt, 2000: 56). Adli muhasebe; muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerinden oluşan bütünleşmiş bir uzmanlık alanıdır. Bu anlamda adli muhasebe, adli sorunlarda dava mahkemeye intikal etmeden önce veya dava aşamasında, anlaşmazlığın çözüme kavuşturulması için gerekli noktaları belirleyecek bir hesap analizi ve uzman hizmeti sağlamaktadır (Crumbley, 1995: 23).

Adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin ticari faaliyetler sonucu ortaya çıkan hesap işleri konusunda bir arada çalışmasıdır. Hukuk sistemi ile muhasebe sisteminin bir disiplin olarak birleştiği adli muhasebe, adli yargı kurumlarının kararlarına yardımcı olmak üzere finans, hukuk ve ticaret alanındaki işlemlere ilişkin kapsamlı bir bilgi seviyesine ve bu bilgi seviyesinin uzmanlarca kullanılmasına ilişkin bir anlayıştır (Karacan, 2012: 107).

Mahkemeye intikal etmiş konularda muhasebe, denetim, soruşturma becerilerinden yararlanma, ekonomik amaçlı alım satım işlemlerine ait kanıtların bir uzman bakış açısıyla değerlendirilmesi ve değerlendirme çalışmalarında ya da idari kovuşturmalarda uygun hesap verilebilirlik çalışmalarının yürütülmesi işlemlerini kapsayan bir uzman alanı olan adli

muhasebe; muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerinin birleşimidir (Owojori ve Asaolu, 2009: 184).

Yolsuzlukların artması ile birlikte ön plana çıkan bu meslek, bir araştırma kapsamında muhasebe, denetim ve hukuki kavram, ilke ve tekniklerin yasal, finansal ve sosyal problemlerin çözümünde kullanılmasıyla ve gerektiğinde bu konulardaki çözüm önerilerinin mahkeme huzurunda açık ve anlaşılabilir bir dilde sunumu ile ilgilenen özel bir uzmanlık alanıdır (Özkul ve Pektekin, 2009: 62).

Adli muhasebenin tanımlayıcı özelliği, muhasebe ve hukukun kesişme noktasında bulunmasıdır. Adli muhasebe kapsamında bu iki disiplinin birleşmesi oldukça önemlidir. Adli muhasebe ve adli muhasebe soruşturmaları genellikle medeni ve ceza davalarına konu teşkil edebilecek finansal işlemlerle ilgili olarak, dava açma ve destekleme sürecinde kullanılacak sonuçlara ulaşmak amacıyla yararlanılan muhasebeyi kapsamaktadır. Adli muhasebe hukuki problemlerin çözümü amacıyla kullanılacak finansal gerçeklere ulaşmaya çabalayan bir uygulamadır (Kuloğlu, 2007: 4-5). Delillerin toplanmasını, analizini ve değerlendirilmesini kapsayan bir disiplindir (Carlino, 2010: 4).

Bir başka tanıma göre adli muhasebe, çözümlenmemiş meselelerde kanıt elde etmek amacıyla finansal becerileri ve araştırmacı bir zihniyeti kullanan; finans, dolandırıcılık bilgisi, ticaret ve hukuk sisteminin işleyişine ilişkin kapsamlı bir bilgi ve anlayışı kapsayan uzmanlık alanıdır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103). Terry Chilvers'ın adli muhasebe tanımı ise şöyledir: adli muhasebe, soruşturmacı tekniklerin kullanımından, muhasebe ve işletme becerilerinin birleşiminden oluşan ve mahkemede uzman tanıklık için kullanılmak üzere kanıt olabilecek bilgi ve savunmaları geliştiren uzmanlık alanıdır. Adli muhasebeciler mahkemeye taşınmış sorunların çözümünde görev aldıkları kadar tartışmalarda, anlaşmalarda ve ihtilafli durumların çözümünde de görev alırlar. Adli muhasebe karmaşık hesaplamalar yapan bir uzmanlık alanı değildir. Karmaşık finansal bilmeceleri çözen, şüpheli dolandırıcılıkları soruşturan, zararları hesaplayan, işletme değerlemesi yapan ve diğer finansal uyumsuzlukları çözen, çalışmalarının yürütülmesi sırasında sezgisel yaklaşımın kullanıldığı bir uzmanlık alanıdır (Oberholzer, 2002: 5).

Adli muhasebe; muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygun olarak tutulması ve izlenmesi, planlama, mali analizler, işletmelere ve malvarlığına değer biçilmesi, nakit ve bütçe yönetimi, ticari defter ve belgelerin tutulması ve saklanması, birleşme ve devralmaların değerlendirilmesi, borsanın manipüle edilmesi ve de sigortacılık gibi pek çok konunun izlenmesinde görev alan, kısaca ekonomik veri analizlerinin dedektifliği mesleğidir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 54).

Basit tanımıyla adli muhasebe, hukuk ve muhasebenin kesişim noktasında bulunan bütünleşik bir alandır. Kavramın dilimizdeki isminden anlaşılacağı üzere adli kelimesi alanın hukukla olan bağımlı vurgularken; muhasebe kelimesi alanın muhasebe temeline dikkat çekmektedir. Ancak kavramı basitçe hukuk ve muhasebenin kesişim noktası olarak tanımlamak doğru değildir. Adli muhasebe; hukuk ve muhasebe uzmanlık alanlarının birleşiminden oluştuğu kadar kendisine denetim uygulamalarını, soruşturma yöntemlerini, suç bilimini, bilişim teknolojilerini, iletişim becerilerini araştırmacı yaklaşımla temel alan bir uygulamadır.

Adli muhasebe üç ana hizmet konusunu kapsamaktadır. Bu üç ana hizmet konusu göz önünde tutularak adli muhasebenin tanımlanması mümkündür. Birinci hizmet alanına göre adli muhasebe; kurumlarda yolsuzlukları araştıran ve bu aşamada denetim ve soruşturma tekniklerini kullanan, her türlü kazanç ve kayıp hesaplamalarını yapan, kayıtların ve olayların görünen yüzünü kabullenmeyip şüpheli bir yaklaşımla doğruları ortaya çıkarmaya yönelik uygulamalar benimseyen bir uzmanlıktır. İkinci hizmet alanına göre adli muhasebe; uyuşmazlıklar mahkemeye intikal etmeden önce taraflara durum tespiti yaparak anlaşma koşullarını sunun ya da mahkemeye intikal etmiş davalarda avukatlara savunma hazırlama aşamasında gerekli bilgileri sağlayarak uzman görüşünü açıklayan bir alandır. Üçüncü hizmet alanına göre adli muhasebe; mahkemeye intikal etmiş uyuşmazlıkların çözümünde araştırmacı bir yaklaşımla gerekli kanıtları toplayan ve uygulayıcısının edindiği uzman görüşünü farklı uzmanlık alanlarından kişilerin rahatlıkla anlayabileceği bir dille yazılı ve sözlü olarak açıkladığı alandır.

Adli muhasebe, küresel ekonominin güncel sorunlarına çözüm önerileri sunan ve şirket skandalları ile şöhreti daha da fazla artan çekici ve heyecan verici bir alanıdır. Adli muhasebe, normal muhasebe mesleğinin gerektirdiği bilgi düzeyinin de üstünde bir bilgi

düzeyi, analitik değerlendirme yapabilme yeteneği ve bir anlamda dedektiflik becerileri gerektiren muhasebe uzmanlık alanıdır. Bu uzmanlık alanı muhasebe, denetim, hukuk ve soruşturma teknikleri becerilerinin birleşiminden oluşmaktadır.

## **1.2. Adli Muhasebecilik ve Adli Muhasebe Mesleği**

Adli muhasebe mesleği pek çok batı ülkesinde geleceğin gözde meslekleri arasında kabul edilen ve özellikle dolandırıcılık suçlarının soruşturulmasında son derece önemli katkılar sağlayan saygın bir meslektir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 102).

Crumbley (2001b:204)'e göre; adli muhasebe mesleği üç katlı bir düğün pastasına benzemektedir. Bu pastanın en altındaki temel ve geniş olan kat güçlü bir muhasebe bilgi birikimini temsil etmektedir. Ortada yer alan ve en alt kata göre biraz daha küçük olan kat; denetim, risk yönetimi ve kontrolü, hile tespiti becerilerini simgeleyen kattır. Pastanın en üstündeki kat, mahkemede uzman tanıklık yapabilme becerileri ve dava destek danışmanlığını kapsayan hukuk bilgisi ve hukuki tecrübeleri temsil etmektedir. Pastanın üstündeki krema ise oldukça güçlü yazılı ve sözlü iletişim yeteneğini temsil etmektedir. Adli muhasebe, hile tespit becerisi ve hukuk bilgisinden oluşan uzmanlık alanıdır. Bu alanın uygulayıcıları, detektif yeteneklerine sahip kişilerdir.

Adli muhasebecilik, muhasebenin borç alacak hesabı işlemlerinden farklı bir takım uygulamalar içermektedir ve işletmelere, iş yaşamında sayısı hızla artan çatışma ve uyuşmazlıklara çözüm getiren muhasebe analiz hizmetleri sunmaktadır (Owojori ve Asaolu, 2009: 184). Adli muhasebe, muhasebe yöntemleri ve teknikleri uygulanarak, farklı yasal sorunlarda gerçeklerin ortaya çıkarılması amacıyla, konunun bütün yönleri ile analiz edilmesi ve soruşturma neticesinde elde edilecek bütün verilerin objektif bir şekilde mahkemede sunulması faaliyetlerini içeren bir alan olarak, özel bir kanuna göre icra edilen bir muhasebe çalışmasıdır (Kuloğlu, 2007: 4).

Adli muhasebe hizmetleri, muhasebeci portföyüne yapılan en son ekleme ve günümüz muhasebe bilim dünyasının en sıcak konusudur. Üniversiteler adli muhasebe için yeni ana bilim dalları oluşturmaktadır. Avukatlar, işletmeler, sigorta şirketleri ve muhasebeciler, adli muhasebe ihtiyacının farkındadırlar ve bu konuda uyarılar

yapmaktadırlar. Bu gelişmeler sonucunda muhasebecilerin büyük çoğunluğu adli muhasebeyi sundukları hizmetlere eklemektedirler (National Association of Forensic Accounting [NAFA], t.y. Nafa). Adli muhasebe, muhasebeciler için oldukça çekici bir alandır. Birçok muhasebeci, alışlagelmiş muhasebe mesleğine göre geniş kariyer fırsatları ve daha çok kazanç sağlayan adli muhasebe alanında kendini yetiştirmeye ve kariyer yapmaya çalışmaktadır.

Adli muhasebe mesleği oldukça geniş hizmetleri içeren birkaç farklı uygulama alanından oluşmaktadır. Bu alanlardan her biri adli muhasebenin farklı bileşimlerindeki ek uzmanlık ve eğitim gerekliliği sebebiyle birbirinden ayrılmaktadır.

Ali muhasebe mesleğinin uygulama alanları; araştırmacı muhasebecilik, ekonomik kayıpların hesaplanması, menkul mallar ve işletme değerlemeleri şeklinde sıralanabilir (Rasmussen ve Leauanae, 2004: 165). Bu sınıflandırmaya ek olarak adli muhasebe uygulama alanlarını; mahkemeye intikal etmiş finansal uyuşmazlıklarda uzman şahitlik ve mahkemeye intikal etmemiş anlaşmazlıklarda dava destek danışmanlığı ve uzlaşma şartlarının ortaya konulması olarak sıralamak mümkündür.

Adli muhasebe mesleği, dava destek danışmanlığı ve uzman şahitlik faaliyetlerinden dolayı yargı dünyası ile iç içe olan bir meslektir. Bu sebeple adli muhasebe hizmetleriyle dava destek danışmanlığı kapsamında avukatlara ve anlaşmazlığın taraflarına konunun çözümüne ilişkin önerilerde bulunulurken, uzman şahitlik kapsamında mahkemeye taşınmış konunun analizine ve çözümüne ilişkin öneriler mahkemeye yazılı ve sözlü olarak sunulmaktadır.

Adli muhasebe mesleği, bu meslekte uzmanlaşacak meslek mensuplarına birçok fayda sağlamaktadır. Bu faydalar; adli muhasebe mesleği gelecek için güvenli iş fırsatları sunar, özel yetenek ve uzmanlık ister, adli muhasebe mesleği kişilere yüksek kazançlar sağlayabilir, özellikle adli muhasebenin bir alanı olan uzman tanıklığın kazancı oldukça yüksektir, adli muhasebe uzmanlığı kişilere çok geniş kariyer fırsatları sunar, uzman şahit olarak mahkemelerde avukatlar ve savcılarla çalışma olanağı sağlar (Forensic Accounting Study (t.y.), <http://www.forensic-accounting-information.com/forensic-accounting-study.htm>).

Adli muhasebe mesleği, küresel dünyanın birçok sorununa çözüm önerisi getiren bir alandır. Adli muhasebenin çalışma alanları (Owojori ve Asaolu, 2009: 186):

- Yargıya intikal etmiş konularla ilgili olarak ilk aşamada karşı tarafın cevap dilekçesinin değerlendirilmesinde ve adli soruşturmanın başlangıç aşamasında ulaşılabilen kanıtların değerlendirilmesinde ilgililere destek verilmesi.
- Kanıt olarak ulaşılabilen anahtar dokümanların tespit edilmesi ve kanıt olan dokümanların analizi ve avukatların mahkemeye sunacağı savunma listesinin hazırlanması.
- Yeteri kadar delil içeren tutarlı bir raporun muhasebeci olmayan birinin kolaylıkla anlayabileceği biçimde hazırlanması ve konuyla ilgili bütün kanıtların müşterinin aleyhine de olsa açıklanması.
- Karşı tarafın uzmanı olan adli muhasebeci tarafından hazırlanan raporun incelenmesi.
- Mahkeme öncesinde ilgililere finans ve muhasebe konularında yol gösterilmesi.

Bütün bu olumlu yönlerine rağmen adli muhasebe mesleğinin diğer mesleklerde olduğu gibi bazı eksileri de bulunmaktadır. Bu eksiklikler; endüstri standartlarının ve uygulama ölçütlerinin olmaması mesleğin suç konulu çalışmaları kapsamaması, daha üst düzey muhasebe firmaları ve profesyonellerine başvuramama şeklindedir. Ayrıca adli muhasebe mesleğinde diğer muhasebe uzmanlık alanlarının aksine geleneksel bir kariyer yolu bulunmamaktadır (Messmer, 2004: 19).

### **1.3. Adli Muhasebeyi Gerektiren Nedenler ve Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri**

Sürekli artan hileli finansal faaliyetler, yetkililerin artan oranda kanunlaşmaya önem vermeleri, akademik makaleler, popüler basında yer alan çalışmalar; adli muhasebeyi ve adli muhasebecileri kamuoyunda çekici ve önemli hale getiren ana sebeplerdir (Rezaee ve Burton, 1997: 479). Adli muhasebenin ortaya çıkması ve dünya çapında gün geçtikçe büyümesinde hükümetlerin konuya olan ilgisi ve tutumları da büyük rol oynamaktadır. Ayrıca bilim dünyasında yapılan adli muhasebe konferansları da hilenin tespiti ve hile



eğitimi konusunda yeni fırsatları ortaya çıkararak konuya olan ilgiyi arttırmıştır (Crumbley, 2001b: 203).

Adli muhasebe mesleği ihtiyacını doğuran temel nedenler; işletmelerde yolsuzlukların artması ve bunların ortaya çıkarılmasının, önlenmesinin giderek zorlaşması ile avukatların ve mahkemelerin davanın sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi için uzman desteğine ihtiyaç duymalarıdır (ankaya ve Gerekan, 2009: 96).

Son zamanlarda iş hayatında ve toplumun çeşitli kesimlerinde ortaya çıkan çok çeşitli ve değişik teknolojik gler kullanılarak işlenen suçların sayısında yaşanan artış da adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Karacan, 2012:126). Muhasebenin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilen adli muhasebecilik mesleği son şirket skandalları ile bütün dikkatleri üzerine çekmeye başlamıştır. Bu sayede adli muhasebe mesleği; dolandırıcılıkları nleme ve aldatıcı muhasebe kayıtlarını ortaya çıkarma konusundaki hizmetleriyle günümüz ekonomi dünyasında yüksek talep görmektedir (Messmer, 2004: 19).

İnternet korsanlıkları ve siber suçlar giderek artmış, bu suçlara yönelik gelişmiş güvenlik gereksinimi, bu tür adli soruşturmaları yürütmek için gerekli olan uzmanlık ve yetenek ihtiyacı da kendini göstermiştir (Pazarçeviren, 2005: 3). Yine teknolojideki ilerleme, haberleşme ve iletişim ağının sürekli olarak gelişmesi hukuka aykırı fiillerin anlam ve boyutlarını etkilemiş ve yeni beyaz yaka sularının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu yeni suç yöntemlerinin ortaya çıkması dolandırıcılık sularının tespiti ve takibi için salt hukuki bilginin yetersiz kaldığını da ortaya çıkarmıştır. Ayrıca teknoloji ve iletişim araçlarının hızla ve sürekli olarak gelişmesi hukuka aykırı fiillerin ve faillerin takibini kolaylaştırmasına rağmen aynı lde hukuka aykırı fiillerin tespitini ve sonuçlandırılmasını da güçleştirmiştir. Sayılan bu suçlarla mücadeleyi yapan yetkili ve görevli tarafların eskiye göre daha teknik ve özel bilgiye sahip olmasını zorunlu hale gelmiştir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 64). Ayrıca günümüzde yeni yöntemlerle işlenen suçların ve yapılan hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi eskiye göre daha fazla uzman desteği gerektirmektedir. (Pehlivan ve Dursun, 2012: 139). Sayılan bu sebepler adli muhasebecinin uzman desteğine olan ihtiyacı artmış ve mesleğin önemini gözler önüne sermiştir.

Güncel muhasebe ve denetim uygulamaları, işletmelerde meydana gelen dolandırıcılık olaylarının iç ve dış denetçi tarafından fark edilmesini sağlayacak becerileri iç ve dış denetçilere kazandıracak konuları kapsamamaktadır. Bu sebeple adli muhasebe uygulamalarına belirgin şekilde ihtiyaç duyulmaktadır (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 378). Çünkü adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasındaki en büyük nedenlerden birisi, işletmelerin artan hileler karşısında çaresiz kalmaları ve bu doğrultuda muhasebecilerden beklenen hizmetin niteliğinin değişmesidir. Yakın zamana kadar işletmedeki bir hilenin ya da beyaz yakalılarının işledikleri suçların tespiti, muhasebenin görevi olarak düşünülmekte ve denetçi sıfatıyla görev yapan meslek mensuplarından da bu yönde bir hizmet beklenmekteydi. Ancak günümüzde, denetçilerin sadece işletme kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve politikalarına uygun olup olmadığını kontrol etmekle görevli oldukları dolayısıyla işletmelerdeki hile ve yolsuzlukların tespiti ve ispatlanması gibi konularda yardımcı olamadıkları anlaşılmış ve adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulmuştur (Kaya, 2005: 50). Bütün bunlara ek olarak işletmelerde iç ve dış denetim uygulamaları yönetim sisteminin hatalarını ortaya çıkarmakta eksik kalmakta, başarısız olmaktadır. Bu sebeplerden ötürü adli muhasebeye ve özellikle adli muhasebenin hile denetimi alanına duyulan ihtiyaç giderek artmaktadır (Owojori ve Asaolu, 2009: 184). Küreselleşen dünya ekonomisi, teknolojik ilerlemeler ve karmaşıklaşan ticari işlemler sonucu oluşan suçların, hata ve hilelerin tespit edilmesinde muhasebeci ve denetçi yeteneklerinin de üstünde sağlam bir muhasebe, denetim, soruşturma, becerisine sahip olan dedektif gibi çalışabilen adli muhasebecilere ihtiyaç duyulmaktadır. Denetçinin sorumluluğu ve çalışma koşulları hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına odaklanmamaktadır, denetçinin sorumluluğu belirlenen ilke ve kurallara uyulup uyulmadığının tespiti ile sınırlıdır. Ayrıca denetçinin hata ve hile tespit etmek, yolsuzluk araştırmak gibi bir sorumluluğu yoktur. Denetçilerin sorumluluklarındaki bu eksiklikler adli muhasebeye duyulan ihtiyacı açık bir şekilde gözler önüne sermektedir.

Kolluk kuvvetleri ve avukatlar, ilgili alanda eğitim almamışlarsa, bir soruşturma ve dava esnasında, muhasebe, yönetim, nakit yönetimi, mali yasa ve kurallara uygunluk, bilgisayarlar, genel idare ve uygulamalar, kredi yönetimi, iç denetim, organizasyon, planlama, bütçeleme, sermaye, stratejik planlama, kayıt tutma, sigorta işlemleri, güvenlik ve vergi kayıtlarına ilişkin düzgün tavsiyelere ihtiyaç duymaktadırlar (Kuloğlu, 2007: 6-7). Bir yargı mensubunun genel olarak muhasebe ve finans konularına ilişkin dava dosyasının

hazırlanması, davanın yürütülmesi ve sonuçlandırılması sürecinde uzman bir kişinin bilgilendirmesine ihtiyaç duymasının sebebi günümüzde mali alanlarda yapılan hile ve manipüle işlemlerin ortaya çıkarılmasının salt hukuk bilgisiyle imkansız olmasıdır (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 64). Bu anlamda adli muhasebeye ihtiyaç duyulmasının nedenlerinden biri de yaygınlaşan mesleki uzmanlaşma olgusudur. Günümüzde mesleki uzmanlaşma her alanda gerekli koşul olarak kabul edilmektedir. Kişilerden her şeyi bilmesi değil bir şeyi tüm ayrıntılarıyla bilmesi beklenmektedir. Bu yaygın inanış yargı alanında da gayet haklı bir şekilde kendini göstermektedir. Avukatlar ve hakimler hukuki konularda ve yargılama faaliyetlerinde uzmandır. Bu meslek grubu; muhasebe, finans, iş yaşamı, ticari ilişkiler, ekonomik kayıp ve zarar hesabı konularında uzman değildir. Bu kişilerin sayılan konularda uzman olması da beklenemez. Yargı mensubu kişiler belirtilen konularda sadece genel kültür seviyesinde bilgi düzeyine sahiptir; bu sebeple uzmanlık gerektiren muhasebe, finans, iş yaşamı, ticari ilişkiler, ekonomik kayıp ve zarar hesabı konularında yargıya intikal etmiş davaların çözümü aşamasında bu konunun uzmanı olan adli muhasebecilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu durum günümüz dünyasında adli muhasebeye duyulan ihtiyacı ve adli muhasebenin önemini olabildiğince açık bir şekilde gözler önüne sermektedir.

Adli muhasebeye ihtiyaç duyulmasının diğer nedenleri; küreselleşme, farklı coğrafyalarda yapılan yatırımların artması ve bu yatırımlar sonucunda artan sahtekarlık, yolsuzluk ve uyuşmazlıklardır. Sayılan bu nedenlerin yanında işletmelerde genel giderlerin azalması, işletmelerin hiyerarşik yapısındaki katmanların ortadan kaldırılması, bilişim teknolojilerinin kullanımının büyük bir hızla artması ve işletmelerde meydana gelen küçülme gibi gelişmeler kurumların yürüttükleri işlemlerin daha az incelenmesi sonucunu doğurmuştur. Ancak işlemlerin daha az incelenmesine karşın, geçmişe göre bu işlemlere duyulan güven artmış hatta bunlar gözü kapalı güvenilir hale gelmiştir. Tüm bunların sonucunda uyuşmazlık, yolsuzluk ve sahtekarlıklar artmıştır (Özkul ve Pektekin, 2009: 62). Sayılan tüm bu sebepler işletmelerde hile denetiminin önemini arttırmış ve adli muhasebenin bir uygulama alanı olan hile denetçiliğini iş yaşamının kilit noktasına yerleştirmiştir.

Adli muhasebenin gelişmesine temel oluşturan diğer nedenler aşağıda sıralanmaktadır (Owojori ve Asaolu, 2009: 185):

- Yönetim fonksiyonunun bir noktası olarak iç denetim kurumsal dolandırıcılıklara ve farklı gerçeklere ışık tutamaz olmuştur.
- Kanuni denetçi çarkının bizzat kendisi var olan problemin bir kısmını oluşturmaktadır. Kanuni denetçi atanması metodu kulis faaliyetlerine ve danışıklı hilelere katlanmayı gerektiren güvenli olmayan bir yöntemdir.
- Denetçinin belgeleri özellikle denetim raporunun olumsuz ve şartlı olduğu durumlarda dikkatli bir biçimde gözden geçirilmemektedir.
- İç denetçi, çalışmaları sırasında neler olduğunu ortaya çıkarmaktadır ancak, doğru hareketi doğru zamanda yapamamaktadır.

Adli muhasebe mesleğinin günümüzde bu kadar çok ün kazanmasının bir nedeni de mesleğin diğer muhasebe meslek faaliyetlerine göre daha çok gelir sağlaması ve mesleğin oldukça heyecan verici, çekici olmasıdır. Adli muhasebe mesleği diğer mesleklere nazaran zorluklarla dolu ama yüksek kariyer olanağı sağlayan bir meslektir. Bu özellik de mesleğin uygulayıcılar tarafından artan oranda rağbet görmesini sağlamaktadır.

#### **1.4. Adli Muhasebe Hizmetlerine İhtiyaç Duyabilecek Taraflar**

İşletmeler, avukatlar, mahkemeler ve diğer kamu kurumları karşılaştıkları sorunların çözümünde kendilerine destek hizmeti verecek adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duymaktadır (Bozkurt, 2000: 57). Geçmişte, şirket yöneticileri ve pay sahipleri ancak bir sahtekarlık olasılığı söz konusu olduğunda adli muhasebecilere başvurmaktaydılar. Bugün ise, iş dünyası artan oranda, aktif hile kontrolörleri olarak adli muhasebecilere başvurmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 2).

Yapılan muhasebe hileleri yalnızca şirket sahiplerinin ve yatırımcıların değil, çalışanların, kredi kurumlarının, devletin ve denetim firmaları gibi pek çok kesimin de zarar görmesine neden olmaktadır. Bilanço çıkarma, muhasebe defterleri tutma, fatura düzenleme gibi konularda uzman olan bazı kötü niyetli kişiler hileyle rakamları manipüle edebilmekte, bir anda binler milyona, karlar zararlara, zararlar kazançlara dönüşebilmektedir. Satışlar, yöneticilerin veya patronların isteğine göre yükseltiye düşürülebilmektedir (Pazarçeviren, 2005: 2). İşletmelerde yapılan hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi oldukça önemli bir konudur. Yapılan hilelerin önlenmemesi

işletmenin çıkar gruplarını ilk önce yakın çevresinden başlamak üzere olumsuz yönde etkileyecektir. Bu durum, başta ortaklar ve alacaklıların daha sonra da dolaylı olarak devlet ve işletmeye ortak olma niyetinde olan kimselerin zarar görmelerine sebep olacaktır (Çankaya ve Gerekan, 2009: 105). Bu sebeple adli muhasebe çalışma alanlarının, toplumun geniş kesimini etkilemesi ve adli muhasebe kapsamında yürütülen faaliyetlerin gerektirdiği uzmanlık ihtiyacı adli muhasebe mesleğinin önemini ve bu mesleğe ihtiyaç duyabilecek kitlelerin genişliğini gözler önüne sermektedir.

Şirket ve teşebbüsler tarafından ekonomik gücün kötüye kullanılması; milletlerarası örgütler veya devletçe tahsis edilmiş olan fonların zimmete geçirilmesi yahut hileyle ele geçirilmesi; verilerin ve sırların ihlali gibi enformatik alanlarında suç işlenmesi; hayali şirketler kurulması; bilançoların tahrifi, uydurulması, muhasebe ve defter tutma yükümlülüğünün ihlali; şirketlerin sermaye ve ticari durumları hakkında hileli işlemler yapılması, yanlış ve yanıltıcı bilgiler verilmesi; iflas, fikri ve sınai mülkiyet haklarına tecavüz gibi ortaklar ve alacaklılar aleyhine hileli uygulamalara başvurulması, tüketicinin zayıflık ve tecrübesizliğinin kötüye kullanılması işlemleri adli muhasebenin çalışma alanına giren konulardır (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 55). Bu anlamda adli muhasebeciye ihtiyaç duyabilecek taraflar avukatlar, polis kuvvetleri, sigorta şirketleri, bankalar, mahkemeler, iş dünyası, hükümet temsilcileri ve hükümete bağlı tüzel kuruluşlar olarak sıralanabilir (Pazarçeviren, 2005: 4).

Adli muhasebeye ihtiyaç duyabilecek taraflar, adli muhasebecilerin görevlendirilebileceği birçok farklı alan ve adli muhasebecilerin bu alanlardaki çalışmalarını sıralanarak da tespit edilebilir (What types of assignments does a Forensic Accountant perform? (t.y.), <http://www.forensicaccounting.com/four.htm#start>):

- **Ortaklık veya Hissedar Davaları:** Bu tür davalar uzun yıllarca tutulan muhasebe kayıtlarının ve dava konusunun, kar, zarar talebinin detaylı analizini içermektedir.
- **Şahsi Yaralanma İddiaları-Motorlu Taşıtlı Kazaları:** Bir adli muhasebeciye, taşıtlı kazasından kaynaklanan mali kaybın miktarının belirlenmesi için de başvurulabilmektedir. Örneğin yanlış teşhis, görevi kötüye kullanma, tıbbi yolsuzluk ve haksız işten çıkarma davaları, sonucunda oluşan mali kaybın

belirlenmesine ilişkin benzer sorunlar bir adli muhasebecinin görev alanını oluşturmaktadır.

- **İşin Durması-Sigorta Kurumlarından İstenebilecek Diğer Tazminat Talepleri:** Sigorta poliçeleri içeriklerine göre önemli ölçüde değişiklik göstermektedir. Bu çalışma alanında adli muhasebecinin görevi, söz konusu uyuşmazlık konusunun ve kayıplara ilişkin uygun hesaplama metodunun incelenmesi amacıyla poliçenin detaylı bir analizini yapmaktır. Bir dava esnasında adli muhasebeciden, dava konusu anlaşmazlığa sigortalı kişinin veya sigorta şirketinin perspektifinden bakması ve bu şekilde uzman tanık olarak mahkeme heyetine destek sağlaması istenebilmektedir. Bu tür anlaşmazlıklara örnek olarak; işin durması, mal kayıpları ve iş görenin sadakatsizliği iddiaları gösterilebilir.
- **İşletme-İş Gören Hile Soruşturmaları:** Bu çalışmalar daha çok hilenin varlığına, doğasına ve boyutuna ilişkin saptamalar yapmaya yönelik uygulamalarla ve suçlunun belirlenmesiyle ilgilidir. İşletme,iş gören hile soruşturmaları kapsamında adli muhasebeciler işletme personeli ile birebir görüşmeler yapar ve belgeye dayanan kanıtların detaylı incelenmesini yapar.
- **Boşanmalarla İlgili Mali Anlaşmazlıklar:** Boşanma avukatları da, aktiflerin küçük gösterildiğine veya borçların abartıldığına dair kuşkuları sebebiyle adli muhasebecilere başvurumaktadırlar. Adli muhasebecinin görevi, malvarlığının gerçekçi biçimde izlenmesi, tespiti ve değerlendirilmesidir.
- **İşletmenin Mali Kayıplarına İlişkin Davalar:** Bu çalışma konusu kapsamında adli muhasebecilerin, sözleşme uyuşmazlıkları, ihlalleri, işletmelerle ilgili birleşme veya ayrılma davaları, iflas davaları, işletme değerlemeleri, inşaata ilişkin iddialar, istimlak, ürün sorumluluğu veya marka ve patent hakkının yetkisiz kullanımı ile ilgili kayıplarla ilişkin sorumluluklar üstlenmesi söz konusudur.
- **Mesleki İhmal:** Adli muhasebeci mesleki ihmal konularına iki açıdan bakabilmektedir: Birincisi teknik açıdan; eğer davalı bir muhasebeci ise genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin, genel kabul görmüş muhasebe standartlarının veya diğer standartların ihlali. İkincisi kayıpların hesaplanmasıdır.

- **Arabuluculuk ve Tahkim:** Adli muhasebeciler, arabuluculuk ve tahkim kapsamında bireylere ve şirketlere en uygun zaman zarfında, en asgari kayıp ile uyuşmazlığın çözülmesi konusunda yardım etmektedir.

### 1.5. Adli Muhasebenin Tarihi

Özgün ismiyle “Forensic Accounting” olarak adlandırılan ve Türkçemize “Adli Muhasebe” olarak yerleşen kavramın tarihi oldukça eski yıllara dayanmaktadır.

Bozkurt çalışmasında adli muhasebenin tarihteki ilk görünümünü çarpıcı bir örnekle açıklamıştır. Bu çalışmaya göre; Eski Mısırda şimdiki muhasebecilerin ataları, firavunların muhasebe kayıtlarını tutmaktaydılar. Bu dönemlerde hububat, altın ve diğer varlıklar kayıt altına alınmaktaydı. Zaman içerisinde firavunun çalışanlarından bazıları bu kıymetli varlıkların cazibesine kapılarak, hırsızlık yapmaya başladılar. Bu sorunun çözümü için birbirlerinden bağımsız iki ayrı muhasebecinin aynı kayıtları tutmasına karar verildi ve bu kayıtlar belli dönemlerde karşılaştırıldı. Eğer muhasebecilerin kayıt tutarları birbiri ile benzer ise bir sorun yoktu ve herhangi bir işlem yapılmamaktaydı, ancak önemli tutar farklılıkları bulunursa, ceza olarak her iki muhasebecinin de öldürülmesine karar verilmekteydi. (Bozkurt, 2007: 1). Bu çarpıcı örnek tarihte adli muhasebe faaliyetlerine verilen önemi açıkça anlatmaktadır.

MÖ. 3300 ve 3500 yıllarına ait arkeolojik bulgular, Mısır ve Mezopotamya’da ticari işlemleri ıslak kil tabletlerinin ya da papirüslerin üzerine kaydeden muhasebecilerin ilk ataları olan eski muhasebeciler ve katiplere ait kayıtları gün ışığına çıkarmaktadır. Bu dönemde katipler ticari işlemleri ıslak kil tabletlerinin ve papirüslerin üzerlerine kaydetmekteydiler. Daha sonra katipler kayda ilişkin özgün belgeleri ince kil zarfa sarmalayarak saklamaktaydılar. Eğer dışarıdaki tablet herhangi bir şekilde değiştirilirse, bir soruşturma yapılması gerekmekteydi ve bu zarf açılmaktaydı. Mısırlı muhasebeciler kayıtların hazırlanmasında kılı kırk yararcasına dikkatliydi çünkü kayıtlarda herhangi bir kurallara aykırılık bulunması halinde kralliyet denetçileri tarafından para cezası, sakat bırakma cezası ve hatta ölüm cezası ile cezalandırılmaktaydılar. Benzer şekilde Hindistan’da MÖ. 321 ve 184 yılları arasındaki Mauray dönemine ait kayıtlar incelendiğinde, bu dönemde kayıtların doğruluğunun sorgulanmasının ötesinde hesap

verilebilirlik kavramının benimsemesi ve suçluların sorgulanması eğilimleri görülmektedir. Muhasebe kavramlarını konu alan ve muhasebe alanında bilinen en eski çalışma olarak kabul edilen Kautilya'nın Arthasastra adlı eserinde 40 farklı zimmet suçu sayılmış ve Kautilya adı geçen eserinde görevini ihmal eden, kasıtlı dolandırıcılık yapan ve yetkisiz hareket eden muhasebecileri cezalandırmayı düşünmüştür. Kautilya'nın Arthasastra'sındaki bu örnek adli muhasebenin hile denetimi alanının ilk uygulama şekli olarak gösterilebilir (Oberholzer, 2002: 1).

Bozkurt ve Oberholzer'in yukarıda yer verilen açıklamaları dikkate alındığında adli muhasebenin ilk uygulama alanının hile denetimi olduğu göze çarpmaktadır. İlk yıllarda adli muhasebe uygulamaları; yolsuzlukların, hata ve hilelerin, kayıt usulsüzlüklerinin ortaya çıkartılması ve önlenmesini konu almaktadır.

Profesyonel anlamda adli muhasebe mesleğinin doğuşu ise ancak 19. yüzyılda İskoçya'da gerçekleşmiştir. Bu dönemlerde muhasebeciler ve avukatlar arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Muhasebeciler ve avukatlar çoğu zaman aynı kuruma bağlı olarak çalışmakta ve avukatlar muhasebe hizmeti de vermekteydiler. Muhasebeciler ise belli bir hizmet karşılığında uzman tanıklık faaliyetlerini de yerine getirmekteydi (Oberholzer, 2002: 2).

“Forensic Accounting” kavramının ilk kez kullanımı 1900'lü yıllarda görülmektedir. Adli muhasebe deyimini 1946'da yazılı olarak çalışmalarında kullanan ilk kişi Maurice E. Peloubet isimli bir muhasebecidir. Maurice E. Peloubet o yıllarda New York'da Peloubet Pogson, Peloubet&Co isimli bir kamu muhasebecilik şirketinin ortağıdır. Peloubet, “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” isimli çalışmasında, hem savaş boyunca hem de savaş sonrasında kamu muhasebecisi ve endüstriyel muhasebeci olarak adli muhasebe çalışmalarında görevlendirildiğini açıklayarak muhasebe literatürüne “Adli Muhasebe” deyimini kazandırmıştır (Oberholzer, 2002: 3). Ancak 1953 ve 1986 yıllarında da bazı yazarlar adli muhasebe kavramını ilk kez kullandıklarını iddia etmişlerdir (Crumbley, 2001b: 204).

Profesyonel muhasebe mesleğinin yeni ortaya çıktığı ilk yıllar boyunca, hukuki işlemlere ilişkin çalışmalar muhasebecilik hizmetlerinin büyük bir bölümünü



oluşturmaktaydı. Edinburgh Muhasebeciler Topluluğu adlı kuruluş 1854 yılında muhasebe ve hukuk arasındaki ilişkiye dikkat çekmek için bir kraliyet fermanı istemiştir. Topluluğa göre; muhasebecinin işi yalnızca hesap uzmanlığı ile sınırlı değildir ve bunun bir kraliyet fermanı ile ilan edilmesi gerekmektedir. Bu fermanda muhasebe işlemlerinin istatistiki hesap uzmanlığı ile sınırlı olmadığı, bunun da ötesinde muhasebenin, hukukun genel ilkeleri ile zorunlu bir bütünlük teşkil eden oldukça önemli ve tanınmış geniş bir alana hitap ettiğinden bahsedilmiştir (Oberholzer, 2002: 2).

20. yüzyılın ilk yıllarında, uzman muhasebecilerin diğer işlerine ayırdıkları payı azaltarak sundukları adli muhasebe hizmetleri ve mahkeme huzurundaki uzman tanıklık faaliyetlerini arttırmaları bir anlamda adli muhasebeciliğin, muhasebenin içerisinde yeni bir uzmanlık alanı olmasından ziyade muhasebeciliğin aslına geri dönüşüdür (Oberholzer, 2002: 2).

Adli muhasebenin tarih sahnesindeki ikinci görünümü 19. yüzyılın sonlarında ve 20. yüzyılın başlarında uzman tanıklık ve dava destek danışmanlığı faaliyetlerinde yaşanan gelişmelerle olmuştur. Bu dönemlerde adli muhasebeciler; müşterilerine dava öncesinde uyuşmazlıkların mahkemeye intikal etmeden çözülebilmesi için durum analizi hizmeti vermekte ve uzman görüşü sağlamakta ya da mahkemeye intikal etmiş davalarda avukatların savunma hazırlamalarına yardımcı olacak teknik ve uzmanlık bilgisini sunmaktaydılar. Adli muhasebeciler, bu dönemde ayrıca mahkemeye intikal etmiş davalar kapsamında uzman tanıklık hizmeti de sunmakta ve mahkemede özel ve teknik bilgisine dayanarak hazırladığı raporunu çözüme esas teşkil edecek şekilde sözlü ve yazılı olarak açıklamaktaydılar.

Adli muhasebecilik disiplini ünlü gangster Al Capone'nun mahkemesi boyunca dikkate değer bir şöhret kazanmıştır. 1930'lar süresince Amerikan İçki Yasağı Bürosu'nda bir ajan olarak çalışan Eliot Ness, Al Capone'un yakalanmasında oynadığı rol nedeniyle çok büyük bir ün kazanmıştır. Oysa Ness, Capone'un suç kariyerini bitirmekten sorumlu takımın üyelerinden sadece birisi olmuştur. Gerçekte İç Gelir Servisi'nde bir muhasebeci olan Elmer Irey, vergi kaçırın Capone'un takibinde kilit bir rol oynamıştır. Bu olaydan sonra, Irey Amerika'nın ilk yüksek profilli adli muhasebecisi olarak anılmıştır. "The Silent Investigators-Sessiz Soruşturmacılar" olarak adlandırılan bu soruşturmacılar takımı, üstün

denetçi, soruşturmacı özellikleri ve parçaları bir araya getirmedeki analitik becerileri ile Capone'un aksi iddia edilemez kronik finansal kanunsuzluklarını ortaya çıkarmışlardır (Oberholzer, 2002: 3).

1900'lerin başlarında iş hayatındaki globalizasyonunun ardından ve özellikle 1929'da Amerikan borsasındaki ani çöküş ile birlikte denetçiler ilgilerini dolandırıcılığın tespit edilmesinden kamu finansal beyan raporlarının doğruluğunu incelemeye çevirmişlerdir. Denetçilerin halen dolandırıcılığa karşı ilk savunma hattı olduğunu düşünenler açısından bu yeni durum denetçiler ve finansal tablo kullanıcıları arasında büyük bir fikir ayrılığı meydana gelmesine neden olmuştur. Ortaya çıkan bu fikir ayrılığı gittikçe çoğalan inanca göre adli muhasebeciler tarafından kapatılabilir. Adli muhasebecilere, denetçilere karşı oluşan bu beklenti boşluğunda köprü kurmaları yönünde büyük bir kamu baskısı yapılmakta ve bu konuda geniş yasal düzenlemeler hazırlanmaktadır. Bu duruma karşılık olarak özellikle ABD' de gittikçe artan bir şekilde öğrencilerin adli muhasebe disiplinine ait yeteneklerinin geliştirilmesini hedef alan ders konuları müfredatlara yerleştirilmektedir (Oberholzer, 2002: 3-4).

1980'li yıllardan sonra da şirket skandalları adli muhasebenin ün kazanmasında rol oynamıştır. 1980'li yıllardan sonra yaşanan büyük şirket skandalları (Enron, World.Com, Xerox, Parmalat gibi) finansal tablolara olan güvenin azalmasına, var olan düzenlemelerin gözden geçirilmesine, sorgulanmasına ve bu düzenlemelerde değişiklik yapılmasına neden olmuştur. Yaşanan bütün bu gelişmeler şirketlerin finansal durumlarının ortaya konmasında bütün dikkatleri muhasebecilerin ve denetçilerin üzerlerinde toplamış, onlara düşen rolün önemini ortaya koymuştur. Skandalları önlenme çabaları başta ABD olmak üzere gelişmiş ülkelerde önemli bir meslek alanının oluşmasına ortam hazırlamıştır. 30 Temmuz 2002'de Amerika'da Senatör Paul D. Sarbanes ve Michael G. Oxley tarafından yatırımcının Amerika'daki finans piyasalarına, kurumsal yönetime ve finansal raporlamaya karşı duyduğu kaybolan güvenin tekrar kazanılması için dönüm noktası olarak kabul edilen Sarbanes-Oxley kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun ile denetim şirketlerinin vermekte oldukları bazı hizmetlerin, adli hizmetler kapsamında olduğu dolayısıyla adli muhasebeciler tarafından verilmesinin gerekliliği ortaya konmuştur (Özkul ve Pektekin, 2009: 60).

## **1.6. Adli Muhasebenin Diğer Bilimlerle İlişkisi**

Adli muhasebe; muhasebe, hukuk ve suç bilimlerinin birleşiminden oluşan bütünleşik bir alandır. Bu sebeple adli muhasebenin bu alanlarla olan ilişkisinin incelenmesi konu açısından faydalı olacaktır.

### **1.6.1. Adli Muhasebe ve Muhasebe İlişkisi**

Muhasebe; ekonomik faaliyetlerde bulunan tüm kuruluşların mali nitelikteki işlemlerini ve olaylarını para ile ifade edilmiş şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek raporlayan ve sonuçlarını yorumlayan, analiz eden bir bilim dalıdır. Muhasebe, işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının oluşumunu, bunların kullanılma biçimini, işletmelerin yaptığı işlemler sonucunda bu varlıklardaki ve kaynaklardaki değişimleri, işletmelerin mali durumlarını açıklayacak bilgileri sağlayan ve bu bilgileri ilgili kişi ve kurumlara ileten bir bilgi sistemidir (Muhasebe nedir (t.y.), <http://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-nedir.html>). Muhasebe, işlem muhasebesi ve işletme muhasebesi olarak iki alt bölüme ayrılmaktadır. İşletme muhasebesi maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi ve uzmanlık muhasebesi gibi bölümlere ayrılırken işlem muhasebesi ise muhasebe süreci içerisinde genel muhasebe, şirketler muhasebesi gibi bölümlere ayrılmaktadır. Ayrıca denetim ve mali analizde muhasebe süreci içinde ayrı bölümleri oluşturmaktadır (Çankaya ve Dinç, 2012: 39). Adli muhasebe, diğer muhasebe alanlarından sonra ortaya çıkmış güncel bir bilimdir. Adli muhasebe, belirtilen muhasebe alanlardan en yakın muhasebe denetimi ile ilişki içerisindedir (Şahin, 2011: 28).

İşletme çevresindeki çıkar gruplarının herhangi bir konuda doğru bilgi alabilmeleri işletme içinden güvenilir ve yeterli miktarda bilgi elde edebilmelerine bağlıdır. Bu bilgileri sağlamak da işletme yönetiminin görevidir. Ancak, işletme içerisinde muhasebe işlemlerinin karmaşıklığı ve hacim olarak fazla oluşu, muhasebe standartlarının karmaşıklığı, ilgililerin bir kısmının işletmeden uzak oluşları, işletmeye kaynak sağlayan sermayedarların günlük mali işlemlerin çoğundan haberdar olamamaları ve sadece yöneticilerden alabildikleri kısmi bilgilerle yetinmek zorunda kalmaları, bilgi sağlayan yöneticilerin kasıtlı veya kasıtsız olarak ilgililere yanıltıcı bilgi aktarmaları gibi nedenlerle işletme içinden bazen güvenilir bilgi edinmek mümkün olamayabilir. İşletme çevresinde

bulunan çıkar gruplarının işletme içerisinde güvenilir bilgi elde edebilmeleri ve kararlarını doğru olarak verebilmeleri için işletme içerisinde gelen bilgilerin taşıdığı gerçeğe aykırılık riskinin azaltılması gerekmektedir. Bu aşamada devreye giren denetim çalışmaları çeşitli çıkar grupları için gerekli doğru bilgi ihtiyacının karşılanmasında işletmeler için önemli görevler üstlenmektedir (Pehlivan, 2010: 14-15).

Adli muhasebecinin çalışmalarını başarılı bir şekilde yürütmesi ve sonuçlandırması için muhasebe ve özellikle de muhasebe denetimi alanında sağlam bir bilgi birikimine sahip olması gerekmektedir. Adli muhasebeciler, olayların görünen yüzünü kabullenmeyip sayıların ötesindeki gerçeği aramaktadırlar bu sebeple adli muhasebecilerin, muhasebeciler tarafından yapılan olağan kayıtları en ince ayrıntısına kadar inceleyebilecek ve saklanmış hileleri bir uzman gözüyle ortaya çıkarabilecek derecede muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.

Sonuç olarak adli muhasebecilerin aynı zamanda muhasebeci sertifikasına sahip olmaları gerektiği söylenebilir.

### **1.6.2. Adli Muhasebe ve Hukuk İlişkisi**

Ekonomik hayat geliştikçe işletmelerin büyümesi, sayıca artması, ekonomik birleşmeler, özel menfaatlerin ve kamu menfaatinin korunması ihtiyacı, muhasebe alanının hukuk kuralları ile düzenlenmesini zorunlu olarak gündeme getirmiştir. Adli muhasebenin muhasebe ile ilgili hukuki problemleri içeren bir alan olması nedeniyle, muhasebe ile ilgili bir problemin dava konusu edilmesi halinde, adli muhasebecilerin hukuki süreci çok iyi bilmeleri gerekmektedir. Adli muhasebeciler; veri toplama, analiz etme ve raporlama gibi işlemleri yaparken bunları hukuka uygun olarak yapmalıdırlar (Pehlivan, 2010: 18-19).

Adli muhasebenin hukukla olan yakın ilişkisi göz önüne alındığında adli muhasebecilerin sağlam bir hukuk bilgisine sahip olması gerektiği açıktır. Ancak mesleki uzmanlaşma olgusu göz önüne alındığında bir adli muhasebeciden bir hakim ya da avukat kadar hukuk bilgisi sahibi olması beklenemez. Adli muhasebecinin temel olarak ticaret hukuku, borçlar hukuku, medeni hukuk, icra iflas hukuku ve iş hukuku alanlarında bilgi sahibi olması gerekmektedir. Adli muhasebeciler mali ve ticari anlaşmazlıkların çözümü

aşamasında olay mahkemeye intikal etmeden dava destek danışmanı olarak, olay mahkemeye intikal ettiğinde ise uzman şahit olarak görev almaktadır. Bu sebeple adli muhasebeciler özellikle adli sistemin işleyişiyle ilgili bilgi sahibi olmalıdırlar.

Adli muhasebeciler hile denetimi yaparken işletmelerin mali belgeleri üzerinde araştırma yaparlar. Adli muhasebecilerin yaptıkları incelemeler sonucunda ortaya çıkardıkları hileli işlemlere yönelik elde ettikleri kanıtlara dayanarak işlem yapmaları nedeniyle, pozitif hukukun hile ile ilgili düzenlemeleri adli muhasebeciler için oldukça önemlidir. Adli muhasebecilerin araştırma sürecinde yaptıkları işlemlerden birisi de kişiler ve işletmeler hakkında özel ve mali bilgiler toplamalarıdır. Bu bilgiler elde edilirken, bunların mutlaka anayasa ve kanunlara uygun olarak elde edilmesi ve elde edilen bilgilerin diğer kişi ve işletmelerle paylaşılmaması gerekmektedir. Bu nedenle adli muhasebeciler mahremiyet hukuku konularında da bilgi sahibi olmalıdır (Pehlivan, 2010: 20).

Sonuç olarak muhasebeci sertifikasına sahip olan adli muhasebecilerin adli sistemin işleyişi hakkında bilgi sahibi olmaları gerektiği gibi temel olarak ticaret hukuku, borçlar hukuku, medeni hukuk, icra iflas hukuku ve iş hukuku ve mahremiyet hukuku konularında bilgi sahibi olmaları gerektiği söylenebilir.

### **1.6.3. Adli Muhasebe ve Kriminoloji İlişkisi**

Kriminoloji sözcüğü ilk olarak Topianard adındaki bir Fransız hekim tarafından kullanılmış ve bu ismi taşıyan ilk eser 19. yüzyılın ikinci yarısında yaşamış olan Garofalo tarafından yayınlanmıştır (Dönmezer, 2002: 1). Türkçe karşılığı suç bilimi olan kriminolojiyi suç olgusunun incelenmesi, suç olgusuna ilişkin bilim olarak tanımlamak mümkündür. Kriminoloji, suçu sosyal bir olay gibi ele alan bilgiler bütünüdür. Kriminoloji, deneysel disiplinler arası bir bilimdir. Suçun işlenmesi ve engellenmesi, suçluya karşı nasıl davranıldığı konularında insani ve toplumsal alanlardaki durumlarla ilgilidir. Dar anlamda kriminoloji; suçu anlamak, suçu önlemek ve suçlular hakkında uygulanması gerekli işlem ve önlemleri belirlemek için gerekli konuların incelenmesidir. Geniş anlamıyla kriminoloji ise; suç ve suçluya toplumun suçu cezalandırmak ve önlemek hususunda gösterdiği çabalara ilişkin bilgiler bütünüdür. Kriminoloji, disiplinler arası, çok

yönlü ve suçlunun kişiliği ile ilgili deney alanlarındaki araştırmalarını hem hukuk kuralları hem de sosyal düzeni kendine çerçeve alarak inceler (Tutar, 2002: 1).

Özellikle adli muhasebenin hile denetimi alanı; işletmede çalışanlar ve yöneticiler tarafından yapılan hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi alanında hizmet vermektedir. Bu sebeple adli muhasebecilerin yeter derecede kriminoloji bilgisine sahip olması, suçu ve suç oluşturacak unsurları kolayca tespit etmesi gerekmektedir. Ayrıca dava destek danışmanlığı ve uzman tanıklık alanlarında da kriminoloji bilgisine ihtiyaç vardır. Dışarıdan basit bir hukuki anlaşmazlık gibi görünen olayların bile ardından bir suç ya da suçu saklama çabası çıkabilir. Adli muhasebecinin kurnazca saklanmış hileleri kriminoloji bilgisini kullanarak ortaya çıkarması gerekmektedir.

## **1.7. Adli Muhasebeci**

Çalışmanın bu başlığı altında adli muhasebeci kavramının tanımı yapılmaya çalışılmış, adli muhasebecinin özellikleri açıklanmış ve bir adli muhasebecinin çalışma aşamalarına yer verilmiştir.

### **1.7.1. Adli Muhasebecinin Tanımı**

Amerika İç Gelirler Servisi'nden emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R. Roche, adli muhasebeciyi; “Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip kayıtların arka yüzüne bakan, belgeler hakkında şüphe duyan, kişilerin görünen amaçları arkasındaki gerçek niyetini araştıran, uzman tanık olarak rapor hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimali olduğunun bilincinde olan, bireylerle çok detaylı görüşmeler yaparak gerçeği en ince ayrıntılarıyla ortaya çıkaran kişi” olarak tanımlamaktadır (Crumbley, 1995: 23).

Adli muhasebeci, kayıtların görünen değerini değil, bu kayıtlara neden olan olayların gerçek yüzünü değerlendiren, Şüpheli bir yaklaşımla gerçeği araştıran, bulduğu kanıtlarla tezini destekleyerek rapor haline dönüştüren, her türlü iletişim ve diğer yeteneklerini kullanarak sayıların ötesini ortaya koyan kişidir (Karacan, 2012: 110). Zeki, cana yakın ve teknik konularda yetenekli muhasebe uzmanı olan adli muhasebeci

(Crumbley, 2001a) denetleme ve inceleme becerilerini kullanarak, herhangi bir konudaki soruşturmanın yürütülmesine ve sonuçlanmasına yardımcı olan uygulayıcı alanında uzman ve yetenekli kişidir (Pazarçeviren, 2005: 17). Başka bir tanımda ise adli muhasebeciler; dava destek danışmanlığı, hile denetçiliği ve uzman şahitlik hizmetleri ile aklama suçunun önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına yönelik çabalara destek sağlayan yetkin meslek elemanları olarak nitelendirilmişlerdir (Toraman ve diğerleri, 2009: 17).

Adli muhasebeciler; ellerindeki verileri özetleyebilen, yorumlayabilen ve bunları bir bütün halinde uygun hal ve hareketler ile desteklenmiş şekilde sunabilen kişilerdir. Adli muhasebeciler yürüttükleri soruşturmalar sırasında muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerini kullanmakta (Owojori ve Asaolu, 2009: 184) ve delil toplama yoluyla edindiği bulguları mahkeme, meclis ve diğer gerekli mekanlarda sunarak bunları uzman bakış açısıyla yorumlamaktadır (Carlino, 2010: 4).

Adli muhasebeci; adli muhasebenin bileşimleri olarak nitelendirilebilecek; hukuk, muhasebe, denetim, suç bilimi, soruşturma konularında yeterli bilgi ve uzmanlığa sahip, olayların görünen yüzünü kabul etmeyen şüpheli bir yaklaşım sergileyen, bireylerle soğukkanlılıkla görüşme yürütebilen, soruşturma kapsamında delil toplayabilen ve topladığı delilleri dikkatle saklayan, olayları hem en ince ayrıntısına kadar analiz eden hem de bütünü kolayca kavrayabilen, üstlendiği işi sonuca ulaştıran ısrarcı uygulamacılardır.

### **1.7.2. Adli Muhasebecinin Sahip Olması Gereken Özellikler**

Adli muhasebecilerin sahip olmaları gereken özellikler belirtilirken dava destek danışmanlığı ve uzman tanıklık hizmetleri temel alınabilir. Adli muhasebecilerin mahkemeye taşınmış anlaşmazlıkların çözümüne esas teşkil edecek muhasebe analizlerini ilgililere sunması gerekmektedir. Sayıların ötesini görebilecek ve iş yaşamının gerçekleriyle baş edebilecek şekilde eğitilen adli muhasebeci mahkeme heyetine sunduğu bilgileri açık ve anlaşılabilir bir şekilde ifade edebilecek iletişim yeteneğine sahip olmalıdır (Forensic Accounting Demystified (t.y.), <http://www.forensicaccounting.com>).

Adli muhasebecilerin diğer meslek uygulayıcılarından farklı olarak bazı kişilik özelliklerine de sahip olmaları gerekmektedir. Adli muhasebecinin mesleğinde başarılı

olabilmesi için normal muhasebeci ve denetçi kalıplarının dışına çıkması ve olayların arkasındaki gerçeklere bakabilmek için bir dedektif edasıyla hareket etmesi gerekmektedir. Genel kural olarak bir adli muhasebeci, üçte bir muhasebeci, üçte bir araştırmacı ve üçte bir işletme elemanı gibi davranabilme, biri ile ilişkisi olmayan kişiler ile iletişim kurarak bilgi sağlayabilmelidir. Bir adli muhasebecinin taşıması gereken kişisel özellikler aşağıda yer almaktadır (Bozkurt, 2000: 59):

- **Merak:** Adli muhasebeci mesleki faaliyetlerini yürütürken çalışma alanıyla ilgili normalin üstünde bir merakla sahip olmalıdır. Çalışmaları sırasında karşılaştığı olağan görünümü olaylara dahi şüpheyle yaklaşabilmelidir.
- **Israrcılık:** Adli muhasebeci sorumluluğunu üstlendiği işi yılmadan ve usanmadan başarıya ulaştırmalıdır.
- **Yaratıcılık:** Adli muhasebeci uyması gereken ilke ve standartlar yanında olabildiğince yaratıcı olmalı, ayrıntılara dikkat etmeli ve çalışması sırasında yeni yöntemler denemelidir.
- **Sezgi:** Adli muhasebeciler her durumu kendi özelliklerine göre araştırmalı, olayı hem bir resim gibi genel olarak hem de ayrıntıları ile analiz etmelidirler. Baskı ortamında sakin davranmalı, iyi bir işletme sezgisine sahip olabilmeli, kararlarında net, analitik ve mantıklı olmalıdır.
- **Beceri:** Bir adli muhasebeci yazılı veya sözlü iletişimde başarılı olmalı. Olabildiğince açık ve anlaşılır bir dille konuşmalıdır.

Bir adli muhasebeci hile denetimiyle uğraşabilir, hile denetçisi olabilir ancak bunların ötesinde adli muhasebecinin, muhasebe, danışmanlık ve yasal işlemler hakkında geniş beceriye sahip olması ve özellikle uzman tanıklık ile dava destek danışmanlığı hizmetleri açısından mükemmel bir iletişim yeteneğine sahip olması hayati derecede önemlidir (Crumbley, 1995: 24). Çünkü adli muhasebeciler; topladıkları kanıtlara dayanarak sonuca ulaştıkları ve oluşturdukları iddialarını sıklıkla mahkemede dile getirmek zorunda oldukları için iyi bir iletişim yeteneğine sahip olmalı ve bunun yanında topladıkları kanıtları güvenli bir şekilde saklamalıdır (Messmer, 2004: 19).

AICPA, bir adli muhasebecinin sahip olması gereken beceri ve nitelikleri dört kademede ifade etmekte ve açıklamaktadır (Davis ve diğerleri, 2009: 3-4):



- **Birinci Kademe:** Yeterli eğitim ve öğretim, genel kabul görmüş muhasebe prensipleriyle ilgili deneyim ve uygulama, vergi hukuku, genel işletme hukuku ve meslek etiğinde yeterli seviyede bilgi olarak sıralanmaktadır.
- **İkinci Kademe:** Temel adli bilgi: mesleki sorumluluk ve uygulama yönetimi, yasalar, mahkemeler, uyuşmazlık çözümü, planlama ve hazırlık becerileri, bilgi toplama ve topladığı bilgileri saklama, keşfetme becerisi, raporlama ve uzman tanıklık.
- **Üçüncü Kademe:** Adli becerilerde uzmanlaşma.
- **Dördüncü Kademe:** İflas, ödeyememe aczi, borç yenileme konularında kazanılmış bilgi, bilgisayarlı adli analiz, aile hukuku, değerlendirme, hile önleme ve tespiti, gerçeğe aykırı finansal beyan, ekonomik zarar hesaplama yetenekleri.

Başarılı bir adli muhasebeci olabilmek için kişilerin analitik yeteneklere, yazılı ve sözlü iletişim yeteneğine, yaratıcı zekaya ve işletme zekasına sahip olması gerekmektedir. Çünkü adli muhasebeciler işbirliği yapmaya yanaşmayan kişilerle görüşmeler yapabilmeli ve onlardan gerekli bilgileri sağlayabilmeli ve yeterli oranda şüphecilik duygusuna sahip olmalıdır (Messmer, 2004: 19). Son zamanlarda yaşanan finansal raporlama skandalları sebebiyle bütüncül analiz yapabilme becerisi de adli muhasebeciler için olası dolandırıcılıkları açığa çıkarabilmeleri açısından gerekli ve önemli bir yetenek olarak kabul edilmektedir (Digabriele ve diğerleri, 2008: 336).

Adli muhasebecinin bir başka özelliği, meraklılık ve araştırmacılıktır. Dolandırıcılık olaylarının çoğu, denetimlere uygunluk ve prosedürlere uyum zırhının arkasına ustaca saklanmıştır. Buna karşın adli muhasebeci prosedürlerin ihlal edilebileceğinin ve denetimlerin kurnazlıklarla delinebileceğinin tamamen farkında olmalıdır. Bu yüzden adli muhasebeci bir yanlışlık oluşmuşsa, bütün dolandırıcılık belirtilerini ortaya koyabilecek bir düzeyde araştırmacı merakı ile konuları incelemelidir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 115).

Adli muhasebe, muhasebenin büyüleyici alanıdır. Adli muhasebeciler, çalışmalarında muhasebe bilgilerini ve kişisel yeteneklerini çok değişik şekillerde kullanmaktadırlar. Adli muhasebe alanında çalışacak uzmanların, detaylara karşı dikkatle yaklaşması, nesnel ve sorgulayıcı bir düşünce tarzına sahip olması, mükemmel bir iletişim

becerisine sahip olması gerekmektedir. Ayrıca adli muhasebecilerin, insanların doğruyu söyleyip söylemediğini çabuk anlayan kişiler olması önemli bir noktadır. (Britten, 2010: 107).

Günümüz piyasası adli muhasebecilerin, muhasebecilerden farklı beceriler dizisine sahip olmasını gerektirmektedir. Etkili bir muhasebeci olmak kişiyi etkili bir adli muhasebeciye dönüştürmemektedir. Etkili bir muhasebeci olmak için kişinin geniş bir mesleki bilgi ve beceri yelpazesine sahip olması gerekmektedir (Davis ve diğerleri, 2009: 1-3). Adli muhasebecilerin olağan eğitimlerinin yanında bazı disiplinlerde etkili bir bilgi birikim sahibi olmaları ve bu alanlarda eğitim görmeleri gerekmektedir. Bu disiplinler muhasebe, hukuk, denetim, işletme yönetimi, psikoloji, suç bilimi, bilgisayar uygulamalarıdır (Bozkurt, 2000: 58). Ayrıca adli muhasebe mesleğine girişte denetim geçmişine sahip olmak oldukça önemli olmasına rağmen adli muhasebeciler, sağlam bir temel muhasebe ve işletme bilgisine de sahip olmalıdır. Sınıf ortamında kazanılamayan iş tecrübesine sahip olma ve iş hayatını anlayabilme de adli muhasebeciler açısından oldukça önemlidir (Britten, 2010: 107).

Adli muhasebeciler, diğer muhasebe meslek mensuplarına göre daha yaratıcı ve şüpheli kişilerdir. Muhasebeciler kayıtların düzenlenmesi ve sunulması işlemleriyle uğraşırken; bir adli muhasebeci var olan kayıtlardan şüphe duyarak bunların doğruluğunu araştırır, hile, hata ve yolsuzluk araştırması yapar. Adli muhasebeci gerektiğinde dava destek danışmanlığı kapsamında taraflara bilgi verir, tarafların uğradıkları kayıp ve kazançlarını nesnel bir tavırla hesaplayarak uyuşmazlığın çözümünde rol oynar. Ayrıca uzman tanık olarak mahkemeye intikal etmiş konuların çözümlenebilmesi için konuyla ilgili tespit, görüşlerini açık ve anlaşılabilir bir dille mahkeme heyetine, taraflara sunar.

Adli muhasebecilerin mahkemelerde uzman tanıklık yapacakları için etkili bir yazılı ve sözlü iletişim yeteneğine sahip olmaları gerektiği ifade edilebilir. Ayrıca adli muhasebeciler çalışmalarını sonucunda oluşan görüşlerini sunarken muhasebeci olmayanların da rahatlıkla anlayabileceği ifadeler kullanmalı, teknik terimleri anlaşılabilir şekilde ifade etmeli ve daha da açıklayıcı olabilmek için modern sunum tekniklerinden yararlanmalıdır.

Adli muhasebeciler, hile denetimi yaparken bir bütünün parçalarını ayrıntılarıyla analiz edebilmeli ve bu ayrıntıları bütün olarak da değerlendirebilmelidir. Ayrıca bir hile denetçisi dedektif gibi soruşturma becerilerine de sahip olmalı ve çalışmaları sırasında meraklı, uyanık ve ısrarcı olmalıdır. Özellikle adli muhasebeciliğin çalışma alanlarından biri olan ve araştırmacı muhasebecilik olarak da adlandırılan hile denetçiliği, adli muhasebenin en fazla dedektifçilik ve soruşturma becerileri gerektiren alanıdır.

Günümüzde hızla gelişen teknoloji sonucu toplumlar da çok çeşitli suçlarla karşı karşıya kalmaktadır. Çalışma alanı bu suçları tespit etmek ve de bu suçların önlenmesine katkı sağlamak olan adli muhasebeci hızla değişen teknolojiyi yakından takip etmeli ve yeterli seviye de kullanabilmelidir.

Adli muhasebe; muhasebe, denetim, hukuk ve soruşturma uzmanlıklarının birleşiminden oluşan bütünleşmiş bir alan olduğuna göre bu alanda faaliyet gösterecek adli muhasebecilerin öncelikle muhasebe, denetim, hukuk ve soruşturma faaliyetleri hakkında yeterli bir mesleki bilgi, eğitim ve tecrübeye sahip olmaları gerekmektedir. Adli muhasebenin çalışma alanlarından biri olan hile denetçiliği işletmelerde yaşanan hata, hile ve yolsuzlukları tespit etmeyi ve bunları önlemeyi amaçlamaktadır. Bu sebeplerden dolayı adli muhasebecilerin yeterli seviyede genel işletme bilgisine sahip olması ve empati becerilerini geliştirerek kendisini çalışanların yerine koyması onların yapabilecekleri hileleri tespit edebilmesi gerekmektedir. Ayrıca adli muhasebecinin sahip olması gereken özellikler ise; araştırmacı kişilik, merak, ısrarcılık, yaratıcı zeka, sezgisel yaklaşım, analitik düşünce tarzı, yazılı iletişim yeteneği, sözlü iletişim yeteneği, işletme zekası, şüphecilik, detay odaklılık, nesnellik, teknolojiyi yakından takip etme, yeniliklere açık olma, bütünü görebilme, empati yapabilme becerisi şeklinde sıralanabilir.

### **1.7.3. Bir Adli Muhasebecinin Çalışma Aşamaları**

Her adli muhasebe görevi kendine özgü nitelikler taşımaktadır. Bu nedenle, adli muhasebe işlemine yaklaşım ve izlenecek yollar da özel olmaktadır. Ancak genel anlamda, bir adli muhasebe hizmetinde izlenen yol aşağıda belirtilen sırada gerçekleşmektedir (What would be a typical approach to a Forensic Accounting assignment? (t.y.), [http://www.forensicaccounting.com/four\(5\).htm#start](http://www.forensicaccounting.com/four(5).htm#start)):

- **Müşteri ile Buluşma:** Müşteri ile buluşma adli muhasebe hizmetinin ilk aşamasıdır. Bu aşama mevcut durumun, olayın içindeki kişilerin ve sorunların anlaşılmasına yardımcı olmaktadır.
- **Çatışmanın Tespiti:** Taraflar ortaya çıkar çıkmaz, hemen bir uyuşmazlık kontrolü yapılmaktadır.
- **Başlangıç Araştırması:** Detaylı bir eylem planı; dava taslağı ve yapılacak işler belirlenmeden önce, ön bir araştırma yapılmaktadır. Sorunun daha iyi anlaşılması açısından, bu başlangıç araştırması sonraki planlar için örnek olacaktır.
- **Bir Eylem Planı Hazırlanması:** Bu plan müşteri ile görüşülmesi ve başlangıç araştırması yapılması yoluyla elde edilen verilerin, hedeflerin ve hedeflere ulaşmak için yararlanılacak yöntemlerin en iyi şekilde kullanımını sağlamaktadır.
- **Doğru Kanıtların Elde Edilmesi:** Doğru kanıtların elde edilmesi aşamasında; davanın niteliğine temel olmak üzere, dokümanların belirlenmesi, sayısal veriler, aktifler, kişiler, kurumlar ve olayın gerçekleştiğine dair kanıtlar veya uzman tanık raporlarının incelenmesi yer almaktadır.
- **Analiz:** Analiz davanın özelliklerine göre, mali kaybın hesaplanması, işlemlerin özetlenmesi, aktiflerin izlemeye alınması, iskonto oranlarından yararlanılarak bugünkü değerlerin bulunması, analizin grafik ve tablolar kullanılarak açıklanması işlemlerini içermektedir.
- **Raporun Hazırlanması:** Rapor; görevin niteliğine, araştırmanın kapsamına, uygulanacak yaklaşıma; bulguların ve çıkarılan sonuçların durumuna göre çeşitli bölümlere ayrılarak yazılmalıdır. Raporda, bulguların uygun bir şekilde desteklenmesi ve açıklanması için çizelgeler ve grafikler kullanılması doğru olacaktır.

### 1.8. Adli Muhasebe Mesleğinin Uygulama Alanları

Temel itibariyle adli muhasebenin uygulama alanları; dava destek danışmanlığı ve araştırmacı muhasebecilik (hile denetçiliği) olarak ikili sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır (Kaya, 2005: 52; Crumbley, 1995:24). Ancak literatürde yer alan bazı çalışmalarda adli muhasebe uygulama alanlarının üç temel sınıflandırmaya tabi tutulduğu da görülmektedir.

Üçlü sınıflandırma kapsamında adli muhasebe; araştırmacı muhasebecilik (hile denetçiliği), dava destek danışmanlığı ve uzman şahitlik şeklinde sınıflandırılmaktadır (Toraman ve diğerleri, 2009: 37; Pazarçeviren, 2005: 4) İkili sınıflandırmada uzman tanıklık faaliyetleri, dava destek danışmanlığının bir alt kolu olarak değerlendirilmektedir. Bu çalışma kapsamında üçlü sınıflandırma benimsenmiştir.

### **1.8.1. Hile Denetimi (Araştırmacı Muhasebecilik)**

Araştırmacı muhasebecilik olarak da adlandırılan hile denetimi kavramının tanımlanmasında hile ve hata kavramlarının kesin çizgilerle birbirinden ayrılması oldukça önemlidir. Büyük Türkçe Sözlükte göre; Hile; “*Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika*”. Hata; “*İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı*” şeklinde tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu [TDK], t.y., Büyük Türkçe Sözlük). Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’inde de hile ve hata kavramlarının ayırımına yer verilmiştir. Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğine göre “*Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanabilir. Hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan fiilin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır. Hata, finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan, bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıkları ifade eder. Hile ve usulsüzlük; işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder*” (Sermaye Piyasası Kurumu [SPK], 2006: 24). Büyük Türkçe Sözlükte ve Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’inde yapılan hata ve hile kavramlarının tanımları göz önüne alındığında bu iki kavramın ayırıcı unsurunun kasıt yani olayın sonuçlarını bilerek, öngörerek ve bu sonuçları isteyerek elde etmek amacıyla hareket etme olduğu görülmektedir.

Denetim Komisyonu’na göre hile ise; finansal beyannamelerdeki kasıtlı çarpıtma ya da varlıkların zimmete geçirilmesini hasıraltı etmek, iç ve başka diğer kazanımlar sağlamak isteyen harici kişilerin ortaya koyduğu kayıtlardır (Emir, 2008: 110). Hile, en genel tanımıyla kasıtlı aldatma anlamına gelmektedir. Ayrıca yalan ve aldatma en çok

bilinen hile çeşidi olmakla birlikte, hile karşımıza kurnazlık ve çalma şeklinde de çıkmaktadır (Kaya, 2005: 55).

Hile kavramını tanıılırken işletme çalışmasının üzerinde de durulabilir. Buna göre hile, bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır. Hilenin unsurlarını aşağıdaki sıralanmıştır (Bozkurt, 2007: 1):

- Hile gizli yapılan bir faaliyettir,
- Hile yapan kendine bir yarar sağlamaktadır,
- Hilede kesinlikle kasıt unsuru vardır,
- Hileli olaylarda her durumda işletme zarar görmektedir.

Hile denetimi, muhasebe bilgilerinin doğruluğundan şüphe duyulan herhangi bir durumda başvuru alan adli muhasebe uzmanlık alanıdır (Rasmussen ve Leauanae, 2004: 165). Hile denetimi hukuki sorgulama yöntemleri ile standart denetleme tekniklerini birleştiren yeni bir alandır ve hile şemasını ortaya çıkaran görüşmeler, analitik ve bağımsız yöntemler gibi standart denetleme teknikleri üstüne kuruludur. Firmadan elde edilecek bilgilerin yanında hilelerin değişik sektörlerde nasıl ortaya çıkacağıyla ilgili bilgiye ve tecrübeye sahip kişilerce yürütülen bir faaliyet olan hile denetimi, belirli iddiaların ve kuşku soruşturulması sürecinde hile ile ilgili belirtilerin araştırılmasını içermektedir (Emir, 2008: 110).

Hile denetimi, işletmelerde yapılan hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması amacıyla hizmet veren adli muhasebe hizmet alanıdır. Hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında mesleki bilgi ve tecrübelerinden faydalanan hile denetçisi, işletmeler için önemli olabilecek kayıpların önlenmesine yönelik çalışmalar yürütmektedir (Çankaya ve Gerekan, 2009: 96). Ancak bir hile yok edildikçe bir başkası ortaya çıkacaktır. Bu nedenle önemli olan hile ve yolsuzlukları zamanında ve çok büyük kayıplara neden olmadan tespit etmek ve mümkün olabilecek en düşük seviyeye indirebilmektir (Çabuk ve Yücel, 2012: 35).

İşletmelerde hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi; verimliliğin artırılması, işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi bakımından oldukça önemlidir. Yapılan hileler işletmelerde önemli oranda kaynak kayıplarına neden olabilmektedir. Kaynak kayıplarının yol açan hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi yönetimin en temel sorumluluğudur. Gerek teknolojik gelişmelerin kötüye kullanımı ve gerekse iş sürecinin karmaşıklaşması, hilelerin ortaya çıkarılmasını zorlaştırmıştır. Karmaşık hilelerin, basit inceleme teknikleriyle ortaya çıkarılması çok zordur. Bu nedenle, esas faaliyetleri işletmelerde yapılan hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek olan, alanında yeterli bilgi ve niteliğe sahip hile denetçilerine kuvvetle ihtiyaç duyulmaktadır. (Çankaya ve Gerekan, 2009: 94-95).

Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)'ne göre hile denetçi; suç teşkil eden kanıtları araştıran ya da bunların belirlenmesinde ilgililere yardımcı olan ve delillerin çürütülmesi, tazminat davalarında hizmet veren kişilerdir. Hile denetçileri görünüşte doğru olan belgeleri sorgular ve tutarsızlıkları araştırır (Crumbley, 1995:24). Adli muhasebecilerden hile denetimi kapsamında beklenen görevler; yapıldığından şüphe duyulan hileli işlemleri kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarmak, verilen zararın boyutlarını hesaplamak, hilenin yapılmasını önleyici ve caydırıcı önlemlerin alınmasını sağlamaktır (Bozkurt, 2000:58).

Hile denetçisi, sıklıkla konusu suç oluşturan olayların soruşturulmasıyla ilgilenir. Tipik bir araştırmacı muhasebecilik hizmeti; iş gören hırsızlığı, kıymetli evrak dolandırıcılığı, sigorta dolandırıcılığı, rüşvet ve suç gelirinin soruşturulmasını kapsamaktadır (What is Investigative Accounting? (t.y.), [http://www.forensicaccounting.com/two\(5\).htm#start](http://www.forensicaccounting.com/two(5).htm#start)). Hile denetimi, genelde cezai konuların incelenmesiyle de ilgilenmektedir. Örneğin; iş gören hırsızlığı, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta dolandırıcılığı, rüşvetçilik, suç tatbikatına ilişkin soruşturmalar hile denetçisinin çalışma konularıdır (Pazarçeviren, 2005: 5). Ayrıca hile denetçisine ihtiyaç duyulan alanlar; belgelerden kanıt toplama ve ceza davaları savunmaları, paydaş anlaşmazlıkları, yönetici ve çalışan davaları, varlık ve gelir araştırmaları, icra ve iflas davaları, boşanma davaları ve evlilik sözleşmelerinin hazırlanması, doğal afetler sonucu oluşan zararın hesaplanmasıdır (Rasmussen ve Leauanae, 2004: 165):

### 1.8.2. Dava Destek Danışmanlığı

Dava destek danışmanlığı var olan ya da mahkemeye intikal etmiş çözüm bekleyen muhasebe, finans, ticaret konulu sorunlara bu sorunların çözümünde yardım sağlayan adli muhasebe hizmet alanıdır (What is Litigation Support ? (t.y.), <http://www.forensicaccounting.com/two.htm#start>). Dava destek danışmanlığı, bir adli dava öncesinde ya da dava sırasında davayla ilgili avukatlara sunulan muhasebe desteğidir ve daha çok ekonomik kayıpların hesaplanmasını konu almaktadır. (Crumbley, 1995:24).

Dava destek danışmanlığı, adli muhasebe mesleğinin uygulanması noktasında bir dava öncesinde ya da dava sürerken ilgili yargı makamlarına ya da avukata sağlanan uzman destek hizmetidir. Dava destek danışmanlığı daha çok olayın ekonomik boyutuyla ilgilenilir. Taraflar arasında yapılan bir sözleşmeye aykırı hareket edilmesi ya da herhangi bir ihmal, ihlal sonucunda ortaya çıkan bir mali kaybın hesaplanması adli muhasebeci tarafından sağlanan dava desteğine tipik bir örnektir (Karacan, 2012:113). Dava destek danışmanlığı AICPA tarafından “*Hiçbir avukatın diğerine sağlayamayacağı profesyonel destek*” olarak tanımlanmaktadır (Crumbley, 1995:23; Pazarçeviren, 2005: 2).

Adli muhasebecilerin dava destek danışmanlığı kapsamında görev aldıkları alanlar; her türlü yolsuzluk davaları, işletme değerlemeleri, hasar ve zarar tahminleri, sigorta anlaşmazlıkları, anlaşmalardan doğan sorunlar, patent, hak ve markalarla ilgili sorunlar, işletmelerle ilgili ayrılma veya birleşme davaları, iflas davaları, boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklardır (Bozkurt, 2000:60). Dava destek danışmanlığı hizmeti kapsamında adli muhasebeciler tarafından sunulan hizmetleri davalar açısından iki kısma ayırmaktadır. Bunlardan birincisi mesleki sorumluluk davaları kapsamında, herhangi bir inşaatın geciktirilmesi, ticari sırların çalınması, sigorta anlaşmazlıkları, hasar ve zarar tahminleri gibi olaylardan kaynaklanan kayıpların hesaplanmasıdır. Bu hizmetlerden ikincisi ise diğer hukuki davalar olarak adlandırılan; boşanmalarda yapılması gereken işletme değerlemeleri, çalışanların hırsızlığı ve iş gören kazası ile diğer kaza soruşturmalarıdır (Kaya, 2005: 53). Ayrıca tipik bir dava destek danışmanlığı hizmeti genellikle sözleşme ihlalden kaynaklanan ekonomik kayıpların hesaplanmasını da içermektedir (Özkul ve Pektekin, 2009: 65).



Adli muhasebecinin sağlayacağı dava desteği aşağıdaki sıralanan konuları kapsamaktadır (Forensic Accounting Demystified (t.y.), <http://www.forensicaccounting.com>):

- Bir iddiayı çürütmek veya desteklemek için gerekli belgeleri temin etmek,
- Eksik noktaları belirlemek ve durumun ön değerlendirmesini yapmak için dokümanları incelemek,
- Finansal durumun anlaşılmasını ve sorulacak ek soruların bildirimini kolaylaştıracak bulguların incelenmesi sürecine katılmak,
- Karşı taraftaki bilirkişinin zarar ve tazminat talebi raporunu incelemek ve mevcut durumun eksik veya iyi yönleri hakkındaki raporları gözden geçirmek,
- Davanın sonuca bağlanılmasına ya da feragat etmeye yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmak,
- Karşı tarafın tanığının dinlemek için duruşmaya katılmak ve bir tarafın tanığının diğer tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi işlemine yardım etmek.

Günümüz koşullarında adli muhasebecinin dava destek danışmanlığına duyulan ihtiyacın nedeni; mesleki uzmanlaşma temel alınarak açıklanabilir. Avukatlar uzmanlıkları gereği yeterli muhasebe ve ticaret bilgisine sahip değildirler. Bu yüzden avukatlar, müvekkillerinin haklarını yargı kurumları önünde gerektiği gibi savunabilmek ve herhangi bir hak kaybına sebebiyet vermemek için uzmanı olmadıkları muhasebe, ticari işlemler, finans ve ekonomik kayıp hesaplanması konularında adli muhasebeciden dava destek danışmanlığı kapsamında hizmet almaktadır. Avukatlar bu hizmet kapsamında edindikleri bilgilerle dava dilekçesini hazırlamakta savunmalarını ve iddialarını oluşturmaktadır.

Ülkemizde dava destek danışmanlığı benzeri bir uygulama uzman görüşüne başvurulması uygulamasıdır. Uzman görüşü 6100 Sayılı yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun (HMK) 293. maddesinde düzenlenmiştir. Tarafların dava sırasında uzmanından bilimsel nitelikli görüş almaları mümkündür. Böylelikle, özel ve teknik konularda tarafların uzman görüşünden yararlanarak iddia ve savunmalarını bu görüşlerle desteklemeleri sağlanmaktadır. Fakat taraflara sırf bu sebeple yeni bir süre verilememekte ve yargılama ertelenmemektedir. Hakim dosyaya sunulan uzman görüşünü serbestçe takdir edecektir. Uzman görüşüne başvuracak taraf bu konudaki gerekli masrafları kendisi

karşılacaktır. Ayrıca görüşüne başvuru uzman mahkemede dinlenebilecektir. Böylece, bir yandan uzmanlık gerektiren konuların daha iyi aydınlatılabilmesi, diğer yandan da çelişkili ya da eksik veya yanlış bilgilerle yargılamanın olumsuz etkilenmesinin önüne geçilmesi sağlanacaktır. Uzman görüşüne başvuru kişi çağrıldığı duruşmaya geçerli bir özrü olmaksızın gelmezse yargılamanın gecikmesini önlemek amacıyla hakim hazırlanan raporu değerlendirmeyecektir (Şahin, 2011:101-102).

### **1.8.3. Uzman Tanıklık**

Orijinal dilinde “Expert Witness” olarak adlandırılan kavram, dilimize uzman şahitlik ya da uzman tanıklık olarak çevrilmiştir. Ancak kavramın içeriği incelendiğinde hukukumuzdaki bilirkişilik kurumunu temsil ettiği görülmektedir. Uzman tanıklık konusu ikinci bölümde ayrıntılarıyla ele alınacağı için bu başlık altında sadece uzman tanıklık kavramının tanımına yer verilmiştir.

Uzman tanık; sahip olduğu muhasebe, denetim, hile tespiti gibi uzmanlık alanlarına dayanarak mahkemeye taşınmış her türlü ticari, ekonomik, finansal işlemin çözümlenmesine ışık tutmak amacıyla, mahkeme heyetine doğru, dürüst, anlaşılır, olabildiğince açık bir dille ilgili konuyu açıklayan ve tarafsızlığını her koşulda koruyan uzman kişidir. Uzman tanıklık ise bu uzman kişinin yaptığı işidir.

### **1.9. Adli Muhasebe Eğitimi ve Sertifikalandırılması**

Günümüz ekonomisi ve ticari hayatında hata, hile, dolandırıcılık, yolsuzluk, iş gören hırsızlığı gibi olumsuzlukların artış göstermesi sonucu hile denetçisine duyulan ihtiyacın artması ve bu olumsuzlukların mahkemelere intikal etmesinden önce ve dava sırasında savunma hazırlanması aşamasında avukatların artan oranda dava destek danışmanlığı hizmeti talep etmeleri, mahkeme sürecinde ise uzmanlık alanı hukuk olan hakimlerin anlaşmazlıkları karara bağlayabilmek için muhasebe ve ticari işlemler konularında uzman tanık ifadelerine ihtiyaç duyması adli muhasebeciye olan talebi arttırmıştır. Artan adli muhasebeci talebi de bu uzmanların nasıl yetiştirilmesi, hangi disiplinler hakkında eğitim almaları gerektiği ve nasıl sertifikalandırılmaları gerektiği konularını gündeme getirmiştir.

Adli muhasebe uzmanlığının temeli üniversitede alınan eğitimin kalitesiyle doğrudan ilişkilidir. (Rasmussen ve Leauanae, 2004: 170) Adli muhasebe eğitimi temelde muhasebe öğrenimi üzerine inşa edilmektedir. Adli muhasebeci olarak çalışmak isteyen bir birey, temel olarak muhasebe eğitimini tamamlamak ve bu eğitimin üzerine yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe öğrenimi görmek ya da (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 62) kaliteli bir üniversite eğitiminin ardından genel geçer bir adli muhasebeci uzmanlık sertifikası almak zorundadır. Ülkemizin aksine yurt dışında adli muhasebe eğitimi veren ve sertifikalandırma yapan köklü kurumlar mevcuttur.

Son dönemde, yapılan akademik çalışmaların bir sonucu olarak hem en çok tercih edilebilecek mesleklerin başında hem de diğer mesleklere göre daha güvenceli bir meslek olarak takdim edilen adli muhasebe mesleği ile ilgili eğitim altyapısını tamamlamış olan başta ABD olmak üzere bazı gelişmiş ülkelerdeki çok sayıda üniversite, programlarında adli muhasebe ile ilgili çeşitli derslere yer vermektedir (Pehlivan ve Dursun, 2012:139). Verilen adli muhasebe eğitimlerinin süresi üniversite bazında çok küçük değişiklikler göstermesine rağmen, genelde dört dönem yani iki yıldır. Verilen eğitimin sonucunda adli muhasebeci adayları, inceleme, araştırma, analitik düşünebilme ve bunların sonucunu da doğru şekilde yorumlayabilme yeteneğine sahip olurlar. Bu anlamda adli muhasebeciler için; muhasebe teorileri, denetim, yönetim bilimi, işletme bilimi, iç kontrol sistemi, halkla ilişkiler, iletişim sistemleri, hile denetimi, temel bilgi teknolojileri, istatistik, psikoloji, sosyoloji ve kriminoloji ile ilgili tüm konuları öğrenmek oldukça önemlidir. (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 62-64).

ABD’de adli muhasebe sertifika programı yürüten üniversiteler bulunmaktadır. Bu üniversitelerinden Baltimore Üniversitesi’nin verdiği adli muhasebe dersleri; adli muhasebe ilkeleri, mali raporların incelemesi, araştırmacı muhasebecilik ve dava desteği şeklindedir. Adli Muhasebe alanında sertifika programı uygulayan bir diğer üniversite Merkez Michigan Üniversitesi ise adli muhasebe ve hilenin hukuki unsurları, hile denetimi, hile araştırma teknikleri, bilgisayar hilelerinin incelenmesi isimli dersleri sunmaktadır. California Devlet Üniversitesinin adli muhasebe sertifika programında yer alan dersler; adli ve araştırmacı muhasebe, hile denetimi, muhasebe suçlarının önlenmesi, tespit edilmesi ve araştırılması, işletme değerlendirme teorisi, dava destek danışmanlığı ve uzman şahitlik şeklindedir. LaSalle Üniversitesinin müfredatında yer verdiği dersler ise

hile denetimi ilkeleri ve uygulamaları, mali tablo hileleri, mesleki hile ve mesleki bilginin kötüye kullanımı, bilgisayar ve internet hileleri, hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi şeklindedir. Adli muhasebe sertifika programı sunan bir diğer üniversite olan Northeastern Üniversitesi ise adli muhasebe ilkeleri, mali tabloların incelenmesi, araştırmacı muhasebecilik, dava destek danışmanlığı isimleri altında dersler vermektedir (Seda ve Kramer, 2008:18).

Güney New Hampshire Üniversitesi de adli muhasebe sertifika programı kapsamında adli muhasebe ve hile denetiminin ilkeleri, hileli mali tabloların tespit edilmesi ve önlenmesi, soruşturma teknikleri ve hilenin hukuki boyutları, bilgisayarlı araştırma derslerini vermektedir. New York Üniversitesi ise adli muhasebeye giriş, hileli mali raporlamanın önlenmesi ve tespit edilmesi, hukuki konular ve adli muhasebede mesleki standartlar, dava destek danışmanlığı ve adli muhasebede vaka çalışmaları isimli dersleri programına eklemiştir. Adli Muhasebe sertifika eğitimi veren St. Thomas Üniversitesi ise ileri düzey muhasebe, hile denetimi, adli muhasebe uygulamaları, adli muhasebe uygulama sorunları, bilgisayarlı denetim ve araştırma derslerini vermektedir. Kuzey Carolina Üniversitesi ise hile denetiminin ilkeleri, hileyi önleme ve tespit etme olmak üzere iki dersi adli muhasebe programına eklemiştir. Batı Virginia Üniversitesi de adli muhasebe sertifika programı uygulamaktadır. Üniversitenin program kapsamında sunduğu dersler; hile, kriminoloji, hukuk, hile denetimi, ileri düzey hile denetimi, bilgi teknolojisi denetimi, hilenin önlenmesidir (Seda ve Kramer, 2008: 18).

ABD’de, lisans veya yüksek lisans düzeyinde bağımsız bir adli muhasebe programı uygulayan üniversiteler de bulunmaktadır. Bunlardan Carlow Üniversitesi lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi sunmaktadır. Üniversitenin sunduğu dersler; kriminoloji ve etik, hukuk, hile araştırma teknikleri, hile denetimidir. Pennsylvania Edinboro Üniversitesi de adli muhasebe alanında lisans eğitimi sunmaktadır. Üniversitenin verdiği dersler; adli muhasebe, ceza hukuku ve kanıt, organize suçlar ve rüşvet soruşturması, tutuklama ve adli süreç, anayasa hukuku ve adli sistemin işleyişi şeklindedir. Franklin Üniversitesi de lisans ve yüksek alanında adli muhasebe eğitimi sunmaktadır. Üniversitenin müfredatı kapsamındaki dersler; hile denetimi, beyaz yaka suçları, hilenin hukuki unsurları, kurumsal yönetim ve iç kontrol, muhasebe etiği ve mesleki sorumluluklar, muhasebe bilgi sistemleri, mali tablolar analizidir. Florida Atlantik Üniversitesi de internet üzerinde adli muhasebe

alanında yüksek lisans eğitimi vermektedir. Verilen dersler; muhasebe ve hile denetimi, elektronik ticaret muhasebesi, ileri düzey muhasebe teorisi ve uygulaması, hile denetim teknikleri, adli muhasebe, hukuk, adli muhasebede dava destek danışmanlığı hizmetleri şeklindedir. (Seda ve Kramer, 2008: 19).

Güney Georgia Üniversitesi de lisans ve yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi vermektedir. Üniversitenin müfredatındaki dersler; makro hile denetimi, mikro hile denetimi, beyaz yaka suçları, hile, hukuk, adli görüşmeler ve sorgulamalar, hileli mali raporlama, bilgisayarlı adli muhasebe, uzman şahitliklerdir. Rider Üniversitesi de yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi sunmaktadır. Üniversitenin verdiği dersler; hile ve adli muhasebe, hileyi tespit etme ve engelleme, mali tablo analizi, işletme değerlendirme, adli süreçlerdir. Tiffin Üniversitesi de lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi sunmaktadır. Üniversitenin verdiği dersler; kriminoloji ve etik, mali işlemler, hile araştırması, hilenin hukuki unsurları şeklindedir. (Seda ve Kramer, 2008: 19).

Utica Koleji de sertifika, lisans ve yüksek lisans programlarıyla adli muhasebe eğitimi sunmaktadır. Kolej; Hile Denetçisi Sertifika programı kapsamında ekonomik suçların araştırılması, hile önleme ve tespit etme teknikleri, ekonomik suç hukuku derslerini sunmaktadır. Lisans düzeyinde ise bilgi güvenliği, ekonomik suç araştırması, siber suç hukuku ve araştırmaları, adli muhasebe ve hile denetimi derslerini vermektedir. Kolejin yüksek lisans müfredatındaki dersler ise siber suç hukuku ve araştırmaları, adli muhasebe, suç kanıtı, işletme hukuku, hile yönetimi ve teknoloji, bilgi ve iletişim güvenliği, internet güvenliği, hile yönetiminde araştırma ve analitik yöntemler, ileri düzey hile analizi, hileyi engelleme ve tespit etme, hile yönetiminin hukuki sorunları, ileri düzey hile araştırması ve analizidir (Seda ve Kramer, 2008:20).

Batı Florida Üniversitesi de lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi sunmaktadır. Üniversitenin müfredatındaki dersler ise adli muhasebe 1 ve 2, beyaz yaka suçları, kanıt şeklindedir. Wollongong Üniversitesi de yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi vermektedir. Üniversitenin verdiği dersler; adli muhasebeye giriş, adli süreç ve dava süreci, hile araştırma süreçleri, ileri düzey araştırma teknikleridir. Villa Julie Koleji de yüksek lisans düzeyinde adli muhasebe eğitimi sunmaktadır. Kolejin müfredatındaki dersler; adli sürecin işleyişi, bilgi teknolojisi, ileri düzey muhasebe bilgi sistemleri, hile,

araştırma ve analiz yöntemleri, denetim, vergi hukuku, teknoloji hukuku ve hukuki uygulama faaliyetleri, adli analiz, adli araştırma, güvenlik duvarları denetimi, kriminoloji, hile araştırma ve analizi, hukuki araştırma, beyaz yaka suçları, kanıt, dava teknikleri ve usulü, görüşme yöntemleri, araştırma teknikleri, fiziki kanıt toplama yöntemleri, dava işleyiş sürecidir (Seda ve Kramer, 2008: 19-20).

Adli muhasebecilik mesleğinin içerdiği farklı rollerin yanı sıra bu meslek için alınan eğitim ve sertifikalar da oldukça farklıdır (Akyel, 2009: 95). ABD’de adli muhasebecilik uygulama alanlarında meslek eğitimi veren ve sertifikalandırma yapan, mesleğe yön veren kurumlar bulunmaktadır. Bu kurumlardan Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE) eğitimini başarıyla tamamlayan muhasebe meslek mensuplarına Sertifikalı Hile Denetçisi (Certified Fraud Examiners-CFE) sertifikası vermektedir. Bir diğer kurum olan Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) ise Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountant-CPA) ve Serbest Muhasebeci (Chartered Accountant-CA) unvanlı meslek mensuplarına yönelik adli muhasebe eğitimi vermekte ve sınavını başarıyla geçen katılımcılara Sertifikalı Mali Suç Bilimcisi (Certified Financial Forensics-CFF) ve Yetkili Değerleme Uzmanı (Accredited in Business Valuation- ABV) sertifikaları vermektedir. Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (National Association of Forensic Accounting- NAFA) ise eğitimlerini başarıyla tamamlayan meslek mensuplarına Adli Muhasebeci (Forensic Accountant- FA) sertifikası vermektedir. Adli muhasebe alanında eğitim veren ve sertifikalandırma yapan bir diğer kurum Adli Muhasebeciler Birliği (Forensic Certified Public Accountant Society-FCPA Society) eğitimlerini başarıyla tamamlayan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA) ve Serbest Muhasebeci (CA) unvanlı meslek mensuplarına, Sertifikalı Kamu Adli Muhasebecisi (Forensic Certified Public Accountant- FCPA) sertifikası vermektedir. Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü (American Collage of Forensic Examiners Institue-ACFEI) de adli muhasebe alanında eğitim veren ve sertifikalandırma yapan bir diğer kurumdur. Bu kurum eğitimlerini başarıyla tamamlayan meslek mensuplarına Sertifikalı Adli Danışman (Certified Forensic Consultant-CFC) ve Sertifikalı Adli Muhasebeci (Certified Forensic Accountant,-Cr.FA) sertifikaları vermektedir (Kurt ve Uçma, 2009: 170).

Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (ACFE) eğitimlerini başarıyla tamamlayan muhasebe meslek mensuplarına, Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE) unvanı vermektedir. Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE) olabilmek için aşağıda belirtilen bazı temel koşulların sağlanması ve bunlarla beraber mesleki ve akademik standartlara sahip olunarak ahlaki değerlere uygun davranılması gerekmektedir (Association of Certified Fraud Examiners [ACFE], t.y., Details and Benefits CFE Membership):

- Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (ACFE) üyesi olmak,
- En azından lisans düzeyinde mesleki ve akademik eğitime sahip olmak,
- En az 2 yıl doğrudan ya da dolaylı olarak hile denetimi ya da hile araştırmaları ile ilgili görev yapmak,
- Yüksek ahlaki değerlere sahip olmak,
- Kuruluşun mesleki ahlak kurallarını kabul ederek kurallara uygun davranacağına dair beyanda bulunmaktır.

Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE) sınavı; suç bilimi ve etik, finansal işlemler, hile araştırmaları, hilenin hukuki unsurları olmak üzere dört ana bölümden oluşmaktadır. Sertifikalı hile denetçileri yazılı ve sözlü sınavı geçip sertifikalarını aldıktan sonra da yılda en az on saati hileyle ilgili olan asgari yirmi saatlik ders almak zorundadır (ACFE, t.y., How to Become a CFE).

Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA) ve Serbest Muhasebeci (CA) unvanlı meslek mensuplarına yönelik adli muhasebe eğitimi vermekte ve sınavını başarıyla geçenlere Sertifikalı Mali Suç Bilimcisi (CFF) ve Yetkili Değerleme Uzmanı (ABV) sertifikaları vermektedir. Sertifikalı Mali Suç Bilimcisi (CFF) unvanını kazanmak isteyen Sertifikalı Kamu Muhasebecilerinin (CPA) öncelikle konuları aşağıda yer alan ve dört saat süren çoktan seçmeli test sınavını başarıyla geçmeleri gerekmektedir (CFF Road Map, t.y.):

- Mesleki sorumluluklar ve yönetim uygulamaları.
- Temel Adli Bilgi: Kanunlar, dava ve anlaşmazlık çözümü, planlama ve hazırlık, bilgi toplama ve saklama, araştırma, raporlama, uzman tanıklık.

- Gelişmiş Adli Bilgi: Ödeyememe aczi, iflas ve borçların yeniden yapılanması, bilgisayarlı adli muhasebe analizi, ekonomik zararların hesaplanması, aile hukuku, finansal tablo beyanı, hile önleme ve tespit etme, değerlendirme.

Yetkili değerlendirme uzmanı (ABV) sınavı ise altı saat sürmektedir. Kalitatif, kantitatif analiz, değerlendirme yaklaşımları ve ilgili diğer konulardan oluşan üç ana bölümden oluşmaktadır. Sınavda adaylara çoktan seçmeli yüz seksen soru yöneltilmektedir (ABV Road Map,t.y.).

Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (NAFA) üyesi olup “Adli Muhasebeci (FA)” unvanına sahip olmak isteyenler Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (NAFA) tarafından yılda birkaç kez yapılan yoğun bir eğitimi tamamlamak zorundadır. Eğitim konuları aşağıda sıralanmıştır. Birlik ayrıca, adli muhasebe araştırmaları, sigorta ile ilgili hizmetler, hile soruşturmaları, dava desteği konularında da sürekli eğitim programları uygulamakta ve geliştirmektedir (Nafa, t.y., Nafa Training):

- Adli muhasebe pazar tanımı,
- Adli muhasebecinin rolü,
- Adli muhasebe hizmetleri ve yöntemleri,
- Örnek adli muhasebe davaları,
- NAFA yükümlülükleri,
- Adli muhasebe ücretleri.

Adli Muhasebeciler Birliği (Forensic Certified Public Accountant Society-FCPA Society) adli muhasebe alanında faaliyet göstermek isteyen ve eğitimlerini başarıyla tamamlayan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA) ve Serbest Muhasebeci (CA) unvanlı meslek mensuplarına, Sertifikalı Kamu Adli Muhasebecisi (FCPA) sertifikası vermektedir. Adli Muhasebeciler Birliği (FCPA Society) tarafından düzenlenen sınav; kurumsal hile, suçlu sorgulama ve itiraf ettirme, mali soruşturma ve adli muhasebe, adli ve soruşturmacı muhasebe, hile denetiminin ilkeleri olmak üzere beş aşamadan oluşmaktadır. FCPA olabilmek için aşağıda yer alan şartları taşımak gerekmektedir (Become a Forensic Certified Public Accountant (t.y.), <http://www.cpatrainingcenter.com/FCPA.asp>):



- Sertifikalı Kamu Muhasebeci (CPA) ve Serbest Muhasebeci (CA) ruhsatına sahip olmak, ya da başka bir ülkenin Sertifikalı Kamu Muhasebeci (CPA) unvanına eşit sayılabilecek bir meslek ruhsatına sahip olmak,
- Beş aşamadan oluşan testi başarıyla tamamlamak,
- Sertifikalı Kamu Adli Muhasebecisi (FCPA) ruhsatını aldıktan sonra her yıl yirmi saat süren mesleki eğitimi tamamlamak.

Adli muhasebecilik mesleğine ilişkin düzenleme yapan bir diğer kuruluş da Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü (American Collage of Forensic Examiners Institue-ACFEI)'dür. Enstitüsü; Sertifikalı Adli Danışman (Certified Forensic Consultant-CFC) ve Sertifikalı Adli Muhasebeci (Certified Forensic Accountant,-Cr.FA) ruhsatları vermektedir. (American Collage of Forensic Examiners Institue [ACFEI], t.y., Acfei).

Sertifikalı Adli Muhasebeci (Cr.FA) olabilmek için Sertifikalı Kamu Muhasebeci (CPA) ruhsatına sahip olmak, en az lisans düzeyinde eğitim almak, enstitü sınavını geçmek ve herhangi bir disiplin cezası almamış veya soruşturma geçirmemiş olmak ile en az iki yıllık mesleki deneyime sahip olmak gerekmektedir. Ayrıca sertifikaya sahip olunduktan sonra her yıl 15 saatlik sürekli mesleki eğitim şartının yerine getirilmesi gerekmektedir. Sınav; adli muhasebe tarihi, dolandırıcılık, denetim, zimmet dolandırıcılığı, alternatif uyuşmazlık çözümleri, dava destek danışmanlığı hazırlığı ve uzman tanıklık ipuçları, belge tespit ve analizi, kanıt toplama ve saklama kuralı, hükümet denetim teknikleri, değerlendirme yönergeleri konularını içermektedir (ACFEI, t.y., Certified Forensic Accountant).

Sertifikalı Adli Danışmanı (CFC) sertifika programı bu mesleğin uzmanlarına mahkemede başarılı ve usta bir şekilde uzman tanıklık yapmaları için gerekli eğitimi ve bilgi birikimini vermeyi amaçlamaktadır. Bu sertifikayı alabilmek için öncelikle kişilerin enstitüye üye olmaları, on sekiz yaşını doldurmaları, herhangi bir suçtan hüküm giymemiş olmaları, adli konularda en az beş yıl mesleki tecrübe ya da adli bilimlerden lisans derecesinde mezun olmaları gerekmektedir. Eğitim içeriği; işletme değerlemesi, örnek olay çalışmaları, sorgulama kuralları ve yöntemleri, karşı tarafın avukatını sorgulama yöntemleri, meslek etiği konularından oluşmaktadır (ACFEI, t.y., Certified Forensic Consultant).

## **1.10. Adli Muhasebeyle İlgili Kuruluşlar**

Çalışmanın bu başlığı altında, adli muhasebe mesleğinin örgütlenmesinde kilit rol oynayan ve mesleğin adının dünya çapında duyulmasına yardımcı olan adli muhasebe kuruluşları tanıtılmaya çalışılmıştır.

### **1.10.1. Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE)**

ACFE, dünyanın en büyük dolandırıcılıkla mücadele kuruluşudur ve dolandırıcılıkla mücadele eğitimi veren kuruluşlar arasında ilk sırada yer almaktadır. Kuruluş yaklaşık 65,000 üyesiyle dünya çapında işletme yolsuzluklarını azaltmakta ve mesleğe karşı kamunun güvenini kazanmaya çalışmaktadır (ACFE, t.y., About the ACFE).

Birlik, ilgililere Sertifikalı Hile Denetçisi (The Certified Fraud Examiner-CFE) olarak adlandırılan sertifika vermekte bunun için sınavlar düzenlemektedir. Sertifikalı hile denetçisi, dolandırıcılıkları önlemede, tespit etmede, caydırmada belgelenmiş uzmanlığa sahiptir. Hile denetçileri dolandırıcılık ve dolandırıcılık riski taşıyan işlemleri, bu işlemlerin kanıtlarını tanımada eğitim almış kişidir. Bu kişiler, dolandırıcılıkları ortaya çıkararak ve önleyici uygulamalar yürüterek küresel ekonominin sorunlarına yardımcı olmaktadır (ACFE, t.y., Who We Are).

### **1.10.2. Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)**

Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), 1887 yılında Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountant-CPA) ulusal birliği olarak kurulmuştur. AICPA, birçok ülkede iş dünyasına, endüstriye, kamu sektörüne, eğitim kurumlarına ve öğrenci derneklerine hizmet veren uluslararası bir kuruluştur. Enstitü, Sertifikalı Kamu Muhasebecilerini (Certified Public Accountant-CPA) temsil etmekte, meslek kurallarını ve standartlarını oluşturmakta ve yasama organı, çıkar grupları, diğer meslek birliklerine karşı bir avukat gibi hizmet vermektedir. AICPA, özel sektör için denetim standartları geliştirmekte ve üyelerine yol gösterici eğitim materyalleri

sağlamaktadır. Ayrıca kuruluş, sertifikalı kamu muhasebecilerine yönelik adli muhasebe sertifika sınavları hazırlamakta ve sınavları başarıyla tamamlayan katılımcılara Sertifikalı Mali Suç Bilimcisi (CFF) ve Yetkili Değerleme Uzmanı (ABV) sertifikaları vermektedir. Mesleğe ilişkin uyulması gereken kurallar ve etik standartları da bu kurum tarafından düzenlenmektedir (AICPA,t.y., Mission and History).

AICPA, ayrıca akademisyenlere; işletme ve muhasebe müfredatını geliştirecek, öğrencilerin değerli ve güvenilir sertifikalı kamu muhasebecileri olmasını sağlayacak kaynakları tedarik etmeye büyük önem vermektedir. Bunların yanı sıra enstitü öğrencilere ve sertifikalı kamu muhasebecisi adaylarına mesleğe başarılı bir şekilde adım atmaları için bilgi ve çeşitli kaynaklar, araçlar da sağlamakta ve onlara rehberlik etmektedir (AICPA,t.y., Become a CPA).

### **1.10.3. Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (National Association of Forensic Accounting- NAFA)**

NAFA, 1991 yılında kurulmuştur ve varlıklar, kayıplar ve kazalar konularında sigorta endüstrisi ile iş yapan ilk adli muhasebe birliğidir (NAFA, t.y., History).

Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (NAFA), adli muhasebe alanında çalışmak isteyenlere adli muhasebe konulu eğitim vererek eğitimi başarıyla tamamlayan katılımcılara Adli Muhasebeci (FA) sertifikası sağlamaktadır. NAFA, adli muhasebe alanında uzmanlaşma sağlayan en eski kuruluştur ve çok hızlı bir büyüme göstermiştir (NAFA, t.y., Nafa).

### **1.10.4. Adli Muhasebeciler Birliği (Forensic Certified Public Accountant Society-FCPA Society)**

Adli Muhasebeciler Birliği 15 Temmuz 2005 tarihinde kurulmuştur. Birliğin amacı adli muhasebe mesleğinin mükemmel bir şekilde gelişmesi için gerekli desteği sağlamaktır. Birlik bu amaca uygun olarak Serbest Muhasebeci (Chartered Accountant-CA) ve Sertifikalı Kamu Muhasebecilerine (Certified Public Accountant-CPA), Sertifikalı Kamu Adli Muhasebecisi (Forensic Certified Public Accountant-FCPA) unvanlı bir

sertifika vermektedir. (Forensic Certified Public Accountant Society [FCPA Society], t.y., Promoting Excellence in Forensic Accounting).

#### **1.10.5. Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü (American Collage of Forensic Examiners Institue-ACFEI)**

Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü, bütün dünyaya adli bilimler alanında bağımsız ve profesyonel destek hizmeti sağlamaktadır. Enstitü sadece adli muhasebe alanında değil adli tıp ve adli müşavirlik alanlarında da uzmanların yetişmesine yardımcı olmaktadır. Enstitü verdiği temel ve gelişmiş eğitimler, sertifikalar ile meslek standartlarını yükseltmiştir. Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü muhasebe meslek mensuplarına yönelik Sertifikalı Adli Danışman (Certified Forensic Consultant-CFC) ve Sertifikalı Adli Muhasebeci (Certified Forensic Accountant,-Cr.FA) sertifikaları vermektedir (ACFEI, t.y., Welcome to Acfei).

#### **1.11. Türkiye’de Adli Muhasebe Faaliyetleri ve Eğitimi**

Adli muhasebenin önemini fark eden başta ABD olmak üzere gelişmiş ülkeler adli muhasebe eğitimi için gerekli altyapı çalışmalarını tamamlayarak bu konuda uzmanlar yetiştirebilir duruma gelmiştir. Türkiye’de ise adli muhasebenin önemi yeterince fark edilememiş ve adli muhasebe eğitimi ile ilgili ciddi bir alt yapı çalışmasına henüz başlanmamıştır. (Pehlivan ve Dursun, 2012:130). Ülkemizde konuyla ilgili yasal alt yapı ve genel geçer kurumsal bir sertifikalandırma henüz yapılmamış olmasına rağmen ülkemiz muhasebe meslek mensupları yurtdışında gün geçtikçe çekici hale gelen bu yeni mesleğe karşı kayıtsız kalmamış ve mesleğin uygulama alanlarını hizmetlerine eklemeye başlamışlardır. Ayrıca İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Akademi (İSMMMO Akademi) muhasebe meslek mensuplarına yönelik adli muhasebe eğitim programları yürüterek bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara katılımcı belgesi vermektedir.

Ülkemizde adli muhasebe konusunda eğitim çalışmalarına ilk olarak İSMMMO Akademi tarafından 2 Ekim 2010 tarihinde “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı” ile adım atılmıştır. İSMMMO Akademi eğitim faaliyetlerine halen devam etmektedir. Adli muhasebe uzmanlığı programının amacı katılımcılara adli muhasebe

uzmanlığı kazandırmaktır. Bu eğitim 360 saat (7 ay) sürmektedir. Eğitim süresince dersler konusunda uzman öğretim üyeleri ve uygulamacılar tarafından verilmektedir. Bu eğitim sonucunda katılımcılara aşağıda sıralanan becerilerin kazandırılması hedeflenmektedir (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Akademi [İSMMMO Akademi] (2011), Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı):

- İşletmelere yönelik hile denetçiliği,
- Hile araştırmacılığı,
- Mahkemelere yönelik uzman şahitlik,
- Mahkemelere yönelik dava destek danışmanlığı,
- İşletmelerde hile riskini ölçme ve değerlendirme,
- Taraflar arasında oluşan anlaşmazlıkları çözme.

İSMMMO tarafından başlatılan bu programın amacı; ülkemizde adli muhasebe mesleğinin gelişmesi, eğitiminin verilmesi, bu konuda uygulayıcı uzman yetiştirilmesi ve bu kişilerin bir yetki belgesine bağlanmasıdır. Yürütülen çalışmalar kapsamında hedef eğitim ve yetkilendirmedir. Bu program kapsamında, programı başarı ile bitirecek meslek mensuplarının bir sertifika alması ve bu sertifikanın da, ileride Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından oluşturulacak adli muhasebe mesleği kapsamında yetki belgesine bağlanması hedeflenmektedir (İSMMMO Akademi (2011), Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı).

İSMMMO Akademi tarafından düzenlenen bu eğitime katılabilecekler; denetim ve riskten sorumlu yönetim kurulu üyeleri ve üst yönetim, denetim komitesi, teftiş kurulu, iç denetim, risk yönetimi, iç kontrol, fraud yönetimi, mali işler ve hukuk alanında görev yapanlar, sahtecilik ve suistimal önleme personelleri, sistem yöneticileri, ağ yöneticileri ve operatörleri, bilgi güvenliği uzmanları, adli bilişim uzmanları, bilişim hukuku alanında çalışanlar, risk yönetimi personelleri, akademisyenler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) şeklindedir. Eğitim programında yer alan eğitim konuları aşağıda sıralanmıştır: (İSMMMO Akademi (2011), Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı):

- İşletme etiği ve işletme kültürü,
- Temel davranış bilimleri,
- Adli bilişim uygulamaları,
- Mali tablo hileleri,
- İşletmelerde iç kontrol uygulamaları,
- Temel denetim teorisi,
- Hile teorisi,
- Kurumsal yönetim uygulamaları,
- Dijital ortamda veri analizi ve hile incelemesi,
- Çalışan hileleri,
- Kriminoloji ve adli bilimler açısından ceza-Ceza Usul Hukuku ve diğer hukuk alanları,
- Adli bilimler ve adli bilimlerin hukuktaki yeri,
- Adli belge incelemesi ve sahtecilik suçları,
- Adli bilimlerde delil ve bilirkişilik,
- Adli muhasebe araştırma teknikleri; Dolandırıcılık suçları ve araştırma teknikleri, gözetleme ve iz sürme teknikleri, sorgulama ve görüşme teknikleri, kriminal uygulamalar, sahtecilik ve araştırma teknikleri, adli bilişim (sanal alem ve bilgisayar suçlarını araştırma teknikleri),
- Adli muhasebe uygulamalarıdır.

Ülkemizde adli muhasebecilik alanında hizmet veren şirketler de bulunmaktadır. Bu şirketlerden ilki Fraud Research Corporation (FRC) Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri A.Ş.'dir. Şirket İSMMMO Akademi tarafından ilk defa 2009 yılında düzenlenmeye başlanan "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı" sonrasında belge alan otuz beş SMMM tarafından 2011 yılında kurulmuştur. Şirket; hile denetçiliği, hileden korunmak için caydırıcı önlemler, adli muhasebe uzmanlığı, kurumsal yönetim uygulamaları, iç kontrol sisteminin kurulması, iç denetim sisteminin kurulması, mesleki suistimallerin araştırılması, uzman şahitlik-bilirkişilik, dava destek danışmanlığı alanlarında faaliyet göstermekte ve seminer, kurs programları düzenlemektedir (Biz Kimiz 2011, <http://www.frcdenetim.com/index.php/tr/hakkimizda/5/biz-kimiz>).

Adli muhasebe; temelde muhasebe, hukuk, denetim, soruşturma becerilerinden oluşan karma bir alandır dolayısıyla adli muhasebe eğitiminin de bu alanları içine alan ve bireylere daha geniş bakış açısı sağlayan bir eğitim sunması gerekmektedir. Adli muhasebe eğitim programının piyasanın beklentilerini ve talebini karşılayacak şekilde belirlenmesi ve sürdürülmesi gerekmektedir. Bunun da ötesinde adli muhasebe mesleğinin sürekli kendini yenileyen fırsatlarla dolu bir meslek olduğu dikkate alınarak adli muhasebecilere sürekli eğitim felsefesi kazandırılmalıdır kendilerine verilen eğitimle yetinmeyip sürekli kişisel gelişimi amaçlamaları tavsiye edilmelidir.

Ülkemizde adli muhasebe mesleği alanında gerekli yasal alt yapının oluşturulamaması ve genel geçer bir sertifikalandırılma yapılmamasının ülkemiz açısından bir eksiklik olduğu söylenebilir. Her ne kadar İSMMM Akademi alanında bir ilki gerçekleştirerek adli muhasebe eğitim programlarını yürütse de bu eğitimi alan kişilere meslekle ilgili bir üst kurulun oluşturularak bu üst kurulca genel geçer bir sertifika verilmesi ve böylelikle mesleğin bir kimliğe ve örgüte kavuşarak sağlıklı bir gelişme kaydetmesi sağlanmalıdır.

### **1.12. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Adli Muhasebe**

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda adli muhasebe uygulamalarından tam olarak bahsedilmemiş ancak kanunda denetimin; işlem denetimi, özel denetim ve bağımsız denetimden oluştuğu belirtilmiştir. Söz konusu her bir denetim türünde adli muhasebenin uygulanabilirliğine tamamen değinilmemekle birlikte kısmen adli muhasebeye atıfta bulunulmuştur (Şahin, 2011:103).

Kanunda işlem denetimi ve özel denetim konularında açıkça adli muhasebe kavramından bahsedilmemesine rağmen bu denetimlerin içeriği incelendiğinde, yapılacak uygulamalar açısından işlem denetçisi, denetimin hukuki alanı ile ilgilendiğinden, özel denetim de ihtilafli durumların açıklığa kavuşturulması için uygulandığından bunların adli muhasebe niteliklerini taşıdıkları söylenebilir (Şahin, 2011:103).

İşlem denetimi, sadece belirli hukuki durumların oluşması halinde yapılmakta ve denetimin hukuki alanı ile ilgilenmektedir. Şirket kuruluşu, şirket birleşme ve bölünmeleri,

tür değiştirmeleri, sermaye artırılması ve azaltılması, menkul kıymet ihracında işlem denetçisi görevlendirilmektedir. İşlem denetçisi, belirtilen işlemlerin usullerine uygun olarak yapılıp yapılmadığına dair, hilenin ve yolsuzlukların önüne geçmek, Őeffaflığı sağlamak menfaat sahiplerini korumak amacıyla görev yapmaktadır. İşlem denetimi sonucunda hazırlanan raporla işlem denetimi ve adli muhasebe arasında ilişki kurulabilmektedir. (Şahin, 2011: 111).

Özel denetim, Őirketin hakim Őirketle ya da topluluk Şirketleri ile ilişkilerinin aydınlatılması, hileli bir durumun açıklığı kavuşturulması ve araştırılması için bağımsız bir uzman tarafından konuya ilişkin kanıtlar toplanması saptamalar ve değerlendirmeler yapılması Şeklinde uygulanmaktadır (Şahin, 2011: 111). Özel denetim çalışma alanları özellikle adli muhasebenin hile denetimi alanıyla yakından ilişkilidir.

Bağımsız denetim ise, denetçinin işletmenin finansal tablolarının uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlemesi uygulamalarını içermektedir. Bağımsız denetim sırasında finansal tablo denetimlerinde yolsuzluk ve hileye ilişkin görev yapan denetçi denetim çalışmalarında bir uzman desteğine ihtiyaç duyabilir. Denetçinin kendi mesleki bilgi, tecrübe ve yetkinliğinin hile ve yolsuzluk konusunda yeterli olmaması sebebiyle işletmede hile ya da yolsuzluk ile karşılaşması ve Őüphelerinden ötürü denetimini bir uzman yardımı ile gerçekteştirmek istemesi durumunda adli muhasebeciye duyulan ihtiyaç ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bağımsız denetçinin denetimi esnasında bir adli muhasebeciden faydalanması, adli muhasebeci çalışmalarının bir denetim kanıtı olarak kullanılmasını da sağlayacaktır (Şahin, 2011: 103-111).



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. UZMAN TANIKLIK MESLEĞİ VE BİLİRKİŞİLİK

#### 2.1. Uzman Tanık ve Uzman Tanıklık Kavramı

Orijinal dilinde “Expert Witness” olarak adlandırılan kavram Türkçemizde, uzman tanıklık ya da uzman şahitlik olarak karşılığını bulmaktadır. Uzman tanıklık kavramı yakından incelendiğinde bu mesleğin ülkemizdeki bilirkişilik kurumunun bir benzeri olduğu görülmektedir.

Tanık-şahit ve bilirkişi kavramlarının dilimizdeki anlamları birbirinden farklıdır. Bu konuda TDK'nın Büyük Türkçe Sözlüğündeki açıklamaları dikkate almak söz konusu çelişkileri ortadan kaldıracaktır. TDK'nın Büyük Türkçe Sözlüğünde tanık-şahit; “*a. Bir olaya ilişkin bilgilerini yetkili görevliye bildiren yansız kişi. b. Bir olayın gidişini gören kişi. c. Bir olayı kanıtlamak için yargı yerine çıkan ya da bir belge ve sözleşmenin altına yazılan tanık.*” şeklinde tanımlanmaktadır. Bilirkişi ise; “*a. Özel bilgi ve görgüsü dolayısıyla, soruşturma ya da duruşma sırasında ortaya çıkan, özel bilgi ve görgü ile çözümlenebilecek olay ve konularda, gerçeğin aydınlanması için yargıcın yararlandığı kişi. b. Belirli bir konudan iyi anlayan ve bir anlaşmazlığı çözümlmek için kendisine başvuru kimse, uzman, ehlihibre, ehlivukuf. c. Çözümlemesi özel veya bilimsel bilgiye dayanan konularda oyuna veya düşüncesine başvuru kimse, ehlihibre, ehlivukuf.*” şeklinde tanımlanmaktadır (TDK t.y., Büyük Türkçe Sözlük). Bu tanımlamalardan açıkça görüldüğü üzere tanık-şahit bir olayın oluşumunun içinde bulunan ya da olayın oluşunu bizzat gören, olaya ilişkin bilgi sahibi olan kişidir. Dikkat edildiği gibi burada bir uzmanlık söz konusu değildir. Önemli olan unsur, kişinin hayatın olağan akışına göre gözlemediği veya oluşumunun içinde bulunduğu olay hakkında olaya tanık olmayan kişilere ya da mahkeme heyetine beyanda bulunmasıdır. Bilirkişilik ise mahkeme heyetinin yeterince bilgi sahip olamadığı konularda işin uzmanı olan kişiye başvurusu ve bu kişinin sahip olduğu uzmanlık bilgisi ve tecrübesine dayanarak sorunun çözümüne esas teşkil edecek

bilgileri ilgili heyete sunmasıdır. Bilirkişilik kurumunda esas olan; kişinin ilgili konuda yeterliliğe sahip bir uzman olmasıdır.

Black's Law Dictionary'ye göre uzman tanık; genel bilgi düzeyine sahip bireylerin doğru sonuç çıkarma ve doğru karar verme konusunda yetersiz kaldığı konularda, özel eğitim almaları ve özel bilgiye sahip olmaları sebebiyle bilgi edinilmek için başvuru alan ve sahip oldukları üstün nitelikleri sebebiyle tercih edilen uzman kişidir (Larosa, 2009:1).

Uzman tanıklık; bir adli muhasebecinin uzmanlık alanıyla ilgili konularda mahkemeye intikal etmiş birtakım konuları değerlendirmesi, ilgili yasal mevzuata uygun bir şekilde sonuca ulaşması ve bu durumu yazılı şekilde raporlayarak sözel olarak da mahkeme heyetine sunmasıdır (Karacan, 2012: 115).

Uzman tanık, toplumda yaşanan ve mahkemeye konu olan olayların daha sağlıklı bir biçimde çözüme kavuşturulmasıyla görevlidir. Bu bakımından yargı dünyası açısından oldukça önemlidir (Çankaya ve Gerekan, 2009: 96).

Uzman tanık; sadece gördüklerine, duyduklarına, hissettiklerine ve kokladıklarına dayanarak tanıklık yapan görgü şahidinin aksine uyuşmazlığa ait fikirlerini aldığı eğitime, kazandığı deneyimine ve uzmanlığına dayanarak ifade eden ve gerektiğinde mahkeme sırasında sorgulanan uzman kişidir. Mahkeme heyetinin anlamakta güçlük çektiği özel, teknik konular hakkında bilgili, bu konuları mahkeme heyetine açıklayabilecek yeterliliğe ve tarafsızlığa sahiptir (Murray, 2009: 20).

Uzman tanıklık, özel ve teknik bir konuda bilgi sahibi olan ve mesleki tecrübesi bulunan kişilerin yürüttüğü faaliyetler ve hakkında bilgi verilen olayın içinde olma ya da olayı gözleme şartı aranan görgü tanıklığından mesleki ve teknik bilgi ile tecrübe ihtiyacı unsurları sayesinde ayrılmaktadır.

## **2.2. Uzman Tanıklığa İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri**

Toplumlarda özellikle ekonomik kökenli davaların ve davalı sayısının giderek artması ve dava konularının giderek karmaşıklaşması adli muhasebecinin uzman tanıklığına

duyulan ihtiyacı üst noktaya getirmiştir. (Bozkurt, 2000:60). Bu sebeplerle özel sektör ve bireyler kamu otoritelerinin oluşturduğu düzenlemeler ile kanunların yorumlanmasında muhasebe bilgisi olan uzmanlara daha fazla ihtiyaç duymaktadır. Özellikle kamu otoritelerine karşı taraf olunan davalarda uzman tanığa duyulan ihtiyaç daha fazladır (Crumbley, 2001b: 203).

Uzman tanıklığa duyulan ihtiyacın en önemli sebeplerinden biri; günümüz dünyasında anlaşmazlıkların gün geçtikçe artan bir hızla çoğalmasdır. Özellikle dava konusu işlemlerin finansal boyutlarının söz konusu olması durumunda adli muhasebecinin uzman şahit olarak görevlendirilmesi ihtiyacı daha belirgin hale gelmektedir (Kaya, 2005: 54). Dava konusu olmuş bir olayda, davacı ve davalı tarafların her ikisinin de uzman bilgiye sahip oldukları söylenemeyeceği gibi, bu sorunu çözmek için görevlendirilmiş olan yargı mensuplarının da her konuda uzman olmalarını beklemek doğru değildir. Dolayısıyla doğru karar verebilmek için konuyla ilgili uzman görüşüne yani uzman tanığa başvurulması gerekmektedir (Karacan, 2012: 114)

Günümüz iş yaşamının gerçekleri ve günümüz ekonomisi; yasal anlaşmazlıkların iş hayatının tehlikeli bir parçası olmasına sebep olmuştur. Bu koşullar altında konusunda uzman bir avukata ya da avukat grubuna sahip olmak şirketler için yeterli değildir. İşletmenin kendi uzman şahidine sahip olması bir davayı kazanması ya da kaybetmesi konusunda önemli bir farklılık yaratmaktadır (Hire An Expert Witness?, 2009: 28).

Uzman tanıklığa duyulan ihtiyacın temelinde mesleki uzmanlaşma olgusu ve ticari hayatın giderek daha fazla karmaşıklaşması sorunu yer almaktadır. Hakimler, yargıya taşınan konuların hukuksal yönünde uzman olmalarına rağmen konunun olgu yönünü oluşturan ticari işlemler ve muhasebe alanında yeterli bilgi sahibi değildir. Ayrıca kendilerinden bu konularda genel kültür düzeyinin üzerinde bilgi sahibi olmalarını istemek doğru değildir. Bu nedenlerle yargı mensupları çözüme kavuşturmaları gereken mali konulu davaların özel bilgiyle yorumlanması gereken kısımlarında bu alanda ustalaşmış bir uzman tanığın görüşlerinden yararlanmaktadır.

### 2.3. Uzman Tanığın Sahip Olması Gereken Özellikler

Uzman tanıklık, adli muhasebe uygulama alanlarından biridir ve uzman tanıklar birer adli muhasebecidir. Bu yüzden bir uzman tanık her şeyden önce adli muhasebecinin sahip olması gereken özelliklere ve yeteneklere sahip olmalıdır. Bir uzman tanığın temel olarak sahip olması gereken adli muhasebeci özelliklerini: araştırmacı kişilik, merak, ısrarcılık, yaratıcı zeka, sezgisel yaklaşım, analitik düşünce tarzı, yazılı iletişim yeteneği, sözlü iletişim yeteneği, işletme zekası, şüphecilik, detay odaklılık, nesnellik, teknolojiyi yakından takip etme, yeniliklere açık olma, bütünü görebilme, empati yapabilme becerisi olarak sıralamak mümkündür. Bir uzman tanığın, adli muhasebeci olarak lisans eğitiminin yanında ayrıca bir eğitim alması ve yeterlilik sahibi olması gereken alanlar ise; yoğun bir muhasebe bilgisi, hukuk, denetim, işletme yönetimi, psikoloji, suç bilimi, bilgisayar uygulamaları olarak sıralanmak mümkündür.

Uzman tanık olabilmek için kişi öncelikle yeterli eğitime sahip olmalı ve alanında yayınlanmış çalışmaları bulunmalıdır (Hoffman, 2002: 380). Ayrıca uzman tanıklık yapacak kişilerin uzmanlarını belgeleyen geçerli bir sertifikaya ve unvana sahip olmaları da gerekmektedir. Aldıkları sertifika sonucunda uzman tanıklık yapabilecekleri belgelenenler; Sertifikalı Hile Denetçisi (Certified Fraud Examiners-CFE), Sertifikalı Mali Suç Bilimcisi (Certified Financial Forensics-CFF), Yetkili Değerleme Uzmanı (Accredited in Business Valuation- ABV), Adli Muhasebeci (Forensic Accountant- FA), Sertifikalı Kamu Adli Muhasebecisi (FCPA- Forensic Certified Public Accountant), Sertifikalı Adli Danışman (Certified Forensic Consultant-CFC) ve Sertifikalı Adli Muhasebeci (Certified Forensic Accountant,-Cr.FA) unvanına sahip olanlardır (Kurt ve Uçma, 2009: 170).

Mesleği ne olursa olsun bir uzman tanığın genel olarak sahip olması gereken özellikler; konuya çok iyi hazırlanmış olmak, dikkatli olmak, profesyonel bir tutum ve görünüş sergilemek, tarafsız ve objektif olmak, sözüne güvenilecek bir birey olmak, dürüst davranmak, mesleki görüşlerini ikna edici bir tavırla sunabilecek yeterliliğe sahip olmaktır. Ayrıca uzman tanıklık için saygınlık da oldukça önemlidir. Bir uzman tanık davalarda kazandığı saygınlık ile diğer meslektaşlarıyla da tanınır ve tercih edilir (Hoffman, 2002: 380-381).

Uzman tanıklıkta dürüstlük oldukça önemlidir. Uzman tanığın davaya taraf olan kişilerle herhangi bir çıkar ilişkisi veya bu kişilere karşı bir ön yargısı varsa ya da geçmişte bu kişilerle arasında bir uyuşmazlık yaşamışsa, uzman tanığın bu davada görevlendirilmemesi gerekir. Böyle bir durumda uzman tanığın, kendisini görevlendirmek isteyen avukatı açıkça bilgilendirmesi dürüstlük kuralları gereğidir (Murray, 2009: 21). Bir uzman tanığın görevi uzmanlık alanına giren konularda gerçeklerin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Uzman tanıklar, kendilerini görevlendiren ya da kendilerine ücret ödeyen kişilerin yasaya aykırı fiilleri işlemeleri halinde bu kişilerin menfaatini korumak zorunda değildirler (Larosa, 2009: 1).

Uzman tanıkların; tarafsız, bağımsız ve objektif olmaları kadar teknik konuları açık bir dille ve öğretici bir biçimde açıklamaları da oldukça önemlidir (Özkul ve Pektekin, 2009: 67). Çünkü uzman tanıkların dava konusuyla ilgili olarak hazırladıkları teknik raporları tek başlarına yazılı biçimde mahkemeye sunmaları yeterli değildir. Bu tip raporlar konunun uzmanı olmayan hakimler, savcılar ve avukatlar tarafından tam olarak anlaşılammakta ve yanlış yorumlanabilmektedir. Uzman tanıkların mahkeme sırasında kendi hazırladıkları raporları çeşitli görsel araçlardan da faydalanarak sözlü olarak sunmaları hem daha etkileyici olacak hem de daha açıklayıcı ve anlaşılır olacaktır. (Çabuk ve Yücel, 2012: 35) Bu sebeple uzman tanıkların, yeterli derecede gelişmiş sözel iletişim yeteneğine sahip olmaları oldukça önemlidir.

Bir adli muhasebeci, mahkemede uzman şahit olarak, duygusallıktan uzak, bilimsel metotlara uygun, belgelere dayalı, yaratıcı fikirler oluşturarak açık, net ve sade bir dille yazdığı raporunu, diğer bir ifadeyle uzman görüşünü yargı mercilerine sunar (Karacan, 2012: 115).

#### **2.4. Uzman Tanığın Görevlendirilebileceği Alanlar**

Mahkemelerde hakimler, bir davanın sağlıklı biçimde yürütülmesi ve doğru bir kararla sonuçlandırılması amacıyla adli muhasebecileri uzman tanık olarak görevlendirmekte, onların uzman şahitliklerinden yararlanmaktadır (Karacan, 2012: 115). Uzman tanığın mahkemedeki anahtar rolü; hukuk dışı konularda bilgi sahibi olmayan mahkeme heyetini kendi özel alanı hakkında bilgilendirmektir.

Bir adli muhasebecinin uzman tanık olarak görev alabileceği alanları; denetim ve muhasebe analizi, karmaşık vergi sorunları, varlıkların değerlendirilmesi, şirketlerin hisse senedi değerinin belirlenmesi, şerefiye ve diğer maddi olmayan varlıkların analizi, boşanma davalarında mal varlığı değerinin belirlenmesi, maliyet muhasebesi uygulamaları, mali tablolar analizi, sermaye bütçelemesi kararları, maliyet ve kar analizleri, mal ticareti, vergi kaçırma davaları şeklinde sıralanabilir (Crumbley ve Russell, 2004: 30). Ayrıca; uzman tanıklar, idari dolandırıcılık ve işlem dolandırıcılığı, mülk hırsızlığı, fonların kötüye kullanımı, sigorta hileleri, kazanç için kundaklama, hileli talep, rüşvet alma, yolsuzluk, vergi kaçırma olarak sıralanmaktadır (Kuloğlu, 2007: 19).

## 2.5. Uzman Tanıklık İş Süreci

Uzman tanık mahkemeye sahip olduğu bilgiyi, deneyimi ve uzmanlığı getirmektedir. Ancak uzman tanığın unutmaması gereken en önemli şey karşı tarafın avukatının onu yetersiz ve mesleğe yakışmayan biri gibi göstererek mahkeme heyetinin uzman tanığa duyduğu güveni ve inancı azaltmaktır. Bu olumsuz durumdan kaçınmak amacıyla uzman tanığın ve uzman tanığı görevlendiren avukatın, mahkeme öncesinde birlikte çalışması ve uzman tanıklık iş sürecinin gereklerine dikkat etmesi bütün dava sürecinin en önemli aşamasını oluşturmaktadır (Hoffman, 2002: 380-381).

Uzman tanıklık iş süreci; tanığın eğitimi, avukatın eğitimi ve uzman tanık raporunun teslim edilmeden önce düzeltilmesi olmak üzere üç başlık altında aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir (Neal, 2009: 45):

- **Tanığın Eğitim Süreci:** Tanığın eğitim süreci, uzman tanığın dava sürecine ve mahkeme salonunun fiziki şartlarına alışması, ayrıca daha önceki uzman tanık raporunun ve dava konusunun gözden geçirilmesi aşamalarını kapsamaktadır. Bu süreç uzman tanığın mahkemede rahat bir duruş sergilemesi için oldukça önemlidir.
- **Avukatın Eğitim Süreci:** Bu süreç avukatın; uzman tanığın tanıklığının zayıf ve güçlü yanlarını tespit etmesi ve bu tanıklık sırasında yaşanacak olası aksiliklerin belirlenmesi aşamasıdır. Avukat dava için birden fazla uzman tanıkla

görüşmüşse bu aşamada kesin olarak hangi uzman tanıkla çalışacağına karar vermelidir.

- **Uzman Tanık Raporunun Teslim Edilmeden Önce Düzeltilmesi:** Bu süreç uzman tanıklık için yapılan hazırlıkların en önemli aşamasıdır. Bu süreçte uzman tanığın tanıklık becerilerinin artırılması amacıyla uzman tanığın, mahkemede mahkeme heyetine nasıl hitap edeceği ve nasıl davranacağı üzerinde durulur.

Başka bir bakış açısıyla uzman tanıklık iş sürecinin; tanıklığın gözden geçirilmesi, görsel delillerin hazırlanması, sorgulamada kullanılacak soruların hazırlanması olmak üzere üç aşamadan oluştuğunu söylenebilir. Bu aşamalar aşağıda açıklanmaktadır (Kuchler, 2010: 156-157):

- **Tanıklığın Gözden Geçirilmesi Aşaması:** Bu aşamada uzman tanık; uzman tanığın eğitimi, yeterliliği ve tecrübesi göz önüne alınarak avukat tarafından uzman tanıklığa ve mahkeme ortamının gereklerine hazırlanmaktadır. Avukat ve uzman tanık, bu aşamada ortak bir çalışma yürütmek zorundadır. Bu aşamada uzman tanığın kendisine yöneltilebilecek soruları anlaması ve avukatın uzman tanığın cevaplarını anlamaya çalışması temel gerekliliktir. Bu ilk aşamada yapılan hazırlıklar sırasında uzman tanık ve avukat yeteri kadar prova yapmalıdır. Böylece uzman tanığın, duruşmada heyecanlanmasının ve telaşlanmasının önüne geçilecektir.
- **Görsel Delillerin Hazırlanması:** Uzman tanığın, mahkemede sunumu sırasında grafik, model ve görsel sunum tekniklerinden yararlanması hem uzman tanığın açıklamalarının daha anlaşılır olmasını sağlayacak hem de mahkeme ortamının tekdüzeliğine bir hareketlilik katacaktır.
- **Soruların Hazırlanması:** Bu aşamada uzman tanığa, sorgulama sırasında sorulabilecek sorular üzerinde durulur ve avukat uzman tanığa mahkeme kurallarını bir kez daha hatırlatır.

Uzman tanıklık iş sürecini; uzman tanığın dava öncesinde ve dava sırasında yapması gereken hazırlıkları ve dikkat etmesi gereken noktaları temel alarak aşağıdaki şekilde açıklamak da mümkündür (Hoffman, 2002: 380-385):

- **Uzman Raporunun Hazırlanması:** Uzman tanıklık çalışmalarının başlangıç noktası uzman tanığın kendisinden önce mahkemeye sunulan raporu okuması, dikkatle değerlendirmesi, bu raporun güçlü ve zayıf yönlerini yansız biçimde değerlendirerek kendi raporunu hazırlamasıdır. Uzman tanığın, raporunu hazırlaması aşamasında dikkat etmesi gereken unsurlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:
  - a) Uzman tanık, mahkemeye sunacağı uzman raporunu hazırladığı sırada dava konusunda deneyimli, gerçekçi, dürüst bir uzmanın eleştirilerinden yararlanabilir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta eleştirilerinden yararlanılan kişinin dava konusunda uzman olması ve bu alanda yeterli tecrübeye, bilgiye sahip olmasıdır.
  - b) Her ne kadar uzman tanık diğer bir uzmandan eleştirel görüş almış olsa da raporunu tekrar gözden geçirmeli ve düzeltmelidir.
  - c) Uzman tanık raporunu hazırlarken raporda yer alan bölümleri ayrı başlıklar altında gruplandırmalı ve rapora sayfa numarası vermeyi unutmamalıdır.
  - d) Uzman tanık, raporunu teslim etmeden önce raporda yer alan hesaplamaları tekrar gözden geçirmelidir.
  - e) Uzman tanık, raporunun açıklayıcılığını artırmak için raporda resim, tablo gibi görsel materyallere yer verilmelidir. Ayrıca uzman tanık mahkemedeki sunumu sırasında modern sunum araçlarından yararlanmalıdır.
- **Uzman Tanığın Kendisini Görevlendiren Avukatla Ekip Çalışması Yapması:** Uzman tanıklık faaliyeti, avukat ve uzman tanığın ortaklığından oluşan bir ekip çalışmasıdır. Uzman tanık ve uzman tanığı görevlendiren avukatın mükemmel bir ekip çalışması yürütebilmesi için birlikte çalışması gerekmektedir. Avukatın ve uzman tanığın birlikte çalıştıkları sırada dikkat etmeleri gereken unsurlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:
  - a) Birlikte çalışma esnasında avukatın, uzman tanığın mahkemedeki konuşmasında kullanacağı ve raporunda yer verdiği mesleki ifadeleri öğrenmesi gerekmektedir. Ayrıca uzman tanık ve avukat bu aşamada, uzman tanığın mahkeme heyetine mesleki terimleri nasıl anlaşılabilir bir biçimde ifade edebileceği üzerinde durmalıdır.
  - b) Birlikte çalışma esnasında; avukatın, uzman tanığı mahkeme kuralları konusunda bilgilendirmesi gerekmektedir. Avukat; uzman tanığa, tanıklığı



sırasında dikkat etmesi gereken noktaları anlatmalı ve uzman tanığı sunumunu nasıl yapacağı konusunda aydınlatmalıdır.

- c) Birlikte çalışma esnasında; avukat, uzman tanığı raporunu mahkemeye süresinde teslim etmesi gerektiği konusunda uyarmalıdır.
- d) Uzman tanık, rapor konusunda gerekli çalışmaları yaptıktan sonra avukat ve uzman tanık; karşı tarafın avukatının, sorgulama sırasında uzman tanığa sorabileceği soruları ve bunların cevaplarını hazırlamalıdır.
- e) Uzman tanık kendisine sorulan soruları ikna edici bir biçimde açıklamalıdır. Ayrıca uzman tanık kendisine yöneltilen soruları cevaplarırken evet, hayır gibi kelimeleri kullanmalı bunlar yerine; hıhı, ıı gibi ifadeleri kullanmamalıdır. Birlikte çalışma aşamasında bu kural göz önünde tutularak prova yapılmalıdır.
- f) Avukat ve uzman tanık, soruları ve cevapları hazırladıktan sonra yeteri kadar prova yapmalı eğer imkanları varsa provalarını görüntülü olarak kaydetmeli daha sonra bu kaydı izleyerek hatalarını düzeltmelidirler.
- g) Uzman tanık sunumu sırasında; gururlu, kendini beğenmiş bir tavır sergilememeli, inandırıcı olmalı, açıklamalarını gayet kısa ve öz biçimde yapmalıdır.
- h) Avukat ve uzman tanık, karşı tarafın uzman tanığının raporunu tarafsız bir biçimde incelemelidir. Böylece avukatın, çapraz sorguda kullanılabileceği soruları hazırlamaları daha kolay olacaktır.
- **Davaya Taraf Olan Kişinin ve Avukatının Başarısızlığa Karşı Hazırlanması:** Uzman tanık, her ne kadar davaya iyi bir şekilde hazırlanmış olsa da çapraz sorgulama sırasında planlanmamış bir soruyla karşılaşabilir ve başarısız olabilir bu nedenle avukatın ve davaya taraf olan kişinin, bu konuda bilgilendirilmesi istenmeyen sonuçlara karşı önceden hazırlanması oldukça önemlidir.
- **Mahkeme Salonunu Duruşma Gününden Önce Ziyaret Etmek:** Uzman tanığın, dava gününden önce mahkeme salonunu ziyaret etmesi ve kendisini ortama hazırlaması kendisine tanıklığı sırasında kolaylık sağlayacaktır.
- **Tanıklık:** Uzman tanık, mahkemedeki tanıklığı sırasında sakın davranmalı bilgili olduğunu ve davaya önceden hazırlandığını belli etmeli ayrıca kendisine yöneltilen soruları kısa ve öz biçimde cevaplamalı ve mahkeme salonunun kurallarına uymalıdır.

## 2.6. Uzman Tanığın Tanıklık Sürecinde Dikkat Etmesi Gerekenler

Dava tarafları ya da avukatlar üstlendikleri davayı kazanabilmek için uzman tanıklık hizmetinden yararlanmaktadır. Uzman tanığın, mahkemede sergileyeceği performans temsil ettiği tarafın davayı kazanması ya da kaybetmesi noktasında oldukça önemlidir. Bu açıdan bakıldığında uzman tanığın, tanıklığı sırasında dikkat etmesi gereken noktaları bilmesi ve bu doğrultuda kendisine bir yön vermesi oldukça önemlidir.

Uzman tanığın mahkemede dikkat etmesi gerekenler; uzman tanığın kendisine yöneltilen soruları cevaplarken dikkat etmesi gerekenler ve uzman tanığın sözsüz iletişim sırasında dikkat etmesi gerekenler başlığı altında iki kısımda aşağıdaki şekilde gruplandırılabilir (Neal, 2009: 45-46):

- **Uzman Tanığın Kendisine Yöneltilen Soruları Cevaplarken Dikkat Etmesi Gerekenler:** Uzman tanık; her zaman gerçeği söylemelidir, soruları dikkatle dinlemeli, bir süre düşünmeli ve derin bir nefes aldıktan sonra soruyu cevaplamalıdır. Argo kelimeler ve bilim dili kullanmaktan kaçınmalıdır. Kendisine yöneltilebileceğini düşündüğü soruların cevaplarını ezberlememeli ve doğal davranmalıdır. Uzman tanık uygun ses tonunda ve anlaşılır bir biçimde konuşma, soru tarzı hakkında karşı tarafın avukatı ile tartışmamalıdır. Anlayamadığı soruların tekrarlanmasını ve daha açık bir şekilde ifade edilmesini istemekten çekinmemelidir. Uzman tanık bilmediği soruların cevaplarını tahmin etmektense cevabı bilmediğini açıkça söylemeli, tahmin ve tereddüt belirten sözleri kullanmaktan kaçınmalıdır.
- **Uzman Tanığın Sözsüz İletişim Sırasında Dikkat Etmesi Gerekenler:** Uzman tanık dava süresince iyi bir duruş sergilemelidir, tanıklığı sırasında mahkeme heyetiyle göz teması kurmalıdır; ancak avukatlarla göz göze gelmemelidir, dava süresince ılımlı ve doğal bir tavır sergilemelidir.

Bir uzman tanığın, tanıklığı sırasında dikkat etmesi gereken diğer noktalar ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Crumbley ve Russell, 2004: 25-26):

- **Uzman Tanık Sunumunda Görsel Araçları Kullanılmalıdır:** Uzman tanık, karmaşık muhasebe konuları hakkında mahkeme heyetini bilgilendirmeye çalışmaktadır. Bu nedenle sunumu sırasında, görsel sunum araçlarından ve grafiklerden yararlanması; anlaşılması zor muhasebe konularının daha kolay anlaşılmasını sağlayacaktır.
- **Uzman Tanık Belirsiz Soruları Cevaplamamalıdır:** Uzman tanık, kendisine yöneltilen belirsiz soruları cevaplamamalı, bu soruların daha açık bir şekilde ifade edilmesini istemelidir.
- **Uzman Tanık Dava Sırasında Soğukkanlılığını Korumalıdır:** Duruşma sırasında ve özellikle çapraz sorguda; karşı tarafın avukatı, uzman tanığın güvenini sarsmaya ve tanıklığını kötülemeye çalışacaktır. Bu durumda uzman tanık, soğukkanlılığından taviz vermemeli ve elinden gelenin en iyisini yapmaya çalışmalıdır.
- **Uzman Tanık Dava Sırasında Sabırlı Olmalıdır:** Duruşma sırasında birçok gecikme, isteksizlik, ara verme ve can sıkıcı olaylar yaşanacaktır. Uzman tanık, bu olayların kendisini olumsuz yönde etkilemesine izin vermemelidir.
- **Uzman Tanık Dava Sırasında Mizah Duygusunu Kaybetmemelidir:** Uzman tanık, dava sırasında uygun bir ortam yakalayabilirse mahkeme ortamında kabul edilebilecek bir espri yapabilir.
- **Uzman Tanık Dava Sırasında Görevinin ve Uzmanlık Alanının Sınırlarına Dikkat Etmelidir:** Uzman tanık, duruşmada bilmediği bir konu hakkında görüş bildirmemeli ve bilmediği konuları biliyormuş gibi davranmamalıdır.
- **Uzman Tanık Dava Sırasında Tartışmacı ve Savunmacı Bir Tavrı Sergilememelidir:** Uzman tanık, duruşma sırasında karşı tarafın avukatıyla tartışmamalıdır.
- **Uzman Tanık Görevlendirildiği Davada Karar Verecek Makamın Kim Olduğunu Unutmamalıdır:** Uzman tanık, sunumunu mahkeme heyetine yapacaktır ve davanın esas karar vericisi mahkeme heyetidir.

Uzman tanığın tanıklığı süresince aklından çıkarmaması gereken bazı diğer noktalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Hoffman, 2002: 385-386; Larosa, 2009: 1):

- Uzman tanık, her zaman gerçeği söylemelidir. Gerçeği söyleyen uzman tanık saygınlık kazanır ve saygınlık uzman tanıklık için son derece önemlidir.
- Uzman tanık; konuşmadan önce düşünmeli, kendisine yöneltilen soruları cevaplamadan önce bir süre beklemeli ve bu şekilde rahatlamalıdır.
- Uzman tanık, duruşma sırasında kendisine yöneltilen soruları cevaplamalıdır. Ancak soruları cevaplamak için gönüllü olmamalı ve sadece sorulan soruyu cevaplamalı, soruya bir ekleme yapılmadıkça fazla bilgi vermekten kaçınmalıdır.
- Uzman tanığın, sorulara verilebileceği en güzel cevap; evet, hayır, bilmiyorum şeklindedir. Uzman tanık bu ifadeler yerine herhangi bir beden dili kullanmamalı, gayet açık ve anlaşılır biçimde konuşmalıdır.
- Karşı tarafın açıklamasında bir hata varsa ve bu durum uzman tanıktan sorulursa uzman tanık karşı tarafın yaptığı hatayı açıklamalıdır.
- Uzman tanık, anlamadığı soruların tekrarlanmasını ve daha anlaşılır bir biçimde açıklanmasını istemelidir.
- Uzman tanığa, mahkeme kayıtlarında geçen bir konu hakkında soru sorulduğunda ya da bu konuda uzman tanığın görüşü istendiğinde; uzman tanık, öncelikle belgeyi okumalı ve açıkça anladıkta sonra konuyu sakince anlatmalıdır.
- Uzman tanık, asla tahminlerinden ve varsayımlarından bahsetmemelidir.
- Uzman tanık, konuşması sırasında yargılama belirten nitelime ve abartılardan kaçınmalıdır.
- Uzman tanık, konuşmasının kesilmesi durumunda karşı tarafın konuşmasını bitirmesini beklemeli, daha sonra ciddi ama nazik bir biçimde hakime, devam edip edemeyeceğini sormalıdır.
- Uzman tanık, mahkemedeki sunumu sırasında karşı tarafın avukatının kendisini olumsuz etkilemesine izin vermemelidir.
- Bir uzman tanık mahkemede sunumunu yapmadan önce davaya konu olan olayla ilgili yeterli bilgiye sahip olmalıdır.
- Olayla ilgili kritik noktaları belirleyebilmek için raporları ve davaya ilişkin diğer yasal belgeleri gözden geçirmelidir.

- Dava esnasında kendisine yöneltilebilecek olası soruları önceden değerlendirmeli ve cevaplarını hazırlamalıdır.
- Karşı tarafın avukatının taktiklerini ve çalışma stiline uyumsuzluğun özelliklerine göre tahmin edebilmelidir.
- Mahkemede başarılı bir sunum yapabilmek için dava esnasında söyleyeceklerinin ön provasını yapmalıdır.

Davalarda uzman şahit olarak görev yapan Kolodinsky bu çalışmalarından edindiği deneyimler sonucunda uzman tanıkların özellikle tanıklık sırasında çalışmalarıyla ilgili her şeyi akıllarında tutamayacaklarını bunun için verilerini kaydedebilecekleri ve saklayabilecekleri materyaller edinmelerinin kendileri açısından oldukça yararlı olacağını dile getirmiştir (Kolodinsky, 2010: 607).

## **2.7. Bilirkişilik Kurumu**

Uzman tanıklık ve bilirkişilik kurumunun karşılaştırılması amacıyla öncelikle bu başlık altında bilirkişilik kurumu tanıtılmaya çalışılmış, bilirkişilerin sahip olması gereken özelliklere değinildikten sonra uzman tanıklıkla bilirkişilik kurumu arasındaki farklılıklar ve benzerlikler incelenmeye çalışılmış. Daha sonra da bilirkişilik kurumunun sorunlarına yer verilmiştir.

### **2.7.1. Türk Hukuk Sisteminde Bilirkişilik**

Bilirkişi; adli makamların kendi hukuki ve genel bilgileri ile çözümleyemeyecekleri anlaşmazlıklarda bilgisine başvurulmuş, teknik bilgi ve uzmanlık sahibi olup bilgi ve uzmanlığını somut olaya uygulayarak mahkemeyi aydınlatıcı sözlü veya yazılı kanaat açıklayan kişidir (Alperen ve Demirtaş, 2010: 3).

Türk Hukukunda; ehlihibre, ehli vukuf, doktrinde; ekspertiz, resmi muhammin gibi tanımlarla anılan ve günümüzde sıklıkla tercih edilen ismiyle bilirkişi; yargıya intikal etmiş uyuşmazlıkların çözümünde hakime yardım eden, hazırladığı rapor ile de özel bilgisini kullanarak bu uyuşmazlıkların çözümüne katkıda bulunan kişidir. Bilirkişi, bir davanın dayandırıldığı olayların değerlendirilip bu olaylardan sonuçlar çıkarılmasında özel ve

teknik bilgiye ihtiyaç duyulan durumlarda hakim tarafından bilgisine ve görüşüne başvurulmak amacıyla görevlendirilmekte ve verdiği bilgiler, yaptığı açıklamalarla hakime yardımcı olmaktadır (Çınar, 2009: 6-8).

### **2.7.2. Bilirkişinin Atanması ve Bilirkişi Raporu**

Bilirkişilik, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda (CMK), 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununda (HMK) ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununda (İYUK) düzenlenmiştir.

HMK'nun 268. maddesinde bilirkişilerin görevlendirilmesi konusu ele alınmıştır. Maddede (Hukuk Muhakemeleri Kanunu [HMK], 2011:madde 268):

*“Bilirkişiler, yargı çevresinde yer aldığı bölge adliye mahkemesi adli yargı adalet komisyonları tarafından, her yıl düzenlenecek olan listelerde yer alan kişiler arasından görevlendirilirler. Listelerde bilgisine başvurulacak uzmanlık dalında bilirkişinin bulunmaması halinde, diğer bölge adliye mahkemelerinde oluşturulmuş listelerden, burada da yoksa liste dışından bilirkişi görevlendirilebilir.*

*Kanunların görüş bildirmekle yükümlü kıldığı kişi ve kuruluşlara görevlendirildikleri konularda bilirkişi olarak öncelikle başvurulur. Ancak, kamu görevlilerine, bağlı oldukları kurumlarla ilgili dava ve işlerde, bilirkişi olarak görev verilemez.*

*Bilirkişi listelerinin düzenlenmesine, güncellenmesine ve listede kendisine yer verilmiş olanların liste dışına çıkartılmasına ilişkin esas ve usuller, ilgili bakanlıkların da görüşü alınmak suretiyle, Adalet Bakanlığınca hazırlanacak olan yönetmelikte gösterilir.”* denilmiştir.

CMK'nun 64. maddesinde bilirkişi olarak atanabileceklerle ilgili aşağıda belirtilen hüküm yer almaktadır (Ceza Muhakemesi Kanununda [CMK], 2004: madde 64).

*“Bilirkişiler, il adli yargı adalet komisyonları tarafından her yıl düzenlenen bir listede yer alan gerçek veya tüzel kişiler arasından seçilirler. Cumhuriyet savcıları ve hakimler, yalnız buldukları il bakımından yapılmış listelerden değil, diğer illerde oluşturulmuş listelerden de bilirkişi seçebilirler. Bu listelerin düzenlenmesine veya listelerde yer verilenlerin çıkarılmalarına ilişkin esas ve usuller, yönetmelikte gösterilir.*

*Atama kararında, gerekçesi de gösterilmek suretiyle, birinci fıkrada belirtilen listelere girmeyenler arasından da bilirkişi seçilebilir.*

*Kanunların belirli konularda görevlendirdiği resmi bilirkişiler öncelikle atanırlar. Ancak kamu görevlileri, bağlı buldukları kurumla ilgili davalarda bilirkişi olarak atanamazlar.*

*Bilirkişi olarak atanan bir tüzel kişi ise, kendisi adına incelemeyi yapacak gerçek kişi veya kişilerin isimlerini, bilirkişi atayacak yargı merciinin onayına sunar.*

*Listelere kaydedilen bilirkişiler, il adli yargı adalet komisyonu huzurunda "Görevimi adalete bağlı kalarak, bilim ve fenne uygun olarak, tarafsızlıkla yerine getireceğime namusum ve vicdanım üzerine yemin ederim." sözlerini tekrarlayarak yemin ederler. Bu bilirkişilere görevlendirildikleri her işte yeniden yemin verilmez.”*

İYUK 31. madde de bilirkişilikle ilgili hükümler yer almaktadır. Maddede (İdari Yargılama Usul Kanunu [İYUK], 1982: madde 31):

*“Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimın davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukünunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır.”* denilmektedir.

Bilirkişi listeleri; Ceza Muhakemesi Kanununa Göre İl Adli Yargı Adalet Komisyonlarınca Bilirkişi Listelerinin Düzenlenmesi Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre düzenlenir. Bilirkişi listesine kabul edilme şartları bu yönetmeliğin 6. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmü (Ceza Muhakemesi Kanununa Göre İl Adli Yargı Adalet Komisyonlarınca Bilirkişi Listelerinin Düzenlenmesi Hakkında Yönetmelik, 2005: madde 6);

*“Listeye kayıt olabilmek için:*

*1. Gerçek kişilerin;*

*a) Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması,*

*b) Başvuru tarihinde yirmi beş yaşından küçük olmaması,*

*c) Bilirkişilik yapacağı alanda en az üç yıllık mesleki deneyime sahip olması,*

*d) Affa uğramış ya da ertelenmiş olsalar bile Devlete karşı işlenen suçlar ile basit ve nitelikli zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas gibi bir suçtan veya kaçakçılık, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma, gerçeğe aykırı bilirkişilik yapma, yalan tanıklık suçlarından biriyle hükümlü bulunmaması,*

*e) Disiplin yönünden meslekten ya da memuriyetten çıkarılmamış veya sanat icrasından geçici olarak yasaklanmamış olması,*

*f) Komisyonun bağlı bulunduğu il çevresinde oturması veya mesleki faaliyeti icra etmesi,*

*g) Başka bir komisyonun listesinde kayıtlı olmaması,*

*1) Tüzel kişilerin;*

*a) Halen faaliyetine devam ediyor olması,*

*b) Listeye kabul edilen tüzel kişiler adına incelemeyi yapacak olan gerçek kişi ya da kişilerin de listeye kabul şartlarını taşımaları gerekir.”* şeklindedir.

Yönetmeliğin 8. maddesi de bilirkişi listesinde yer almak isteyenlerin dilekçelerine eklemeleri gereken belgeleri hükme bağlamıştır. Yönetmeliğin 8. Maddesi (Ceza Muhakemesi Kanununa Göre İl Adli Yargı Adalet Komisyonlarınca Bilirkişi Listelerinin Düzenlenmesi Hakkında Yönetmelik, 2005: madde 6);

*“Başvuru dilekçesine;*

*a) Nüfus cüzdanı örneği,*



- b) Komisyonun bulunduğu il çevresinde oturduğu ya da bu ilde mesleki faaliyetlerini yürüttüğüne dair belge,
- c) Adli sicil kaydı,
- d) Uzmanlık alanına ilişkin diploma, ruhsatname, sertifika gibi belgelerin onaylı örneği,
- e) Bilirkişilik yapacağı alanda en az üç yıllık mesleki deneyime sahip olduğunu gösteren belge,
- f) İki adet vesikalık fotoğraf eklenir.”

*Bir önceki yıla ait listede kayıtlı olanlardan (a), (d), (e) ve (f) bentlerinde sayılan belgeler istenmez.*

*Tüzel kişiler tarafından yapılacak müracaatlarda; şirketler için ticaret sicil memurluğundan alınacak ticaret sicil tasdiknamesi, diğer tüzel kişiler için halen faaliyetine devam ettiğini gösterir ilgili resmi kurumdan alınacak belgenin ibraz edilmesi gerekir.” şeklindedir.*

Ceza Muhakemesi Kanununa Göre İl Adli Yargı Adalet Komisyonlarınca Bilirkişi Listelerinin Düzenlenmesi Hakkında Yönetmelikte kişilerin bilirkişi seçilebilmesi için 3 yıllık mesleki deneyime sahip olması ve mesleki uzmanlık alanını gösteren diploma, ruhsatname, sertifika gibi belgeleri başvuru sırasında dilekçelerine eklemeleri yeterli görülmüştür. Bu durum göz önüne alındığında bilirkişi listelerinde yer alan kişilerin bilirkişilik için gerekli mesleki uzmanlığa ve adli bilgiye sahip olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Bilirkişilik yapacak kişilerin 3 yıllık mesleki deneyimin ve uzmanlık alanını belgeleyen diploma ya da sertifikanın yanında bilirkişilik yapabileceklerini yani yeterli mesleki-teknik uzmanlığa sahip olduklarını ve genel bir hukuk bilgisinin yanında adli sürecin işleyişiyle ilgili bilgi sahibi olduklarını gösterir özel bir belgeye sahip olması daha uygun olacaktır.

Bilirkişinin raporunu mahkemeye yazılı veya sözlü olarak sunması istenebilir. Bu konu HMK'nun 279. maddesinde belirtilmektedir. Buna göre (HMK, 2011:madde 279);

*“Mahkeme, bilirkişinin oy ve görüşünü yazılı veya sözlü olarak bildirmesine karar verir.*

*Raporda, tarafların ad ve soyadları, bilirkişinin görevlendirildiği hususlar, gözlem ve inceleme konusu yapılan maddi vakıalar, gerekçe ve varılan sonuçlarla, bilirkişiler arasında görüş ayrılığı varsa, bunun sebebi, düzenlenme tarihi ve bilirkişi ya da bilirkişilerin imzalarının bulunması gerekir. Azınlıkta kalan bilirkişi, oy ve görüşünü ayrı bir rapor hâlinde de mahkemeye sunabilir.*

*Mahkeme, bilirkişinin oy ve görüşünü sözlü olarak açıklamasına karar verirse, bilirkişinin açıklamaları tutanağa geçirilir ve tutanağın altına bilirkişinin de imzası alınır. Kurul hâlinde görevlendirme söz konusu ise bilirkişilerin bilgilerine başvurulmuş hususu hemen aralarında müzakere etmelerine imkân tanınır ve müzakere sonucunda açıklanan oy ve görüş, tutanakla tespit edilip; tutanağın altı, bilirkişilere imza ettirilir.*

*Bilirkişi, raporunda ve sözlü açıklamaları sırasında, hukuki değerlendirmelerde bulunamaz”.*

Bilirkişi raporu ile diğer kanuni hükümler CMK'nun 67. ve 68. maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre (CMK, 2004: madde 67-68):

**Madde 67** – *İncelemeleri sona erdiğinde bilirkişi yaptığı işlemleri ve vardığı sonuçları açıklayan bir raporu, kendisinden istenen incelemeleri yaptığını ayrıca belirterek, imzalayıp ilgili mercie verir veya gönderir. Mühür altındaki şeyler de ilgili mercie verilir veya gönderilir ve bu husus bir tutanağa bağlanır.*

*Birden çok atanmış bilirkişiler değişik görüşleri yansıtmışlarsa veya bunların ortak sonuçlar üzerinde ayrık görüşleri varsa, bu durumu gerekçeleri ile birlikte rapora yazarlar.*

*Bilirkişi raporunda, hakim tarafından yapılması gereken hukukî değerlendirmelerde bulunulamaz.*

*Bilirkişi tarafından düzenlenen rapor örnekleri, duruşma sırasında Cumhuriyet savcısına, katılana, vekiline, şüpheliye veya sanığa, müdafisine veya kanunî temsilciye doğrudan verilebileceği gibi; kendilerine iadeli taahhütlü mektupla da gönderilebilir.*

*Bilirkişi incelemeleri tamamlandığında, yeni bilirkişi incelemesi yapılması veya itirazların bildirilmesi için istemde bulunabilmelerini sağlamak üzere Cumhuriyet savcısına, katılana, vekiline, şüpheliye veya sanığa, müdafiiine veya kanunî temsilciye süre verilir. Bu kişilerin istemleri reddedildiğinde, üç gün içinde bu hususta gerekçeli bir karar verilir.*

*Cumhuriyet savcısı, katılan, vekili, şüpheli veya sanık, müdafii veya kanunî temsilci, yargılama konusu olayla ilgili olarak veya bilirkişi raporunun hazırlanmasında değerlendirilmek üzere ya da bilirkişi raporu hakkında, uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler. Sadece bu nedenle ayrıca süre istenemez.*

**Madde 68** - *Mahkeme, her zaman bilirkişinin duruşmada dinlenmesine karar verebileceği gibi, ilgililerden birinin istemesi halinde de açıklamalarda bulunmak üzere duruşmaya çağırabilir.*

*Yaptıkları açıklamalardan sonra mahkeme başkanı veya hâkim, çekilmelerine izin vermedikçe, bilirkişiler duruşma salonunda kalırlar; ancak salona teker teker alınıp birbirinden ayrı olarak dinlenmeleri zorunlu değildir.*

*Cumhuriyet savcısının, katılanın, vekilinin, şüphelinin veya sanığın, müdafiiin veya kanunî temsilcinin istemi üzerine bilimsel mütalaa hazırlayan uzmanın duruşmada dinlenmesi hususunda da yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanır.”*

### **2.7.3. Bilirkişilik Kurumuna İhtiyaç Duyulmasının Sebepleri ve Bilirkişinin Önemi**

Türk hukuk sisteminde; hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi dışında kalan ve teknik ya da özel uzmanlık bilgisi ile çözümlenebilecek ihtilaflarda, konunun uzmanı, ehliyetli bir kişiden yardım alınması kuraldır (Alperen ve Demirtaş, 2010: 3). Günümüz yargı dünyasında bilirkişilik kurumuna başvurulmasının birçok nedeni bulunmakla birlikte bu nedenlerin temelinde teknolojik gelişmelerden hız alarak daha da yaygınlaşan mesleki uzmanlaşma anlayışı yer almaktadır.

Teknolojik olanakların gelişmesi, ekonomik hareketlerin ön plana çıkması ve ekonomik dalgalanmaların sık yaşanır olması gibi nedenler günümüze kadar var olmayan yeni iş kollarının dolayısıyla yeni uzmanlık alanlarının doğmasına yol açmıştır. Artan bu uzmanlık alanları ile ilgili olarak taraflar arasında doğan anlaşmazlıkların yargıya intikal etmesi halinde ise hakimin bu konularda uzman kişilere danışma gerekliliği ortaya çıkmıştır (Kumkale, 2005: 1).

Uzmanlık alanlarının her geçen gün daha da geliştiği ve ayrıntılı bir hal aldığı günümüzde hakimin teknik ve özel bilgi sahibi olma ihtimali de giderek azalmakta hukuki konularda uzman olan hakimin hemen her konuda karar vermesi mümkün olamamaktadır. Bu nedenlerle hakimin kendisine intikal eden uyuşmazlıkların çeşitliliği ve karmaşıklığı karşısında mimar, mühendis, muhasebeci, grafolog, mali müşavir gibi uzman kişilerden bilirkişi olarak yararlanması ve bu kişilerin bilgisine ihtiyaç duyması kaçınılmazdır. (Çınar, 2009: 16-17).

Günümüz bilim dünyasında bireyler zengin bilim literatürünün küçük bir alanında uzmanlaşmakta ve kendini yetiştirmektedir. Hakimler de hukuk ve yargılama alanında uzman olan kişilerdir. Hakimler mahkemeye taşınmış konuları karar bağlarken konunun özelliğine göre farklı uzmanlık alanlarına sahip kişilerin olayı çözümlemesine ve değerlendirmesine ihtiyaç duymaktadır. Hakimin uzmanı olmadığı bir konuda karar vermesi bazı durumlarda hakkaniyete aykırı olabilir ve tarafların haklarının kaybolmasına yol açabilir. Bu sebeplerden ötürü hakimin önüne gelen uyuşmazlığı çözerken o konunun uzmanı olan ve bilirkişi olarak adlandırılan kişilerin görüşüne başvurması gerekmektedir.

#### **2.7.4. Bilirkişinin Sahip Olması Gereken Özellikler**

Mesleki ve teknik bilgisi sebebiyle mahkemeye intikal etmiş anlaşmazlıkların çözümü aşamasında hakime yardımcı olan bilirkişinin, görevi gereği bazı niteliklere sahip olması gerekmektedir. Bilirkişinin sahip olması gereken hukuki ve mesleki yerlilikleri ile diğer nitelikleri aşağıdaki şekilde sıralamak ve açıklamak mümkündür:

- **Uzmanlık ve Yeterlilik:** Günümüz dünyasında artan uzmanlıklar yargı çevresinde de kendini göstermekte; hakimler, yargıya intikal eden olaylarda

giderek artan oranlarda bilirkişiyeye başvurmak zorunda kalmaktadır. Kendisine başvurulmuş bilirkişinin taşıması gereken temel özellik; bilirkişinin alanında uzmanlık ve yeterlilik sahibi olmasıdır. Bilirkişinin uzmanlığından kastedilen; bilirkişinin rapor vereceği alanda ehliyetli, uzman kişi olduğunun tescilli yani belgelenmiş olması gerekliliğidir (Kumkale, 2005:1). Bilirkişi olarak seçilecek kişinin, kendisinden görüş istenen konuyu inceleyerek mahkemeyi aydınlatabilecek nitelikte uzmanlığa ve teknik bilgiye sahip olması da uzmanlıktan kastedilen diğer bir gerekliliktir (Bulut, 2001:47). Bilirkişilerin ayrıca mesleki yeterliliğe de sahip olması gerekmektedir. Yargıtay çeşitli kararlarında mesleki yeterliliği, üç kişilik bilirkişi heyetinde hukukçu bilirkişinin de bulunmasının anlaşmazlığın çözümünü kolaylaştıracağı, tacirler arasından seçilecek bilirkişiler arasında ticari teamülleri bilen bir bilirkişinin bulunması gerekeceği, bankacılık alanında oluşacak uyuşmazlıkları çözmeye her bilirkişinin değil özellikle büyük bankalarda görev yapan kişilerin bilirkişi olarak mesleki ehliyetlerinin üstün olacağı görüşleriyle ifade etmiştir (Çınar, 2009: 19). Hakim uzmanı olmadığı konuda konuya adaletle hükmedebilmek ve hakkaniyetle karar verebilmek için konunun uzmanı olan teknik ve özel bilgisiyse kendisine yardımcı olacak bir kişiyi bilirkişi olarak görevlendirmektedir. Bu sebeplerden ötürü bilirkişi olarak görev yapacak kişinin mahkemeye intikal etmiş konunun özel ve teknik yönünde belgelenmiş bir uzmanlığa sahip olması gerekliliktir.

- **Özen Gösterme:** Bilirkişi seçiminde dikkat edilmesi gereken noktalardan birisi de, bilirkişinin görevini özenle yürütecek kişiliğe sahip olmasıdır. Bilirkişinin sorumluluğu düzenlediği raporu mahkemeye sunmakla bitmemektedir. Mahkemeye intikal etmiş davanın daha sonra dava taraflarınca Yargıtay'a intikal ettirilmesi durumunda bilirkişinin mahkemeye sunduğu rapordan kaynaklanan sorumluluğu en az iki ya da üç yıl daha devam etmektedir. Ayrıca bilirkişinin raporu ile hem kendisi hem mesleği ve giderek mesleki unvanı ile temsil ettiği meslek kuruluşu da sorumluluk altına girmektedir (Kumkale, 2005:1). Bu sebeplerle bilirkişilerin çalışmalarına gerekli özeni göstermesi ve gerçeğin tarafsız bir şekilde bütün unsurlarıyla ortaya çıkartılarak tarafların hak kaybına uğramaması için elinden geleni yapması ve mesleki saygınlığını da gölgelememesi gerekmektedir.

- **Tarafsızlık:** Bilirkişinin taşıması gereken bir diğer özellik de tarafsızlıktır. Bilirkişinin tarafsızlığı; bilirkişinin medyadaki yazı, haber, yorum ve açıklamalardan uzak kalması; hemşericilik, komşuluk, arkadaşlık, meslek dayanışması gibi ilişkilerden etkilenmemesi ve acıma, kayırma, iticilik gibi duygulardan arınarak görevini sürdürmesi demektir (Çınar, 2009: 21). Bilirkişi önce kendine, sonra başkalarına karşı kendisini özgür hissetmeli, hiç bir etki altında kalmaksızın çalışabilmelidir. Ayrıca taraflara karşı kin, garez, sempati, hayranlık ve düşmanlık hisleriyle hareket etmeme ve tarafsızlığını her durumda korumalıdır. Bilirkişi, ancak kendi mesleki bilgileri açısından taraf olmalıdır ve bunun dışında tamamen bağımsız hareket etmek zorundadır, bilirkişinin raporunda belirttiği görüş, ilgili ilgisiz herkesin katılacağı nitelikte tarafsız ve nesnel olmak zorundadır (Kumkale, 2005:1). Bilirkişinin ortaya koyacağı görüş, o konunun uzmanı olan herkesin üzerinde birleşebileceği genel, nesnel, bilimsel ve evrensel bir görüş olmak zorundadır (Deryal, 2001:1). Bilirkişinin tarafsızlığının başka bir açısı da sadece tarafların etki veya baskısından uzak olmayı değil, aynı zamanda hakimin görüş ve telkinlerinden bağımsız düşünebilmeyi de gerektirmektedir (Deryal, 2001:1). Kanun hükümleri de bilirkişinin tarafsızlığına dikkat çekerek bilirkişinin tarafsızlığını sağlamaya yönelik tedbirler almıştır. Bilirkişileri etki altına almaya yönelik tutum ve davranışlar CMK'da özel tutuklama nedeni olarak gösterilmiş ve bilirkişinin tarafsızlığını sağlamaya yönelik olarak hakim tarafından bilirkişiye yemin verdirilmesi usulü benimsenmiştir (Çınar, 2009: 21).
- **Dürüstlük:** Bilirkişinin sahip olması gereken bir diğer özellik de dürüstlüktür. Dürüstlük gibi erdem ve ahlaki tavır olarak algılanan bir niteliğin bilirkişide bulunmaması halinde bilirkişinin tarafsızlığı ve uzmanlığı da zarar görecektir (Çınar, 2009: 21). Konunun gerçekten uzmanı ve hakimin tarafsız bir danışmanı olan bilirkişinin, görevi gereği doğruluktan ayrılmayan, bilgisini hiçbir etki altında kalmadan olduğu gibi yansıtan ve bu arada görevi nedeniyle taraflardan hiçbir menfaat sağlamayan ve beklemeyen bir ahlaki olgunluk, tutarlılık ve dürüstlük içinde olması gerekmektedir. Dürüstlük, ahlaki bir tavır ve bir erdemdir. Bu niteliği eksik olan bir bilirkişinin, tarafsızlığı ve uzmanlığı da zarar görmektedir (Deryal, 2001:1). Dürüstlük, bilirkişinin doğru olan gerçeği söylemesi ve hakimi, dava taraflarını yanıltmamaya çalışmasını

gerektirmektedir. Günümüzün adalet dağıtan kurumu mahkemelerdir. Bilirkişiler de mahkeme huzurunda dava hakkındaki görüşlerini sunarak adalet dağıtan sistemin bir parçası haline gelmekte ve hakim ilgili konuda vereceği kararını doğrudan etkilenmektedir bu yüzden bilirkişilerin dürüstlükten ayrılmamaları gerekmektedir. Bilirkişilerin dürüst olması gerekliliği kanunlarla da hükme bağlanmıştır. TCK'nın gerçeğe aykırı bilirkişilik veya tercümanlık başlığındaki madde 276 “(1) Yargı mercileri veya suçtan dolayı kanunen soruşturma yapmak veya yemin altında tanık dinlemek yetkisine sahip bulunan kişi veya kurul tarafından görevlendirilen bilirkişinin gerçeğe aykırı mütalâada bulunması hâlinde, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. (2) Birinci fıkrada belirtilen kişi veya kurullar tarafından görevlendirilen tercümanın ifade veya belgeleri gerçeğe aykırı olarak tercüme etmesi hâlinde, birinci fıkra hükmü uygulanır.” şeklindedir ve gerçeğe aykırı yapılan bilirkişililiğin yaptırımını düzenlemektedir (Türk Ceza Kanunu [TCK], 2004: madde 276).

- **Eşitlik ve Adalet:** Bilirkişinin taşıması gereken bir diğer özellik de eşitlik ve adalet anlayışına sahip olmaktır. Bilirkişi dava taraflarına karşı eşit mesafede olmalı ve adaletle hükmetmelidir. Yargı karşısında tarafların eşitliği; hakimi olduğu gibi, bilirkişiyi de bağlamaktadır. Bu nedenle bilirkişi hakimin veya diğer tarafın bilgisi dışında taraflardan biriyle görüşmemeli ya da bilgisine başvurmamalıdır, bu kural bilirkişinin taraflara eşit davranabilmesi için oldukça önemlidir (Çelikli, 2006a:1).
- **Sır Saklama:** Bilirkişiler görevlerini yerine getirirken edindikleri sırları saklamak zorundadırlar (Çelikli, 2006a:1). Bilirkişiler görevlendirildikleri dava kapsamında faaliyet gösterirken tarafların ticari ya da ticari olmayan sırlarını öğrenebilir. Bilirkişinin çalışmaları sırasında öğrendiği gizli bilgileri kamuoyu ile paylaşmaması gerekmektedir.
- **Ekip Çalışması Yürütebilme:** Bilirkişinin sahip olması gereken bir diğer kişisel özellik de ekip çalışması yürütebilme yatkınlığıdır. Hakimin çözümlenmesi ve karar bağlaması gereken konu bazen sadece bir tane değil birkaç tane uzmanın görüşüne başvurularak değerlendirilmesi gereken bir konu olabilmektedir. Bu durumda hakim uzmanlık alanları birbirinden farklı birkaç kişiyi bilirkişi olarak görevlendirmektedir. Bu durumda dava bilirkişileri kurul

halinde toplanarak oluşturdukları görüşü hakime sunmaktadır. Bu sebeple kurul halinde görevlendirilen bilirkişilerin birlikte çalışması için bu bilirkişilerin ekip çalışmasına yatkın olmaları gereklidir. Uzmanlık alanları farklı olan bilirkişilerin bir düzen içinde bir araya gelerek gerekli incelemeleri yapmaları, birlikte bir sonuca varmaları bilirkişilik faaliyetinin sağlıklı yürütülebilmesi için de oldukça önemlidir. Birlikte alışan kişilerin birbirlerinin uzmanlık alanına saygı duyarak olgun, demokratik davranışlar sergilemesi ekip çalışmasının en önemli gerekliliğidir (elikli, 2006a:1).

- **Etik Değerlere Sahip Olma:** Bilirkişinin görevini gerektiği gibi yürütebilmesi için etik değerlere sahip olması gerekmektedir. Büyük Türkçe Sözlükte etik kavramının tanımı: *“eşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü. Ahlak felsefesi. Felsefenin dev, yükümlülük, sorumluluk ve erdem gibi kavramları analiz eden, doğruluk veya yanlışlık ile iyi veya ktyle ilgili ahlaki yargıları ele alan, ahlaki eylemin doğasını soruşturan ve iyi bir yaşamın nasıl olması gerektiğini açıklamaya çalışan dalı.”* Şeklindedir (TDK t.y., Büyük Türkçe Sözlük). Bilirkişi; yargılama sürecinde özel veya teknik bilgi ve görüşüne başvurulan kişidir. Mahkeme zm özel ve teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar vermektedir. Bilirkişilik açısından etik, adaletin gerçekleşmesi ve kişilerin çıkarlarından ziyade toplumsal düzenin ve evrensel değerlerin ön plana çıkarılması için oldukça önemlidir. (elikli, 2006b:1).

### **2.7.5. Uzman Tanıklık ve Bilirkişilik Kurumunun Karşılaştırılması**

Bilirkişiler ilgili yargı mercii tarafından görevlendirilen meslekle ilgili kişilerdir. Ancak bilirkişilik uygulaması adli muhasebecilik ile eş tutulabilecek kadar geniş kapsamlı değildir çünkü uzman tanıkların bilirkişilere göre daha geniş yetkinliklere ve kişisel özelliklere sahip olması gerekmektedir. Uygulamadaki Őekliyle bilirkişilik yapabilmek için, ilgili konuda çalışmalar yapmış olmak, belirli bir eğitim seviyesine sahip olmak gibi genel kriterler yeterli olmaktadır. Ancak adli muhasebeci uzman tanıkların bu genel kriterleri taşımının yanında ilave bazı özel kriterleri de taşımaları gerekmektedir (Karacan, 2012: 124).



Uzman tanıklık, ülkemizdeki bilirkişilik kurumunun daha profesyonelleşmiş, ilke ve kurallara bağlanmış şeklidir. Bu sebeple uzman tanıklığa ve bilirkişiliğe duyulan ihtiyaç temelde aynıdır. Günümüzde hızlı gelişen teknoloji ve mesleki uzmanlaşma kavramı insanların her alanda her şeyi bilmesinden bir alanın küçük bir bölümünde uzmanlaşması fikrini gündeme getirmiş, ticari işlemler artan uzmanlık sonucunda daha da karmaşıklaşmış, bireylerin alanlarında uzmanlaşmaları art niyetli kişilerin bu uzmanlıklarını dolandırıcılık, kazanç aklama gibi alanlarda kullanmalarına yol açmıştır. Artan uzmanlaşma alanlarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargıya intikal ettiği aşamada ise hakimin, kendisine intikal eden olayın sadece hukuki yönünü bilmesi ve özel, teknik bilgiden yoksun olması sebebiyle olayın olgu yönünde bilgi sahibi kişilere başvurma ihtiyacı doğmuştur. Hukuki davalarda kendisine başvuru alan bu kişiler ülkemizde bilirkişi olarak adlandırılırken; adli muhasebe literatüründe uzman tanık olarak adlandırılmaktadır.

Uzman tanık ve bilirkişilerin temelde sahip olması gereken özellikler de aynıdır. Bilirkişilerin; konusunda yeterlilik sahibi, tecrübeli, özenli, dikkatli, dürüst, tarafsız, hukuk bilgisine sahip olan, sır saklayabilen, ekip çalışmasına yatkın, eşitlik ve adalet kavramlarına önem veren, ahlaki değerlere sahip kişiler olması gerekirken; uzman tanıkların; araştırmacı, meraklı, ısrarcı, zeki, sezgisel, analitik düşünebilen, etkili yazılı ve sözlü iletişim yeteneğine sahip, şüpheli, detaylara odaklanabilen ve bütünü de gözden kaçırmayan, yenilikçi empati sahibi, teknoloji, suç bilimi, hukuk, psikoloji, denetim alanlarında bilgi sahibi olması gerekir. Görüldüğü üzere temel özellikler hemen hemen aynıdır. Ancak uzman tanıkların, yeterli bir hukuk bilgisinin yanında bilirkişilerden farklı olarak teknoloji, suç bilimi ve denetim alanlarında da bilgi sahibi olması gerekmektedir.

Bilirkişilik ve uzman tanıklık arasındaki bir diğer farklılık da bilirkişilerin dosya üzerinden çalışma yapması sebebiyle sadece kendilerine yöneltilen sorunu açıklığa kavuşturması iken; uzman tanıkların araştırmacı yaklaşımla konuyu bir bütün olarak ele alıp çalışmalarını yazılı ve sözlü olarak mahkeme heyetine sunmalarından kaynaklanan nitelik farklılığıdır. Bu kapsamda uzman tanıkların bilirkişilere nazaran araştırmacı, şüpheli, sezgisel, analitik düşünebilen ve sözlü savunma da yaptıkları için etkili bir yazılı iletişim yeteneği yanında etkili sözlü iletişim yeteneğine de sahip kişiler olması gerekmektedir.

Ülkemizde ticari davalarda görevlendirilecek bilirkişilerin; sadece muhasebe mesleğinin uygulayıcısı olduklarını gösterir YM, SMMM, SM unvanlarından birine sahip olması yeterli görülürken. Uzman tanıkların; adli muhasebe alanında uzman olduklarını belgeleyen Sertifikalı Hile Denetçisi (Certified Fraud Examiners-CFE), Sertifikalı Mali Suç Bilimcisi (Certified Financial Forensics-CFF), Yetkili Değerleme Uzmanı (Accredited in Business Valuation- ABV), Adli Muhasebeci (Forensic Accountant- FA), Sertifikalı Kamu Adli Muhasebecisi (FCPA- Forensic Certified Public Accountant), Sertifikalı Adli Danışman (Certified Forensic Consultant-CFC) ve Sertifikalı Adli Muhasebeci (Certified Forensic Accountant,-Cr.FA) unvanlarından birine sahip olması gerekmektedir.

Uzman tanıkların ve bilirkişilerin çalışma alanları da temelde aynı olmak üzere farklılıklar göstermektedir. Bilirkişiler ülkemizde mahkemelerce görevlendirilirlerken uzman tanıklar mahkemelerin yanında hukuk büroları, şirketler tarafından da görevlendirilebilirler. Her iki meslek grubu da denetim ve muhasebe analizi, karmaşık vergi sorunları, varlıkların değerlendirilmesi, şirketlerin hisse senedi değerinin belirlenmesi, şerefiye ve diğer maddi olmayan varlıkların analizi, boşanma davalarında mal varlığı değerinin belirlenmesi, maliyet muhasebesi uygulamaları, mali tablolar analizi, sermaye bütçelemesi kararları, maliyet ve kar analizleri, mal ticareti konularında da görev alabilmektedir.

Uzman tanıkların ve bilirkişilerin seçimi ve çalışma süreçleri de farklılık göstermektedir. Bilirkişiler mahkemeye görevlendirilmektedir. Hakim, bu aşamada taraflara seçiminde anlaştıkları bir bilirkişi olup olmadığını sorarak bilirkişi seçimini kendisi yapmaktadır. Böylece bilirkişilerin taraflardan herhangi birine görevlendirme bağı ile bağlanması engellenmekte, iki tarafa da aynı mesafede olan bilirkişi seçilmiş olmaktadır. Uzman tanıklıkta ise tarafların her biri kendi uzman tanığına sahiptir. Bu durumda bir davada iki uzman tanık görev alabilmekte ve ikisi de farklı tarafın savunmasını desteklemeye çalışmaktadır. Bu sebeple; uzman tanıkların taraflarla olan bağından dolayı kendilerinden her iki tarafa da uzak ve tarafsız kalarak nesnel biçimde çalışması beklenmektedir.

Çalışma sürecinde bilirkişiler kendilerine gönderilen dosyada sadece kendilerinden istenen konuyu incelemekte, araştırma yapamamakta ve kendisine sunulan belgelerden

başka belgeleri kullanamamaktadır. Uzman tanıklar ise çalışmalarını bir dedektif edasıyla yürütmekte ve konuyu bir bütün olarak ele alarak kendisini destekleyecek kanıt elde etmeye çalışmaktadır. Uzman tanıklar çalışmalarını mahkeme heyetine sunarken yazılı rapor vermenin yanında sözlü savunma da yapmakta ve savunması sırasında modern sunum tekniklerini kullanabilmektedir. Ayrıca uzman tanıklar, duruşma sırasında karşı tarafın avukatınca çapraz sorguya alınmaktadır. Bilirkişiler ise dosya üzerinden yürüttükleri incelemeleri yazılı rapor halinde mahkemeye sunmakta ayrıca sözlü bir savunmada bulunmamakta böylece sözel iletişim yeteneği ikinci planda kalmaktadır. Bu sebeple uzman tanıklar gibi mahkeme ortamının gereklerine uyum sağlama yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Uzman tanık ve bilirkişi arasındaki farklılıklar aşağıdaki şekilde de sıralanabilir (Özkoç, 2005: 77-78):

- Uzman tanıklar, mali konulara ilişkin bilirkişilik yapabilirler. Davanın niteliği ne olursa olsun, davanın muhasebeyi ve mali konuları ilgilendiren kısmında görev alabilirler. Bilirkişiler ise bu tür olaylarda konusunda uzman kişiler arasından seçilir.
- Uzman tanıkların görevlendirilmeleri çok geniş bir yelpazede yer alan emniyet teşkilatı, sigorta kurumları, mahkemeler gibi kişi veya kurumlar tarafından yapılabilir. Bilirkişilerin görevlendirilmeleri ise sadece mahkemeler tarafından yapılmaktadır.
- Uzman tanıklar, mali konularda sadece hakime yardımcı olmakla kalmazlar, gerek duyulduğunda avukatlarla birlikte çalışarak avukatlarla beraber şahit olarak mahkemede görev alabilirler. Bilirkişiler ise hakim karar vermesine yardımcı olmak amacıyla sadece tarafsız görüş ve rapor sunabilirler.
- Uzman tanıklar, batı ülkelerinde kadrolu personel olarak istihdam edilmektedirler. Ancak, ülkemizdeki mevcut hukuk sistemimizde ya da uygulamamızda bilirkişilerin kadrolu olarak çalıştıkları kamu veya özel kurum veya kuruluşları bulunmamaktadır.
- Bilirkişiler, sadece sahip oldukları özel ve teknik bilgi nedeniyle başvuru alan kişilerdir Uzman tanıklar ise çok geniş bir bilgi birikimine sahiptir ve

bilirkişilere göre daha fazla hukuk bilgiye sahiptirler. Bu sebeple uzman tanıklar, karar makamına daha çok yardımcı olmaktadır.

- Özel teknik bilgi içeren görüşün açıklanması, raporun yazılmasında ve bunların mahkeme heyetinin anlayabileceği bir dilde, mahkeme kuralları çerçevesinde, gereksiz her türlü bilgiden arındırılmış bir şekilde sunulmasında uzman tanıklar, bilirkişilerden daha etkilidirler.
- Bilirkişiler, dava dosyasında kendilerine sunulmuş, beyan edilmiş verilere dayanarak görüş oluştururlar. Bilirkişiler, kendilerine beyan edilmemiş veya beyan edilmiş bilgiler arasına saklanmış bilgileri veya belgeleri ortaya çıkarmak için herhangi bir araştırma yürütemezler. Bu durum kararın gerektiği kadar araştırma yapılamadan alınmasına sebep olmakta ve çoğu yolsuzluğun saklı kalmasına neden olmaktadır. Uzman tanıklar ise bir adli muhasebeci olarak hile denetimi becerilerine de sahiptirler. Bu yüzden uzman tanıklar, mevcut bilgilerle yetinmeyip rakamların ve belgelerin doğruluğunu araştırarak, saklanmış bilgi ve belgelere ulaşarak, rakamların ötesindeki gerçekleri ortaya çıkartırlar.
- Bilirkişilik, salt teknik ve özel bilgi gerektiren bir konuda, konusunda uzman olan bir kişinin bilgisine başvurulmasıdır. Uzman tanık, adli muhasebenin bir alt dalıdır ve bilirkişilik uygulamalarını da kapsamaktadır.
- Kimlerin bilirkişi olabileceği konusunda hukukumuzda bazı özellikler sıralanmıştır. Buna göre; bilirkişi, alanında uzman ve yargı mensuplarının bilgilerini aşan alanlarda özel ve teknik bilgiye sahip kişiler olmalıdır. Uzman tanıklık ise bilirkişililiğe göre daha kapsamlıdır. Uzman tanıkların en az üniversite mezunu olmaları ve mesleki yeterliliklerini kanıtlayan bir belge almaları gerekmektedir. Uzman tanıklar; bu mesleki belgeyi alabilmek için psikoloji, muhasebe, hukuk, kriminoloji, sosyoloji, denetim gibi alanların sınavlarında başarılı olmalıdırlar. Görüldüğü üzere uzman tanık olabilmek için mesleki uzmanlık ve tecrübenin ötesinde psikoloji, muhasebe, hukuk, kriminoloji, sosyoloji, denetim gibi alanlarda da bilgi sahibi olmak gerekmektedir.

## 2.7.6. Bilirkişilik Kurumunun Sorunları

Bilirkişilik sisteminde pek çok sıkıntı yaşanmakta ve sistemde bir yenilemeye gidilmesi ihtiyacı kendini hissettirmektedir (Akyel, 2009: 205). Bilirkişilik, yargılama sürecinin gerekli bir unsuru olduğu halde uygulamada bu kurumun birçok ciddi sorunu bulunduğu söylenebilir (Seviğ, 2002:1).

Adli sitemde yaşanan sorunlar; adli personelin teknolojiyi kullanmada yetersiz kalması, çağın getirdiği ve gerektirdiği teknolojik eğitim altyapısının oluşturulamaması, meslek içi eğitim, kadro yapılanması ve mali kaynakların planlı olarak yönetilememesi, yakın ve uzak dönem sistem yaklaşımı ile olayların değerlendirilememesi ve böylece sorunların her gün katlanarak büyümesi, adli mekanizmanın bilimsel ve sosyal kurumlar ile eşgüdüm ve sürdürülebilir ilişkilerinin tanımlanmaması olarak sıralanabilir. Bütün bunlar yargıya duyulan güvenin azalmasına sebep olmaktadır (Bakırcı, 2003: 1).

Ayrıca uygulamada hukuki konularda bile bilirkişiye gidildiği, bilirkişilerin hakimin yerine geçerek onun yetkisini kullandığı gibi şikayetler yaygın olarak dile getirilmektedir. Çoğu kez bilirkişi olarak seçilen kişilerin inceleme yapacakları alanlarla ilgili uzmanlıklarının olmadıkları, düzenledikleri raporlarla bir anlamda yargıyı da yanılığa düşürdükleri gözlemlendiği söylenmektedir (Seviğ, 2002: 1; Bakırcı, 2003: 1). Bilirkişi görevlendirilmesinde de bazı sorunlar yaşanmaktadır. Konunun özüne uygun olmayan veya konusunda uzman olmayan, kimi zaman kadrolaşmış kimi zamanda eş, dost tavsiyesi veya hatır, gönül ilişkileri çerçevesinde seçilen, davanın çözümüne yönelik hukuki ve teknik inceleme becerisi olmayan bilirkişi uygulamaları bilirkişi kurumunun ana sorun olarak ortaya çıkmaktadır (Bakırcı, 2003: 1). Bilirkişi görevlendirilmesi sırasında ortaya çıkan bir diğer sorun da mahkemelerin farklı birçok konuda sadece bir bilirkişiye bağlanmış olmalarıdır. Bu durum dosyaların mahkemeye geri dönme süresinin uzamasına, bilirkişinin iş yükü nedeni ile eksik raporlar hazırlamasına ve mahkemenin ek rapor talebine neden olmaktadır (Akyel, 2009: 207).

Bilirkişilik kurumu her ne kadar uygulamada hakimin yetersiz kaldığı ve bu hususun da normal karşılandığı durumlarda hakime yardımcı olmak üzere oluşturulmuşsa da, günümüzde hemen her konuda bilirkişiye başvurulmakta ve bu kurum bütünüyle

yoğlaştırılmaktadır. Mahkemeler hemen her konuda, fırsat buldukça ve en küçük duraksamada araştırma ve inceleme yapmadan bilirkişi görüşüne başvurmakta bilirkişiye gidilmesi gereken hallerde ise işin bütünü ve tüm sorunlar bilirkişiye bırakılmakta ve alınan raporlar aynen karara aktarılmaktadır (Çınar, 2009: 17). Bu durum da bilirkişilerin hakim yerine geçerek onun yetkisini kullandığı gibi şikayetlere yol açmaktadır (Bakırcı, 2003: 1).

Bilirkişilik kurumunda karşılaşılan bir diğer sorun da bilirkişiliğin ücretlendirilmesinde karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde bilirkişilik hizmetine olağan gelire katkı olacak, ek gelir gözü ile bakılmaktadır. Çünkü bilirkişilik hizmetine takdir edilen ücret düzeyi ile profesyonelce bilirkişilik yaparak geçinilmesi mümkün değildir. Serbest çalışanların da iş yoğunluğu nedeniyle, bilirkişiliğe gereğince zaman ayırarak emek verme şansları olmadığı gibi bilirkişilikte uzmanlaşmaları da söz konusu olamamaktadır (Çelikli, 2006b: 1). Bu durumda bilirkişilerin görevlendirildikleri dosyaya yeteri kadar odaklanamamaları ve fazla iş yükü altında çalışmak zorunda kalmalarına neden olmaktadır.

Uygulamada yaygın şekilde mahkemelerin kendilerini herhangi bir kuralla bağlı hissetmeksizin, bilirkişi listesinde olup olmadığına bakmadan istedikleri belli kişileri pek çok davada bilirkişi olarak tayin ettikleri görülmektedir. Gerek hukuk ve gerekse ceza yargılamasında bilirkişi atanmasına ilişkin herhangi bir kriterin uygulanmaması ya da belli standartları garanti eden bilirkişi listelerinin oluşturulamaması neticesinde, konusunda uzman ve ehil olmayan, hatır gönül ilişkileri çerçevesinde seçilen kişilerin bilirkişiliğe atandığı, bunun sonucunda mahkemelere ve dolayısıyla adalete olan güvenin azaldığı düşüncesinin kamuoyunda ve yargı çevrelerinde yaygın bir kanaat haline geldiği söylenebilir (Alperen ve Demirtaş, 2010: 7).

Bilirkişi kurumuna ilişkin diğer sorunlar ise bilirkişinin tarafsız olmaması, bilirkişinin dürüst olmaması, bilirkişinin ehil ve uzman olmaması, bilirkişi tarafından uyuşmazlığın tam olarak anlaşılabilmesi, taraflar ile ilişki içerisinde bulunulması, bilirkişi raporunda gerekçenin yer almaması, özensiz rapor verilmesi, teknik araçlardan yararlanılmaması, yeterli araştırma ve inceleme yapılmaması, bilirkişinin doğrudan ve resen mahkemece seçilmesi, bilirkişilere yemin verdirilmemesi, hakim bilirkişinin reddi

veya çekinmesi kurumuna başvurmaması, aynı kişilerin bilirkişi olarak seçilmesi, bilirkişi raporlarının duruşmada okunmaması, bilirkişi raporunun süresi içerisinde verilmemesi, bilirkişi raporuna itiraz süresine uyulmaması, bilirkişiye yöneltilecek soruların doğru seçilmemesi, bilirkişi raporuna itiraza ilişkin sorunlar, genel ve hukuki konularda da bilirkişiye başvurulması, bilirkişi raporunda hukuki bilgilere yer verilmesi, bilirkişi raporu ile bağlı kalınması, bilirkişi ücreti ile ilgili sorunlar şeklindedir (Çınar, 2009: 121-148).

Bilirkişilik kurumu ile ilgili sorunları ayrıntılı olarak aşağıdaki şekilde sıralamak da mümkündür (Alperen ve Demirtaş, 2010: 19-27):

- Ceza davalarında uygulanmak üzere, il adli yargı adalet komisyonlarınca her yıl için yeniden oluşturulan bilirkişi listelerinin sağlıklı şekilde oluşturulmadığı, bilirkişilik görevini üstlenecek kişilerin yetkinlik düzeylerini test edebilecek yeterlikte kıstas ve mekanizmaların kurulamaması,
- Listelerin oluşturulmasında meslek odaları ve birlikleri ile işbirliğinin yeterince geliştirilememesi,
- Hukuk mahkemelerinde ve idari yargıda görülmekte olan davalarda bilirkişi atanması amacıyla oluşturulması gereken resmi bilirkişi listesinin oluşturulamaması,
- Hukuki konularda bilirkişi dinlenemeyeceği hakkındaki açık kanun hükmüne rağmen, iş yoğunluğu gerekçe gösterilerek yersiz bilirkişi incelemesi yaptırılması,
- Hakimlerin, bilirkişi atama yetkisini; hukuk mahkemelerinde tarafların uzlaşmasına fırsat tanımaksızın, ceza mahkemelerinde ise gerekçe göstermeksizin bilirkişi listesi dışından görevlendirme yapmak suretiyle kullanmaları,
- Bazı dava dosyalarında, taraf teşkili yapılmadan ve delillerin toplanmasından önce dosyanın inceleme için bilirkişiye gönderilmesi, bundan dolayı gereksiz masraf ve zaman kaybına yol açılması,
- Genellikle hakimlerin benzer davalarda ısrarla hep aynı bilirkişileri tayin etmesi, bu durumun belli bilirkişilerde dosya birikimine ve bu kimselerin raporu süresinde ibraz edemediklerinden dolayı davaların sürüncemede kalmasına sebep olması,

- Bilirkişilere görev ve dosya tevdi edilirken, onlardan talep edilen hususların açık ve net bir şekilde belirtilmemesi, görev kapsamının belirsiz bırakılması,
- Heyet halinde yürütülen bilirkişilik görevlerinde, raporun çoğu kez bilirkişilerden yalnızca birisi tarafından yazılıp hazırlanması ve diğerlerince sonradan imzalanması,
- Hakimlerce takdir edilen bilirkişi ücretlerinin rayicin çok altında kalması veya aynı nitelikteki işlerde birbirinden farklı ücretler belirlenmesi,
- Bir dava dosyasında ve aynı konu hakkında birbirinden tamamen farklı iki ayrı bilirkişi raporu düzenlenmesi, raporların gerek şekil ve gerekse içerik olarak denetlenebileceği bir mekanizmanın kurulamaması,
- Aleyhinde bilirkişilik görevini ihmal veya suiistimal iddiasıyla kamu davası açılmış bulunan bazı bilirkişilerin, mahkemelerce bilirkişi olarak atanmasına devam edilmesi,
- Bazı bilirkişilerin görevleri kapsamında hazırlayıp sunmaları gereken rapor ve mütalaalarını kendilerine verilen sürede ilgili mahkemeye vermemesi veya çok geç olarak vermesi, bazen bu gecikmelerin bir veya iki yıla kadar uzaması,
- Bazı bilirkişilerin taraf vekili avukatlarla işbirliği içerisinde hareket etmesi, hatta kendileri tarafından tanzim edilmesi gereken raporları avukatlarla birlikte çalışarak onların bürolarında hazırlaması,
- Bazı kişilerin münhasıran bilirkişilik faaliyeti yürütmek amacıyla özel bürolar kurması, mahkeme personeli ile kurdukları yakın ilişki çerçevesinde pek çok dosyada bilirkişi olarak görevlendirilmesi, bizzat hazırlamaları imkansız sayıdaki raporu çalışanları ile birlikte hazırlamaları.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. MUHASABE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

#### 3.1. Araştırmanın Amacı ve Konusu

Bu çalışmanın yapılmasının temel nedeni; adli muhasebenin ülkemizde yeni yeni yaygınlaşan bir konu olması ve bu alanda uygulamaya yönelik bilimsel çalışmaların sayısının azlığıdır. Bu nedenle çalışmanın amacı adli muhasebenin bir alt dalı olan uzman tanıklık kapsamında muhasebe meslek elemanlarının yeterliliklerinin incelenmesi olarak belirlenmiş böylelikle son zamanlarda eksikleri nedeniyle eleştirilen bilirkişilik kurumundan uzman tanıklık kurumuna geçilmesi tartışmalarına muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık mesleğine uyum sağlayıp sağlamayacağına ortaya konulması suretiyle katkıda bulunulması hedeflenmiştir. Bu amaçla araştırmanın ilk aşamasında bilirkişilik sistemi hakkındaki görüşleri öğrenilmek ve muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin yargı mensupları tarafından nasıl algılandığını tespit etmek için İstanbul'da görev yapan 35 hakimle görüşülmüş ayrıca bu sırada kendilerinin anket çalışmasına katılımı da sağlanmıştır. Araştırmanın ikinci aşamasında muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin belirlenmesi amacıyla bir çalışma yürütülmüş. Çalışma sonuçlarının, Türkiye genelinde değerlendirilebilmesi için araştırmanın evreni Türkiye genelinde faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM)'ler olarak belirlenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık müessesine ne derece uyum sağlayacağına tespit edilmesi amacıyla adli muhasebecilikte uzman tanıklık açısından muhasebe meslek elemanlarının yeterliliklerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Böylece uzman tanıklık kurumunun ülkemizde uygulanıp uygulanamayacağına tespit edilmesi, uzman tanıklık için ayrı bir eğitime ihtiyaç duyulup duyulmadığının belirlenmesine çalışılmıştır. Çalışmanın alt amaçları ise muhasebe meslek elemanlarının yeterliliklerinin

ünvan, faaliyet yılı, yaş, eğitim, cinsiyet, faaliyette bulunulan bölge, gibi demografik özellikler ve bilirkişilik yapıp yapmama, bilirkişilik yapmayı isteyip istememe ve bilirkişilik eğitimi almayı isteyip istememe açısından farklılık gösterip göstermediğinin tespiti olarak belirlenmiştir.

Araştırmanın ana amacı olan muhasebe meslek elemanlarının yeterliliklerinin adli muhasebenin bir alt dalı olan uzman tanıklık açısından incelenerek yeterlilik düzeylerinin tespit edilmesi ve uzman tanıklık mesleğinin ülkemizde uygulanıp uygulanmayacağına belirlenmesi, meslek mensuplarının uzman tanıklık sistemine uyum sağlayıp sağlayamayacağına tespit edilmesi, meslek mensuplarının uzman tanıklık konusunda eğitim almalarının gerekli olup olmadığının ortaya konulması için muhasebe meslek elemanlarının uzman tanıklık yeterliliklerini ölçmeyi amaçlayan faktörler altında yer alan soruların tanımlayıcı istatistik değerleri hesaplanmış böylelikle çalışmanın ana amacı olarak belirlenen unsurlar aydınlatılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın alt amaçları olarak belirlenen muhasebe meslek elemanlarının yeterliliklerinin unvan, faaliyet yılı, yaş, eğitim, cinsiyet, faaliyette bulunulan bölge gibi demografik özellikler ve bilirkişilik yapıp yapmama, bilirkişilik yapmayı isteyip istememe ve bilirkişilik eğitimi almayı isteyip istememe açısından farklılık gösterip göstermediğinin tespiti için de hipotezler oluşturulmuş ve bu hipotezlere çeşitli istatistiki testler uygulanmıştır.

### **3.2. Literatür Araştırması**

Bu bölümde adli muhasebe alanında yapılan literatür taramasının sonuçları yer almaktadır. Bu kapsamda yerli ve yabancı yazında yer alan teorik ve uygulamalı çalışmalar kısaca özetlenmiştir. Adli muhasebe kavramının ilk kez yabancı literatürde ortaya çıkması sebebiyle öncelikle yabancı yazında yayınlanan çalışmalara daha sonra da yerli yazında yayınlanan çalışmalara yer verilmiştir.

Rezaee ve Burton, (1997:479-489) yayınladıkları çalışmalarıyla muhasebe literatüründe adli muhasebe eğitimini gözden geçirmeyi amaçlayan bir araştırma yürütmüştür. Araştırma kapsamında uygulanan anket ile Sertifikalı Hile Araştırmacılar ve akademisyenlerden adli muhasebenin zorlukları, avantajları, kapsamı ve adli muhasebe eğitimi konusunda görüşlerini belirtmeleri istenmiş ve bulguların raporlanması

amaçlanmıştır. Çalışmada, Sertifikalı Hile Araştırmacıları (CFE) ile akademisyenlerin adli muhasebenin gelecekteki yönü ve adli muhasebe eğitiminin rolü konularındaki görüşleri karşılaştırılmış ve farklılıklar tespit edilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre adli muhasebe eğitiminde yer alması gereken ana konular; soruşturma ve hukuk bilgisi, hile ve hile denetimi bilgisi, finansal raporlama süreci, etik olarak sıralanmaktadır. Bu başlıklar adli muhasebecinin sahip olması gereken bilgi birikimini göstermesi açısından da oldukça önemlidir.

Literatürde adli muhasebe alanında yapılan bir diğer bir çalışma West Virginia Univesity (2007: 1-70) tarafından yapılmıştır. Çalışmanın amacı; akademik kurumlara, kamu ve özel organizasyonlara, öğretim üyelerine ve bu alanda mesleki uzmanlık kazanmak isteyen olası öğrencilere yardım edebilmek için dolandırıcılık ve adli muhasebe eğitimi müfredat modeli oluşturmaktır. Raporda, lisans seviyesinde yaygın olarak uygulanan müfredat gereği öğrencilerin birincil bilgi birikimi kapsamında sahip olması gereken uzmanlık alanları belirlenmiştir. Öğrencilerin birincil bilgi birikimi kapsamında; temel muhasebe, temel denetim, temel işletme yönetimi bilgisi, temel ticaret hukuku bilgisi, bilgisayar kullanma becerisine sahip olması gerekmektedir. Öğrencilerin birincil bilgi birikimi kapsamında lisans seviyesinde temel işletme ve seçmeli dersler sonucunda kazanmaları gerekenler ise yazılı ve sözlü iletişim yeteneği, temel iş etiği bilgisidir. Raporda dolandırıcılık ve adli muhasebe kapsamında müfredatın geliştirilebilmesi için müfredatta yer alması gereken temel konulara ise; suç bilimi, hukuk, yasal düzenlemeler, etik konular, raporlama bilgisi olarak sıralanmıştır.

Digabriele ve diğerleri (2008: 331-338) de konuyla ilgili bir çalışma yayınlamıştır. Çalışmada adli muhasebecilere, çalışma alanları adli muhasebe olan akademisyenlere ve adli muhasebe hizmetlerinden yararlanan avukatlara bir adli muhasebecinin hangi yeteneği öncelikle kazanmasının önemli olduğu sorulmuş ve böylece üniversitelere, adli muhasebe müfredatını hazırlamaları esnasında yol gösterici önerilerde bulunabilmek amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında belirlenen adli muhasebeci özellikleri; tümden gelim analizi yapabilme becerisi, kritik düşünme becerisi, problem çözme becerisi, esnek soruşturma yürütebilme becerisi, yazılı iletişim yeteneği, sözel iletişim yeteneği, özel hukuk bilgisi, soğukkanlılık şeklinde sıralanmaktadır. Adli muhasebecilere ve akademisyenlere göre adli muhasebecilerin öncelikle sahip olması gereken özellik, karmaşık finansal bilmeceleeri

çözebilecek analitik düşünme becerisi iken; adli muhasebe hizmetlerinden yararlanan avukatlara göre ise adli muhasebecilerin öncelikle yazılı iletişim becerilerine sahip olması gerekmektedir.

Yabancı literatürde konuyla ilgili yapılan bir diğer araştırma da Davis ve diğerleri (2009: 1-4) tarafından yapılan uygulamalı çalışmadır. Bu çalışmanın amacı etkili bir adli muhasebecinin sahip olması gereken özellikleri belirlemektir. Çalışma kapsamında yürütülen anket uygulamasında katılımcılar; Avukatlar, Akademisyenler ve Sertifikalı Kamu Muhasebeciler (CPA) olarak belirlenmiştir. Çalışmada katılımcılardan bir adli muhasebecinin sahip olması gereken uzmanlık alanlarını, nitelikleri ve kişisel özellikleri, temel özellikleri, gelişmiş becerileri, önem sırasına göre sıralamaları istenmiştir. Çalışmada uzmanlık alanları; mali tabloların yanlış beyanı, ekonomik zarar hesaplama, hile önleme-tespit etme, hileye karşı verilecek tepkiler, değerlendirme, aile hukuku, iflas ve ödeme aczi işlemleri hakkında bilgi, bilgisayarda adli muhasebe analizi şeklinde sıralanmıştır. Sahip olunması gereken nitelik ve kişisel özellikler; analitik düşünce tarzı, detay odaklılık, etik, hızlı tepki verebilme, anlayışlı olma, merak, sezgisellik, ısrarcılık, şüphecilik, dikkatli değerlendirme yapabilme, baskı altında çalışabilme, yeni fikir ve senaryo geliştirebilme, kendine güven, insanları yatıştırabilme, takım çalışmasına yatkınlık, uyumluluk olarak sıralanmıştır. Çalışmada yer alan temel özellikler ise; etkili sözel iletişim, bilgiyi basitleştirme, kritik düşünebilme, anahtar konuları tanımlayabilme, denetim bilgisi, soruşturma becerisi, etkili yazılı iletişim, sezgisel soruşturma becerisi, araştırma ve analiz sonuçlarını birleştirebilme, empati, olayın amacını anlayabilme, olayı üçüncü kişilere anlatabilme, büyük resmi görebilme, olayları organize edebilme, yapılandırılmamış sorunları çözebilme, araştırma becerisi, yapısal problemleri çözebilmedir. Sahip olunması gereken gelişmiş beceriler de; mali tablo analizi ve yorumu, tanıklık, mesleki standartlar ile ilgili bilgi, denetim kanıtı, hile tespiti, varlık izleme, elektronik keşif, genel kanıt kuralları, uzmanlık, iç kontrol, anlaşmazlıkları fark edebilme ve çözme, adli yürütme bilgisi şeklinde sıralanmaktadır.

Yerli yazında konuyla ilgili ilk çalışma Bozkurt (2000: 56-62) tarafından yayınlanmıştır. Yazar çalışmasında o yıllarda ülkemizde uygulaması olmayan adli muhasebe mesleğinin kapsamını ve özelliklerini tanıtmış ve bir adli muhasebecinin taşıması gereken özellikler de incelenmiştir. Adli muhasebecinin normal eğitim yanında

bazı disiplinlerde etkili bilgi birikimine sahip olması gerektiği vurgulanmıştır. Bu disiplinler; yoğun bir muhasebe bilgisi, hukuk, denetim, işletme yönetimi, psikoloji, suç bilimi, bilgisayar uygulamaları şeklinde sıralanmıştır. Adli muhasebecinin taşıması gereken kişisel özellikler ise merak, ısrarcılık, yaratıcılık, sezgi, hünere olarak belirtilmiştir.

Yerli yazında konuyla ilgili yapılan bir başka çalışma Kaya (2005: 49-64) tarafından yayınlanmıştır. Yazar makalesinde Türkiye’de adli muhasebenin niçin ve nasıl uygulanması gerektiği üzerinde durmuştur. İlgili makalede; adli muhasebenin, gerek ülke düzeyinde hukuk sisteminin sorunlarının çözümünde gerekse işletme düzeyinde görülen hile ve yolsuzluklarla mücadelede uygulayıcılara yardımcı olacağı vurgulanarak adli muhasebenin ülkemiz açısından bir ihtiyaç olduğu kanısına yer verilmiştir.

Pazarçeviren (2005: 1-19) de konuyla ilgili bir makale yayınlamıştır. Makalede adli muhasebe mesleğinin kapsamı ve özellikleri hakkında bilgi verilmiştir. Yazar, makalesinde; adli muhasebe mesleğinin toplumun muhasebecilere bakış açısını değiştirdiğinden ve adli muhasebeciler ile genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci, denetçiler arasında önemli nitelik farkları olduğundan bahsetmiştir. Yazara göre adli muhasebeciler sayılarının ötesini görebilen kişilerdir.

Özkoç (2005: 69-80) da adli muhasebeyi konu alan bir çalışma yayınlamıştır. Bu çalışmada bilirkişilik ve adli muhasebecilik mesleğinin karşılaştırması yapılmıştır. Bilirkişinin sahip olması gereken özellikler; uzmanlık, yeterlilik, tarafsızlık ve dürüstlük olarak sıralanmıştır. Ayrıca adli muhasebeci ve bilirkişiler arasındaki farklara değinilmiştir.

Yerli yazında konuyla ilgili yayınlanan teorik çalışmalardan bir diğeri de Kuloğlu (2007) tarafından hazırlanan doktora tezidir. Çalışmada ülkemizdeki kredi kartı dolandırıcılığı soruşturma süreci ile adli muhasebenin önermekte olduğu soruşturma süreci karşılaştırılarak, benzerlik ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmada adli muhasebecinin sahip olması gereken özelliklere de değinilmiştir. Bu özellikler ve bilgi birikimleri; dolandırıcılık bilgisi, hukuk bilgisi, delil kuralları, soruşturma yeteneği, toplumsal beceriler, psikoloji teorileri ve ceza davranışına ilişkin teorileri anlama yeteneği, iletişim becerileri, bilgi teknolojisi becerileri, deneyim, finansal analiz, işlemlerin ve

uygulamaların denetimi ve değerlendirilmesi, risklerin saptanması, bağımsızlık, mesleki yeterlilik şeklinde sıralanmıştır.

Literatürde adli muhasebe alanında yapılan önemli bir çalışma da Çankaya ve Gerekan (2009: 93-108) tarafından yayınlanmıştır. Çalışmada, adli muhasebenin bir uzantısı olarak ele alınan hile denetçiliği mesleğinin tanıtılması amaçlanmıştır. Bu maksatla ülkemizde mesleğin geliştirilmesine ışık tutması bakımından merkezi ABD’de bulunan ACFE tarafından meslekle ilgili geliştirilmiş standartlar ve meslek ahlak kuralları ortaya konmuştur. Ayrıca ülkemizde mevcut olan iç denetim standartları ve meslek ahlak kuralları ile ACFE hile denetçiliği standart ve ahlaki kurallarının kıyaslaması yapıldıktan sonra mesleğin gelişimi için önerilerde bulunulmuştur. Çalışmanın sonuç kısmında ise ülkemiz açısından mesleğin gelişimi için gerekli eğitim şartları sağlanması gerektiği ve bu alanda hizmet veren bir kuruluşun tayin edilmesi ve gerekli hukuksal düzenlemelerin yapılması şeklinde önerilerde bulunulmuştur.

Konuyla ilgili başka bir çalışma Kurt ve Uçma (2009:160-178) tarafından yapılmıştır. Çalışmada küresel dünyada artan teknolojik olanaklar ile birlikte karmaşıklaşan ticari iş süreçleri ve buna bağlı olarak artan finansal nitelikteki suç faaliyetlerinin çözümünde yargı mensupları ve suç bilimi araştırmacılarının yetersiz kalmaları sebebiyle adli muhasebecilere ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir. Bu noktada doğan ihtiyaca cevap verebilmek için belirli eğitim, deneyim ve bilgi düzeyine sahip, alanında yetkin, hukuk, suç bilimi, sosyoloji, psikoloji, bilgisayarlı soruşturma teknikleri ve birçok hukukun alt alanını içerisinde barındıran, iyi bir mesleki uzmanlık ve denetim bilgisi ile donanmış meslek elemanlarına ihtiyaç olduğundan bahsedilmiştir. Ayrıca çalışmada Türkiye ve ABD’de adli muhasebecilik mesleği uygulamaları ve meslek mensubu olma süreçleri detaylı olarak incelenmiştir.

Özkul ve Pektekin (2009: 57-88) de adli muhasebeyle ilgili bir makale yayınlamışlardır. Makalede, bilgi teknolojilerinin, muhasebe denetiminde artan önemi vurgulanarak, teknolojinin negatif amaçlarla kullanıldığı durumlarda ortaya çıkan yolsuzluklar ve bu yolsuzlukları tespit etmede ve önlemede adli muhasebecinin yararlanabileceği veri madenciliği tekniklerine yer verilmiştir. Çalışmada ayrıca adli muhasebecinin taşınması gereken özelliklere de değinilmiştir.

Yerli yazında konuyla ilgili yapılan bir başka teorik çalışma Akyel (2009) tarafından hazırlanan doktora tezidir. Çalışmada, adli muhasebeciliğin altyapı bileşenleri olarak sıralanan hukuk, muhasebe, suç bilimi ve eğitim sistemlerinin Türkiye'deki mevcut durumları gözden geçirilerek, adli muhasebeciliğin uygulanabilirliği değerlendirilmiş ve Türkiye açısından bir eğitim modeli önerisi geliştirilmiştir. Çalışma, adli muhasebecilik mesleğine olan ihtiyaca dikkat çekmesi ve buna bağlı olarak bir adli muhasebecilik eğitim programı önerisi geliştirmesi açısından oldukça önemlidir.

Pehlivan (2010) da adli muhasebe konulu doktora tezini yayınlamıştır. Çalışmada, önce gelişmiş ülkelerde geniş bir uygulama alanı bulan adli muhasebe uzmanlık eğitiminin ulaştığı seviye ortaya konulmuş ve daha sonra Türkiye'deki akademisyenlerin adli muhasebe eğitimine bakış açılarının tespit edilmesine yönelik anket çalışması yapılarak, adli muhasebe ile ilgili Türkiye'de yeterli bir eğitim altyapısının bulunmadığı, eğitim veren konumunda bulunan akademisyenlerin adli muhasebe eğitiminin müfredatlarına eklenmesi konusunda isteksiz oldukları, ancak adli muhasebe konularını önemli olarak değerlendirdikleri belirlenmiş, adli muhasebe eğitiminin Türkiye'de geliştirilmesine yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur.

Şahin (2011) de adli muhasebe konulu yüksek lisans tezi hazırlamıştır. Çalışma ile adli muhasebecilik mesleği tanıtılmaya, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve adli muhasebe mesleği arasındaki ilişki incelenmeye çalışılmış. Türkiye'deki adli muhasebecilik mesleğinin uygulanışı ortaya konulmaya çalışılmış ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun adli muhasebe mesleğine Kanun'un çeşitli maddelerinde değinildiği ancak bunun adli muhasebecilik mesleğinin kabulü açısından yeterli olmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca Türkiye'de adli muhasebeciliğin meslek olarak kabul edilmesi için, meslek mensuplarının sertifika sahibi yapılması ve adli muhasebe eğitiminin gerek lisans ve lisansüstü seviyede gerekse de meslek mensuplarına sertifika sahibi olmalarından sonra mesleki yetkinliklerini devam ettirmeleri amacı ile sürekli eğitim verilmesi gerektiğinden söz edilmiştir.

Adli muhasebe alanında yapılan bir diğer çalışma da Altınsoy (2011) tarafından yayınlanan yüksek lisans tezidir. Çalışmada, işletmelerin finansal raporlarındaki verilerin doğruluğuna gölge düşüren hata ve hile kavramları üzerinde durularak dünya genelinde

artış gösteren hile türleri, bu hilelerinin tespitinin önemi vurgulanmış ve bunun yanı sıra hilelerin ve diğer finansal suçlardaki artışın sonucu olarak ortaya çıkan adli muhasebecilik mesleği, mesleğin kapsamı, dünyada adli muhasebecilik mesleği anlatılmış ve Türkiye’de mesleğin uygulanabilirliği konusunda önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

Konuyla ilgili hazırlanan bir başka çalışma Saçaklı (2011) tarafından yayınlanan yüksek lisans tezidir. Çalışmada, günümüzde adli muhasebe mesleğinin bir ihtiyaç olarak kabul edildiği gerçeğinden hareketle, Türkiye’de henüz bu ihtiyacı karşılayacak ölçüde bir eğitim faaliyeti içine girilmemesi ve bu alanda yeteri kadar çalışmada bulunulmadığından bahsedilmiş. Bu alanda yapılacak olan çalışmaların Türkiye’de adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesine katkı sağlayacağı düşünülmüş. Adli muhasebe eğitiminin güncel durumunun tespit edilmesi amacıyla Türkiye’deki üniversitelerin ders programları incelenerek ders programlarındaki muhasebe denetimi ve özellikle adli muhasebedeki eksiklik tespit edilmiş, adli muhasebe bağlamında muhasebe denetimi eğitimi hakkında önerilerde bulunulmuştur.

Usul ve Topçuoğlu (2011: 53-66) da konuyla ilgili makale yayınlamıştır. Çalışmada teknolojideki hızlı gelişimin mali suçların oluşum şeklini ve yapısını değiştirdiğinden ve bu tür suçların ortaya çıkarılmasında, başlangıcında ve önlenmesinde yeni tekniklerin kullanımının zorunluluk haline gelmesi sebebiyle adli muhasebe mesleğine ihtiyaç duyulduğundan bahsedilmiş. Adli muhasebecilik mesleğinin, günümüzde mali suçların ortaya çıkarılmasında adli makamlara hizmet verdiği ve böylece adaletin hızlı ve doğru bir şekilde oluşmasına yardımcı olduğuna değinilerek adli muhasebenin hukuk sistemimizde var olması gerekliliği üzerinde durulmuştur.

Çabuk ve Yücel (2012: 27-50) de adli muhasebeyle ilgili bir çalışma yayınlamışlardır. Çalışmada artan rekabet ve gelişen teknolojiye paralel nedeniyle giderek karmaşık hale gelen hile ve yolsuzluklar karşısında denetim mesleğinin de kurumsallaşma ve uzmanlaşma sürecine girdiğinden bahsedilmiş. Bu süreçte meydana gelen en önemli gelişmelerden birinin de adli muhasebecilik mesleği olduğu dile getirilmiştir. Adli muhasebenin önemi doğrultusunda bu çalışmada öncelikle adli muhasebe kavramına yönelik açıklamalar yapılarak adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı ve gelişimi incelenmiştir. Daha sonra sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşların



bakış açılarıyla Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin mevcut analiz edilmiştir. Analiz sonucunda ülkemizde mevcut denetim sisteminin, adli muhasebe için gerekli alt yapının ve eğitim sisteminin yetersiz olduğu tespit edilmiş ve mesleğin gelişimi için yapılması gereken faaliyetler değerlendirilmiştir.

Elitaş (2012: 153-172) da konuyla ilgili bir makale yayınlamıştır. Çalışmada adli muhasebecilik mesleğinin gerekliliği ve adli muhasebenin yasal dayanağı incelenmiş. Daha sonra da çalışmanın amacı çerçevesinde seçilmiş iki örnek üzerinde durularak adli muhasebe eğitiminin nasıl olması gerektiği sezgisel olarak değerlendirilmiş arından da Türkiye için önerilerde bulunulmuştur. Türkiye’de adli muhasebe temalı ders sayısının iki örnek dışında üniversitelerde olmadığı tespiti dayanak olarak gösterilerek, bu durumun adli muhasebe eğitiminin ve mesleğinin gelişmesine engel olduğu kanaatine varılmıştır.

Konuyla ilgili bir diğer çalışma da Karacan (2012: 105-128) tarafından yayınlanmıştır. Çalışmada son dönemlerde artış gösteren kredi kartı dolandırıcılığı gibi bilişim suçları olarak da anılan yeni nesil beyaz yaka suçlarının eski yöntem ve tekniklerle soruşturulmasının imkansızlaştığından bahsedilmiş. Bu suçlarla mücadelede uzmanlaşma ve eğitim ihtiyacının adli muhasebenin ortaya çıkmasına neden olduğu dile getirilmiş. Çalışmanın amacı; adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı ve özellikleri hakkında bilgi verme olarak belirlenmiştir.

Pehlivan ve Dursun, (2012: 129-141) da adli muhasebeyi konu alan bir çalışma yapmıştır. Çalışmada; adli muhasebenin, özellikle iktisadi ve mali faaliyetler kapsamında yapılan çeşitli hileli işlemlerin tespit edilmesine ve her türlü hileli işlemi önleyecek yöntem ve tekniklerin geliştirilmesine katkı sağlayarak günümüzde önemli bir bilim dalı durumuna geldiğine değinilmiş. Adli muhasebe alanında geliştirilen yöntem ve tekniklerin suçlularla mücadelede kullanılabilmesi için bu alanda hizmet verecek kişilerin bilimsel kurallara dayalı nitelikli bir uzmanlık eğitiminden geçmeleri artık zorunluluk olduğu söylenmiştir. Ayrıca çalışmada, Türkiye’deki akademisyenlerin adli muhasebe eğitimine bakış açılarının tespit edilmesine yönelik anket çalışması yapılarak, adli muhasebe ile ilgili Türkiye’de yeterli bir eğitim altyapısının bulunmadığı, eğitim veren konumunda bulunan akademisyenlerin adli muhasebe eğitiminin müfredatlarına eklenmesi konusunda isteksiz

oldukları belirlenmiş, adli muhasebe eğitiminin Türkiye’de geliştirilmesine yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur.

### **3.3. Araştırmanın Yöntemi**

Araştırma iki aşamada yürütülmüştür. Birinci aşamada İstanbul’da görev yapan 35 hakimle görüşülmüş ve kendilerinden bilirkişilik sisteminin sorunları ve bu sorunların nasıl aşılabileceği konularında fikir alınmış ayrıca kendilerine bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerini sorgulayan anketler cevaplatılmıştır. Bu anlamda araştırmanın ilk aşamasında mülakat ve birincil veri toplama yöntemlerinden cevaplayıcının yönettiği elden bırakıp alma yöntemli geleneksel anket uygulaması kullanılmıştır. İstanbul araştırmacının imkanları doğrultusunda seçilmiştir.

Araştırmanın ilk aşamasında kullanılan anket formu iki bölümden oluşmuştur. Anket formunun ilk bölümünde katılımcılara; bilirkişilik sisteminin günümüz yargısı için yeterli olup olmadığı, uzman tanıklığa ihtiyaç duyulup duyulmadığı ve muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yapıp yapamayacakları sorulmuş. Anket formunun ikinci bölümünde ise hakimlerin gözünden bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerini belirlemeyi amaçlayan otuz sekiz soru sekiz başlık altında gruplandırılmış şekilde yer almıştır. Anket formunun ikinci bölümünde çoklu ölçek türlerinden beşli ölçek kullanılmıştır. Ölçek sıralaması; “1- Çok Kötü, 2-Kötü, 3-Orta, 4- İyi, 5- Çok İyi” şeklinde belirlenmiştir. Anket formunun bu ikinci bölümü araştırmanın ikinci aşamasında muhasebe meslek mensuplarına uygulanan muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerini ölçmeyi amaçlayan ankette yer alan verilerin faktör analizine tabi tutulup gruplandırılması sonucunda elde edilen sorulardan oluşmuştur. Anket formu çalışmanın ekinde yer almaktadır.

Araştırmanın ikinci aşaması muhasebe meslek mensuplarına yöneliktir. İkinci aşamada araştırma verilerinin toplanmasında birincil veri toplama yöntemlerinden anket yönetimi tercih edilmiştir. Anketin uygulanması aşamasında anket uygulama türü olarak, modern anket türlerinden internet anketi ve geleneksel anket türlerinden cevaplayıcının yönettiği elden bırakıp alma yöntemleri kullanılmıştır. İnternet anketinin yürütülebilmesi için muhasebe meslek mensuplarının üye olduğu mesleki paylaşımı ve birlikteliği

amaçlayan Google grupları araştırılmış ve ilgili gruplara üyelik başvurusunda bulunulmuştur. Daha sonra bu gruplar aracılığı ile muhasebe meslek mensuplarına hazırlanan internet anketinin adresini içeren bir davet metni elektronik posta ile gönderilmiş ve meslek mensuplarından anket formunu doldurmaları konusunda ricada bulunulmuştur. Geleneksel anket türlerinden cevaplayıcının yönettiği elden bırakıp alma uygulaması ise Ankara, İstanbul ve Trabzon illerinde uygulanmış. Bu üç il araştırmacının imkanları doğrultusunda seçilmiştir. Bu amaçla muhasebe meslek mensupları araştırmacı tarafından işyerlerinde ziyaret edilmiş ve kendilerinden anket formunu doldurmaları konusunda ricada bulunulmuştur

Anket formu, iki bölümünden oluşmuştur. Birinci bölüm; katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeyi amaçlamaktadır. İkinci bölüm ise katılımcıların uzman tanıklık alanındaki yeterliliklerinin ölçülmesi amacıyla hazırlanmıştır.

Anket formunun birinci bölümünde demografik özellikleri sorgulayan nominal ölçekli on soru yer almaktadır. İkinci bölümde ise adli muhasebecilikte uzman tanıklık açısından muhasebe meslek elemanlarının yeterliliklerini ölçmeyi amaçlayan kırk sekiz soru yedi başlık altında gruplanmış şekilde sıralanmıştır. Soruların belirlenmesinde adli muhasebe ve bilirkişilik alanında yapılan literatür taramasından yararlanılmış ve çoklu ölçek türlerinden beşli ölçek kullanılmıştır. Beşli ölçek, çoklu ölçek türleri alt başlığı altında sınıflandırılmaktadır ve aralık seviyesinde ölçüm yapmaktadır. Bu ölçekle tek boyutlu olarak ölçülmesi mümkün olmayan çok boyutlu kavramların ölçülmesi ve bireylerin davranış, tutum ve eğilim puanlarının belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenlerden ötürü; çalışma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık alanındaki yeterliliklerinin ölçülmesi amacıyla beşli ölçek kullanılarak, ölçeğin sıralaması; “1- Çok Kötü, 2-Kötü, 3-Orta, 4-İyi, 5- Çok İyi” şeklinde belirlenmiştir. Anket formu çalışmanın ekinde yer almaktadır.

### **3.4. Araştırmanın Evreni ve Örneklem**

Araştırma iki aşamada gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın ilk aşamasında İstanbul’da görev yapan 35 hakimle görüşülmüş. Yapılan anket çalışmasıyla hakimlerin gözünden bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri tespit

edilmeye çalışılırken bir yandan da hakimlerle yapılan mülakatla bilirkişilik sisteminin sorunları ve bu sorunların çözüm önerileri hakkında hakimlerden görüş alınmıştır.

Sosyal bilimler literatüründe 30'dan büyük 500'den küçük örnek büyüklüğü birçok araştırma için yeterlidir. Buna göre Araştırmanın birinci aşamasında ulaşılan örneklem sayısı çalışma kapsamında yürütülen araştırma için yeterlidir.(Altunışık ve diğerleri, 2007: 127). Araştırmanın birinci aşamasında, örnekleme tekniği olarak olasılığa dayalı olmayan örnekleme tekniklerinden kolayda örnekleme tekniği kullanılmıştır. Araştırmacının imkanları doğrultusunda İstanbul'da görev yapan 35 hakime ulaşılmıştır.

Araştırmanın ikinci aşamasında muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerini belirlemek, uzman tanıklık sisteminin ülkemizde uygulanabilirliğini ortaya koymak ve nasıl bir eğitime ihtiyaç duyulacağını tespit etmek amacıyla Türkiye'de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına yönelik anket çalışması yürütülmüştür. Araştırmanın evrenini Türkiye'de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Araştırmanın evrenine ilişkin bilgiler TÜRMOB'un internet sayfasından elde edilmiştir. TÜRMOB'un 05.10.2012 tarihli SM ve SMMM Meslek Mensubu Dağılım Tablosuna göre Türkiye'de faaliyette bulunan SM sayısı 12.620, SMMM sayısı ise 72.450'dir. TÜRMOB'un 05.10.2012 tarihli YMM Meslek Mensubu Dağılım Tablosuna göre Türkiye'de faaliyette bulunan YMM sayısı 4.046'dır (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği [TÜRMOB], 2012; Meslek Mensubu Dağılım Tablosu SM ve SMMM; TÜRMOB, 2012; Meslek Mensubu Dağılım Tablosu YMM). Araştırmanın evrenini Türkiye'de faaliyette bulunan 89.116 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır.

Sosyal bilimler literatüründe belirli evrenler için kabul edilebilir örnek büyüklüklerine bakıldığında 75.000 sayılı ana kütle için kabul edilebilir örneklem sayısı 382 iken, 100.000 sayılı ana kütle için kabul edilebilir örneklem sayısının 384 olduğu görülmektedir (Altunışık ve diğerleri, 2007: 127). Araştırmanın ikinci aşamasında örneklem sayısı 495 olarak belirlenmiştir. Görürlüğü gibi bu sayı sosyal bilimler literatüründe belirli evrenler için kabul edilebilir örnek büyüklüklerine de uygundur.

Araştırmanın ikinci aşamasında, örnekleme tekniği olarak olasılığa dayalı olmayan örnekleme tekniklerinden kolayda örnekleme tekniği kullanılmıştır. Kolayda örnekleme kapsamında muhasebe meslek mensuplarına, üye oldukları mesleki paylaşımı ve birlikteliği amaçlayan Google grupları aracılığı ile hazırlanan internet anketinin adresini içeren elektronik postalar gönderilmiş, Ankara, İstanbul ve Trabzon illerinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları ise işyerlerinde ziyaret edilmiş, böylelikle meslek mensuplarından anket formunu doldurmaları konusunda ricada bulunulmuştur.

Araştırma kapsamında 387 muhasebe meslek mensubu internet anketi uygulamasına katılırken 108 muhasebe meslek mensubu ise geleneksel anket uygulamasına katılmıştır. Katılımcıların internet anketine geleneksel ankete oranla daha fazla ilgi gösterdikleri görülmüştür. Bu sebeple bundan sonra uygulanacak araştırmalarda internet anketinin kullanılmasının daha faydalı olacağı söylenebilir.

### **3.5. Araştırmanın Hipotezleri**

Çalışmanın alt amaçları muhasebe meslek elemanlarının uzman tanıklık yeterliliklerinin unvan, faaliyet yılı, yaş, eğitim, cinsiyet, faaliyette bulunulan bölge gibi demografik özellikler ve bilirkişilik yapıp yapmadıkları, bilirkişilik yapmayı isteyip istememeleri, bilirkişilik eğitimi almak isteyip istememeleri açılarından farklılık gösterip göstermediğinin tespiti olarak belirlenmiştir. Bu amaçla araştırma kapsamında oluşturulan hipotezler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

**“Hipotez 1: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri cinsiyet açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.”** şeklindedir, bu hipotezle katılımcıların uzman tanıklık yeterliliklerinin cinsiyete göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

**“Hipotez 2: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri yaş açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.”** şeklinde belirlenmiştir. Böylece yaş arttıkça katılımcıların uzman tanıklık yeterliliklerinin değişip değişmediği özellikle yeterliliklerde ilerleyen yaşla birlikte bir artış olup olmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır.

**“Hipotez 3: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri mesleki unvan açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.”** şeklinde belirlenmiştir. Böylece unvan ilerledikçe katılımcıların uzman tanıklık yeterliliklerinin değişip değişmediği, özellikle yeterliliklerde kariyer ilerlemesi ile birlikte bir artış olup olmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır.

**“Hipotez 4: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri meslekte çalışma süresi açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.”** Şeklinde belirlenmiştir. Böylece mesleki tecrübe ilerledikçe katılımcıların uzman tanıklık yeterliliklerinin değişip değişmediği, özellikle yeterliliklerde faaliyet yılındaki artışla birlikte bir artış olup olmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır.

**“Hipotez 5: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri eğitim durumu açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.”** şeklinde belirlenmiştir. Böylece eğitim durumu ilerledikçe katılımcıların uzman tanıklık yeterliliklerinin değişip değişmediği özellikle yeterliliklerde eğitim durumundaki ilerleme ile birlikte bir artış olup olmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır.

**“Hipotez 6: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri faaliyette bulunulan bölge açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.”** şeklindedir, bu hipotezle katılımcıların uzman tanıklık yeterliliklerinin faaliyette bulunulan bölgeye göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

**“Hipotez 7: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri bilirkişilik yapıp yapmadıkları açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.”** şeklindedir bu hipotezle bilirkişilik yapmış muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin daha yüksek olup olmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır.

**“Hipotez 8: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri bilirkişilik yapmayı isteyip istememeleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.”** şeklindedir. Bu hipotezle bilirkişilik yapmak isteyen muhasebe

meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin daha yüksek olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır.

**“Hipotez 9: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri bilirkişilik eğitimi almak isteyip istememeleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.”** Şeklinde. Bu hipotezle bilirkişilik eğitimi almak isteyen muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin daha yüksek olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır.

### 3.6. Geçerlilik ve Güvenilirlik

Geçerlilik, bir test veya ölçeğin ölçülmek istenen şeyi ölçme derecesidir. Uygulamada çok çeşitli geçerlilik testleri geliştirilmiştir. Bunlardan bir tanesi de içerik geçerliliğidir. İçerik geçerliliği; anketin yeterli sayıda ve ölçülmek istenen olguyu temsil edebilecek soruları içerdiğinden emin olunmasıdır. Bu amaçla kavramın öğelerinin ve boyutlarının ölçekte ne derece yer aldığı belirlenir (Altunışık ve diğerleri, 2007: 113). Araştırmanın soruları literatür taramasına dayanarak hazırlanmış ve alanında uzman kişilerden sorular hakkında görüş alınarak soruların düzeltilmesi yoluna gidilmiştir. Ayrıca formun anlaşılabilirliğini ve güvenilirliğini belirlemek amacıyla Karadeniz Teknik Üniversitesi İşletme Bölümü Muhasebe Ana Bilim Dalında görev yapan akademisyenlerin görüşü alınmış, bu doğrultuda gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Daha sonra anket formundaki soruların cevaplayıcılar tarafından tam ve doğru bir biçimde anlaşılabilmesi için Trabzon ilinde pilot çalışma yapılmıştır. Anket formunda tespit edilen diğer aksaklıklar da bu yolla giderilmiştir. Pilot çalışmanın yürütülmesinde, geleneksel anket yöntemlerinden cevaplayıcının yönettiği elden bırakıp alma şeklindeki anket türü tercih edilmiştir. Bu aşamada meslek mensupları araştırmacı tarafından bürolarında ziyaret edilerek kendilerinden anket formunu doldurmaları konusunda ricada bulunmuş ve pilot çalışmaya katılan cevaplayıcıların anket formu hakkındaki görüşleri birebir araştırmacı tarafından değerlendirilebilmiştir.

Güvenilirlik; bir testin veya ölçeğin ölçmek istediği şeyi tutarlı ve istikrarlı bir biçimde ölçme derecesidir. Güvenilir bir test veya ölçek benzeri şartlarda tekrar uygulandığında benzeri sonuçlar vermelidir. Güvenilirlik kavramı ölçekte yer alan tesadüfi

hatalarla ilgilidir, sistematik hataların güvenilirlik üzerinde etkisi bulunmamaktadır. Eğer bir araştırmada kullanılan ölçüm aracı farklı şartlar altında benzeri sonuçlar veriyorsa ve farklı araştırmacılar tarafından farklı durumlarda benzeri gözlemler yapılıyorsa araştırmanın güvenilir olduğu söylenir (Altunışık ve diğerleri, 2007: 114-115). Araştırmanın güvenilirliğini ölçmek amacıyla içsel tutarlık analizi kullanılmıştır. İçsel tutarlılığın ölçümünde en yaygın kullanılan yöntem Cronbach Alfa olarak da adlandırılan Alfa Katsayısıdır. Çalışmada Alfa Katsayısı kullanılmıştır. Alfa Katsayısı 0-1 arasında değer almaktadır. Kabul edilebilir değer en az 0,70 olması gerekmektedir. Araştırmanın ilk aşamasında Alfa Katsayısı 0.963 iken ikinci aşamasında Alfa Katsayısı 0,945'tir. Bu bulgular anketten elde edilen verilerin güvenilirliğinin oldukça yüksek olduğunu göstermektedir.

### **3.7. Hakimlere Yönelik Yürütülen Araştırmanın Bulguları**

Araştırma kapsamında 35 hakime ulaşılmıştır. Katılımcıların “Bilirkişilik Sistemi Günümüz Yargısı için Yeterli Mi?” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları Tablo 1’de gösterilmiştir. Tabloya göre katılımcıların %85.7’si bilirkişilik sisteminin günümüz yargısı için yetersiz olduğunu belirtirken %14.3’ü bilirkişilik sisteminin günümüz yargısı için yeterli olduğunu belirtmiştir. Katılımcıların çoğu bilirkişilik sisteminin günümüz yargısı için yetersiz olduğunu dile getirmiştir.

**Tablo 1: Katılımcıların “Bilirkişilik Sistemi Günümüz Yargısı için Yeterli mi?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı**

<b>Bilirkişilik Sistemi Günümüz Yargısı için Yeterli mi?</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Toplam Yüzde</b>
Evet	5	14,3	14,3
Hayır	30	85,7	85,7
Toplam	35	100,0	

Katılımcıların “Uzman Tanıklığa Gerek Var Mı?” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları Tablo 2’de gösterilmiştir. Tabloya göre katılımcıların %88.6’sı uzman tanıklık sistemine ihtiyaç duyulduğunu belirtirken %11.4’ü uzman tanıklığa gerek olmadığını belirtmiştir. Katılımcıların çoğu uzman tanıklık sisteminin gerekli olduğunu



düşünmektedir. Tablo 1 ve Tablo 2 birlikte değerlendirildiğinde ülkemiz yargısının bilirkişilik yapabilecekleri belgelenmiş uzman tanıklara ihtiyacı olduğu görülmektedir.

**Tablo 2: Katılımcıların “Uzman Tanıklığa Gerek Var mı?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı**

Uzman Tanıklığa Gerek Var mı?	Sayı	Yüzde	Toplam Yüzde
Evet	31	88,6	88,6
Hayır	4	11,4	11,4
Toplam	35	100,0	

Katılımcıların “Muhasebe Meslek Mensupları Uzman Tanıklık Yapabilir Mi?” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları Tablo 3’te gösterilmiştir. Sonuçlar Tablo 2’de gösterilen sonuçlarla benzerdir. Tabloya 3’e göre katılımcıların %88.6’sı muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yapabileceğini belirtirken %11.4’ü muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yapamayacağını belirtmiştir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yapabileceğini düşünmektedir. Tablo 2 ve Tablo 3 birlikte değerlendirildiğinde “Uzman Tanıklığa Gerek Var mı?” sorusuna olumlu cevap verenlerin muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yapabileceklerini düşündükleri görülmektedir.

**Tablo 3: Katılımcıların “Muhasebe Meslek Mensupları Uzman Tanıklık Yapabilir mi?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı**

Muhasebe Meslek Mensupları Uzman Tanıklık Yapabilir mi?	Sayı	Yüzde	Toplam Yüzde
Evet	31	88,6	88,6
Hayır	4	11,4	11,4
Toplam	35	100,0	

Hakimlerin bakış açısından bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerini belirlemeyi amaçlayan otuz sekiz soruya ait sonuçlar Tablo 4’te gösterilmiştir. Bu bölümünde hakimlere yöneltilen sorular araştırmanın ikinci aşamasında muhasebe meslek mensuplarına uygulanan meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerini ölçmeyi amaçlayan ankette yer alan verilerin faktör analizine tabi

tutulup gruplandırılması sonucunda elde edilmiştir. Bu nedenle sorular faktörler altında gruplandırılmış şekilde verilmiştir. Faktör ortalamalarına bakıldığında genel olarak ortalamaların orta seviyenin üzerinde ancak iyi seviyenin altında olduğu görülmektedir. Buna göre faktör ortalamaları küçükten büyüğe doğru; soruşturma bilgi düzeyi faktörü, hukuki bilgi düzeyi faktörü, denetim bilgi düzeyi faktörü, yetenek bilgi düzeyi faktörü, önsezi faktörü, kişisel özellikler faktörü, mesleki bilgi düzeyi faktörü, ahlaki değerler faktörü şeklinde sıralanmaktadır. En düşük ortalama değere sahip olan faktör Soruşturma bilgi düzeyi faktörüdür. Bu faktörün ortalama değeri 3,1143'tür ve ortalama değeri orta seviyededir. Sonuçlara göre en yüksek ortama değere sahip faktör ise 3.5714'lük ortalama ile ahlaki değerler faktörüdür ve bu faktörün değeri orta seviyenin üzerinde ancak iyi seviyenin altındadır. Hakimler muhasebe meslek mensuplarının ahlaki yeterliliklerinin diğer faktörlere göre görece olarak daha iyi olduğunu düşünmektedir ancak bu faktörün ortalamasının uzman tanıklık için yeterli olduğunu söylemek de doğru değildir. Tablo 4'te yer alan soruların ortalama değerleri de genel olarak orta seviyenin üzerinde ve iyi seviyeden düşük seyretmektedir. En düşük ortalama değere sahip soru 3,000 ortalama ile "Bilirkişilerin suç bilimi (kriminoloji) bilgisi..." iken en yüksek ortalama değere sahip soru 3,6857 ortalama ile "Bilirkişilerin tarafsız davranabilme özelliği..." olmuştur. Tablo 4'te yer alan sonuçlara göre hakimlerin bakış açısından muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık anlamında yeterli olduklarını söylemek mümkün değildir. Çünkü bir meslek uygulayıcısının mesleki anlamda yeterli olduğunu söylemek için ortalama değerinin en azından iyi seviyenin üzerinde yer alması gerektiği söylenebilir.

**Tablo 4: Soruların Tanımlayıcı İstatistikleri**

<b>Faktör İsmi</b>	<b>Sorular</b>	<b>Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
Denetim Bilgi Düzeyi Faktörü	Bilirkişilerin iç kontrol bilgisi...	3,4857	0,50709
	Bilirkişilerin iç denetim bilgisi...	3,5143	0,50709
	Bilirkişilerin bağımsız (dış) denetim bilgisi...	3,3429	0,59125
	Bilirkişilerin hile tespit etme yeteneği...	3,2286	0,77024
	Bilirkişilerin kanıt toplama hakkında bilgisi...	3,2000	0,67737
	Bilirkişilerin risk değerlendirme bilgisi...	3,2857	0,57248
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>3,3429</b>
Soruşturma Bilgi Düzeyi Faktörü	Bilirkişilerin soruşturma yürütebilme becerisi...	3,0571	0,63906
	Bilirkişilerin psikoloji bilgisi...	3,1143	0,63113
	Bilirkişilerin suç bilimi (kriminoloji) bilgisi...	3,0000	0,76696
	Bilirkişilerin adli sürecin işleyişi hakkında bilgisi...	3,0857	0,74247
	Bilirkişilerin bilişim teknolojiler hakkındaki bilgisi	3,3714	0,64561
	Bilirkişilerin kanıt toplayabilme becerisi...	3,0571	0,53922
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>3,1143</b>
Hukuki Bilgi Düzeyi Faktörü	Bilirkişilerin icra ve iflas hukuku bilgisi...	3,1429	0,55002
	Bilirkişilerin borçlar hukuku bilgisi...	3,1429	0,60112
	Bilirkişilerin medeni hukuk bilgisi...	3,1429	0,60112
	Bilirkişilerin tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile ilgili bilgisi...	3,2000	0,63246
	Bilirkişilerin ticaret hukuku bilgisi...	3,3429	0,48159
	Bilirkişilerin sermaye piyasası mevzuatı bilgisi...	3,4857	0,65849
	Bilirkişilerin muhasebe standartları bilgisi...	3,6571	0,68354
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>3,3021</b>
Ahlaki Değerler Faktörü	Bilirkişilerin tarafsız davranabilme özelliği...	3,6857	0,71831
	Bilirkişilerin dürüst davranabilme özelliği...	3,6571	0,72529
	Bilirkişilerin mesleki sırları saklayabilme özelliği...	3,5429	0,74134
	Bilirkişilerin mesleki dikkat ve özen gösterebilme özelliği...	3,5714	0,60807
	Bilirkişilerin bağımsız davranabilme özelliği...	3,4857	0,74247
	Bilirkişilerin haksız rekabete karşı duyarlılığı...	3,4857	0,61220
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>3,5714</b>
Mesleki Bilgi Düzeyi Faktörü	Bilirkişilerin mali analiz bilgisi...	3,5143	0,50709
	Bilirkişilerin inşaat muhasebesi bilgisi...	3,4571	0,56061
	Bilirkişilerin vergi mevzuatı uygulama bilgisi...	3,6000	0,60391
	Bilirkişilerin maliyet muhasebesi bilgisi...	3,6286	0,59832
	Bilirkişilerin genel muhasebe bilgisi...	3,6286	0,59832
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>3,5657</b>
Yetenek Bilgi Düzeyi Faktörü	Bilirkişilerin sözel iletişim yeteneği...	3,3714	0,64561
	Bilirkişilerin empati yapma yeteneği...	3,3429	0,63906
	Bilirkişilerin yazılı iletişim yeteneği...	3,3714	0,80753
	Bilirkişilerin mesleki konuları anlaşılır bir şekilde ifade edebilme yeteneği...	3,5429	0,61083
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>3,4072</b>
Kişisel Özellikler Faktörü	Bilirkişilerin detaylara dikkat etme özelliği...	3,4286	0,69814
	Bilirkişilerin analitik (çözümleyici) düşünme özelliği...	3,5143	0,56211
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>3,4715</b>
Önsezi Faktörü	Bilirkişilerin olaylara karşı sezgisel yaklaşma özelliği...	3,4571	0,56061
	Bilirkişilerin olaylara karşı şüphayle yaklaşma özelliği...	3,4286	0,65465
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>3,4429</b>

Araştırmanın birinci aşamasında ayrıca anket çalışmasına katılan hakimlerle mülakat da yapılmış kendilerinden bilirkişilik sisteminin sorunları ve bu sorunların nasıl aşılabileceği konularında fikir alınmıştır. Hakimler genel olarak mahkemelere intikal eden ticari ve mali konuların olay yönünde uzman olmadıklarını ve bu konuda kimin uzman olduğunu tespit edip görevlendirmede zorluk çektiklerini, bilirkişi olarak görevlendirilen kişilerin de ticari ve mali konuların hepsinde uzman olmadıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca hakimler bilirkişilerin genel olarak maddi sıkıntılar sebebiyle bilirkişilik yapmak istediklerini ve bu kişilerin adliye koridorlarında bekleştiklerini dile getirmiştir. Hakimlerin bilirkişilik sistemi hakkındaki bir diğer sıkıntıları da bilirkişilerin aldıkları dosyaları uzun süre ellerinde bekletmeleri ve çoğu bilirkişi raporunda sonuca yönelik ifadelerin bulunmaması, bilirkişilerin konu hakkında bilgisinin olmaması, bilirkişinin teknik konuyu kavramakta zorluk çekmesidir. Hakimlere göre çoğu bilirkişi raporunda ticari ve mali anlaşmazlığı yeterince aydınlatamamakta, bunun yerine olayın mahkemenin kanaatine sunulduğunu dile getirmektedir ancak bu noktada mahkemenin olayın ticari ve mali yönüyle ilgili bilgisi olmadığı için bilirkişiye başvurduğu unutulmaktadır. Bilirkişilerin yetersizlikleri ve konuya karşı ilgisiz kalmalarının mahkemeyi oyaladığı da hakimlerce dile getirilen bir diğer konudur. Hakimlere göre bilirkişilik sisteminde yaşanan bir diğer sorun da bilirkişilerin dürüst davranamamaları, mahkemede verdikleri yeminin ardından taraflarla mahkeme dışında görüşme yapmaya çalışmaları bazen de dava taraflarının bilirkişileri etkilemek için çaba harcamalarıdır.

Hakimlerin bilirkişilik sistemine ait sorunlarının çözümü için sundukları öneriler oldukça önemlidir. Görüşme yapılan hakimler bilirkişilik sisteminin kurumsallaştırılması gerektiğini dile getirmektedirler. Onlara göre bilirkişilik sistemi kurumsallaştırılmalı bu da bilirkişilerin bağlı olacağı bir kurum oluşturularak yapılmalıdır. Oluşturulacak bu kurum bilirkişilerin eğitiminden ve sertifikalandırılmasından sorumlu olmalıdır. Böylece kimlerin bilirkişilik yapacağı belgelenmeli ve kimin hangi konunun uzmanı olduğunu tespit etmek kolaylaşmalıdır. Ayrıca mahkemeler bilirkişilere başvuracakları zaman önlerine çıkan ticari ve mali anlaşmazlıkla ilgili kimin uzman olduğunu bu kuruma sormalı bilirkişi görevlendirmesi bu kurum aracılığı ile yapılmalıdır. Bilirkişiye takdir edilecek ücretin de bu kurumca belirlenmesi uygun olacaktır.

Hakimlerle yapılan mülakat ve anket sonuçları birlikte değerlendirilerek önemli tespitlerde bulunmak mümkündür. Buna göre hakimlerin genel olarak hangi konuda kimin uzman olduğunu belirlemede güçlük çektikleri, görevlendirilen bilirkişilerin alanında yeterli uzmanlığa ve teknik bilgiye sahip olmaması sebebiyle mahkemenin karar verme sürecinin uzadığını söylemek mümkündür. Ayrıca bilirkişilerin geçim sıkıntısı nedeniyle bilirkişilik yapmak istedikleri bu nedenle konuya ilgisiz oldukları, raporlarını zamanında mahkemeye teslim edemedikleri ve nadir de olsa bilirkişilerin bağımsız davranmadıkları dile getirilen diğer sorunlar olarak gösterilebilir. Sıralanan bu sorunlar ülkemiz içinde uzman tanıklık benzeri bir uygulamaya ihtiyaç duyulduğunu gözler önüne sermektedir. Bu sebeple yapılan mülakatta hakimlerin de belirttiği üzere bilirkişileri tek çatı altında toplayan bilirkişilerin eğitimi ve sertifikalandırılmasından sorumlu olacak bir kurum oluşturulması ve bu kurumun mahkemelere bilirkişilerin görevlendirilmesi aşamasında yol göstermesi sıralanan bu sorunların çözümü açısından faydalı olacaktır. Ayrıca bilirkişilerin sertifikalandırılması kimin hangi konuda uzman olduğunun belgelenmesinde oldukça önemlidir. Bu anlamda ülkemizdeki bilirkişilerin yurt dışında olduğu gibi uzman tanıklık yapabileceklerini belgeleyen adli muhasebeci sertifikası almasının uygun olacağı söylenebilir. Hakimlere uygulanan anketin sonuçları bu aşamada oldukça önemlidir çünkü anket sonuçlarına göre ülkemizde bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının şu an için uzman tanıklık alanında yeterli olduklarını söylemek mümkün değildir. Katılımcılara göre muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilik düzeyleri orta seviyelerdedir. Bu sebeple muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerini yükseltecek eğitim almaları ve bu eğitimi başarıyla tamamladıklarını gösteren sertifikalar edinerek mesleğin uygulayıcısı olmaları sıralanan bilirkişilik sistemi sorunlarının çözümü için oldukça önemlidir.

### **3.8. Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Yürütülen Araştırmanın Bulguları**

#### **3.8.1. Örneklemin Genel Özellikleri**

Araştırma kapsamında 495 muhasebe meslek mensubuna ulaşılmıştır. Katılımcıların cinsiyet dağılımlarına ilişkin bilgiler Tablo 5'te gösterilmiştir. Araştırmaya

katılanların %77.8 (385 kişi)'i erkek; %22.2 (110 kişi)'si ise kadındır. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu erkektir.

**Tablo 5: Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı**

Cinsiyet	Sayı	Yüzde	Toplam Yüzde
Erkek	385	77,8	77,8
Kadın	110	22,2	100,0
Toplam	495	100,0	

Katılımcıların yaşlarına göre dağılımları ise Tablo 6'da gösterilmiştir. Buna göre; katılımcıların büyük çoğunluğunu %39'luk oranla (193 kişi) 31-40 yaş aralığındaki katılımcılar oluştururken, araştırmaya katılanlardan 51 ve üzeri yaş grubu % 10.7'lik oranla (53 kişi) araştırmaya katılan yaş gruplarından en küçük çoğunluğu oluşturan grup olmuştur. Bunun nedeni araştırma kapsamında anketlerin büyük çoğunluğunun internet anketi şeklinde cevaplanmış olması ve bu yaş grubu arasında internet kullanımının çok yaygın olmaması olarak değerlendirilebilir.

**Tablo 6: Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımı**

Yaş	Sayı	Yüzde	Toplam Yüzde
18-30	146	29,5	29,5
31-40	193	39,0	68,5
41-50	103	20,8	89,3
51 ve üzeri	53	10,7	100,0
Toplam	495	100,0	

Katılımcıların unvanlarına göre dağılımları ise Tablo 7'de gösterilmiştir. Tablo 7'ye göre; katılımcıların en büyük çoğunluğunu %86.7'lik oranla (429 kişi) SMMM'ler oluşturmaktadır.

**Tablo 7: Katılımcıların Unvanlarına Göre Dağılımı**

Unvan	Sayı	Yüzde	Toplam Yüzde
YMM	16	3,2	3,2
SMMM	429	86,7	89,9
SM	50	10,1	100,0
Toplam	495	100,0	

Katılımcıların meslekteki çalışma süresine göre dağılımı Tablo 8’de gösterilmiştir. Tablo 8’e göre araştırmaya katılanların en büyük çoğunluğunu %52,52’lik oranla (260 kişi)’i 1-10 yıl aralığında faaliyet gösteren katılımcılar oluştururken en az çoğunluğu %5,3’lük oranla (26 kişi) 31 ve üzeri yıl aralığında faaliyet gösteren katılımcılar oluşturmaktadır. Görüldüğü üzere meslekteki çalışma süresi arttıkça katılım oranı azalmıştır. Bunun nedeni; anketlerin büyük çoğunluğunun internet anketi şeklinde cevaplanmış olması ve meslekteki çalışma süresi arttıkça yaş ortalamasının da artması, yaş ilerledikçe internet kullanımının azalması olarak açıklanabilir. Bu sonuç Tablo 7 ile de desteklenmektedir.

**Tablo 8: Katılımcıların Meslekteki Çalışma Süresine Göre Dağılımı**

Faaliyet Yılı	Sayı	Yüzde	Toplam Yüzde
1-10	260	52,5	52,5
11-20	125	25,3	77,8
21-30	84	17,0	94,7
31 ve üzeri	26	5,3	100,0
Toplam	495	100,0	

Katılımcıların eğitim durumlarına göre dağılımı Tablo 9’da gösterilmiştir. Buna göre araştırmaya katılanların en büyük çoğunluğunu % 75,6’lık oranla (374 kişi) lisans mezunları oluşturmaktadır.

**Tablo 9: Katılımcıların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı**

Eğitim Durumu	Sayı	Yüzde	Toplam Yüzde
Lise	40	8,1	8,1
Ön Lisans	26	5,3	13,3
Lisans	374	75,6	88,9
Yüksek Lisans	52	10,5	99,4
Doktora	3	,6	100,0
Toplam	495	100,0	

Katılımcıların faaliyette buldukları bölgelere göre dağılımı ise Tablo 10’da gösterilmiştir. En yüksek katılım oranına göre ilk üç bölge sıralaması %35,6 (176 kişi)’si Marmara Bölgesi, % 34,7 (172 kişi)’si İç Anadolu Bölgesi, % 21,8 (108 kişi)’i Karadeniz Bölgesi şeklindedir. Doğu Anadolu Bölgesinden araştırmaya katılım olmamıştır.

**Tablo 10: Katılımcıların Faaliyette Buldukları Bölgeye Göre Dağılımı**

Faaliyette Bulunulan Bölge	Sayı	Yüzde	Toplam Yüzde
Marmara	176	35,6	35,6
İç Anadolu	172	34,7	70,3
Karadeniz	108	21,8	92,1
Güneydoğu Anadolu	5	1,0	93,1
Akdeniz	14	2,8	96,0
Ege	20	4,0	100,0
Toplam	495	100,0	

Katılımcıların; “Bilirkişilik Yaptınız mı?” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımı Tablo 11’de gösterilmiştir. Tablo 11’e göre katılımcıların % 22,2 (110 kişi)’si, bilirkişilik yaptığını belirtirken % 77,8 (385 kişi)’i, bilirkişilik yapmadığını belirtmiştir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu bilirkişilik yapmamıştır.



**Tablo 11: Katılımcıların “Bilirkişilik Yaptınız mı?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı**

<b>Bilirkişilik Yaptınız mı?</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Toplam Yüzde</b>
Evet	110	22,2	22,2
Hayır	385	77,8	100,0
Toplam	495	100,0	

Katılımcıların; “Bilirkişilik Yapmak İster Misiniz?” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımı Tablo 12’de gösterilmiştir. Tablo 12’ye göre katılımcıların % 71,9 (356 kişi)’u, bilirkişilik yapmak istediğini belirtirken % 28,1 (139 kişi)’i, bilirkişilik yapmak istemediğini belirtmiştir. Görüldüğü üzere katılımcıların büyük bir çoğunluğu bilirkişilik yapmak istemektedir. Tablo 12’de gösterilen bilgiler, Tablo 11’de gösterilenlerle birlikte değerlendirildiğinde bilirkişilik yapmayan muhasebe meslek mensuplarının da bilirkişilik yapmak istedikleri görülmektedir.

**Tablo 12: Katılımcıların “Bilirkişilik Yapmak İster Misiniz?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı**

<b>Bilirkişilik Yapmak İster Misiniz?</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Toplam Yüzde</b>
Evet	356	71,9	71,9
Hayır	139	28,1	100,0
Toplam	495	100,0	

Katılımcıların; “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Yapmak için Eğitim Almaları Gerekli Midir?” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımı Tablo 13’te gösterilmiştir. Tablo 13’e göre araştırmaya katılanların % 88,3 (437 kişi)’ü, muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik yapmak için eğitim almalarının gerekli olduğunu belirtirken; % 11,7 (58 kişi)’si, muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik yapmak için eğitim almalarının gerekli olmadığını belirtmiştir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik yapmak için eğitim almalarının gerekli olduğunu belirtmiştir.

**Tablo 13: Katılımcıların “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Yapmak için Eğitim Almaları Gerekli Midir?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı**

Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Yapmak için Eğitim Almaları Gerekli Midir?	Sayı	Yüzde	Toplam Yüzde
Evet	437	88,3	88,3
Hayır	58	11,7	100,0
Toplam	495	100,0	

Katılımcıların; “Bilirkişilik Eğitimi Almak İster Misiniz?” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımı Tablo 14’te gösterilmiştir. Tablo 14’e göre araştırmaya katılanların % 69,7 (345 kişi)’si, bilirkişilik eğitimi almak isterken; % 30,3 (150 kişi)’ü, bilirkişilik eğitimi almak istemediğini belirtmiştir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu bilirkişilik eğitimi almak istediklerini belirtmiştir. Ancak Tablo 14’te gösterilen bilgiler, Tablo 13’te gösterilenlerle birlikte değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik yapmak için eğitim almalarının gerekli olduğunu belirten katılımcıların, kendilerinin eğitim alması konusunda bu kadar da istekli olmadıkları görülmektedir. Çünkü katılımcıların % 88,3’ ü muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik yapmak için eğitim almalarının gerekli olduğunu belirtirken, katılımcıların sadece % 69,7’si bilirkişilik eğitimi almak istemiştir. Muhasebe meslek mensuplarının, kendilerinin eğitim alması konusunda isteksiz olmalarının sebebi; eğitim faaliyetlerine zaman ayıramama ve bilirkişilik yapmak istememeleri olarak sıralanabilir. Tablo 12’de görüldüğü üzere katılımcıların %28,1’i bilirkişilik yapmak istememektedirler. Dolayısıyla bilirkişilik yapmak istemeyen katılımcılar, eğitim alma konusunda da isteksizlik göstermektedir.

**Tablo 14: Katılımcıların “Bilirkişilik Eğitimi Almak İster Misiniz?” Sorusuna Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı**

Bilirkişilik Eğitimi Almak İster Misiniz?	Sayı	Yüzde	Toplam Yüzde
Evet	345	69,7	69,7
Hayır	150	30,3	100,0
Toplam	495	100,0	

Anket formunun birinci bölümündeki demografik özellikleri sorgulayan nominal ölçekli, kategorik türlü on soruya ait bilgiler Tablo 5 ile Tablo 14 arasında gösterilmiştir. Bu verilerin normal dağılım gösterip göstermediğinin belirlenmesi çalışmanın ileriki aşamalarında yapılacak testler için önemlidir. Bu nedenle verilerin normal dağılıp dağılmadığını tespit etmek için Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov Testi uygulanmıştır. Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov Testi; verilerin, normal dağılım gösterip göstermediğini belirlemek için kullanılan bir testtir. Bu test örnek verinin kümülatif dağılım fonksiyonunun öne sürülen kümülatif dağılım fonksiyonuyla karşılaştırılması temeline dayanmaktadır. Bu testin anlamlılık düzeyi olan p değeri 0,05'ten büyükse verilerin normal dağıldığı söylenir. Araştırmada kapsamında anket formunun birinci bölümündeki demografik özellikleri sorgulayan sorulara ait verilerin normal dağılım gösterip göstermediğini belirlemeye yönelik yapılan Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov Testinin sonuçları Tablo 15'te gösterilmiştir.

Tablo 15'e göre p değerleri tüm değişkenler için 0,00 çıkmıştır ve 0,05'ten küçüktür yani veriler normal dağılmamaktadır. Kolmogorov-Smirnov Z değerine bakıldığında ise cinsiyet için bu değer 10,704; yaş için 5,289; unvan için 10,565; faaliyet yılı için 7,074; eğitim durumu için 9,375; faaliyette bulunulan bölge için 5,743; "Bilirkişilik Yaptınız mı?" sorusu için 10,704; "Bilirkişilik Yapmak İster Misiniz?" sorusu için 10,078; "Bilirkişilik Eğitimi Gerekli mi?" sorusu için 11,678; "Bilirkişilik Eğitimi Almak İster Misiniz?" sorusu için 9,832'dir. Ortalamanın üzerindeki değerler için z değeri pozitif iken ortalamanın altındaki değerler için z değeri negatiftir. Görüldüğü üzere tüm değişkenler ortalamanın üzerinde değer almaktadır. Ekstrem uzaklıkların mutlak ve pozitif değerleri ise her iki değerde cinsiyet için 0,481; yaş için 0,238; unvan için 0,475; faaliyet yılı için 0,318; eğitim durumu için mutlak değer 0,421; pozitif değer 0,334; faaliyette bulunulan bölge için her iki değer 0,258; "Bilirkişilik Yaptınız mı?" sorusu için mutlak değer 0,481; pozitif değer 0,297; her iki değer "Bilirkişilik Yapmak İster Misiniz?" sorusu için 0,453; "Bilirkişilik Eğitimi Gerekli mi?" sorusu için 0,525; "Bilirkişilik Eğitimi Almak İster Misiniz?" sorusu için 0,442'dir. Ekstrem uzaklıkların negatif değerleri ise cinsiyet için bu değer -0,297; yaş için -0,152; unvan için -0,392; faaliyet yılı için -0,207; eğitim durumu için -0,421; faaliyette bulunulan bölge için -0,201; "Bilirkişilik Yaptınız mı?" sorusu için -0,481; "Bilirkişilik Yapmak İster Misiniz?" sorusu için -0,266; "Bilirkişilik Eğitimi Gerekli mi?" sorusu için -0,358; "Bilirkişilik Eğitimi Almak İster

Misiniz?” sorusu için -0,255’dir. . Normal parametrelerin ortalama değeri ise cinsiyet için 1,2222; yaş için 2,1273; unvan için 2,0687; faaliyet yılı için 1,7495; eğitim durumu için 2,9030; faaliyette bulunulan bölge için 2,1980; “Bilirkişilik Yaptınız Mı?” sorusu için 1,7778; “Bilirkişilik Yapmak İster Misiniz?” sorusu için 1,2808; “Bilirkişilik Eğitimi Gerekli mi?” sorusu için 1,1172; “Bilirkişilik Eğitimi Almak İster Misiniz?” sorusu için 1,3030’dir. Normal parametrelerden standart sapma değeri ise cinsiyet için 0,41616; yaş için 0,95758; unvan için 0,35899; faaliyet yılı için 0,91870; eğitim durumu için 0,70473; faaliyette bulunulan bölge için 1,42888; “Bilirkişilik Yaptınız Mı?” sorusu için 0,41616; “Bilirkişilik Yapmak İster Misiniz?” sorusu için 0,44985; “Bilirkişilik Eğitimi Gerekli mi?” sorusu için 0,32195; “Bilirkişilik Eğitimi Almak İster Misiniz?” sorusu için 0,46003’tür.

**Tablo 15: Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov Testi Sonuçları**

	Kolmogorov-Smirnov Z Değeri	Anlamlılık Düzeyi. (2-tailed)-p Değeri
<b>Cinsiyet</b>	10,704	0,000
<b>Yaş</b>	5,289	0,000
<b>Unvan</b>	10,565	0,000
<b>Faaliyet Yılı</b>	7,074	0,000
<b>Eğitim Durumu</b>	9,375	0,000
<b>Faaliyette Bulunulan Bölge</b>	5,743	0,000
<b>Bilirkişilik Yaptınız mı?</b>	10,704	0,000
<b>Bilirkişilik Yapmak İster Misiniz?</b>	10,078	0,000
<b>Bilirkişilik Eğitimi Gerekli Mi?</b>	11,678	0,000
<b>Bilirkişilik Eğitimi Almak İster Misiniz?</b>	9,832	0,000

### 3.8.2. Faktör Analizi

Adli muhasebecilikte uzman tanıklık açısından muhasebe meslek elemanlarının yeterliliklerini ölçmeyi amaçlayan yedi başlık altında gruplanmış kırk sekiz soruya, bu sorulardan elde edilen verilerin değerlendirilmesini kolaylaştırmak, değişken sayısını azaltmak, değişkenler arası ilişkilerdeki yapıyı ortaya çıkarmak ve değişkenleri sınıflandırmak amacıyla faktör analizi uygulanmış ve veriler gruplarına ayrılmıştır.

Anket formunun ikinci bölümünde yer alan soruların faktör analizine tabi tutulması aşamasında iki kez faktör analizi uygulanmıştır. İlk analizde öncelikle bir değişkenin analizdeki diğer değişkenlerle paylaştığı veri miktarını ifade eden değişkenlerin ortak varyansı ölçütü dikkate alınarak; değişkenlerin ortak varyansı değeri 0,50'nin altında olan "Meraklı davranma özelliğim...", "Baskı altında karar verebilme özelliğim...", "Araştırmacı bir yaklaşım sergileme özelliğim..." soruları analizden çıkartılmıştır. İlk faktör analizinde ikinci olarak verilerin hangi faktör altında gruplandığını göstermek için yapılan "Rotasyon Aşamasında", "Dönüştürülmüş Faktör Matrisi Tablosundaki" her bir değişkenin faktörler altındaki ağırlıkları incelenmiştir. Dönüştürülmüş faktör matrisi tablosu; değişkenlerle faktörler arasındaki korelasyonu göstermektedir. Bu tabloda faktör ağırlıkları 0,50'nin altında olan sorular da analizden çıkartılmıştır. Bu aşamada analizden çıkartılan sorular; "İş hukuku bilgim...", "Her dava için özgün rapor hazırlayabilme yeteneğim...", "Israrcı davranma özelliğim...", "Araştırmalarımda Yargıtay ve Danıştay kararlarından yararlanabilme becerim...", "Ekip çalışmasına uyum sağlayabilme özelliğim..." şeklindedir. Ayrıca faktör ağırlıkları 0,50'nin üstünde olmasına rağmen tek başlarına birer faktör oluşturmaları sebebiyle, "Öz güvenim..." ve "Hoşgörülü davranma özelliğim..." soruları da veri setinden çıkartılmıştır. Böylelikle değişkenlerin ortak varyansı değeri ve faktör ağırlıkları; 0,50'nin altında olan sorular ile tek başlarına birer faktör oluşturan sorular veri setinden çıkarılarak, veri seti faktör analizine uygun hale getirilmiştir. Daha sonra geri kalan otuz sekiz soruya ait veriler ikinci kez faktör analizine tabi tutulmuştur.

Faktör analizi için uygun hale getirilen veri setinin ikinci kez faktör analizine tabi tutulmasıyla elde edilen bulgular aşağıdaki tablolar aracılığıyla açıklanmıştır.

Veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla KMO Testi ve Barlett Testi uygulanmaktadır. Tablo 16, KMO Testi ve Barlett Testi sonuçlarını göstermektedir. Veri setinin faktör analizine uygun olması için KMO Test sonucunun 0,50'den büyük olması ve Barlett Testi sonucu elde edilen p değerinin 0,05'ten küçük olması gerekmektedir. Tablo 16'da görüldüğü üzere KMO Testi sonucu 0,926'dır ve değişkenler arasındaki korelasyonu gösteren Barlett Testi sonucu elde edilen p değeri 0,00'dir. Sonuç olarak veri seti faktör analizine uygundur.

**Tablo 16: KMO ve Bartlett Testi Sonuçları**

<b>KMO</b>		0,926
<b>Bartlett Testi</b>	<b>Ki kare</b>	10702,088
	<b>sd</b>	703
	<b>p</b>	0,000

Faktör analizinin ikinci aşamasında değişkenlerin ortak varyansı değerleri incelenmektedir. Değişkenlerin ortak varyansı, bir değişkenin analizdeki diğer değişkenlerle paylaştığı veri miktarını ifade etmektedir. Eldeki veri setiyle faktör analizine devam edebilmek için ortak varyans değerlerinin 0,50'den büyük olması gerekmektedir. Çalışmadaki değişkenlerin ortak varyansı değerleri 0,50'nin üzerindedir ve veri setinde faktör analizinden çıkarılacak soru bulunmamaktadır. Değişkenlerin ortak varyansı değerlerine ait tablo ekte yer almaktadır.

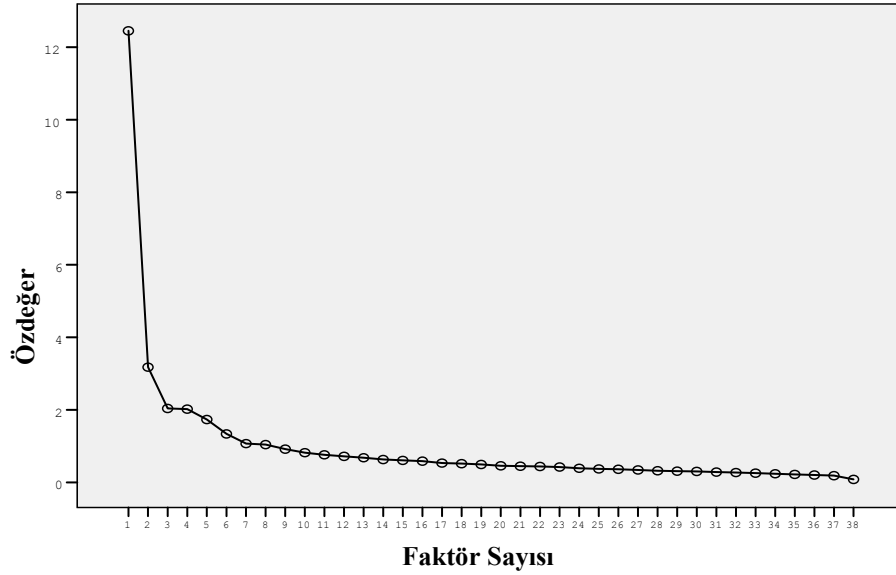
Faktör analizinin üçüncü aşaması faktör sayısının belirlenmesidir. Faktör sayısının belirlenmesi için iki yöntem kullanılmaktadır. Birinci yöntem özdeğer istatistiği değeri 1'den büyük olan faktörlerin anlamlı olarak belirlenmesidir. İkinci yöntem ise faktör analizi çizgi grafiğidir. faktör analizi çizgi grafiği yönteminde eğimin kaybolmaya başladığı noktanın işaret ettiği faktör sayısı anlamlı faktör sayısını göstermektedir.

**Tablo 17: Özdeğer İstatistiği Tablosu**

<b>Faktör Sayısı</b>	<b>Başlangıç Özdeğeri</b>			<b>Dönüştürülmüş Faktör Analizi Çözümü</b>		
	<b>Toplam</b>	<b>% Açıklanan Varyans Değeri</b>	<b>% Toplam Varyans Değeri</b>	<b>Toplam</b>	<b>% Açıklanan Varyans Değeri</b>	<b>% Toplam Varyans Değeri</b>
1	12,452	32,769	32,769	4,069	10,709	10,709
2	3,177	8,360	41,128	4,040	10,633	21,341
3	2,038	5,364	46,492	3,830	10,079	31,421
4	2,020	5,315	51,808	3,738	9,837	41,258
5	1,732	4,558	56,366	3,480	9,157	50,415
6	1,337	3,518	59,883	2,774	7,299	57,714
7	1,068	2,811	62,694	1,582	4,164	61,878
8	1,041	2,740	65,434	1,352	3,557	65,434

Tablo 17: Özdeğer İstatistiği Tablosudur ve verilerin özdeğer istatistiğini göstermektedir. Bu tabloya göre özdeğer istatistiği 1'den büyük olan 8 faktör bulunmaktadır. Aynı sonuca faktör analizi çizgi grafiği ile de ulaşılabilir. Şekil: 1 Faktör Analizi Çizgi Grafiğini göstermektedir. Şekilde yatay ekseninde faktör sayısı, dikey ekseninde de özdeğer değerleri yer almaktadır. Şekil: 1'de görüldüğü üzere; grafikte eğimin kaybolmaya başladığı noktanın işaret ettiği faktör sayısı 8'dir, bu nokta anlamlı faktör sayısını göstermektedir.

**Şekil 1: Faktör Analizi Çizgi Grafiği**



Tablo 17: Özdeğer İstatistiği Tablosunda görüldüğü üzere 8 faktör toplam varyansın % 65,434'ünü açıklamaktadır. Her bir faktörün toplam varyansın ne kadarlık kısmını açıkladığı da bu tabloda gösterilmiştir. Buna göre 1. faktör toplam varyansın %10,709'unu, 2. faktör %10,633'ünün, 3. faktör %10,079'unu, 4. faktör 9,837'sini, 5. faktör 9,157'sini, 6. faktör 7,299'unu, 7. faktör 4,164'ünü, 8. faktör %3,5572'sini açıklamaktadır.

Faktör sayısı belirlendikten sonra hangi sorunun hangi faktör altında gruplandırıldığının belirlenmesi ve faktörlerin isimlendirilmesi aşamasına geçilmektedir.

Tablo18: Dönüştürülmüş Faktör Matrisi Tablosudur. Bu tablodan yararlanarak değişkenlerin hangi faktör altında yer aldığı belirlenmektedir. Bu tabloda orijinal değişken ve onun faktörü arasındaki korelasyon değerleri görülmektedir. Bir değişken hangi faktör altında mutlak olarak büyük değere sahipse o değişken o faktör altında yer almaktadır. Tablo 18’de değişkenlerin hangi faktör altında yer aldığı gösterilmiştir.

Değişkenlerin hangi faktör altında gruplandığı belirlendikten sonra faktörlerin isimlendirilmesi aşamasına geçilmektedir. Değişkenlerin hangi faktör altında yer aldığına dikkat edildiğinde faktör analizi sonucunda ortaya çıkan gruplandırmanın anket formunun düzenlenmesi sırasında oluşturulan gruplandırma ile büyük ölçüde örtüştüğü görülmektedir. Bu da araştırmanın geçerliliğinin oldukça yüksek olduğunu göstermektedir. Oluşan faktörler; 1. faktör denetim bilgi düzeyi faktörü, 2. faktör soruşturma bilgi düzeyi faktörü, 3. faktör hukuki bilgi düzeyi faktörü, 4. faktör ahlaki değerler faktörü, 5. faktör mesleki bilgi düzeyi faktörü, 6. faktör yetenek düzeyi faktörü, 7. faktör kişisel özellikler faktörü, 8. faktör önsezi faktörü şeklinde isimlendirilmiştir. Değişkenlerin faktör analizi sonucunda oluşturduğu gruplandırma literatürdeki çalışmalarla da uygunluk göstermektedir, bu konudaki ayrıntılı açıklamalar bir sonraki başlıkta yapılmıştır.



**Tablo 18: Dönüştürülmüş Faktör Matrisi Tablosu**

Değişkenler	Faktörler							
	1	2	3	4	5	6	7	8
İç kontrol bilgim...	0,798							
İç denetim bilgim...	0,785							
Bağımsız (dış) denetim bilgim...	0,729							
Hile tespit etme yeteneğim...	0,710							
Kanıt toplama hakkında bilgim...	0,621							
Risk değerlendirme bilgim...	0,619							
Soruşturma yürütebilme becerim...		0,778						
Psikoloji bilgim...		0,753						
Suç bilimi (kriminoloji) bilgim...		0,736						
Adli sürecin işleyişi hakkında bilgim...		0,723						
Bilişim teknolojiler hakkındaki bilgim...		0,653						
Kanıt toplayabilme becerim...		0,640						
İcra ve İflas hukuku bilgim...			0,730					
Borçlar hukuku bilgim...			0,727					
Medeni hukuk bilgim...			0,713					
Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile ilgili bilgim...			0,712					
Ticaret hukuku bilgim...			0,608					
Sermaye piyasası mevzuatı bilgim...			0,547					
Muhasebe standartları bilgim...			0,506					
Tarafsız davranabilme özelliğim...				0,818				
Dürüst davranabilme özelliğim...				0,813				
Mesleki sırları saklayabilme özelliğim...				0,752				
Mesleki dikkat ve özen gösterebilme özelliğim...				0,661				
Bağımsız davranabilme özelliğim...				0,653				
Haksız rekabete karşı duyarlılığım...				0,596				
Mali analiz bilgim...					0,724			
İnşaat muhasebesi bilgim...					0,721			
Vergi mevzuatı uygulama bilgim...					0,714			
Maliyet muhasebesi bilgim...					0,673			
Genel muhasebe bilgim...					0,651			
Sözel iletişim yeteneğim...						0,774		
Empati yapma yeteneğim...						0,706		
Yazılı iletişim yeteneğim...						0,689		
Mesleki konuları anlaşılır bir şekilde ifade edebilme yeteneğim...						0,668		
Detaylara dikkat etme özelliğim...							0,669	
Analitik (çözümleyici) düşünme özelliğim...							0,630	
Olaylara karşı sezgisel yaklaşma özelliğim...								0,696
Olaylara karşı şüpheyle yaklaşma özelliğim...								0,617

### 3.8.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeterlilikleri İle İlgili Tanımlayıcı İstatistikleri

Anket formunun ikinci bölümünde, adli muhasebecilikte uzman tanıklık açısından muhasebe meslek elemanlarının yeterliliklerini ölçmeyi amaçlayan kırk sekiz soru yedi başlık altında gruplanmış şekilde sıralanmıştır. Bu bölümde çoklu ölçek türlerinden beşli ölçek kullanılmış ve ölçeğin sıralaması; “1- Çok Kötü, 2-Kötü, 3-Orta, 4-İyi, 5- Çok İyi” şeklinde oluşturulmuştur. “3.7.2. Faktör Analizi” başlığı altında bu kırk sekiz soruya faktör analiz uygulanmış, faktör analizine uygunluk göstermeyen ve yine belirtilen başlık altında isimleri verilen on soru veri setinden çıkartılarak geriye kalan otuz sekiz soru, büyük ölçüde anket formundaki gruplandırmaya uygun şekilde sekiz faktör altında gruplandırılmıştır. Oluşan faktörler; denetim bilgi düzeyi faktörü, soruşturma bilgi düzeyi faktörü, hukuki bilgi düzeyi faktörü, ahlaki değerler faktörü, mesleki bilgi düzeyi faktörü, yetenek düzeyi faktörü, kişisel özellikler faktörü, önsezi faktörü şeklinde isimlendirilmiştir.

Uzman tanıklık açısından muhasebe meslek elemanlarının yeterliliklerini ölçmeyi amaçlayan ifadelerin belirlenmesi aşamasında Bozkurt’un 2000 yılında yayınladığı “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan ‘Adli Muhasebecilik’ ” çalışmasından, Özkol’un 2005 yılında yayınladığı “Bilirkişilik ve Adli Muhasebe Mesleği” isimli çalışmasından, Davis ve diğerlerinin 2009 yılında yayınladığı “Characteristics and Skills of the Forensic Accountant” isimli çalışmasından, Digabriele ve diğerlerinin, 2008 yılında yayınladığı “An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants” isimli çalışmasından, Kuloğlu’nun 2007 yılında yayınlanan “Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği” isimli çalışmasından ve West Virginia Univesity tarafından 2007 yılında yürütülen “Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions, Stakeholder Organizations, Faculty, and Students” isimli çalışmadan yararlanılmıştır. Daha önce gerçekleştirilen çalışmalarda katılımcılar büyük oranda akademisyenler, uygulamacılar, avukatlar olarak belirlenmiş ve kendilerine uzman tanıkların öncelikle hangi özellikleri taşıması gerektiği sorularak belirlenen özelliklerin katılımcıların belirttikleri önem sırasına göre sıralaması yapılmaya çalışılmıştır. Bu çalışmada ise literatürde yer alan çalışmalarda daha önce belirlenen ve katılımcı grubuna göre önem sıralaması yapılan uzman tanıklık özelliklerinin, Türkiye’de faaliyette bulunan meslek mensuplarınca hangi yeterlilik düzeyinde taşındığı

tespit edilmeye çalışılarak uzman tanıklık kurumunun ülkemizde uygulanıp uygulanmayacağı ve uygulanması için nelerin yapılması gerektiği belirlenmeye çalışılmıştır.

Faktörlerin isimlendirilmesi aşamasında ise genel olarak çalışmanın hazırlanması sırasında yürütülen literatür taramasından yararlanılmış ve adli muhasebenin; muhasebe, denetim, hukuk ve soruşturma tekniklerinin birleşiminden oluşan bir alan olduğu göz önünde bulundurularak özellikle hukuki bilgi düzeyi faktörü, soruşturma bilgi düzeyi faktörü, denetim bilgi düzeyi faktörü şeklinde isimlendirme yapılmaya çalışılmıştır. Daha önce yapılan çalışmalara bakıldığında da denetim bilgi düzeyi, soruşturma bilgi düzeyi, hukuki bilgi düzeyi, ahlaki değerler, mesleki bilgi düzeyi, yetenek bilgi düzeyi, düzeyi, kişisel özellikler ve önsezi şeklinde bir gruplandırmanın; 2009 yılında Davis ve diğerleri tarafından yürütülen “Characteristics and Skills of the Forensic Accountant” isimli çalışmada, 2008 yılında Digabriele ve diğerleri tarafından yapılan “An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants” isimli çalışmada, 2007 yılında West Virginia University bünyesinde yapılan “Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions, Stakeholder Organizations, Faculty, and Students” isimli çalışmada da kullanıldığı görülmektedir. Ayrıca Bozkurt’un 2000 yılında yayınlanan “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan ‘Adli Muhasebecilik’ ” isimli çalışmasında, Özko’l’un 2005 yılında yayınlanan “Bilirkişilik ve Adli Muhasebe Mesleği” isimli çalışmasında ve Kuloğlu’nun 2007 yılında yayınlanan “Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği” isimli çalışmasında da böyle bir gruplandırmaya işaret edilmiştir.

Soruların faktörler altında gruplandırılmaları ise şu şekilde gerçekleşmiştir. Kişisel özellikler faktörü altında yer alan ifadeler; analitik (çözümleyici) düşünme özelliği, detaylara dikkat etme özelliği şeklinde sıralanırken. Ahlaki değerler faktörü başlığında yer alan ifadeler ise; bağımsız davranabilme özelliği, mesleki sırları saklayabilme özelliği, dürüst davranabilme özelliği, tarafsız davranabilme özelliği, haksız rekabete karşı duyarlılık, mesleki dikkat ve özen gösterebilme özelliği şeklindedir. Mesleki bilgi düzeyi faktörü altında yer alan ifadeler de genel muhasebe bilgisi, maliyet muhasebesi bilgisi, inşaat muhasebesi bilgisi, mali analiz bilgisi, vergi mevzuatı uygulama bilgisi şeklinde sıralanmıştır. Hukuki bilgi düzeyi faktörü başlığında yer alan ifadeler ise ticaret hukuku

bilgisi, borçlar hukuku bilgisi, medeni hukuk bilgisi, tüketicinin korunması hakkında kanun ile ilgili bilgi, icra ve iflas hukuku bilgisi, muhasebe standartları bilgisi, sermaye piyasası mevzuatı bilgisi şeklindedir. Soruşturma bilgi düzeyi faktörü başlığı altında yer alan altı adet ifade ise suç bilimi (kriminoloji) bilgisi, psikoloji bilgisi, bilişim teknolojiler hakkındaki bilgisi, adli sürecin işleyişi hakkında bilgisi, kanıt toplayabilme becerisi, soruşturma yürütebilme becerisi şeklindedir. Denetim bilgi düzeyi faktörü başlığın altında ise altı adet ifade yer almıştır. Bu ifadeler; iç denetim bilgisi, iç kontrol bilgisi, bağımsız (dış) denetim bilgisi, hile tespit etme yeteneği, kanıt toplama hakkında bilgi, risk değerlendirme bilgisi şeklinde sıralanmaktadır. Yetenek düzeyi faktörü başlığında yer alan ifadeler ise yazılı iletişim yeteneği, sözel iletişim yeteneği, empati yapma yeteneği, mesleki konuları anlaşılır bir şekilde ifade edebilme yeteneği şeklindedir. Önsezi faktörü altında yer alan ifadeler ise olaylara karşı şüpheyle yaklaşma özelliği, olaylara karşı sezgisel yaklaşma özelliği şeklindedir.

Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerini ölçmeyi amaçlayan ve faktör analizi ile sekiz faktör altında gruplandırılan soruların tanımlayıcı istatistikleri Tablo 19: Faktör Analiziyle Gruplandırılan Soruların Tanımlayıcı İstatistikleri Tablosunda gösterilmiştir. Tabloda yer alan sorular ve faktörlerin ortalamaları yakından incelenerek muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu tespitler sırasında ortalama değeri iyi seviyenin üzerinde yer alan faktörler için muhasebe meslek mensuplarının gerekli mesleki uzmanlığa ve yeterliliğe sahip oldukları söylenebilecekken ortalama değeri iyi seviyenin altında yer alan faktörler için bunun söylenemeyeceği belirtilmiştir.

**Tablo 19: Faktör Analiziyle Gruplandırılan Soruların Tanımlayıcı İstatistikleri**

<b>Faktör İsmi</b>	<b>Sorular</b>	<b>Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
Denetim Bilgi Düzeyi Faktörü	İç kontrol bilgim...	4,0606	0,76907
	İç denetim bilgim...	4,0646	0,76874
	Bağımsız (dış) denetim bilgim...	3,8768	0,90599
	Hile tespit etme yeteneğim...	4,0667	0,81086
	Kanıt toplama hakkında bilgim...	3,9960	0,79471
	Risk değerlendirme bilgim...	3,8747	0,79247
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>3,9899</b>
Soruşturma Bilgi Düzeyi Faktörü	Soruşturma yürütebilme becerim...	3,4424	0,94602
	Psikoloji bilgim...	3,2970	1,01142
	Suç bilimi (kriminoloji) bilgim...	2,7717	1,00122
	Adli sürecin işleyişi hakkında bilgim...	3,1838	0,96105
	Bilişim teknolojiler hakkındaki bilgim...	3,5131	0,97298
	Kanıt toplayabilme becerim...	3,7859	0,89680
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>3,3323</b>
Hukuki Bilgi Düzeyi Faktörü	İcra ve İflas hukuku bilgim...	3,2545	0,86769
	Borçlar hukuku bilgim...	3,6848	0,75667
	Medeni hukuk bilgim...	3,3798	0,84962
	Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile ilgili bilgim...	3,2404	0,88211
	Ticaret hukuku bilgim...	3,8646	0,74194
	Sermaye piyasası mevzuatı bilgim...	3,0667	0,99064
	Muhasebe standartları bilgim...	3,9172	0,82177
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>3,4869</b>
Ahlaki Değerler Faktörü	Tarafsız davranabilme özelliğim...	4,6768	0,59055
	Dürüst davranabilme özelliğim...	4,7919	0,51214
	Mesleki sırları saklayabilme özelliğim...	4,7717	0,53464
	Mesleki dikkat ve özen gösterebilme özelliğim...	4,6242	0,60045
	Bağımsız davranabilme özelliğim...	4,5980	0,61196
	Haksız rekabete karşı duyarlılığım...	4,5596	0,73929
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>4,6704</b>
Mesleki Bilgi Düzeyi Faktörü	Mali analiz bilgim...	4,0182	0,82819
	İnşaat muhasebesi bilgim...	3,7091	1,05142
	Vergi mevzuatı uygulama bilgim...	4,0788	0,76345
	Maliyet muhasebesi bilgim...	3,9818	0,78296
	Genel muhasebe bilgim...	4,4949	0,62947
<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>4,0566</b>	
Yetenek Bilgi Düzeyi Faktörü	Sözel iletişim yeteneğim...	4,2929	0,72342
	Empati yapma yeteneğim...	4,2020	0,76062
	Yazılı iletişim yeteneğim...	4,3818	0,68061
	Mesleki konuları anlaşılır bir şekilde ifade edebilme yeteneğim...	4,2727	0,71731
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>4,2874</b>
Kişisel Özellikler Faktörü	Detaylara dikkat etme özelliğim...	4,4202	0,68026
	Analitik (çözümleyici) düşünme özelliğim...	4,3051	0,64723
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>4,3627</b>
Önsezi Faktörü	Olaylara karşı sezgisel yaklaşma özelliğim...	4,1111	0,83556
	Olaylara karşı şüpheyle yaklaşma özelliğim...	4,0545	0,91714
	<b>Faktör Ortalaması</b>		<b>4,0828</b>

Tablo 19'a göre en yüksek ortalama değere sahip faktör 4,6704 ortalamaıyla ahlaki değerler faktörüdür. Uzman tanıklık mesleğinin gereği olarak uzman tanıklık yapacak kişilerin ahlaki yeterliliklerinin oldukça yüksek olması gerekmektedir. Her ne kadar uzman tanıklar taraflardan birine bağlı olarak çalışsalar da mahkemede bağımsız bir yaklaşım sergilemeli, davanın taraflarına aynı mesafede kalabilmelidirler. Çünkü uzman tanıklar, mahkemeye intikal etmiş ticari ve mali davalarda asıl uzmanlık alanları hukuk olan yargıçlara olayın olgu yönünü doğru biçimde aktarmakla görevlidir. Uzman tanıkların dava sırasında anlaşmazlığın olgu yönüne ilişkin yapacakları açıklama, yargıcın anlaşmazlığı çözüme kavuşturmasında, hukuka ve hakkaniyete uygun karar verebilmesinde esas olacaktır. Bu sebeple uzman tanığın mahkemede; bağımsız davranarak doğru, dürüst, tarafsız, sır saklayabilecek şekilde, yeterli dikkat ve özeni göstererek tanıklık yapması oldukça önemlidir. Ahlaki değerler faktörü altında en yüksek ortalama değere sahip soru 4,7919'luk ortalama değerle "Dürüst davranabilme özelliğim" olmuştur. Faktör altında yer alan diğer soruların ortalama değerleri ise şu şekildedir; "Mesleki sırları saklayabilme özelliğim...:4,7717", "Tarafsız davranabilme özelliğim...:4,6768", "Mesleki dikkat ve özen gösterebilme özelliğim...:4,6242", "Bağımsız davranabilme özelliğim...:4,5980", "Haksız rekabete karşı duyarlılığım...:4,5596". Muhasebe meslek mensuplarının ahlaki değerler faktörü altında yer alan sorulara verdikleri cevapların ortalamaları iyi seviyenin üzerindedir. Bu sebeple muhasebe meslek mensuplarının ahlaki değerler alanında uzman tanıklık için yeterli oldukları söylenebilir.

İkinci en yüksek ortalama değere sahip faktör ise 4,3627 ortalamaıyla kişisel özellikler faktörüdür. Faktörün ortalama değeri iyi seviyede yer almaktadır. Uzman tanığın sahip olması gereken bazı kişisel özellikler; detaylara dikkat etme, analitik düşünce tarzı, hoşgörülülük, meraklılık, ekip çalışmasına yatkınlık olarak sıralanabilir. Uzman tanıklar yürüttükleri soruşturma sırasında hem olayı bir bütün olarak değerlendirebilmeli hem de olayın en küçük ayrıntısını görebilmeli ve analitik yaklaşımla çözüme kavuşturmalıdır. Faktör analizi kapsamında yer alan kişisel özelliklerin ortalamaları; " Detaylara dikkat etme özelliğim...:4,4202", "Analitik (çözümleyici) düşünme özelliğim...:4,3051" şeklindedir. Faktör ortalamasının iyi seviyede olması sebebiyle meslek mensuplarının kişisel özellikler anlamında uzman tanıklık için yeterli oldukları görülmektedir.

Tablo 19'a göre üçüncü en yüksek ortalama değere sahip faktör 4,2874 ortalamaıyla yetenek bilgi düzeyi faktörüdür. Uzman tanıklar; mahkemeye intikal etmiş ticari davaların çözümüne esas olmak üzere hazırladıkları raporlarını mahkeme heyetine sözlü olarak sunmaktadırlar. Bu sebeple uzman tanıkların, yeterli derecede sözel ve yazılı iletişim yeteneğine sahip olmaları ve mesleki konularını, uzmanlık alanları farklı olan kişilere onların rahatlıkla anlayabileceği şekilde aktarmaları gerekmektedir. Ayrıca uzman tanıklar yürüttükleri soruşturma sırasında kendini karşı tarafın yerine koyarak olayları onların gözüyle de değerlendirebilmelidir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yetenek bilgi düzeyleri de iyi seviyededir. Faktör altında yer alan soruların ortalama değerleri ise; “Yazılı iletişim yeteneğim...:4,3818”, “Sözel iletişim yeteneğim...:4,2929”, “Mesleki konuları anlaşılır bir şekilde ifade edebilme yeteneğim...:4,2727”, “Empati yapma yeteneğim...:4,2020” şeklindedir. En yüksek ortalama değere sahip soru “Yazılı iletişim yeteneğim...” olmuştur. Katılımcıların yazılı iletişim yeteneğinin sözel iletişim yeteneğinden yüksek olmasının sebebi; muhasebe meslek mensuplarının hali hazırda ülkemizde uygulanan bilirkişilik sisteminde sadece yazılı raporlamada bulunmaları ve mahkeme heyetine raporlarını sözel olarak sunmamaları gösterilebilir. Buna rağmen katılımcıların sözel iletişim yetenekleri de iyi derecededir. Faktör altında yer alan diğer ifadelerin ortalama değerleri de iyi derecededir bu sebeple muhasebe meslek mensuplarının yetenek bilgi düzeyi anlamında yeterli olduklarını söylemek mümkündür.

Dördüncü en yüksek ortalama değere sahip faktör de 4,0828 ortalamaıyla önsezi faktörüdür. Uzman tanık, uzman raporunun hazırlanması esnasında yeri geldiğinde bir dedektif gibi hareket etmekte ve olayların görünen yüzünü kabul etmeyip görüntünün arkasındaki gerçekliği aramaktadır. Bu sebeple uzman tanığın olaylara karşı şüpheyle yaklaşması ve kuvvetli sezgilere sahip olması, meraklı olması oldukça önemlidir. Faktör altında yer alan sorulardan “Olaylara karşı sezgisel yaklaşma özelliğim” sorusunun ortalama değeri 4,1111 iken “Olaylara karşı şüpheyle yaklaşma özelliğim...” sorusunun ortalama değeri 4,0545'tir. Bu sebeple muhasebe meslek mensuplarının önsezi faktöründe yeterli oldukları söylenebilir.

Faktör sıralamasında beşinci en yüksek ortalama değere sahip faktör ise 4,0566 ortalamaıyla mesleki bilgi düzeyi faktörüdür. Mesleki bilgi düzeyi kapsamında katılımcıların; genel muhasebe, maliyet muhasebesi, inşaat muhasebesi, mali analiz, vergi

mevzuatı uygulama bilgileri sorgulanmıştır. Uzman tanıkların yeterli muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir. Çünkü çalışma alanları ticari ve mali uyuşmazlıkların çözümüdür. Yeter derecede muhasebe bilgisi olmayan kişinin başarılı bir uzman tanık olmasını beklemek doğru değildir. Uygulama sonuçlarına göre katılımcıların mesleki bilgi düzeyleri iyi seviyededir. Faktör içerisinde yer alan soruların ortalama değerleri ise; “Genel muhasebe bilgim...:4,4949”, “Vergi mevzuatı uygulama bilgim...:4,0788”, “Mali analiz bilgim...:4,0182”, “Maliyet muhasebesi bilgim...:3,9818”, “İnşaat muhasebesi bilgim...:3,7091” şeklindedir. Mesleki bilgi düzeyi faktörü kapsamında katılımcıların en yüksek ortalamaya sahip oldukları muhasebe alanı genel muhasebe olurken en düşük ortalamaya sahip oldukları alan inşaat muhasebesi olmaktadır. Mesleki bilgi düzeyi faktörünün ortalama değeri göz önüne alındığında bu faktör için muhasebe meslek mensuplarının yeterli uzmanlığa sahip oldukları söylenebilir.

Altıncı en yüksek ortalamaya sahip faktör; denetim bilgi düzeyi faktörüdür. Bu faktörün ortalama değeri 3,9899’dur. Adli muhasebe; denetim, hukuk ve muhasebe alanlarının birleşiminden oluşmaktadır. Bir adli muhasebeci olarak uzman tanıkların da yeterli denetim bilgisine sahip olması gerekmektedir. Çünkü uzman tanıklar, mahkemeye intikal etmiş ticari davaların çözüme kavuşturulması sırasında her türlü denetim tekniklerinden yararlanmakta, hileleri tespit etmekte, risk değerlemesi yapmaktadır. Görüldüğü üzere katılımcıların denetim yeterlilikleri orta düzeyde yer almaktadır ve yükseltilmesi gerekmektedir. Bu faktör altında yer alan soruların ortalama değerleri ise; “Hile tespit etme yeteneğim...:4,0667”, “İç denetim bilgim...:4,0646”, “İç kontrol bilgim...:4,0606”, “Kanıt toplama hakkında bilgim...:3,9960”, “Bağımsız (dış) denetim bilgim...:3,8768”, “Risk değerlendirme bilgim...:3,8747” şeklindedir. Her ne kadar bu faktör altında yer alan; hile tespit etme yeteneği, iç denetim bilgisi ve iç kontrol bilgisi konulu soruların ortalaması iyi derecede olsa da faktörün ortalama değerinin orta seviyede yer alması sebebiyle muhasebe meslek mensuplarının denetim bilgi düzeyi anlamında yeterli olduğu söylenemez.

Yedinci sırada ise 3,4869 ortalamayla hukuki bilgi düzeyi faktörü yer almaktadır ve faktörün ortalama değeri orta seviyenin üzerindedir. Daha önce de belirtildiği üzere adli muhasebe; denetim, hukuk ve muhasebe alanlarının birleşiminden oluşan bir alandır. Özünde adli muhasebeci olan uzman tanıkların da yeterli bir hukuki bilgi birikimine sahip



olmaları oldukça önemlidir çünkü uzman tanıkların çalışma alanları mahkemelerdir. Faktör altında yer alan soruların ortalama değerleri; “Muhasebe standartları bilgim...:3,9172”, “Ticaret hukuku bilgim...:3,8646”, “Borçlar hukuku bilgim...:3,6848”, “Medeni hukuk bilgim...:3,3798”, “İcra ve İflas hukuku bilgim...:3,2545”, “Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile ilgili bilgim...:3,2404”, “Sermaye piyasası mevzuatı bilgim...:3,0667” şeklindedir. Hukuki bilgi düzeyi faktörü içerisinde en yüksek ortalama değere sahip soru, katılımcıların muhasebe standartları bilgisini sorgulayanı olmuştur. Faktör ortalaması dikkate alındığında muhasebe meslek mensuplarının hukuki bilgi düzeyinin uzman tanıklık için yeterli olduğunu söylemek doğru değildir.

Son sırada yer alan faktör 3,3323 ortalamayla soruşturma bilgi düzeyi faktörüdür ve katılımcıların bu faktör için yeterlilikleri orta seviyedir. Uzman tanığın bir dedektif edasıyla soruşturma yapabilmesi oldukça önemlidir. Çünkü uzman tanıklar, bilirkişilerin aksine sadece dosya üzerinden inceleme yapmamakta, anlaşmazlığın çözüme kavuşturulması için gerekli belgeleri toplayarak görüntünün altındaki gerçeği gün ışığına çıkarmaktadırlar. Bu sebeplerle de uzman tanık, kanıt toplayabilmeli, kriminoloji bilgisine sahip olmalı, bilişim teknolojileri hakkında ve adli süreç hakkında yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Soruşturma bilgi düzeyi faktörü başlığı altında yer alan soruların ortalama değerleri ise; Kanıt toplayabilme becerim...:3,7859” , “Bilişim teknolojiler hakkındaki bilgim...:3,5131”, “Soruşturma yürütebilme becerim...:3,4424”, “Psikoloji bilgim...:3,2970”, “Adli sürecin işleyişi hakkında bilgim...:3,1838”, “Suç bilimi (kriminoloji) bilgim...:2,7717” şeklindedir. Suç bilimi (kriminoloji) bilgim sorusunun en düşük ortalamaya sahip olmasının nedeni muhasebe meslek mensuplarının aldıkları eğitim sürecinde kriminoloji ile ilgili bir eğitim almamalarıdır. Soruşturma bilgi düzeyi faktörünün ortalamasının orta seviyede olması sebebiyle bu faktör için muhasebe meslek mensuplarının yeterli uzmanlığa sahip olduğu söylenemez.

Tablo 19'daki veriler genel olarak değerlendirildiğinde; muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerini ölçmeyi amaçlayan faktör gruplarının ortalamalarının iyi ve orta seviyelerde olduğu görülmektedir. Tablo 19'a göre faktörlerin ortalama değerleri “ahlaki değerler faktörü...:4,6704”, “kişisel özellikler faktörü...:4,3627”, “yetenek bilgi düzeyi faktörü...:4,2874”, “önsezi faktörü...:4,0828”, “mesleki bilgi düzeyi faktörü...:4,0566”, “denetim bilgi düzeyi faktörü...:3,9899”,

“hukuki bilgi düzeyi faktörü...:3,4869”, “soruşturma bilgi düzeyi faktörü...:3,3323” şeklindedir. Bir meslek uygulayıcısının mesleki anlamda yeterli olduğunu söylemek için kişinin en azından iyi seviyenin üzerinde yeterliliğe sahip olması gerekmektedir. Faktör ortalamalarından sadece ahlaki değerler faktörünün, kişisel özellikler faktörünün, yetenek bilgi düzeyi faktörünün ve önsezi faktörünün ortalama değerleri iyi seviyenin üzerindedir. Bu sebeple sayılan faktörler için muhasebe meslek mensuplarının gerekli yeterliliğe sahip oldukları söylenebilecekken diğer faktörler olan denetim bilgi düzeyi faktörü, hukuki bilgi düzeyi faktörü ve soruşturma bilgi düzeyi faktörü için muhasebe meslek mensuplarının gerekli yeterliliğe sahip olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık anlamında şu an için yeterli olmadığı söylenebilir. Ancak muhasebe meslek mensupları uzman tanıklık alanında ülkemizde uygulanacak bir sisteme alacakları eğitimin sonunda ayak uydurabilecek düzeydedirler. Çünkü faktör ortalamaları dikkate alındığında muhasebe meslek mensuplarının konuya yabancı olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu aşamadan sonra yapılması gereken öncelikle TÜRMOB tarafından adli muhasebe eğitimi ve sertifikalandırılması yapılarak adli muhasebenin bir meslek olmasının sağlanmasıdır. Daha sonrasında da uzman tanık olarak görev yapmak isteyen adli muhasebecileri bünyesinde toplayacak bir kurumun oluşturulması gerekmektedir. Bu kurum mahkemelerde uzman tanıklık yapmak isteyenlere hayat boyu eğitim felsefesiyle eğitim vermeli ve mahkemelere bilirkişilerin görevlendirilmesi ve ücretlendirilmesi aşamasında hizmet sunmalıdır.

Çalışmanın diğer ana amacı olarak belirlenen; uzman tanıklık sisteminin ülkemizde uygulanması için muhasebe meslek mensuplarının eğitim almaları gerekli midir sorusunun cevaplanması aşamasında Tablo 19’da yer alan bilgiler dikkat çekicidir. Çünkü muhasebe meslek mensuplarının ülkemiz bilirkişilik niteliklerini de temsil eden faktörlerde uzman tanıklık için gerekli yeterliliğe sahip olduğu söylenirken sadece uzman tanıklığa ait faktörler için bu söylenememektedir. Bu nedenle uzman tanıklık kurumunun ülkemizde başarılı bir şekilde uygulanması için meslek mensuplarının genel olarak sorgulanan alanlarda yeterliliklerini yükseltecek bir eğitim almaları gerekmektedir. Ayrıca verilecek eğitimin muhasebe meslek mensuplarının gerekli yeterliliğe sahip olmadıkları uzman tanıklık alanları olan denetim bilgi düzeyi faktörü, hukuki bilgi düzeyi faktörü, soruşturma bilgi düzeyi faktörü altında gruplandırılan konulara daha fazla odaklanması gerekmektedir. Bu sebeple öncelikle konuyla ilgili kurumsallaşmaya gidilmeli ardından meslek

mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerini yükseltecek eğitim ve sertifikalandırma faaliyetlerine ağırlık verilmelidir.

#### **3.8.4. Faktörlerin Meslek Elemanlarının Özellikleri Açısından Farklılık Analizi**

Anket formunun ikinci bölümde adli muhasebecilikte uzman tanıklık açısından muhasebe meslek elemanlarının yeterliliklerini ölçmeyi amaçlayan kırk sekiz soru yedi başlık altında gruplanmış şekilde sıralanmıştı. Daha sonra bu sorulara faktör analizi uygulanmış ve sorular sekiz faktör altında büyük ölçüde anket formundaki ilk gruplandırmayla uyuşan şekilde tekrar gruplandırılmıştır. Faktör analizi sonucunda elde edilen faktörler aracılığı ile muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilikte uzman tanıklık yeterliliklerinin, anket formunun birinci bölümünde yer alan demografik özelliklere göre farklılık gösterip göstermediği belirlenmeye çalışılmıştır. Farklılıkların tespit edilmesi amacıyla parametrik olmayan testlerden Mann-Whitney U Testi ve Kruskal – Wallis Testi kullanılmıştır.

Mann-Whitney U Testinin uygulanabilmesi için verinin dağılımı konusunda herhangi bir şart bulunmaz, verinin tesadüfi olarak toplanmış olması ve aralık seviyesine gerek kalmaksızın ordinal seviyede olması yeterlidir. Mann-Whitney U Testi, bağımsız iki grubun aynı dağılıma sahip kitlelerden gelip gelmediğini test etmektedir. Bu testte hipotez anlamlı bir farklılık vardır şeklinde kurulur ve olasılık değeri (p) 0,05'ten büyükse gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı; olasılık değeri (p) 0,05'ten küçükse gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunduğu kabul edilmektedir (Altunışık ve diğerleri, 2007: 185).

Kruskal – Wallis Testi; gruplar arası tek yönlü varyans analizinin parametrik olmayan alternatifidir. Bu analiz sürekli değişkenlere sahip üç ya da daha fazla grup için karşılaştırma yapmayı sağlamaktadır. Testte değerler sıralı hale getirilerek her grup için sıralı ortalamalar karşılaştırılmaktadır. Bu testin sonucunda elde edilen anlamlılık düzeyi (p değeri) 0,05'ten büyükse gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı; anlamlılık düzeyi (p değeri) 0,05'ten küçükse gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunduğu kabul edilmektedir (Kalaycı, 2009: 106).

Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin cinsiyet açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla “Hipotez 1: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri cinsiyet açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.” hipotezi oluşturulmuş ve verilere Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Bu testin sonuçları Tablo 20: Faktörlerin Cinsiyete Göre Farklılık Analizi Sonuçlarında gösterilmiştir. Tablo 20 incelendiğinde sadece ahlaki değerler faktöründe ve mesleki bilgi düzeyi faktöründe muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin cinsiyet açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği anlaşılmaktadır. Diğer faktörlerde cinsiyet açısından anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını anlamak için tabloda yer alan sıralı ortalama değerlerine bakılmalıdır. Ahlaki değerler faktörü açısından bayanlar; mesleki bilgi düzeyi faktörü açısından ise erkekler uzman tanıklık konusunda daha yeterlidir. Ortaya çıkan bu farklılıkların kadınların ahlaki ve sosyal olgularda daha hassas ve özverili olmasından; erkeklerin ise mesleki konulara daha iyi odaklanmasından, olaylara daha soğukkanlı yaklaşabilmesinden kaynaklandığı söylenebilir.

**Tablo 20: Faktörlerin Cinsiyete Göre Farklılık Analizi Sonuçları**

Faktör	Cinsiyet	N	Sıralı Ortalama	Z	Anlamlılık Düzeyi - p
Denetim Bilgi Düzeyi Faktörü	Bay	385	247,01	-0,287	0,774
	Bayan	110	251,45		
	Toplam	495			
Soruşturma Bilgi Düzeyi Faktörü	Bay	385	244,66	-0,971	0,332
	Bayan	110	259,68		
	Toplam	495			
Hukuki Bilgi Düzeyi Faktörü	Bay	385	250,54	-0,739	0,460
	Bayan	110	239,11		
	Toplam	495			
Ahlaki Değerler Faktörü	Bay	385	241,20	-0,979	0,048*
	Bayan	110	271,80		
	Toplam	495			
Mesleki Bilgi Düzeyi Faktörü	Bay	385	261,18	-3,835	0,000*
	Bayan	110	201,88		
	Toplam	495			
Yetenek Düzeyi Faktörü	Bay	385	242,18	-1,695	0,090
	Bayan	110	268,39		
	Toplam	495			
Kişisel Özellikler Faktörü	Bay	385	248,32	-0,093	0,926
	Bayan	110	246,88		
	Toplam	495			
Önsezi Faktörü	Bay	385	249,09	0,-319	0,750
	Bayan	110	244,17		
	Toplam	495			

Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin yaş açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla “Hipotez 2: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri yaş açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.” hipotezi oluşturulmuş ve analizde Kruskal – Wallis Testi kullanılmıştır. Sonuçlar Tablo 21’de gösterilmiştir. Tabloya göre sadece mesleki bilgi düzeyi faktöründe muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin yaş açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği anlaşılmaktadır. Sıralı ortalama değerlerine göre yaş ilerledikçe mesleki bilgi düzeyi artmaktadır. En yeterli grup 51 ve üzeri yaş grubudur. Bu durum yaş ilerledikçe mesleki yeterliliğin arttığını yani tecrübe kazanıldığını göstermektedir.

**Tablo 21: Faktörlerin Yaşa Göre Farklılık Analizi Sonuçları**

Faktör	Yaş	N	Sıralı Ortalama	Ki-kare Değeri	Anlamlılık Düzeyi - p
Denetim Bilgi Düzeyi Faktörü	18-30	146	242,97	4,835	0,184
	31-40	193	235,61		
	41-50	103	264,95		
	51 ve üzeri	53	274,06		
	Toplam	495			
Soruşturma Bilgi Düzeyi Faktörü	18-30	146	245,00	1,553	0,670
	31-40	193	246,51		
	41-50	103	262,03		
	51 ve üzeri	53	234,43		
	Toplam	495			
Hukuki Bilgi Düzeyi Faktörü	18-30	146	254,36	6,655	0,084
	31-40	193	243,11		
	41-50	103	227,74		
	51 ve üzeri	53	287,66		
	Toplam	495			
Ahlaki Değerler Faktörü	18-30	146	243,95	1,885	0,597
	31-40	193	257,88		
	41-50	103	235,03		
	51 ve üzeri	53	248,42		
	Toplam	495			
Mesleki Bilgi Düzeyi Faktörü	18-30	146	224,42	9,910	0,019*
	31-40	193	246,53		
	41-50	103	261,56		
	51 ve üzeri	53	291,92		
	Toplam	495			
Yetenek Düzeyi Faktörü	18-30	146	255,31	1,622	0,654
	31-40	193	248,75		
	41-50	103	233,00		
	51 ve üzeri	53	254,30		
	Toplam	495			
Kişisel Özellikler Faktörü	18-30	146	257,32	5,973	0,113
	31-40	193	254,82		
	41-50	103	217,42		
	51 ve üzeri	53	256,94		
	Toplam	495			
Önsezi Faktörü	18-30	146	242,23	4,841	0,184
	31-40	193	246,77		
	41-50	103	238,05		
	51 ve üzeri	53	287,74		
	Toplam	495			

Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin unvan açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için “Hipotez 3: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri mesleki unvan açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.” hipotezi oluşturulmuş ve veriler Kruskal – Wallis Testi ile analiz edilmiştir. Bu testin sonuçları Tablo 22’de gösterilmiştir. Tabloya göre; soruşturma bilgi düzeyi faktöründe, ahlaki değerler faktöründe, mesleki bilgi düzeyi faktöründe, kişisel özellikler faktöründe mesleki unvan açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu anlaşılmaktadır. Soruşturma bilgi düzeyi faktöründe en yüksek yeterliliğe sahip grup YMM’ler iken en az yeterliliğe sahip grup SMMM’lerdir. SM’lerin yeterliliklerinin SMMM’lerden fazla çıkması yeterliliğin mesleki kariyer yükseldikçe artacağı fikrine ters düşmektedir, YMM’lerin yeterliliklerinin görece olarak daha fazla çıkmasının sebebi ise bu grubun daha çok denetim ve tasdik alanında hizmet vermesi olarak gösterilebilir. Ahlaki değerler faktöründe en yüksek yeterlilik SM’lere aitken en düşük yeterlilik YMM’lere aittir. Mesleki bilgi düzeyi faktöründe ise yeterlilik unvan ilerledikçe artmaktadır, bunun sebebi kariyer yolunda yapılan ilerlemeyle kazanılan tecrübe ve bilgi seviyesine bağlanabilir. Kişisel özellikler faktörü de aynı mesleki bilgi düzeyi faktöründe olduğu gibi unvan ilerledikçe artmaktadır.

**Tablo 22: Faktörlerin Unvana Göre Farklılık Analizi Sonuçları**

Faktör	Unvan	N	Sıralı Ortalama	Ki-kare Değeri	Asymp. Sig -p
Denetim Bilgi Düzeyi Faktörü	YMM	16	299,53	2,323	0,313
	SMMM	429	247,22		
	SM	50	238,22		
	Toplam	495			
Soruşturma Bilgi Düzeyi Faktörü	YMM	16	329,72	11,123	0,004*
	SMMM	429	239,93		
	SM	50	291,08		
	Toplam	495			
Hukuki Bilgi Düzeyi Faktörü	YMM	16	246,72	3,895	0,143
	SMMM	429	243,64		
	SM	50	285,82		
	Toplam	495			
Ahlaki Değerler Faktörü	YMM	16	139,97	9,817	0,007*
	SMMM	429	252,99		
	SM	50	239,72		
	Toplam	495			
Mesleki Bilgi Düzeyi Faktörü	YMM	16	280,47	27,184	0,000*
	SMMM	429	258,36		
	SM	50	148,68		
	Toplam	495			
Yetenek Düzeyi Faktörü	YMM	16	266,03	0,622	0,733
	SMMM	429	246,06		
	SM	50	258,88		
	Toplam	495			
Kişisel Özellikler Faktörü	YMM	16	294,78	10,627	0,005*
	SMMM	429	253,08		
	SM	50	189,46		
	Toplam	495			
Önsezi Faktörü	YMM	16	233,22	0,202	0,904
	SMMM	429	248,14		
	SM	50	251,54		
	Toplam	495			

Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin mesleki faaliyet yılı açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla “Hipotez 4: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri meslekteki çalışma süresi açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.” hipotezi oluşturulmuş ve analizde Kruskal – Wallis Testi kullanılmıştır. Hipotez 4’ün test sonuçları Tablo 23’te gösterilmiştir. Buna göre; sadece mesleki bilgi düzeyi faktöründe ve yetenek düzeyi faktöründe mesleki faaliyet yılı açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu anlaşılmaktadır. Sıralı ortalama değerlerine bakıldığında genel olarak mesleki faaliyet yılı ilerledikçe mesleki bilgi düzeyi faktöründe yeterliliğin



arttığı söylenebilecekken 11-20 ve 21-30 mesleki faaliyet yılı gruplarına ait değerlerin bu sıralamayı bozduğu görülmektedir. Yetenek düzeyi faktöründe ise en yüksek yeterliliğe sahip grubun 11-20 mesleki faaliyet yılı grubuna ait olduğu görülürken en düşük ortalamaya sahip grup 21-30 mesleki faaliyet yılı grubudur.

**Tablo 23: Faktörlerin Mesleki Faaliyet Yılına Göre Farklılık Analizi Sonuçları**

Faktör	Yıl	N	Sıralı Ortalama	Ki-kare Değeri	Asymp. Sig -p
Denetim Bilgi Düzeyi Faktörü	1-10	260	241,33	4,865	0,182
	11-20	125	238,76		
	21-30	84	276,26		
	31 ve üzeri	26	267,81		
	Toplam	495			
Soruşturma Bilgi Düzeyi Faktörü	1-10	260	251,77	6,275	0,099
	11-20	125	222,92		
	21-30	84	270,88		
	31 ve üzeri	26	257,00		
	Toplam	495			
Hukuki Bilgi Düzeyi Faktörü	1-10	260	259,00	5,783	0,123
	11-20	125	221,90		
	21-30	84	250,77		
	31 ve üzeri	26	254,54		
	Toplam	495			
Ahlaki Değerler Faktörü	1-10	260	247,29	2,283	0,516
	11-20	125	256,54		
	21-30	84	230,73		
	31 ve üzeri	26	269,85		
	Toplam	495			
Mesleki Bilgi Düzeyi Faktörü	1-10	260	224,73	19,654	0,000*
	11-20	125	276,20		
	21-30	84	253,83		
	31 ve üzeri	26	326,23		
	Toplam	495			
Yetenek Düzeyi Faktörü	1-10	260	239,67	11,070	0,011*
	11-20	125	282,96		
	21-30	84	222,27		
	31 ve üzeri	26	246,38		
	Toplam	495			
Kişisel Özellikler Faktörü	1-10	260	252,46	0,557	0,906
	11-20	125	242,14		
	21-30	84	244,98		
	31 ve üzeri	26	241,31		
	Toplam	495			
Önsezi Faktörü	1-10	260	243,41	7,339	0,062
	11-20	125	239,36		
	21-30	84	252,89		
	31 ve üzeri	26	319,62		
	Toplam	495			

Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin mesleki eğitim durumu açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla “Hipotez 5: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri eğitim durumu açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.” hipotezi oluşturulmuş ve veriler Kruskal – Wallis Testi ile analiz edilmiştir. Bu testin sonuçları Tablo 24’te gösterilmiştir. Tablo 24 incelendiğinde mesleki bilgi düzeyi faktöründe, soruşturma bilgi düzeyi faktöründe, ahlaki değerler faktöründe ve denetim bilgi düzeyi faktöründe mesleki eğitim durumu açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Sıralı ortalama değerlerine göre farklılığın kaynaklandığı gruplar; denetim bilgi düzeyinde yeterliliğin eğitim düzeyi arttıkça arttığı görülmektedir, bunun sebebi eğitim durumu arttıkça bireylerin denetim alanında aldıkları derslerin sayısının artmasıdır. Soruşturma bilgi düzeyi faktöründe ise en yüksek değer lise mezunlarına aitken en düşük değer doktora mezunlarına aittir, buradan soruşturma bilgi düzeyi yeterliliklerinin eğitimden ziyade uygulama ile geliştirildiği sonucu çıkarılabilir. Ahlaki değerler faktöründe ise en yüksek değer ön lisans mezunlarına aitken en düşük değer doktora mezunlarına aittir. Mesleki bilgi düzeyi faktöründe ise en yüksek ortalama değer doktora mezunlarına aitken en düşük değer ön lisans mezunlarına aittir, eğitim durumu ilerledikçe mesleki bilgi düzeyi artmaktadır.

**Tablo 24: Faktörlerin Mesleki Eğitim Durumuna Göre Farklılık Analizi Sonuçları**

Faktör	Eğitim	N	Sıralı Ortalama	Ki-kare Değeri	Asymp. Sig -p
Denetim Bilgi Düzeyi Faktörü	Lise	40	198,06	26,472	0,000*
	Ön lisans	26	148,15		
	Lisans	374	251,97		
	Yüksek lisans	52	305,51		
	Doktora	3	288,00		
	Toplam	495			
Soruşturma Bilgi Düzeyi Faktörü	Lise	40	301,99	10,469	0,033*
	Ön lisans	26	282,62		
	Lisans	374	242,90		
	Yüksek lisans	52	232,93		
	Doktora	3	125,67		
	Toplam	495			
Hukuki Bilgi Düzeyi Faktörü	Lise	40	253,99	2,998	0,558
	Ön lisans	26	240,19		
	Lisans	374	243,55		
	Yüksek lisans	52	275,93		
	Doktora	3	306,67		
	Toplam	495			
Ahlaki Değerler Faktörü	Lise	40	240,91	10,783	0,029*
	Ön lisans	26	316,81		
	Lisans	374	249,77		
	Yüksek lisans	52	211,68		
	Doktora	3	155,33		
	Toplam	495			
Mesleki Bilgi Düzeyi Faktörü	Lise	40	217,79	16,200	0,003*
	Ön lisans	26	173,58		
	Lisans	374	254,55		
	Yüksek lisans	52	249,13		
	Doktora	3	460,00		
	Toplam	495			
Yetenek Düzeyi Faktörü	Lise	40	230,19	4,354	0,360
	Ön lisans	26	276,08		
	Lisans	374	246,05		
	Yüksek lisans	52	254,09		
	Doktora	3	380,33		
	Toplam	495			
Kişisel Özellikler Faktörü	Lise	40	201,84	6,688	0,153
	Ön lisans	26	222,46		
	Lisans	374	252,15		
	Yüksek lisans	52	268,91		
	Doktora	3	205,33		
	Toplam	495			
Önsezi Faktörü	Lise	40	239,74	0,733	0,947
	Ön lisans	26	266,19		
	Lisans	374	246,79		
	Yüksek lisans	52	254,86		
	Doktora	3	233,00		
	Toplam	495			

Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin faaliyette bulunulan bölge açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla “Hipotez 6: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri faaliyette bulunulan bölge açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.” hipotezi oluşturulmuş ve veriler Kruskal – Wallis Testi ile analiz edilmiştir. Bu testin sonuçları Tablo 25’te gösterilmiştir. Tablo 25 incelendiğinde sadece önsezi faktöründe faaliyette bulunulan bölge açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Sıralı ortalama değerlerine bakıldığında en yüksek ortalama değer Akdeniz Bölgesinde faaliyette bulunan meslek mensuplarına ait olduğu görülürken en düşük ortalama değer ise Marmara Bölgesinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına aittir.

**Tablo 25: Faktörlerin Faaliyette Bulunulan Bölgeye Göre Farklılık Analizi Sonuçları**

Faktör	Bölge	N	Sıralı Ortalama	Ki-kare Değeri	Asymp. Sig -p
Denetim Bilgi Düzeyi Faktörü	Marmara	176	232,46	8,721	0,121
	İç Anadolu	172	269,16		
	Karadeniz	108	231,46		
	G.D.Anadolu	5	286,80		
	Akdeniz	14	250,00		
	Ege Bölgesi	20	281,00		
	Toplam	495			
Soruşturma Bilgi Düzeyi Faktörü	Marmara	176	239,26	9,294	0,098
	İç Anadolu	172	250,72		
	Karadeniz	108	245,89		
	G.D.Anadolu	5	193,20		
	Akdeniz	14	354,79		
	Ege Bölgesi	20	251,90		
	Toplam	495			
Hukuki Bilgi Düzeyi Faktörü	Marmara	176	238,46	9,264	0,099
	İç Anadolu	172	239,69		
	Karadeniz	108	256,69		
	G.D.Anadolu	5	241,60		
	Akdeniz	14	334,07		
	Ege Bölgesi	20	297,80		
	Toplam	495			

**Tablo 25'in devamı**

Faktör	Bölge	N	Sıralı Ortalama	Ki-kare Değeri	Asymp. Sig -p
Ahlaki Değerler Faktörü	Marmara	176	237,43	4,899	0,428
	İç Anadolu	172	249,51		
	Karadeniz	108	269,44		
	G.D.Anadolu	5	190,60		
	Akdeniz	14	216,29		
	Ege Bölgesi	20	248,75		
	Toplam	495			
Mesleki Bilgi Düzeyi Faktörü	Marmara	176	241,51	7,965	0,158
	İç Anadolu	172	270,89		
	Karadeniz	108	226,80		
	G.D.Anadolu	5	271,40		
	Akdeniz	14	218,86		
	Ege Bölgesi	20	237,35		
	Toplam	495			
Yetenek Düzeyi Faktörü	Marmara	176	256,23	5,384	0,371
	İç Anadolu	172	250,16		
	Karadeniz	108	233,90		
	G.D.Anadolu	5	280,60		
	Akdeniz	14	286,50		
	Ege Bölgesi	20	198,05		
	Toplam	495			
Kişisel Özellikler Faktörü	Marmara	176	250,76	2,617	0,759
	İç Anadolu	172	255,46		
	Karadeniz	108	242,08		
	G.D.Anadolu	5	193,40		
	Akdeniz	14	232,86		
	Ege Bölgesi	20	215,80		
	Toplam	495			
Önsezi Faktörü	Marmara	176	233,59	11,497	0,042*
	İç Anadolu	172	251,53		
	Karadeniz	108	249,07		
	G.D.Anadolu	5	290,80		
	Akdeniz	14	363,64		
	Ege Bölgesi	20	247,00		
	Toplam	495			

Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin bilirkişilik yapıp yapmamaları açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla “Hipotez 7: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri bilirkişilik yapıp yapmamaları açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.” hipotezi oluşturulmuş ve analizde Mann-Whitney U Testi kullanılmıştır. Test sonuçları Tablo 26: Faktörlerin Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Yapıp Yapmamalarına Göre Farklılık Analizi Sonuçlarında gösterilmiştir. Tablo 26’ya göre; denetim bilgi düzeyi faktöründe, soruşturma bilgi düzeyi faktöründe, mesleki bilgi düzeyi faktöründe bilirkişilik yapıp yapmama açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Sıralı ortalama değerlerine göre soruya evet cevabını verenlerin yeterlilik düzeylerinin hayır cevabını verenlerden daha fazla olduğu görülmektedir. Anlamlı farklılığın olduğu faktörler incelendiğinde ise; bu faktörlerin bilirkişilikten ziyade uzman tanıklığa has yeterlilikleri içerdiği görülmektedir. Buna göre bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri bilirkişilik yapmayan muhasebe meslek mensuplarına göre daha yüksektir. Görüldüğü üzere ülkemizde uzman tanıklık uygulaması olmamasına ve bilirkişilik kurumunun çoğu uzman tanıklık özelliğini gerektirmemesine rağmen; bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensupları çağın gereklerine göre kendilerini yetiştirmektedirler ve ülkemizde de uygulanabilecek uzman tanıklık yeterliliklerini gerektirecek bir tanıklık kurumuna daha kolay ayak uydurabilecek konumdadırlar.

**Tablo 26: Faktörlerin Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Yapıp Yapmamalarına Göre Farklılık Analizi Sonuçları**

Faktör	Bilirkişilik Yaptınız mı?	N	Sıralı Ortalama	Z	Asymp. Sig.-p
Denetim Bilgi Düzeyi Faktörü	Evet	110	280,68	-2,717	0,007*
	Hayır	385	238,66		
	Toplam	495			
Soruşturma Bilgi Düzeyi Faktörü	Evet	110	271,68	-1,969	0,049*
	Hayır	385	241,24		
	Toplam	495			
Hukuki Bilgi Düzeyi Faktörü	Evet	110	254,74	-0,560	0,575
	Hayır	385	246,07		
	Toplam	495			
Ahlaki Değerler Faktörü	Evet	110	241,89	-0,508	0,611
	Hayır	385	249,75		
	Toplam	495			
Mesleki Bilgi Düzeyi Faktörü	Evet	110	296,15	-4,003	0,000*
	Hayır	385	234,24		
	Toplam	495			
	Hayır	385	252,91		
Yetenek Düzeyi Faktörü	Evet	110	230,82	-1,428	0,153
	Hayır	385	252,91		
	Toplam	495			
Kişisel Özellikler Faktörü	Evet	110	257,67	-0,804	0,421
	Hayır	385	245,24		
	Toplam	495			
Önsezi Faktörü	Evet	110	243,81	-0,348	0,728
	Hayır	385	249,20		
	Toplam	495			

Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin bilirkişilik yapmayı isteyip istememeleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla “Hipotez 8: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri bilirkişilik yapmayı isteyip istememeleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.” hipotezi oluşturulmuş ve verilere Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Bu testin sonuçları Tablo 27’de gösterilmiştir. Tablo 27’ye

göre faktörlerde muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik yapmayı isteyip istememeleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Buna göre bilirkişilik yapmak isteyen ve istemeyen muhasebe meslek mensuplarının yeterlilik düzeyleri farklılık göstermemektedir.

**Tablo 27: Faktörlerin Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Yapmayı İsteyip İstememelerine Göre Farklılık Analizi Sonuçları**

Faktör	Bilirkişilik Yapmak İster Misiniz?	N	Sıralı Ortalama	Z	Asymp. Sig. -p
Denetim Bilgi Düzeyi Faktörü	Evet	356	251,57	-0,889	0,374
	Hayır	139	238,86		
	Toplam	495			
Soruşturma Bilgi Düzeyi Faktörü	Evet	356	251,71	-0,923	0,356
	Hayır	139	238,50		
	Toplam	495			
Hukuki Bilgi Düzeyi Faktörü	Evet	356	246,85	-0,287	0,774
	Hayır	139	250,95		
	Toplam	495			
Ahlaki Değerler Faktörü	Evet	356	252,30	-1,071	0,284
	Hayır	139	236,99		
	Toplam	495			
Mesleki Bilgi Düzeyi Faktörü	Evet	356	253,19	-1,293	0,196
	Hayır	139	234,70		
	Toplam	495			
Yetenek Düzeyi Faktörü	Evet	356	247,79	-0,052	0,959
	Hayır	139	248,53		
	Toplam	495			
Kişisel Özellikler Faktörü	Evet	356	254,51	-1,620	0,105
	Hayır	139	231,33		
	Toplam	495			
Önsezi Faktörü	Evet	356	254,53	-1,626	0,104
	Hayır	139	231,27		
	Toplam	495			

Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerinin bilirkişilik eğitimi almak isteyip istememeleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterip



göstermediğinin belirlenmesi amacıyla Hipotez 9 oluşturulmuştur. “Hipotez 9: Muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri bilirkişilik eğitimi almak isteyip istememeleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.” Hipotezinin farklılık testi için Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Bu testin sonuçları Tablo 28’de gösterilmiştir. Tabloya göre faktörlerde muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik eğitimi almak isteyip istememeleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Buna göre bilirkişilik eğitimi almak isteyen ve istemeyen muhasebe meslek mensuplarının yeterlilik düzeyleri farklılık göstermemektedir.

**Tablo 28: Faktörlerin Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Eğitimi Almak İsteyip İstememelerine Göre Farklılık Analizi Sonuçları**

Faktör	Bilirkişilik Eğitimi Almak İster Misiniz?	N	Sıralı Ortalama	Z	Asymp. Sig.-p
Denetim Bilgi Düzeyi Faktörü	Evet	345	246,28	-0,406	0,685
	Hayır	150	251,96		
	Toplam	495			
Soruşturma Bilgi Düzeyi Faktörü	Evet	345	244,38	-0,853	0,394
	Hayır	150	256,32		
	Toplam	495			
Hukuki Bilgi Düzeyi Faktörü	Evet	345	241,54	-1,524	0,127
	Hayır	150	262,86		
	Toplam	495			
Ahlaki Değerler Faktörü	Evet	345	254,49	-1,530	0,126
	Hayır	150	233,08		
	Toplam	495			
Mesleki Bilgi Düzeyi Faktörü	Evet	345	253,60	-1,321	0,186
	Hayır	150	235,12		
	Toplam	495			
Yetenek Düzeyi Faktörü	Evet	345	248,52	-0,123	0,902
	Hayır	150	246,80		
	Toplam	495			
Kişisel Özellikler Faktörü	Evet	345	251,15	-0,743	0,458
	Hayır	150	240,76		
	Toplam	495			
Önsezi Faktörü	Evet	345	253,46	-1,287	0,198
	Hayır	150	235,45		
	Toplam	495			

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Özgün ismi ile “Forensic Accounting” olarak adlandırılan ve dilimizde “Adli Muhasebe” olarak karşılık bulan, bu yeni meslek başta ABD olmak üzere gelişmiş ülkelerde yıllardır tartışıla gelen, iş dünyasına ve yargı kurumlarına ciddi katkılarda bulunan muhasebe uygulama alanıdır. Adli muhasebe; basitçe muhasebe, denetim ve soruşturma tekniklerinin birleşiminden oluşan özel bir uzmanlık alanıdır. Daha geniş tanımıyla ise Adli muhasebe; mahkemeye intikal etmiş konularda muhasebe, denetim, soruşturma becerilerinden yararlanma, ekonomik amaçlı alım satım işlemlerine ait kanıtların bir uzman bakış açısıyla değerlendirilmesi ve değerlendirme çalışmalarında ya da idari kovuşturmalarda uygun hesap verilebilirlik çalışmalarının yürütülmesi işlemlerini kapsayan bir uzmanlık alanıdır. Adli muhasebe, hile denetimi, dava destek danışmanlığı, uzman tanıklık olmak üzere üç ana uygulama alanını kapsamaktadır. Hile denetimi; yolsuzlukları araştıran ve bu aşamada denetim, soruşturma tekniklerini kullanan, her türlü kazanç ve kayıp hesaplamalarını yapan, kayıtların ve olayların görünen yüzünü kabullenmeyip şüpheli bir yaklaşımla doğruları ortaya çıkarmaya yönelik uygulamalar benimseyen adli muhasebe uygulama alanıdır. Dava destek danışmanlığı; uyuşmazlıklar mahkemeye intikal etmeden önce taraflara durum tespiti yaparak anlaşma koşullarını sunun, mahkemeye intikal etmiş davalarda avukatlara savunma hazırlama aşamasında gerekli bilgileri sağlayarak uzman görüşünü açıklayan adli muhasebe hizmet alanıdır. Uzman tanıklık; mahkemeye intikal etmiş uyuşmazlıkların çözümünde araştırmacı bir yaklaşımla gerekli kanıtları toplayan ve uygulayıcısının edindiği uzman görüşünü farklı uzmanlık alanlarından kişilerin rahatlıkla anlayabileceği bir dille yazılı ve sözlü olarak mahkeme heyetine sunduğu adli muhasebe uygulama alanıdır.

Uzman tanıklık, ülkemizdeki bilirkişilik kurumunun bir benzeridir. Ancak, bilirkişilik kurumu; uzman tanıklıkla karşılaştırıldığında sorunların çözümüne etkin şekilde hizmet etmekten yoksundur. Uzman tanıklığa ve bilirkişiliğe ihtiyaç duyulmasının nedeni; yeterli ticaret bilgisine sahip olmayan yargı mensuplarının, önlerine gelen ticari uyuşmazlıkları çözmede olayın olgu yönünde bilgi sahibi olan uygulayıcılara başvurma

zorunluluğudur. Uzman tanıklıklar, mahkemeye intikal etmiş ticari konulu uyuşmazlıkların çözümünü için deyim yerindeyse dedektif edasıyla araştırmalar yapabilmekte yaptıkları tespitleri ve buldukları çözüm önerilerini uzmanlık alanı ticari konular olmayan mahkeme heyetine etkili ve anlaşılır bir şekilde yazılı ve sözlü olarak ifade edebilmekte ve bu sırada modern sunum tekniklerinden yararlanabilmektedirler. Ülkemiz yargısında sıklıkla başvurulanan bilirkişilik kurumunda ise bir mesleğin uygulayıcısı mahkemece bilirkişi olarak görevlendirilmekte ve bu kişiler dosya üzerinden sadece mahkeme heyetinin kendilerinden istediği sınırdaki araştırma yapmakta, vardıkları sonuçları ise yazılı bir raporla mahkemeye sunmaktadırlar. Ancak, bilirkişilerin raporlarını sözel olarak mahkeme heyetine sunma fırsatlarının olamaması ve yargı mensuplarının bilirkişi raporunda açıklanan teknik bilgiyi yorumlama konusunda yetersiz olması sebebiyle, bilirkişi raporunun sonuç kısmı aynen yargı kararına taşınmakta ve sonuç olarak bilirkişi raporu yargı iradesinin yerini almaktadır.

Uzman tanık olarak çalışmak isteyenlerin öncelikle muhasebe alanında lisans eğitimini tamamlamaları ve bunun ardından ya adli muhasebe alanında yüksek lisans eğitimi almaları ya da adli muhasebeci veya uzman tanıklık olarak faaliyet gösterebileceklerini belgeleyen sertifika almaları gerekmektedir. Uzman tanıkların sahip olması gereken özellikleri ise araştırmacı kişilik, merak, ısrarcılık, yaratıcı zeka, sezgisel yaklaşım, analitik düşünce tarzı, etkili yazılı ve sözlü iletişim yeteneği, işletme zekası, şüphencilik, detay odaklılık, nesnellik, teknolojiyi yakından takip etme, yeniliklere açık olma, bütünü görebilme, empati yapabilme becerisi, mesleki görüşlerini ikna edici bir tavırla, dürüst bir biçimde sunabilme, olarak sıralamak mümkündür. Ayrıca bir uzman tanığın, lisans eğitiminin yanında ayrı bir eğitim alması ve yeterlilik sahibi olması gereken alanlar da mevcuttur. Bu alanlar ise; muhasebe, hukuk, denetim, işletme yönetimi, psikoloji, suç bilimi, bilgisayar uygulamaları olarak sıralanmaktadır. Bilirkişilerin sahip olması gereken özellikler ise; uzmanlık ve yeterlilik, özen gösterme, tarafsızlık, dürüstlük, eşitlik ve adalet, sır saklama, etik değerlere sahip olma şeklinde sıralanabilir. Görüldüğü üzere uzman tanık ve bilirkişilerin sahip olması gereken kişisel özellikler hemen hemen aynıdır ancak, uzman tanıkların kişisel özellikler dışında yoğun bir muhasebe bilgisi, hukuk, denetim, işletme yönetimi, psikoloji, suç bilimi, bilgisayar uygulamaları bilgisine sahip olması gerekmektedir. Ülkemiz bilirkişilik kurumunda ise böyle bir beklenti yoktur. Bu durumun ülkemiz yargı sisteminin çağdaş örneklerine göre eksik kalmasına ve

bilirkişilik yapabileceği belgelenmemiş sadece mesleki uygulayıcı olan kişilerin her hangi bir eğitim almadan ve belgesiz olarak davalarda bilirkişi olarak görevlendirilmesiyle yanlış ve adaletsiz kararların alınıp uygulanmasına yol açtığı söylenebilir.

Çalışma kapsamında yürütülen araştırmada ülkemiz bilirkişilik sisteminde yaşanan sorunlara çözüm önerisi getirebileceği yönünde tartışılan uzman tanıklık konusu incelenmiş ve sistemin ülkemizde uygulanıp uygulanamayacağı, muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilik düzeylerinin nasıl olduğu ve ülkemizde uygulanacak uzman tanıklık için nasıl bir eğitime ihtiyaç duyulacağı tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu sebeple araştırma iki aşamada yürütülmüştür.

Araştırmanın ilk aşamasında İstanbul'da görev yapan 35 hakimle mülakat ve anket yapılmıştır. Böylece hakimlerin gözünden bilirkişilik sisteminin sorunları ve bu sorunların çözüm önerileri belirlenmiş ayrıca yapılan anketle hakimlerin bakış açısından muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilikleri incelenmiştir. Araştırmanın ilk aşamasında yapılan anket sonucunda katılımcıların çoğu ülkemiz bilirkişilik sisteminin günümüz yargısı için yeterli olmadığını, ülkemizde de uzman tanıklık sisteminin uygulanması gerektiğini ve muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yapabileceklerini belirtmiştir. Katılımcılar bu aşamada ayrıca bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerini de değerlendirmişlerdir. Sonuçlara göre bilirkişilerin en yüksek yeterliliğe sahip oldukları faktör ahlaki değerler faktörüken en düşük yeterliliğe sahip oldukları faktör soruşturma bilgi düzeyi faktörüdür. Faktör ortalamaları genel olarak orta seviyededir. Bu nedenle bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık alanında şu an için yeterli olduğu söylenemez.

Araştırmanın ilk aşamasında yapılan mülakatta hakimler önlerine gelen uyuşmazlıkta kimin uzman olduğunu belirlemede güçlük çektiklerini, bilirkişilerin alanında yeterli uzmanlığa ve teknik bilgiye sahip olmaması sebebiyle mahkemenin karar verme sürecinin uzadığını, bireylerin geçim sıkıntısı nedeniyle bilirkişilik yapmak istediklerini ve bu nedenle konuya ilgisiz olduklarını, bilirkişilerin raporlarını zamanında mahkemeye teslim edemediklerini ve nadir de olsa bilirkişilerin bağımsız davranmadıklarını belirtmişlerdir. Mülakat sırasında sunulan çözüm önerileri ise bilirkişileri tek çatı altında toplayan bilirkişilerin eğitimi ve sertifikalandırılmasından

sorumlu olacak bir kurum oluşturulması ve bu kurumun mahkemelere bilirkişilerin görevlendirilmesi ve ücretlendirilmesi aşamasında yol göstermesi, bilirkişilerin sertifikalandırılarak kimin hangi konuda uzman olduğunun belgelenmesidir. Araştırmanın ilk aşamasında yapılan bu tespitler oldukça önemlidir. Araştırma sonuçlarına göre ülkemiz bilirkişilik sisteminin günümüz yargısı için yetersiz olduğu ve bilirkişilik yapabilecekleri belgelenmiş uzman tanıklara ihtiyaç duyulduğu söylenebilir. Ancak şu an için muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık alanında gerekli yeterliliğe sahip olduğu söylenemez. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının yeterliliklerini yükseltecek eğitim almaları ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanların sertifikalandırılması gerekmektedir.

Araştırmanın ikinci aşamasında muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterlilik düzeylerini ve ülkemizde uzman tanıklık sisteminin uygulanıp uygulanmayacağını tespit etmek, uzman tanıklık alanında muhasebe meslek mensuplarının nasıl bir eğitime ihtiyaç duyacaklarını belirlemek amacıyla Türkiye’de faaliyette bulunan 495 muhasebe meslek mensubuyla anket çalışması yapılmıştır. Anket sonuçlarına göre katılımcıların büyük çoğunluğu erkektir ve 31-40 yaş aralığında yer almaktadır. Katılımcıların büyük çoğunluğu SMMM unvanıyla faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarıdır ve yine büyük çoğunluk meslekte 1-10 yıl aralığında faaliyet göstermektedir. Çoğunlukla faaliyette bulunulan bölge ise Marmara Bölgesidir. Araştırma sonuçlarına göre; katılımcıların çoğunluğu bilirkişilik yapmamıştır ancak bilirkişilik yapmadığını belirten muhasebe meslek mensupları da bilirkişilik yapmak istemektedirler. Bu durum muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yapmak konusunda da istekli olduklarını göstermektedir. Özellikle mesleğin, uygulayıcılarına oldukça geniş kariyer olanakları, saygınlık ve kazanç fırsatları sunması mesleğe olan ilgiyi artıracaktır.

Yapılan araştırma sonucunda elde edilen verilere öncelikler faktör analizi uygulanmıştır. Faktör analizi sonucunda elde edilen, muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık yeterliliklerini ölçülmeyi amaçlayan faktörlerin ortalamalarının iyi ve orta seviyelerde yer aldığı görülmüştür. Bu faktörlerden sadece ahlaki değerler faktörü, kişisel özellikler faktörü, yetenek bilgi düzeyi faktörü ve önsezi faktörü için muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık için gerekli yeterliliğe sahip oldukları tespit edilmiştir. Ancak diğer faktörler olan denetim bilgi düzeyi faktörü, hukuki bilgi düzeyi faktörü ve soruşturma bilgi düzeyi faktörü için muhasebe meslek mensuplarının gerekli yeterliliğe

sahip olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık anlamında şu an için yeterli olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Ancak faktör ortalamaları dikkate alındığında muhasebe meslek mensuplarının ülkemizde uygulanabilecek uzman tanıklık sistemine verilecek bir eğitim sonucunda ayak uydurabilecekleri söylenebilir.

Eğitimin nasıl olması gerektiği konusunda araştırmanın sonuçları oldukça önemlidir. Çünkü yapılan çalışmada faktör ortalamalarının genel olarak orta ve iyi seviyelerde yer aldığı belirlenmesinin yanı sıra muhasebe meslek mensuplarının ülkemiz bilirkişilik niteliklerini de temsil eden faktörlerde sadece uzman tanıklığa ait faktörlere göre daha fazla yeterliliğe sahip olduğu görülmüştür. Bu nedenle meslek mensuplarının genel olarak bütün uzman tanıklık alanlarında yeterliliklerini yükseltecek bir eğitim almaları ve bunun yanı sıra verilecek eğitimin muhasebe meslek mensuplarının gerekli yeterliliğe sahip olmadıkları uzman tanıklık alanları olan denetim bilgi düzeyi faktörü, hukuki bilgi düzeyi faktörü, soruşturma bilgi düzeyi faktörü altında gruplandırılan konulara daha fazla odaklanması gerekmektedir.

Araştırmada ayrıca faktörlerin, muhasebe meslek mensuplarının özellikleri açısından farklılık gösterip göstermediğinin analizi yapılmıştır. Bazı faktörler açısından demografik özelliklere göre anlamlı farklılık bulunurken bazı faktörlerde anlamlı farklılık bulunmamıştır.

Araştırma sonuçları ülkemiz bilirkişilik sisteminin günümüz yargısı için yeterli olmadığını ve ülkemizde de sertifikalı bilirkişi olarak görev yapacak uzman tanıklara ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir. Ancak ülkemiz muhasebe meslek mensuplarının şu an için gerekli uzman tanıklık yeterliliğine sahip olduğu söylenemez. Bu sebeple uzman tanıklığın ülkemizde kurumsallaşması için öncelikle adli muhasebeciliğin bir meslek olarak örgütlenmesi sağlanmalıdır.

Adli muhasebe uygulama alanları olan hile denetimi, dava destek danışmanlığı ve uzman tanıklığa duyulan ihtiyaç göz önüne alındığında ülkemizde bu mesleğe karşı bir talep olduğu görülmektedir. Çünkü günümüz iş dünyasında sıklıkla hile, dolandırıcılık, çalışan hırsızlığı, beyaz yaka suçları ve yolsuzluklar yaşanmaktadır. İş dünyası da sıralanan

bu sorunların önüne geçebilmek için her geçen gün daha fazla hile denetçiliği yapacak adli muhasebeciye ihtiyaç duymaktadır. Ayrıca ticari ve mali hayatta yaşanan anlaşmazlıkların mahkemeye intikal ettirilmesi aşamasında avukatların savunmalarını hazırlamasında ve mahkemeye başvurmadan uzlaştırılmasında artan oranda dava destek danışmanı olarak görev yapan adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmaktadır. Dava destek danışmanının taraflara uyuşmazlıkların mahkemeye başvurulmadan uzlaşarak çözülmesi için sunduğu kazanç ve kayıp hesabı işlemleri ile yargının yaşadığı yoğunluğun önüne de geçilebilecektir. Ticari anlaşmazlıkların mahkemeye intikal etmesi aşamasında ise konu hakkında yeterli teknik bilgi ve uzmanlığa sahip olmayan yargı mensupları bilirkişi görevlendirilmesi yapmaktadır. Bu aşamada ülkemiz bilirkişi sisteminde yaşanan sorunların çözümü için sertifikalı uzman tanıkların bilirkişi olarak görevlendirilmesi oldukça faydalı olacaktır. Mesleğe duyulan talep bu mesleği yapacak olanların kendilerine yetecek derecede gelir elde edebileceğini göstermektedir.

Meslek; insanların ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmet üretilmesi karşılığında kişinin geçimine yetecek bir gelir etmek için yaptığı faaliyetler bütünüdür. Meslek hem bireylere hayatlarını devam ettirecek gelir sağlar hem de sosyal statü, özel yaşam ve sosyal ilişkiler, kendini ifade etme ve gerçekleştirme fırsatı sunar (Meslek Nedir? (t.y.), <http://mbs.meb.gov.tr/>). Adli muhasebeye ve adli muhasebenin uygulama alanları olan hile denetimi, dava destek danışmanlığı ve uzman tanıklığa duyulan talep hem adli muhasebenin bir meslek olduğunu hem de bu mesleği yapacak olanların kendilerine yetecek derecede gelir elde edebileceğini göstermektedir. Bu sebeple adli muhasebe mesleğinin kaliteli bir gelişim sağlaması için öncelikle yapılması gereken TÜRMOB ya da benzeri bir kurum oluşturularak adli muhasebecilerin bu kurumun çatısı altında toplanmasının sağlanmasıdır. Oluşturulacak bu kurum adli muhasebecilerin eğitimi ve sertifikalandırılmasından sorumlu olmalıdır. Ayrıca adli muhasebe hizmetleri için ücretlendirmenin nasıl olacağı da oluşturulacak bu kurum tarafından düzenlenmelidir. Sertifika alan adli muhasebecilerin, muhasebe meslek mensupları gibi serbest meslek mensubu olarak faaliyet göstermesi uygun olacaktır. Böylece mesleğin kariyer gelişimi sağlanacaktır. Yurtdışındaki uygulamalar göz önüne alındığında serbest meslek uygulayıcısı şeklindeki bir uygulamanın ülkemiz için de uygun olacağı düşünülmektedir.

Adli muhasebecilerin eğitimi ve sertifikalandırılması aşamasında yurtdışındaki uygulamalara bakıldığında bir adli muhasebecinin öncelikle lisans eğitimini tamamlaması ve bunun ardından adli muhasebe alanında yüksek lisans yapması ya da sertifika alması gerekmektedir. ABD’de adli muhasebe eğitimi veren ve sertifikalandırma yapan önemli kurumlar bulunmaktadır. Bu kurumlardan Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (ACFE) Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE) sertifikası vermektedir. Bir diğer kurum olan Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ise Sertifikalı Mali Suç Bilimcisi (CFF) ve Yetkili Değerleme Uzmanı (ABV) sertifikaları vermektedir. Ulusal Adli Muhasebeciler Birliği (NAFA) ise Adli Muhasebeci (FA) sertifikası vermektedir. Adli muhasebe alanında eğitim veren ve sertifikalandırma yapan bir diğer kurum olan Adli Muhasebeciler Birliği (FCPA Society) de Sertifikalı Kamu Adli Muhasebecisi (FCPA) sertifikası vermektedir. Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü (ACFEI) de Sertifikalı Adli Danışman (CFC) ve Sertifikalı Adli Muhasebeci (Cr.FA) sertifikaları vermektedir (Kurt ve Uçma, 2009:170; Usul ve Topçuoğlu, 2011: 62). Ülkemizdeki uygulamaya bakıldığında ise İSMMM Akademi tarafından 2 Ekim 2010 tarihinden itibaren “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı” adı altında adli muhasebe eğitimi verildiği ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara bir katılımcı sertifikası verildiği görülmektedir (İSMMM Akademi (2011), Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı). Ancak dünyadaki diğer örnekleri ile karşılaştırıldığında bu sertifikanın genel geçer düzeyde olduğu ve eğitimin yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir.

Adli muhasebe mesleğinin ülkemizde de dünyadaki diğer uygulama örneklerinde olduğu gibi bir gelişme gösterebilmesi için adli muhasebe alanında kariyer yapmak isteyen muhasebe alanında ders alan İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi mezunlarının adli muhasebe alanında sağlam bir eğitim alması ve bu eğitimin genel geçer bir sertifikaya bağlanması gerekmektedir. Adli muhasebecilerin eğitiminden ve sertifikalandırılmasından daha öncede belirtildiği gibi TÜRMOB’nin ya da benzeri bir kurumun sorumlu olması uygun olacaktır. Adli muhasebecilere uygulanacak eğitiminin kalitesinin oldukça yüksek ve çağın gereklerine ayak uydurabilecek seviyede olması gerekmektedir. Bu anlamda adli muhasebe eğitiminin muhasebe, hukuk, denetim, soruşturma ve suç bilimi konularını kapsamaması gerekmektedir. Ayrıca bu eğitimler staj benzeri uygulamaya yönelik çalışmalarla desteklenmelidir. Adli muhasebe uygulama alanları dikkate alındığında ülkemizde de adli muhasebe sertifikası yanında dava destek danışmanlığı, hile denetimi,



uzman tanıklık alanlarında da ayrı eğitimler verilerek sertifikalandırma yapılması mümkündür.

Adli muhasebecilik mesleğinde kurumsallaştırmaya gidilip meslek uygulayıcılarının sertifikalandırılmasından sonra bilirkişilik kurumunda yaşanan sorunların çözümü amacıyla adli muhasebeci ve uzman tanık olarak sertifika alanların bilirkişi olarak görev yapması gerekli yasal düzenlemelerle sağlanmalıdır. Bu aşamada ayrıca bilirkişilik yapmak isteyen adli muhasebeci ve uzman tanık sertifikası sahibi kişileri bir çatı altında toplayacak bir kurum oluşturulmalıdır. Bu kurum bilirkişilerin eğitiminden, ücretlendirilmesinden ve mahkemelerde görevlendirilmesinden sorumlu olmalıdır. Böylelikle bilirkişilik sisteminde sıklıkla dile getirilen sorunların çözümü sağlanacaktır.

## YARALANILAN KAYNAKLAR

**ABV Road Map**, AICPA, (t.y.), <http://www.aicpa.org/InterestAreas/ForensicAndValuation/Membership/DownloadableDocuments/CFF%20Booklet-Interactive.FINAL.pdf> (03.01.2013).

ACFE (t.y.), "About the Acfe", <http://www.acfe.com/about-the-acfe.aspx> (04.01.2013).

\_\_\_\_\_(t.y.), "Details and Benefits CFE Membership", <http://www.acfe.com/cfe-membership.aspx> (03.01.2013).

\_\_\_\_\_(t.y.), "How to Become a CFE", <http://www.acfe.com/become-cfe-qualifications.aspx> (03.01.2013).

\_\_\_\_\_(t.y.), "Who We are", <http://www.acfe.com/who-we-are.aspx> (04.01.2013).

ACFEI (t.y.), "ACFEI", <http://www.acfei.com> (03.01.2013).

\_\_\_\_\_(t.y.), "Certified Forensic Accountant", [http://www.acfei.com/forensic\\_certifications/crfa](http://www.acfei.com/forensic_certifications/crfa) (03.01.2013).

\_\_\_\_\_(t.y.), "Certified Forensic Consultant", [http://www.acfei.com/forensic\\_certifications/cfc](http://www.acfei.com/forensic_certifications/cfc) (03.01.2013).

\_\_\_\_\_(t.y.), "Welcome to Acfei", <http://www.acfei.com/> (04.01.2013).

AICPA (t.y.), "Mission and History", <http://www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY/Pages/MissionHistory.aspx> (04.01.2013).

\_\_\_\_\_(t.y.), "Become a CPA", <http://www.aicpa.org/BECOMEACPA/Pages/BecomeaCPA.aspx> (04.01.2013).

Aktaş, Hüseyin ve Kuloğlu, Gökhan (2008), "Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Mayıs 2008, 101-120.

Akyel, Nermin (2009), "**Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi için Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler**", Yayımlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Alperen, S. Ahmet ve Demirtaş, İbrahim (2010), “İnceleme Raporu”, [http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/faaliyet/yayinlanan\\_rapor/2010-4.pdf](http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/faaliyet/yayinlanan_rapor/2010-4.pdf), 1-44. (11.01.2013).
- Altınsoy, Merve (2011), “**Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altunışık, Remzi ve diğerleri (2007), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, 5. Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Bakırcı, A. Erhan (2003), “Türk Adli Sisteminde Bilirkişilik Uygulamaları, Sorunları ile Yakın ve Uzak Dönem için Çözüm Önerileri”, [http://www.turkhukuksitesi.com/makale\\_115.htm](http://www.turkhukuksitesi.com/makale_115.htm) (12.11.2010).
- Bozkurt, Nejat (2000), “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan ‘Adli Muhasebecilik’”, **Yaklaşım Dergisi**, 8(94), 56–62, <http://forum.alomaliye.com/index.php?topic=29886.0> (18.11.2010).
- \_\_\_\_\_ (2007), “Hile: İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler, Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi” <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/htmlprint.asp?id=7189> (18.11.2010).
- Britten, Kathryn (2010), “Want to be a Forensic Accountant?”, **Accountancymagazine.Com**, June-2010, 107.
- Bulut, Erhan (2001), “Bilirkişi Seçimi ve Bilirkişi Raporlarının Bağlayıcılığı”, **Mevzuat Dergisi**, 47, <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/11a/02.htm> (12/10/2010).
- Carlino, Bill (2010), “Forensic Skills in High Demand”, **Accounting Today**, May 24- June 6, 4-8
- Carnes, Kay C. ve Gierlasinski, Norman J. (2001), “Forensic Accounting Skills: Will Supply Finally Catch Up to Demand?”, **Managerial Auditing Journal**, 16(6), 378-382.
- Ceza Muhakemesi Kanunu ( 2004), **T.C. Resmi Gazete**, 5271, 4 Aralık 2004.
- Ceza Muhakemesi Kanununa Göre İl Adli Yargı Adalet Komisyonlarınca Bilirkişi Listelerinin Düzenlenmesi Hakkında Yönetmelik (2005), **T. C. Resmi Gazete**, 25832, 01 Ocak 2005.

- CFF Road Map**, AICPA, (t.y.), <http://www.aicpa.org/InterestAreas/ForensicAndValuation/Membership/DownloadableDocuments/CFF%20Booklet-Interactive.FINAL.pdf> (03.01.2013).
- Crumbley, D. Larry ve Russell, Keith A. (2004), “So You Want to be an Expert Witness”, **Journal of Accountancy**, October 2004, 23-30.
- Crumbley, D.Larry (1995), “Forensic Accountants Appearing in the Literature”, **New Accountant**, 10(7), 23-25, <http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/forensic.html> (12/11/2010).
- \_\_\_\_\_ (2001a), “The Growing Field of Forensic Accounting”, **New Accountant**, 2000/2001 School Year, [http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/ip/ip\\_forensic.html](http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/ip/ip_forensic.html) (12.11.2010).
- \_\_\_\_\_ (2001b), “New Technologies’ Effect on Forensic Auditing”, **Annual International Financial Management Conference**, April 2 to April 6, 202-212, <http://www.icgfm.org/downloads/miamiproceedings.pdf> (19.11.2010).
- Çabuk, Adem ve Yücel Elif (2012), “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2012, 27-50.
- Çankaya, Fikret ve Dinç Engin (2012), **TMS/TFRS Uyumlu Genel Muhasebe**, 1. Baskı, Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Çankaya, Fikret ve Gerekan, Bilal (2009), “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan 2009, 93-108.
- Çelikli, İbrahim (2006a), “Bilirkişiliğin Gerekliliği” <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/ibrahim/001/> (12.11.2010).
- \_\_\_\_\_ (2006b), “Bilirkişiliğin Gerekliliği–4” <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/ibrahim/004/> (12.11.2010).
- Çınar, Sinan (2009), “**Türk Vergi Hukuku’nda Bilirkişilik Kurumu ve Analizi**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Davis, Charles ve diğerkleri (2009), “Characteristics and Skills of the Forensic Accountant”, 1-4, <http://www.aicpa.org/InterestAreas/ForensicAndValuation/Resources/PractAidsGuidance/DownloadableDocuments/ForensicAccountingResearchWhitePaper.pdf> (25.11.2010).
- Deryal, Yahya (2001), “Türk Hukukunda Bilirkişinin Nitelikleri ve Avukatın Bilirkişilik Yapması”, [http://www.turkhukuksitesi.com/makale\\_32.htm](http://www.turkhukuksitesi.com/makale_32.htm) (12.11.2010).
- Digabriele, James A. ve diğerkleri (2008), “An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants”, **Journal of Education for Business**, July/August 2008, 331-338.
- Dönmezer, Sulhi (2002), “Kriminolojinin Tarihi”, <http://www.kriminoloji.com/Kriminolojinin%20tarihi.htm> (12.01.2013).
- Elitaş, Leyli Bilge (2012), “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye için Bir Değerlendirme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2012, 153-172.
- Emir, Murat (2008) “Hile Denetimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, (86), 109-121.
- FCPS (t.y.), “Promoting Excellence in Forensic Accounting”, <http://shopsite.fcpas.org/> (03.01.2013).
- Hire an Expert Witness? (December 2009), **Smart Business Orange County**, 28.
- Hoffman, Richard (2002) “Preparing for Expert Testimony”, **The Appraisal Journal**, October 2002, 380-386.
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu (2011), **T.C. Resmi Gazete**, 6100, 12 Ocak 2011.
- İdari Yargılama Usul Kanunu (1982) **T.C. Resmi Gazete**, 2577, 6 Ocak 1982.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Akademi (2011), “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı”, <http://www.ismmmoakademi.com.tr/docs/brosurler/Ekim2011/AdliMuhasebe.pdf> (04.01.2013).
- Kalaycı, Şeref (2009), **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 4. Baskı, Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Karacan, Sami (2012), “Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, 4(8), 105-128.

- Kaya, Uğur (2005), “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliği”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, 7(1), 49-64.
- Kolodinsky, Jane (2010), “So You Want to be an Expert Witness?”, **The Journal of Consumer Affairs**, 44 (3), 607-610.
- Kuchler, Deborah D. (2010) “An in-Depth Look at Direct Examination of Expert Witnesses”, **FDCC Quarterly**, Winter 2010, 151-170.
- Kuloğlu, Gökhan (2007), “**Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği**”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kumkale, Rüknettin (2005), “Bilirkişilik ve Mali Müşavirlik Mesleği”, [http://www.F2.7.alomaliye.com/ruknettin\\_kumkale\\_bilirkisilik.htm](http://www.F2.7.alomaliye.com/ruknettin_kumkale_bilirkisilik.htm) (11.11.2010).
- Kurt, Ganite ve Uçma Tuğba (2009), “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye’deki ve Amerika’daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması” **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, 2009(2), 160-178.
- Larosa, Leon A. (2009), “A Practical Approach to Expert Witness Testimony”, <http://www.picpa.org/Content/40016.aspx> (25.11.2010).
- Messmer, Max (2004), “Exploring Options in Forensic Accounting”, **National Public Accountant**, Dec/Jan 2004, 19-20.
- Murray, Susan L. (2009) “ Being an Expert Witness”, **Professional Safety**, March 2009, 20-23.
- NAFA (t.y.), “History”, [http://www.nafanet.com/index\\_files/history.htm](http://www.nafanet.com/index_files/history.htm) (04.01.2013).
- \_\_\_\_\_ (t.y.), “Nafa Training”, [http://www.nafanet.com/index\\_files/training.htm](http://www.nafanet.com/index_files/training.htm) (03.01.2012).
- \_\_\_\_\_ (t.y.), “Nafa”, <http://www.nafanet.com/> (04.02.2013).
- Neal, Tess M. S. (2009), “Expert Witness Preparation: What Does the Literature Tell Us?”, **Jury Expert**, 21(2), 44-52.

- Oberholzer, C. (2002), "Quality Management in Forensic Accounting", **Gordon Institute of Business Science**, November, 1-7, <http://upetd.up.ac.za/thesis/submitted/etd-10072003-113621/unrestricted/dissertation.pdf> (19.11.2010).
- Owojori, A.A. ve Asaolu, T. O. (2009), "The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World", **European Journal of Scientific Research**, 29(2), 183-187.
- Özkol, Ahmet Erdal (2005), "Bilirkişilik ve Adli Muhasebe", **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, 7(3), 69-80.
- Özkul, Fatma Ulucan ve Pektekin, Pınar (2009), "Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması", **MÖDAV**, 4, 57-88.
- Pazarçeviren, Yüksel (2005) "Adli Muhasebecilik Mesleği", **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 1(2), 1-19.
- Pehlivan, Abdulkadir (2010), "**Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma**", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pehlivan, Abdulkadir ve Dursun Adem (2012), "Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitime Yönelik Bir Araştırma", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 26(2), 129-141
- Rasmussen, Dark G. ve Leauanae, Joseph L. (2004), "Expert Witness Qualifications and Selection", **Journal of Financial Crime**, 12(2), 165-171.
- Rezaee, Zabihollah ve Burton, E. James (1997), "Forensic Accounting Education: Insights From Academicians and Certified Fraud Examiner Practitioners", **Managerial Auditing Journal**, 12(9), 479-489.
- Saçaklı, Yeşim (2011), "**Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler**" Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Seda, Mike and Kramer, B. K. Peterson (2008), "The Emergence of Forensic Accounting Programs in Higher Education", **Management Accounting Quarterly**, 9 (3), 15-23.

- Sermaye Piyasası Kurumu (2006), “**Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)**”, <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf> (27.11.2010).
- Seviğ, Veysi (2002), “Bilirkişilik”, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=28812> (10/12/2010).
- Şahin, Berca (2011), “**Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6120 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi**”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Toraman, Cengiz ve diğerleri (2009) “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, 10(1), 17-54.
- Tutar, Erol (2002), “Kriminoloji Nedir”, <http://www.kriminoloji.com/Kriminoloji%20Nedir.htm> (12.01.2013).
- Türk Ceza Kanunu (2004), **T. C. Resmi Gazete**, 25611, 12 Ekim 2004.
- Türk Dil Kurumu, “Büyük Türkçe Sözlük”, (t.y.), <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (01.01.2013).
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (2012), “Meslek Mensubu Dağılım Tablosu SM ve SMMM” <http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/Attachment.aspx?param=TDLPfWtFdrm1e8Dlv7FNOoH6uk4KikiU9mRFMeskCPG6O606XtOBzMOw0SM81//gowKqVpD7XHUTiz1lrjY74w==> (05.10.2012).
- \_\_\_\_\_ (2012), “Meslek Mensubu Dağılım Tablosu YMM”, <http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/Attachment.aspx?param=jGL4YtEdKTuh2azZ6BNhZB75PuC0S6SsUynWTVBEh7YA/+GNJiBOOgjF3eEt1CkTtP6Be6VA7dJvTBwSKx8Gmw==> (05.10.2012)
- URL, “Become a Forensic Certified Public Accountant”, (t.y.), <http://www.Cpatrainingcenter.com/FCPA.asp> (03.01.2012).
- URL, “Biz Kimiz”, (2011), <http://www.frcdenetim.com/index.php/tr/hakkimizda/5/biz-kimiz> (04.01.2012).
- URL, “Forensic Accounting Demystified,” (t.y.), <http://www.forensicaccounting.com/cphome.htm#intro> (12.11.2010).



- URL, “Forensic Accounting Study”, (t.y.), <http://www.forensic-accounting-information.com/forensic-accounting-study.htm> (28.11.2010).
- URL, “Muhasebe nedir”, (t.y.), <http://www.muhasibedersleri.com/muhasebe-nedir.html> (12.01.2013).
- URL, “What is Investigative Accounting?”, (t.y.), [http://www.forensicaccounting.com/two\(5\).htm#start](http://www.forensicaccounting.com/two(5).htm#start) (12.11.2010).
- URL, “What is Litigation Support?”, (t.y.), <http://www.forensicaccounting.com/two.htm#start> (12.11.2010).
- URL, “What Types of Assignments Does a Forensic Accountant perform?”, (t.y.), <http://www.forensicaccounting.com/four.htm#start> (12.11.2010).
- URL, “What Would be a Typical Approach to a Forensic Accounting Assignment?”, (t.y.), [http://www.forensicaccounting.com/four\(5\).htm#start](http://www.forensicaccounting.com/four(5).htm#start) (12.11.2010).
- URL, “Meslek Nedir?”, (t.y.), <http://mbs.meb.gov.tr/> (25.01.2013).
- Ugul, Hayrettin ve Topçuoğlu Metin (2011), “Finansal Manipölasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliği Üzerine Bir Tartışma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Faköltesi Dergisi**, 16(3) , 53-66.
- West Virginia University (2007), “Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions, Stakeholder Organizations, Faculty, and Students”, 1-70, <http://www.ncjrs.gov/pdffiles1/nij/grants/217589.pdf> (12.01.2011).

## EKLER

### EK-1:MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA UYGULANAN ANKET FORMU

#### ADLİ MUHASEBECİLİKTE UZMAN TANIKLIK MESLEĞİ AÇISINDAN MUHASEBE MESLEK ELEMANLARININ DURUMLARININ İNCELENMESİ ANKETİ

Bu çalışmanın amacı adli muhasebenin bir alanı olan uzman tanıklık çerçevesinde muhasebe meslek mensuplarının mevcut durumlarını ortaya koymak ve uzman tanıklık mesleği için Hizmet İçi Eğitime ihtiyaç duyulup duyulmayacağını araştırmaktır. Anket sonuçları Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında hazırlanan Yüksek Lisans Tezinde tamamen bilimsel amaçlarla kullanılacaktır.

Anket konusu ile ilgili görüşlerini ayrıca açıklamak isteyenler, engindinc66@gmail.com adresine bu görüşlerini iletebilirler.

İlgilenen tüm meslektaşlarımıza sonsuz şükranlarımızı sunarız. Saygılarımızla...

Doç. Dr. Engin DİNÇ

Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Trabzon

Yurdagül ÇOBAN

Yüksek Lisans Öğrencisi

#### 1.Cinsiyetiniz?

( ) Bay ( ) Bayan

#### 2.Yaşınız?

( ) 18-30 ( ) 31-40 ( ) 41-50 ( ) 51 ve üzeri

#### 3.Mesleki unvanınız?

( ) YMM ( ) SMMM ( ) SM

#### 4.Meslekte kaçınıcı yılınız?

( ) 1-10 ( ) 11-20 ( ) 21-30 ( ) 31 ve üzeri

#### 5.Eğitim durumunuz?

( ) Lise ( ) Ön Lisans ( ) Lisans ( ) Yüksek Lisans ( ) Doktora

#### 6.Faaliyette bulunduğunuz bölge?

( ) Karadeniz ( ) Doğu Anadolu ( ) Güney Doğu Anadolu  
( ) İç Anadolu ( ) Marmara ( ) Ege ( ) Akdeniz

#### 7.Bilirkişilik yaptınız mı?

( ) Evet ( ) Hayır

#### 8.Bilirkişilik yapmak ister misiniz?

( ) Evet ( ) Hayır

#### 9.Muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik yapmak için eğitim almaları gerekli midir?

( ) Evet ( ) Hayır

#### 10.Bilirkişilik eğitimi almak ister misiniz?

( ) Evet ( ) Hayır

<b>Uzman Tanıklık Açısından Aşağıda Sıralanan Kişisel Özelliklerle İlgili İfadeleri Kendi Açınızdan Değerlendiriniz.</b>	(5) Çok iyi	(4) İyi	(3) Orta	(2) Kötü	(1) Çok kötü
1.Analitik (çözümleyici) düşünme özelliğim...					
2.Detaylara dikkat etme özelliğim...					
3.Hoşgörülü davranma özelliğim...					
4.Meraklı davranma özelliğim...					
5.Olaylara karşı sezgisel yaklaşma özelliğim...					
6.Israrcı davranma özelliğim...					
7.Olaylara karşı şüpheyle yaklaşma özelliğim...					
8.Baskı altında karar verebilme özelliğim...					
9.Öz güvenim...					
10.Ekip çalışmasına uyum sağlayabilme özelliğim...					
11.Araştırmacı bir yaklaşım sergileme özelliğim...					

<b>Uzman Tanıklık Açısından Aşağıda Sıralanan Ahlaki Değerlerle İlgili İfadeleri Kendi Açınızdan Değerlendiriniz.</b>	(5) Çok iyi	(4) İyi	(3) Orta	(2) Kötü	(1) Çok kötü
1.Bağımsız davranabilme özelliğim...					
2.Mesleki sırları saklayabilme özelliğim...					
3.Dürüst davranabilme özelliğim...					
4.Tarafsız davranabilme özelliğim...					
5.Haksız rekabete karşı duyarlılığım...					
6.Mesleki dikkat ve özen gösterebilme özelliğim...					

<b>Uzman Tanıklık Açısından Aşağıda Sıralanan Mesleki Bilgi Düzeyiyle İlgili İfadeleri Kendi Açınızdan Değerlendiriniz.</b>	(5) Çok iyi	(4) İyi	(3) Orta	(2) Kötü	(1) Çok kötü
1.Genel muhasebe bilgim...					
2.Maliyet muhasebesi bilgim...					
3.İnşaat muhasebesi bilgim...					
4.Mali analiz bilgim...					
5.Vergi mevzuatı uygulama bilgim...					
6.Muhasebe standartları bilgim...					
7.Sermaye piyasası mevzuatı bilgim...					

<b>Uzman Tanıklık Açısından Aşağıda Sıralanan Hukuki Bilgi Düzeyiyle İlgili İfadeleri Kendi Açınızdan Değerlendiriniz.</b>	(5) Çok iyi	(4) İyi	(3) Orta	(2) Kötü	(1) Çok kötü
1.Ticaret hukuku bilgim...					
2.Borçlar hukuku bilgim...					
3.Medeni hukuk bilgim...					
4.Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile ilgili bilgim...					
5.İcra ve İflas hukuku bilgim...					
6.İş hukuku bilgim...					

<b>Uzman Tanıklık Açısından Aşağıda Sıralanan Soruşturma Bilgi Düzeyiyle İlgili İfadeleri Kendi Açınızdan Değerlendiriniz.</b>	(5) Çok iyi	(4) İyi	(3) Orta	(2) Kötü	(1) Çok kötü
1.Suç bilimi (kriminoloji) bilgim...					
2.Psikoloji bilgim...					
3.Bilişim teknolojiler hakkındaki bilgim...					
4.Adli sürecin işleyişi hakkında bilgim...					
5.Soruşturma yürütebilme becerim...					
6.Kanıt toplayabilme becerim...					

<b>Uzman Tanıklık Açısından Aşağıda Sıralanan Denetim Bilgi Düzeyiyle İlgili İfadeleri Kendi Açınızdan Değerlendiriniz.</b>	(5) Çok iyi	(4) İyi	(3) Orta	(2) Kötü	(1) Çok kötü
1.İç denetim bilgim...					
2.İç kontrol bilgim...					
3.Bağımsız (dış) denetim bilgim...					
4.Hile tespit etme yeteneğim...					
5.Kanıt toplama hakkında bilgim...					
6.Risk değerlendirme bilgim...					

<b>Uzman Tanıklık Açısından Aşağıda Sıralanan Yetenek Düzeyiyle İlgili İfadeleri Kendi Açınızdan Değerlendiriniz.</b>	(5) Çok iyi	(4) İyi	(3) Orta	(2) Kötü	(1) Çok kötü
1.Yazılı iletişim yeteneğim...					
2.Sözel iletişim yeteneğim...					
3.Empati yapma yeteneğim...					
4.Mesleki konuları anlaşılır bir şekilde ifade edebilme					
5.Her dava için özgün rapor hazırlayabilme yeteneğim...					
6.Araştırmalarımda Yargıtay ve Danıştay kararlarından yararlanabilme becerim...					

## EK-2: HAKİMLERE UYGULANAN ANKET FORMU

### ADLİ MUHASEBEDE UZMAN TANIKLIK MESLEĞİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA ANKETİ

Bu çalışmanın amacı adli muhasebenin bir alanı olan uzman tanıklık çerçevesinde muhasebe meslek mensuplarının mevcut durumlarını ortaya koymak ve uzman tanıklık mesleği için hizmet içi eğitime ihtiyaç duyulup duyulmayacağını araştırmaktır. Anket sonuçları Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında hazırlanan Yüksek Lisans Tezinde tamamen bilimsel amaçlarla kullanılacaktır.

Uzman tanıklık; bir adli muhasebecinin uzmanlık alanıyla ilgili konularda mahkemeye intikal etmiş birtakım dava konularını değerlendirmesi, ilgili yasal mevzuata uygun bir şekilde sonuca ulaşması ve sonucun yazılı ve sözlü olarak mahkeme heyetine sunulması faaliyetidir. Uzman tanıklık kurumu ülkemizdeki bilirkişilik sisteminin bir benzeridir. Ancak Uzman tanıklar, uzman tanıklık alanında faaliyet gösterebileceklerine dair eğitim ve sertifika almışlar. Hukuk, muhasebe, denetim, suç bilimi, bilişim ve adli sistemin işleyişi konularında iyi derecede bilgi sahibidirler. Ayrıca uzman tanıklar mesleki konuları meslekten olmayan kişilere de olabildiğince açık ve anlaşılır şekilde anlatacak mükemmel bir sözlü ve yazılı iletişim yeteneğine de sahiptir.

İlginiz için sonsuz şükranlarımızı sunarız. Saygılarımızla...

Doç. Dr. Engin DİNÇ  
Karadeniz Teknik Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Trabzon

Yurdagül ÇOBAN  
Yüksek Lisans Öğrencisi

- |   |          |           |
|---|----------|-----------|
| 1.Bilirkişilik sistemi günümüz yargısı için yeterli mi?               | ( ) Evet | ( ) Hayır |
| 2.Bilirkişilik sisteminde yeni bir düzenleme yapılması gerekli midir? | ( ) Evet | ( ) Hayır |
| 3.Muhasebe meslek mensupları bilirkişilik yapabilir mi?               | ( ) Evet | ( ) Hayır |

<b>Aşağıda bilirkişilerin mesleki yeterliliklerini ve kişisel özelliklerini sorgulayan ifadeleri değerlendiriniz</b>	(5) Çok iyi	(4) İyi	(3) Orta	(2) Kötü	(1) Çok kötü
Bilirkişilerin iç kontrol bilgisi...					
Bilirkişilerin iç denetim bilgisi...					
Bilirkişilerin bağımsız (dış) denetim bilgisi...					
Bilirkişilerin hile tespit etme yeteneği...					
Bilirkişilerin kanıt toplama hakkında bilgisi...					
Bilirkişilerin risk değerlendirme bilgisi...					
Bilirkişilerin soruşturma yürütebilme becerisi...					
Bilirkişilerin psikoloji bilgisi...					
Bilirkişilerin suç bilimi (kriminoloji) bilgisi...					
Bilirkişilerin adli sürecin işleyişi hakkında bilgisi...					
Bilirkişilerin bilişim teknolojiler hakkındaki bilgisi...					
Bilirkişilerin kanıt toplayabilme becerisi...					
Bilirkişilerin icra ve iflas hukuku bilgisi...					
Bilirkişilerin borçlar hukuku bilgisi...					
Bilirkişilerin medeni hukuk bilgisi...					
Bilirkişilerin Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile ilgili bilgisi...					
Bilirkişilerin ticaret hukuku bilgisi...					
Bilirkişilerin sermaye piyasası mevzuatı bilgisi...					
Bilirkişilerin muhasebe standartları bilgisi...					
Bilirkişilerin tarafsız davranabilme özelliği...					
Bilirkişilerin dürüst davranabilme özelliği...					
Bilirkişilerin mesleki sırları saklayabilme özelliği...					
Bilirkişilerin mesleki dikkat ve özen gösterebilme özelliği...					
Bilirkişilerin bağımsız davranabilme özelliği...					
Bilirkişilerin haksız rekabete karşı duyarlılığı...					
Bilirkişilerin mali analiz bilgisi...					
Bilirkişilerin inşaat muhasebesi bilgisi...					
Bilirkişilerin vergi mevzuatı uygulama bilgisi...					
Bilirkişilerin maliyet muhasebesi bilgisi...					
Bilirkişilerin genel muhasebe bilgisi...					
Bilirkişilerin sözel iletişim yeteneği...					
Bilirkişilerin empati yapma yeteneği...					
Bilirkişilerin yazılı iletişim yeteneği...					
Bilirkişilerin mesleki konuları anlaşılır bir şekilde ifade edebilme yeteneği...					
Bilirkişilerin detaylara dikkat etme özelliği...					
Bilirkişilerin analitik (çözümleyici) düşünme özelliği...					
Bilirkişilerin olaylara karşı sezgisel yaklaşma özelliği...					
Bilirkişilerin olaylara karşı şüpheyle yaklaşma özelliği...					

### EK-3:Dönüştürülmüş Faktör Matrisi Tablosu

Değişkenler	Faktörler							
	1	2	3	4	5	6	7	8
İç kontrol bilgin...	<b>0,798</b>	0,181	0,204	0,172	0,135	0,169	0,147	0,007
İç denetim bilgin...	<b>0,785</b>	0,209	0,226	0,178	0,177	0,178	0,127	-0,025
Bağımsız (dış) denetim bilgin...	<b>0,729</b>	0,187	0,262	0,113	0,237	0,174	-0,002	0,030
Hile tespit etme yeteneğim...	<b>0,710</b>	0,161	0,092	0,194	0,134	0,210	0,101	0,250
Kanıt toplama hakkında bilgin...	<b>0,621</b>	0,396	0,056	0,085	0,201	0,180	0,123	0,125
Risk değerlendirme bilgin...	<b>0,619</b>	0,370	0,180	0,074	0,168	0,196	0,084	0,110
Soruşturma yürütebilme becerim...	0,191	<b>0,778</b>	0,177	0,106	0,106	0,161	0,135	-0,004
Psikoloji bilgin...	0,136	<b>0,753</b>	0,208	0,035	-0,022	0,144	0,021	0,130
Suç bilimi (kriminoloji) bilgin...	0,076	<b>0,736</b>	0,365	0,020	0,014	-0,005	0,027	0,150
Adli sürecin işleyişi hakkında bilgin...	0,111	<b>0,723</b>	0,286	0,015	0,212	0,071	0,112	0,017
Bilişim teknolojiler hakkındaki bilgin...	0,252	<b>0,653</b>	0,064	0,010	0,155	0,140	0,048	-0,093
Kanıt toplayabilme becerim...	0,326	<b>0,640</b>	0,033	0,103	0,103	0,214	0,015	0,014
İcra ve İflas hukuku bilgin...	0,090	0,238	<b>0,730</b>	0,054	0,133	0,070	0,014	0,041
Borçlar hukuku bilgin...	0,169	0,144	<b>0,727</b>	0,085	0,133	0,262	0,168	-0,024
Medeni hukuk bilgin...	0,079	0,153	<b>0,713</b>	0,097	0,061	0,326	-0,045	0,125
Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile ilgili bilgin...	0,122	0,282	<b>0,712</b>	0,112	-0,002	0,101	-0,046	0,179
Ticaret hukuku bilgin...	0,252	0,097	<b>0,608</b>	0,161	0,290	0,220	0,236	-0,063
Sermaye piyasası mevzuatı bilgin...	0,243	0,256	<b>0,547</b>	0,092	0,330	-0,086	0,022	0,037
Muhasebe standartları bilgin...	0,266	0,100	<b>0,506</b>	0,211	0,458	0,042	-0,019	-0,036
Tarafsız davranabilme özelliğim...	0,036	0,051	0,107	<b>0,818</b>	0,112	0,035	-0,017	0,042
Dürüst davranabilme özelliğim...	0,102	-0,016	0,092	<b>0,813</b>	0,099	0,110	0,059	0,056
Mesleki sırları saklayabilme özelliğim...	0,207	-0,015	0,021	<b>0,752</b>	-0,006	0,082	0,192	0,016
Mesleki dikkat ve özen gösterebilme özelliğim...	0,106	0,120	0,087	<b>0,661</b>	0,118	0,072	0,220	0,210
Bağımsız davranabilme özelliğim...	0,204	0,114	0,134	<b>0,653</b>	0,153	0,089	0,209	0,008
Haksız rekabete karşı duyarlılığım...	0-,050	0,049	0,127	<b>0,596</b>	0,227	0,112	-0,353	0,320
Mali analiz bilgin...	0,234	0,047	0,240	0,076	<b>0,724</b>	0,058	0,005	0,075
İnşaat muhasebesi bilgin...	0-,004	0,129	0,045	0,037	<b>0,721</b>	-0,012	0,071	0,249
Vergi mevzuatı uygulama bilgin...	0,202	0,062	0,188	0,137	<b>0,714</b>	0,208	0,010	0,032
Maliyet muhasebesi bilgin...	0,161	0,151	0,094	0,127	<b>0,673</b>	0,116	0,199	-0,042
Genel muhasebe bilgin...	0,186	0,092	0,067	0,247	<b>0,651</b>	0,243	0,286	-0,044
Sözel iletişim yeteneğim...	0,189	0,090	0,241	0,143	0,042	<b>0,774</b>	0,057	-0,016
Empati yapma yeteneğim...	0,172	0,235	0,167	0,005	0,067	<b>0,706</b>	-0,043	0,094
Yazılı iletişim yeteneğim...	0,205	0,225	0,075	0,119	0,180	<b>0,689</b>	0,158	-0,037
Mesleki konuları anlaşılır bir şekilde ifade edebilme yeteneğim...	0,235	0,103	0,179	0,196	0,228	<b>0,668</b>	0,033	0,136
Detaylara dikkat etme özelliğim...	0,126	0,174	0,038	0,260	0,166	0,063	<b>0,669</b>	0,178
Analitik (çözümleyici) düşünme özelliğim...	0,197	0,123	0,088	0,212	0,274	0,096	<b>0,630</b>	0,071
Olaylara karşı sezgisel yaklaşma özelliğim...	0,109	0,120	0,051	0,266	0,116	0,082	-0,018	<b>0,696</b>
Olaylara karşı şüpheyle yaklaşma özelliğim...	0,150	-0,003	0,149	0,088	0,076	0,027	0,358	<b>,617</b>

**EK-4: Değişkenlerin Ortak Varyansı Tablosu**

<b>Değişkenler</b>	<b>Başlangıç Değeri</b>	<b>Ortak Varyans Değerleri</b>
Analitik (çözümleyici) düşünme özelliğim...	1,000	0,593
Detaylara dikkat etme özelliğim...	1,000	0,626
Olaylara karşı sezgisel yaklaşma özelliğim...	1,000	0,604
Olaylara karşı şüpheyle yaklaşma özelliğim...	1,000	0,569
Bağımsız davranabilme özelliğim...	1,000	0,575
Mesleki sırları saklayabilme özelliğim...	1,000	0,653
Dürüst davranabilme özelliğim...	1,000	0,708
Tarafsız davranabilme özelliğim...	1,000	0,700
Haksız rekabete karşı duyarlılığım...	1,000	0,667
Mesleki dikkat ve özen gösterebilme özelliğim...	1,000	0,582
Genel muhasebe bilgim...	1,000	0,675
Maliyet muhasebesi bilgim...	1,000	0,582
İnşaat muhasebesi bilgim...	1,000	0,607
Mali analiz bilgim...	1,000	0,654
Vergi mevzuatı uygulama bilgim...	1,000	0,653
Muhasebe standartları bilgim...	1,000	0,594
Sermaye piyasası mevzuatı bilgim...	1,000	0,550
Ticaret hukuku bilgim...	1,000	0,661
Borçlar hukuku bilgim...	1,000	0,700
Medeni hukuk bilgim...	1,000	0,674
Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile ilgili bilgim...	1,000	0,659
İcra ve İflas hukuku bilgim...	1,000	0,625
Suç bilimi (kriminoloji) bilgim...	1,000	0,705
Psikoloji bilgim...	1,000	0,668
Bilişim teknolojiler hakkındaki bilgim...	1,000	0,548
Adli sürecin işleyişi hakkında bilgim...	1,000	0,680
Soruşturma yürütebilme becerim...	1,000	0,740
Kanıt toplayabilme becerim...	1,000	0,585
İç denetim bilgim...	1,000	0,822
İç kontrol bilgim...	1,000	0,810
Bağımsız (dış) denetim bilgim...	1,000	0,736
Hile tespit etme yeteneğim...	1,000	0,710
Kanıt toplama hakkında bilgim...	1,000	0,656
Risk değerlendirme bilgim...	1,000	0,643
Yazılı iletişim yeteneğim...	1,000	0,645
Sözel iletişim yeteneğim...	1,000	0,726
Empati yapma yeteneğim...	1,000	0,627
Mesleki konuları anlaşılır bir şekilde ifade edebilme yeteneğim...	1,000	0,654



## EK-5: Soruların Tanımlayıcı İstatistikleri Tablosu

Sorular	Ortalama	Standart Sapma
Suç bilimi (kriminoloji) bilgim...	2,7717	1,00122
Sermaye piyasası mevzuatı bilgim...	3,0667	0,99064
Adli sürecin işleyişi hakkında bilgim...	3,1838	0,96105
Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile ilgili bilgim...	3,2404	0,88211
İcra ve İflas hukuku bilgim...	3,2545	0,86769
Psikoloji bilgim...	3,2970	1,01142
Medeni hukuk bilgim...	3,3798	0,84962
Soruşturma yürütebilme becerim...	3,4424	0,94602
Bilişim teknolojiler hakkındaki bilgim...	3,5131	0,97298
Borçlar hukuku bilgim...	3,6848	0,75667
İnşaat muhasebesi bilgim...	3,7091	1,05142
Kanıt toplayabilme becerim...	3,7859	0,89680
Araştırmalarımda Yargıtay ve Danıştay kararlarından yararlanabilme becerim...	3,8040	0,90432
Baskı altında karar verebilme özelliğim...	3,8121	1,06616
Ticaret hukuku bilgim...	3,8646	0,74194
Her dava için özgün rapor hazırlayabilme yeteneğim...	3,8707	0,83899
Risk değerlendirme bilgim...	3,8747	0,79247
Bağımsız (dış) denetim bilgim...	3,8768	0,90599
Israrıcı davranma özelliğim...	3,8828	0,98901
Muhasebe standartları bilgim...	3,9172	0,82177
Maliyet muhasebesi bilgim...	3,9818	0,78296
İş hukuku bilgim...	3,9960	0,80734
Kanıt toplama hakkında bilgim...	3,9960	0,79471
Mali analiz bilgim...	4,0182	0,82819
Olaylara karşı şüpheyle yaklaşma özelliğim...	4,0545	0,91714
İç kontrol bilgim...	4,0606	0,76907
Hoşgörülü davranma özelliğim...	4,0646	0,88616
İç denetim bilgim...	4,0646	0,76874
Hile tespit etme yeteneğim...	4,0667	0,81086
Vergi mevzuatı uygulama bilgim...	4,0788	0,76345
Olaylara karşı sezgisel yaklaşma özelliğim...	4,1111	0,83556
Empati yapma yeteneğim...	4,2020	0,76062
Mesleki konuları anlaşılır bir şekilde ifade edebilme yeteneğim...	4,2727	0,71731
Meraklı davranma özelliğim...	4,2788	0,76026
Sözel iletişim yeteneğim...	4,2929	0,72342
Analitik (çözümleyici) düşünme özelliğim...	4,3051	0,64723
Yazılı iletişim yeteneğim...	4,3818	0,68061
Ekip çalışmasına uyum sağlayabilme özelliğim...	4,3980	0,79037
Detaylara dikkat etme özelliğim...	4,4202	0,68026
Araştırmacı bir yaklaşım sergileme özelliğim...	4,4727	0,67545
Genel muhasebe bilgim...	4,4949	0,62947
Öz güvenim...	4,5414	0,64717
Haksız rekabete karşı duyarlılığım...	4,5596	0,73929
Bağımsız davranabilme özelliğim...	4,5980	0,61196
Mesleki dikkat ve özen gösterebilme özelliğim...	4,6242	0,60045
Tarafsız davranabilme özelliğim...	4,6768	0,59055
Mesleki sırları saklayabilme özelliğim...	4,7717	0,53464
Dürüst davranabilme özelliğim...	4,7919	0,51214

## ÖZGEÇMİŞ

Yurdagül ÇOBAN, 05.09.1986 tarihinde Ankara İlinin Güdül İlçesinde doğdu. İlköğretim ve lise öğrenimini Ankara'da tamamladı.

Üniversite öğrenimini 2004–2008 yılları arasında Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümünde tamamladı. 2007–2008 öğretim yılında Gündüz Bölüm İkincisi olarak mezun oldu. Aynı yıl Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümünde yüksek lisans öğrenimine başladı. 2004-2011 yılları arasında Yomra Kadastro Müdürlüğünde Kadastro Teknisyeni olarak görev yaptı. 2011-2012 yılları arasında İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığında Gelir Uzman Yardımcısı olarak görev yaptı. Halen Sosyal Güvenlik Kurumunda Sosyal Güvenlik Denetmen Yardımcısı olarak görev yapmaktadır.

ÇOBAN, bekar olup, İngilizce bilmektedir.