

Mali Nitelikli Uyuşmazlık Davalarında Bilirkişilik Uygulamasına Karşı Adli Muhasebecilik: Ordu Adliyesi Örneği

Hakan Yazarkan^a

Ceyda Yerdelen Kaygın^b

Öz: Bu çalışmanın amacı son zamanlarda dünyada bilgi ve teknolojinin kötüye kullanılması sonucu artan ve çeşitlenen mali nitelikli suçlarla mücadele etmek üzere ortaya çıkan adli muhasebecilik mesleğine hâkimlerin yaklaşımını çeşitli açılardan sorgulamaktır. Çalışmada adli muhasebeciliğin dava destek boyutu üzerinde durulmuş ve bu sebeple Türkiye’de bunun ikamesi konumunda olan bilirkişilik uygulamalarının mevcut durumu ile ilişkilendirilmiştir. Bu amaçla çalışma, Türkiye’de mali uyuşmazlık davalarını yürüten ve adli muhasebecilik mesleğinin hizmet verdiği gruplar içerisinde en başta gelen Asliye Hukuk ve Vergi Mahkemesi hâkimleri üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışma kapsamında Ordu ili adliyesinde görev yapan üçü Asliye Hukuk hakimi ve üçü Vergi Mahkemesi hakimi olmak üzere altı hâkimden nitel araştırma tekniklerinden yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi ile veri toplanmıştır. Elde edilen veriler içerik analizine tabi tutularak çözümlenmiştir. Araştırmada ulaşılan sonuçlara göre görüşme yapılan hâkimlerin adli muhasebecilik hakkında yeterince bilgi sahibi olmadıkları, bilirkişilere mali nitelikli davalarda oldukça sık başvurulduğu ancak hâkimlerin beklentilerini yeterince karşılamadıkları ve sahip olmaları gereken özellikleri taşımadıkları anlaşılmıştır. Ayrıca yargı sistemimizde adli muhasebeciliğe ihtiyaç duyulduğu ve mesleğin uygulanması ile bilirkişilik uygulamasından kaynaklanan raporların kalitesizliği ve dava sürelerinin uzunluğu gibi problemlerin azalacağı tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Adli Muhasebecilik, Bilirkişilik, Mali Uyuşmazlık

JEL Sınıflandırması: M40, M41

Forensic Accounting Versus Expertise Practices in Financial Dispute Litigation: The Sample of Ordu Courthouse

Abstract: The aim of this study is to question judges’ approach from different perspective to forensic accounting profession which emerged to fight financial crime that increased and diversified as a result of abusing information and technology in the world. In the study litigation support dimension of forensic accounting has focused and tried to associate it with expert practices’ current situation which is substitution of it in Turkey. According to the aim the study was carried out with the help of the Civil and Tax Court judges who are responsible for conducting financial dispute case in Turkey and who are the most likely to benefit from the forensic accountancy profession. Data was gathered from a total of six judges, three civil courts judges and three tax court judges, via semi-structured interviews. Interviews were conducted with staff from Ordu courthouse. Obtained data were analyzed by content analysis. According the results it has revealed that judges have no enough information about forensic accounting. They apply to experts very frequently for financial cases but according to them experts do not meet adequately their expectations and they don’t have all qualifications that they must carry. In addition, it has determined that forensic accounting profession is necessary in our judicial system and by implementation of the profession problems resulting from experts like poor quality reporting and long duration of the cases will be decreased.

Keywords: Accounting, Forensic Accounting, Expertise, Financial Dispute

JEL Classification: M40, M41

^aAssist. Prof., PhD., Ordu University, Faculty of Ünye Economics and Administrative Sciences, Ordu, Türkiye, hayazarkan@gmail.com

^bAssist. Prof., PhD., Kafkas University, Social Sciences Vocational School, Kars, Türkiye, ceydayerdelen@gmail.com

1. Giriş

Şahıslar veya kurumlar arasında ortaya çıkmış ve mahkemeye intikal etmiş olan ve sadece genel/hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olmayan her türlü davada hâkimler bilirkişi olarak adlandırılan uzmanlara başvururlar. Bilirkişilik başlı başına bir meslek olmayıp çeşitli meslek mensuplarının ilgili davanın konusuna göre mahkemeye sağladıkları bir teknik destek faaliyetidir. Türkiye'deki mali uyuşmazlık davalarında da bilirkişilik uygulaması bu düzeydedir. Ancak teknolojinin ve globalleşmenin de etkisiyle mali nitelikli suçlar artmakta, değişmekte ve çeşitlenmektedir. Bu suçları soruşturmak ve doğru tespitlerde bulunmak kapsamlı araştırmalar yapabilme yetisi, ileri düzeyde uzmanlık ve deneyim gerektirmektedir. Bu gereksinim mali konulardaki bilirkişilik uygulamasının gün geçtikçe yetersiz hale gelmesine ve henüz Türkiye'de resmi olarak tanınmayan ancak ABD, Kanada ve İngiltere gibi birçok gelişmiş ülkede özerk bir meslek olarak kabul edilerek uygulanan adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Adli muhasebecilik işletmelere, mahkemelere, avukatlara, polis güçlerine vb. kurum ve kişilere hile araştırması, dava desteği ve uzman tanıklık hizmeti veren bir meslek koludur.

Adli muhasebeci herhangi bir görev/soruşturma sürecinde hile araştırması, dava desteği ve uzman tanıklık faaliyetlerinde görev alabilir. Bu çalışmada adli muhasebeciliğin dava destek boyutu üzerinde durulmuş ve Türkiye'de adli muhasebeciliğin olmayışı nedeniyle mali uyuşmazlık davalarına bilirkişilik desteği sağlayanların mevcut durumları Vergi Mahkemesi hakimleri ve asliye hukuk hâkimlerinin bakış açılarıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca hâkimlerin, bilirkişilik uygulamasının sorunlarına çözüm getirebileceği düşünülen adli muhasebecilik mesleği hakkındaki düşünceleri belirlenmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, çalışmada önce adli muhasebeciliğin Türkiye'deki ikamesi konumunda olan bilirkişilik uygulamasına yer verilmiş, ardından adli muhasebecilik kavramından genel hatlarıyla bahsedilmiş ve son olarak Ordu ili adliyesinde gerçekleştirilen nitel araştırmanın bulguları sunulmuştur.

2. Kavramsal Çerçeve

2.1. Türk Yargı Sisteminde Bilirkişilik

Yargı sistemimizde bilirkişilik uygulamalarına dair özel bir kanun olmayıp, bu konu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) m.275-286, Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) m.62-72 ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) m.266-285'de düzenlenmiştir. Buna göre Türk yargı sisteminde bilirkişilik uygulaması; "*Mahkeme, çözümünü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz.*" hükmü ile tanımlanmıştır (HMK m.266; HUMK m.275). İlgili kanunlarda bilirkişiye dair bir tanımlamanın yer almadığı görülmekle beraber literatürde kanundaki uygulama konusuna uygun olarak çeşitli tanımlar yer almaktadır. Bunlardan bazıları şöyledir;

Bilirkişi, tecrübe prensipleri hakkında hâkimde eksik olan bilgiyi veren ve bu tecrübe prensiplerine dayanarak sabit olan bir olaydan sonuçlar çıkaran veya kendi özel bilgisine dayanarak uyuşmazlık konusu olayları tespit eden kişidir (İTO, 2007, s. 12).

Yargılama faaliyetinin delillerin değerlendirilmesi ve uyuşmazlık konusu olay ve olguların belirlenmesi aşamasında, ihtiyaç duyulan duruma göre hâkim tarafından yargılamayı, savcı tarafından soruşturmayı yürütürken ve iddianameyi hazırlarken ya da taraflarca iddia ve savunmalarını kuvvetlendirmek amacıyla oy ve görüşüne başvuru alanında uzman, özel ve/veya teknik bilgi sahibi kişilere bilirkişi denir (Soydan, 2010, s. 21).

Bilirkişi, adlî makamların kendi hukuk ve genel bilgileri ile çözümleyemeyecekleri ihtilâflarda bilgisine başvuru alan, teknik bilgi ve uzmanlık sahibi olup bilgi ve uzmanlığını somut olaya uygulamak suretiyle mahkemeyi aydınlatıcı sözlü veya yazılı kanaat açıklayan kişidir (Adalet Bakanlığı, 2010, s. 3).

Soruşturmada saptanan olaylardan uzmanlığı nedeniyle sonuç çıkarmaya yargıç tarafından çağrılan kimselere bilirkişi denir (Demirer, 1976, s. 1030).

Bu tanımlardan da görüldüğü üzere bilirkişilerin taşınması gereken özellikler, hâkimin uzmanlık alanı dışında kalan konularda bir görüş sahibi olunmasını sağlayacak düzeyde uygun bilgi ve deneyimi gerektirmektedir. Bilgi ve deneyimden kasıt bilirkişilerin çeşitli özelliklere haiz olmaları gerekliliğidir. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir (Aksu, Uğur & Çukacı, 2008, s. 67; Deryal, 2001, s. 17-21):

- **Uzmanlık ve yeterlilik:** İşletme, muhasebe ve ekonomi gibi alanlarda eğitim almış olmak teknik yeterliliğin temel şartıdır. Bunun yanında bilirkişiler maliyet analizi, finansal analiz, şirket birleşmeleri ve satın almalarının değerlendirilmesi, uzun dönem planlama, tahmin, simülasyon ve finansal model oluşturulması gibi konularda mesleki tecrübeye sahip olmalıdırlar.
- **Bağımsızlık/objektiflik:** Bilirkişi davacı ya da davalının her ikisine de eşit mesafede olmalıdır. Bilirkişinin hiçbir etki altında kalmadan objektif olarak bilgi ve görüşünü mahkemeye sunması gerekir.
- **İş birliği yapmak:** Bilirkişiler avukatlarla iş birliği içinde çalışmalıdırlar. Avukatlar mahkeme hakkında kendilerine bilgi verirken bilirkişiler de muhtemel belirsizlikleri önlemek için ifadelerini avukatlarla paylaşabilirler.
- **Açıklık:** Bilirkişi işitsel ve görsel olarak, hâkim ve mahkeme kurulunun değerlendirmede kullanacağı karmaşık finansal ve ekonomik bilgiyi açık ve öz bir şekilde sunabilecek durumda olmalıdır.

Bilirkişilerin her ne kadar bu özelliklere sahip olmaları gerekiyor olsa da, uygulamada tersi bir durumla da karşılaşabilmektedir. Özellikle Türk yargılama hukukunda bilirkişilik müessesesi önemli tartışmalara ve beyanlara konu olmaktadır. Vergi yargısındaki bilirkişilik ve bilirkişiliğin sorunları da yine adli yargı ile benzerlik göstermektedir (Soydan, 2010, s. 16). Bu sorunlar genel olarak (Soydan, 2010, s. 182-183; Demirer, 1976, s. 1033; Usul & Topçuoğlu, 2011, s. 60):

- Bilirkişilerin kendilerinde bulunması gereken özellikleri taşımaması ve mahkemelerde alanında yeterince uzman olmayan bilirkişilerin görevlendirilmesi,
- Neden-sonuç ilişkisi kurulamamış ya da kendi içinde tutarsız raporlar düzenlenmesi,
- Yüzeysel, birkaç cümlelik bir sonuçtan oluşan, yapılan analizlerin kaynağını, kullanılan yöntemleri ve varılan sonucun dayanaklarını açıklamayan raporlar sunulması,
- Raporda emsal ve gerekçe gösterilmemesi,
- Bilirkişilerin görevlendirildiklerinde kendilerine verilen çalışma süresini aşması dolayısıyla dava sürecinin uzaması şeklinde özetlenebilir.

Türkiye’de bilirkişilik uygulamalarında yaşanan bu sorunlar pek tabii mali uyuşmazlık davalarında da görülmektedir. Bu sebeplerle davalarda etkin bir muhasebe desteği verilememekte ve bilirkişilik uygulamalarından gerektiği gibi yararlanılamamaktadır (Toraman, Abdioğlu & İşgüden, 2009, s. 46). Birçok ülkede bağımsız bir meslek olarak kabul gören adli muhasebeciliğin Türkiye’de mali konulardaki bilirkişilik uygulamalarından kaynaklanan sorunlara çözüm getirebilecek bir alternatif olabileceği düşünülmektedir.

2.2. Adli Muhasebe

Muhasebe bilimi içerisinde muhasebe, denetim ve araştırmaya dayalı kabiliyetlerin birleşimiyle adli muhasebe olarak bilinen spesifik bir alan ortaya çıkmıştır. “Adli” kelimesi, mahkemeye veya toplumsal anlaşmazlıklara ait olan anlamına gelmektedir. “Adli muhasebe” ise tartışma, çekişme ve sonuçta uyuşmazlık durumu ile ilgili davalara uygun bir muhasebe desteği sağlamaktır (Kushniroff, 2012, s. 19). Muhasebe literatüründe adli muhasebenin tek ve genel geçer bir tanımı olmayıp yazarlar benzer çerçevede değişik tanımlar yapmışlardır. Bunlardan bazıları şöyledir;

Adli muhasebe, muhasebe, denetim ve hukuk disiplinlerinin birleşiminden oluşur. Hukuk, hükümetin sosyal, ekonomik ve politik düzeni oluşturma, yönetme ve geliştirme becerisinin göstergesidir. Muhasebenin

ayrı bir dalı olarak adli muhasebe, yasal ve profesyonel kayıt tutmanın denetimi (incelenmesi) ile ilgilenen bilimdir (Mitric, Stankovic & Lakicevic, 2012, s. 41).

Adli muhasebe, finansal bilginin mali suçların faillerine karşı mahkeme tarafından delil olarak kabul edilebilecek bir biçimde toplanması ve sunulması bilimidir (Manning, 2005, s. 5).

Adli muhasebe terimi, günümüz karmaşık ticari hayatında oldukça kapsamlı bir anlamı ve kullanımı olmasına rağmen genel olarak yasal uyuşmazlıklara karşı muhasebe bilgi ve becerisidir. Bununla birlikte adli muhasebe, sadece yasal uyuşmazlıklarla ilgili değildir aynı zamanda ileri düzeyde finansal analiz gerektiren herhangi bir anlaşmazlık, çatışma veya soruşturmaya da alakalıdır (Lorenzo, 1993, s. 23).

Adli muhasebe bir hile soruşturmasının kapsamlı halidir. Başka bir ifadeyle adli muhasebe bir hilenin ortaya çıkması noktasında hileyle ilgili bütün verileri toplamak, analiz etmek yorumlamak ve konuyla ilgili uzman tanıklık hizmeti vermek üzere muhasebe kayıtlarının denetlenmesidir. Adli muhasebeciler genellikle bir muhasebe lisansına sahiptirler ve sigorta şirketleri, bankalar, polis güçleri, kamu kurumları, mahkemeler ve diğer kurumlar için çalışırlar (Smith, 2012, s. 9).

Bu tanımlar bağlamında adli muhasebeci finansal bilgileri, ileri düzeyde finansal analiz gerektiren herhangi bir anlaşmazlık, çatışma veya soruşturmada mali suçların faillerine karşı mahkeme tarafından delil olarak kabul edilebilecek bir biçimde toplayan, yorumlayan ve ilgililere sunan kişi olarak tanımlanabilmektedir.

2.2.1. Adli Muhasebecilere Duyulan Gereksinim

Günümüzde piyasa ekonomisindeki hızlı gelişmelerle birlikte başkasının mallarını (mülkiyet hakkını) ele geçirme suçları giderek artmaktadır. Bunun yanı sıra, bu tür suçların karakteristik özellikleri de değişmekte ve kendini yenilemektedir. Bu değişimin ilk nedeni çok sayıda suç teşkil eden durumun söz konusu olmasıdır. İkinci olarak, suça konu olan nesnelere sürekli değişmektedir. Böyle suçlar devlet malları, şirket varlıkları ve kişisel malları hedef almaktadır. Son olarak, bu suçlarda izlenen yollar sürekli değişmektedir. Düşük fiyatlı varlık satışı, muhasebe düzenlemeleriyle uyumlu fakat değişime uğratılmış yasal faturalarla harcamaların karşılanması, emeklilik sonrasında rüşvet kabul etmek gibi suçları sadece geleneksel araştırma yöntemleriyle kanıtlamak çok zordur. Adli muhasebeciler muhasebe ve hukuk gibi çok yönlü değişkenleri bir arada ele alarak bu tarz suçları tespit etmeye yardımcı olabilirler (Renzhou, 2011, s. 2149).

Adli muhasebecilik mesleğine duyulan gereksinimin son yıllarda giderek artmasının diğer sebepleri ise (Lorenzo, 1993, s. 23; Davis, Farrell & Ogilby, 2010, s. 2; Bozkurt, 2000, s. 56-57);

- Toplumun her geçen gün daha ihtilafli (davaya meyilli) hale gelmesi,
- Ticari faaliyetlerin giderek karmaşıklaşması,
- Hükümet ve düzenleyici otoritelerin çeşitli konularda artan taleplerinin bir sonucu olarak bu taleplerden etkilenen kişilerin bu durumla ilgili tarafsız bir uzmanın görüşüne ihtiyaç duyması,
- Avukatların uzman tanıkların teknik yeterliliğini ve güvenilirliğini daha titiz bir şekilde incelemesi,
- Beyaz yaka suçlarının giderek artması ve kompleks hale gelmesi,
- Sansasyonel şirket çöküşlerinin ve işletme başarısızlıklarının artması,
- Mesleki hile olaylarının artması,
- Evlilik anlaşmazlıklarının artmasıdır.

Aynı zamanda günümüz yaşamının karakteristik olaylarını ve karmaşık finansal işlemlerini analiz etmek için daha yüksek düzeyde uzmanlık gerektiğinin fark edilmesi, mahkemeler, işletmeler, hükümet, düzenleyici otoriteler, avukatlar, polis kuvvetleri, sigorta şirketleri, bankalar ve toplum tarafından adli muhasebeciye olan ihtiyacı artırmaktadır (Lorenzo, 1993, s. 23; Pazarçeviren, 2005, s. 4).

2.2.2. Adli Muhasebecilerin Taşınması Gereken Özellikler

Bir adli muhasebecide olması gereken en önemli temel özellikler tarafsızlık ve bağımsızlıktır. Değerlendirmeye etki edebilecek birçok faktör olması sebebiyle özellikle tarafsızlık kriterini sağlamak oldukça güçtür (Kleinman & Anandarajan, 2011, s. 39). Bu iki özelliği eğitim ve deneyim takip eder (Smith, 2012, s. 10). Görevlerini layıkıyla yerine getirebilmeleri için adli muhasebecilerin ileri düzeyde muhasebe ve denetim bilgisine, sözlü ve yazılı iletişim becerisine, ayrıntıları görebilme yeteneğine, bilgi ve iletişim teknolojilerini kullanabilme özelliğine, temel psikoloji bilgisine, yaratıcı düşünme ve soğukkanlı olma yeteneğine sahip olmaları gerekir (Mitric, Stankovic & Lakicevic, 2012, s. 42; Mohd & Mazni, 2007, s. 5; Eiya & Otalor, 2013, s. 22). Ayrıca adli muhasebecilerin bu bilgi ve becerilerini kanun ve mevzuat bilgisiyle de birleştirilmeleri ve desteklemeleri son derece önemlidir (Renzhou, 2011, s. 2148). Bunların yanı sıra adli muhasebecilerin taşınması gereken diğer özellikler şöyle sıralanabilir (Smith, 2012, s. 10);

- En az bilgi/belge ile hileleri tespit edebilmek,
- Finansal olayları tanıyabilmek,
- Araştırma-soruşturma teknikleri hakkında bilgi sahibi olmak,
- Deliller hakkında bilgi sahibi olmak,
- Finansal bilgiyi yorumlayabilmek,
- Finansal bulguları anlaşılır şekilde sunmak,
- Araştırma mantığına ve becerilerine haiz olmaktır.

2.2.3. Adli Muhasebenin Uygulama Alanları

Adli muhasebeciler hile araştırması, uzman tanıklık, patent ihlali araştırması, emniyeti suistimal, güvenlik değeri belirleme, sigorta araştırmaları, dava desteği, varlık takibi ve iyileştirmesi ve finansal uzmanlık gerektiren diğer konularda faaliyet gösterirler (Inkster, 1996, s. 11). Bu ayrıntılı faaliyet alanlarını bazı yazarlar (Nunn, McGuire, Whitcomb & Jost, 2006, s. 1; Kushniroff, 2012, s. 19) araştırmacı muhasebe ve dava desteği olmak üzere iki başlıkta ele alsa da, birçok yazar (Lorenzo, 1993, s. 23; Rezaee, Crumbley & Elmore, 2004, s. 2; Singleton & Singleton, 2010, s. 12; Crumbley, 1995; Elitaş, Karakoç & Görgülü, 2011, s. 226; Bozkurt, 2000, s. 56) üç temel alanda toplamışlar ve adli muhasebecilerin faaliyet alanları literatürde bu şekilde kabul görmüştür. Buna göre bir adli muhasebeci herhangi bir görev/soruşturma süresince;

- Araştırmacı muhasebe/hile araştırması-denetimi (investigative accounting/fraud investigation-audit),
- Dava desteği (litigation support),
- Uzman tanıklık (expert witness), faaliyetlerini yerine getirir.

Araştırmacı Muhasebe (Hile Araştırması/Denetçiliği)

Araştırmacı muhasebe bir şirketin veya finansal kurumun çöküşünün arkasındaki sebepler, personel hileleri, sigorta talepleri ve firma içinden bilgi sızdırma gibi çok çeşitli konular hakkındaki adli muhasebeci raporlarını içerir (Lorenzo, 1993, s. 23).

Hileden şüphelenildiğinde araştırmacı muhasebecinin ilk işi iddiaları kanıtlayacak ya da yalanlayacak delilleri ortaya çıkarmak ve incelemektir. Deliller aynı zamanda herhangi bir mahkemenin kanıt sınamaya testlerine (eğer varsa) uygun olarak toplanmalı ve korunmalıdır. Kriminall davalarda delil niteliğindeki belgeler makul bir şüphenin ötesinde açıkça suç teşkil etmeli iken, sivil davalarda bu konuya biraz daha az titizlik gösterilebilir. Deliller temel olarak iki kaynaktan elde edilir. Bunlardan ilki muhasebe kayıtlarıdır. Diğer ise işletmedeki kilit noktadaki personelle ve işletme dışındaki diğer ilgili kişilerle yapılan görüşmelerdir (Silverstone & Sheetz, 2007, s. 64-65). Türk yargı sisteminde deliller mahkeme tarafından toplanır ve bilirkişiler hakimnin izni olmaksızın delil toplama yetkisine sahip değildir. Adli muhasebeciliğin araştırmacı muhasebe boyutu bu sebeple şimdilik yargı sistemimize uyumlu değildir.

Dava Destek Danışmanlığı

Dava desteği, genel olarak adli muhasebecinin bir sözleşmenin ihlali, ihmal, ferdi kaza iddiası veya şirket birleşmelerinden kaynaklanan zarar iddiası gibi konularda finansal kaybın değerlendirmesini yaparak avukata mali bilgi desteği vermesidir (Lorenzo, 1993, s. 23). Başka bir ifadeyle avukatların bir yasal işlemde ihtiyaç duyacakları verilerin ilgili, yeterli ve doğru olarak saptanması ve sunulması adli muhasebecilerin dava destek danışmanlığı faaliyet alanına girmektedir. Bu verileri analiz etme sürecinde ise mahkemeye sunulacak mali nitelikteki bilgilerin değerlendirilmesi ve avukatların bu bilgileri yorumlamasına yardım etme amacı vardır (Bozkurt, 2000, s. 57). Türk yargı sisteminde adli muhasebeciliğin dava destek danışmanlığı hizmeti avukatlardan ziyade davayı yürüten hakime verilmekte ve bu görevi bilirkişiler üstlenmektedir.

Uzman Tanıklık

Adli muhasebeciler delilleri ve olayları yasal çerçevede değerlendirir, yorumlar ve bulgularına dayanan uzman görüşlerini mahkemeye sunarlar (Kushniroff, 2012, s. 19). Bu aşamada adli muhasebecilerin üçüncü ana faaliyet alanı olan uzman tanıklık görevi ortaya çıkmaktadır.

Adli muhasebecilik mesleğinin gereği olarak uzman tanıklık Türk Yargı sisteminde uygulaması pek olmayan bir sistemdir. Çünkü ülkemiz uygulamalarında tanıklık sadece olayı bizzat gören kişiler için düzenlenmiştir. Türkiye'deki uygulamalarda bilirkişilerin yazılı rapor vermesi esastır. Ancak yazılı rapor verilmesi sırasında ifadelerin muğlak olması, çok fazla teknik kavram ve terimlerin kullanılması, Türkçe dilbilgisi kurallarına tam olarak uyulmaması, verilmek istenilen mesajın mahkemeler tarafından anlaşılabilmesine yol açabilmektedir. Bu tip durumlarda hâkim, bilirkişiden ek açıklama talep etmekte ancak gelen ek açıklamalarda da çoğu zaman benzer sıkıntılar olabilmektedir. Uzman tanıklık sisteminde ise sözlü ifade esastır. Böylece hâkimler, savcılar ve avukatlar yazılı hususlar hakkında şüpheye düştükleri veya tam olarak algılayamadıkları kısımları sorarak adaletin sağlanmasını daha iyi temin ederler (Gülten, 2010, s. 317). Bir uzman tanık olarak adli muhasebecinin temel görevi, karmaşık finansal işlemleri gerçek bulgularla desteklenebilir, mantıksal ve anlaşılabilir tarzda analiz etmek, yorumlamak, özetlemek ve sunmaktır (Eiya & Otor, 2013, s. 22).

3. Literatür Özeti

Adli muhasebe literatürü incelendiğinde konuyla ilgili çalışmaların 2000'li yıllardan itibaren arttığı ve çeşitlendiği görülmektedir. Bu çalışmaların bir kısmı nispeten yeni bir meslek türü olan adli muhasebeciliği her yönüyle ortaya koymaya çalışan kavramsal çalışmalar (Bozkurt, 2000; Pazarçeviren, 2005; Kurt & Uçma, 2009; Özkul & Pektekin, 2009; Dhar & Sarkar, 2010; Huber, 2013; Akkeren & Tarr, 2014; Williams, 2014; Al, 2014), bir kısmı ise adli muhasebecilik eğitimini (Rezaee, Crumbley & Elmore, 2004; DiGabriele, 2008; Elitaş, Karakoç & Görgülü, 2011; Elitaş B. L., 2012), adli muhasebenin hile ve rüşvet olaylarındaki rolünü (Dada, Enyi & Owolabi, 2013; Dada, Owolabi & Okwu, 2013), adli muhasebecilerin taşıması gereken özellikleri (Davis, Farrell & Ogilby, 2010) konu alan ampirik çalışmalardır.

Bununla beraber bu çalışmayla benzer amacı taşıyan üç alan çalışması göze çarpmaktadır. Bunlardan ilki Muehlmann, Burnaby & Howe (2012), tarafından yapılan adli muhasebe uzmanlarının kullanımını vergi davaları açısından ele alan ve daha ziyade adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetine odaklanan çalışmadır. Yazarlar bu bağlamda bir uzman tanık olarak adli muhasebecilerin en önemli özelliklerini belirlemeye çalışmışlardır. 1982'den 2010'a kadar olan 112 adet vergi mahkemesi kararlarını incelemişlerdir. Araştırmada; adli muhasebecilere hem vergi mükelleflerinin hem de kamu kuruluşlarının başvurduğu, adli muhasebecilerden en fazla yararlanan davaların sırasıyla gelir vergisi, vergi hileleri ve vergi borcu uyuşmazlıkları olduğu, hakimlerin bir davaya adli muhasebeci atama kararlarında dikkate aldıkları özel kriterlerin olmadığı ve genellikle adli muhasebecilerin geçmiş deneyimlerinin dikkate alındığı, karar aşamasında adli muhasebecilerden ayrıntılı bir rapor ve araştırmalarını destekleyecek etkili bir sunum (uzman tanıklık) istendiği ve kararların genellikle adli muhasebeci şahitliği dikkate alınarak (aynı doğrultuda) verildiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Mohd & Mazni (2007), bu araştırmanın yöntemine de paralel olarak çalışmalarında 12 adet büyük çaplı muhasebe firmasının yetkilileriyle  adet soru çerçevesinde yapılandırılmamış görüşme tekniği ile Malezya'daki adli muhasebe uygulamaları ile ilgili veri toplamışlar ve ülkelerinde adli muhasebenin uygulanmamasının nedeni olarak adli muhasebecilik hizmetinin sadece büyük firmaların g yetirebileceği kadar yüksek maliyetli olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

ankaya, Din & oban (2014), adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık rolünün adalet sisteminin sorunlarına are olup olmayacağını, adalet uygulayıcılarının uzman tanıklara ihtiyaı olup olmadığını, muhasebe meslek mensuplarının buna uygun olup olmadıklarını tespit etmeyi ve muhasebe meslek mensupları ile adalet uygulayıcılarının düşüncelerini ortaya koymayı amaçladıkları çalışmalarında, iki farklı anketi 495 muhasebe meslek mensubu ve 60 yargı mensubu üzerinde uygulamışlardır. Araştırma sonucuna göre, Türkiye'de sertifikalı bilirkişi olarak görev yapacak uzman tanıklara (adli muhasebecilere) ihtiyaç duyulduğu ve muhasebe meslek mensuplarının şu an için gerekli uzman tanıklık yeterliliğine sahip olmadığı ortaya koyulmuştur.

4. Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde araştırmanın amacı, çalışma grubu, veri toplama aracı, veri toplama süreci, verilerinin analizi konularında bilgi verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın temel amacı, öncelikle mali uyuşmazlık davalarını yürüten hâkimlerin bakış aılılarıyla bilirkişilik uygulamalarını ortaya koymak ve sonrasında bilirkişiliğin alternatifi olarak düşünülen adli muhasebecilik mesleğine hâkimlerin yaklaşımını çeşitli açılardan sorgulamaktır. Ayrıca Vergi Mahkemesi hâkimleri ile Asliye Hukuk mahkemesi hâkimlerinin cevaplarındaki benzerlik ve farklılıkların sebepleri de belirlenmeye çalışılmıştır.

Bu genel amaç doğrultusunda yapılan görüşmelerde adli muhasebecilik mesleği hâkimlere açık bir dille tanımlanmış ve adli muhasebecilerin bilirkişilerden farklarını belirten bir açıklama yapılmıştır. Daha sonra araştırmaya katılan hâkimlerin araştırmanın alt amaçlarını da oluşturan aşağıdaki sorular hakkındaki düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

1. Adli muhasebe kavramından haberdar olma durumları nedir?
2. Yürütülen mali nitelikli (finansal) uyuşmazlık davalarının konuları nelerdir ve genellikle bunlardan hangilerinde bilirkişilere müracaat edilmektedir?
3. Muhasebeyle veya finansal bir işlemlle ilgili bir davada bilirkişiler hangi meslek gruplarından seçilmektedir ve bunların önceliklerine göre sıralanışı nasıldır?
4. Hlihazırda Türkiye'de adli muhasebecilerin yerine ikame edilmekte olan bilirkişiler hangi özellikleri taşımalı ve hangi alanlarda bilgi sahibi olmalıdır?
5. Bir mali uyuşmazlık davasında görevlendirilen bilirkişi dava konusu ile ilgili olarak yaptığı araştırmada hangi adımları uygulamaktadır?
6. Bilirkişi raporlarının yeterliliği ne ldedir ve hâkimler kararlarını ne lde bilirkişi raporlarına bağlı kalarak ve aynı doğrultuda vermektedir?
7. Mali nitelikli uyuşmazlık davalarında görevlendirilen bilirkişilerle sorunlar yaşanmasına neden olan durumlar nelerdir?
8. Bilirkişinin uzman tanık sıfatıyla duruşmaya katılmasına ve hazırladığı rapor doğrultusunda sözlü şahitlik yapmasına ihtiyaç duyulmakta mıdır ve/veya böyle bir şahitliğin mümkün olması davanın görülüşü veya karar üzerinde ne gibi olumlu ya da olumsuz etkiler doğurur?

9. Bilirkişilik uygulamasının günümüz Türkiye yargı sistemi için yeterliliği ne ölçüdedir ve buna bağlı olarak Türkiye’de adli muhasebecilik ayrı bir meslek olarak tanınmalı mıdır yoksa bilirkişilerin niteliklerinde iyileştirme yapılması yeterli olur mu?
10. Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin uygulanması hâlihazırdaki bilirkişilik uygulamasına kıyasla ne gibi faydalar sağlar?
11. Türkiye’de adli muhasebecilik mesleği yasal olarak uygulanmaya başlansa bu durum genel anlamda muhasebecilik mesleğinin prestijini artırır mı?
12. Adli muhasebecilik mesleği yasal olarak uygulansa finansal suçlarda caydırıcılık sağlar mı?
13. Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin gelişiminin ve yasal olarak kabul edilmesinin önündeki engeller nelerdir?
14. Türkiye’de gelecekte adli muhasebecilere duyulan ihtiyaç ne yönde değişecektir?

4.2. Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı

Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden görüşme tekniği ve veri toplama aracı olarak da 14 sorudan oluşan yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılmıştır. Bir kişinin davranışlarının nedenleri veya herhangi bir konudaki görüşleri ya da duyguları öğrenilmek istenildiğinde en uygun yöntem kişinin kendisinden bilgi almaktır. Kişinin açık uçlu sorulara vereceği özgür yanıtlar, ulaşılan bilginin daha doğru bir biçimde öğrenilmesine olanak tanıyacaktır (Türnüklü, 2000, s. 544; Yıldız & Turan, 2015, s. 86). Bu bağlamda çalışma grubunun bağımsız düşünebilme özelliğini daha fazla artıracak (Gömleksiz, Sinan & Demir, 2010, s. 1142) düşüncesiyle araştırmada açık uçlu sorular tercih edilmiştir. Görüşme formunun oluşturulmasında ilk adım olarak ilgili literatürden (Çankaya, Dinç & Çoban, 2014; Çabuk & Yücel, 2012; Pehlivan & Dursun, 2012; Brooks & Labelle, 2006; DiGabriele, 2010; Elitaş, Karakoç & Görgülü, 2011; Muehlmann, Burnaby & Howe, 2012; Rezaee, Crumbley & Elmore, 2004) yararlanılarak sorular geliştirilmiş, ikinci adımda ise bu sorular Ünye adliyesinde görev yapmakta olan üç hâkimin ön değerlendirmesine sunulmuş ve böylelikle görüşme formu son şekline getirilmiştir.

Araştırmanın evrenini Ordu ili merkezinde görev yapmakta olan hâkimler oluşturmaktadır. Nitel araştırmalarda örneklemin sayısı yani büyüklüğü ya da küçüklüğü yerine, araştırmacının gereksinim duyduğu bilgi miktarını karşılayıp karşılamadığıyla ilgilenebilir. Bazı durumlarda örneklem amaca uygun olarak seçilmiş bir (n=1) kişi bile olabilir. Bu sebeple de örneklem seçimi temsil edilebilirlik yerine, amaca dayalı gerçekleştirilmektedir (Türnüklü, 2000, s. 548). Bu bağlamda araştırmada örnekleme yöntemi olarak, nitel araştırmalarda konu hakkında derinlemesine bilgi ve tecrübesi olduğu düşünülen kişilerin belirlenmesi ve seçiminde sıklıkla kullanılan (Palinkas vd., 2013) “Amaçlı Örnekleme” yöntemi benimsenmiştir. Bu tür örneklemede araştırmacı kimlerin seçileceği konusunda kendi yargısını kullanarak araştırmanın amacına en uygun olanları örnekleme dâhil eder. Bu aşamada bazı alt kümelerin evreni genel hatlarıyla yansıttığı biliniyorsa, bundan sonra da yansıtacağı varsayımı ile bu alt kümelerden örnekleme yapılır (Balci, 2013, s. 104). Araştırmanın konusu genel anlamda mali konulardaki uyuşmazlıklar ve bu doğrultudaki davalardaki bilirkişiler ile ilgilidir. Araştırmanın evreni içerisinde bu konulardaki davalara bakan hâkimler, Asliye Hukuk ve Vergi Mahkemesi hâkimleri olarak iki alt kümeye ayrılmış ve üçü asliye hukuk üçü de vergi hakimi olmak üzere altı kişilik örneklem ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Bu noktada araştırmanın en önemli kısıtı olan zaman sorunu ortaya çıkmaktadır. Derinlemesine görüşme yönteminin doğası gereği genellikle görüşmeler oldukça uzun (bu çalışmada 1,5-2 saat civarı) sürmektedir. Bu durum, çalışma tempoları aşırı yoğun olan hakimlerin görüşme yapmaya zaman bulamamaları sonucunu doğurmuş ve örneklem sayısının artırılmasının önemli bir kısıtını oluşturmuştur.

4.3. Verilerin Çözümlemesi

Araştırmaya katılan hâkimlerle yapılan görüşmeler not tutma (ses kaydı yöntemi katılımcılar tarafından kabul edilmediği için) yöntemi ile kaydedilmiş, toplanan veriler bilgisayar ortamında yazılı hale getirilmiş ve daha sonra çözümlenmiştir. Verilerin çözümlenmesinde içerik analizi tekniği kullanılmıştır. İçerik

analizi; analiz birimlerinin belirlenmesi, kodlama kategorilerinin belirlenmesi, sayma/sayılaştırma (frekans değerleri ile) ve yorumlama aşamalarında gerçekleştirilmiştir.

4.4. Araştırmanın Bulguları

Bu bölümde, görüşme formu aracılığıyla toplanan veriler üzerinde gerçekleştirilen nitel çözümleme işleminde hâkimlerden elde edilen ve cevaplarda öne çıkan algılar, cevapları özetleyen frekans tabloları ve/veya cevaplayıcıların ifadelerinden bazılarını belirtmek suretiyle açıklanmıştır. Elde edilen bulgular, belirlenen alt amaçlar doğrultusunda alt başlıklar halinde Asliye Hukuk Hâkimleri ve Vergi Mahkemesi Hâkimlerinin cevaplarını karşılaştırmak suretiyle sunulmuştur. Asliye Hukuk Hâkimi “AHH”, Vergi Mahkemesi Hâkimi “VMH” ifadeleri ile kısaltılmış ve her iki grupta görüşme yapılan hakimler 1, 2 ve 3 rakamları ile belirtilmiştir. Bu durumda örneğin VMH 2 ifadesi; görüşülen 2. Vergi Mahkemesi hakimi anlamına gelmekte ve karşısındaki ifade o hakim ilgili soruya verdiği cevabı yansıtmaktadır. Bulguların yorumları ve ilgili literatürle karşılaştırılması sonuç bölümünde yapılmıştır.

Adli Muhasebe Kavramının Farkındalığı: Yapılan görüşmelerde ilk olarak hâkimlere adli muhasebecilik mesleğini tanıtan bazı ifadeler okunmuş ve daha sonra ilk soru olarak adli muhasebe kavramını daha önce duyup duymadıkları ve içeriğini bilip bilmedikleri sorulmuştur. Cevaplar Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Adli Muhasebe Kavramının Farkındalığı

	AHH (f)	VMH (f)	Toplam (f)
Evet	-	2	2
Hayır	3	1	4

Adli muhasebe kavramını daha önce duyduğunu belirten cevaplayıcıların ifadeleri şöyledir;

VMH 2: “Bu kavramı daha önce duymakla birlikte, ülkemizde yargılama faaliyetlerinde henüz başvurulan bir kurum olmadığından uygulaması ile ilgili yeterli bilgi sahibi değilim.”

VMH 3: “Katıldığım arabuluculuk kavramı ile ilgili olan bir seminerde adli muhasebecilik kavramını duymuştum ama ne anlama geldiği hakkında hiçbir fikrim yok.”

Mali Uyuşmazlık Davalarının Konuları: Araştırma kapsamında ikinci soru olarak hâkimlere yürüttükleri mali uyuşmazlık davalarının konuları sorulmuştur. Tablo 2’de cevaplar özetlenmiştir.

Tablo 2. Mali Uyuşmazlık Davalarının Konuları

	AHH (f)	VMH (f)	Toplam (f)
Trafik kazaları sonrası rücu davaları	3	-	3
İşçi-işveren borç-alacak davaları	3	-	3
Sigorta uyuşmazlıkları	2	-	2
Maddi tazminat davaları	2	-	2
Vergi uyuşmazlıkları	1	3	4
Gümrük işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar	-	3	3
Belediye gelirlerine ait uyuşmazlıklar	-	2	2
Ödeme-tahsil-gecikme-faiz konularındaki davalar	2	2	4
Belgede sahtecilik	-	1	1

Görüldüğü üzere AHH'leri genellikle rücu ve borç-alacak davalarını yürütürken VMH'leri uzmanlıkları gereği vergi ve gümrük işlemleri uyuşmazlıklarından kaynaklanan davaları sürdürmektedir. Ödeme-tahsil-gecikme ve faiz konularındaki uyuşmazlıklar ise her iki grubun ortak alanı olarak görülmektedir. Mahkemeler açısından dava konuları farklılık gösterse de Tablo 2'de belirtilen bütün konular bir adli muhasebecinin uzmanlık alanına girmektedir. Ayrıca hâkimlere Tablo 2'de sıralanan yürüttükleri mali uyuşmazlık davalarının hangilerinde genellikle bilirkişilere başvurdukları sorulmuş ve tamamı "hemen hemen hepsinde" cevabını vermiştir. Bu soruyla ilgili bazı hâkimlerin ifadeleri şöyledir;

AHH 2: "Herkes tarafından yapılabilecek basit matematiksel bilgi gerektiren davalar dışında hepsinde bilirkişiye başvuruyordum."

VMH 1: "Basit işlemlerden ziyade teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren konuları içeren davalarda bilirkişi talebinde bulunuyorum."

Bilirkişi Seçiminde Meslek Grubu Öncelikleri: Araştırmaya katılan hâkimlerin mali davalarda bilirkişi görevlendirmesini hangi meslek gruplarından hangi öncelik sırasına göre yaptıkları Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3. Bilirkişi Seçiminde Meslek Grupları ve Öncelik Sıralaması

	Yeminli Mali Müşavir (YMM)	Öğretim Üyesi	Emekli Sayıştay Denetçisi	Aktüerya Uzmanı	SMMM
AHH 1	-	1	2	3	4
AHH 2	-	1	3	2	4
AHH 3	-	2	3	1	4
VMH 1	1	2	3	-	4
VMH 2	1	2	4	-	3
VMH 3	1	4	2	-	3

Tablo 3'te hâkimlerin bilirkişi seçiminde öncelikli olarak (1=ilk öncelik, 4=Son öncelik olmak üzere) dikkate aldıkları meslek grupları her bir hâkim için ayrı ayrı belirtilmiştir. Görüldüğü gibi Asliye Hukuk ve Vergi Mahkemesi hâkimlerinin bilirkişi seçimindeki öncelikleri farklılık göstermektedir. AHH'leri öncelikle üniversitelerin öğretim üyelerinden eğer yoksa aktüerya uzmanlarından seçim yapmayı tercih ederken, VMH'leri ilk tercihlerini YMM'den eğer yoksa öğretim üyelerinden yana kullanmaktadırlar. AHH'leri YMM'leri hiç tercih etmezken, VMH'leri aktüerya uzmanlarına hiç talep göstermemektedir. Her iki grup için ortak sonuç ise SMMM'lerin son sırada olmasıdır. Sıralamaların sebeplerini açıklayan bazı ifadeler şöyledir;

AHH 1: "... Genellikle dosyayı büyük şehirlerdeki tanınmış üniversitelerin doçent ve profesör unvanına sahip hocalarına ya da yine büyük şehirlerdeki aktüerya uzmanlarına gönderiyorum. Bu kişiler kendilerini mali konuların yanında hukuki konularda da çok iyi yetiştirmiş oldukları için rapor kalitesi çok yüksek oluyor. SMMM'lere mecbur kalmadıkça vermiyorum çünkü yaptıkları hesaplamaların ne anlama geldiğini anlayamıyorum tekrar tekrar ek rapor istemek zorunda kalıyorum..."

VMH 2: "... Aktüerya uzmanına başvuruyorum çünkü aktüerya uzmanı yapılan hesaplamaların ve varılan sonuçların daha hukuki bir dille anlatımını veya bu sonuçların anlaşılmasını sağlıyor. Biz buna ihtiyaç duymuyoruz çünkü bilirkişinin yaptığı işlemleri biz de biliyoruz ve kolaylıkla anlıyoruz. Bizim için bilirkişi raporunda yapılan hesaplamaların gösterilmesi yeterli. Bunu da en iyi YMM'ler yapıyor. Hukuki bilgi olmadan sadece teknik unsurları belirtiyorlar."

Bilirkişilerin Taşınması Gereken Özellikler: Tablo 4 hâkimlerin bilirkişilerin haiz olması gereken özellikler ve bilgi sahibi olması gereken alanlar hakkındaki düşüncelerini göstermektedir.

Tablo 4. Bilirkişilerin Bilgi Sahibi Olması Gereken Özellikler ve Alanlar

	AHH (f)	VMH (f)	Toplam (f)
Özellikler			
Mesleki yeterlilik	3	3	6
Deneyim (5-10 yıl)	2	2	4
Yazılı ifade (rapor yazma) kabiliyeti	3	3	6
Bağımsızlık	3	3	6
Dürüstlük	-	1	1
İlgili olma/önemseme	-	1	1
Alanlar			
İleri düzeyde muhasebe/denetim/finans	3	3	6
Genel düzeyde hukuk/yargılama usulü	3	3	6
Maliye	-	2	2
Matematik	1	-	1
Bilirkişilik	1	2	3
Psikoloji	-	2	2
Suç bilimi	-	1	1
İnsan hakları	-	1	1
Özel sektör (uygulama) bilgisi	2	2	4
Kamu sektörü bilgisi	-	2	2

Hâkimlerin tümünün ortak görüşüne göre, mali uyuşmazlık konulu davalarda görev alacak bilirkişilerin mutlaka taşıması gereken özellikler; *mesleki yeterlilik, yazılı ifade kabiliyeti ve bağımsızlık* iken, *asgari ileri düzeyde muhasebe ve genel düzeyde hukuk* bilgisine sahip olmaları beklenmektedir.

Bilirkişilerin Dava Dosyası İle İlgili Yaptığı Çalışmalar: Bir mali uyuşmazlık dava dosyası bir bilirkişiye verildiğinde o bilirkişinin konuyla ilgili uyguladığı hareket planının içeriği hakkındaki hâkimlerin düşünceleri Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. Bilirkişilerin Çalışmalarında Uyguladığı Adımlar

	AHH (f)	VMH (f)	Toplam (f)
Ön araştırma yapmak	-	1	1
Dosyadaki delilleri analiz etmek	3	3	6
Rapor düzenlemek	3	3	6

Bilirkişilerin çalışmaları ile ilgili olarak hâkimlerin ortak görüşü, dosyadaki bilgi ve belgelerin dışına çıkılmaksızın bunlar üzerinde gerekli analizlerin/hesaplamaların yapıldığı ve rapor düzenlendiği yönündedir. Sadece VMH 3; *“Nadiren işinde ehil ve bilinçli bilirkişilerin konuyla ilgili bir ön araştırma yaptığını düşünüyorum. Kanunen bilirkişiler hâkimin izni olmadan delil toplayamaz. Bu nedenle dosyadaki deliller üzerinden analiz ve rapor düzenleme işini yaparlar.”* ifadesiyle bazı bilirkişilerin bir ön araştırma yaptığını belirtmiştir.

Bilirkişi Raporlarının Yeterliliği: Görüşmelerin bir başka sorusuyla hâkimlerden bilirkişi raporlarının beklentilerini karşılama düzeyini belirtmeleri istenmiş ve cevaplar Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. Raporların Hâkimlerin Beklentilerini Karşılama Durumu

	AHH (f)	VMH (f)	Toplam (f)
Tatminkâr	-	2	2
Kısmen tatminkâr	-	1	1
Tatminkâr değil	3	-	3

AHH'lerinin tamamı bilirkişi raporlarının beklentilerini karşılamadığını belirtirken, VMH'leri genel olarak raporları tatminkâr bulmaktadır. Bu durumun sebebine ilişkin bazı ifadeler şöyledir;

AHH 3: *"Tatminkâr değil. Ya hukuki bilgi eksikliği ya da hesaplama hatası oluyor. Hâkimler konuyu bilmediği için bilirkişiler de yaptıkları analizi sadeleştirmeksizin anlattıkları için raporun analizleri hâkim tarafından anlaşılamiyor."*

VMH 2: *"Raporlar genel olarak yeterli. Bilirkişi raporlarını gayet net anlıyorum. Çünkü bizler de muhasebe biliyoruz ama kararlarımıza bir dayanak olması ve iş yoğunluğumuzu azaltması için mecburen bilirkişi kullanıyoruz."*

Bu soru kapsamında hâkimlere ayrıca, kararlarında ne ölçüde bilirkişi raporlarına bağlı kaldıkları (aynı doğrultuda karar verdikleri) sorulmuş ve tamamı *"%90'ın üzerinde"* yanıtını vermişlerdir. Özellikler AHH'lerinin tatmin olmadıkları bir raporla aynı doğrultuda karar vermeleri çelişkili gibi düşünülse de bu durumu AHH 1'in; *"%90'nın üzerinde bilirkişi raporuna bağlı kalıyorum. Ancak kanaat oluşması şart. Bazen bilirkişiye dosyayı beş defa tekrar gönderiyorum. Yine de tatmin olmazsam dosyayı farklı bilirkişilere gönderiyorum."* ifadesi açıklığa kavuşturmuştur.

Bilirkişilerle Yaşanan Sorunların Nedenleri: Hâkimler bilirkişilerle yaşadıkları problemlerin bilirkişilerden kaynaklanan sebeplerini Tablo 'deki şekliyle belirtmişlerdir.

Tablo 7. Hâkimlerin Bilirkişilerle Yaşadıkları Problemlerin Nedenleri

	AHH (f)	VMH (f)	Toplam (f)
Mesleki yetersizlik	3	3	6
Hukuki yetersizlik	3	3	6
Özensizlik/Önemsememe	3	2	5
Yazılı anlatım eksikliği	3	1	4
Hükme ilişkin yargıda bulunma	-	2	2
Araştırma yapmaya gerek duymama	1	1	2
Deneyimsizlik	1	-	1

Bu soru hâkimlerin bir dava için görevlendirdikleri ve birtakım problemler yaşadıkları bilirkişiler ile ilgilidir. Yani bütün bilirkişilerde bu eksikliklerin olduğu anlamına gelmez. Buna göre bütün hâkimler sorunlu gördükleri bilirkişilerde başta mesleki ve hukuki yetersizlik olduğunu ve problemlerin temelini bu iki unsurun oluşturduğunu düşünmektedirler.

Bilirkişilerin Sözlü Şahitlik Yapması: Hâkimlere bilirkişilerin mahkemeye sundukları rapor doğrultusunda duruşmalara katılarak sözlü şahitlik yapmasının gerekip gerekmediği ve böyle bir şahitliğin davanın görülüşü üzerinde ne gibi etkiler doğuracağı sorulmuş ve cevaplar Tablo 8'de özetlenmiştir.

Tablo 8. Bilirkişilerin Sözlü Şahitliğinin Gerekliliği ve Doğuracağı Sonuçlar

	AHH (f)	VMH (f)	Toplam (f)
<u>Gereklilik</u>			
Gerekli	3	1	4
Gerekli değil	-	2	2
<u>Doğuracağı Sonuçlar</u>			
Kararın etkinliği ve doğruluğu artar	-	1	1
Anlaşılabilirlik/Şeffaflık artar	3	1	4
Tarafsızlığı zedeler	-	2	2
Dava süreci uzar	3	3	6

Hâkimlerin çoğunluğu sözlü şahitliğin gerekli olduğunu ve bunun şeffaflığı artıracığını düşünmektedirler. Gerekli olmadığını düşünenler ise tarafsızlığı zedeleyeceğini belirtmişlerdir. Bununla beraber tüm hâkimler bu durumun Türkiye’de zaten haddinden uzun olan dava sürecini daha da uzatacağı konusunda hemfikirdirler. Ayrıca hâkimlerden bazıları adli muhasebeciliğin uzman tanıklık faaliyeti olan bu sözlü şahitliğe HMK m. 293’de “uzman görüşü” başlığı ile hak tanındığını ancak bunu daha önce hiçbir davada uygulamadıklarını belirtmişlerdir. Bazı ifadeler şöyledir;

AHH 2: *“Kesinlikle gereklidir çünkü şeffaflığı artırır. Çünkü kişilerin yüzünü görmek samimiyetini anlamaya yetecektir. Hâkim başına düşen dava sayısı az olsa çok iyi olur. Bunun uygulanması aşırı zaman alacağı için Türkiye’de uygulanması imkânsız gibi.”*

VMH 2: *“...Bilirkişinin sözlü savunmada bulunması hâli, yargılamada taraflardan birinin lehine olarak ifade vermeye yol açacağından, diğer tarafta bilirkişinin tarafsızlığını kaybettiği algısını oluşturabilir. Bu nedenle ben bilirkişinin duruşmada dinlenilmesi fikrine pek sıcak bakmıyorum. Ayrıca gereksiz yere dava süreci uzayacaktır.”*

Bilirkişi Uygulamasının Yeterliliği Ve Adli Muhasebeci İhtiyacı: Görüşme yapılan hâkimlere başka bir soruda ilk olarak mali konulardaki bilirkişilik uygulamasının Türk yargı sistemi için yeterliliği konusundaki fikirleri sorulmuş ve hâkimlerin tamamı “yeterli değil” yanıtını vermişlerdir. Görüşme formunda yer almayan ancak bu cevabın biraz daha anlamlı hale getirilmesi için o esnada hâkimlerden bilirkişilerinin yeterli olduğunu düşündükleri bir konu ile bunu kıyaslamaları istenmiş ve hâkimlerin hemen hepsi adli tıp kurumu ve uzmanlarından örnek vermişlerdir. Adli tıp uzmanlarının konusunda uzmanlaştığı için raporlarının çok kaliteli olduğu ve mali konularda da uzmanlık alanının muhasebe ve hukuk olması gereken bir yapılanmaya ihtiyaç duyulduğu mevzu bahis olmuştur. Konuyla ilgili örnek bir ifade şöyledir;

AHH 3: *“Bilirkişilik uygulaması çok büyük bir sorun ve kesinlikle yeterli değil... Adli tıpla kıyaslanabilir. Adli tıpta durum çok iyi. Resmi bir bilirkişilik kurumunun olması çok işe yarar. Adli tıp uzmanı ayrı yetiştiriliyor ve sadece o işi yapıyor. Mali davalardaki bilirkişiler de böyle olmalıdır.”*

Sorunun devamında ise hâkimlere bilirkişilerin yeterliliği/yetersizliği bağlamında Türkiye’de adli muhasebeciliğin ayrı bir meslek olarak tanınıp tanınmaması ya da mevcut bilirkişilerin niteliklerinde iyileştirme yapılmasının yeterli olup olmayacağı hakkındaki düşünceleri sorulmuştur. Cevaplar Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9. Özerk Bir Meslek Olarak Adli Muhasebenin Gerekliliği

	AHH (f)	VMH (f)	Toplam (f)
Ayrı bir meslek olarak tanınmalı	2	3	5
Mevcut bilirkişilerin nitelikleri geliştirilmeli	1	-	1

Görüldüğü gibi hakimlerin büyük çoğunluğu mevcut bilirkişilerin birtakım ek bilgiler/yetenekler kazandırılarak adli muhasebecilik mesleğini gerektiği gibi icra edemeyeceklerini düşünmektedirler. Hakimlere göre bu mesleğin uygulayıcıları temelden bu meslek için yetiştirilmeli ve sadece bu işi yapmalıdırlar. Hâkimler bu konudaki görüşlerini uygulamaya yönelik bazı önerilerle de desteklemişlerdir. Bu öneriler Tablo 10'da özetlenmiştir.

Tablo 10. Adli Muhasebeci Yetiştirme Süreci İçin Bazı Öneriler

	AHH (f)	VMH (f)	Toplam (f)
Lisans eğitimi bir yıl uzatılmalıdır	1	-	1
Lisans eğitimi sonrasında adaylar ayrıca adli muhasebe eğitimine ve bu eğitim sonunda ciddi bir sınava tabi tutulmalı	-	1	1
Ayrı bir bölüm okunmalı	1	2	3
Mevcut bilirkişiler kısa bir sertifika eğitimine tabi tutulmalı	1	-	1

Adli Muhasebecilik Mesleğinin Sağlayacağı Faydalar: Türkiye'de adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanınıp uygulanması durumunda halihazırdaki bilirkişilik uygulamasına kıyasla ne gibi faydalar sağlayacağı konusundaki hâkimlerin düşünceleri Tablo 11'de sıralanmıştır.

Tablo 11. Adli Muhasebecilik Uygulamasının Sağlayacağı Faydalar

	AHH (f)	VMH (f)	Toplam (f)
Dava süreci kısalmır	3	3	6
Rapor kalitesi artar	3	3	6
Hâkimlerin iş yükü azalır	3	3	6
Kararların doğruluğu artar	1	1	2
Taraflar arasında uzlaşma durumu artar	-	2	2

Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'de uygulanması durumunda Türk yargı sistemine sağlayacağı katkılar konusunda üç önemli hususta hâkimlerin tamamı hemfikirdir. Bunlar; dava sürelerinin kısalması, rapor kalitesinin artması ve hâkimlerinin iş yükünün azalması durumlarıdır. Aslında Tablo 11'de belirtilen faydaların bazıları bir diğerrinin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durumu anlatan bir ifade şöyledir;

AHH 2: *“Keşke uygulansa. İşini iyi bilen bir adli muhasebeci bizim ötemizde bilgiye sahip olacaktır ve şu anki durumun tam tersi olarak bize ışık tutacak ve yönlendirebilecektir. Adli muhasebe olursa raporlar çok kaliteli olacağı için duruşmalar yıllarca uzamayacak ve hâkimlerin oldukça fazla olan iş yükü bir nebze de olsa azalacaktır.”*

Adli Muhasebenin Muhasebecilik Mesleğinin Prestijine Katkısı: Görüşme yapılan hâkimlere Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğinin yasal olarak uygulanmaya başlanması durumunda, genel anlamda muhasebecilik mesleğinin prestijini artırıp artırmayacağı sorulmuş ve hâkimlerin tamamı “evet” yanıtını vermişlerdir. Bu durumun nedenini anlatan bazı ifadeler şöyledir;

AHH 1: *“Kesinlikle artırır. Uzmanlık sağlayacağı için.”*

VMH 2: *“Muhasebecilik mesleği içinde yargı faaliyeti ile ilgili ayrı bir uzmanlık alanı oluşacağından, bu durum muhasebecilik mesleğine olan ilgiyi artıracığı gibi, maddi yönlerden de bu meslek grubuna faydalı olacaktır.”*

Adli Muhasebenin Caydırıcılık Yönü: Adli muhasebenin bir meslek olarak tanınıp uygulanması ile birlikte Türkiye'de finansal suçlarda azalma olup olmayacağı hâkimlere yöneltilen bir başka sorudur. Adli muhasebecinin bir bilirkişiye ya da bağımsız denetçiye göre finansal suçun failini ortaya çıkarma konusunda

daha fazla uzmanlaştığı düşüncesinin suça teşebbüs edecek olanın bilgisi dâhilinde olacağı muhtemeldir. Bu durumun bir cayma sebebi olup olmayacağı oldukça önemlidir. Ancak görüşmeye katılan hâkimlerin tamamı bu soruya “hayır” yanıtını vermişlerdir. Bu durumun nedenini anlatan bazı ifadeler şöyledir;

AHH 3: “Suçu işleyen yakalanmaktan ziyade yakalandığında alacağı ceza ile ilgilenir. Alacağı cezadan korkarsa o zaman yakalanma ihtimalini düşünebilir. Türkiye’de mali suçların cezaları ağır değil. Bu yüzden adli muhasebeci bunu sağlayamaz.”

VMH 1: “Hayır. Çünkü caydırıcılık suçun ortaya çıkarılmasıyla değil, suçun karşılığında yasalarda öngörülen ceza ile ilgilidir.”

Adli Muhasebecilik Mesleğinin Önündeki Engeller: Görüşme yapılan hakimlere, Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin uygulanması için altyapısal olarak hazır olunup olunmadığı ve bu doğrultuda mesleğin gelişiminin ve yasal olarak kabul edilmesinin önünde ne gibi engeller bulunduğu hakkındaki fikirleri sorulmuş ve yanıtlar Tablo 12’de özetlenmiştir.

Tablo 12. Türkiye’de Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uygulanmasının Önündeki Engeller

	AHH (f)	VMH (f)	Toplam (f)
Mesleğin ilişkili taraflarca bilinmemesi veya önemsenmemesi	3	3	6
Mesleğin yasal dayanağının olmaması	3	3	6
Nitelikli kişi sayısının yetersizliği	2	3	5
Mesleğin gelişimini ve tanınmasını misyon edinmiş bir kurumun/yapılanmanın olmayışı	2	3	5
Fakültelerde bölüm/ders yetersizliği	2	2	4
Hâkimlerin aşırı iş yükü	1	-	1
Adliye binalarında adli muhasebecilere tahsis edilecek fiziki imkânlar ve yardımcı birimlerin olmayışı	-	1	1

Araştırmaya katılan hâkimlerin tamamı birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabileceğini düşünmekle beraber bu uygulamanın önündeki bazı engellerin aşılması gerektiğini belirtmişlerdir. Tüm hakimlerin ortak görüşüne göre bu engellerden en temel ikisi; “mesleğin yeterince bilinmemesi” ve “henüz yasal bir dayanağının olmayışı”dır. Yine hâkimlerin büyük çoğunluğu mesleği icra edecek nitelikli işgücü sayısının yetersiz olduğunu ve adli muhasebecilik konusunda lokomotif görevi üstlenecek bir yapılanmanın olması gerektiğini düşünmektedirler.

Adli Muhasebecilere Duyulacak İhtiyaç: Görüşme formunun son sorusunda hâkimlere, gelecekte Türkiye’de adli muhasebecilere duyulacak ihtiyacın ne yönde değişeceği sorulmuş ve hâkimlerin tamamı “giderek artacaktır” yanıtını vermişlerdir. Bu düşüncenin sebebi hakkında ise benzer açıklamalar yapmışlardır. Öne çıkan ifadelerden bazıları şöyledir;

AHH 1: “Her geçen gün artacaktır. Finansal suçlar teknolojinin gelişmesi paralelinde çeşitlendi ve gelişti. Gelecekte branşlaşma gerekecek. Suçları tespit etmek giderek zorlaşmaktadır.”

VMH 3: “Gelecekte adli muhasebecilere olan ihtiyaç artarak devam edecektir. Çünkü dava sayıları her geçen gün artmakta, yeni dava türleri ortaya çıkmakta. Yargı alanında da uzmanlık mahkemelerinin artırılması yönünde çalışmalar mevcut. Böyle olunca spesifik olaylarda, çözümü uzmanlık gerektiren teknik konularda adli muhasebecilere duyulan ihtiyacın da giderek artacağını düşünüyorum. Hatta zaman içinde adli muhasebecilik içinde de farklı uzmanlık dalları ihtiyaca binaen oluşturulabilir.”

5. Sonuç ve Öneriler

Teknolojik açıdan her gün hatta her an bir yeniliğe ve buluşa sahne olan globalleşen günümüz dünyası, kredi kartı dolandırıcılığı gibi yeni nesil beyaz yaka suçlarla karşı karşıya kalmaktadır. Hızlı bir artış gösteren ve oldukça karmaşık olan yeni nesil suçları eski yöntem ve tekniklerle soruşturmak hemen hemen imkansız hale gelmiştir. Bu suçlarla mücadelede uzmanlaşma ve eğitim ihtiyacı eskiye nazaran daha da artmıştır. Nitekim bu gelişmeler başta ABD olmak üzere pek çok batı ülkesinde orijinal adı “forensic accounting” olan ve Türkçe’de “adli muhasebe” olarak karşılık bulan yeni bir alanın ortaya çıkmasına neden olmuştur (Karacan, 2012, s. 105). Adli muhasebecilik Türkiye’de ayrı bir meslek olarak kabul edilmeyip finansal uyuşmazlıklarda bilirkişilere müracaat edilmektedir. Bu çalışmanın amacı adli muhasebeciliği ve adli muhasebeciliğin yerini dolduran bilirkişiliği hâkimler açısından irdelemektir. Bu amaç doğrultusunda çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden yarı yapılandırılmış görüşme tekniği ile Ordu ili adliyesinde görev yapan üçü vergi mahkemesi üçü asliye hukuk hâkimi olmak üzere altı hâkim ile görüşme yapılmıştır. Elde edilen sonuçlar ve bazı öneriler şöyledir:

Adli muhasebecilerden yararlanacak olanların en başında hakimler gelmesine rağmen hâkimlerin bu meslek hakkında bir fikir sahibi olmadıkları görülmüştür. Bu noktada konuyla ilgili akademisyenler ve meslek odaları tarafından adli muhasebeciliğin Türkiye’de gerektiği gibi tanıtılması için bu konudaki bilimsel çalışmaların, konferans ve seminerlerin artırılmasının ilgili gruplar tarafından mesleğin fark edilmesi ve öğrenilmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Türkiye’de adli muhasebeciliğin henüz uygulanmıyor oluşu bu mesleğin mevcut durumu hakkında bir araştırma yapmanın en önemli kısıtıdır. Bu sebeple çalışmada adli muhasebecilerin ikamesi konumunda olan bilirkişiler ile ilgili çeşitli sorulara yer verilmiş ve bilirkişilik uygulamasının mevcut durumu belirlenmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda ulaşılan sonuçlardan ilki hâkimlerin tamamının hemen hemen bütün davalarda bilirkişiye başvurduklarıdır. Vergi ve asliye hukuk mahkemelerinin dava konuları uzmanlık alanlarından dolayı farklılık göstermekle beraber Tablo 4’te belirtilen bu davaların tümü bir adli muhasebecinin uzmanlık alanına girmektedir. Buradan adli muhasebeciliğin uygulanması durumunda Türkiye’de vergi ve asliye hukuk mahkemelerine hizmet verebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Asliye Hukuk ve Vergi Mahkemesi hâkimlerinin bilirkişi seçimindeki meslek grubu önceliklerine bakıldığında ise sonuçların farklılık gösterdiği görülmüştür. AHH’leri öncelikle üniversitelerin öğretim üyelerinden eğer yoksa aktüerya uzmanlarından seçim yapmayı tercih ederken, VMH’leri ilk tercihlerini YMM’den eğer yoksa öğretim üyelerinden yana kullanmaktadırlar. Her iki grup da mecbur kalmadıkça SMMM’leri tercih etmediklerini belirtmişlerdir. Gruplar arasındaki farklılığın temel sebebi hâkimlerin muhasebe konularındaki bilgi düzeyleri olduğu düşünülmektedir. AHH’lerinin tamamı hukuk fakültesinden mezun olup daha önce hiç muhasebe eğitimi almamış kişilerdir. VMH’leri ise ya iktisadi ve idari bilimler vb. fakültelerden mezun ya da eğitimlerinin bir döneminde muhasebe ve mali konularda bilgi sahibi olmuş kişilerdir. Bu durum hakimlerin bilirkişilerden beklentilerini değiştirmektedir. AHH’leri muhasebe bilgisine sahip olmadıkları için bilirkişilerin raporlarında yapılan analizle hukuki bilgi arasında bağlantı kurulmasını beklerken, VMH’leri muhasebe analizlerinin ve sonuçlarının hukuki olarak neyi ifade ettiklerini kolaylıkla anlamakta ve raporda sadece yapılan işlemi görmeyi istemektedirler. Aktüerya uzmanları ve öğretim üyeleri raporlarında teknik bilgi yanında hukuki sonuca da değinmekte ancak YMM’ler sadece ilgili işlemleri ve sonuçları belirtmektedirler. Bunun yanı sıra SMMM’ler ise hakimlerin tümünün ortak yargısına göre, kendilerini mesleki ve hukuki konularda yeterince geliştirmedikleri için mali uyuşmazlık davalarında bilirkişilik görevini beklentiye karşılayacak düzeyde yerine getirememektedirler.

Araştırmada hâkimlerin bilirkişilerin taşıması gereken özellikler ve bilgi sahibi olması gereken alanlar hakkındaki düşüncelerinin farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Görüşme yapılan hâkimlere göre; mesleki yeterlilik, yazılı ifade kabiliyeti, bağımsızlık ve deneyim bilirkişilerde bulunması gereken en önemli özelliklerdir. Bilirkişilerin bilgi sahibi olması gereken konular ise; ileri seviyede muhasebe ve denetim, genel seviyede hukuk, bilirkişilik ve özel sektör uygulamalarıdır. Ayrıca çalışmada hâkimlerin bilirkişilerle yaşadıkları problemlerin başlıca nedenleri ise; mesleki yetersizlik, hukuki yetersizlik, özensizlik ve yazılı anlatım eksikliği olarak tespit edilmiştir. Bu sonuçlar arasındaki ilişki bilirkişilerin sahip olmaları gereken

özellikleri tam olarak taşımadıklarını ve hâkimlerin kendilerinden beklentilerini yeterince karşılayamadıklarını göstermektedir. Buradan hareketle adli muhasebecilerin hâkimlerin bilirkişilerde olmasını beklediği özellikleri ve bilgi düzeyini fazlasıyla taşıdığı ve Türkiye’de uygulanması durumunda hâkimlerin beklentilerini tam olarak karşılayabileceği düşünülmektedir.

Adli muhasebecilerin temel faaliyetlerinden birisi de yazılı raporda belirttikleri hususları uzman tanık sıfatıyla duruşmaya katılarak sözlü olarak sunmalarıdır. Yargı sistemimizde uzman tanıklık faaliyetine ihtiyaç olup olmadığını ve bunun uygulanmasının doğuracağı sonuçları ortaya koymak üzere hâkimlerin bu konudaki düşünceleri sorulmuştur. Hâkimlerin çoğunluğu sözlü şahitliğin gerekli olduğunu ve bunun şeffaflığı artıracığını belirtmekle beraber bu uygulamanın Türkiye’de zaten uzun olan dava süresini daha da uzatacağını düşünmektedirler.

Hâkimlerin bilirkişi raporlarının beklentilerini karşılama düzeyleri konusundaki görüşleri farklılık göstermektedir. Görüşme yapılan AHH’leri bilirkişi raporlarının beklentilerini karşılamadığını, VMH’leri ise genel olarak raporları tatminkâr bulduklarını belirtmişlerdir. Bu durumun sebebi de hâkimlerin bilirkişi seçimindeki farklılığın sebebi ile aynıdır. Yani VMH’leri belli bir seviyede muhasebe bilgisine sahip oldukları için raporları kolaylıkla anlamakta, AHH’leri ise muhasebe eğitimi almadıkları için rapordaki teknik kısımları anlamakta zorlanmaktadırlar.

Hâkimlerin ifadelerine göre Türkiye’de, mali konularda da uzmanlık alanının muhasebe ve hukuk olması gereken ve sadece bu işi yapan kişilerden oluşan “adli tıp” benzeri özerk bir yapılanmaya ihtiyaç duyulmaktadır. Bu yapılanmanın dünyadaki uygulaması ise “adli muhasebecilik” tir. Türkiye’de adli muhasebeci yetiştirmek için hâkimlerin en belirgin önerisi ise üniversitelerde bu meslek üzerine ayrı bir bölüm açılması ve mezunlarının çeşitli sınavlara tabi tutularak mesleği icra edebilecek hale gelmeleridir.

Çalışmanın en önemli sonuçlarından biri de, Türkiye’de adli muhasebeciliğin yasal olarak uygulanması durumunda rapor kalitesi artacağı için dava sürelerinin kısılacağı, taraflar arasında uzlaşma durumunu artıracığı için hâkimlerin iş yükünün azalacağı ve nihai olarak hâkim kararlarının doğruluğunun artacağıdır. Ayrıca adli muhasebecilik uygulamasının alan içinde uzmanlaşmayı artırması nedeniyle genel anlamda muhasebecilik mesleğinin de prestijini ve bu mesleğe yönelimleri artıracığı düşünülmektedir.

Görüşme yapılan hâkimlerin tamamı Çankaya, Dinç & Çoban’ın (2014) bulgularına da paralel olarak ülkemizde adli muhasebecilere ihtiyaç duyulduğunu ve bu ihtiyacın gün geçtikçe artacağını bununla beraber ancak bazı engellerin aşılması ile Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabileceğini düşünmektedirler. Bu engeller; mesleğin yeterince bilinmemesi veya önemsenmemesi, yasal dayanağının olmaması, nitelikli kişi sayısının yetersizliği, Elitaş, Karakoç & Görgülü (2011)’in bulgularına da paralel olarak mesleğin gelişiminde öncülük yapan bir kurumun olmayışı ve Çabuk & Yücel (2012)’nin bulgularına paralel olarak yükseköğretim kurumlarındaki mesleğe yönelik uygulamaların yetersizliğidir. Bunun için mesleğin dünyadaki uygulamalarını ve kullanımının sağlayacağı faydaları konu alan akademik ve mesleği tanıtıcı sosyal içerikli yayınların artırılması gerekmektedir. Bunun yanında Pehlivan & Dursun (2012)’nin bulgularına da paralel olarak eğitim faaliyetlerine ağırlık verilmeli ve özellikle üniversitelerdeki muhasebe ve hukuk akademisyenlerinin bu konuda çeşitli projeler geliştirerek öncülük yapmaları gerekmektedir. Bu konuda değişik zamanlarda İSMMMO Akademi tarafından “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı” adı altında adli muhasebe eğitimi düzenlendiği ve başarılı olanlara katılımcı sertifikası verildiği (Çankaya, Dinç & Çoban, 2014, s. 87) bilinmektedir. Ancak bu eğitim genel düzeyde olup katılımcılarına meslek hakkında derinliğine bir bilgi birikimi sağlayacak seviyede değildir. Ayrıca sertifika sahipleri yasalarla diğer bilirkişilerden ayrı tutulmamıştır. Bu tür eğitimlerin niteliğinin artırılması ve daha ötesinde temelden adli muhasebeci yetiştirecek üniversite bölümlerinin oluşturulması ve mezunlarına yasal düzenlemelerle yetkiler ve sorumluluklar yüklenmesi mesleğin Türkiye’de dünyadaki benzerlerine yakın düzeyde uygulanabilir hale gelmesine önemli katkılar sağlayacaktır. Ayrıca TÜRMOB veya İSMMMO gibi Türkiye’de muhasebe mesleğinin önde gelen düzenleyici ve yürütücü otoritelerinin, hukuk alanında başta gelen TBB gibi kuruluşlarla işbirliği içinde adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişiminde öncülük edecek faaliyetlerini ve girişimlerini artırmaları gerekmektedir.

Türkiye’de mali nitelikli uyuşmazlık davalarına bakan mahkemeler; vergi mahkemeleri, asliye hukuk mahkemeleri ve ticaret mahkemeleridir. Araştırma Ordu ili adliyesinde gerçekleştirildiği ve bu adliyede ticaret mahkemesi bulunmadığı için ticaret mahkemesi hâkimleri araştırma kapsamına dâhil edilmemiştir. Gelecekte yapılacak olan çalışmalarda ticaret mahkemesi hâkimlerinin de araştırmaya dâhil edilmesinin daha doğru sonuçlar elde etmeye yardım edeceği düşünülmektedir. Ayrıca nitel araştırma tekniklerinin kullanıldığı çalışmalarda yöntemin doğası gereği genellikle amaçlı bir şekilde seçilmiş küçük bir örneklem üzerinde çalışıldığı için bulgular evrene genellenemez. Bu sebeple bu araştırmadan elde edilen sonuçlar daha çok Ordu ili adliyesini yansıtmaktadır.

Kaynaklar

- Adalet Bakanlığı. (2010, Aralık 8). *İç Denetim Birimi Başkanlığı İnceleme Raporu*. Mayıs 12, 2015 tarihinde http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/raporlar/yayinlanan_rapor/2010-4.pdf adresinden alındı
- Akkeren, J. V., & Tarr, J.-A. (2014). Regulation, Compliance and the Australian Forensic Accounting Profession. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 6(3), 1-26.
- Aksu, İ., Uğur, A., & Çukacı, Y. C. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*(9), 63-71.
- Al, A. (2014, Eylül-Ekim). Adli Muhasebe ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*, 95-124.
- Balcı, A. (2013). *Sosyal Bilimlerde Araştırma: Yöntem, Teknik ve İlkeler*. Ankara: Pegem Akademi.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”. *Yaklaşım Dergisi*(94), 56-61.
- Brooks, L. J., & Labelle, R. (2006). CAP Forum on Forensic Accounting in the Post-Enron World: Education for Investigative and Forensic Accounting. *Canadian Accounting Perspectives*, 5(2), 287-306.
- Crumbley, D. L. (1995). *Forensic Accountants Appearing in the Literature*. 02 03, 2015 tarihinde <http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/forensic.html> adresinden alındı
- Çabuk, A., & Yücel, E. (2012, Nisan). Adli Muhasebe Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 27-50.
- Çankaya, F., Dinç, E., & Çoban, Y. (2014). Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*(23), 70-94.
- Dada, S. O., Enyi, P. E., & Owolabi, S. A. (2013). Forensic Accounting: A Relevant Tool For Effective Investigation of Bribery Cases in Nigeria. *Unique Journal of Business Management Research*, 1(5), 95-99.
- Dada, S. O., Owolabi, S. A., & Okwu, A. T. (2013). Forensic Accounting a Panacea to Alleviation of Fraudulent Practices in Nigeria. *International Journal of Business Management and Economic Research*, 4(5), 787-792.
- Davis, C., Farrell, R., & Ogilby, S. (2010). *Characteristics and Skills of the Forensic Accountant*. Aralık 25, 2014 tarihinde American Institute of CPAs Web Sitesi: <http://www.aicpa.org/InterestAreas/ForensicAndValuation/Resources/PractAidsGuidance/DownloadableDocuments/ForensicAccountingResearchWhitePaper.pdf> adresinden alındı
- Demirer, G. (1976). *Bilirkişilik ve Uygulamadaki Sorunları*. Mayıs 12, 2015 tarihinde <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/1976-6/6.pdf> adresinden alındı

- Deryal, Y. (2001). Türk Hukukunda Bilirkişilerin Nitelikleri ve Avukatın Bilirkişilik Yapması. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 15-36.
- Dhar, P., & Sarkar, A. (2010). Forensic Accounting: An Accountant's Vision. *Vidyasagar University Journal of Commerce*, 15, 93-104.
- DiGabriele, J. A. (2008). An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants. *Journal of Education for Business*, 331-338.
- DiGabriele, J. A. (2010, January 11). *An Empirical View of the Transparent Objectivity of Forensic Accounting Expert Witnesses*. Ocak 31, 2015 tarihinde Social Science Research Network: <http://ssrn.com/abstract=1534705> adresinden alındı
- Eiya, O., & Otalor, J. I. (2013). Forensic Accounting as a Tool for Fighting Financial Crime in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6), 18-25.
- Elitaş, B. L. (2012, Temmuz). Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 153-172.
- Elitaş, C., Karakoç, M., & Görgülü, M. E. (2011). Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy Profession: Example of Turkey. *International Journal of Business and Social Science*, 2(10), 224-241.
- Gömlüksiz, M. N., Sinan, A. T., & Demir, S. (2010). İlköğretim Türkçe Dersi Öğretim Programındaki Yazma Öğrenme Alanının Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic*, 5(4), 1135-1173.
- Gülten, S. (2010). Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği. *Ankara Barosu Dergisi*(3), 311-320.
- HMK. (4/2/2011). *Hukuk Muhakemeleri Kanunu*. 27836 Sayılı Resmi Gazete.
- Huber, W. D. (2013). Should the Forensic Accounting Profession Be Regulated? *Research in Accounting Regulation*, 25, 123-132.
- HUMK. (18/6/1927). *Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu*. 624 Sayılı Resmi Gazete.
- Inkster, N. (1996). Forensic Accounting. *CMA Magazine*, 70(3), 11-13.
- İTO. (2007). *Bilirkişi Bilgilendirme*. İstanbul: Rema Matbaacılık.
- Karacan, S. (2012). Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4(8), 105-128.
- Kleinman, G., & Anandarajan, A. (2011). Inattentive Blindness and its Relevance to Teaching Forensic Accounting and Auditing. *Journal of Accounting Education*(29), 37-49.
- Kurt, G., & Uçma, T. (2009). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Adli Muhasebeci Olabilme Sürecinin Türkiye'deki ve Amerika'daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*(2), 160-178.
- Kushniroff, M. (2012). Forensic Accounting Demystified. *Journal on GSTF Business Review*, 1(4), 19-24.
- Lorenzo, J. d. (1993). Forensic Accounting. *Australian Accountant*, II(63), 23-25.
- Manning, G. A. (2005). *Financial Investigation And Forensic Accounting*. Boca Raton: Taylor & Francis Group.
- Mitric, M., Stankovic, A., & Lakicevic, A. (2012). Forensic Accounting - the Missing Link in Education and Practice. *Management Journal for Theory and Practice Management*(65), 41-50.
- Mohd, S. I., & Mazni, A. (2007). An Overview of Forensic Accounting in Malaysia. *International Conference on Business and Information*, (s. 1-9). Tokyo.

- Muehlmann, B. W., Burnaby, P., & Howe, M. (2012). The Use of Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinions. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(2), 1-34.
- Nunn, L., McGuire, B. L., Whitcomb, C., & Jost, E. (2006). Forensic Accountants: Financial Investigators. *Journal of Business & Economics Research*, 4(2), 1-6.
- Özkul, F. U., & Pektekin, P. (2009). Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası MÖDAV*, 11(4), 57-88.
- Palinkas, L. A., Horwitz, S. M., Green, C. A., Wisdom, J. P., Duan, N., & Hoagwood, K. (2013, November 6). *Purposeful Sampling for Qualitative Data Collection and Analysis in Mixed Method Implementation Research*. Şubat 25, 2015 tarihinde Springer Link: <http://link.springer.com/article/10.1007/s10488-013-0528-y/fulltext.html> adresinden alındı
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-19.
- Pehlivan, A., & Dursun, A. (2012). Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitime Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 129-142.
- Renzhou, D. (2011). Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting. *Energy Procedia*(5), 2147-2151.
- Rezaee, Z., Crumbley, D. L., & Elmore, R. C. (2004). Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners. *Advances in Accounting Education, Forthcoming*, 1-44.
- Silverstone, H., & Sheetz, M. (2007). *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Singleton, T. W., & Singleton, A. J. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Smith, E. P. (2012, June). The Basics Of Business Valuation, Fraud And Forensic Accounting And Dispute Resolution Services. *The CPA Journal*, s. 6-12.
- Soydan, B. (2010). *Türk Vergi Yargısı'nda Bilirkişilik*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Toraman, C., Abdioğlu, H., & İşgüden, B. (2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar; Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), 17-55.
- Türnüklü, A. (2000). Eğitimbilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*(24), 543-559.
- Uşul, H., & Topçuoğlu, M. (2011). Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliği Üzerine Bir Tartışma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(3), 53-66.
- Williams, J. W. (2014). Surveying the Field of Forensic Accounting in Canada. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 6(3), 27-47.
- Yıldız, M. S., & Turan, İ. (2015). Lojistik Dış Kaynak Kullanımı ve Lojistik Hizmet Sağlayıcılarının Rolü: Türkiye Çelik Boru Üretim İşletmelerinde Bir Araştırma. *Business and Economics Research Journal*, 6(1), 79-105.