

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

**ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA**  
**BİLİRKİŞİLİK MESLEĞİNİN TARİHİ GELİŞİMİ**  
**TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ VE**  
**GELİŞİM ÖNERİLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN**  
**PROF.DR. YUSUF CAHİT ÇUKACI**

**HAZIRLAYAN**  
**BAŞAK ŞAHİN**

**MALATYA-2019**

T.C.  
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ADLI MUHASEBE KAPSAMINDA  
BİLİRKİŞİLİK MESLEĞİNİN TARİHİ GELİŞİMİ  
TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ VE  
GELİŞİM ÖNRRERİLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN  
PROF.DR. YUSUF CAHİT ÇUKACI

HAZIRLAYAN  
BAŞAK ŞAHİN

Jürimiz .....tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu yüksek lisans tezini (oybirliği /oyçokluğu) ile başarılı bulunarak .....Anabilim, ..... Bilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyelerinin Unvan Ad Soyadı imzası

1. Prof. Dr. Recep GÜNEŞ

2. Prof. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI

3. Dr. Öğr. Üyesi Tuba GÜLCEMAL

4. ....

5. ....

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

Prof.Dr. Mehmet KUBAT  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## ONUR SÖZÜ

Prof. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI danışmanlığında yüksek lisans tezi olarak hazırladığım **“Adli Muhasebe Kapsamında Bilirkişilik Mesleğinin Tarihi Gelişimi Türk Hukuk Sisteminde Değerlendirilmesi ve Gelişim Önerileri”** başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakça kısmında yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

BAŞAK ŞAHİN

## BİLDİRİM

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

- Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim/Raporum sadece İnönü Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin/Raporumun 5 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

.../.../2019

BAŞAK ŞAHİN

## ÖNSÖZ

Öncelikle tezimin her aşamasında benden yardımlarını esirgemeyen ve çalışmama katkı sağlayan kıymetli tez danışmanım Prof. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI'ya, tezin bitirilmesi amacıyla motivasyonumu yükselten ve manevi desteklerini esirgemeyen arkadaşlarım; Hande KAYGUSUZUOĞLU'na, M. Faysal YANKIN'a ve Şükran ALTUN'a, bugünlere gelmemi sağlayan babam Hüseyin ŞAHİN'e ve annem Zeynep ŞAHİN'e teşekkürü bir borç bilirim.



**ÖZET**  
**ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA**  
**BİLİRKİŞİLİK MESLEĞİNİN TARİHİ GELİŞİMİ**  
**TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ VE**  
**GELİŞİM ÖNERİLERİ**

**Başak ŞAHİN**  
**İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Yüksek Lisans Tezi, Ağustos 2019**  
**Danışman: Prof. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI**

Teknolojinin sürekli gelişmesi işletmelerde yapılan hilelerin de tür değiştirmesine neden olduğundan, işletmelerde yapılan hilelerin tespitini geleneksel yöntemlerle yapmak giderek zor bir hal almaktadır. Yapılan hilelerin daha kolay tespit edilebilmesi amacıyla yeni teknikler geliştirilmiş ve muhasebe literatürüne yeni kavramlar kazandırılmıştır. Bu kavramlardan biri olan adli muhasebecilik başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere birçok ülkede de uygulama alanı bulmuştur.

Ancak ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin halen uygulama alanı bulamaması nedeniyle ortaya çıkan boşluk, bilirkişilik müessesesine duyulan ihtiyacı daha da artmaktadır. Bu sebeple yapılan çalışmada ilk olarak adli muhasebecilik ve bilirkişilik meslekleri hakkında genel bilgilere yer verilmiş olup, daha sonra Aydın ilindeki muhasebe meslek mensuplarından bilirkişilik yapanların “dürüstlük”, “tarafsızlık”, “hukuki ve mesleki yetkinlik”, “uzmanlık ve yeterlilik” ve “sır saklama” özelliklerine karşı bakış açılarını değerlendirmek amacıyla toplanan veriler analiz edilmiş olup analizden çıkan sonuçlar yorumlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Adli Muhasebe, Adli Muhasebecilik, Bilirkişilik

**ABSTRACT**  
**FOR THE SCOPE OF FORENSIC ACCOUNTING HISTORICAL**  
**DEVELOPMENT OF KNOWLEDGE PROFESSION EVALUATION OF**  
**TURKISH LAW SYSTEM AND DEVELOPMENT PRINCIPLES**

**Başak ŞAHİN**

**İnönü University, Institute of Social Sciences**

**Master of Thesis, August 2019**

**Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI**

Since the continuous development of technology causes change of tricks in enterprises, it is becoming increasingly difficult to determine the tricks in enterprises by traditional methods. New techniques have been developed and new concepts have been introduced in accounting literature in order to determine the tricks easier. One of these concepts, forensic accountancy has found application in many countries, especially in The United States (ABD).

However, the gap in the forensic accountancy profession in our country is still increasing due to the fact that it cannot find an application area. For this reason, firstly, the general information about forensic accountancy and expert professions is given and then the professional accountants who are experts in the province of Aydın should have their attitudes towards the honesty, impartiality, legal and professional competence, expertise and qualification and secrecy characteristics that the experts should have. In order to evaluate the data collected, the results are analyzed.

**Keywords:** Forensic Accounting, Forensic Accounting, Expert

## İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ.....	i
BİLDİRİM.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar DİZİNİ.....	xiii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xvi
KISALTMALAR.....	xvii
BİRİNCİ BÖLÜM.....	1
1. ADLİ MUHASEBE.....	1
1.1. Adli, Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik kavramı.....	1
1.1.1. Adlinin Tanımı.....	2
1.1.2. Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Kavramı.....	2
1.1.2.1. Adli Muhasebe Kavramı.....	3
1.1.2.2. Adli Muhasebecilik Kavramı.....	4
1.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Tarihsel Gelişimi.....	4
1.3. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri.....	6
1.3.1. Etik Dışı Davranışlar.....	7
1.3.2. Muhasebe Öğretisinin Yetersizliği.....	8
1.3.3. Bilirkişilerin Odaklanma Noktalarındaki Farklılıklar.....	8
1.3.4. Bilirkişi Müessesinin Yetersizliği.....	8
1.3.5. Hukuk Fakültelerinde Verilen Mali Eğitimin Yetersizliği.....	9
1.3.6. Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasındaki Güçlük.....	9



<b>1.4.</b>	<b>Adli Muhasebe Mesleğinin Kapsamı</b> .....	10
<b>1.4.1.</b>	<b>Dava Desteği (Hukuki Destek)</b> .....	10
<b>1.4.2.</b>	<b>Uzman Tanıklık (Bilirkişi Desteği)</b> .....	11
<b>1.4.3.</b>	<b>Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik)</b> .....	12
<b>1.5.</b>	<b>Hile Grupları</b> .....	13
<b>1.5.1.</b>	<b>Çalışan Hileleri</b> .....	13
<b>1.5.2.</b>	<b>Yönetim Hileleri</b> .....	13
<b>1.5.3.</b>	<b>Yatırım Hileleri</b> .....	13
<b>1.5.4.</b>	<b>Satıcı Hileleri</b> .....	14
<b>1.5.5.</b>	<b>Müşteri Hileleri</b> .....	14
<b>1.6.</b>	<b>Hile Yapmaya İten Nedenler</b> .....	14
<b>1.7.</b>	<b>Hileli Uygulamalarla İlgili Yapılan Düzenlemeler</b> .....	16
<b>1.7.1.</b>	<b>SAP, SAS ve IAS ile Yapılan Düzenlemeler</b> .....	16
<b>1.7.2.</b>	<b>Komisyonlar ve Raporlar</b> .....	18
<b>1.7.3.</b>	<b>Yasal Düzenlemeler ve Sarbanes-Oxley Yasaları</b> .....	19
<b>1.8.</b>	<b>Adli Muhasebe Mesleğini Gerektiren Nedenler</b> .....	19
<b>1.9.</b>	<b>Adli Muhasebenin İşleyiş Süreci</b> .....	20
<b>1.10.</b>	<b>Adli Muhasebenin İlgili Olduğu Bilim Dalları</b> .....	21
<b>1.10.1.</b>	<b>Adli Muhasebenin Psikoloji Bilimi İle İlişkisi</b> .....	21
<b>1.10.2.</b>	<b>Adli Muhasebenin Kriminoloji Bilimi İle İlişkisi</b> .....	22
<b>1.10.3.</b>	<b>Adli Muhasebenin Grafoloji Bilimi İle İlişkisi</b> .....	22
<b>1.10.4.</b>	<b>Adli Muhasebenin Hukuk Bilimi İle İlişkisi</b> .....	23
<b>1.10.5.</b>	<b>Adli Muhasebenin Denetim Bilimi İle İlişkisi</b> .....	23
<b>1.10.6.</b>	<b>Adli Muhasebenin İstatistik Bilimi İle İlişkisi</b> .....	23
<b>1.11.</b>	<b>Adli Muhasebecilerin Kullandığı Teknikler</b> .....	24
<b>1.11.1.</b>	<b>Yazılı İfade Alma Tekniği</b> .....	24

1.11.2.	Sorgulama Tekniği.....	24
1.11.3.	Doğrulama Tekniği .....	24
1.11.4.	Yeniden Hesaplama Tekniği .....	25
1.11.5.	Analitik İnceleme Tekniği .....	25
1.11.6.	Fiziki inceleme Tekniği.....	25
1.11.7.	Belge İnceleme Tekniği.....	25
1.12.	Adli Muhasebecinin Sahip Olması Gereken Kişilik Özellikleri.....	26
1.13.	Adli Muhasebecilik Mesleğinin İlkeleri.....	28
1.13.1.	Bağımsızlık İlkesi .....	28
1.13.2.	Mesleki Şüphencilik ilkesi, .....	29
1.13.3.	Objektiflik İlkesi .....	29
1.14.	Finansal Suçlar .....	29
1.14.1.	Rüşvet, Yolsuzluk ve Suistimal.....	30
1.14.2.	Kaymağını Alma ve Zimmete Geçirme .....	31
1.14.3.	Hisse Senedi ve Manipölasyon Suçları.....	32
1.14.4.	Kredi Kartı Yolsuzlukları .....	33
1.14.5.	Kar Amacı Gütmeyen Sivil Toplum Örgütlerinde Yolsuzluklar .....	33
1.14.6.	Belgede Sahtecilik ve Tahrifat.....	34
1.14.7.	Vergi Kaçırma .....	35
1.14.8.	Bankacılık İşlemlerinde Yapılan Finansal Suçlar .....	36
1.14.9.	İnternet ve Siber Suçlar .....	36
1.14.10.	Kurumlarda Meydana Gelen Finansal Suçlar .....	36
1.15.	Adli Muhasebe Kapsamında Dava Konuları.....	37
1.15.1.	Zimmet ile İlgili Davalarda Adli Muhasebe .....	38
1.15.2.	Boşanma Davalarında Adli Muhasebe .....	39
1.15.3.	Ceza Davalarında Adli Muhasebe.....	39

1.15.4.	İcra ve İflas Davalarında Adli Muhasebe.....	40
1.15.5.	İş Hukuku Davalarında Adli Muhasebe.....	40
1.15.6.	Vergi Hukuku Davalarında Adli Muhasebe .....	40
1.15.7.	Ticaret Hukuku Davalarında Adli Muhasebe.....	41
1.15.8.	Kara Para Aklama Davalarında Adli Muhasebe.....	41
1.15.9.	Sermaye Piyasası İle İlgili Davalarda Adli Muhasebe .....	42
1.16.	Adli Muhasebecinin Mahkemedeki Rolü .....	42
1.16.1.	Güvenilir Olma .....	43
1.16.2.	Profesyonel İtibar ve İmaj .....	44
1.16.3.	Önceki Çalışmaların Kalitesi.....	44
1.16.4.	Profesyonellik ve Tutum .....	45
1.16.5.	Topluluk Önünde Konuşma .....	45
1.16.6.	Teknik Bilgileri Basit Olarak Açıklayabilme.....	46
<b>İKİNCİ BÖLÜM.....</b>		<b>47</b>
<b>2.</b>	<b>BİLİRKİŞİLİK.....</b>	<b>47</b>
2.1.	Bilirkişilik Mesleğinin Tarihsel Gelişimi .....	47
2.2.	Bilirkişiliğin Amacı ve Önemi .....	48
2.3.	Bilirkişilik Müessesine İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri.....	49
2.4.	Bilirkişiye Başvurulabilecek Haller.....	49
2.4.1.	Uzmanlığı Gerektiren Bir Halin Olması.....	50
2.4.2.	Özel Bilgiyi Gerektiren Bir Halin Olması .....	50
2.4.3.	Teknik Bilgiyi Gerektiren Bir Halin Olması.....	50
2.5.	Bilirkişiye Başvurmanın Yasak Olduğu Haller.....	50
2.5.1.	Genel Bilgi İle Çözülebilecek Haller .....	51
2.5.2.	Hukuki Bilgi ile Çözülebilecek Haller.....	51

<b>2.5.3. Hakimın Şahsen Sahip Olduğu Özel Bilgiler İle Uyuşmazlığın Çözülebileceği Haller</b> .....	51
<b>2.5.4. Basın Yolu İle İşlenen Suçlar</b> .....	51
<b>2.5.5. Diğer Suçlar Bakımından</b> .....	52
<b>2.6. Bilirkişinin Sahip Olması Gereken Nitelikler</b> .....	52
<b>2.6.1. Hukuki ve Mesleki Ehliyet</b> .....	52
<b>2.6.2. Uzmanlık ve Yeterlilik</b> .....	52
<b>2.6.3. Tarafsızlık</b> .....	53
<b>2.6.4. Dürüstlük</b> .....	53
<b>2.6.5. Sır Saklama Yükümlülüğü</b> .....	54
<b>2.7. Bilirkişinin Seçilmesi, Çekinmesi ve Reddi</b> .....	54
<b>2.7.1. Bilirkişinin Seçilmesi</b> .....	54
<b>2.7.2. Bilirkişinin Çekinmesi</b> .....	54
<b>2.7.3. Bilirkişinin Reddi</b> .....	55
<b>2.8. Bilirkişilik Yapma Zorunluluğu</b> .....	57
<b>2.9. Bilirkişinin Ücreti</b> .....	58
<b>2.10. Bilirkişi Raporu ve Bilirkişi Raporunun Sahip Olması Gereken Özellikler</b> .....	58
<b>2.10.1. Bilirkişi Raporu</b> .....	58
<b>2.10.2. Bilirkişi Raporunun Sahip Olması Gereken Özellikler</b> .....	59
<b>2.11. Bilirkişi Raporunun Başka Davalara Etkisi</b> .....	60
<b>2.12. Bilirkişiliğe Resmi Nitelik Kazandırılması</b> .....	61
<b>2.13. Bilirkişinin Yetki Görev ve Sorumlulukları</b> .....	62
<b>2.13.1. Bilirkişinin Yetkileri</b> .....	63
<b>2.13.1.1. Bilgi Alma Yetkisi</b> .....	63
<b>2.13.1.2. Tedbir Alınmasını İsteme Yetkisi</b> .....	63

2.13.1.3. Diğer Uzmanlarla Bir Araya Gelme Yetkisi .....	63
2.13.1.4. Kanun Yoluna Başvurma Yetkisi.....	64
2.13.1.5. Ücret İsteme Yetkisi.....	65
2.13.2. Bilirkişinin Görevleri.....	65
2.13.3. Bilirkişinin Sorumlulukları.....	65
2.13.3.1. Disiplin Sorumluluğu.....	65
2.13.3.2. Hukuki Sorumluluk.....	66
2.13.3.3. Ceza Sorumluluğu.....	66
2.14. Bilirkişinin Yükümlülükleri .....	66
2.14.1. Bilirkişiliği Kabul Yükümlülüğü.....	66
2.14.2. Davete Uyuma ve Yemin Etme Yükümlülüğü .....	67
2.14.3. Rapor Verme ve Beyanda Bulunma Yükümlülüğü.....	67
2.14.4. Görevi Bizzat Yerine Getirme Yükümlülüğü .....	67
2.14.5. Görevini Tarafsız Bir Şekilde Yapma Yükümlülüğü.....	68
2.15. Bilirkişilik Sistemine Yöneltilen Eleştiriler.....	68
2.16. Muhasebe Davalarında Bilirkişilik.....	69
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	71
<b>3. AYDIN İLİNDE FAALİYET GÖSTEREN BİLİRKİŞİLER ÜZERİNE BİR</b>	
<b>ARAŞTIRMA.....</b>	<b>71</b>
3.1. Araştırmanın Amacı .....	71
3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi.....	71
3.3. Anket Sorularının Hazırlanması .....	72
3.4. Araştırma Verilerinin Analiz Edilmesi .....	73
3.5. Araştırmanın Hipotezi ve Modeli .....	90
3.5.1. Korelasyon Analizi.....	93
3.5.2. Bağımsız T Testi ve Tek Yönlü Varyans Analizi “ANOVA”.....	97

3.5.2.1. Bağımsız T Testi.....	97
3.5.2.2. Tek Yönlü Varyans Analizi “ANOVA” .....	101
<b>DÖRDÜNCÜ BÖLÜM</b> .....	108
<b>4. SONUÇ VE ÖNERİLER</b> .....	108
<b>KAYNAKÇA</b> .....	113
<b>EK 1: ANKET FORMU</b> .....	117



## TABLULAR DİZİNİ

<b>Tablo 1.1. Adli Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Özellikler .....</b>	<b>27</b>
<b>Tablo 3. 2. Cronbach's Alpha Değerleri İçin Bir Sınıflama .....</b>	<b>72</b>
<b>Tablo 3.3. Meslek Mensuplarının Cinsiyetleri İtibariyle Dağılımı .....</b>	<b>73</b>
<b>Tablo 3.4. Meslek Mensuplarının Yaşları İtibariyle Dağılımı.....</b>	<b>73</b>
<b>Tablo 3. 5. Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İtibariyle Dağılımı .....</b>	<b>74</b>
<b>Tablo 3.6. Meslek Mensuplarının Unvanları İtibariyle Dağılımı.....</b>	<b>74</b>
<b>Tablo 3.7. Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyim Süreleri İtibariyle Dağılımı ..</b>	<b>75</b>
<b>Tablo 3.8. Meslek Mensuplarının Medeni Durumları İtibariyle Dağılımı.....</b>	<b>75</b>
<b>Tablo 3.9. Meslek Mensuplarının Fiili Olarak Bilirkişilik Yapıp Yapmaması İtibariyle Dağılımı.....</b>	<b>76</b>
<b>Tablo 3.10. Sizce Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Yapabilmesi İçin Eğitim Almaları Gerekir Mi? .....</b>	<b>76</b>
<b>Tablo 3.11. Bilirkişilerin Dürüstlük Özelliği Bulunmalıdır.....</b>	<b>77</b>
<b>Tablo 3.12. Bilirkişi, Bir Olayın Doğru Olduğuna Dair Kesin Kanıt Sahibi Değilse Görüş Bildirmekten Kaçınmalıdır. ....</b>	<b>77</b>
<b>Tablo 3.13. Bilirkişilerin Tamamı Dürüştür.....</b>	<b>78</b>
<b>Tablo 3.14. Bilirkişi İnceleme Yaptığı Konuyla İlgili Tespit Ettiği Hususları Kesin Sonuca Ulaştırmadan Açıklamamalıdır. ....</b>	<b>78</b>
<b>Tablo 3.15. Bilirkişiye Verilecek Ücretler İşin Mahiyeti de Göz Önüne Alınarak Belirlenmelidir. ....</b>	<b>79</b>
<b>Tablo 3.16. Bilirkişi Kararını Kesinleştirmeden Önce Tüm İhtimalleri Göz Önüne Aldığından Emin Olmalıdır. ....</b>	<b>79</b>
<b>Tablo 3.17. Bilirkişi Yapmış Olduğu İncelemelerde Karar Verirken Bağımsız Davranmalıdır.....</b>	<b>80</b>
<b>Tablo 3.18. Bilirkişinin Yapmış Olduğu İşin Kalitesi Tarafsızlığı İle Birebir İlişkilidir. ....</b>	<b>80</b>
<b>Tablo 3.19. Bilirkişinin Aldığı Ücret Yaptığı İncelemelerin Kalitesini Etkilemektedir.....</b>	<b>81</b>
<b>Tablo 3.20. Bilirkişi, Tarafsızlığı ve Bağımsızlığı Tehlikeye Düştüğü Anda Görevinden Çekilmelidir.....</b>	<b>81</b>

<b>Tablo 3.21. Bilirkişi, Rapor Hazırlama Sürecinde Başkalarının da Görüşünü Dikkate Almalıdır.</b> .....	82
<b>Tablo 3.22. Bilirkişilerin Analitik Düşünme Özelliği Bulunmalıdır.</b> .....	82
<b>Tablo 3.23. Bilirkişilerin Olaylara Karşı Sezgisel Davranma Özellikleri Olmalıdır.</b> .....	83
<b>Tablo 3.24. Bilirkişi Araştırmacı Bir Yaklaşım Sergilemelidir.</b> .....	83
<b>Tablo 3.25. Bilirkişilerin Yazılı İletişim Yeteneği Olmalıdır.</b> .....	84
<b>Tablo 3.26. Bilirkişilerin Her Dosya İçin Özgün Rapor Hazırlayabilme Yeteneği Olmalıdır.</b> .....	84
<b>Tablo 3.27. Bilirkişilerin Hileleri Tespit Edebilme Yetenekleri Olmalıdır.</b> .....	85
<b>Tablo 3.28. Bilirkişi Adli Sürecin İşleyişine İlişkin Bilgi Sahibi Olmalıdır.</b> .....	85
<b>Tablo 3.29. Bilirkişi Mesleki Özen ve Dikkat Sahibi Olmalıdır.</b> .....	86
<b>Tablo 3.30. Bilirkişi İnceleme Yaptığı Konuyla İlgili Olarak Yetkinliğe Sahip Olmalıdır.</b> .....	86
<b>Tablo 3.31. Bilirkişinin Profesyonelliği Yaptığı İncelemenin Kalitesini Arttırmaktadır.</b> .....	87
<b>Tablo 3.32. Bilirkişi Çoğu Kez Yeteneklerine ve Sezgiselerine Güvenmelidir.</b> .....	87
<b>Tablo 3.33. Bilirkişi Mesleğinin Gerektirdiği Bilgi ve Yeterliliğe Sahip Olmalıdır.</b> .....	88
<b>Tablo 3.34. Bilirkişi Mesleği İle İlgili Hukuki ve Teknik Anlamdaki Tüm Gelişmeleri Takip Etmelidir.</b> .....	88
<b>Tablo 3.35. Bilirkişi, Görev Süresince ve Görevi Tamamlandıktan Sonra Edindiği Bilgileri Başkalarıyla Paylaşmamalıdır.</b> .....	89
<b>Tablo 3.36. Bilirkişilerin Yaptıkları İşin Kalitesi Sır Saklama Özellikleri İle Doğrudan İlişkilidir.</b> .....	89
<b>Tablo 3.37. Bilirkişiler İnceledikleri Dosya Kapsamındaki Bilgileri Aynı İşle Uğraşan Kişilere Aktararak Onların Hata Yapmalarını Engellemelidir.</b> .....	90
<b>Tablo 3.38. Anket Sorularının Bilirkişilerin Taşması Gereken Özelliklere Göre Dağılımı</b> .....	91
<b>Tablo 3.39. Korelasyon Analizi Tablosu</b> .....	95
<b>Tablo 3.40. Bilirkişilerin Medeni Durumlarının Bilirkişilerde Olması Gereken Özelliklere Etkisine Göre Farklılık Testi</b> .....	98



<b>Tablo 3.41. Bilirkişilerin Fiili Olarak Bilirkişilik Yapıp Yapmamasının Bilirkişilerde Olması Gereken Özelliklere Etkisine Göre Farklılık Testi .....</b>	<b>99</b>
<b>Tablo 3.42. Bilirkişilerin Bilirkişilik Eğitimi Alıp Almamasının Bilirkişilerde Olması Gereken Özelliklere Etkisine Göre Farklılık Testi.....</b>	<b>100</b>
<b>Tablo 3.43. Yaş Faktörü İle İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi/ANOVA Tablosu</b>	<b>102</b>
<b>Tablo 3.44. Eğitim Faktörü İle İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi/ANOVA Tablosu .....</b>	<b>103</b>
<b>Tablo 3.45. Mesleki Unvan Faktörü İle İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi/ANOVA Tablosu.....</b>	<b>105</b>
<b>Tablo 3.46. Mesleki Deneyim Faktörü İle İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi/ANOVA Tablosu .....</b>	<b>106</b>

## ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Hile Üçgeni.....	15
Şekil 1.2. Adli Muhasebenin Diğer Hukuk Dalları ile İlişkisi.....	38



## KISALTMALAR

**ABD:** Amerika Birleşik Devletleri

**AICPA:** Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

**SAP:** Basitleştirilmiş Satın Alma İşlemleri

**SAS:** Bildirim Standartları

**IAS:** Uluslararası Denetim Standartları

**PCAOB:** Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu

**ACFE:** Sertifikalı Dolandırıcılık Denetçiler Birliği

**Md:** Madde

**CMK:** Ceza Muhakemesi Kanunu

**HMK:** Hukuk Muhakemeleri Kanunu

**TMMOB:** Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. ADLİ MUHASEBE

Hukuk; toplum içinde bulunan kişilerin Devletle ve birbirleriyle ilişkilerini düzenleyen, ve uyulmaması halinde belirli yaptırımlar öngörülen yazılı veya yazısız kurallar bütünüdür. Yazısız hukuk denildiğinde örf, adet ve geleneklerde yerleşen bazı kurallara uyulmaması halinde maddi bir yaptırıma tabi olmayan kurallar akla gelmekte olup, yazılı hukuk kuralları denildiğinde ise kanun, tüzük, yönetmelikler gibi yazılı dayanakları bulunan ve bu kurallara uyulmaması halinde maddi yaptırımlara tabi olunan kurallar akla gelmektedir. Yazılı hukuk kurallarının esas özellikleri; uyulması zorunlu, emredici, tarafsız ve genel kurallar olmalarıdır.

Mahkemeye intikal eden dava konusu işlemlerin çözüme ulaştırılabilmesi açısından hakimin bir kaniya varması lazım gelip, dava konusu işlemle ilgili olarak hakimin kaniya varması için gereken delillerin tespit edilmesi zorunludur. Bu anlamda mahkemeye intikal eden dava konusu işlemlerin daha kolay ve hızlı olarak çözüme ulaştırılabilmesi için ortaya çıkan kavramlardan olan adli muhasebe kavramı hukuk sistemimizde giderek önemini arttırmaktadır. Adli muhasebe kavramı kapsam bakımından bilirkişilik kavramına göre daha dardır. Adli muhasebe daha çok ekonomik ve finansal uyumsuzluklarla ilgilenirken bilirkişilik finansal konulardan sanatsal konulara kadar uzanan geniş bir yelpazeyi kapsamaktadır. Bundan dolayı her iki kavramın da farklı hukuk dallarının kapsamına giren dava konuları mevcuttur.

#### 1.1. Adli, Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik kavramı

Ülkemizde adli muhasebecilikle ilgili olarak yapılan çalışmalara bakıldığında konuyla ilgili gelişmeler Avrupa ülkelerindeki kadar hızlı değildir. Yapılan çalışmalar bazında incelendiğinde bazı meslek odalarında adli muhasebecilik mesleğiyle ilgili olarak eğitimler verilmekte, üniversitelerde çeşitli tez çalışmalarının ve makalelerin hazırlandığı göze çarpmakta olup bu kapsamda öncelikle adli, adli muhasebe ve adli muhasebecilik kavramlarını incelemek yerinde olacaktır.

### 1.1.1. Adlinin Tanımı

Türkçe’de “adli”<sup>1</sup> anlamına gelen İngilizce “forensic” kelimesinin sözlük anlamı, "mahkemeye veya münazaraya ait"<sup>2</sup> veya “adaletle ilgili”<sup>3</sup> olarak tanımlanabilmektedir.

Adli kelimesini “mahkeme veya kamu tartışmalarına bizzat konu teşkil eden; ilişkili olan veya bu tartışmalarda kullanılan” şekliyle de tanımlanabilmektedir.<sup>4</sup>

Adli bilimlerin temel amacı; bilimsel bilgi, beceri ve gerçeklerin, özellikle mahkeme sürecinde kullanılarak, medeni hukuk veya ceza hukuku alanında ortaya çıkan yasal sorunların çözümüne katkı sağlamaktır.<sup>5</sup>

Adli bilimlerle ilgilenen kişiler, adli vakalarda kanıt ve belgeleri incelemekte, açıklamakta, sonuç olarak tespit ettikleri uzman düşünce ve bulgularını mahkemelerde davaya konu teşkil eden soruna açıklık getirmek amacıyla sunmaktadırlar.<sup>6</sup>

### 1.1.2. Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Kavramı

İsteklerin sınırsızlığı nedeniyle kişilerdeki doyumsuzluk bazı işletme sahipleri veya çalışanlarının işletmede finansal sorunlar yaratmasına neden olmaktadır. Daha çok sermaye şirketlerinde yapılan yolsuzlukların ortaya çıkarılabilmesi ile ilgili farklı çözüm yolları öne çıkmaktadır.

Dünya’nın giderek değişmesi sonucunda yeni ekonomik sorunlar ortaya çıkmakta olup işletmelerin defter ve kayıtlarında yapılan hileli işlemler nedeniyle yatırımcılar, çalışanlar ve müşteriler başta olmak üzere birçok taraf mağdur olmaktadır. Bu mağduriyetlerin önüne geçebilmek için birtakım çalışmalar yapılmakla birlikte adli muhasebe ve adli muhasebecilik gibi kavramlar da literatüre girmiştir. Bu kavramlar kaynağını ABD’den almakla beraber Türkiye’de de giderek önemli bir hal almaktadır.

---

<sup>1</sup> <https://translate.google.com/#view=home&op=translate&sl=auto&tl=tr&text=forensic> (Erişim Tarihi: 28.04.2019)

<sup>2</sup> <https://www.seslisozluk.net/forensic.-nedir-ne-demek/> (Erişim Tarihi: 28.04.2019)

<sup>3</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cc5a46029b2a9.64504988](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cc5a46029b2a9.64504988) (Erişim Tarihi:28.04.2019)

<sup>4</sup> Aktaş, Hüseyin, Gökhan Kuloğlu “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2008/25, ss. 101-120.

<sup>5</sup> A.g.e.

<sup>6</sup> Crumbley, D. Larry, “Forensic Accountants Appearing In The Literature”, New Accountant, 1995/10, pp. 10-25.

### 1.1.2.1. Adli Muhasebe Kavramı

Adli kavramı kişilerin birbirleriyle veya kurumlarla yaşadığı uyuşmazlıkların mahkemeye intikal ettiği vakalar olarak tanımlanabilmekteyken muhasebe kavramı ise işletmelerin varlık ve kaynaklarındaki hareketlenmeleri kaydeden, özetleyen, analiz eden ve yorumlayan bir bilim şeklinde tanımlanabilmektedir.

Yukarıdaki tanımlamalar ışığında adli kavramının hukukla ilgili muhasebe kavramının da ticari işlemlerle ilgili olması dolayısıyla adli muhasebe; işletmelerin yapmış olduğu ticari işlemleri nedeniyle yaşadığı hukuksal anlamdaki problemlerinin çözülmesi amacıyla ortaya çıkan bir uzmanlık alanı olarak tanımlanabilmektedir.

Adli muhasebe kavramıyla ilgili birçok tanımlamalar yapılmış olmakla beraber bu tanımlardan bazıları aşağıdaki şekildedir;

Adli muhasebe, “mevcut deliller kapsamında finansal konulardaki yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş sorunlara uygulanmasıdır.”<sup>7</sup>

Adli muhasebe, “muhasebe bilgisinin ve araştırma yeteneklerinin yasal problemlerin tespiti ve çözümünde kullanılmasını sağlayan bir bilim dalıdır.”<sup>8</sup>

Adli muhasebe, “soruşturma tekniklerini kullanarak muhasebe ve ekonomi becerileriyle entegre olma, karmaşık mali olayları çözümlenmesi, dolandırıcılık gibi eylemleri tespit etme ve ekonomik suç işleyen kişiler aleyhine delilleri toplayıp, mahkemelere kabul edilebilecek bir şekilde sunma işlevidir.”<sup>9</sup>

Adli muhasebe, “finansal veriler yardımıyla işletmelerin yaşadığı hukuki sorunları çözmeye çalışan uzmanlık türüdür.”<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> Crumbley. D. Larry, Nicholas Apostolou, “Forensic Accounting: A New Growth Area In Accounting” Ohio CPA Journal, 2002/61(3), pp. 16-21.

<sup>8</sup> Houck vd. ..., “Forensic Accounting As An Investigative Tool: Developing A Model Curriculum For Fraud And Forensic Accounting”, The CPA Journal, 2006/76(8), pp.68-70.

<sup>9</sup> Aktaş, Hüseyin, Gökhan Kuloğlu “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2008/25, ss. 101-120.

<sup>10</sup> Elitaş, vd. ..., “Stance Of Accounting Instructors To Forensic Accountary Profession: Example Of Turkey”, International Journal Of Business And Social Science, 2011/2, pp. 224-241.

### 1.1.2.2. Adli Muhasebecilik Kavramı

Adli muhasebecilerin hile tespiti ve ticari uyuşmazlıkların giderilmesi konusunda yardımlarına giderek daha çok ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır.

Amerika İç Gelirler Servisi (IRS-Internal Revenue Service)'den emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R.Roche adli muhasebenin tanımını şu şekilde vermiştir: “Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir”<sup>11</sup>

Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi, adli muhasebecilerin normal muhasebeciler veya denetçilerden farklı olarak bazı özellikleri taşımaları ve birtakım konularda da yoğun bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Bu özelliklerin başında bir dedektif gibi hareket etmek gelmektedir. Yurt dışında yapılan bir çalışmada, adli muhasebecilik mesleği tanımlanırken ünlü dedektif Sherlock Holmes ile bağlantı kurulmuş ve adli muhasebecilerin veri toplama ve analiz etmede bu dedektiften öğrenecekleri birçok şey olduğu vurgulanmıştır.<sup>12</sup>

## 1.2. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

Son zamanlarda gündeme gelen ve giderek önemi artan adli muhasebecilik mesleğinin kökenine bakıldığında 5000 yıldan fazla bir geçmişi bulunduğu görülmektedir. Dünyadaki ilk muhasebeciler olarak bilinen M.Ö. 3300-3500 yılları arasında Mısır ve Mezopotamya’da yaşayan katipler yapılan ticari işlemleri kil tabletlere ve papirüslere kaydettikten sonra yapılması muhtemel olan yolsuzlukların önüne geçebilmek amacıyla düzenlenmiş olan bu belgeleri kil zarflarda muhafaza etmekteydiler. Bu zarflara bir zarar gelmesi durumunda yolsuzluk yapmaya çalışan veya yolsuzluğa neden olan kişi hakkında birtakım cezalara hükmedilmekteydi.<sup>13</sup>

<sup>11</sup> Crumbley, D. Larry, “Forensic Accountants Appearing In The Literature”, New Accountant, 1995/10, pp. 10-25.

<sup>12</sup> Crumbley, vd., ... “Sherlock Holmes and Forensic Accounting”, <http://acct.tamu.edu/kratchman/holmes.htm>, (Erişim Tarihi: 20.01.2018)

<sup>13</sup> Bayrak, Nurten, Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Niğde Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Niğde, 2016.

Hindistan’da M.Ö. 321-184 yılları Mauray döneminde kaydedilen belgelerde de gerçekliğin ön planda olduğu görülmekteydi. Ayrıca muhasebe alanıyla ilgili en eski çalışma olarak bilinen Kautilya’nın Arthasastra adlı eserinde kırktan fazla zimmet türünden bahsedilmiş olmakla birlikte muhasebecilerin görevlerini yaparken neden oldukları yolsuzluk ve suistimallerle ilgili fiillerin cezalandırılması gerektiğinden bahsedilmiştir.<sup>14</sup>

Adli muhasebeci kavramı ilk defa 1824 yılında Mc-Chelland’ın mahkeme ve tahkim işlemleri ile ilgili yaptığı görevlerde kendisini muhasebeci yerine uzman tanık olarak tanıtmaya başlanmıştır. Bu kavram bugünkü anlamıyla New York’da muhasebeci Maurice E. Peloubet tarafından kullanılmıştır.<sup>15</sup> Ayrıca Maurice E. Peloubet, “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri” adlı bir eser yayınlamış olup bahsi geçen bu eserde adli muhasebe ile ilgili yaptığı çalışmalardan bahsetmiştir.

Adli muhasebe mesleği yaklaşık olarak 20. Yüzyılın başlarında İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri’nde yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Adli muhasebeciler ilk defa Amerikan İç Gelirler Servisi’nde (IRS – Internal Revenue Service) çalışmıştır. Federal Araştırma Bürosu (FBI – Federal Bureau of Investigation) vergi kaçakçısı olan Al Capone’u yakalamak için Amerikan İç Gelirler Servisi’yle (IRS – Internal Revenue Service) ortak bir çalışma yapmıştır. Bu sayede Al Capone’nun yakalanmasıyla birlikte de Federal Araştırma Bürosu (FBI – Federal Bureau of Investigation) 500’e yakın adli muhasebeciyi bünyesinde çalıştırmaya başlamıştır.

20.yüzyılda adli muhasebe disiplinin gelişmesine katkı sağlayan noktalara aşağıda belirtilmiştir.<sup>16</sup>

- a) 1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından “*Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisinde Adli Muhasebenin Yeri*” adlı eserin yayımlanması,
- b) 1982 yılında Francis C. Dykeman tarafından “*Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci*” adlı çalışmanın yayımlanması,

---

<sup>14</sup> Kuloğlu, Gökhan, Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Celal Bayar Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Manisa, 2007.

<sup>15</sup> S. Karacan, “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, < denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/07/HUKUK-İLE-MUHASEBENİN-KESİŞME-NOKTASI-ADLİ-MUHASEBE.pdf>, (28.05.2019)

<sup>16</sup> Ramaswamy, Vinita “New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting Program”, Journal of College Teaching & Learning, 2007/4 (9), pp 31–38.



- c) 1986 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA –American Institute of Certified Public Accountants) tarafından, dava hizmetlerinin altı alanına “zararlara, antitröst analizlerine, muhasebeye, değerlemeye, genel danışmanlığa ve analizlere” değinen Pratik Yardım 7’nin çıkarılması,
- d) 1988 yılında Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu’nun (ACFE – Association of Certified Fraud Examiners) kurulması,
- e) 1988 yılında adli muhasebecinin ana karakter olduğu yeni bir dedektif romanı türünün yayımlanması,
- f) 1992 yılında Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Kolejinin (ACFEI American College of Forensic Examiners International) kurulması,
- g) 1997 yılında Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulunun (ABFA – American Board of Forensic Accounting) kurulması,
- h) 2000 yılında “*Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergileme Dergisi*” (The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation) çıkarılmaya başlanmasıdır.

21.yüzyıla bakıldığında ise yaşanan şirket skandallarının neticesinde 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde Sarbanes-Oxley yasası kabul edilmiş ve bu yasayla birlikte yapılacak denetim çalışmalarında ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (U.S. Securities and Exchange Commission/SEC) adli muhasebecilikle ilgili uygulamalardan da yararlanması gerektiğini belirterek muhasebecilik mesleği içinde adli muhasebecilik mesleğinin yerini sabitlemiştir.

### **1.3. Adli Muhasebenin Ortaya Çıkış Sebepleri**

İşletmelerde yaşanan mali skandallar nedeniyle yapılan çalışmalar neticesinde ortaya çıkan kavramlardan biri olan adli muhasebe kavramının temel amacı; yapılan hilelerin ve yolsuzlukların tespiti ve ileride yapılabilecek yolsuzlukların önlenmeye çalışılması olmuştur. Bunun dışında da bir diğer amaç olarak sayılabilecek konu da adli makamların ve diğer hukukçuların işletme yolsuzlukları ile ilgili davalarda doğru kararlar alabilmesi ve yargılama sürecini kolaylaştırabilmesi için yardımcı olmaktır.

Adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkış sebepleri ise; etik dışı davranışlar, muhasebe öğretisinin yetersizliği, bilirkişilerin odaklanma noktasındaki farklılıklar,

birlikli müessesinin yetersizliği, hukuk fakültelerinde verilen mali eğitimin yetersizliği, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasındaki güçlük olarak sıralanabilmektedir.

### **1.3.1. Etik Dışı Davranışlar**

Etik felsefi bir kavram olmakla birlikte artık muhasebecilik mesleği içinde de önemli bir kavram haline gelmiştir. İşletmeler vergi kaçırmak, karı yüksek göstererek toplumu yanıltmak vb. nedenlerle defter kayıtlarında hileli işlemler yapmaya yönelebilirler.

İşletme dışındaki kişi veya grupların işletme ile ilgili doğru bilgi edinebilmesi meslek mensubunun bilgili olması ve yasal düzenlemelere uyması gerekmele beraber temel etik ilkeleri olan; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkelerine uygun hareket etmesine bağlıdır. Bu nedenle muhasebe yoluyla meydana gelen çeşitli hileler muhasebecilik mesleğinde etik kavramını gündeme getirmiştir. Muhasebecilik mesleği suistimallere açık olması nedeniyle konu ile ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemeler yapılmaya halen devam edilmektedir.

Bazı adli muhasebeciler mali problemleri olan işletmelerden menfaat sağlamaya çalışarak etik dışı olarak nitelendirilebilecek bazı davranışlar ve eylemlerde bulunabilmektedir. Adli muhasebeci, işletme hakkında mahkemeye olumsuz görüşte bulunması gerekirken bilerek ve isteyerek var olanın tam tersi bir durumu savunabilmektedir. Bunun sonucunda adli muhasebecinin hileli raporu neticesinde karar alan mahkemeler işletme hakkında yanlış kanaate vararak hiçbir cezai yaptırım talebinde bulunmayabilir. Böylece mağdur olan kişi veya kurumlar zarar görmeye devam edebilmektedir.

Bu çeşit sonuçların meydana gelmemesi için adli muhasebeci mesleğinin gerektirdiği etik kuralları ve yasaları çok iyi benimseyerek ona göre hareket etmeli iken bu gibi durumlara mahal verilmemesi için hileli raporlamayı yapan ve yaptıran kişiler hakkında da ağır cezai yaptırımlar uygulanmalıdır.

### **1.3.2. Muhasebe Öğretisinin Yetersizliği**

İşletme kayıtlarında meydana gelen hataların en masumu aynı zamanda da işletmeyi büyük mali felaketslere sürükleyebilecek durum muhasebe departmanında çalışan personelin muhasebe bilgilerinin yetersiz olmasıdır. Ticari işlemlerdeki karmaşıklıklar sebebiyle muhasebe kayıtlarını eksik veya yanlış tutan personel işletmenin çeşitli sıkıntılara girmesine neden olabilmektedir. Bilgi eksikliğinin nedenlerinin başında ticaret liselerinde ve üniversitelerin ilgili bölümlerinde muhasebe ders sayısının ve muhasebe uygulamalarının az olması, kişilerin bilgisizliğinin yanı sıra muhasebecide olması gereken sorumluluk bilincinin eksik olması ve muhasebecinin değişen yasalara göre kendisini güncellememesinden kaynaklanabilmektedir.

### **1.3.3. Bilirkişilerin Odaklanma Noktalarındaki Farklılıklar**

Bilirkişilik müessesenin alt dalı olarak düşünülebilen adli muhasebecilik mesleği kapsam bakımından daha az konuyla ilgilenmektedir. Mahkemeye intikal eden finansal meselelerin çözümünde bilirkişiliğın yeterli olamaması nedeniyle ortaya çıkan bu kavram bilirkişinin odaklandığı kadar genele değil özele odaklanmaktadır. Adli muhasebeci daha çok ekonomik konular ile ilgilenirken bilirkişiler ekonomi, bilim, sanat vb. konularda da adli mercilere görüş bildirebildiğinden mesleği icra eden kişilerin aynı konuya bakış açıları farklı olabilmektedir. Aradaki farkı daha iyi anlayabilmek için; bilirkişiliği pasta olarak düşündüğümüzde, adli muhasebecilik o pastanın bir dilimi niteliğindedir.

### **1.3.4. Bilirkişi Müessesinin Yetersizliği**

Mahkemeye intikal eden adli vakanın çözümlenmesi sırasında hakimin genel bilgisi ve hukuki bilgisinin yanı sıra teknik bilgi ve özel bilgiye de ihtiyaç duyulması halinde hakime yardımcı olabilmesi için konu ile ilgili gerekli yeterliliğe sahip kişilerin incelemelerini yaparak hakime sunması için mahkemenin atamış olduğu gerçek veya tüzel kişiler bilirkişi olarak tanımlanmaktadır.

Bu anlamda kanunlar hakimin hukuki bilgisi ve genel bilgisiyle sonuçlandıramayacağı uyuşmazlıkların çözümünüyle ilgili olarak bilirkişilerden yararlanma

imkanını hakime tanımaktadır. Ancak bilirkişilik görevi toplumsal sorumluluk ilkesi gereği yerine getirilmesi gerektiği halde bu müessesenin yapılan işin kapsamına göre ücrete tabi olmasından dolayı kişilerin bu görevi meslek haline getirmesi ve sadece tek bir alanı kapsamaması nedeniyle bu kavramın etkinliği tartışma konusu haline gelmiş olup hata ve hilelerin tespiti ile ilgili olarak adli muhasebe alanının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

### **1.3.5. Hukuk Fakültelerinde Verilen Mali Eğitimin Yetersizliği**

Adli muhasebecilik mesleğinin önem kazanmasının asıl nedenlerinde biri de finansal konularla ilgili mahkemeye intikal eden iş ve işlemler hakkında hukuk fakültelerinde verilen mali eğitimin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Hakimin mali konular hakkında yeterli bilgi sahibi olmaması nedeniyle mahkemeye intikal eden finansal suçlarla ilgili olarak dava konusu işleme atadığı uzmanın mahkemeye sunduğu rapor ışığında karar vermek zorunda kalacaktır. Ayrıca adli muhasebecinin atanması ve gerekli incelemeleri yapması bir süreci kapsamış olacağından bu durum yargılamanın süratle sonuçlandırılmasına engel teşkil edebilecektir. Finansal suç niteliğindeki işlemlerin tespiti hukuk bilgisinin yanında iyi düzeyde finans ve muhasebe bilgisini de gerektirdiğinden adli muhasebecilere duyulan ihtiyaç giderek artacaktır.

Örneğin sahte belge düzenlemekle ilgili yapılan bir yargılamada düzenlenen belgenin neye göre sahte belge hükmünde olduğunun yargıç tarafından net olarak ayırt edilip yargılamanın sağlıklı olarak sonuçlanabilmesinin tek yolu dava konusu işlem için atanan yargıcın iyi bir mali eğitime sahip olmasından geçecektir.

### **1.3.6. Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasındaki Güçlük**

Günümüzde işletmelerde yapılan hata ve hilelerin değişen ve gelişen teknoloji nedeniyle tespit edilmesi giderek zorlaşmaktadır. Yapılan hata ve hilelerin tespitinin zorlaşması nedeniyle hileyi yapmaya meyilli kişiler buna daha kolay ortam hazırlamakta ve amacına daha kolay ulaşabilmektedir. Bu gibi ihtimalleri zayıflatmak amacıyla iyi bir denetim sisteminin oluşturulması şarttır. Ayrıca adli vakalarda da tespitin daha kolay ve

doğru şekilde yapılmasının gerekliliği adli muhasebecilik mesleğinin önemini de ortaya koymaktadır.

#### **1.4. Adli Muhasebe Mesleğinin Kapsamı**

Yaşanan teknolojik gelişmeler neticesinde ticari işlemler giderek daha karmaşık bir hal almaktadır. Bununla birlikte işletme hilelerinde artışlar yaşanmakta olup yapılan bu hilelerin tespiti daha güç bir hale gelmektedir. Bu nedenle mahkemeye intikal eden adli olaylarda hakime yardımcı olması için uzman desteğine daha çok ihtiyaç duyulması adli muhasebecilik mesleğini ortaya çıkarmıştır.

Bu bağlamda adli muhasebecilik mesleğinin faaliyet alanlarını üç başlık altında toplamak mümkündür.

- Dava desteği (Hukuki destek)
- Uzman tanıklık (Bilirkişi desteği)
- Hile denetçiliği (Araştırmacı muhasebecilik)

##### **1.4.1. Dava Desteği (Hukuki Destek)**

Dava desteği kavramı adli muhasebecilerin bir olayla ilgili olarak davanın öncesinde veya dava sırasında mahkemeye ya da avukata dava konusu işlemlerle ilgili olarak destek sağlamasını ifade etmektedir. Dava desteği sayesinde adli muhasebeciler yasal sürecin parçası haline gelmektedirler.

Avukat ve hakimlerin finansal konularla alakalı yeterli bilgiye sahip olmaması nedeniyle adli muhasebeciler dava desteği kapsamında mahkemeye aşağıda belirtilen hizmetleri vererek yardımcı olmaktadır.<sup>17</sup>

- Bir talebi desteklemek veya reddetmek için gerekli verilerin elde edilmesi,
- Davanın ilk değerlendirmesini yapmak ve zarar alanlarını tespit etmek için ilgili belgelerin incelenmesi,

---

<sup>17</sup> A. Zysman, "Forensic Accounting Demystified", [https://www.forensicaccounting.com/three\(5\).htm#start](https://www.forensicaccounting.com/three(5).htm#start) (Erişim Tarihi:04.05.2019)

- Finansal kanıtlarla ilgili sorulması gereken soruların sorulması ve gerekli görülmesi halinde yapılacak keşif incelemeye yardım edilmesi,
- Verilen ifadelerin incelenmesi, mali konuların anlaşılmasına ve sorulacak ilave soruları belirlemeye yardımcı olunması için keşif sınavına katılım gösterilmesi,
- Muhalif uzmanın tazminat raporunun gözden geçirilmesi ve alınan pozisyonların güçlü ve zayıf yönleri ile ilgili rapor hazırlanması,
- Uzlaşma tartışmaları ve görüşmelerinde yardımcı olunması,
- Muhalif uzmanın ifadesinin dinlenmesi ve çapraz inceleme konusunda yardım sağlamak için duruşmaya katılım gösterilmesi.

Ayrıca adli muhasebeciler hakime ve avukata gerekli dava desteğini sağlamanın yanında davalı ve davacı için de çalışmalar yürütebilmektedir. Adli muhasebeci davalı taraf için çalışıyorsa iddia edilen hileyi tespit etmeye yönelik, davacı taraf için çalışıyorsa da herhangi bir hilenin yapılmadığına yönelik delilleri mahkemeye sunmalıdır.

#### **1.4.2. Uzman Tanıklık (Bilirkişi Desteği)**

İngilizce’de “expert witnessing” olarak geçen “uzman tanık”<sup>18</sup> mahkemeye intikal eden muhasebe alanıyla ilgili davalarda tarafların sunduğu bilgi ve belgelerin açık bir şekilde izah edilebilmesi ve yargılamanın daha kısa ve doğru şekilde sonuçlandırılabilmesi amacıyla mahkemenin yararlandığı yeterli bilgi birikimine sahip kişilerdir.

Mahkeme; hileli işlemler, dolandırıcılık, vergi kaçırma, hisse senedi ve manipülasyon suçları, rüşvet, yolsuzluk, zimmet gibi konusunu finansal suçların oluşturduğu davalarda uzman tanık olarak adli muhasebecilerden yararlanmaktadır. Bu anlamda adli muhasebe uzmanlığını; uzman tanıklık, danışma uzmanlığı ve vaka uzmanlığı olarak üç grupta sınıflandırmak mümkündür.

- *Uzman tanıklık*; yargılama sürecinde hakim ve üyelere davanın değerlendirilmesi öncesinde yapılan tanıklıktır.

---

<sup>18</sup> [https://translate.google.com/#view=home&op=translate&sl=en&tl=tr&text=expert witnessing](https://translate.google.com/#view=home&op=translate&sl=en&tl=tr&text=expert%20witnessing) (Erişim tarihi: 04.05.2019)

- *Danışma uzmanlığı*; dava konusu işlemin çözümünde mahkemeye destek sağlamaya yönelik avukatlık çalışması ve tavsiye verme hizmetidir.
- *Vaka uzmanlığı*; mahkemeye intikal eden adli bir olayda tanıklık yapmak olarak tanımlanmakta olup, muhasebe uzmanlığının ön planda olduğu ve yeterli kanıtların toplanmasından sonra görüş bildirilmesine dayanan uzmanlıktır.

Mahkemelerin, finansal davaların artması sebebiyle adli muhasebecilerden uzman şahit olarak yararlanması davaların daha kısa bir sürede açıklığa kavuşturulması açısından önemlidir.

### **1.4.3. Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik)**

Son yıllarda işletmelerde yapılan hileli işlemler giderek artmakta olup ülke ekonomisine ciddi boyutta zararlar vermektedir. Yapılan bu hileli işlemlerin tespiti uzmanlık ve yetkinlik gerektirdiğinden yeni çalışma alanları oluşmaktadır. Bu çalışma alanlarından biri olan hile denetçiliği mesleği işletmelerde yapılan hile ve yolsuzlukların tespiti ve önlenmesi amacıyla çalışan, alanında gerekli mesleki ve teknik bilgiye sahip kişiler tarafından icra edilmektedir.

Konusu finansal suçlar olan iş ve işlemlerle ilgili olarak adli muhasebecilerin hile denetçiliği yoluyla mahkemeye yardımcı olabilecekleri konular;<sup>19</sup>

- Hileli işlemlerin kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarılması,
- Mevcut durumun analizi ve yapılacaklara ilişkin önerilerin düzenlenmesi,
- Aktiflerin geri alınması, korunması ve iyileştirilmesinde destek sağlanması,
- Konu ile bağlantılı olan diğer alanlardaki uzmanlarla koordineli çalışılması,
- Adli kovuşturma veya dava açma yoluyla varlıkların geri alınmasına yardımcı olunması

şeklinde sıralanabilir.

Genel olarak adli muhasebecilerin görev alanlarının, konusunun suç teşkil eden iş ve işlemlerden kaynaklı olması ve yargılamanın hızlı bir şekilde sonuçlandırılabilmesi

---

<sup>19</sup> Pazarçeviren, S. Yüksel, “Adli Muhasebecilik Mesleği”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 2005/1(2), ss. 1-19

nedeniyle inceleme ve araştırmalarını daha sistematik bir biçimde yapmaları gerekmektedir.

## **1.5. Hile Grupları**

Teknolojinin gelişmesi nedeniyle yapılan hilelerin tamamını tespit etmek günümüz için oldukça zor bir hale gelmektedir. Bu anlamda hile yapmaya istekli kişilerin sürekli olarak yeni yöntemler geliştirebilmesi nedeniyle denetçilerin nasıl bir hile çeşidi ile karşılaşacağını belirlemesi güçleşmektedir.

Hileye neden olanlar açısından hile gruplarını; çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri ve müşteri hileleri olmak üzere beş başlık altında toplamak mümkündür.

### **1.5.1. Çalışan Hileleri**

İşletme çalışanlarının yaptığı ve en çok karşılaşılan hile türüdür. Burada çalışan tahsil edilen parayı kayıtlara işlemeyerek zimmetine geçirmek, üçüncü kişilerden bir menfaat karşılığında tahsil edilemeyen alacağı tahsil edilmiş göstermek, işletmeye ait malları değerinden yüksek bir bedele satarak aradaki karı almak vb. yollarla hilelere başvurabilmektedir.

### **1.5.2. Yönetim Hileleri**

İşletmenin tepe yönetimi tarafından yapılan hilelerdir. Yönetim hilelerinin yapılmasındaki en büyük neden elbette ki daha çok kazanma hırsıdır. Genellikle hileli finansal raporlama şeklinde kendini gösteren bu hile çeşidinde mali tablolar olduğundan iyi gösterilerek üçüncü kişilerin yanıltılması sonucunu doğurur.

### **1.5.3. Yatırım Hileleri**

İşletme sahiplerinin kötü durumdaki işletmelerini aslında iyiymiş gibi göstererek yatırımcıları işletmeye çekme çabası neticesinde meydana gelen hiledir. Bu durumun en



bariz örneği hisse senetleri çok kısa bir sürede 90,75 dolardan 0,67 dolara düşerek piyasayı ve yatırımcılarını büyük şoka uğratmış olan Enron olayıdır.

#### **1.5.4. Satıcı Hileleri**

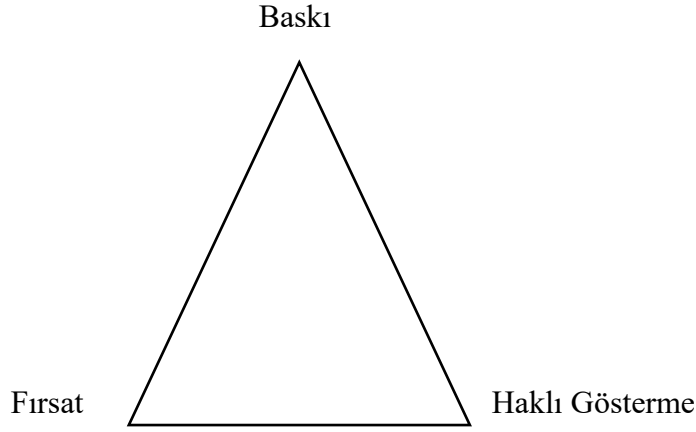
Satıcıların işletmeye karşı yapmış olduğu hiledir. Düşük kaliteli malı bedelinden yüksek bir fiyata satmak veya kontrol için müşteriye teslim edilen numuneleri kaliteli olarak gönderip yüksek bir fiyata anlaşılarak asıl mal tesliminde ise düşük kaliteli malı teslim etmek veya bahsi geçen malı hiç teslim etmemek gibi şekillerde olabilir

#### **1.5.5. Müşteri Hileleri**

Müşterilerin satın aldıkları mal ve hizmetleri bir bahane bularak olduğundan daha düşük fiyata almaya çalışması veya teslim edilen malların sayıca tam olduğunda eksik geldiğini bildirerek menfaat sağlamaya çalışması sonucunda olabilmektedir.

#### **1.6. Hile Yapmaya İten Nedenler**

Kişiler çeşitli nedenlerle hile yapmaya karşı meyilli olabilmektedir. Bu durumun en başında daha çok kazanma arzusu gelmektedir. İşletme sahiplerinin dışında; işletme çalışanları veya beyaz yakalılar olarak tabir edilen işletmenin tepe yönetimi birçok nedenden dolayı hile yapmaya yönelmektedir. Donald R. Cressey'in geliştirdiği hile üçgeninde yer alan baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları bir araya geldiğinde hile de kaçınılmaz bir durum haline gelecektir.



**Şekil 1.1. Hile Üçgeni**

Hile üçgenini oluşturan baskı, fırsat ve haklı gösterme kavramlarını açıklamak gerekirse;

**Baskı:** Kişinin maddi sıkıntıları, hırsları, yüksek miktardaki harcamaları, kötü alışkanlıkları, işiyle alakalı haksızlıklara uğradığını düşünmesi gibi nedenlerden dolayı hile yapması için üzerinde baskı hissetmesi durumudur. Bu baskının kişi üzerindeki şiddeti ne kadar artarsa kişi hileyi yapmaya o kadar kolay yönelecektir.

**Fırsat:** Fırsat unsuru en çok dikkat edilmesi gereken unsur olup işletmedeki çalışan veya ortakların denetim sistemiyle ilgili bir açık tespit ettiği durumda hile yapmasına zemin hazırlayacaktır. Bu aşamada hile yapmaya meyilli olan kişi hileyi yapacağı bir fırsat kollamaktadır.

**Haklı Gösterme:** Hileye başvuran kişi yakalandığında veya vicdani olarak kendisini huzursuz hissettiğinde yaptığı hileyi haklı bir nedene dayandırması durumudur.

Kısaca; hileyi yapan kişi daha iyi şartlarda yaşama isteği, maddi sıkıntılar, kendisinin zeki olduğunu topluma kanıtlamaya çalışmak vb. nedenlerden dolayı üzerinde bir baskı unsuru hissedebilir ve işletmenin denetim yetersizliğini fırsat bilerek hile yapmaya karar verebilir. Hile yapan kişi yakalandığında ise bir bahane ile kendisini aklamaya çabalayabilir. İşte bu üç unsur hile üçgenini meydana getirmektedir. Sayılan bu unsurlardan herhangi birinin olmaması hilenin meydana gelme ihtimalini düşürecektir.

İşletmelerde böyle olayların önüne geçebilmek için; iyi bir denetim mekanizması oluşturulmalı, çalışanlara kendisinin değerli olduğu hissettirilmeli, özellikle hile

yapılabilecek departmanlarda çalışan personelin ücreti tatminkar olmalı, işletmede parasal kaynakların yönetimine ilişkin işlemlerin tamamı aynı kişiye yaptırılmamalıdır.

### **1.7. Hileli Uygulamalarla İlgili Yapılan Düzenlemeler**

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte işletmelerde yapılan hilelerin tespiti geçmiş yıllara nispeten daha zor bir hale gelmekte ve neredeyse tesadüfi bir şekilde olabilmektedir. İşte bu yüzden işletmelerde yaşanan hilelerin önüne geçebilmek için ulusal ve uluslararası düzeyde çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Hileli uygulamalarla ilgili olarak yapılan bu düzenlemeleri;

- “Basitleştirilmiş Satın Alma İşlemleri” (SAP), “Bildirim Standartları” (SAS) ve “Uluslararası Denetim Standartları” (IAS) ile yapılan düzenlemeler,
- Komisyonlar ve raporlar,
- Yasal düzenlemeler ve Sabanes-Oxley yasaları

şeklinde üç başlık altında incelemek mümkündür.

#### **1.7.1. SAP, SAS ve IAS ile Yapılan Düzenlemeler**

Hile ve yolsuzluklar ile ilgili olarak toplumun baskı yapması sonucunda “Simplified Acquisition Procedures” (SAP) yeni bir denetim standardı olan SAP No.30’u yayınlamıştır. Bu standart, denetçilerin çalışmalarını sürdürürken hilenin yapılabilme ihtimalini de dikkate almaları gerektiğini vurgulayarak analizlerini bu durumun varlığına göre yapmaları gerektiğini ortaya koymaktadır. Ancak bu standartta kullanılan dilin olumsuz olması nedeniyle denetçilerin yükümlülük altında olmadıklarıyla ilgili sonuçlar çıkarılmıştır.

“Statements Auditing Standarts” (SAS)’da hile ve yolsuzluklarla ilgili olarak aşağıdaki şekilde çeşitli düzenlemeler yapmıştır.

- “Bağımsız Denetçinin Hataları ve Usulsüzlüklerin Ortaya Çıkartılması Sorumluluğu” başlıklı SAS No.16 yayınlanmış olup denetçiye denetimini yaparken hileyi araştırma ile ilgili olarak bazı yükümlülükler getirmiştir. Burada, denetçinin incelemelerini sürdürürken ki amacı; işletmede yapılan iş ve işlemlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını tespit etmektir. Ancak SAS No.16 standardında

denetimi yapan kişinin hileyi ortaya çıkartmasıyla ilgili bir hüküm bulunmadığından denetçilerin bu konuda sorumluluk almada isteksiz kalması nedeniyle beklentileri karşılayamamıştır.

- SAS No.16 standardının yetersiz kalması nedeniyle “Denetçinin Hataları ve Usulsüzlükleri Belirleme ve Raporlama Sorumluluğu” başlıklı SAS No.53 standardı çıkarılmıştır. Bu standartta denetçinin sorumlulukları artırılmış ve denetçi uğrayabileceği zararlardan dolayı korunmuştur.
- SAS No.53 standardında denetçinin daha çok sorumluluğunun bulunduğu düşünülmesi üzerine ihtiyaçları karşılayabilmek için “Mali Tablo Denetiminde Yolsuzluğun Göz Önüne Alınması” başlıklı SAS No.82 yayınlanmıştır.

SAS No. 82 içeriğinde aşağıdaki konulara yer verilmiştir.<sup>20</sup>

- Dolandırıcılığı ve dolandırıcılığın özelliklerini tanımlamaktadır,
- Yolsuzluk nedeniyle denetlenmiş mali tablolarda denetçinin, hatalı bilgi ve önemlilik riskini değerlendirmesi vurgulanmaktadır,
- Yolsuzluk sebebiyle kanıt toplama işlemleri ile mali tablolarda önemlilik riski ve delil değerlendirmesi üzerine rehberlik sağlanmaktadır,
- Değerlendirilmiş dokümantasyonun gereksinimleri tanımlanmaktadır,
- Denetçilerin yolsuzluk hakkında yönetimle, yönetim kuruluyla ve denetim komitesi temsilciliği ve diğerleriyle olan iletişimi hakkında rehberlik sağlamaktadır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, “International Auditing Standarts” (IAS) SAS No.82 standardını yeniden değerlendirmiş ve bu değerlendirme sonucunda SAS No.99 standardını kabul etmiştir. SAS No.99 standardında denetçinin denetim çalışmalarını sürdürürken şüphecilik özelliğini de ön planda tutması gerektiğinden bahsetmektedir.

Hile ile ilgili yukarıda belirtilen maddeler dışında SAS ile getirilen düzenlemeler aşağıda yer almaktadır.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Rezaee, Zabihollah, E. James, Burton, “Forensic Accounting Education: Insights From Academicians and Certified Fraud Examiner Practitioners”, Managerial Auditing Journal, 1997/9(12), pp. 479-489.

<sup>21</sup> Akyel, Nermin, “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler”, (Yayımlanmamış doktora tezi), Sakarya Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, Sakarya, 2009.

- İç denetim bozukluklarıyla ilgili rapor edilebilir durumları belirten SAS No. 60 ve 71,
- Diğer geçerli düzenlemeler SAS 22 (Planlama ve Denetim ve Gözetim),
- SAS 47(Denetim Riski ve Araçları),
- SAS 56(Analitik Prosedürler),
- SAS 57(Muhasebe Tahminleri)
- Kamu Firmaları Muhasebe Denetim Kurulu (The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)) Denetim Standardı 2 (AS2)'yi içerir .

SAS 99'a ek olarak geliştirilen PCAOB, AS2 denetçinin sahtekarlık karşıtı program ve kontrolleri de düşünmesini gerektirir.

### **1.7.2. Komisyonlar ve Raporlar**

Denetçilerin hileyi tespitindeki sorumluluklarını düzenlemek amacıyla birçok komisyonlar kurulmuştur. Bu komisyonlardan biri olan Cohen Komitesi denetçinin sorumluluğu konusunda herhangi bir değişikliğin gerekmediğini sadece denetçinin sorumluluğuyla ilgili düzenlenen kılavuzun güncellenmesi ve geliştirilmesini savunmuştur.

1980'li yıllarda hileleri tespit edemeyen denetçiler hakkında açılan davalardan denetçilerin korunamaması ve sorumluluktan kaçınması nedeniyle Treadway Komisyonu kuruldu. Bu komisyon yönetim hilelerinin tespitiyle ilgili denetçilerin daha çok sorumluluk alması gerektiğini savundu. Treadway Komisyonu Raporu'nda finansal tablo hilelerine neden olan faktörleri belirlemiş ve kamuoyunun hileyi önlemedeki rollerini belirten tavsiyelerde bulunmuştur.

Bunların dışında hile ile ilgili olarak dünyada, ulusal ve uluslararası anlamda çeşitli hile araştırmaları yapılmakta ve raporlar yayımlanmakta olup bunların bazıları aşağıdaki gibidir.<sup>22</sup>

- ACFE tarafından yayınlanan 1996, 2002, 2004 ve 2006 Tarihli Hile Raporları,
- KPMG 1999 Tarihli Hile Raporu,

---

<sup>22</sup> Akyel, Nermin, "Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler", (Yayımlanmamış doktora tezi), Sakarya Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, Sakarya, 2009.

- PWC 2001 Avrupa Ekonomik Suç Araştırması,
- KPMG 2003 Tarihli Hile Raporu.

Ayrıca günümüzde işletmelerde yapılan hilelerin tespitine yönelik kurulan komisyonlar ve düzenlenen raporların yanı sıra birçok akademik çalışmalar da mevcuttur.

### **1.7.3. Yasal Düzenlemeler ve Sarbanes-Oxley Yasaları**

Mali denetim kavramı ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde piyasaları düzenleyici nitelikteki kanunların yürürlüğe girmesi sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu kanunlarda yer alan düzenlemelerle kişilerin şirketlerde yaptıkları hilelerin önüne geçilememesi nedeniyle özellikle 2002 yılında yaşanan şirket skandalları sonucunda yeni yasaların hazırlanması gündeme gelmiştir. Bu yasalardan birisi olan Sarbanes-Oxley Yasası'nda denetçinin gerçeğe aykırı beyanı tespit etmesi için baskı hissettirmeye yönelik kurallar getirmenin yanı sıra yapılan yolsuzluklar ve mali tablolardaki hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi için denetçinin dışında şirket çalışanları ve yöneticilerine de sorumluluklar yüklemiştir. Bu yasanın yürürlüğe girmesi adli muhasebecilere olan ihtiyacı arttırmıştır.

### **1.8. Adli Muhasebe Mesleğini Gerektiren Nedenler**

Gün geçtikçe daha da çok artan hileli uygulamaların önlenmesi amacıyla birtakım düzenlemeler yapılması yoluna gidilmiş bununla ilgili olarak daha çok kanun çıkarılması ve konu ile ilgili makaleler yayınlanması sonucunda adli muhasebe kavramı daha çok ilgi odağı haline gelmiştir.

İşletme sahipleri ve çalışanlarının neden olduğu hilelerin tespit edilebilmesi amacıyla adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulmaktadır. Adli muhasebeci sahip olduğu muhasebe ve hukuk bilgileri ışığında çeşitli araştırma tekniklerini de kullanarak hilenin nasıl yapıldığını ortaya çıkarmaktadır.

Teknolojinin gelişmesiyle beraber büyük çaplı şirketlerin denetiminin zorlaşması ve işletmelerde yaşanan mali skandalların Dünya çapında yankılar uyandırması adli muhasebeye olan gereksinimi bir kez daha kanıtlamaktadır. Adli muhasebeci özellikle mali konularda yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde hakimlere ve avukatlara oldukça fayda sağlamaktadır.

Adli muhasebe alanına ihtiyaç duyulmasının diğer nedenleri; farklı ülkelerde yapılan yatırımların çoğalmasından dolayı artan sahtekarlık, küreselleşme, yolsuzluk ve uyuşmazlıklardır. Sayılan bu nedenlerin yanında işletmelerde genel giderlerin azalması, işletmelerin hiyerarşik yapısındaki katmanların ortadan kaldırılması, teknolojinin 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 gelmiş ve tüm bunların sonucunda uyuşmazlık, yolsuzluk ve sahtekarlıklar artmıştır.<sup>23</sup>

### **1.9. Adli Muhasebenin İşleyiş Süreci**

Her meslekte olduğu gibi adli muhasebe mesleğinin de mevcut bir işleyiş süreci bulunmaktadır. Bu süreç; müşteriyle buluşma, anlaşmazlığın belirlenmesi, ilk soruşturmanın gerçekleşmesi, eylem planının hazırlanması, dava ile ilgili kanıtların elde edilmesi, performans analizinin yapılması ve raporun hazırlanması olarak yedi aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamaları açıklamak gerekirse;

**Müşteri İle Buluşma Aşaması:** Bu aşama tüm işlemlerin temelini oluşturmakla birlikte adli muhasebeci ve müşterinin iyi bir ilişki kurması açısından faydalı olacaktır.

**Anlaşmazlığın Belirlenmesi Aşaması:** Bu aşamada sorunun ne olduğu ile ilgili tespitler yapılır. Bu aşamada adli muhasebeci gerekirse sorunu yerinde tespit etme yoluna gitmelidir.

**İlk Soruşturmanın Gerçekleşmesi Aşaması:** Bu aşamada adli muhasebeci konu ile ilgili yaptığı araştırmaları bir taslak haline getirerek eylem planını oluşturmak için hazırlık yapar.

**Eylem Planının Hazırlanması Aşaması:** Burada daha önceki aşamalardan elde edilen veriler bir araya getirilerek bir çalışma metodu belirlenir.

---

<sup>23</sup> Çoban, Yurdağül, “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, Trabzon, 2013.

**Dava İle İlgili Kanıtların Elde Edilmesi:** Bu aşamada konu ile ilgili önemli sayılabilecek en küçük bir detay bile göz ardı edilmeksizin kanıt, bilgi, belge toplanır ve konu ile alakalı bulunan tanıkların ifadesi alınır.

**Performans Analizinin Yapılması Aşaması:** Toplanan veriler çeşitli analizlere tabi tutularak değerlendirmeler yapılır ve bu aşamada elde edilen veriler sağlıklı bir rapor hazırlanması yönünde adli muhasebeciye ışık tutar.

**Raporun Hazırlanması Aşaması:** Yeterli araştırmayı yaptığı kanısına varan adli muhasebeci bu aşamada elde ettiği verileri bir rapor şekline dönüştürür. Raporu hazırlarken daha açıklayıcı olması bakımından tablo ve grafiklerden yararlanabilir.

## **1.10. Adli Muhasebenin İlgili Olduğu Bilim Dalları**

Adli muhasebecinin suçluyu ve suç unsurunu daha net bir şekilde tespit edebilmesi için iyi derecede ekonomi ve finans bilgisinin yanında psikoloji, hukuk, grafoloji vb. alanlarda da bilgi sahibi olması gerekir.

Bu bilimlerin adli muhasebe bilimiyle ilişkisini ayrı ayrı incelenecek olursa;

### **1.10.1. Adli Muhasebenin Psikoloji Bilimi İle İlişkisi**

Kısaca kişilerin sergiledikleri davranışları inceleyen bilim olan psikoloji bilimi insanı ilgilendiren her konuda dikkate alındığı gibi adli muhasebe biliminde de göz ardı edilmemiştir.

Bireylerin çeşitli nedenlerle suç işleme eğilimleri olabilmektedir. Kişinin suç işlemeye yatkınlığının en büyük belirleyicisi psikolojik faktörlerdir. Maddi kaygılar, daha iyi yaşama arzusu, kendini birilerine kanıtlamaya çalışmak vb. nedenlerden dolayı kişinin bir denetim açığını yakaladığı anda suç işlemesi kaçınılmaz hale gelecektir.

Adli muhasebeci olayın çözümü sırasında suçlunun içinde bulunduğu ruh halini, jest ve mimiklerini iyi analiz etmek zorundadır. Bazen suçlu çok tutarlı ifadeler vermiş olsa dahi bedeni mutlaka suçluyu ele verecektir. Örneğin; yalan söyleyen kişinin sürekli ağzı kurur ve su içmek ister, elleri terler, konuşurken gözlerini kaçıtır. Bu tür fizyolojik



belirtileri doğru analiz edebilmek için de adli muhasebecinin iyi derecede psikoloji eğitimine sahip olması gerekir.

### **1.10.2. Adli Muhasebenin Kriminoloji Bilimi İle İlişkisi**

Türkçedeki karşılığı suç bilimi olarak bilinen kriminoloji hukuksal konularla ilgili olan neredeyse tüm bilim dallarını ilgilendirmektedir.

Kriminolojinin tanımsal olarak birçok bilim dalını içinde barındırdığı konusunda farklı görüşler bulunmakta olup Sabatini' ye göre kriminoloji, deneyler ile gerçekleştirilen yöntemler ile suçluların kişiliklerini araştırarak suçun kaynağını ve düzenini, toplumsal ve biyolojik etkilerini inceleyen suç olayına ait bir bilim iken, Durkheim' e göre, sosyal yapı içerisinde bir takım bireylerin yaptıkları eylemlerin “ceza” tepkisiyle karşılaştıklarını, cezalandırma yapılan bütün eylemlerin suç olduğunu ve suç araştırma bilimidir.<sup>24</sup>

Temel olarak suçun nasıl ortaya çıktığı, neden kaynaklı olarak oluştuğu, önlenmesi vb. konularını araştıran bilimdir.

### **1.10.3. Adli Muhasebenin Grafoloji Bilimi İle İlişkisi**

Yazı bilimi olarak bilinen grafoloji adli vakaların çoğunda önemli bir yere sahip olması nedeniyle hukuk bilimi açısından oldukça önemlidir. Çeşitli evraklar üzerinde bulunan imza, yazı vb. şeylerin kime ait olduğunun tespiti özellikle sahte belge düzenleme suçunun önüne geçilebilmesi açısından son derece önem arz etmektedir.

Ayrıca grafoloji bilimi kişinin yazı stilini ve imzasını inceleyerek yazı veya imza sahibinin imla hataları gibi şeylerden yola çıkarak kişi hakkında bazı somut bilgilere dahi ulaşabilir.

---

<sup>24</sup>Demir, Seda, “Bağımsız Denetimde Hata ve Hilelerin Adli Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi”, Haliç Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, İstanbul, 2015.

#### **1.10.4. Adli Muhasebenin Hukuk Bilimi İle İlişkisi**

Hukuk, kişilerin birbirleriyle ve Devlet'le olan ilişkilerini düzenleyen kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerle ilgili ticari uyuşmazlıkların sürekli artması nedeniyle birtakım hukuksal düzenlemelere gidilmiştir. Yapılan hileli işlemlerden dolayı kişiler, özel kurumlar ve Devlet zarar görebilmektedir.

İşletmeler özellikle vergi kaçırmak veya değersiz hisse senetlerini elden çıkarmak amacıyla mali tabloları üzerinde oynayarak üçüncü kişileri yanıltma yoluna gitmektedir. Bu tür girişimlerin önlenmeye çalışılması amacıyla yapılan hukuksal düzenlemeler giderek artmıştır. Bununla birlikte ticari işlemlerin giderek daha karmaşık bir hale gelmesi ve uluslararası bir nitelik kazanmasından dolayı kişilerin ve Devletin çıkarlarının korunabilmesi amacıyla yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde hukukçulara yardımcı olunabilmesi amacıyla yeni çalışma alanları ortaya çıkmıştır. Bu çalışmaların sağlıklı bir şekilde ilerleyebilmesi için teknik bilgiye de ihtiyaç duyulacağından kanun koyucu adli muhasebeciden yardım almalı ve sürekli işbirliği içinde olmalıdır.

#### **1.10.5. Adli Muhasebenin Denetim Bilimi İle İlişkisi**

Adli muhasebecinin doğru verilere ulaşabilmesi için denetim alanına da hakim olması ve inceleme yaptığı her şeye şüpheyle yaklaşması gerekir. İki bilim arasında çok yakın bir ilişki olmasına rağmen yapılan işin kapsamı açısından denetim bilimi daha geniş yelpazelidir. Bu yönü zayıf olan bir adli muhasebeci mali tabloların gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediğini, işletmenin devamlılığını sağlayacak iş ve işlemlerle ilgili yapılanların dürüstlük ilkesi çerçevesinde kanunlara uygun olup olmadığını anlama konusunda zorluklar yaşayacaktır. Bu durumda adli müşavirin mahkemeye yanlış veya eksik bilgi vermesine neden olacaktır.

#### **1.10.6. Adli Muhasebenin İstatistik Bilimi İle İlişkisi**

Bir analiz bilimi olan istatistik adli muhasebe bilimini de ilgilendirmektedir. Adli muhasebeci elde ettiği verilerde anakütlenin tamamını veya anakütleden örneklem seçmek suretiyle çeşitli şekillerde değerlendirip analizlere tabi tutarak bir takım sonuçlara daha kolay ulaşabilmektedir.

## **1.11. Adli Muhasebecilerin Kullandığı Teknikler**

Adli muhasebeci mevcut problemi çözmeye çalışırken mahkemeye doğru verileri sağlamak amacıyla yazılı ifade alma tekniği, sorgulama tekniği, doğrulama tekniği, yeniden hesaplama tekniği, analitik inceleme tekniği, fiziki inceleme tekniği, belge inceleme tekniği gibi bazı tekniklerden yararlanmaktadır.

### **1.11.1. Yazılı İfade Alma Tekniği**

Adli vakalarda en çok kullanılan tekniktir. Bu soruşturma tekniğinde ifadesi alınacak kişi sayısının fazla olması daha doğru çıkarımlar yapabilmek açısından önem arz etmektedir. Yazılı ifade alma tekniğinde aynı olay kişiler tarafından farklı şekillerde anlatılacağından benzer noktalar birleştirilmekte ve kimin neyi eksik veya yanlış belirttiği daha kolay tespit edilmektedir. Bu tekniğin başka bir avantajı da ifadeyi veren kişinin sonradan söylediklerini inkar etmesi karşısında soruşturmacının elinde gösterebileceği yazılı bir belge bulunmasıdır.

### **1.11.2. Sorgulama Tekniği**

Bu teknikte adli muhasebeci ifadesini aldığı kişiye sözlü sorular yönelterek aldığı cevapları değerlendirmektedir. Bu yöntem ifadesi alınan kişiye aynı sorular değişik biçimlerde sorularak cevaplar arasındaki farklılıkları belirlemek, sorulan soruların sözlü olarak cevaplanması nedeniyle kişinin fazla düşünmeden anlık cevaplar vermesi ve ifade veren kişinin beden dilinin değerlendirilmesi açısından önemlidir.

### **1.11.3. Doğrulama Tekniği**

Eldeki şüphe duyulan verilerle ilgili üçüncü kişilerden bilgi alınarak işlemin doğruluğu ve gerçekliğini tespit etme yolunda yapılan çalışma tekniğidir. Burada asıl amaç işletmenin defter ve belgelerinde kayıtlanan işlemlerinin doğruluğunun teyit edilmesidir. Adli muhasebeci daha çok teyit mektupları vasıtasıyla işletmenin dış denetçisinden bilgi alır ve değerlendirmelerini bu bilgiler ışığında yapmaktadır.

#### **1.11.4. Yeniden Hesaplama Tekniği**

Adli muhasebeci burada sayısal verilerin doğruluğunu teyit etmek amacıyla tekrar hesaplamalar yapmakta ve bulduğu rakamları önceki rakamlarla kıyaslamaktadır. Bu teknik stok değerleme işlemleri, işletmeye ait kayıtların toplamları, müşteriler ve alacaklılara yapılan ödemeler vb. işlemlerin doğruluğunu kanıtlamak açısından yol gösterici olacaktır.

#### **1.11.5. Analitik İnceleme Tekniği**

Bu teknikte önceki yıl verileri, piyasanın genel durumu, sektörün durumu, işletmenin kapasitesi vb. kıyaslanarak bir takım istatistiksel veriler elde edilmekte ve böylece yapılan işlemlerin doğru ve makul olup olmadığı hakkında fikirler yürütölmektedir.

#### **1.11.6. Fiziki İnceleme Tekniği**

Fiziki inceleme tekniği mahkemeye taşınmış olan adli bir vaka hakkında iddia edilen konunun doğruluğunun tespiti amacıyla işletmeye ait defter ve belgelerin incelenmesi neticesinde elde edilen verilerin değerlendirilmesi sürecini kapsamaktadır. Ancak bu yöntem kesin doğruya ulaşma konusunda tek başına yeterli olmayacaktır.

#### **1.11.7. Belge İnceleme Tekniği**

Adli muhasebeciye ibraz edilen belgelerin üzerindeki imzaların ve mühürlerin gerçekliğinin araştırıldığı tekniktir. Diğer denetim tekniklerinde de olduğu gibi en temel amaç belgelerin güvenilirliğinin teyit edilmesidir. Burada belirtilen belgelerin türü kağıt ortamında düzenlenen belgeler olabileceği gibi elektronik ortamda düzenlenen belgeler de olabilmektedir.

## 1.12. Adli Muhasebecinin Sahip Olması Gereken Kişilik Özellikleri

Adli muhasebeciler muhasebecilerde bulunması gereken; analitik düşünme, dikkatli olma, şüpheli olma gibi özelliklere sahip olmalıdırlar. Adli muhasebeciler işlerinin doğası gereği tespitlerini açıklayan makul bir sunum yapabilmelidirler. Adli muhasebeciler yaratıcı olmalı ve yanlış anlaşılabilir ihtimali olan yorumlardan kaçınmalıdırlar. Adli muhasebecinin amaçlarını başarabilmesi için, idareci, muhasebeci ve denetçi bakış açısından, muhasebe ve maliye alanında uzman olması gerektiği gibi, yönetim, bütçeleme ve stratejik planlama, kredi ve tahsilât, müşteri hizmetleri, insan kaynakları yönetimi, idari yaklaşımlar, disiplinler ve teknikler, yeterlilik, etkinlik ve ekonomi ile iç denetim ve kontrol gerekleri arasında en iyi dengeyi sağlayacak politikalar, uygulamalar ve prosedürler, işlemler, örgütler, satın alma, risk yönetimi, güvenlik gibi konular hakkında da kapsamlı bilgi sahibi olması gerekmektedir.<sup>25</sup>

AICPA tarafından 2009 yılında 50 akademisyen, 126 avukat ve 603 mali müşavirin katılımı ile gerçekleştirilen araştırma sonuçlarına göre adli muhasebecilerin taşımaları gereken özellikler Tablo 1.1.'de yer almaktadır.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Şahin, Berca, “Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, İstanbul, 2011.

<sup>26</sup> Yücel, Elif, “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, (Yayımlanmamış doktora tezi), Uludağ Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, Bursa, 2011.

**Tablo 1.1. Adli Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Özellikler**

	AVUKATLAR		PROFESÖRLER		MALİ MÜŞAVİRLER	
	Yüzde	Önem Sırası	Yüzde	Önem Sırası	Yüzde	Önem Sırası
<b>Çözümleyici</b>	%78	1	%90	1	%86	1
<b>Detaycı</b>	%64	2	%35		%49	3
<b>Etik İlkelere Bağlı</b>	%60	3	%65	2	%49	3
<b>Hevesli</b>	%41	4	%2		%10	
<b>Kavrama Gücü Yüksek</b>	%39	5	%29		%24	
<b>Meraklı</b>	%22		%48	4	%52	2
<b>Sezgileri Güçlü</b>	%26		%40		%38	5
<b>Israrcı</b>	%19		%46	5	%30	
<b>Şüpheli</b>	%12		%54	3	%43	4
<b>Değerlendirme Yeteneği Olan</b>	%30		%15		%16	
<b>Baskıya Dayanıklı</b>	%28		%23		%35	
<b>Yeni Fikir ve Senaryolar Oluşturabilen</b>	%27		%10		%16	
<b>Kendine Güvenen</b>	%24		%10		%20	
<b>İnsanları Rahatlatan</b>	%13		%17		%9	
<b>Takım Oyuncusu</b>	%10		%4		%5	
<b>Uyumlu</b>	%8		%13		%20	

Tablo 1.1.'den de anlaşılacağı üzere üç meslek grubundaki katılımcıların da adli muhasebecilerin sahip olması gereken en önemli özelliğin çözümleyici olmak gerektiği görüşünde olduğu görülmektedir. Bunun dışında verilen cevapların yüzde toplamlarına bakıldığında ise adli muhasebecilerin sahip olması gereken diğer önemli özelliklerin de sırasıyla; etik ilkelere bağlılık, detaycılık, meraklı olmak, şüphecilik, güçlü sezgiler, ısrarcılık, kavrama gücünün yüksek olması, baskıya karşı dayanıklılık, değerlendirme yeteneğine sahip olmak, yeni fikir ve senaryolar oluşturabilmek, kendine güvenmek, hevesli olmak, uyumlu olmak, insanları rahatlatılabilmek ve takım çalışmalarına yatkınlık olduğu görülmektedir.

### **1.13. Adli Muhasebecilik Mesleğinin İlkeleri**

Adli muhasebeci incelemelerini sürdürürken bağımsızlık, mesleki şüphecilik ve objektiflik ilkelerine bağlı kalmak zorundadır. Burada yapılan işin etkinliğinin sağlanması açısından adli muhasebeci yaptığı incelemelerin her aşamasında bu ilkeleri dikkate alarak çalışmalarını sürdürmelidir. Adli muhasebenin güvenilirliği bakımından bu ilkeler ayrı ayrı önem taşımakla birlikte birbirleriyle de bağlantılıdır. Adli muhasebecinin incelemelerini devam ettirirken bağımsızlığını kaybettiği bir durumda tarafı olduğu kişi veya kurumun lehine göre karar vereceğinden diğer mesleki ilkelerin ve yaptığı çalışmaların da bir önemi kalmayacaktır.

#### **1.13.1. Bağımsızlık İlkesi**

Kısaca bağımsızlık ilkesi adli muhasebecinin mesleğini icra ederken herhangi bir olaya, kişi veya kuruma bağımlı olmamasını ifade etmektedir. Adli muhasebecinin incelemelerini sürdürürken bildirim yükümlülüğü altında bulunduğu kişi veya kurumlar denetçiyi kimin atadığına ve denetçinin statüsüne göre değişmektedir.

Adli muhasebeci denetimini yapacağı işletmenin çalışanı ise incelemeleriyle ilgili olarak işletme yöneticilerine karşı sorumlu tutulmamalı ve işletme yöneticilerinden başka bir bildirim kanalıyla görevini yerine getirmesine imkan tanınmalıdır.

Adli muhasebeci bir kurum tarafından görevlendirilmişse incelemeleri sırasında bildirim yükümlülüğü kusurlu olabileceği düşünülen kişilerin üst düzeyde bulunan yöneticilerine karşı olmalıdır.

Adli muhasebeci mahkeme tarafından görevlendirilmişse ve bağımsızsa incelemenin gidişatına göre adli muhasebecinin bildirim yükümlülüğünün kime karşı bulunduğu belirtilmelidir.

### **1.13.2. Mesleki Şüphencilik İlkesi,**

Adli muhasebeci işini yaparken en küçük ayrıntıyı dahi kaçırmayacak şekilde dikkatli ve özenli olması gerektiği gibi incelediği her şeye şüphe ile yaklaşmalıdır. Burada şüpheli davranmak inceleme konusu işlemin hileli olduğu anlamına gelmez. Sadece işlemin doğruluğunun tespitinde yeterli kanıt elde edilmesini sağlar.

Adli muhasebeci incelemelerini yaparken yeterli derecede dikkatli ve özenli olmalıdır. Gözden kaçacak en küçük bir ayrıntı dahi adli muhasebecinin bilgi vermesi gereken konu ile ilgili adli mercileri yanıltabilmektedir. Bu anlamda edinilen yanlış bilgi neticesinde adli mercilerin verdiği kararlar çeşitli mağduriyetler yaratabilmektedir.

### **1.13.3. Objektiflik İlkesi**

Adli muhasebeci mesleğini sürdürürken hiçbir kişi veya kuruma bağlı kalmadan herkese ve her şeye eşit mesafede bulunarak çalışmalı ve tarafsızlığını zedeleyebilecek iş ve işlemlerden kaçınmalıdır. Adli muhasebecinin denetleme yaptığı işletmeden bir menfaat sağlamış olması, şirket yöneticilerinden herhangi biri ile akrabalık bağının bulunmuş olması gibi hususların varlığı tarafsızlığı etkiler. Buna benzer nedenlerden dolayı tarafsızlığını koruyamayan adli muhasebecinin mahkemeye sunduğu görüşler elbette ki bir anlam ifade etmeyecektir.

### **1.14. Finansal Suçlar**

Kişiyi finansal suç işlemeye iten nedenlerin başında geçim sıkıntısı, kötü alışkanlıklar, karakter özellikleri, işletme içi suiistimler, denetimin zayıflığı



gelmektedir. Bu suçlar dolandırıcılığın niteliğine göre bazen çok kolay bir şekilde tespit edilebilirken bazen de hiç tespit edilemeyebilir.

Finansal suç olarak nitelendirilebilecek olan eylemleri; rüşvet, yolsuzluk ve suiistimal, kaymağını alma ve zimmete geçirme, hisse senedi ve manipülasyon suçları, kredi kartı yolsuzlukları, kar amacı gütmeyen sivil toplum örgütlerinde yolsuzluklar, belgede sahtecilik ve tahrifat, vergi kaçırma, bankacılık işlemlerinde yapılan finansal suçlar, internet ve siber suçlar, kurumlarda meydana gelen finansal suçlar olarak on başlık altında toplamak mümkündür.

#### **1.14.1. Rüşvet, Yolsuzluk ve Suistimal**

Yetkili bir kişinin bir işi yapması veya yapmaması karşılığında menfaat sağlayan taraftan aynı veya nakdi olarak hakkı olmayan bir şeyi talep etmesi ya da fayda sağlaması rüşvet olarak tanımlanmaktadır. Böyle bir durum söz konusu olduğunda rüşveti alan da rüşveti veren de aynı derecede suçludur.

Rüşvet, yolsuzluk ve suiistimal kavramları birbirine benzer kavramlar olmasına rağmen bazı noktalarda ayrılmaktadır. Rüşvet, yolsuzluk ve suiistimallerin ortaya çıkarılmasının zorlaşmasındaki en büyük neden bu işlemlerin kayıtlara yansıtılmamasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle de yapılan hilenin tespiti kimi zaman imkansız hale gelmektedir.

Ülkemizde rüşvet suçu Türk Ceza Kanunu Md.252<sup>27</sup>'de düzenlenmiş olup failer hakkında dört yıldan on iki yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Ayrıca rüşvet suçuna

---

<sup>27</sup>Rüşvet

Madde 252- (Değişik: 2/7/2012-6352/87 md.)

(1) Görevinin ifasıyla ilgili bir işi yapması veya yapmaması için, doğrudan veya aracılar vasıtasıyla, bir kamu görevlisine veya göstereceği bir başka kişiye menfaat sağlayan kişi, dört yıldan oniki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Görevinin ifasıyla ilgili bir işi yapması veya yapmaması için, doğrudan veya aracılar vasıtasıyla, kendisine veya göstereceği bir başka kişiye menfaat sağlayan kamu görevlisi de birinci fıkrada belirtilen ceza ile cezalandırılır.

(3) Rüşvet konusunda anlaşmaya varılması halinde, suç tamamlanmış gibi cezaya hükmolunur.

(4) Kamu görevlisinin rüşvet talebinde bulunması ve fakat bunun kişi tarafından kabul edilmemesi ya da kişinin kamu görevlisine menfaat temini konusunda teklif veya vaatte bulunması ve fakat bunun kamu

iştirak eden kişinin yargı görevi yapan hakem, bilirkişi, noter veya yeminli mali müşavir olması halinde verilecek cezanın üçte birden yarısına kadar arttırılması hükmüne bağlanmıştır.

#### **1.14.2. Kaymağını Alma ve Zimmete Geçirme**

Yine finansal suçlar kapsamına giren kaymağını alma ve zimmete geçirme suçları aynı anlamları çağrıştırıyor olsa da suçu işleyen kişiler bakımından farklılık göstermektedir. Kaymağını alma işletmenin ortakları veya yöneticilerinin işletmeye ait kazançları kayıtlara girişinin tam olarak sağlanmadan kendi lehine kullanması olarak tanımlanmakta iken zimmet ise işletme çalışanlarının işletme kaynaklarını kendi lehine kullanması anlamına gelmektedir. Bu suçlar temelde işletme nakitlerinin kullanılmaya çalışmasını kapsamaktadır.

Bir satış işlemi düşünerek konuyu ele aldığımızda kaymağını alma suçunda işletme sahibinin satış fiyatını kayıtlara daha düşük bedelle kaydettirip ona uygun fatura

---

görevlisi tarafından kabul edilmemesi hâllerinde fail hakkında, birinci ve ikinci fıkra hükümlerine göre verilecek ceza yarı oranında indirilir.

(5) Rüşvet teklif veya talebinin karşı tarafa iletilmesi, rüşvet anlaşmasının sağlanması veya rüşvetin temini hususlarında aracılık eden kişi, kamu görevlisi sıfatını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın, müşterek fail olarak cezalandırılır.

(6) Rüşvet ilişkisinde dolaylı olarak kendisine menfaat sağlanan üçüncü kişi veya tüzel kişinin menfaati kabul eden yetkilisi, kamu görevlisi sıfatını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın, müşterek fail olarak cezalandırılır.

(7) Rüşvet alan veya talebinde bulunan ya da bu konuda anlaşmaya varan kişinin; yargı görevi yapan, hakem, bilirkişi, noter veya yeminli mali müşavir olması halinde, verilecek ceza üçte birden yarısına kadar arttırılır.

(8) Bu madde hükümleri;

a) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

b) Kamu kurum veya kuruluşlarının ya da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının iştirakiyle kurulmuş şirketler,

c) Kamu kurum veya kuruluşlarının ya da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının bünyesinde faaliyet icra eden vakıflar,

d) Kamu yararına çalışan dernekler,

e) Kooperatifler,

f) Halka açık anonim şirketler, adına hareket eden kişilere, kamu görevlisi sıfatını taşıyıp taşımadıklarına bakılmaksızın, görevlerinin ifasıyla ilgili bir işin yapılması veya yapılmaması amacıyla doğrudan veya aracılar vasıtasıyla, menfaat temin, teklif veya vaat edilmesi; bu kişiler tarafından talep veya kabul edilmesi; bunlara aracılık edilmesi; bu ilişki dolayısıyla bir başkasına menfaat temin edilmesi halinde de uygulanır.

düzenlemesi ve aradaki farkı kendisinin kullanması şeklinde olabilirken zimmet suçunda ise işletme çalışanı tarafından yapılan tahsilatın yapılmamış olarak gösterilmesi sonucunda aradaki farkın kendi amaçları doğrultusunda kullanılması şeklinde olabilmektedir.

### 1.14.3. Hisse Senedi ve Manipülasyon Suçları

Yaniltma anlamına gelen manipülasyon kelimesi ekonomi terimi olarak tanımlandığında yatırım yapma kararını alan yatırımcının doğru olmayan verilere aldanarak sermayesini yanlış yöne aktarması durumu olarak tanımlanabilir.

İşletmenin borsada işlem gören hisse senetleri işletme sahipleri ve yöneticileri aracılığıyla yapılan hileli mali raporlamalar sonucunda yanlış karar alan yatırımcı kar yapma amacıyla satın aldığı hisse senetlerinden beklediği karı yapamaması veya zarar yapmasına neden olabilecektir. Bu durumun en bilinen örneği olan Enron Skandalı hisse senetlerinde yapılan manipülasyonlar nedeniyle yaşanan büyük iflası bugün bile unutulmamıştır. Elbette ki bu büyük iflasın tek mağduru Enron'a ait hisse senetlerini alanlar olmamıştır. Bir zamanların enerji devi olarak bilinen Enron'un iflası hileli finansal raporlamalarda etkili olarak piyasayı yanıltan ve o dönemde ABD'nin en büyük denetim şirketi olan Arthur Andersen'in de batışını da beraberinde getirmiştir. Bu işlem suç unsuru teşkil etmekle birlikte sosyal sorumluluk kavramına da aykırı olan bir kavramdır.

Ülkemizde hisse senedi ve manipülasyon suçlarına ilişkin olarak Sermaye Piyasası Kanunu Md.107<sup>28</sup>'de yapılan düzenlemelere göre manipülasyon suçuna iştirak edenler

---

<sup>28</sup> Piyasa dolandırıcılığı

MADDE 107 – (1) Sermaye piyasası araçlarının fiyatlarına, fiyat değişimlerine, arz ve taleplerine ilişkin olarak yanlış veya yanıltıcı izlenim uyandırmak amacıyla alım veya satım yapanlar, emir verenler, emir iptal edenler, emir değiştirenler veya hesap hareketleri gerçekleştirenler iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beş bin günden on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar. Ancak, bu suçtan dolayı verilecek olan adli para cezasının miktarı, suçun işlenmesi ile elde edilen menfaatten az olamaz.

(2) (Değişik: 27/3/2015-6637/11 md.) Sermaye piyasası araçlarının fiyatlarını, değerlerini veya yatırımcıların kararlarını etkilemek amacıyla yalan, yanlış veya yanıltıcı bilgi veren, söylenti çıkaran, haber veren, yorum yapan veya rapor hazırlayan ya da bunları yayan ve bu suretle menfaat sağlayanlar iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar.

(3) Birinci fıkrada tanımlanan suçu işleyen kişi pişmanlık göstererek, beş yüz bin Türk Lirasından az olmamak üzere, elde ettiği veya elde edilmesine sebep olduğu menfaatin iki katı miktarı kadar parayı, Hazineye;

hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasının yanında beş bin günden on bin güne kadar adli para cezasına hükmolunmuştur.

#### **1.14.4. Kredi Kartı Yolsuzlukları**

Sürekli gelişen ve değişen teknoloji nedeniyle yeni dolandırıcılık tipleri de ortaya çıkmıştır. Bu dolandırıcılık tiplerinden biri olan kredi kartı dolandırıcılığı Dünya çapında çok büyük problem haline gelmiştir.

Kredi kartı dolandırıcılığı, başkasına ait kredi kartının izinsiz olarak kullanılması ve bu işlem neticesinde menfaat sağlanması şeklinde tanımlanmaktadır. Kredi kartları ve bankamatik kartları üzerinden yapılan dolandırıcılıklar kişisel bilgilere ulaşmak suretiyle yapılmaktadır. Bu suç işlenirken kişisel bilgi kapsamında sayılabilecek olan kişinin vergi numarası, banka hesap numarası, telefon numarası, doğum tarihi gibi veriler kullanılmaktadır. Hatta kişiye ait bu bilgiler kullanılarak sahte kredi veya bankamatik kartları hazırlanarak kart sahibinin adına mal ve hizmet alınabilmektedir.

Günümüzde kredi kartı yolsuzluklarının önlenmesi amacıyla kredi kartı şirketleri kartların özelliklerini geliştirerek kopyalanmasının önüne geçmeye çalışmışlardır. Ayrıca şifrelerin ele geçirilmesini engellemek için birkaç adımlı güvenlik doğrulaması yoluna gitmişlerdir. Bu durumun güncel örneği internet bankacılığı işlemlerinde kişinin banka hesabına ulaşabilmesi için internet bankacılığı şifresinin yanında daha önceden tanımlattığı cep telefonu numarasına mesaj olarak gelen tek kullanımlık şifreyi doğru girerek iki adımlı doğrulama yapması gerekmektedir.

#### **1.14.5. Kar Amacı Gütmeyen Sivil Toplum Örgütlerinde Yolsuzluklar**

Yolsuzlukların yaygın olarak yapıldığı yerlerden biri de kar amacı gütmeyen dernek, vakıf, kulüp vb. kuruluşlardır. Genelde kuruluşun yöneticileri tarafından yapılan

---

a) Henüz soruşturma başlamadan önce ödediği takdirde, hakkında cezaya hükmolunmaz.

b) Soruşturma evresinde ödediği takdirde, verilecek ceza yarısı oranında indirilir.

c) Kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödediği takdirde, verilecek ceza üçte biri oranında indirilir.

bu yolsuzluklar yöneticinin kaynakları kişisel çıkar sağlamak amacıyla kendisinin kullanması şeklinde olur. Yönetici bunu yaparken kuruluştaki görevini kullanarak kendisine menfaat sağlamak, mal veya hizmet alımlarını sağlarken belirli kişilere veya kendisine menfaat sağlamak, üyelere aidat vb. şekilde gelen paraları kendi menfaati yönünde harcamak gibi çok çeşitli yöntemler kullanabilmektedir. Bu durumların tespit edilmesinin zorlaşmasındaki temel faktör iç denetim sisteminin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır.

#### **1.14.6. Belgede Sahtecilik ve Tahrifat**

Bir diğer finansal suç da belgede sahtecilik ve tahrifat suçudur. Burada evrağın asıl halinin değiştirilerek istenilen duruma getirilmesi söz konusudur. Sahtecilik ve tahrifat suçunu işleyecek olan kişi bunu başkasının imzasını taklit etme, evrağın aslını çeşitli şekillerde silme yöntemlerini kullanarak kendi menfaatlerine uygun bir amaç yolunda değiştirme gibi şekillerde yapabilmektedir.

Ülkemizde belgede sahtecilik ve tahrifat suçu ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu Md. 359<sup>29</sup>'da yer alan düzenlemelere göre vergi matrahını azaltıcı nitelikteki gerçeğe

---

<sup>29</sup>Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359 – (Değişik:23/1/2008-5728/276 md.)

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar

aykırı işlem yapanlar, yanıltıcı belge düzenleyenler, defter ve belgeleri tahrif edenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar; saklama yükümlülüğü bulunan veya ibraz etmesi gereken defter ve belgeleri yok ederek yerine başka yapraklar koyan veya sahte belge düzenleyen kişiler hakkında üç yıldan beş yıla kadar; Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşma olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar hakkında ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunmuştur.

#### **1.14.7. Vergi Kaçırma**

Kişi veya kurumlardan kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla karşılıksız ve cebri yolla alınan paralar olarak tanımlanan vergileri ödemek istemeyen işletme sahipleri zaman zaman vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi yöntemlere başvurabilmektedirler. Kanun ve mevzuatlar ihlal edilmeden vergiyi azaltmaya çalışmak olan vergiden kaçınma suç teşkil etmezken, yasaların çiğnenerek verginin azaltılmaya çalışılması fiili olarak tanımlanan vergi kaçırma ciddi anlamda suç teşkil etmektedir. Vergiden kaçınmanın ekonomik hayata genellikle olumlu veya olumsuz bir etkisi bulunmamakta iken vergi kaçırma fiilinin ekonomik hayata çok büyük olumsuz etkileri bulunmaktadır. Vergi kaçırma suçunu işleyen mükellef eksik olarak ödediği veya hiç ödemediği vergileri nedeniyle Devleti bu gelirden mahrum bırakmış olacaktır. Denetim yetersizliğinden dolayı böyle bir duruma bugün yüzlerce işletme sahibinin neden olduğu düşünüldüğünde yeterli olarak toplanamayan vergi gelirleri kamu hizmetleri sağlamada eksik kalabilecektir.

Vergi kaçırma suçunun önüne geçilebilmesi için denetim elemanlarının sayısı arttırılmış, para ve hapis cezası gibi çeşitli yasal düzenlemelerle birtakım yaptırımlar yoluna gidilmiştir. Ancak kişilerin vergi kaçırmaya yönelmemesindeki en büyük etkenin vergi bilinci olduğu unutulmamalıdır.

---

hapis cezası ile cezalandırılır. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

#### **1.14.8. Bankacılık İşlemlerinde Yapılan Finansal Suçlar**

Bu suç banka çalışanları veya bankanın müşterileri tarafından da işlenebilmektedir. Burada suçun kapsamını oluşturan ögeler müşteri açısından karşılıksız çek düzenlenmesi veya sahte çek düzenlemek şeklinde ortaya çıkabilirken banka çalışanlarının açısından da müşterilere ait paraların faiz kazancı sağlamak amacıyla kullanılması, paraların zimmete geçirilmesi veya kredi limiti düşük olan bir müşterinin menfaat karşılığında kredi limitinin yükseltilmesi gibi şekillerde ortaya çıkabilmektedir.

#### **1.14.9. İnternet ve Siber Suçlar**

Günümüzde insan hayatında önemli bir yere sahip olan bilgisayarlar ve akıllı iletişim araçları birtakım suçların işlenmesine de neden olmaktadır. Gelişen teknoloji sayesinde işletmeler uzak ülkelerde bulunan kişi veya kurumlarla iletişime geçebilmekte ve ticaret yapabilmektedirler. Elbette ki bu gelişmelerin olumlu etkileri bulunduğu gibi olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Yaşanan teknolojik gelişmeler sonucunda bazı kişi veya kurumlar tarafından eser kopyalamak, kişisel verileri ele geçirmek, dolandırıcılık gibi suçlar işlenebilmektedir.

#### **1.14.10. Kurumlarda Meydana Gelen Finansal Suçlar**

Muhasebe hilelerine başvuran kişiler işletme sahipleri olabileceği gibi hile bazen beyaz yakalılar olarak da tabir edilen işletmenin tepe yönetimi tarafından bazen ise işletmenin alt kademe çalışanları veya muhasebe departmanında çalışan personel tarafından çok çeşitli nedenlerden dolayı kaynaklanabilmektedir. Yapılan hilelerin kapsamı kişisel harcamaların artması nedeniyle zimmete para geçirmek, vergiyi az ödemek için karı düşük göstermek veya kar yaptığı halde zarar göstermek, halka arz edilen hisse senetlerinin değerinden yüksek satılabilmesi için işletme durumunu olduğundan iyi göstermek şeklinde olabilmektedir.

İşletme ortağı diğer ortaklarından mal kaçırmak, vergi ödememek, işletme itibarını yükseltmek vb. amaçlarla hilelere başvuruyor olabilir. Bu nedenle işletme defterlerinde birtakım tahrifatlar yapma eyleminde bulunabilecek ya da kendisine yardım etmesi için işletmenin muhasebe sorumlusuna çeşitli baskılar yapabilecektir. Bunun sonucunda

hileyi yapan ortak, maddi menfaat sağlarken diğerk ortaklarının maddi zararına neden olacaktır.

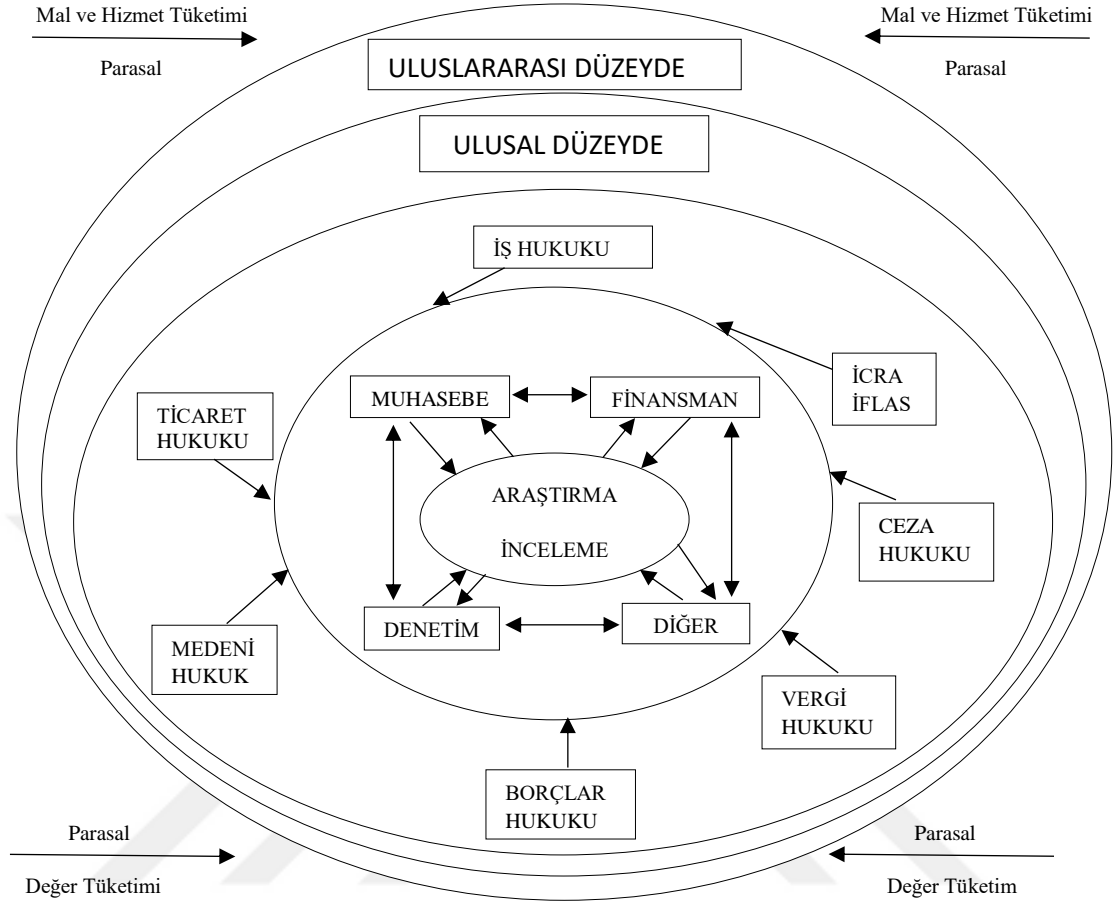
Patronlardan sonra hile yapmaya en büyük meyilli olan işletme tepe yönetimi ve alt kademe çalışanlar kişisel harcamaların artması nedeniyle gelirinink bunu karşılayamaması, zeki olduğunu kanıtlamak veya ortaklardan biriyle anlaşmak suretiyle defter ve belgelerde tahrifat yapmak isteyebilir. Ancak unutulmamalıdır ki hileye başvuranlar menfaat sağlarken başta Devlet ve toplumun çok büyük kayıplarına neden olacaklardır.

### **1.15. Adli Muhasebe Kapsamında Dava Konuları**

Ülkemizde yürürlükte olan kanunlardan Türk Ticaret Kanunu, İcra İflas Kanunu, Medeni Kanun, Borçlar Kanunu, Türk Ceza Kanunu, İş Kanunu, Vergi Usul Kanunu gibi bazı kanunlardaki hükümlere bakıldığında adli muhasebecilik mesleğinin kapsamına giren birçok düzenlemenin mevcut bulunduğu görülecektir.



**Şekil 1.2. Adli Muhasebenin Diğer Hukuk Dalları ile İlişkisi<sup>30</sup>**



### 1.15.1. Zimmet ile İlgili Davalarda Adli Muhasebe

İşletmedeki çalışanların veya yöneticilerin neden olduğu hileli işlemlerden dolayı şirketlerinin uğradıkları zararın durumunun tespiti sürecinde adli muhasebecilik hizmetine ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmedeki çalışanların veya yöneticilerin işletme varlıklarını zimmete geçirip geçirmediğinin tespiti teknolojinin gelişmesi nedeniyle giderek zorlaşmakta hatta tesadüfi bir hale gelmektedir.

Hileli işlemin tespitinin daha kolay yapılabilmesi iyi derecede muhasebe ve denetim bilgisine sahip olan, alanında uzman kişilerin bulunmasıyla olabileceğinden hukukçular adli muhasebecilerden uyuşmazlıkların çözümü ile ilgili olarak yardım

<sup>30</sup> Kılıçbey, Emel, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan ve Iğdır Örneği”, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Kafkas Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, Kars, 2017.

isteyebileceklerdir. Bu alanda gerekli yeterliliğe sahip adli muhasebeci diğer hile denetçilerine nispeten daha kolay bir şekilde hileyi ve hile yapanı tespit edebilecektir.

### **1.15.2. Boşanma Davalarında Adli Muhasebe**

Evli çiftler arasında boşanma durumu söz konusu olduğunda tarafların hayatında maddi ve manevi olarak birtakım değişiklikler meydana gelmektedir. Boşanma davalarıyla gündeme gelen ilgili maddi konularda gerekli araştırmalar adli muhasebeciler tarafından yapılmalıdır. Boşanma davalarında tarafların birbirlerinden yoksulluk nafakası talebi, maddi veya manevi tazminat talebi şeklinde talepleri olabilecektir. Bunlara tek tek bakacak olursak;

Yoksulluk nafakası; boşanma sebebiyle bir tarafın yoksulluğa düştüğü durumlarda diğer tarafın mali gücü de göz önüne alınmak suretiyle yoksulluğa düşen tarafa bağlanan nafakadır.

Maddi tazminat; kusuru bulunmayan veya diğerine göre daha az kusuru bulunan eş tarafından diğer eşten istenen tazminattır. Maddi tazminatın gündeme gelebilmesi için kusuru bulunmayan ya da daha az kusuru bulunan tarafın maddi zarara uğraması gerekmektedir.

Manevi tazminat; kusuru bulunmayan ya da daha az kusuru bulunan tarafın talebi üzerine istenebilen tazminattır. Manevi tazminat talebinin oluşabilmesi kusursuz olan tarafın ruhsal olarak zarar görmesi, itibarın zedelenmesi vb. nedenlerin varlığına bağlıdır.

Yukarıdaki açıklamalar göz önüne alındığında; boşanma davalarının kapsamına giren mali konularla ilgili araştırmaların adli muhasebeciler tarafından yapılması gerektiği açıktır.

### **1.15.3. Ceza Davalarında Adli Muhasebe**

Ceza davaları kapsamındaki birtakım konular adli muhasebecilerin de çalışma alanına girmektedir. Bu kapsamda genellikle dolandırıcılık olarak nitelendirilebilecek suçlar söz konusu olduğundan adli muhasebeciler dava konusu işlemin daha sağlam

temellere dayandırılarak çözümlenebilmesi açısından gerekli incelemeleri yaparak birtakım yardımlarda bulunabileceklerdir.

Adli muhasebeciler bu tür suçlarda incelemelerini yürütürken şüphencilik özelliklerini de kullanarak suçu tespit edebildiklerinden dolayı bu anlamda diğer denetçilerden ve geleneksel muhasebecilerden ayrılmaktadırlar.

#### **1.15.4. İcra ve İflas Davalarında Adli Muhasebe**

Şirket sahipleri zaman zaman borçlarını ödememek için muvazaalı işlemlere ve hileli iflas gibi birtakım yöntemlere başvurabilmektedirler. Böyle bir durum meydana geldiğinde hukukçular hileli işlemlerin tespit edilmesi amacıyla adli muhasebecilerden yardım isteyebilmektedirler. Suçu aydınlatmakta görevlendirilmiş olan adli muhasebeciler söz konusu işletmenin defterlerini, belgelerini ve mali tablolarını çeşitli analiz tekniklerini de kullanarak incelemelerini yapabilecek kabiliyette olmaları halinde önemli verilere ulaşabileceklerdir.

#### **1.15.5. İş Hukuku Davalarında Adli Muhasebe**

İşçi ve işveren arasında zaman zaman maddi konularla ilgili uyuşmazlıklar meydana gelebilmektedir. Bu uyuşmazlıklar; hak edilen kıdem tazminatlarının işten ayrılmalar durumunda ödenmemesi veya eksik ödenmesi, fazla mesaiden kaynaklanan ücretlerin ödenmemesi, sigorta primlerinin eksik yatırılması gibi nedenlerden dolayı kaynaklanabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların mahkemeye intikal etmesi halinde davanın çözümü için hakime adli muhasebecilerin yardımcı olması gerekecektir.

Dava konusu işlemle ilgili olarak görevlendirilen adli muhasebeci söz konusu problemi detaylı bir şekilde inceleyip aydınlatarak iş hukuku kapsamına giren davaların etkili ve hızlı bir şekilde neticelendirilmesini sağlayabilecektir.

#### **1.15.6. Vergi Hukuku Davalarında Adli Muhasebe**

İşletmelerin vergi kaçırmak amacıyla yaptıkları hilelerin tespitinde mali tablolarda veya işletmenin defter ve kayıtlarında gerçeğe aykırı durumların tespit edilmesinde adli

muhasebecilerin rolü son derece önemlidir. Vergi ile ilgili davalarda iyi derecede muhasebe ve denetim bilgisine sahip olmak yapılan usulsüzlüğün daha kolay tespit edilmesi açısından önem arz etmektedir. Muhasebe kayıtları incelenirken aranması gereken en önemli şey kayıtların gerçekliğinin mevcut durumla olan ilişkisini doğru değerlendirmek olup yapılan tespitler sonucunda elde edilen verilerin işletmenin mevcut verileriyle kıyaslanarak arada fark olup olmadığının tespit edilmesidir.

İşletmelerde vergi kaçırma ile ilgili işlemler başta sahte belge düzenleme olmak üzere birçok yöntemle yapılabileceğinden adli muhasebeci incelemelerini yürütürken elde ettiği verileri çok dikkatli bir şekilde farklı açılardan ele alarak değerlendirmelidir. Bu açıdan vergi hukukunu ilgilendiren davalara bilirkişilerden çok adli muhasebecilerin atanması tespitlerin daha somut bir şekilde yapılabilmesi açısından önemlidir.

#### **1.15.7. Ticaret Hukuku Davalarında Adli Muhasebe**

Ticaret hukukunu ilgilendiren davalar da adli muhasebecinin çalışma alanına girmektedir. İşletme sahipleri veya çalışanları çeşitli nedenleri öne sürerek hile yapmaya çalışmaktadır. Bu nedenlerin başında işletme sahiplerinin vergi yükünü hafifletmeye çalışması, ortağından para kaçırmaya çalışma, sermaye piyasasında işlem gören hisse senetlerinin talebini arttırmak amacıyla mali tablolarda oynamalar yapması şeklinde olabilirken, işletme çalışanları açısından bu durum değerlendirildiğinde ise genel olarak çalışanın maddi sıkıntılarından dolayı yaşadığı baskıdan dolayı zimmetine para geçirmesi sonucunda olabilmektedir. Bu ve buna benzer konularla ilgili olarak yargıya intikal eden davaların çözümlenmesi sürecinde toplanacak olan kanıtlar davanın seyrinde önemli rol oynadığından adli muhasebecilerin söz konusu davalarda görevi büyüktür. Ayrıca işletmelerin tasfiye ve birleşmeleri ile ilgili yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde de adli muhasebecilere ihtiyaç duyulmaktadır.

#### **1.15.8. Kara Para Aklama Davalarında Adli Muhasebe**

Yasadışı işlemlerin yapılması sonucunda kazanılan para kara para olarak tanımlanmakta iken kazanılan bu paranın kaynağının suç unsuru teşkil etmeyen başka bir nedene dayandırılmaya çalışılması kara para aklama suçunun tanımını oluşturmaktadır.

Kara para aklama suçunun tespiti ileri düzeyde muhasebe bilgisinin yanı sıra iyi derecede denetim teknikleri bilgisine sahip kişilerce mümkündür.

Kara para aklama suçuyla mücadele için öncelikle kayıt dışı ekonominin önüne geçilmelidir. Genelde şirketlerdeki muvazaalı işlemi yapan kişi, muvazaalı işlemi gizlemek için bazı yöntemler kullanmaktadır. Adli muhasebeci bu yöntemleri çeşitli denetim tekniklerini kullanarak en küçük bir ayrıntıyı dahi denetlemek suretiyle ortaya çıkarmaktadır. Kara paranın aklanması suçunda görünürde normal olan ticari işlemler altında suçtan elde edilen gelirlerin legal hale getirilme çabasıyla dolaylı kaynaklandığından tespiti giderek zorlaşan bu suçun delillerinin elde edilmesinde adli muhasebecilere büyük iş düşmektedir.

#### **1.15.9. Sermaye Piyasası İle İlgili Davalarda Adli Muhasebe**

Hisse senetleri sermaye piyasasında işlem gören şirketlerde yaşanan adli vaka niteliğinde sayılabilecek konularla ilgili yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde de adli muhasebecilerin yardımı gerekecektir. Sermaye piyasasıyla ilgili olarak yaşanan uyuşmazlıkların neler olabileceği düşünüldüğünde bunların başında hileli mali raporlamalar sonucu hisse senetlerinin değerinin gerçek değerinden farklı gösterilerek manipülasyon yapılması gelmekte olup yapılan manipülasyonlar sonucunda şirket çalışanları, yatırımcılar ve Devlet zarar görebilecektir. Bu anlamda bir dava konusu gündeme geleceğinden yargılamanın hızlı bir şekilde sonuca ulaşabilmesi açısından hakime yardımcı olabilmesi için adli muhasebe alanında gerekli yetkinliklere sahip olan bir kişinin atanması gerekmektedir.

#### **1.16. Adli Muhasebecinin Mahkemedeki Rolü**

Adli muhasebecilerin uzman oldukları alanla ilgili yeterliliğini belirleyebilmek için birtakım standartlar bulunmaktadır. Ancak adli muhasebecinin yeterlilik düzeyinin belirlenebilmesi açısından bu standartlar tek başına yeterli olmayabilir. Belirlenen bu standartların yanında adli muhasebeciler, güvenilir olmak, toplumda itibar sahibi olmak, profesyonel olmak gibi bazı özellikleri de taşımalıdır. Bu anlamda adli muhasebeciler diğer denetçilerden ve klasik muhasebecilerden ayrılmaktadır.

### 1.16.1. Güvenilir Olma

Adli muhasebeci kendisine verilen görevin niteliği itibariyle gerçeğe aykırı işlemleri tespit ettiğinden görüş bildireceği konuyla ilgili olarak mahkemeye güvenilir veriler sunmalıdır.

Adli muhasebeciyi güvenilir gösteren tavsiyeler:<sup>31</sup>

- Uzman net ve duyulur bir sesle konuşmalı,
- Teknik dil kullanmaktan kaçınmalı,
- Bulguları ve görüşleri tanımlarken karmaşık terimler yerine basit terimler kullanılmalı,
- Sorulan sorulara cevap vermeli; dolaylı anlatımdan kaçınmalı ve sorulandan fazlasını anlatmamalı,
- Savunma avukatı ya da davacı ile sözlü olarak aynı tarafta olmalı,
- Doğrudan soruları yöneltene doğru bakmalı (Davalı veya davacı avukatı),
- Profesyonel bir tavır takınmalı; hakime, jüriye, uzmanı kiralayan avukata veya karşı tarafın avukatına sebepsiz yere gülümsememeli,
- Sakin olmalı ve soruları cevaplara ihtiyatla cevap vermeli; çok yavaş veya çok hızlı konuşmamalı,
- Uygun biçimde giyinmeli,
- Uzman bilgi donanımında olduğu gibi dış görünüşüyle de davayı dikkate aldığını ve davaya özen gösterdiğini gösterecek şekilde hazırlanmalı,
- Yapılacak açıklamalara yardımcı olacaksa, grafiklerden, tablolardan ve görsel araçlardan yararlanmalı,
- Mümkünse notlarından okuyarak konuşmamalı. (Uzman notlarından okumazsa, karşı tarafın avukatı muhtemelen onları görmek ister ve uzmanın ifadesini çalışmış olduğunu görecektir.),
- Sunulacak belgeler varsa, onlar düzenlenmeli; böylece lehine ifade verilen avukat sorduğunda kolayca onlara ulaşılabilir,
- Kekeleyemekten ve tedirgin konuşmaktan kaçınmalı. Zor veya karmaşık bir soru sorulduğunda sakinlik korunmalı,

---

<sup>31</sup>Uğurlu, Yasemin, “Adli Muhasebe Mesleğinde Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Bir Araştırma”, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Marmara Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, İstanbul, 2013.

- Soruyu tam olarak anlaşılmadığında tekrar edilmesini veya açıklanması istenmeli,
- Cevap bilinmiyorsa, söylenmeli; tahminde bulunulmamalı,
- Çapraz sorguda çok hızlı cevap vermemeli,
- Hakim soru sormak istediğinde, ona bakarak cevap verilmeli,
- Boşluklara, yere veya tavana sürekli bakmamalı,
- Bütün taraflara samimi yaklaşmalı,
- Karşı tarafın avukatı sıkıştırdığında ses tonu kızgınlıktan yükselmemeli,
- Dürüst olmalı, uydurmamalı ve abartmamalıdır.

Ayrıca yukarıda belirtilen özelliklerin dışında adli muhasebecinin hakimin gözünde güvenilir bir imaj bırakabilmesi için mesleğinde iyi bir noktada bulunması ve belirli alanlarda uzmanlık sahibi olması da gereklidir.

### **1.16.2. Profesyonel İtibar ve İmaj**

Adli muhasebeci ve denetçi görevlerinin kapsamı bakımından ele alındığında birbirlerine göre farklılık arz etmektedir. Denetçi, muhasebe bilgilerini kullanarak defter ve kayıtlarda hile yapılabilme ihtimalini araştırırken; adli muhasebeci, muhasebe ve hukuk bilgileri ışığında incelemeler yaparak hileyi tespit eder.

Adli muhasebecinin akademik çalışmaları ve yetkinliğinin yanında görevinin önemi nedeniyle toplum nezdinde sağladığı itibarı ve imajı da önemli gelmektedir. Adli muhasebecinin profesyonelliğini doğru tespit edebilmek için teknik bilgi düzeyinin seviyesinin incelenmesi ve referans kontrolünün iyi yapılması gerekmektedir.

### **1.16.3. Önceki Çalışmaların Kalitesi**

Adli muhasebeciyle iş anlaşması yapmadan önce işinin kalitesi hakkında fikir sahibi olmak adına daha önceki çalışmalarını değerlendirmek gerekmektedir. Anlaşma yapılacak adli muhasebecinin önceden yaptığı incelemelerinin kalitesi iyi incelenmelidir. Hatta gerekirse daha önceden çalıştığı müşterilerle görüşülmeli ve işi bitirme süresi yapılan işin kalitesinin değerlendirilmesi açısından görüş alınmalıdır. Bu

değerlendirmeler yanlış yapıldığı takdirde denetçi tarafından yapılacak olan incelemelerden istenilen seviyede verimlilik sağlanamayacaktır.

#### **1.16.4. Profesyonellik ve Tutum**

Adli muhasebeci işletmenin defter ve kayıtlarını incelerken görünenden çok kayıtların yapılma nedenini şüpheciliğini ve dikkatini de kullanarak araştırmakla görevli olan kişidir.

Adli muhasebecinin profesyonelliği ve tutumu incelemenin kalitesi açısından önemlidir. Adli muhasebeci incelemelerini sürdürdüğü sırada otoriter, soğukkanlılığını koruyabilecek şekilde, karşı tarafla tartışmaya girmeden ve karmaşık konuları basitleştirerek hakime açıklayabilecek düzeyde olmalıdır. Adli muhasebecilerin incelemelerini sürdürürken karşı tarafta bıraktığı ilk izlenimi daha sonraki çalışmalarını açısından son derece önemlidir.

#### **1.16.5. Topluluk Önünde Konuşma**

Adli muhasebecilerin, hakime veya işletme yöneticilerine karşı net açıklamalarda bulunabilmesi açısından topluluk önünde konuşabilme yeteneğine de haiz olması gerekmektedir. Bu yetenek sonradan kazanılabilen bir yetenek olmakla beraber içinde yaşadığımız toplumun ferdi olan birçok kişi alanıyla ilgili gerekli olan bilgi düzeyi ve yetkinliği kendisinde barındırmasına rağmen topluluk önünde konuşabilme kabiliyetine sahip değildir. Adli muhasebecinin gerektiğinde bir topluluğa sunum veya açıklama yapması gerekebileceğinden işe alınma sırasında yapılan görüşmelerde topluluk önünde konuşabilme yeteneğindeki başarısı alımı yapacak kişilerce önem arz etmektedir. Ayrıca adli muhasebecinin adli vakalar için hakim tarafından bilgi istendiğinde de net açıklamalar yapabilmesi açısından bu kabiliyetini geliştirebilmesi için bu konuyla ilgili eğitimlere ve seminerlere aktif katılım göstermelidir.



### **1.16.6. Teknik Bilgileri Basit Olarak Açıklayabilme**

Adli muhasebeciler incelemelerini yaparken teknik bilgileri ışığında çalışmış olduğundan teknik bilgiye sahip olmayan kişiler tarafından adli muhasebecinin kullanmış olduğu kavramların anlaşılması güç olacaktır. Böyle bir durumla karşı karşıya kalınmaması için adli muhasebeciler teknik konularda yapmış olduğu tespitleri açık ve anlaşılır bir biçimde açıklamalıdır. Aksi halde adli muhasebeci etkin bir anlatım yapamamış olacaktır. Teknik konuların açık ve anlaşılır bir biçimde açıklanması konuyla ilgili kişilerin yapılan tespitler hakkında daha doğru kanaatlere varması açısından önemli olup aynı zamanda dava konusu işlemle ilgili yapılan incelemelerde de hakimin işlemi daha hızlı çözüme ulaştırması açısından önemlidir. Adli muhasebecinin daha önceden görev almış olduğu incelemeler varsa bu yöndeki kabiliyetini tespit etmek daha kolay olacaktır. Fakat adli muhasebecinin daha önceden bu yönde bir deneyimi yoksa çalışma alanıyla ilgili karmaşık olan birkaç konunun belirlenip anlatması istenerek anlattıklarının anlaşılabilir olup olmadığı ile ilgili değerlendirmelerde bulunulabilecektir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. BİLİRKİŞİLİK

Adli muhasebecilik mesleğinden daha köklü olan bilirkişilik mesleği henüz gelişmekte olan adli muhasebeciliğin dolduramadığı boşluğu tamamlamada en büyük yardımcıdır. Bilirkişilik; yargıya intikal eden ve mahkemenin tam olarak yorum getiremediği bir konu hakkında adli makamlara yardımcı olmak amacıyla yeterli donanım ve bilgi birikimine sahip kişilerin mahkemeye görüş sunması ve verilecek kararın bu görüşe göre şekillenmesidir.

#### 2.1. Bilirkişilik Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

Bilirkişiliğin tarihine bakıldığında o dönemler ihtiyaç duyulmayan ve ilk olarak Babil Devleti'nde adli tıpla ilgili çalışmalar yapıldığından dolayı da olsa bilirkişilikle ilgili çalışmalara yer verildiği görülmektedir.

Hukuk denilince ilk akla gelen Roma Hukuku'nda mahkemelerde danışma kurulunun bulunduğu ve çıkacak kararın da bu kurulunun görüşleri yönünde şekillendiği bilinmektedir. Ancak Roma Hukuku'nda her konu ile ilgili ayrı hakim seçilmesi ve bilirkişiliği hakim yapması nedeniyle bilirkişilikle ilgili kapsamlı düzenlemeler mevcut değildir.<sup>32</sup>

Ortaçağ'a bakıldığında yaşanan uyuşmazlıkların soy içinde çözülmesi sebebiyle Ortaçağ Alman Yargılama Hukuku'nda bilirkişilik kurumuna ihtiyaç duyulmamıştır. Bu dönemde kralın ve soyluların seçtiği memurların kurduğu mahkemelerde bilirkişilik ispat aracı olarak kullanılmamıştır. Ayrıca o dönemde kurula iş mahkemelerinde de hukukçular yerine uyuşmazlık konusu işlemle alakalı mesleğe sahip kişilerin görevli olmasından dolayı bilirkişilere ihtiyaç duyulmamıştır.<sup>33</sup>

<sup>32</sup> Soydan, Başar, Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2008.

<sup>33</sup> Çınar, Sinan, "Türk Vergi Hukukunda Bilirkişilik Kurumu ve Analizi", (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Gazi Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2009.

13. yüzyıl ve sonrasında İtalyan Hukuku'na bakıldığında bilirkişilik kavramı gelişmeye başlamış ve engizisyon mahkemelerinde bilirkişilerden yararlanılmıştır.<sup>34</sup> Bilirkişilerle ilgili olarak yasal düzenlemelerin eksik olması nedeniyle ilk başlarda bilirkişilik kavramı hukuk danışmanı, tanık ve hakem gibi isimlerle nitelendirilmiştir.

Bu dönemlerden sonra bilirkişilik kavramıyla ilgili olarak çeşitli tartışmalar yaşanmıştır. 19. yüzyıl boyunca devam eden bu tartışmalar yerel usul düzenlemelerini de etkilemiş olmakla beraber Medeni Yargılama Usulü Kanunu'nun gerekçesinde bilirkişiye hakim yardımcısı denilmesine rağmen şekli yönden ispat aracı olarak nitelendirilmesi nedeniyle tartışmalar daha da artmış ve günümüzde halen devam etmektedir.<sup>35</sup>

## **2.2. Bilirkişiliğin Amacı ve Önemi**

Her geçen gün teknolojinin gelişmesiyle birlikte yeni çalışma alanları meydana gelmektedir. Yeni çalışma alanlarının oluşmasıyla birlikte meydana gelen bazı uyumsuzluklar doğabilmektedir. Bu uyumsuzluklar mahkemeye intikal ettiğinde dava ile ilgilenen hakimin her konuda sınırsız bilgi sahibi olması mümkün olamayacağından söz konusu işlemi sonuçlandırabilmek için bilirkişi tayin edecektir.

Bilirkişiliğin amacı denilince şüphesiz ilk akla gelen amaç adli makamlara intikal eden konunun alanında uzman kişiler tarafından incelenerek mahkeme sürecinin daha kolay, güvenilir ve hızlı olarak sonuçlanmasını sağlamaktır. Örneğin; dava sürecinde mühendislik bilgisini gerektiren bir durum ortaya çıktığında hakim davayı daha somut bir şekilde sonuçlandırabilmek amacıyla bu alanla ilgili yeterli teknik bilgi ve özel bilgiye sahip olan bir bilirkişi atayabilir. Bilirkişi de belirli bir süre ışığında araştırma ve incelemelerini sonuçlandırarak mahkemeye bir rapor sunar. Mahkeme de bu rapor ışığında kararını verir.

---

<sup>34</sup> Soydan, Başar, Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul, 2008.

<sup>35</sup> Çınar, Sinan, "Türk Vergi Hukukunda Bilirkişilik Kurumu ve Analizi", (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Gazi Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2009.

### 2.3. Bilirkişilik Müessesine İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri

Bilirkişilerin adli makamlara intikal eden uyuşmazlıkların çözümünde aktif rol oynadıkları ve uyuşmazlık konusu işlemin sağlıklı bir şekilde çözüme ulaşması için bu kuruma çok fazla ihtiyaç duyulduğu açıktır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 266.<sup>36</sup> Maddesinde “...genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukukî bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz.” hükmü açıkça yer aldığından uyuşmazlık konusu işlemin çözümünde hakimin genel bilgisi ve hukuki bilgisinin yeterli olmadığı durumlarda hakim davayı daha doğru bir şekilde sonuca ulaştırabilmek için bir bilirkişinin atanmasını isteyebilecektir.

Günümüz şartları dolayısıyla değişen durumlar neticesinde yeni uzmanlık alanları ortaya çıkmakta ve bununla birlikte bilirkişiye duyulan ihtiyaç giderek artmaktadır. Bilirkişiye başvuru durumlarda bilirkişi tarafından düzenlenerek mahkemeye sunulan bilirkişi raporunda yer alan görüşler davanın seyrinde etkili rol oynar. Hatta bazen dava sürecine aynen yansır. Mahkemeye sunulan bilirkişi raporundaki görüşler hakimi bağlamamakla birlikte sadece hakime konu ile ilgili takdir yetkisini kullanmasında yardımcı olur.

### 2.4. Bilirkişiye Başvurulabilecek Haller

Adli makamlara intikal eden bir uyuşmazlığın çözümü söz konusu olduğunda hakimin doğru kararı verebilmesi için genel bilgisi ve hukuki bilgisinin tek başına yeterli olmadığı durumlarda hakim dava konusu işlem için bir bilirkişi atayabilmektedir. Ancak her durumda bilirkişinin atanması doğru olmayacağından mevcut işlemler için bilirkişi atanması birtakım kriterlere bağlanmıştır. Bu kriterlerin başında dava konusu işlem için uzmanlığı, özel ve teknik bilgiyi gerektiren hallerin bulunması gelmektedir.

---

<sup>36</sup> Bilirkişiye başvurulmasını gerektiren hâller

MADDE 266- (1) Mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. (Değişik cümle: 3/11/2016-6754/49 md.) Ancak genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukukî bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz. (Ek cümle: 3/11/2016-6754/49 md.) Hukuk öğrenimi görmüş kişiler, hukuk alanı dışında ayrı bir uzmanlığa sahip olduğunu belgelendirmedikçe, bilirkişi olarak görevlendirilemez.

#### **2.4.1. Uzmanlığı Gerektiren Bir Halin Olması**

Uzman denildiğinde bir konuyla ilgili yeterli bilgi, beceri ve eğitime sahip olan kişiler akla gelmektedir. Örneğin bir binanın inşasında kullanılan demir, tuğla çimento vb. girdilerin miktarının doğru hesaplamalarını ancak bir inşaat mühendisi yapabilmektedir.

#### **2.4.2. Özel Bilgiyi Gerektiren Bir Halin Olması**

Özel bilgi denildiğinde hukuk alanı dışında kalan bir alanın ortaya çıkardığı sonuçlara ilişkin bilgiler akla gelmektedir. Kısacası bu kavram bir konu ile hakkında diğer kişilerden daha fazla bilgili olmak demektir. Özel bilgi diğer iki kavramı da kapsayan daha geniş bir kavramı ifade eder. Çünkü özel bilgiye sahip olabilmenin en önemli kriteri bu alanda yıllarını harcamış olmaktır. Örneğin antika bir tablonun değerinin tespit edilmeye çalışıldığı bir durumda doğru tespiti yapabilecek kabiliyete sahip olanlar antikacılığı meslek olarak edinen kişilerdir.

#### **2.4.3. Teknik Bilgiyi Gerektiren Bir Halin Olması**

Özel bilginin de bir parçası olarak sayılabilecek olan teknik bilgiye sahip kişiler fizik, mühendislik, matematik gibi sayısal bilimlere ilgilendiren konularda elde edilen verileri değerlendirme kabiliyetine sahip ve bu alandaki gerekli olan eğitim ve mesleki tecrübeye sahip kişilerdir.

### **2.5. Bilirkişiye Başvurmanın Yasak Olduğu Haller**

Adli makamlara intikal eden uyuşmazlıkların çözümünde hakimin bilirkişiye başvurabilmesinin önü açıktır. Bu karar hakimin takdir yetkisine bırakılmış olmakla birlikte hakimin konu ile ilgili bilirkişi atamasının yasak olduğu durumlarda mevcuttur.

### **2.5.1. Genel Bilgi İle Çözölebilecek Haller**

Uyuşmazlığın çözümünde hakimin genel bilgisi yeterli ise davaya bilirkişi atanmasına gerek bulunmamaktadır. Hakim dava konusu işlem ile ilgili olarak bilirkişi atanıp atanmamasına karar vermeden önce davanın sonuca ulaşmasında kendi genel bilgisinin ve hayat tecrübelerinin karar alabilmek için yeterli olup olmadığını ve konunun herkesçe bilinen bir durumdan dolayı kaynaklanıp kaynaklanmadığını teyit eder. Bu değerlendirmenin sonucunda söz konusu dava için bilirkişi atanmasının gerekli olup olmadığına karar verir.

### **2.5.2. Hukuki Bilgi ile Çözölebilecek Haller**

Hakimin gerek hukuk eğitimini aldığı dönem gerekse hakimlik mesleğinde edindiği tecrübeler vasıtasıyla çözebileceği davalarda ve kanunların kesin hükümlerini ilgilendiren konularda bilirkişi talebinde bulunmasına gerek olmayacaktır. Örneğin hırsızlık suçunu ele aldığımızda bu suçun ne şekilde işlendiği ve bu suça hükmedilen cezanın kararının verilmesinde bilirkişi görüşü isteyemeyecektir.

### **2.5.3. Hakimin Şahsen Sahip Olduğu Özel Bilgiler İle Uyuşmazlığın Çözölebileceği Haller**

Uyuşmazlık konusu işlemin çözümünde hakimin hukuk alanı dışındaki özel bilgisiyle çözüme ulaşabilecek konularda bilirkişiye ihtiyaç duyulmamaktadır. Yine uyuşmazlık konusu işlemle ilgili olarak davaya bilirkişi atanıp atanmamasının kararı verecek olan kişi hakimdir.

### **2.5.4. Basın Yolu İle İşlenen Suçlar**

Bu yolla işlenen suçlarda, suçun meydana gelip gelmediği durumunun tespiti özel bilgi gerektirebilecektir. Ancak genellikle basın yolu vasıtasıyla işlenen suçlar açısından suç meydana getiren unsurların tespitini yapabilmek için özel bilgiye sahip olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Dava konusu işlem hakimin genel bilgisi ve hukuki bilgisi

ile çözülebilecek bir durumdaysa veya herkesçe bilinen bir meseleden kaynaklanıyorsa hakimin söz konusu dava için bilirkişi ataması uygun olmayacaktır.

### **2.5.5. Diğer Suçlar Bakımından**

Bilirkişiye başvurmanın yasak olduğu haller diğer suçlar bakımından ele alındığında dava konusu işlemin çözümünde hakim öncelikle genel bilgisi ve hukuki bilgisinin yeterli olup olmadığını sorgulayacak yada olayın herkesçe bilinen bir durumdan kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakacaktır. Bunun sonucunda söz konusu davayı çözüme ulaştırmada elindeki verilerin yeterli olduğuna karar verdiği takdirde bilirkişi ataması yapması doğru olmayacaktır.

## **2.6. Bilirkişinin Sahip Olması Gereken Nitelikler**

Bilirkişilerin mesleğini doğru icra edebilmesi açısından birçok niteliği de kişilik özelliklerinde barındırması gerekmektedir. Bu niteliklerin en başında hukuki ve mesleki ehliyet, uzmanlık ve yeterlilik, tarafsızlık, dürüstlük ve sır saklama yükümlülüğü gelmektedir.

### **2.6.1. Hukuki ve Mesleki Ehliyet**

Hukuki işlemlerin önemi göz önüne alındığında bilirkişilerin kendisinde barındırması gereken en temel özellik fiil ehliyetine ve mesleki ehliyete sahip olmaktır. Burada fiil ehliyeti sahibi olmanın ön koşulları ergin olmak, ayırt etme gücüne sahip olmak ve kısıtlı olmamaktır. Ayrıca bilirkişi bu özelliklerin yanında görevini yerine getirebilmesi için sahip olması gereken mesleki bilgi ve beceriler açısından da yetkinlik taşımalıdır.

### **2.6.2. Uzmanlık ve Yeterlilik**

Değişen ve gelişen Dünyada sürekli yeni meslek grupları ortaya çıkmaktadır. Elbette ki ortaya çıkan bu yeni meslek grupları ile ilgili olarak da hukuksal uyumsuzluklar

meydana gelmektedir. Bununla birlikte dava konusu işlemi çözebilmek açısından çoğu zaman hakimin sahip olduğu hukuki bilgiler tek başına yeterli olmayacaktır. Bu durum bilirkişilere olan ihtiyacı daha da arttırmaktadır. Çoğu zaman mesleki teamüllerin gerektirdiği iş ve işlemlerin çözümünde hakim tek başına yeterli olamamaktadır. Bu sebeple hakimin dava konusu işlem için atayacağı bilirkişi alanında uzman olmalıdır. Burada uzmanlıktan kasıt mahkemeye sunulacak olan bilirkişi raporundaki görüş ve önerilerin sağlam temellere dayandırılmasıdır.

### **2.6.3. Tarafsızlık**

Bilirkişinin görevini ifa ederken kişilik özelliklerinde bulundurması gereken bir başka özellik de tarafsız olmasıdır. Bilirkişi görevini yerine getirirken hiçbir kişi veya grubun etkisinde kalmadan, dava ile ilgili olan kişi veya kurumlardan hiçbir menfaat gözetmeden tamamen duygularından arınmış ve özgür bir şekilde davranmaya özen göstermelidir. Mahkemeye sunulan bilirkişi raporundaki görüşler bu konu ile ilgili olan diğer uzmanlar tarafından da adil bulunacak nitelikte olmak zorundadır. Bilirkişinin tarafsızlığının sağlanabilmesi amacıyla hakim tarafından bilirkişiye yemin verdirilmesi esası benimsenmiştir.

### **2.6.4. Dürüstlük**

Dürüstlük her insanın sahip olması gereken bir kişilik özelliğidir. Dürüstlük kavramı kelime olarak bazı kanunlarda geçmekle birlikte temel kanunlarımızdan biri olan Türk Medeni Kanunu'nun 2. maddesinde de "*herkes haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz.*"<sup>37</sup> şeklinde tanımlanmıştır. Bu kavram bilirkişilik noktasından ele alındığında daha da önem arz edecektir. Çünkü bilirkişi görevini dürüstlük çerçevesinde ifa etmek zorundadır. Aksi halde düzenlendiği rapor gerçeği yansıtmayabileceği gibi adaleti de yanıltarak toplumun adalete karşı güvenini sarsacaktır.

---

<sup>37</sup>Türk Medeni Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4721.pdf> (Erişim Tarihi:11.03.2019)



### **2.6.5.Sır Saklama Yükümlülüğü**

Sır saklama yükümlülüğü neredeyse her meslekte olduğu gibi bilirkişilik mesleğinde de önem arz etmektedir. Bilirkişiler mesleğini ifa ederken inceleme yaptığı kişi veya kurumlar hakkında bazı sırlar öğrenebilmektedir. Bu sırlar ticari sır niteliğinde olabileceği gibi ticari olmayan sır niteliğinde de olabilmektedir. Nasıl ki bir vergi memurunun mükellefi ile ilgili sahip olduğu bilgileri vergi mahremiyeti kapsamına girmesi nedeniyle mesleğini bıraksa dahi hiçbir kişi veya kuruma bir menfaat karşılığında veya menfaat gözetmeden açıklaması yasaksa bilirkişinin de aynı şekilde inceleme yaptığı konu ile ilgili bilgileri üçüncü kişilerle paylaşması yasaktır.

### **2.7. Bilirkişinin Seçilmesi, Çekinmesi ve Reddi**

Hakimin genel bilgisi ve hukuki bilgisi ile çözemediği dava konusu işlemlerle ilgili olarak bilirkişi atayabileceği hükmü kanunlarımızda düzenlenmiş olmakla birlikte bilirkişinin seçimi, reddi, çekinmesi, ücreti ve bilirkişilik yapma zorunluluğu hakkında da hükümler verilmiştir.

#### **2.7.1. Bilirkişinin Seçilmesi**

Adli makamlara intikal eden bir konu hakkında bilirkişi atanması hakimin takdir yetkisine bırakılmıştır. Ancak bazen dava için taraflardan biri de bilirkişi talebinde bulunabilmektedir. Bununla ilgili olarak böyle bir durum söz konusu olduğunda taraflar bu talebinin sebebini ve bilirkişinin hangi konu ile ilgili inceleme yapmasını istediğini açıkça belirtmelidir. Elbette ki bu talebin kabul edilip edilmemesi yine hakimin insiyatifindedir. Ancak hakim bilirkişiyi atarken bilirkişinin dava konusu işlemle ilgili yeterlilik ve yetkinliğini araştırmalıdır. Aksi halde mahkemeye sunulacak olan rapor gerçek bilgileri yansıtmayabilecektir.

#### **2.7.2. Bilirkişinin Çekinmesi**

Mahkemeye intikal etmiş dava konusu işlem ile ilgili hakimin atadığı bilirkişi her zaman bu görevi kabul etmek zorunda değildir. Bilirkişi haklı bir sebebin var olduğunu

kanıtladığı takdirde bilirkişilikten çekinebilir. Bilirkişilikten çekinme ile ilgili olarak hakim takdir yetkisi yoktur. Ancak burada hakim bilirkişilikten çekinme konusunda mahkemeye sunulan sebebin yeterli olup olmadığına karar verir. Bilirkişilikten çekinme konusu CMK md. 70<sup>38</sup>'de "tanıklıktan çekinmeyi gerektirecek sebepler bilirkişiler hakkında da geçerlidir. Bilirkişi geçerli diğer sebeplerle de görüş bildirmekten çekinebilir." Denildiğinden bu madde ışığında CMK md.45<sup>39</sup> genel olarak yorumlandığında bilirkişi;

- Taraflardan birinin nişanlısı durumunda ise
  - Evlilik bağı kalmasa bile taraflardan birinin eşi durumunda ise
  - Taraflardan birinin kan hısımlığından veya kayın hısımlığından üstsoy veya altsoy durumunda ise
  - Taraflardan birinin üçüncü derece dahil kan veya ikinci derece dahil kayın hısımlı durumunda ise
  - Taraflardan biri ile arasında evlâtlık bağı bulunması durumunda
- Görevinden çekinebilecektir.

Ayrıca yine aynı maddenin 3. Fıkrası değerlendirildiğinde bilirkişilikten çekinebilecek durumdaki kişilerin dinlenmeden önce mevcut koşulların oluşması durumunda da görevinden her an çekinebilecekleri bildirilmektedir.

### 2.7.3. Bilirkişinin Reddi

Bilirkişilik kurumunda düzgün işleyişi sağlayabilmek için yapılan düzenlemelerden birisi de bilirkişinin reddidir. Bu konu HMK md. 272<sup>40</sup>'de düzenlenmiş olup hakimler

<sup>38</sup> Bilirkişilikten çekinme, bilirkişi olarak dinlenemeyenler

Madde 70 – (1) Tanıklıktan çekinmeyi gerektirecek sebepler bilirkişiler hakkında da geçerlidir. Bilirkişi, geçerli diğer sebeplerle de görüş bildirmekten çekinebilir.

<sup>39</sup> Tanıklıktan çekinme

Madde 45 – (1) Aşağıdaki kimseler tanıklıktan çekinebilir:

a) Şüpheli veya sanığın nişanlısı.

b) Evlilik bağı kalmasa bile şüpheli veya sanığın eşi.

c) Şüpheli veya sanığın kan hısımlığından veya kayın hısımlığından üstsoy veya altsoy.

d) Şüpheli veya sanığın üçüncü derece dahil kan veya ikinci derece dahil kayın hısımları.

e) Şüpheli veya sanıkla aralarında evlâtlık bağı bulunanlar.

(2) Yaş küçüklüğü, akıl hastalığı veya akıl zayıflığı nedeniyle tanıklıktan çekinmenin önemini anlayabilecek durumda olmayanlar, kanunî temsilcilerinin rızalarıyla tanık olarak dinlenebilirler. Kanunî temsilci şüpheli veya sanık ise, bu kişilerin çekinmeleri konusunda karar veremez.

(3) Tanıklıktan çekinebilecek olan kimselere, dinlenmeden önce tanıklıktan çekinebilecekleri bildirilir. Bu kimseler, dinlenirken de her zaman tanıklıktan çekinebilirler.

<sup>40</sup> Bilirkişinin görevini yapmaktan yasaklı olması ve reddi

için geçerli olan yasaklılık ve ret sebeplerinin bilirkişiler için de geçerli olduğu belirtilmiştir. Buradan hareketle HMK Md.36<sup>41</sup> incelenecek olursa, bilirkişinin;

- Davada, iki taraftan birine öğüt vermiş ya da yol göstermiş olması,
- Davada, iki taraftan birine veya üçüncü kişiye kanunen gerekmediği hâlde görüşünü açıklamış olması,
- Davada, tanık veya bilirkişi olarak dinlenmiş veya hâkim ya da hakem sıfatıyla hareket etmiş olması,
- Davanın, dördüncü derece de dâhil yansoy hısımlarına ait olması,
- Dava esnasında, iki taraftan birisi ile davası veya aralarında bir düşmanlık bulunması

halinde reddi gerekecektir.

Ayrıca bilirkişinin dava konusu işlem için tarafsızlığını, dürüstlüğü veya yetkinliğini kaybetmesi durumunda da hakim bu durumu değerlendirerek davaya yeni bir bilirkişi atamalıdır.

---

MADDE 272- (1) Hâkimler hakkındaki yasaklılık ve ret sebepleriyle ilgili kurallar, bilirkişiler bakımından da uygulanır. Ancak, bilirkişinin, aynı dava veya işte daha önceden tanık olarak dinlenmiş bulunması, bir ret sebebi teşkil etmez.

(2) Hâkimler hakkındaki yasaklılık sebeplerinden biri, bilirkişinin şahsında gerçekleşmişse, mahkeme, hüküm verilinceye kadar, her zaman bilirkişiyi resen görevden alabileceği gibi, bilirkişi de mahkemeden, görevden alınma talebinde bulunabilir.

(3) Ret sebeplerinden birinin bilirkişinin şahsında gerçekleşmesi hâlinde taraflar, bilirkişinin reddini talep edebileceği gibi, bilirkişi de kendisini reddedebilir. Ret talebi veya bilirkişinin kendisini reddetmesinin, ret sebebinin öğrenilmesinden itibaren en geç bir hafta içinde yapılmış olması şarttır. Ret sebeplerinin ispatı için, yemin teklif edilemez.

(4) Görevden alınma, ret ve bilirkişinin kendisini reddetmesine yönelik talep, bilirkişiyi görevlendiren mahkemece dosya üzerinden incelenir ve karara bağlanır. Kabule ilişkin kararlar kesindir. Redde ilişkin kararlara karşı ise ancak esas hakkındaki kararla birlikte kanun yoluna başvurulabilir.

<sup>41</sup> Ret sebepleri

MADDE 36- (1) Hâkimin tarafsızlığından şüpheyi gerektiren önemli bir sebebin bulunması hâlinde, taraflardan biri hâkimi reddedebileceği gibi hâkim de bizzat çekilebilir. Özellikle aşağıdaki hâllerde, hâkimin reddi sebebinin varlığı kabul edilir:

- a) Davada, iki taraftan birine öğüt vermiş ya da yol göstermiş olması.
- b) Davada, iki taraftan birine veya üçüncü kişiye kanunen gerekmediği hâlde görüşünü açıklamış olması.
- c) Davada, tanık veya bilirkişi olarak dinlenmiş veya hâkim ya da hakem sıfatıyla hareket etmiş olması.
- ç) Davanın, dördüncü derece de dâhil yansoy hısımlarına ait olması.
- d) Dava esnasında, iki taraftan birisi ile davası veya aralarında bir düşmanlık bulunması.

## 2.8. Bilirkişilik Yapma Zorunluluğu

Mahkemeye intikal eden adli bir olayla ilgili olarak atanması gereken bilirkişiler bazı durumlarda hakim tarafından belirlenirken bazı durumlarda da kanunla belirlenmektedir. Bu anlamda dava konusu işlem için atanacak bilirkişinin kim olacağına hakimin karar vermesi durumu serbestlik sistemi olarak tanımlanmakta iken, bilirkişi olacak kişi veya kurumun kanunlarla belirlenmiş olduğu durum ise zorunluluk sistemi olarak tanımlanmaktadır. Kural olarak dava konusu işleme atanan bilirkişi bu görevi kabul etmek zorunda değildir. Ancak bu durumun bazı istisnaları bulunmakla birlikte bilirkişilik görevini kabulle yükümlü olanlar HMK md.270<sup>42</sup>'de şu şekilde belirtilmiştir.

- Resmi bilirkişiler ile 268<sup>43</sup> inci maddede belirtilmiş bulunan listelerde yer almış olanlar.
- Bilgisine başvurulacak konuyu bilmeksizin, meslek veya zanaatlarını icra etmesine olanak bulunmayanlar.
- Bilgisine başvurulacak konu hakkında, meslek veya sanat icrasına resmen yetkili kılınmış olanlar.

Özetlemek gerekirse, resmi bilirkişiler, belirli bir mesleğin başkası tarafından yapılmasına imkan bulunmayanlar ve mesleğin yapılması ile ilgili resmen yetkili kılınmış olanlar bilirkişilik görevini kabulle yükümlüdürler.

---

<sup>42</sup> Bilirkişilik görevini kabulle yükümlü olanlar

MADDE 270- (1) Aşağıda sayılmış olan kişi ya da kuruluşlar, bilirkişilik görevini kabulle yükümlüdürler:

a) Resmî bilirkişiler ile 268 inci maddede belirtilmiş bulunan listelerde yer almış olanlar.

b) Bilgisine başvurulacak konuyu bilmeksizin, meslek veya zanaatlarını icra etmesine olanak bulunmayanlar.

c) Bilgisine başvurulacak konu hakkında, meslek veya sanat icrasına resmen yetkili kılınmış olanlar.

(2) Bu kişiler, ancak tanıklıktan çekinme sebeplerine veya mahkemece kabul edilebilir diğer bir sebebe dayanarak, bilirkişilikten çekinebilirler.

<sup>43</sup> Bilirkişilerin görevlendirilmesi

MADDE 268- (Değişik : 3/11/2016-6754/50 md.)

(1) Bilirkişiler, bölge adliye mahkemelerinin yargı çevreleri esas alınmak suretiyle bilirkişilik bölge kurulu tarafından hazırlanan listede yer alan kişiler arasından seçilir. Ancak kendi bölge listesinde ilgili uzmanlık alanında bilirkişi olmasına rağmen diğer bir bölgedeki bilirkişinin, görevlendirme yapılan yere daha yakın bir mesafede bulunması durumunda, bu listeden de görevlendirme yapılabilir.

(2) Bölge kurulunun hazırladığı listede bilgisine başvurulacak uzmanlık dalında bilirkişi bulunmaması hâlinde, diğer bölge kurullarının listelerinden; burada da bulunmaması hâlinde, Bilirkişilik Kanununun 10 uncu maddesinin (d), (e) ve (f) bentleri hariç birinci fıkrasında yer alan şartları da taşımak kaydıyla listelerin dışından bilirkişi görevlendirilebilir. Listelerin dışından görevlendirilen bilirkişiler, bölge kuruluna bildirilir.

(3) Kanunların görüş bildirmeye yükümlü kıldığı kişi ve kuruluşlara görevlendirildikleri konularda bilirkişi olarak öncelikle başvurur. Ancak kamu görevlilerine, bağlı oldukları kurumlarla ilgili dava ve işlerde, bilirkişi olarak görev verilemez.

## 2.9. Bilirkişinin Ücreti

Dava konusu işlem için hakimin atamış olduğu bilirkişiye çalışmalarını sürdürürken harcayacağı emek ve zamana karşılık belirli bir miktarda ücret ödeneceği CMK Md. 72<sup>44</sup>, de ve Bilirkişilik Yönetmeliği Md. 57<sup>45</sup>, de düzenlenmiş olup ödenecek olan bu ücret belirlenirken bazı kriterler esas alınır. Bu ücretin miktarı hesaplanırken öncelikle yapılacak çalışmayla orantılı olarak ekonomik şartlar da gözetilerek tespit edilmelidir. Burada bahsi geçen ücret kavramını daha geniş yorumlamak gerekecektir. Bilirkişilik ücreti hesaplanırken bilirkişinin inceleme ile ilgili olarak yaptığı yol, yemek konaklama giderleri, bu görevi ifa ederken vazgeçtiği gelirleri ve yaptığı işin önemi de dikkate alınarak adil bir belirleme yapılmalıdır. Bilirkişiye verilecek ücretin doğru tespiti bilgi ve tecrübe düzeyi olarak daha nitelikli bilirkişilerin hizmet vermeye istekli olması durumunu olumlu yönde etkileyecektir. Bu tespitin doğru yapılamadığı takdirde dava konusu işlem için atanmış olan bilirkişi görevini yerine getirme konusunda isteksiz davranabilecektir.

## 2.10. Bilirkişi Raporu ve Bilirkişi Raporunun Sahip Olması Gereken Özellikler

Dava konusu işlemlerle ilgili olarak hakim tarafından atanan bilirkişi incelemelerini tamamladıktan sonra tespitlerini ve konu ile ilgili görüşlerini yazılı ya da sözlü bir rapor halinde mahkemeye sunmak zorundadır. Bu bölümde bilirkişi raporu ve bilirkişi raporunun sahip olması gereken özelliklerden bahsedilecektir.

### 2.10.1. Bilirkişi Raporu

Bilirkişi yaptığı tespitleri yazılı ve sözlü olmak üzere iki şekilde mahkemeye açıklayabilmektedir. Bilirkişinin tespitlerinin sözlü olarak açıklanması istenirse bilirkişi

---

<sup>44</sup> Bilirkişi gider ve ücreti

Madde 72 – (Değişik: 3/11/2016-6754/47 md.) (1) Bilirkişiye sarf etmiş olduğu emek ve mesaiyle orantılı bir ücret ile inceleme, ulaşım, konaklama ve diğer giderleri ödenir. Bu konuda, Adalet Bakanlığı tarafından çıkarılan ve her yıl güncellenen tarife esas alınır.

<sup>45</sup> Bilirkişi gider ve ücreti

MADDE 57-(1) Bilirkişiye, tarife esas alınmak suretiyle görevlendirmeyi yapan merci tarafından incelemenin nitelik ve önemi, bilirkişinin sarf etmiş olduğu emek ve zaman göz önünde bulundurularak belirlenen ücret ödenir.

(2) Bilirkişi gider ve ücretine ilişkin usul ve esaslar tarife ile belirlenir.

tarafından imzalanmak üzere yapılan açıklamalarla ilgili tutanak tutulur. Bilirkişiden yazılı görüş istendiği takdirde bilirkişiye raporunu tamamlaması için işin mahiyeti de göz önüne alınarak üç ayı geçmemek üzere süre verilir. Bilirkişi tarafından yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen hususlar bir rapor halinde mahkemeye sunulur. Bu raporla birlikte bilirkişi tarafından inceleme yapılmak üzere talep edilmiş olan bilgi ve belgelerde mahkemeye teslim edilir. Teslim tarihi rapora yazılarak duruşmadan önce taraflara birer örneği tebliğ edilir. Taraflar raporda tespit ettikleri eksiklikler ve yanlışlıklarla ilgili olarak raporun tebliğ tarihinden itibaren iki hafta içinde itiraz konusunu bildirerek eksikliğin bilirkişiye tamamlattırılmasını isteyebilirler.

Mahkeme tarafından bilirkişiye verilen süre içerisinde bilirkişi raporunu tamamlayamaz ise talep edilmesi halinde hakim tarafından üç aya kadar ek bir süre daha verilebilir. Buradaki istisna basit yargılama usulü kapsamına giren işlerde bu sürenin iki ay olarak düzenlenmesidir.

Bilirkişi raporunun verilen süreler içinde tamamlanmaması durumunda mevcut bilirkişi görevinden alınarak dava konusu işleme yeni bir bilirkişi atanmasına karar verilebilir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda mahkeme görevden alınan bilirkişiden görevden alındığı zamana kadar yaptığı çalışmalarla ilgili açıklamaları ve görevi sürdürürken bilirkişiye teslim edilen bilgi ve belgelerin iadesini ister. Ayrıca konu ile ilgili sebep gösterilmek şartıyla bilirkişiye bilirkişilik bölge kurulundan yaptırım uygulanması talep edilir.

Bilirkişi yazılı veya sözlü açıklamalarda bulunurken teknik bilgiyi ve uzmanlığı gerektiren durumlar dışındaki konularda değerlendirme yapamaz, görüş bildiremez ve hakim tarafından yapılması gereken hukuki değerlendirmeleri yapamaz.

### **2.10.2. Bilirkişi Raporunun Sahip Olması Gereken Özellikler**

Mahkemeye intikal eden adli vakalarda hakimin genel bilgisi ve hukuki bilgisi ile çözemediği konular ile ilgili davayı sonuca ulaştırabilmek açısından hakim takdir yetkisini kullanarak davaya bir bilirkişi atayabilecektir. Bilirkişi gerekli incelemeleri yaptıktan sonra tespitlerini bir rapor halinde mahkemeye sunmaktadır. Bu anlamda mahkemeye sunulan rapor aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır. Rapor;

- Açık ve anlaşılır olmalıdır.
- Yeterli (doyurucu) nitelikte olmalıdır.
- Sade bir dille hazırlanmış olmalıdır.
- Kısa ve öz olmalıdır.
- Eksiksiz (tam) olmalıdır.
- Gerçeğe uygun olarak hazırlanmış olmalıdır.

Ayrıca dava konusu işlemle ilgili olarak bilirkişinin görevi, tereddüte düşülen hususları tespit ederek gerçekleri bulmak olduğundan incelemelerini yaparken bilimsel yöntemleri de kullanmalıdır.

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

Bilirkişi raporunun ilgili olduğu dava konusu işlemle birlikte düşünülmesi gerekmektedir. Rapordaki görüşler özel bilgi ve teknik bilgiyle ilgili konuları kapsamı dolayısıyla soyut konuları içermekle birlikte bilirkişi tarafından belirtilen görüşler dava konusu işlemle bütünleştğinde somutlaşacaktır.

Diğer taraftan konusu ve tarafları aynı olan dava konusu işlemlerde de bahsi geçen raporun ilgili davada da geçerliliğini koruması kaçınılmaz olacaktır. Ayrıca ilk dava konusu işlemde mahkemeye sunulan bilirkişi raporuna istinaden bir işlem yapılmışsa ve yapılan bu işlem kesinleşmişse daha sonraki aynı konuyu ve tarafları ilgilendiren davalar için de bu rapor bağlayıcılık arz etmektedir.

Konusunun aynı olup dava taraflarının farklı olmasından dolayı ortaya çıkan işlemlerde ise ilk dava için hazırlanmış olan bilirkişi raporunun bu dava için hiçbir bağlayıcılığı yoktur. Mahkeme bahsi geçen bilirkişi raporunu hüküm verebilmek için yeterli olarak gördüğü ve dava taraflarından herhangi birinin yeni bir rapor hazırlanması yönünde mahkemeye itiraz etmediği takdirde bu rapordan da yararlanabilecektir.

Anayasanın 141. maddesindeki “*davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının görevidir.*”<sup>46</sup> ifadesi gereğince mahkeme, konusunun aynı

---

<sup>46</sup> Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

dava taraflarının farklı olduğu seri niteliğindeki dosyalarda ise bir dosya için düzenlenen bilirkişi raporunu diğer dosyalar için de esas olarak kabul edebilir.

## 2.12. Bilirkişiliğe Resmi Nitelik Kazandırılması

Bilirkişiliğin mahkemece kabul edilebilir nitelikte olabilmesi için bilirkişilik kurumuna resmiyet kazandırılması gerekir. Bu amaçla bilirkişi adaylarının bir sınava tabi tutulmak suretiyle seçimi yapılabilir. Ayrıca resmi kurumlarda bulunan bilirkişilik yapmaya yeterli olan kişilerin uzman olduğu konular da belirtilerek bir liste yapılabilir. Böylece hakim uyuşmazlık konusu işlemin daha hızlı ve doğru bir şekilde sonuçlandırılabilmesi için yetkin bilirkişileri seçebilecektir. Bu anlamda bilirkişiler alanında uzman olan ve objektif kriterlere göre seçimi yapılan kişilerden oluşacaktır. Bilirkişilerin seçiminde ve bilirkişi listelerine eklenmesinde yetkili makam adalet komisyon başkanlığıdır.

Bilirkişilik kavramının yerleştirilmesiyle ilgili olarak yapılan bazı çalışmalar mevcuttur. Bu çalışmalara başta Bilirkişilik Yönetmeliği olmak üzere; TMMOB Bilirkişilik Yönetmeliği, Kamulaştırma Davalarında Bilirkişi Olarak Görev Yapacakların Nitelikleri ve Çalışma Esaslarına İlişkin Yönetmelik gibi yönetmelikler örnek olarak gösterilebilir. Burada bahsi geçen mevzuatlarla bilirkişilik kavramının resmileştirilmesi amaçlanarak bilirkişi seçiminde bazı şartlar belirlenmiştir. Bu şartlar 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu'nun 10.<sup>47</sup> Maddesinde belirtilmiş olup genel olarak aşağıdaki şekildedir:

---

<sup>47</sup>Bilirkişiliğe kabul şartları

MADDE 10- (1) Bilirkişilik faaliyetinde bulunacak gerçek kişilerde aşağıdaki şartlar aranır:

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

b) Daha önce kendi isteği dışında bilirkişilik sicilinden çıkarılmamış olmak.

c) Disiplin yönünden meslekten veya memuriyetten çıkarılmamış ya da sanat icrasından veya mesleki faaliyetten geçici ya da sürekli olarak yasaklanmamış olmak.

ç) Başka bir bölge kurulunun listesine kayıtlı olmamak.

d) Bilirkişilik temel eğitimini tamamlamak.



- Kasten işlenen bir suç nedeniyle bir yıldan fazla hapis cezasına mahkum olmamış olmak,
- Affa uğramış olsa bile Devlete karşı işlenen suçlar ve zimmet, hırsızlık gibi yüz kızartıcı nitelikteki suçlardan mahkum olmamak,
- Daha önceden bilirkişilik sicilinde kendi isteği dışında çıkarılmamış olmak,
- Disiplin yönünden meslekten çıkarılmış olmamak veya mesleki faaliyetiyle ilgili olarak yasaklı bulunmamak,
- Başka bir bölge kurulunun listesinde kayıtlı olmamak,
- Bilirkişilik temel eğitimini tamamlamak,
- Uzmanlık yapacağı alanda en az beş yıl çalışmış olmak,
- Bilirkişi meslek mensubu olarak görev yapacak ise mesleğinin gerektirdiği belgelere sahip olmak,

Ayrıca bilirkişilik kurumunun özel bilgi ve teknik bilgi anlamında mahkemeye yardımcı olması dolayısıyla hukuk eğitimi almış kişiler yukarıdaki şartları taşımak kaydıyla hukuk dışında başka bir uzmanlığa sahip olduğunu belgelendirmeden bilirkişilik siciline ve bilirkişilik listesine kaydedilemeyeceklerdir.

### **2.13. Bilirkişinin Yetki Görev ve Sorumlulukları**

Bilirkişi denilince dava konusu işlem için hakimın ihtiyaç duyduğu durumlarda söz konusu alanla ilgili olarak yeterli derecede teknik bilgi ve özel bilgi sahibi olan uzmanlar akla gelmektedir. Bu anlamda dava konusu işlem için atanan bilirkişiye incelemelerini sürdürürken bir takım görev, yetki ve sorumluluklar verilmiştir.

---

e) Bilirkişilik yapacağı uzmanlık alanında en az beş yıl fiilen çalışmış olmak ya da daha fazla çalışma süresi belirlenmiş ise bu süre kadar fiilen çalışmış olmak.

f) Meslek mensubu olarak görev yapabilmek için mevzuat tarafından aranan şartları haiz olmak ve mesleğini yapabilmek için gerekli olan uzmanlık alanını gösteren diploma, mesleki yeterlilik belgesi, uzmanlık belgesi veya benzeri belgeye sahip olmak.

g) Bilirkişilik temel ve alt uzmanlık alanlarına göre belirlenen yeterlilik koşullarını taşımak.

(2) Özel hukuk tüzel kişilerinin bünyesinde bilirkişi olarak çalışacak kişiler bakımından da birinci fıkradaki şartlar aranır ve düzenlenen raporlarda bu kişilerin adı ve soyadı ile imzası bulunur.

(3) Daha önce yaptığı başvurusu mesleki olarak yeterli nitelikte bulunmadığı gerekçesiyle reddedilenler, bir yıl geçmedikçe yeniden bilirkişilik yapmak için başvuruda bulunamazlar.

(4) Hukuk öğrenimi görmüş kişiler, hukuk alanı dışında ayrı bir uzmanlığa sahip olduğunu ve birinci fıkradaki şartları taşıdığını belgelendirmediği takdirde, bilirkişilik siciline ve listesine kaydedilemez.

### **2.13.1. Bilirkişinin Yetkileri**

Bilirkişinin görevini gereği gibi ifa edebilmesi için kendisine bilgi alma yetkisi, tedbir alınmasını isteme yetkisi, diğer uzmanlarla bir araya gelme yetkisi, kanun yoluna başvurma yetkisi ve ücret isteme yetkisi gibi birtakım yetkiler verilmiştir.

#### **2.13.1.1. Bilgi Alma Yetkisi**

Bilgi alma yetkisi, bilirkişinin görevini doğru ve hızlı bir şekilde yapabilmesi için bilirkişiye verilen bir yetkidir. Bu anlamda bilirkişinin incelemelerini hızlı bir şekilde sonuçlandırabilmesi için ihtiyacı olan bilgilerin kendisiyle paylaşılması gerekmektedir. Bunun dışında bilirkişiye görev verilirken hangi konularda tespit yapılmasının istendiği açıkça ifade edilmeli ve bu bağlamda dava konusu işlem için bilirkişiyi tayin eden hakim, tespitini istediği hususları kesin olarak belirlemelidir.

Bilirkişinin çoğu zaman hukukçu olmaması sebebiyle hukuki konularda yetkin değilse bu yönde de aydınlatılmayı talep edebilir. Dava dosyasını ve elde edilen delilleri inceleyebilir. Bilirkişiden bir eşya hakkında görüş bildirmesi istendiği takdirde bilirkişi bu eşyayı inceleyebilir.

#### **2.13.1.2. Tedbir Alınmasını İsteme Yetkisi**

Hakim tarafından dava konusu işlem için görüşleri istenen bilirkişi, faydalı olacağını düşündüğü takdirde delillerin korunması açısından mahkemeden tedbir uygulanmasını isteyebilecektir. Örneğin; incelemenin taşınır bir mal üzerinde yapılması halinde bu mala zarar gelebileceğinin düşünülmesi halinde bilirkişi bu mal için hakimden tedbir uygulanmasını talep edebilecektir.

#### **2.13.1.3. Diğer Uzmanlarla Bir Araya Gelme Yetkisi**

Mahkemeye intikal eden adli olaya atanan bilirkişinin atanma amacından dolayı teknik bilgi ve özel bilgiye duyulan ihtiyaç nedeniyle görevini kendisi yapmak zorundadır. Ayrıca bilirkişilik kamu görevi olarak kabul edildiğinden bilirkişi verilen görevle ilgili olarak özgürce tasarrufta bulunamayacaktır. Mahkeme yapılacak inceleme

için bilirkişi dışında başka kişileri de görevlendirmedeği sürece incelemeye üçüncü kişiler dahil olamayacaktır.

Ancak bilirkişinin incelemeleri uzmanlık alanına girmeyen bir konu hakkında ise aydınlatılmak istemesi durumunda hakim bu konudaki bilgi sahibi kişilerle bir araya gelmesine izin verebileceği CMK md. 66/4<sup>48</sup>'da belirtilmiştir.

#### **2.13.1.4. Kanun Yoluna Başvurma Yetkisi**

Kanun yolu; mahkemenin verdiği kararlarla ilgili olarak kanunun verdiği temyiz, itiraz gibi haklara denir. Bu anlamda bilirkişi kendisiyle alakalı olan kararlar için kanun yoluna başvurabilir. Ancak bu yetkinin bazı istisnaları mevcuttur. Bilirkişi yemin etmemesinden veya görüş bildirmemesinden kaynaklı sebep olduğu giderlerin bulunduğu mahkemece kanaat getirilmesi gibi durumlardan kaynaklı hallerde kanun yoluna başvurulamaz.

---

<sup>48</sup> Atama kararı ve incelemelerin yürütülmesi

Madde 66 – (1) Bilirkişi incelemesi yaptırılmasına ilişkin kararda, cevaplandırılması uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren sorularla inceleme konusu ve görevin yerine getirileceği süre belirtilir. Bu süre, işin niteliğine göre üç ayı geçemez. Özel sebepler zorunlu kıldığında bu süre, bilirkişinin istemi üzerine, kendisini atayan mercinin gerekçeli kararıyla en çok üç ay daha uzatılabilir.

(2) Belirlenen süre içinde raporunu vermeyen bilirkişi hemen değiştirilebilir. Bu durumda bilirkişi, o ana kadar yaptığı işlemleri açıklayan bir rapor sunar ve görevi sebebiyle kendisine teslim edilmiş olan eşya ve belgeleri hemen geri verir. (Değişik son cümle : 3/11/2016-6754/44 md.) Ayrıca, hukukî ve cezaî sorumluluğuna ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla, bilirkişiye ücret ve masraf adı altında hiçbir ödeme yapılmamasına karar verilebilir ve gerekçesi gösterilerek gerekli yaptırımların uygulanması bilirkişilik bölge kurulundan istenir.

(3) Bilirkişi, görevini, kendisini atamış olan merci ile ilişki içinde yerine getirir, gerektiğinde bu mercie incelemelerindeki gelişmeler hakkında bilgi verir, yararlı görülecek tedbirlerin alınmasını isteyebilir.

(4) Bilirkişi, görevini yerine getirmek amacıyla bilgi edinmek için şüpheli veya sanık dışındaki kimselerin de bilgilerine başvurabilir. Bilirkişi, uzmanlık alanına girmeyen bir sorun bakımından aydınlatılmasını isteyecek olursa; hâkim, mahkeme veya Cumhuriyet savcısı, nitelikli ve konusunda bilgisiyle tanınmış kişilerle bir araya gelmesine izin verebilir. Bu şekilde çağrılan kişiler yemin eder ve verecekleri raporlar, bilirkişi raporunun tamamlayıcı bir bölümü olarak dosyaya konulur.

(5) İlgililer de merciidenden, incelemeler yapılırken bilirkişiye teknik nitelikte bilgiler verebilecek olan ve ismen belirleyecekleri kişileri dinlemeleri veya bazı araştırmaların yapılması hususlarında karar verilmesini isteyebilir. (6) Gerekli olması halinde, bilirkişi, mağdur, şüpheli veya sanığa mahkeme başkanı, hâkim veya Cumhuriyet savcısı aracılığı ile soru sorabilir. Ancak, mahkeme başkanı, hâkim veya Cumhuriyet savcısı, bilirkişinin doğrudan soru sormasına da izin verebilir. Muayene ile görevlendirilen hekim bilirkişi, görevini yerine getirirken zorunlu saydığı soruları, hâkim, Cumhuriyet savcısı ve müdafii bulunmadan da mağdur, şüpheli veya sanığa doğrudan doğruya yöneltebilir.

### **2.13.1.5. Ücret İsteme Yetkisi**

Bilirkişinin incelemelerini yaparken katlandığı giderleri, harcadığı emek ve zamanı, bu süre içerisindeki katlanmış olduğu maddi kayıplarının oluşması nedeniyle ücret isteme hakkına sahiptir. Bu ücretin miktarını tespit edecek olan yer davaya bilirkişi atanmasına karar veren mahkemedir. Mahkeme ücretin miktarını ekonomik durumları da göz önünde bulundurarak tespit etmelidir.

### **2.13.2. Bilirkişinin Görevleri**

Bilirkişinin incelemelerini yaparken ve yaptıktan sonra bazı görevleri yerine getirmesi gerekmektedir. Bu görevler; atandığı dava ile ilgili incelemelerde bulunmak, davanın her aşamasında gerçeğe uygun açıklamalarda bulunmak, incelemelerini sonuçlandırdığında hazırlamış olduğu yazılı raporu mahkemeye sunmak, kullanmış olduğu teknik terimlerle ilgili açıklamalar yapmak, ek açıklamalarda bulunulmuş ise raporun daha açık ve anlaşılır bir hale gelmesini sağlamak, duygusallıktan uzak bir şekilde açıklama yapmak, üzerinde bir baskı durumu hakimse bu baskının etkisinde kalmayacak şekilde tarafsız ve doğru beyanlarda bulunmaktır.

### **2.13.3. Bilirkişinin Sorumlulukları**

Bilirkişinin sorumluluğu; disiplin sorumluluğu, hukuki sorumluluk ve ceza sorumluluğu olmak üzere üç başlık altında incelenebilmektedir.

#### **2.13.3.1. Disiplin Sorumluluğu**

Bilirkişinin incelemelerini yaparken ya da raporunu hazırlarken mahkemede görüşüne başvurmak için yapılan çağrılara uymadığı, görevini eksik yerine getirdiği veya yerine getirmediği durumlarda hukuki ve cezai sorumluluğu ortaya çıkacaktır.

Bilirkişinin yükümlülüklerini ihmal ettiği tespit edildiği takdirde de disiplin sorumluluğu meydana gelmiş olacaktır. Görev ve yükümlülüklerini gereği gibi yapmayan bilirkişinin mahkeme tarafından bilirkişilik listesinden çıkartılması yönünde karara

hükmedilebilir. Ayrıca bilirkişi bu davranışı sonucunda maddi bir zarara sebep olduysa oluşan bu zararların kendisinden tahsil edilmesine hükmedilebilir.

### **2.13.3.2.Hukuki Sorumluluk**

Bilirkişinin incelemelerini yaptığı sırada yanlış veya taraflı görüşler bildirdiği tespit edildiği durumda bir zarar oluşması halinde hukuki sorumluluğu meydana gelecektir. Örneğin; hileli olarak düzenlenmiş muhasebe belgeleri ile ilgili olarak bilirkişinin yaptığı incelemeler sonucunda mahkemeye gerçeğe aykırı rapor sunması durumunda mahkemenin bu görüşlere istinaden yanlış bir hüküm vermesi halinde bilirkişinin hukuki sorumluluğu gündeme gelmiş olacaktır.

### **2.13.3.3.Ceza Sorumluluğu**

Bilirkişinin kendisine verilen görevleri gereği gibi yapmaması durumunda hukuki sorumluluğunun ve disiplin sorumluluğunun yanında cezai sorumluluğu da bulunacaktır. Burada cezai sorumluluğu doğuran unsurlar hakim tarafından değerlendirilmelidir. Mahkemeye sunulan raporun beğenilmemesi veya dava ile ilgili hüküm verilirken bilirkişi tarafından hazırlanan raporun göz önüne alınmaması cezai sorumluluğu doğurmaz. Cezai sorumluluk gerektiren durumlar; gerçeğe aykırı beyanda bulunmak, davanın sonucunu değiştirecek nitelikteki tespit edilen delilleri gizlemeye veya yok etmeye çalışmak gibi durumlar söz konusu olduğunda ortaya çıkacaktır.

## **2.14. Bilirkişinin Yükümlülükleri**

Bilirkişilerin kendilerine verilen görevle ilgili olarak birtakım yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu yükümlülükler aşağıda belirtilmiştir.

### **2.14.1. Bilirkişiliği Kabul Yükümlülüğü**

Genel olarak bakıldığında bilirkişiye görev verildiğinde mevcut bilirkişinin yerine başka bir bilirkişi bulunabileceğinden dolayı bilirkişi bu görevi kabul etmek zorunda

değildir. Ancak kabul yükümlülüğünü gerektiren bazı durumlarda mevcuttur. Örneğin; resmi bilirkişiler görüş istenilecek alanda bilirkişinin verilen görevi kabul etmemesi halinde yerine atanacak başka bilirkişinin bulunmaması veya bu alanda resmen yetkili olarak tayin edilen kişiler bilirkişilik görevini kabulle yükümlüdürler.

#### **2.14.2. Davete Uyma ve Yemin Etme Yükümlülüğü**

Bilirkişilik kavramı tanıklık kavramıyla benzer kurallar üzerine oturtulduğundan tanıklar için düzenlenmiş olan; yemin etmek, rapor vermek ve mahkemeye çağrıldığında gelmek zorundadır. Yemin etme yükümlülüğünün temel amacı bilirkişinin görevini yerine getirirken tarafsız olması ve dürüst davranması için manevi bir baskı oluşturmaktır. Yemin edilirken kural olarak metne bağlı şekilde ve sözlü olarak yerine getirilmelidir. Bilirkişinin sözlü yemin vermeye engel olan bir durumun oluşması halinde yemin yazılı olarak verilir ve yemin metni dosyaya eklenir.

#### **2.14.3. Rapor Verme ve Beyanda Bulunma Yükümlülüğü**

Bilirkişi incelemelerini tamamladığında hazırlamış olduğu bilirkişi raporunu ve tarafından talep edilen incelemeleri tamamladığını belirtmek suretiyle imzalayıp teslim eder. Hakim bilirkişiyi mahkemeye çağırıldığında duruşmada kendisine sorular sorabilir. Mahkemenin çağrıda bulunması halinde gelmeyen veya görüş bildirmekten kaçınan bilirkişi için bazı yaptırımlar uygulanabilmektedir.

#### **2.14.4. Görevi Bizzat Yerine Getirme Yükümlülüğü**

Bilirkişi gerekli teknik bilgi ve özel bilgiye sahip olması dolayısıyla hakim tarafından görevlendirilmiş ve incelemeleri sonucunda mahkemeye gerekli açıklamaları yapmaya haiz en uygun kişidir. Bilirkişiliğin kamu görevi olması dolayısıyla bu görevin yerine getirilmesi bir başkasına bırakılamaz. Kamu hukukunda esas kural kamu görevini yapmakla yükümlü olan kimsenin bu görevi bizzat yerine getirmesidir. Bu kural kamu görevi niteliği taşıması nedeniyle bilirkişilik kurumunda da verilen görevin yerine getirilmesi kısmen veya tamamen bir başkasına bırakılamaz.

#### **2.14.5. Görevini Tarafsız Bir Şekilde Yapma Yükümlülüğü**

Bilirkişiler görevini yaparken tarafsız ve dürüst davranmak zorundadırlar. Bu yüzden mahkeme tarafından bilirkişinin tarafsız ve dürüst davranmasını engelleyebilecek, dava taraflarıyla husumet veya akrabalık durumlarının bulunup bulunmadığının tespitinin iyi yapılması gerekmektedir. Bilirkişi hiçbir etki altında kalmadan, kayırma ve acıma duygularını bir köşeye bırakarak ve tespit ettiği hususları gizlemeden görevini ifa etmelidir. Aksi halde tarafsızlık ve dürüstlük kavramına aykırı bir şekilde hareket etmiş olacak ve bu durumların mahkeme tarafından tespit edilmesi halinde ise bilirkişinin sorumluluğu doğmuş olacaktır.

#### **2.15. Bilirkişilik Sistemine Yöneltilen Eleştiriler**

Bilirkişilik sisteminin işleyişiyle ilgili olarak bazı sıkıntılar yaşanmaktadır. Bu sıkıntıların meydana gelmesi bilirkişilik sisteminde bazı düzenlemelere gidilmesi gerekliliğini de beraberinde getirmektedir.

Ortaya çıkan bu sıkıntılar sonucunda bilirkişilik müessesine bazı eleştiriler getirilmiş olmakla birlikte sisteme getirilen eleştirilerden bazıları aşağıdaki gibidir.

- Uygulamada bazen hukuki bilgiyle çözülebilecek konularda dahi bilirkişiye gidilmesi,
- Dava konusu işlemlerle ilgili olarak gerekli incelemeleri yapmak için atanan bilirkişinin teknik bilgisinin ve özel bilgisinin yetersiz kalması,
- Bilimsel ve sosyal kurumlarla sürdürülebilir ilişkilerin kurulamaması nedeniyle mahkemeye iletişim kopukluklarının yaşanması,
- Aynı konudaki bir davada birden fazla bilirkişi görüşünün talep edildiği durumlarda yargılamanın uzaması,
- Bilirkişilik listelerinin atanma kriterlerinin belirlenmesinde yetersiz kalması sebebiyle dava konusu işleme yetkin bilirkişilerin atanamaması.

Ayrıca bilirkişilik sisteminde karşılaşılan problemler aşağıdaki neticelerin meydana gelmesine de yol açmaktadır.<sup>49</sup>

- Sisteme güveni arttıracak, sorunların çözümüne esas olacak beklenen yapılanma ve gerekliliklerinin gerçekleşmemesine,
- Sistemin çok yavaş işlemesine ve kendisini yenileyememesine,
- Teknik ve teknolojik alt yapı eksikliği ve buna bağlı teknik ve teknolojik eleman eksikliği nedeni ile karşılaştığı teknolojik adli olayları ve sorunları tanımlayamamasına,
- İleride karşılaşılabilecek sorunları belirleyip önceden önlem alamamasına sebep olmaktadır.

Yukarıda bahsi geçen eleştiriler ve yaşanan sorunlar nedeniyle gerçekleşen sonuçlar neticesinde toplumun bilirkişilik kurumuna güveninin zedelenebileceği gibi yargıya olan güveni de sarsılabilecektir.

## **2.16. Muhasebe Davalarında Bilirkişilik**

Bilirkişilik kavramıyla ilgili diğer konularda da bahsedildiği üzere bilirkişi dava konusu işlemle ilgili olarak davanın sonuçlandırılabilmesi açısından hakimin genel ve hukuki bilgisinin yetersiz kaldığı teknik ve özel bilgiyi gerektiren durumlarda mahkemenin hakime gerekli incelemeleri yaparak yardımcı olması için atadığı gerçek veya tüzel kişidir. Bu bağlamda tüzel kişiler yargısal işlemlerin daha doğru ve hızlı sonuçlanmasına yönelik olarak bir kamu hizmeti yapmaktadırlar ve diğer kamu görevlilerinin kazanmış olduğu her türlü hak ve yetkiye sahiptirler.

Serbest muhasebeciler, mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin de ülkemizde yürürlükte olan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun "mesleğin konusu" başlıklı 2.<sup>50</sup> maddesinde bilirkişilik görevini yapabilecekleri ve yine

---

<sup>49</sup> A. E., Bakırcı, "Türk Hukuk Sisteminde Bilirkişilik Uygulamaları, Sorunları İle Yakın ve Uzak Dönem İçin Çözüm Önerileri", [http://www.turkhukuksitesi.com/makale\\_115.htm](http://www.turkhukuksitesi.com/makale_115.htm), (Erişim Tarihi: 05.05.2019)

<sup>50</sup> Mesleğin konusu

Madde 2 – A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.



aynı kanunun “yasaklar” başlıklı 45.<sup>51</sup> maddesinde de bilirkişilik görevinin meslekle bağdaşmayan işlerden sayılmadığı hükme bağlanmıştır. Bu anlamda mahkemeye intikal eden dava konusu işlem için bilirkişi atanmasına karar verildiği takdirde hakimin alanında yetkin kişileri bilirkişi olarak ataması gerekeceğinden hareketle muhasebe alanını ilgilendiren davalarda bu görevin muhasebecilik mesleğini yürüten kişilere verilmesi daha doğru olacaktır.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

<sup>51</sup> Yasaklar

Madde 45 –(...) serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2 nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.

Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve furuundan biri ve 3 üncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhrî hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan (...) serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

(Değişik üçüncü fıkra: 23/7/2010-6009/47 md.) Hayri ve ilmi kuruluşlar, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri ile bilirkişilik ve tasfiye memurluğu meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.

Birden çok meslek mensubu çalışmalarını; (...) serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilirler. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.

(Ek fıkra: 10/7/2008-5786/18 md.) Meslek mensupları, iş elde etmek için reklâm sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kağıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar.

(Ek fıkra: 30/4/2013-6460/9 md.) 23/6/1965 tarihli ve 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre anagayrimenkulün mesken olarak gösterilen bağımsız bölümlerinde kat maliklerinin izni ve benzeri şartlar aranmaksızın serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik faaliyetlerinde bulunulabilir. Bu konuda, yönetim planındaki aksine hükümler uygulanmaz.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. AYDIN İLİNDE FAALİYET GÖSTEREN BİLİRKİŞİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde Aydın ilinde bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan anket uygulamasına ait değerlendirmeler yer almaktadır.

#### 3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırma Aydın ilinde bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilerin sahip olması gereken; “sır saklama yükümlülüğü”, “hukuki ve mesleki yetkinlik”, “dürüstlük”, “tarafsızlık”, “uzmanlık ve yeterlilik” özelliklerine bakış açılarını değerlendirmek amacıyla yapılmıştır.

#### 3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Bu araştırmanın kapsamı Aydın ilinde faaliyet gösteren 848 muhasebe meslek mensubundan, bilirkişilik listesinde kayıtlı bulunan 73 bilirkişiden oluşmaktadır. Bu bağlamda araştırmaya katılan 40 bilirkişi araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır. Yapılan bu araştırmada; araştırma yöntemlerinden biri olan anket yöntemi kullanılmış ve araştırmaya katılan bilirkişilerle yüz yüze görüşülerek anket formları doldurulmuş olup %54 oranında katılım sağlanmıştır. Elde edilen verilerin IBM SPSS Statistics 22 programına girişleri yapılmış olup Cronbach’s Alpha güvenilirlik katsayısı aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 3.1. Güvenilirlik Analizi Sonucu**

Cronbach's Alpha	N of Items
,757	35

Bulunan katsayının güvenilirlik derecesini belirleyebilmek için Cronbach's Alpha değerleri için bir sınıflama tablosu aşağıda yer almaktadır.<sup>52</sup>

**Tablo 3. 2. Cronbach's Alpha Değerleri İçin Bir Sınıflama**

Cronbach's Alpha	Yorumu
0,80-1,00 Arası	Yüksek Güvenilirlik
0,60-0,80 Arası	Oldukça Güvenilir
0,40-0,60 Arası	Güvenilirlik Düşük

Buna göre; tablo 3.2.'de yer alan güvenilirlik analizi sonucunun değerlendirilebilmesi için genel kabul görmüş güvenilirlik aralıklarına bakıldığında Cronbach's Alpha değerinin 0.757 olarak çıktığı görülmüş ve buna göre yapılan anketin tutarlı ve oldukça güvenilir olduğu tespit edilmiştir.

### 3.3. Anket Sorularının Hazırlanması

Aydın ilinde bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan anket 2 grup içinde toplam 35 sorundan oluşmakta olup anket formu Ek 1'de verilmiştir. Yapılan anketin 1. bölümünde 8 soru bulunmakta olup katılımcılara demografik özelliklerinin yanı sıra fiili olarak bilirkişilik yapıp yapmadığı ve muhasebe meslek mensuplarının yapacağı bilirkişilik faaliyetlerine ilişkin eğitim alınıp alınmaması ile ilgili görüşlerini içeren sorular yöneltilmiştir. Anketin 2. bölümünde ise 27 soru bulunmakta olup katılımcılara 5'li likert (1-"Kesinlikle Katılmıyorum", 2-"Katılmıyorum", 3-"Fikrim Yok", 4-"Katılıyorum", 5-"Kesinlikle Katılıyorum") ölçeğe göre bilirkişilerde bulunması gereken; "dürüstlük", "hukuki ve mesleki yetkinlik", "tarafsızlık", "uzmanlık ve

<sup>52</sup> Kaygusuzoğlu, Hande, "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimin Etkinliğe Kattığı Değer: Gaziantep, Kahramanmaraş ve Malatya İllerinde Yapılan Bir Araştırma", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İnönü Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Malatya, 2018.

yeterlilik”, “sır saklama” özelliklerine karşı bakış açılarını değerlendirecek ölçütte sorular yöneltilmiştir.

### 3.4. Araştırma Verilerinin Analiz Edilmesi

Araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarından alınan cevapların frekans ve yüzde dağılımları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 3.3. Meslek Mensuplarının Cinsiyetleri İtibariyle Dağılımı**

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kadın	5	12,5	12,5	12,5
Erkek	35	87,5	87,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.3.’de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri itibariyle dağılımı görülmekte olup elde edilen verilere göre katılımcıların %12.5’inin kadın, %87.5’inin erkek olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.4. Meslek Mensuplarının Yaşları İtibariyle Dağılımı**

Yaş	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
25-35 yaş arası	1	2,5	2,5	2,5
36-45 yaş arası	14	35,0	35,0	37,5
46-55 yaş arası	15	37,5	37,5	75,0
56-65 yaş arası	7	17,5	17,5	92,5
66 ve üzeri yaş	3	7,5	7,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.4.’de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının yaşları itibariyle dağılımı görülmekte olup elde edilen verilere göre

katılımcıların %2,5'ini 25-35 yaş arası, %35'ini 36-45 yaş arası, %37,5'ini 46-55 yaş arası, %17,5'ini 56-65 yaş arası, %7,5'ini 66 yaş ve üzeri kişiler oluşturmuştur.

**Tablo 3. 5. Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İtibariyle Dağılımı**

Eğitim Düzeyi	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Lise	5	12,5	12,5	12,5
Ön lisans	2	5,0	5,0	17,5
Lisans	29	72,5	72,5	90,0
Yüksek lisans	4	10,0	10,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.5.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyleri itibariyle dağılımı görülmekte olup elde edilen verilere göre katılımcıların %12,5'inin lise, %5'inin ön lisans, %72,5'inin lisans, %10'unun yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.6. Meslek Mensuplarının Unvanları İtibariyle Dağılımı**

Mesleki Unvan	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
SMMM	37	92,5	92,5	92,5
Bağımsız Denetçi	3	7,5	7,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.6.'da araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının unvanları itibariyle dağılımı görülmekte olup elde edilen verilere göre katılımcıların %92,5'inin serbest muhasebeci mali müşavir, %7,5'inin bağımsız denetçi olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.7. Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyim Süreleri İtibariyle Dağılımı**

Mesleki Deneyim	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
6-10 yıl arası	5	12,5	12,5	12,5
11-15 yıl arası	8	20,0	20,0	32,5
16-20 yıl arası	10	25,0	25,0	57,5
21-25 yıl arası	5	12,5	12,5	70,0
26 ve üzeri yaş	12	30,0	30,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.7.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyim süreleri itibariyle dağılımı görülmekte olup elde edilen verilere göre katılımcıların %12,5'inin 6-10 yıl arasında, %20'sinin 11-15 yıl arasında, %25'inin 16-20 yıl arasında, %12,5'inin 21-25 yıl arasında, %30'unun 26 yıl ve üzerinde mesleki deneyimlerinin bulunduğu görülmüştür.

**Tablo 3.8. Meslek Mensuplarının Medeni Durumları İtibariyle Dağılımı**

Medeni Durum	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Evli	35	87,5	87,5	87,5
Bekar	5	12,5	12,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.8.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının medeni durumları itibariyle dağılımı görülmekte olup elde edilen verilere göre katılımcıların %87,5'inin evli, %12,5'inin bekar olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.9. Meslek Mensuplarının Fiili Olarak Bilirkişilik Yapıp Yapmaması İtibariyle Dağılımı**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Evet	36	90,0	90,0	90,0
Hayır	4	10,0	10,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.9.'da araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının fiili olarak bilirkişilik yapıp yapmaması itibariyle dağılımı görülmekte olup elde edilen verilere göre katılımcıların %90'ının fiili olarak bilirkişilik yaptığı, %10'unun ise fiili olarak bilirkişilik yapmadığı görülmüştür.

**Tablo 3.10. Sizce Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Yapabilmesi İçin Eğitim Almaları Gerekir Mi?**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Evet	34	85,0	85,0	85,0
Hayır	6	15,0	15,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.10.'da araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına bilirkişilik faaliyetini yaparken eğitim almaları gerekip gerekmediği ile ilgili görüşleri sorulmuş olup katılımcıların %85'i muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik yapabilmesi için eğitim alması gerektiği yönünde düşünmekte iken %15'i bu konuda bir eğitim alınmasının gerekmediği yönünde düşünmekte olduğu görülmüştür.

**Tablo 3.11. Bilirkişilerin Dürüstlük Özelliği Bulunmalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,5	2,5	2,5
Kesinlikle Katılıyorum	39	97,5	97,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.11.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişilerin dürüstlük özelliğinin bulunması gerekir.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %2,5'inin “kesinlikle katılmıyorum”, %97,5'inin “kesinlikle katılıyorum“ seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.12. Bilirkişi, Bir Olayın Doğru Olduğuna Dair Kesin Kanıt Sahibi Değilse Görüş Bildirmekten Kaçınmalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	5,0	5,0	5,0
Katılmıyorum	2	5,0	5,0	10,0
Katılıyorum	9	22,5	22,5	32,5
Kesinlikle Katılıyorum	27	67,5	67,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.12.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişi, bir olayın doğru olduğuna dair kesin kanıt sahibi değilse görüş bildirmekten kaçınmalıdır.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %5'inin “kesinlikle katılmıyorum”, %5'inin “katılmıyorum”, %22,5'inin “katılıyorum”, %67,5'inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.



**Tablo 3.13. Bilirkişilerin Tamamı Dürüştür.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	7,5	7,5	7,5
Katılmıyorum	12	30,0	30,0	37,5
Fikrim yok	14	35,0	35,0	72,5
Katılıyorum	7	17,5	17,5	90,0
Kesinlikle katılıyorum	4	10,0	10,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.13.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişilerin tamamı dürüştür.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %7,5’i “kesinlikle katılmıyorum”, %30’unun “katılmıyorum”, %35’inin “fikrim yok”, %17,5’inin “katılıyorum”, %10’unun “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.14. Bilirkişi İnceleme Yaptığı Konuyla İlgili Tespit Ettiği Hususları Kesin Sonuca Ulaştırmadan Açıklamamalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	2	5,0	5,0	7,5
Katılıyorum	9	22,5	22,5	30,0
Kesinlikle Katılıyorum	28	70,0	70,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.14.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişi inceleme yaptığı konuyla ilgili tespit ettiği hususları kesin sonuca ulaştırmadan açıklamamalıdır.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe

katılımcıların %2,5'inin "kesinlikle katılmıyorum", %5'inin "katılmıyorum", %22,5'inin "katılıyorum", %70'inin "kesinlikle katılıyorum" seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.15. Bilirkişiyeye Verilecek Ücretler İşin Mahiyeti de Göz Önüne Alınarak Belirlenmelidir.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	1	2,5	2,5	2,5
Katılıyorum	4	10,0	10,0	12,5
Kesinlikle Katılıyorum	35	87,5	87,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.15.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, "Bilirkişiyeye verilecek ücretler işin mahiyeti de göz önüne alınarak belirlenmelidir." ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %2,5'inin "katılmıyorum", %10'unun "katılıyorum", %87,5'inin "kesinlikle katılıyorum" seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.16. Bilirkişi Kararını Kesinleştirmeden Önce Tüm İhtimalleri Göz Önüne Aldığından Emin Olmalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Fikrim yok	1	2,5	2,5	2,5
Katılıyorum	10	25,0	25,0	27,5
Kesinlikle Katılıyorum	29	72,5	72,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.16.'da araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, "Bilirkişi kararını kesinleştirmeden önce tüm ihtimalleri göz önüne aldığından emin olmalıdır." ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %2,5'inin "fikrim yok", %25'inin "katılıyorum", %72,5'inin "kesinlikle katılıyorum" seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.17. Bilirkişi Yapmış Olduğu İncelemelerde Karar Verirken Bağımsız Davranmalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılıyorum	2	5,0	5,0	5,0
Kesinlikle Katılıyorum	38	95,0	95,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.17.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişi yapmış olduğu incelemelerde karar verirken bağımsız davranmalıdır.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %5’inin “katılıyorum”, %95’inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.18. Bilirkişinin Yapmış Olduğu İşin Kalitesi Tarafsızlığı İle Birebir İlişkilidir.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	1	2,5	2,5	2,5
Katılıyorum	3	7,5	7,5	10,0
Kesinlikle Katılıyorum	36	90,0	90,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.18.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişinin yapmış olduğu işin kalitesi tarafsızlığı ile birebir ilişkilidir.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %2.5’inin “katılmıyorum”, %7,5’inin “katılıyorum”, %90’ının “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.19. Bilirkişinin Aldığı Ücret Yaptığı İncelemelerin Kalitesini Etkilemektedir.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	8	20,0	20,0	20,0
Katılmıyorum	8	20,0	20,0	40,0
Fikrim Yok	6	15,0	15,0	55,0
Katılıyorum	11	27,5	27,5	82,5
Kesinlikle Katılıyorum	7	17,5	17,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.19.'da araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişinin aldığı ücret yaptığı incelemelerin kalitesini etkilemektedir.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %20’sinin “kesinlikle katılmıyorum”, %20’sinin “katılmıyorum”, %15’inin “fikrim yok”, %27,5’inin “katılıyorum”, %17,5’inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.20. Bilirkişi, Tarafsızlığı ve Bağımsızlığı Tehlikeye Düştüğü Anda Görevinden Çekilmelidir.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	2	5,0	5,0	7,5
Katılıyorum	4	10,0	10,0	17,5
Kesinlikle Katılıyorum	33	82,5	82,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.20.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişi, tarafsızlığı ve bağımsızlığı tehlikeye düştüğü anda görevinden çekilmelidir.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %2,5’inin “kesinlikle katılmıyorum”, %5’inin “katılmıyorum”, %10’unun “katılıyorum”, %82,5’inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.21. Bilirkişi, Rapor Hazırlama Sürecinde Başkalarının da Görüşünü Dikkate Almalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	10	25,0	25,0	25,0
Katılmıyorum	10	25,0	25,0	50,0
Fikrim Yok	2	5,0	5,0	55,0
Katılıyorum	12	30,0	30,0	85,0
Kesinlikle Katılıyorum	6	15,0	15,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.21.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişi, rapor hazırlama sürecinde başkalarının da görüşünü dikkate almalıdır.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %25’inin “kesinlikle katılmıyorum”, %25’inin “katılmıyorum”, %5’inin “fikrim yok”, %30’unun “katılıyorum”, %15’inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.22. Bilirkişilerin Analitik Düşünme Özelliği Bulunmalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	1	2,5	2,5	2,5
Fikrim Yok	2	5,0	5,0	7,5
Katılıyorum	11	27,5	27,5	35,0
Kesinlikle Katılıyorum	26	65,0	65,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.22.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişilerin analitik düşünme özelliği bulunmalıdır.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %2,5’inin “katılmıyorum”, %5’inin “fikrim yok”, %27,5’inin “katılıyorum”, %65’inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.23. Bilirkişilerin Olaylara Karşı Sezgisel Davranma Özellikleri Olmalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	5,0	5,0	5,0
Katılmıyorum	9	22,5	22,5	27,5
Fikrim Yok	5	12,5	12,5	40,0
Katılıyorum	11	27,5	27,5	67,5
Kesinlikle Katılıyorum	13	32,5	32,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.23.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişilerin olaylara karşı sezgisel davranma özellikleri olmalıdır.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %5’inin “kesinlikle katılmıyorum”, %22,5’inin “katılmıyorum”, %12,5’inin “fikrim yok”, %27,5’inin “katılıyorum”, %32,5’inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.24. Bilirkişi Araştırmacı Bir Yaklaşım Sergilemelidir.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	2	5,0	5,0	5,0
Katılıyorum	7	17,5	17,5	22,5
Kesinlikle Katılıyorum	31	77,5	77,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.24.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişi araştırmacı bir yaklaşım sergilemelidir.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %5’inin “katılmıyorum”, %17,5’inin “katılıyorum”, %77,5’inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.25. Bilirkişilerin Yazılı İletişim Yeteneği Olmalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	2	5,0	5,0	5,0
Katılıyorum	15	37,5	37,5	42,5
Kesinlikle Katılıyorum	23	57,5	57,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.25.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, "Bilirkişilerin yazılı iletişim yeteneği olmalıdır." ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %5'inin "katılmıyorum", %37,5'inin "katılıyorum", %57,5'inin "kesinlikle katılıyorum" seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.26. Bilirkişilerin Her Dosya İçin Özgün Rapor Hazırlayabilme Yeteneği Olmalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	2	5,0	5,0	5,0
Katılıyorum	10	25,0	25,0	30,0
Kesinlikle Katılıyorum	28	70,0	70,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.26.'da araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, "Bilirkişilerin her dosya için özgün rapor hazırlayabilme yeteneği olmalıdır." ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %5'inin "katılmıyorum", %25'inin "katılıyorum", %70'inin "kesinlikle katılıyorum" seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.27. Bilirkişilerin Hileleri Tespit Edebilme Yetenekleri Olmalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	1	2,5	2,5	2,5
Katılıyorum	15	37,5	37,5	40,0
Kesinlikle katılıyorum	24	60,0	60,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.27.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişilerin hileleri tespit edebilme yetenekleri olmalıdır.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %2,5’inin “katılmıyorum”, %37,5’inin “katılıyorum”, %60’ının “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.28. Bilirkişi Adli Sürecin İşleyişine İlişkin Bilgi Sahibi Olmalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	2	5,0	5,0	7,5
Katılıyorum	15	37,5	37,5	45,0
Kesinlikle Katılıyorum	22	55,0	55,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.28.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişi adli sürecin işleyişine ilişkin bilgi sahibi olmalıdır.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %2,5’inin “kesinlikle katılmıyorum”, %5’inin “katılmıyorum”, %37,5’inin “katılıyorum”, %55’inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.



**Tablo 3.29. Bilirkişi Mesleki Özen ve Dikkat Sahibi Olmalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılıyorum	6	15,0	15,0	15,0
Kesinlikle Katılıyorum	34	85,0	85,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.29.'da araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişi mesleki özen ve dikkat sahibi olmalıdır.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %15'inin “katılıyorum”, %85'inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.30. Bilirkişi İnceleme Yaptığı Konuyla İlgili Olarak Yetkinliğe Sahip Olmalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	1	2,5	2,5	2,5
Fikrim Yok	1	2,5	2,5	5,0
Katılıyorum	10	25,0	25,0	30,0
Kesinlikle Katılıyorum	28	70,0	70,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.30.'da araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişi inceleme yaptığı konuyla ilgili olarak yetkinliğe sahip olmalıdır.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %2,5'inin “katılmıyorum”, %2,5'inin “fikrim yok”, %25'inin “katılıyorum”, %70'inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.31. Bilirkişinin Profesyonelliği Yaptığı İncelemenin Kalitesini Arttırmaktadır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılmıyorum	1	2,5	2,5	2,5
Katılıyorum	12	30,0	30,0	32,5
Kesinlikle Katılıyorum	27	67,5	67,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.31.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişinin profesyonelliği yaptığı incelemenin kalitesini arttırmaktadır.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %2,5'inin “katılmıyorum”, %30'unun “katılıyorum”, %67,5'inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.32. Bilirkişi Çoğu Kez Yeteneklerine ve Sezgilerine Güvenmelidir.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	7	17,5	17,5	20,0
Fikrim Yok	3	7,5	7,5	27,5
Katılıyorum	15	37,5	37,5	65,0
Kesinlikle Katılıyorum	14	35,0	35,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.32.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişi çoğu kez yeteneklerine ve sezgilerine güvenmelidir.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %2,5'inin “kesinlikle katılmıyorum”, %17,5'inin “katılmıyorum”, %7,5'inin “fikrim yok”, %37,5'inin “katılıyorum”, %35'inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.33. Bilirkişi Mesleğinin Gerektirdiği Bilgi ve Yeterliliğe Sahip Olmalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılıyorum	8	20,0	20,0	20,0
Kesinlikle Katılıyorum	32	80,0	80,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.33.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişi mesleğinin gerektirdiği bilgi ve yeterliliğe sahip olmalıdır.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %20’sinin “katılıyorum”, %80’inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.34. Bilirkişi Mesleği İle İlgili Hukuki ve Teknik Anlamdaki Tüm Gelişmeleri Takip Etmelidir.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Katılıyorum	9	22,5	22,5	22,5
Kesinlikle Katılıyorum	31	77,5	77,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.34.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişi mesleği ile ilgili hukuki ve teknik anlamdaki tüm gelişmeleri takip etmelidir.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %22,5’inin “katılıyorum”, %77,5’inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.35. Bilirkişi, Görev Süresince ve Görevi Tamamlandıktan Sonra Edindiği Bilgileri Başkalarıyla Paylaşmamalıdır.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	5,0	5,0	5,0
Katılmıyorum	1	2,5	2,5	7,5
Katılıyorum	3	7,5	7,5	15,0
Kesinlikle Katılıyorum	34	85,0	85,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.35.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişi, görev süresince ve görevi tamamlandıktan sonra edindiği bilgileri başkalarıyla paylaşmamalıdır.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %5'inin “kesinlikle katılmıyorum”, %2,5'inin “katılmıyorum”, %7,5'inin “katılıyorum”, %85'inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.36. Bilirkişilerin Yaptıkları İşin Kalitesi Sır Saklama Özellikleri İle Doğrudan İlişkilidir.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,5	2,5	2,5
Fikrim yok	1	2,5	2,5	5,0
Katılıyorum	10	25,0	25,0	30,0
Kesinlikle Katılıyorum	28	70,0	70,0	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.36.'da araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişilerin yaptıkları işin kalitesi sır saklama özellikleri ile doğrudan ilişkilidir.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %2,5'inin “kesinlikle katılmıyorum”, %2,5'inin “fikrim yok”, %25'inin “katılıyorum”, %70'inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

**Tablo 3.37. Bilirkişiler İnceledikleri Dosya Kapsamındaki Bilgileri Aynı İşle Uğraşan Kişilere Aktararak Onların Hata Yapmalarını Engellemelidir.**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	10,0	10,0	10,0
Katılmıyorum	12	30,0	30,0	40,0
Fikrim yok	8	20,0	20,0	60,0
Katılıyorum	9	22,5	22,5	82,5
Kesinlikle Katılıyorum	7	17,5	17,5	100,0
Toplam	40	100,0	100,0	

Tablo 3.37.'de araştırmaya katılan bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarına, “Bilirkişiler inceledikleri dosya kapsamındaki bilgileri aynı işle uğraşan kişilere aktararak onların hata yapmalarını engellemelidir.” ifadesi ile ilgili görüşleri sorulmuş olup bu görüşe katılımcıların %10’unun “kesinlikle katılmıyorum”, %30’unun “katılmıyorum”, %20’sinin “fikrim yok”, %22,5’inin “katılıyorum”, %17,5’inin “kesinlikle katılıyorum” seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

### 3.5. Araştırmanın Hipotezi ve Modeli

Bilirkişilik yapan muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken özellikler olarak belirlenen;

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Uzmanlık ve yeterlilik
- Hukuki ve mesleki yetkinlik
- Sır saklama

Özelliklerine muhasebe meslek mensuplarının bakış açıları aşağıdaki anket soruları sorularak değerlendirilmiştir.

**Tablo 3.38. Anket Sorularının Bilirkişilerin Taşınması Gereken Özelliklere Göre Dağılımı**

Bilirkişilerin dürüstlük özelliği bulunmalıdır.	Dürüstlük
Bilirkişi, bir olayın doğru olduğuna dair kesin kanıt sahibi değilse görüş bildirmekten kaçınmalıdır.	Dürüstlük
Bilirkişilerin tamamı dürüştür.	Dürüstlük
Bilirkişi inceleme yaptığı konuyla ilgili tespit ettiği hususları kesin sonuca ulaştırmadan açıklamamalıdır.	Dürüstlük
Bilirkişiye verilecek ücretler işin mahiyeti de göz önüne alınarak belirlenmelidir.	Tarafsızlık
Bilirkişi kararını kesinleştirmeden önce tüm ihtimalleri göz önüne aldığından emin olmalıdır.	Tarafsızlık
Bilirkişi yapmış olduğu incelemelerde karar verirken bağımsız davranmalıdır.	Tarafsızlık
Bilirkişinin yapmış olduğu işin kalitesi tarafsızlığı ile birebir ilişkilidir.	Tarafsızlık
Bilirkişinin aldığı ücret yaptığı incelemelerin kalitesini etkilemektedir.	Tarafsızlık
Bilirkişi, tarafsızlığı ve bağımsızlığı tehlikeye düşüğü anda görevinden çekilmelidir.	Tarafsızlık
Bilirkişi, rapor hazırlama sürecinde başkalarının da görüşünü dikkate almalıdır.	Tarafsızlık
Bilirkişilerin analitik düşünme özelliği bulunmalıdır.	Uzmanlık ve yeterlilik
Bilirkişilerin olaylara karşı sezgisel davranma özellikleri olmalıdır.	Uzmanlık ve yeterlilik

Bilirkişi araştırmacı bir yaklaşım sergilemelidir.	Uzmanlık ve yeterlilik
Bilirkişilerin yazılı iletişim yeteneği olmalıdır.	Uzmanlık ve yeterlilik
Bilirkişilerin her dosya için özgün rapor hazırlayabilme yeteneği olmalıdır.	Uzmanlık ve yeterlilik
Bilirkişilerin hileleri tespit edebilme yetenekleri olmalıdır.	Uzmanlık ve yeterlilik
Bilirkişi adli sürecin işleyişine ilişkin bilgi sahibi olmalıdır.	Hukuki ve mesleki yetkinlik
Bilirkişi mesleki özen ve dikkat sahibi olmalıdır.	Hukuki ve mesleki yetkinlik
Bilirkişi inceleme yaptığı konuyla ilgili olarak yetkinliğe sahip olmalıdır.	Hukuki ve mesleki yetkinlik
Bilirkişinin profesyonelliği yaptığı incelemenin kalitesini arttırmaktadır.	Hukuki ve mesleki yetkinlik
Bilirkişi çoğu kez yeteneklerine ve sezgilerine güvenmelidir.	Hukuki ve mesleki yetkinlik
Bilirkişi mesleğinin gerektirdiği bilgi ve yeterliliğe sahip olmalıdır.	Hukuki ve mesleki yetkinlik
Bilirkişi mesleği ile ilgili hukuki ve teknik anlamdaki tüm gelişmeleri takip etmelidir.	Hukuki ve mesleki yetkinlik
Bilirkişi, görev süresince ve görevi tamamlandıktan sonra edindiği bilgileri başkalarıyla paylaşmamalıdır.	Sır saklama
Bilirkişilerin yaptıkları işin kalitesi sır saklama özellikleri ile doğrudan ilişkilidir.	Sır saklama

Bilirkişiler inceledikleri dosya kapsamındaki bilgileri aynı işle uğraşan kişilere aktararak onların hata yapmalarını engellemelidir.	Sır saklama
---	-------------

Bu anlamda bilirkişilerin taşınması gereken genel özelliklere ilişkin 27 soru sorulmuştur. Bu soruların öncelikli olarak kendi içlerinde ortalamaları alınarak her bir değişken için yeni bir değer seti elde edilmiştir. Daha sonra tüm veriler bir araya getirilerek bilirkişiler için toplu bir veri sistemi oluşturulmuştur.

### 3.5.1. Korelasyon Analizi

Korelasyon analizi, mevcut iki değişkenin arasındaki ilişkinin derecesini ve yönünü belirlemek amacıyla kullanılan istatistiksel yöntemlerden biridir. -1 ile +1 arasında değerler alabilen korelasyon katsayısı, bu değerlere yaklaştıkça iki değişken arasındaki pozitif veya negatif yönlü ilişkinin ne kadar güçlü olduğunu göstermektedir.

Korelasyon katsayısının değeri;<sup>53</sup>

- 0.90 ile 1 arasında ise değişkenler arasında çok kuvvetli ilişkinin,
- 0.70 ile 0.89 arasında ise değişkenler arasında kuvvetli ilişkinin,
- 0.50 ile 0.69 arasında ise değişkenler arasında orta düzeyde bir ilişkinin,
- 0.30 ile 0.49 arasında ise değişkenler arasında düşük düzeyde bir ilişkinin,
- 0.00 ile 0.29 arasında ise değişkenler arasında zayıf düzeyde bir ilişkinin

var olduğunu göstermektedir.

<sup>53</sup> Kaygusuzoğlu, Hande, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimin Etkinliğe Kattığı Değer: Gaziantep, Kahramanmaraş ve Malatya İllerinde Yapılan Bir Araştırma”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İnönü Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Malatya, 2018.



Araştırmanın hipotezlerinin bu açıklamalar ışığında analizi yapılacak olursa;

H1: Dürüstlük özelliği ve tarafsızlık özelliği arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H2: Dürüstlük özelliği ve uzmanlık ve yeterlilik özelliği arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H3: Dürüstlük özelliği ve hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H4: Dürüstlük özelliği ve sır saklama özelliği arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H5: Tarafsızlık özelliği ve uzmanlık ve yeterlilik özelliği arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H6: Tarafsızlık özelliği ve hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H7: Tarafsızlık özelliği ve sır saklama özelliği arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H8: Uzmanlık ve yeterlilik özelliği ile hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H9: Uzmanlık ve yeterlilik özelliği ile sır saklama özelliği arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H10: Hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği ile sır saklama özelliği arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan korelasyon analizinde her bir değişkenin diğer değişkenle ve oluşturulan yeni veri setiyle ilişkisine bakıldığında aşağıdaki tabloda yer alan sonuçlar ortaya çıkmıştır.

**Tablo 3.39. Korelasyon Analizi Tablosu**

		Dürüstlük	Tarafsızlık	Uzmanlık ve Yeterlilik	Hukuki ve Mesleki Yetkinlik	Sır Saklama	Bilirkişi
Dürüstlük	Pearson	1	,307	,159	,070	,143	,512**
	Korelasyon						
	Anlamlılık		,054	,326	,669	,379	,001
	N	40	40	40	40	40	40
Tarafsızlık	Pearson	,307	1	,241	,151	,233	,522**
	Korelasyon						
	Anlamlılık	,054		,134	,353	,148	,001
	N	40	40	40	40	40	40
Uzmanlık ve Yeterlilik	Pearson	,159	,241	1	,785**	,381*	,765**
	Korelasyon						
	Anlamlılık	,326	,134		,000	,015	,000
	N	40	40	40	40	40	40
Hukuki ve Mesleki Yetkinlik	Pearson	,070	,151	,785**	1	,437**	,727**
	Korelasyon						
	Anlamlılık	,669	,353	,000		,005	,000
	N	40	40	40	40	40	40
Sır Saklama	Pearson	,143	,233	,381*	,437**	1	,738**
	Korelasyon						
	Anlamlılık	,379	,148	,015	,005		,000
	N	40	40	40	40	40	40
Bilirkişi	Pearson	,512**	,522**	,765**	,727**	,738**	1
	Korelasyon						
	Anlamlılık	,001	,001	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40	40	40

Not: \*\*Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır. \* Korelasyon 0.05 düzeyinde anlamlıdır.

- Dürüstlük özelliği ile tarafsızlık özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,307 olarak bulunmuştur. Yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken dürüstlük özelliği ve tarafsızlık özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı tespit edilmiş olup H1 hipotezi reddedilmiştir.
- Dürüstlük özelliği ile uzmanlık ve yeterlilik özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0.159 olarak bulunmuştur. Yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin

incelemelerini sürdürürken dürüstlük özelliği ile uzmanlık ve yeterlilik özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı tespit edilmiş olup H2 hipotezi reddedilmiştir.

- Dürüstlük özelliği ve hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,070 olarak bulunmuştur. Yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken dürüstlük özelliği ile hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı tespit edilmiş olup H3 hipotezi reddedilmiştir.
- Dürüstlük özelliği ve sır saklama özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,143 olarak bulunmuştur. Yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken dürüstlük özelliği ile sır saklama özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı tespit edilmiş olup H4 hipotezi reddedilmiştir.
- Tarafsızlık özelliği ve uzmanlık ve yeterlilik özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,241 olarak bulunmuştur. Yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken tarafsızlık özelliği ile uzmanlık ve yeterlilik özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı tespit edilmiş olup H5 hipotezi reddedilmiştir.
- Tarafsızlık özelliği ve hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,151 olarak bulunmuştur. Yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken tarafsızlık özelliği ile hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı tespit edilmiş olup H6 hipotezi reddedilmiştir.
- Tarafsızlık özelliği ve sır saklama özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,233 olarak bulunmuştur. Yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken tarafsızlık özelliği ile sır saklama özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı tespit edilmiş olup H7 hipotezi reddedilmiştir.
- Uzmanlık ve yeterlilik özelliği ve hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,785 olarak bulunmuştur. Yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken uzmanlık ve yeterlilik özelliği ile hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasında 0,01 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü kuvvetli bir ilişkinin bulunduğu tespit edilmiş olup H8 hipotezi kabul edilmiştir.

- Uzmanlık ve yeterlilik özelliği ve sır saklama özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,381 olarak bulunmuştur. Yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken uzmanlık ve yeterlilik özelliği ile sır saklama özelliği arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü düşük düzeyde bir ilişkinin bulunduğu tespit edilmiş olup H9 hipotezi kabul edilmiştir.
- Hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği ve sır saklama özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,437 olarak bulunmuştur. Yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği ile sır saklama özelliği arasında 0,01 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü düşük düzeyde bir ilişkinin bulunduğu tespit edilmiş olup H10 hipotezi kabul edilmiştir.

### **3.5.2. Bağımsız T Testi ve Tek Yönlü Varyans Analizi “ANOVA”**

Araştırmaya katılan bilirkişilik yapan meslek mensuplarının demografik özellikleri, eğitim durumu, unvanları, mesleki deneyimleri, fiili olarak bilirkişilik yapıp yapmama durumları, bilirkişilik yapabilmek için eğitim alınıp alınmaması ile ilgili görüşlerine ilişkin değişkenlerin analizinde T testi ve tek yönlü varyans analizi “ANOVA” kullanılmıştır.

#### **3.5.2.1. Bağımsız T Testi**

Araştırmaya katılan bilirkişilik yapan meslek mensuplarının bilirkişilerin taşıması gereken özellikler medeni durumları açısından değerlendirildiğinde ortalamalar arasında anlamlı bir farklılığın bulunup bulunmadığını tespit edebilmek için uygulanan t testi analizi sonucunda elde edilen veriler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 3.40. Bilirkişilerin Medeni Durumlarının Bilirkişilerde Olması Gereken Özelliklere Etkisine Göre Farklılık Testi**

Medeni Durum	N	Ortalama	Standart Sapma	t Değeri	df	Anlamlılık (P değeri)
Dürüstlük Evli	35	4,0857	,56211	,070	38	,945
Bekar	5	4,0667	,64118			
Tarafsızlık Evli	35	4,2776	,34811	,582	38	,564
Bekar	5	4,1714	,59247			
Uzmanlık ve Yeterlilik Evli	35	4,3381	,54755	-2,259	38	,030
Bekar	5	4,9000	,14907			
Hukuki ve Mesleki Yetkinlik Evli	35	4,5184	,44518	-1,516	38	,138
Bekar	5	4,8286	,23474			
Sır Saklama Evli	35	4,0952	,75655	-,295	38	,769
Bekar	5	4,2000	,60553			
Bilirkişi Evli	35	4,2630	,35421	-1,011	38	,318
Bekar	5	4,4333	,33547			

Analiz sonucuna göre bilirkişilerin medeni durumunun dürüstlük, tarafsızlık, hukuki ve mesleki yetkinlik ve sır saklama özellikleri arasında  $p>0,05$  olduğunda ortalamalar arasında anlamlı bir farkın bulunmadığı tespit edilmiştir. Buna karşın medeni durumun uzmanlık ve yeterlilik özelliği ortalamalar arasında  $p<0,05$  olduğunda anlamlı bir fark bulunmaktadır.

Araştırmaya katılan bilirkişilik yapan meslek mensuplarının, bilirkişilerin taşıması gereken özellikler fiili olarak bilirkişilik yapıp yapmaması açısından değerlendirildiğinde ortalamalar arasında anlamlı bir farklılığın bulunup bulunmadığını tespit edebilmek için uygulanan t testi analizi sonucunda elde edilen veriler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 3.41. Bilirkişilerin Fiili Olarak Bilirkişilik Yapıp Yapmamasının Bilirkişilerde Olması Gereken Özelliklere Etkisine Göre Farklılık Testi**

Fiili Olarak Bilirkişilik Yaptınız Mı?	N	Ortalama	Standart Sapma	t Değeri	df	Anlamlılık (p değeri)
Dürüstlük Evet	36	4,0833	,59295	,000	38	1,000
Hayır	4	4,0833	,16667			
Tarafsızlık Evet	36	4,2619	,37950	-,118	38	,907
Hayır	4	4,2857	,42056			
Uzmanlık ve Yeterlilik Evet	36	4,4028	,55546	-,190	38	,850
Hayır	4	4,4583	,53359			
Hukuki ve Mesleki Yetkinlik Evet	36	4,5278	,44763	-1,292	38	,204
Hayır	4	4,8214	,13678			
Sır Saklama Evet	36	4,0741	,75640	-,884	38	,382
Hayır	4	4,4167	,41944			
Bilirkişi Evet	36	4,2700	,35915	-,767	38	,448
Hayır	4	4,4131	,29136			

Analiz sonucuna göre bilirkişilerin bilirkişilik yapıp yapmamasının dürüstlük, tarafsızlık, uzmanlık ve yeterlilik, hukuki ve mesleki yetkinlik ve sır saklama özellikleri arasında  $p>0,05$  olduğunda ortalamalar arasında anlamlı bir farkın bulunmadığı tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan bilirkişilik yapan meslek mensuplarının, bilirkişilerin taşıması gereken özellikler ile muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik yapabilmek için eğitim almasının gerekip gerekmediği ortalamalar arasında anlamlı bir farklılığın bulunup bulunmadığını tespit edebilmek için uygulanan t testi analizi sonucunda elde edilen veriler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 3.42. Bilirkişilerin Bilirkişilik Eğitimi Alıp Almamasının Bilirkişilerde Olması Gereken Özelliklere Etkisine Göre Farklılık Testi**

Sizce Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilirkişilik Yapabilmesi İçin Eğitim Almaları Gerekir Mi?	N	Ortalama	Standart Sapma	t Değeri	df	Anlamlılık (p değeri)
Dürüstlük Evet	34	4,0980	,57752	,389	38	,700
Hayır	6	4,0000	,51640			
Tarafsızlık Evet	34	4,3109	,35601	1,920	38	,062
Hayır	6	4,0000	,42378			
Uzmanlık ve Yeterlilik Evet	34	4,4657	,52829	1,611	38	,115
Hayır	6	4,0833	,58452			
Hukuki ve Mesleki Yetkinlik Evet	34	4,5714	,44067	,490	38	,627
Hayır	6	4,4762	,43016			
Sır Saklama Evet	34	4,2157	,60793	2,325	38	,026
Hayır	6	3,5000	1,11056			
Bilirkişi Evet	34	4,3324	,31785	2,146	38	,038
Hayır	6	4,0119	,44390			

Analiz sonucuna göre bilirkişilerin bilirkişilik eğitimi alıp almamasının dürüstlük, tarafsızlık, uzmanlık ve yeterlilik, hukuki ve mesleki yetkinlik özellikleri arasında  $p>0,05$  olduğunda ortalamalar arasında anlamlı bir farkın bulunmadığı tespit edilmiştir. Buna karşın bilirkişilerin bilirkişilik eğitimi alıp almamasının sır saklama özelliği ortalamalar arasında  $p<0,05$  olduğunda anlamlı bir farkın bulunduğu tespit edilmiştir.

Yukarıda yapılan T testi sonucunda;

- Medeni durum
- Fiili olarak bilirkişilik yapıp/yapmama
- Bilirkişilik yapabilmek için eğitim alınıp alınmaması

Değişkenleri açısından genel olarak ortalamalar arasında bir farklılık bulunmadığı, ancak bilirkişilik yapan meslek mensuplarının medeni durumları ile uzmanlık ve yeterlilik özelliği arasında ve bilirkişilerin bilirkişilik eğitimi alıp almaması ile sır

saklama özelliği arasında  $p<0,05$  olduğunda anlamlı bir farkın bulunduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

### **3.5.2.2. Tek Yönlü Varyans Analizi “ANOVA”**

Araştırmaya katılan bilirkişilik yapan meslek mensuplarının taşıması gereken özelliklerin yaş gruplarına göre değişiklik gösterip göstermediğini tespit edebilmek için uygulanan ANOVA testi sonucunda elde edilen veriler, kurulan hipotez ve alt hipotezler aşağıdaki gibidir.

H1: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının taşıması gereken özellikler yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.

H1a: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının dürüstlük özelliği yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.

H1b: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının tarafsızlık özelliği yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.

H1c: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının uzmanlık ve yeterlilik özelliği yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.

H1d: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.

H1e: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının sır saklama özelliği yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.



**Tablo 3.43. Yaş Faktörü İle İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi/ANOVA Tablosu**

		Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Anlamlılık (p değeri)
Dürüstlük	Gruplar Arası	,133	4	,033	,095	,983
	Gruplar İçi	12,256	35	,350		
	Toplam	12,389	39			
Tarafsızlık	Gruplar Arası	,810	4	,203	1,489	,227
	Gruplar İçi	4,763	35	,136		
	Toplam	5,573	39			
Uzmanlık ve Yeterlilik	Gruplar Arası	,599	4	,150	,474	,755
	Gruplar İçi	11,065	35	,316		
	Toplam	11,664	39			
Hukuki ve Mesleki Yetkinlik	Gruplar Arası	1,106	4	,276	1,542	,211
	Gruplar İçi	6,274	35	,179		
	Toplam	7,380	39			
Sır Saklama	Gruplar Arası	,512	4	,128	,219	,926
	Gruplar İçi	20,463	35	,585		
	Toplam	20,975	39			
Bilirkişi	Gruplar Arası	,117	4	,029	,217	,927
	Gruplar İçi	4,726	35	,135		
	Toplam	4,843	39			

Tablo 3.43.'de verilen sonuçlara göre H1 hipotezine bağlı olan tüm alt hipotezler için  $p > 0,05$  olduğundan yaş değişkeni bakımından ortalamalar arasında bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla H1 hipotezi reddedilmiştir.

Araştırmaya katılan bilirkişilik yapan meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre değişiklik gösterip göstermediğini tespit edebilmek için uygulanan ANOVA testi sonucunda elde edilen veriler, kurulan hipotez ve alt hipotezler aşağıdaki gibidir.

H2: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının taşınması gereken özellikler eğitim düzeylerine göre farklılık göstermektedir.

H2a: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının dürüstlük özelliği eğitim düzeylerine göre farklılık göstermektedir.

H2b: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının tarafsızlık özelliği eğitim düzeylerine göre farklılık göstermektedir.

H2c: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının uzmanlık ve yeterlilik özelliği eğitim düzeylerine göre farklılık göstermektedir.

H2d: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği eğitim düzeylerine göre farklılık göstermektedir.

H2e: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının sır saklama özelliği farklı eğitim düzeylerine göre farklılık göstermektedir.

**Tablo 3.44. Eğitim Faktörü İle İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi/ANOVA Tablosu**

		Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Anlamlılık (p değeri)
Dürüstlük	Gruplar Arası	,676	3	,225	,693	,562
	Gruplar İçi	11,712	36	,325		
	Toplam	12,389	39			
Tarafsızlık	Gruplar Arası	,736	3	,245	1,827	,160
	Gruplar İçi	4,837	36	,134		
	Toplam	5,573	39			
Uzmanlık ve Yeterlilik	Gruplar Arası	1,344	3	,448	1,563	,215
	Gruplar İçi	10,320	36	,287		
	Toplam	11,664	39			
Hukuki ve Mesleki Yetkinlik	Gruplar Arası	,811	3	,270	1,482	,236
	Gruplar İçi	6,568	36	,182		
	Toplam	7,380	39			
Sır Saklama	Gruplar Arası	1,099	3	,366	,663	,580
	Gruplar İçi	19,876	36	,552		
	Toplam	20,975	39			
Bilirkişi	Gruplar Arası	,580	3	,193	1,632	,199
	Gruplar İçi	4,263	36	,118		
	Toplam	4,843	39			

Tablo 3.44.'de verilen sonuçlara göre H2 hipotezine bağlı olan tüm alt hipotezler için  $p > 0,05$  olduğundan eğitim durumu değişkeni bakımından ortalamalar arasında bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla H2 hipotezi reddedilmiştir.

Araştırmaya katılan bilirkişilik yapan meslek mensuplarının unvanlarına göre değişiklik gösterip göstermediğini tespit edebilmek için uygulanan ANOVA testi sonucunda elde edilen veriler, kurulan hipotez ve alt hipotezler aşığıdaki gibidir.

H3: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının taşıması gereken özellikler mesleki unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

H3a: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının dürüstlük özelliği mesleki unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

H3b: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının tarafsızlık özelliği mesleki unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

H3c: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının uzmanlık ve yeterlilik özelliği mesleki unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

H3d: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği mesleki unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

H3e: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının sır saklama özelliği mesleki unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

**Tablo 3.45. Mesleki Unvan Faktörü İle İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi/ANOVA Tablosu**

		Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Anlamlılı (p değeri)
Dürüstlük	Gruplar Arası	,723	1	,723	2,356	,133
	Gruplar İçi	11,666	38	,307		
	Toplam	12,389	39			
Tarafsızlık	Gruplar Arası	,044	1	,044	,303	,585
	Gruplar İçi	5,529	38	,146		
	Toplam	5,573	39			
Uzmanlık ve Yeterlilik	Gruplar Arası	,749	1	,749	2,608	,115
	Gruplar İçi	10,915	38	,287		
	Toplam	11,664	39			
Hukuki ve Mesleki Yetkinlik	Gruplar Arası	,392	1	,392	2,131	,153
	Gruplar İçi	6,988	38	,184		
	Toplam	7,380	39			
Sır Saklama	Gruplar Arası	,000	1	,000	,000	,995
	Gruplar İçi	20,975	38	,552		
	Toplam	20,975	39			
Bilirkişi	Gruplar Arası	,262	1	,262	2,169	,149
	Gruplar İçi	4,581	38	,121		
	Toplam	4,843	39			

Tablo 3.45.'de verilen sonuçlara göre H3 hipotezine bağlı olan tüm alt hipotezler için  $p > 0,05$  olduğundan mesleki unvan değişkeni bakımından ortalamalar arasında bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla H3 hipotezi reddedilmiştir.

Araştırmaya katılan bilirkişilik yapan meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine göre değişiklik gösterip göstermediğini tespit edebilmek için uygulanan ANOVA testi sonucunda elde edilen veriler, kurulan hipotez ve alt hipotezler aşağıdaki gibidir.

H4: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının taşınması gereken özellikler mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.

H4a: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının dürüstlük özelliği mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.

H4b: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının tarafsızlık özelliği mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.

H4c: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının uzmanlık ve yeterlilik özelliği mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.

H4d: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.

H4e: Bilirkişilik yapan meslek mensuplarının sır saklama özelliği mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.

**Tablo 3.46. Mesleki Deneyim Faktörü İle İlgili Hipotez ve Alt Hipotez Testi/ANOVA Tablosu**

		Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Anlamlılık (p değeri)
Dürüstlük	Gruplar Arası	2,776	4	,694	2,527	,058
	Gruplar İçi	9,613	35	,275		
	Toplam	12,389	39			
Tarafsızlık	Gruplar Arası	1,490	4	,373	3,194	,025
	Gruplar İçi	4,083	35	,117		
	Toplam	5,573	39			
Uzmanlık ve Yeterlilik	Gruplar Arası	,991	4	,248	,813	,526
	Gruplar İçi	10,673	35	,305		
	Toplam	11,664	39			
Hukuki ve Mesleki Yetkinlik	Gruplar Arası	1,595	4	,399	2,412	,067
	Gruplar İçi	5,785	35	,165		
	Toplam	7,380	39			
Sır Saklama	Gruplar Arası	,265	4	,066	,112	,978
	Gruplar İçi	20,710	35	,592		
	Toplam	20,975	39			
Bilirkişi	Gruplar Arası	,876	4	,219	1,933	,127
	Gruplar İçi	3,967	35	,113		
	Toplam	4,843	39			

Tablo 3.46.'da verilen sonuçlara göre H4 hipotezine bağlı olan; H4a, H4c, H4d, H4e hipotezleri için  $p>0,05$  olduğundan mesleki deneyim değişkeni bakımından ortalamalar arasında bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir. Ancak H4 hipotezine bağlı olan H4b hipotezi  $p<0,05$  olduğundan kabul edilmiştir. Buna göre; bilirkişilik yapan meslek mensuplarının tarafsızlık özelliği mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir. Dolayısıyla H4a, H4c, H4d, H4e hipotezleri reddedilirken, H4b hipotezi kabul edilmiştir.

Yukarıda yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonucunda;

- Yaş
- Eğitim
- Unvan
- Mesleki deneyim

Değişkenleri bakımından genel olarak ortalamalar arasında bir farklılığın olmadığı ancak bilirkişilik yapan meslek mensuplarının tarafsızlık özelliğinin  $p<0,05$  olduğundan mesleki deneyimlerine göre farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünyada yaşanan teknolojik gelişmeler, bir yandan kişi veya kurumların işlerini kolaylaştırırken bir yandan da hile yapmaya yatkın olan kişilerin de yeni dolandırıcılık yöntemleri geliştirmesine neden olmuştur. Yapılan yolsuzlukların tespitinde eski yöntemlerin yetersiz kalması nedeniyle yeni yöntemlerin geliştirilmesi ihtiyacı da ortaya çıkmış olup daha çok uzman desteğine gerek duyulmuştur. Bu anlamda yeni bir çalışma alanı olarak gündeme gelen adli muhasebecilik işletmelerde yaşanan yolsuzlukların daha kolay tespit edilmesi yönünde muhasebe bilimine önemli katkılar sağlamıştır.

Son yıllarda yaşanan mali skandallar nedeniyle adli muhasebecilik mesleğinin önemini fark eden bazı gelişmiş ülkeler bu meslekte nitelikli uzmanlar yetiştirebilecek duruma gelmişlerdir.

Adli muhasebecilik mesleği; etik dışı davranışlar, muhasebe öğretisinin yetersizliği, bilirkişilerin odaklanma noktalarındaki farklılıklar, bilirkişi müessesesinin yetersizliği, hukuk fakültelerinde verilen mali eğitimin yetersizliği, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasındaki güçlüklerden dolayı ortaya çıkmış olup bu kapsamda adli muhasebeciler; çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri gibi durumların meydana gelmesi halinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda adli makamlara; dava destek danışmanlığı veya uzman tanık olarak, yapılan hileli işlemlerden dolayı etkilenen işletmelere de araştırmacı muhasebeci olarak uyuşmazlığın çözümüne yardımcı olmaktadır. Bu meslekle ilgili yeterli donanıma sahip olan kişilerin işletmelerde yapılan hile ve yolsuzlukların tespitinde önemli rolleri bulunmaktadır.

Adli muhasebeciler, müşteri ile buluşma aşamasından raporun hazırlanması aşamasına kadar ki süreci daha sağlıklı olarak yürütebilmesi açısından başta psikoloji, kriminoloji, grafoloji, hukuk ve denetim bilimlerinde de yeterli bilgi birikimine sahip olması gerekmekte olup, mevcut problemi çözmeye çalışırken yazılı ifade alma, sorgulama, doğrulama ve yeniden hesaplama tekniği gibi tekniklerden de yararlanmaktadır. Burada yapılan işin etkinliğinin sağlanması açısından adli

muhasebeci çalışmalarını bağımsızlık, mesleki şüphecilik ve objektiflik ilkelerine bağlı kalarak sürdürmelidir.

Ülkemizde henüz uygulamayan adli muhasebecilik alanının yarattığı boşluk bilirkişilik alanıyla doldurulmaya çalışılmıştır. Bilirkişiler mahkemeye intikal eden adli vakanın hakimın hukuki bilgisi ve genel bilgisi ile çözemeyeceği durumda yardımcı olmaktadır. Bu anlamda uyuşmazlığın çözümü için uzmanlık alanı, özel bilgi ve teknik bilgi gerektiren hallerin var olması durumunda bilirkişiye başvurulması uygun olacaktır.

Bilirkişilik kurumunun temel amacı; mahkeme sürecinin daha kolay, daha hızlı ve daha güvenilir bir şekilde sonuçlanmasını sağlamaktır. Bilirkişilerin seçimi hakimın takdir yetkisine bırakılmakla birlikte dava taraflarından birinin talebi olması halinde de hakimın uygun görmesiyle atanabilmektedir. Uyuşmazlık konusu işlem için atanan bilirkişi hukuki ve mesleki ehliyet, sır saklama, uzmanlık ve yeterlilik, tarafsızlık ve dürüstlük niteliklerine sahip olmalıdır.

Dava konusu işleme atanan bilirkişi kural olarak kendilerine verilen görevi kabul etmek zorunda değildir. Bilirkişi, dürüstlük ve tarafsızlığının tehlikeye düşmesi halinde haklı sebebini belirterek görevinden çekinebilir. Ancak resmi bilirkişiler, belirli bir mesleğin başkası tarafından yapılmasına imkan bulunmayanlar ve mesleğin yapılması ile ilgili resmen yetkili kılınanlar bilirkişilik görevini kabul etmekle yükümlüdürler.

Bilirkişi, mahkemenin kendisine verdiği süreler içinde incelemelerini tamamladıktan sonra tespit ettiği hususları yazılı veya sözlü olarak iki şekilde açıklayabilmektedir. Bilirkişinin yaptığı tespitlerin sözlü olarak açıklanması istenirse bilirkişi tarafından imzalanmak üzere yapılan açıklamalarla ilgili olarak tutanak tutularak işlem yapılır. Yapılan tespitlerin yazılı olarak açıklanması istenirse bilirkişi tespitlerini bir rapor halinde mahkemeye sunmaktadır. Bu anlamda hazırlanan rapor; açık, anlaşılır, yeterli, sade, eksiksiz, gerçeğe uygun, kısa ve öz olmalıdır. Ayrıca bilirkişi, yazılı veya sözlü açıklamalarda bulunurken teknik bilgi ve uzmanlığı gerektiren durumlar dışındaki konularda değerlendirme yapamaz, görüş bildiremez ve hakim tarafından yapılması gereken hukuki değerlendirmeleri yapamaz.

Tez çalışmamızın uygulama kısmında yer alan araştırma Aydın ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarından bilirkişilik yapan 40 katılımcı üzerinde



yapılmıştır. Yapılan bu araştırmada bilirkişilik faaliyetinde bulunan meslek mensuplarının bilirkişilerden sahip olması gereken; “sır saklama yükümlülüğü”, “hukuki ve mesleki yetkinlik”, “dürüslük”, “tarafsızlık” ve “uzmanlık ve yeterlilik” özelliklerine karşı bakış açıları değerlendirilmiştir.

Elde edilen verilerin “IBM SPSS Statistics 22” programına girişleri yapılmış olup “Cronbach’s Alpha” güvenilirlik katsayısı 0,757 olarak bulunmuş ve yapılan araştırmanın tutarlı ve oldukça güvenilir olduğu tespit edilmiştir. Buna göre;

Yapılan korelasyon analizinde bilirkişilerin sahip olması gereken özelliklerin birbiri arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı değerlendirilmiş olup,

- Dürüslük özelliği ile tarafsızlık özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,307 olarak bulunmuş ve yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken dürüslük özelliği ve tarafsızlık özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı
- Dürüslük özelliği ile uzmanlık ve yeterlilik özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0.159 olarak bulunmuş ve yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken dürüslük özelliği ile uzmanlık ve yeterlilik özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı
- Dürüslük özelliği ve hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,070 olarak bulunmuş ve yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken dürüslük özelliği ile hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı
- Dürüslük özelliği ve sır saklama özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,143 olarak bulunmuş ve yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken dürüslük özelliği ile sır saklama özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı
- Tarafsızlık özelliği ve uzmanlık ve yeterlilik özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,241 olarak bulunmuş ve yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken tarafsızlık özelliği ile uzmanlık ve yeterlilik özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı
- Tarafsızlık özelliği ve hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,151 olarak bulunmuş ve yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin

incelemelerini sürdürürken tarafsızlık özelliği ile hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı

- Tarafsızlık özelliği ve sır saklama özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,233 olarak bulunmuş ve yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken tarafsızlık özelliği ile sır saklama özelliği arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı
- Uzmanlık ve yeterlilik özelliği ve hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,785 olarak bulunmuş ve yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken uzmanlık ve yeterlilik özelliği ile hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği arasında 0,01 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü kuvvetli bir ilişkinin bulunduğu
- Uzmanlık ve yeterlilik özelliği ve sır saklama özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,381 olarak bulunmuş ve yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken uzmanlık ve yeterlilik özelliği ile sır saklama özelliği arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü düşük düzeyde bir ilişkinin bulunduğu
- Hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği ve sır saklama özelliği arasındaki korelasyon katsayısı 0,437 olarak bulunmuş ve yapılan analiz sonucuna göre bilirkişilerin incelemelerini sürdürürken hukuki ve mesleki yetkinlik özelliği ile sır saklama özelliği arasında 0,01 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü düşük düzeyde bir ilişkinin bulunduğu tespit edilmiştir.

Yapılan bağımsız T testinde bilirkişilik yapan meslek mensuplarının bilirkişilerin taşıması gereken özellikler ile medeni durumları, fiili olarak bilirkişilik yapıp yapmamaları ve bilirkişilik yapılabilmesi için eğitim alınıp alınmaması ile ilgili ilişkisi değerlendirilmiş olup;

- Medeni durum
- Fiili olarak bilirkişilik yapıp/yapmama
- Bilirkişilik yapabilmek için eğitim alınıp alınmaması

Değişkenleri açısından genel olarak ortalamalar arasında bir farklılık bulunmadığı, ancak bilirkişilik yapan meslek mensuplarının medeni durumları ile uzmanlık ve yeterlilik özelliği arasında ve bilirkişilerin bilirkişilik eğitimi alıp almaması ile sır

saklama özelliği arasında  $p<0,05$  olduğunda anlamlı bir farkın bulunduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Yapılan tek yönlü varyans analizi “ANOVA” testinde bilirkişilerin taşıması gereken özellikler ile yaş, eğitim durumu, mesleki unvan ve mesleki deneyimleri ile ilgili ilişkisi değerlendirilmiş olup;

- Yaş
- Eğitim
- Unvan
- Mesleki deneyim

Değerkenleri bakımından genel olarak ortalamalar arasında bir farklılığın olmadığı ancak bilirkişilik yapan meslek mensuplarının tarafsızlık özelliğinin  $p<0,05$  olduğundan mesleki deneyimlerine göre farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan araştırmanın sonuçları bir bütün halinde değerlendirildiğinde meslek mensuplarına;

- “Uzmanlık ve yeterlilik”, “sır saklama”, “hukuki ve mesleki yetkinlik” özellikleri arasında pozitif yönlü bir ilişkinin bulunması nedeniyle meslek mensuplarının bu özelliklerinden en az birini geliştirmesi,
- “Sır saklama” özelliğinin gelişmesi açısından bilirkişilik eğitimi almaları,
- “Tarafsızlık” özelliğinin gelişmesi açısından yeterli mesleki deneyime sahip olmaları önerilmektedir.

## KAYNAKÇA

### İnternet Kaynakları:

<<http://acct.tamu.edu/kratchman/holmes.htm>, (Erişim Tarihi: 20.01.2018)

<<https://translate.google.com/#view=home&op=translate&sl=auto&tl=tr&text=forensic>  
(Erişim Tarihi:28.04.2019)

<<https://www.seslisozluk.net/forensic.-nedir-ne-demek/> (Erişim Tarihi: 28.04.2019)

<[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cc5a46029b2a9.64504988](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cc5a46029b2a9.64504988) (Erişim Tarihi:28.04.2019)

<[https://www.forensicaccounting.com/three\(5\).htm#start](https://www.forensicaccounting.com/three(5).htm#start) (Erişim Tarihi:04.05.2019)

<<https://translate.google.com/#view=home&op=translate&sl=en&tl=tr&text=expertwitnessing> (Erişim tarihi: 04.05.2019)

<[http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_115.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_115.htm), (Erişim Tarihi: 05.05.2019)

<[denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/07/HUKUK-İLE-MUHASEBENİN-KESİŞME-NOKTASI-ADLI-MUHASEBE.pdf](http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/07/HUKUK-İLE-MUHASEBENİN-KESİŞME-NOKTASI-ADLI-MUHASEBE.pdf)>, (Erişim Tarihi: 28.05.2019)

### Makaleler:

Aktaş, Hüseyin, Kuloğlu Gökhan “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”,  
Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2008/25, ss.101-120.

Crumbley, D. L., “Forensic Accountants Appearing In The Literature”, New Accountant,  
1995/10, pp.10-25.

Crumbley. D. Larry, Apostolou Nicholas, “Forensic Accounting: A New Growth Area In  
Accounting” Ohio CPA Journal, 2002/61(3), pp. 16-21.

Elitaş, C., M., Karakoç, vd. ..., “Stance Of Accounting Instructors To Forensic  
Accountary Profession: Example Of Turkey”, International Journal Of Business  
And Social Science, 2011/2, pp. 224-241.

Houck, M.M., M.J., Kranacher vd. ..., “Forensic Accounting As An Investigative Tool:  
Developing A Model Curriculum For Fraud And Forensic Accounting”, The  
CPA Journal, 2006/76(8), pp.68-70.

- Pazarçeviren, S. Y., “Adli Muhasebecilik Mesleği”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 2005/1(2), ss. 1-19
- Ramaswamy, V., “New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting Program”, Journal of College Teaching & Learning, 2007/4 (9), pp 31–38.
- Rezaee, Zabihollah, E. James, Burton, “Forensic Accounting Education: Insights From Academicians and Certified Fraud Examiner Practioners”, Manageial Auditing Journal, 1997/9(12), pp. 479-489.

**Kanun, Yönetmelik, Tebliğ, Genelge ve Yazılar:**

Bilirkişilik Kanunu

Bilirkişilik Yönetmeliği

Ceza Muhakemesi Kanunu

Hukuk Muhakemeleri Kanunu

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

Sermaye Piyasası Kanunu

Türk Ceza Kanunu

Türk Medeni Kanunu

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

Vergi Usul Kanunu

**Tezler:**

- Akyel, N., 2009, “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler”, (Yayımlanmamış doktora tezi), Sakarya Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, Sakarya.

- Bayrak, N., 2016, “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Niğde Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Niğde.
- Çoban, Y., 2013, “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, Trabzon.
- Çınar, S., 2009, “Türk Vergi Hukukunda Bilirkişilik Kurumu ve Analizi”, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Gazi Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara.
- Demir, S., 2015, “Bağımsız Denetimde Hata ve Hilelerin Adli Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi”, Haliç Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Kaygusuzoğlu, H., 2018, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimin Etkinliğe Kattığı değer: Gaziantep, Kahramanmaraş ve Malatya İllerinde Yapılan Bir Araştırma”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İnönü Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Malatya.
- Kılıçbey, E., 2017, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan ve Iğdır Örneği”, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Kafkas Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, Kars.
- Kuloğlu, G., 2007, “Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Celal Bayar Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Manisa.
- Soydan, B., 2008, “Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.
- Şahin, B., 2011, “Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Uğurlu, Y., 2013, “Adli Muhasebe Mesleğinde Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Bir Araştırma”, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Marmara Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

Yücel, E., 2011, “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma”, (Yayımlanmamış doktora tezi), Uludağ Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı, Bursa.



## EK 1: ANKET FORMU

Değerli Katılımcı;

Bu anket formu “Adli Muhasebe Kapsamında Bilirkişilik Mesleğinin Tarihi Gelişimi, Türk Hukuk Sisteminde Değerlendirilmesi ve Gelişim Önerileri” konulu yüksek lisans tezi kapsamında yapılan bir araştırma için veri elde etmek amacıyla hazırlanmış olup ankete vereceğiniz samimi cevaplar sadece bilimsel amaçla kullanılacaktır.

Göstermiş olduğunuz ilgi için teşekkür ederiz.

Başak ŞAHİN  
sahinbasak.940@gmail.com

### A. Demografik özelliklerle ilgili sorular

Seçeneklerden size uygun olanları işaretleyiniz.

- 1) Cinsiyetiniz  
 Kadın  Erkek
- 2) Yaşınız  
 25-35 yaş arası  36-45 yaş arası  
 46-55 yaş arası  56-65 yaş arası  
 66 yaş ve üzeri
- 3) Eğitim Düzeyiniz  
 Lise  Ön Lisans  Lisans  
 Yüksek Lisans  Doktora
- 4) Unvanınız  
 SM  SMMM  YMM  Bağımsız Denetçi
- 5) Mesleki deneyiminiz  
 1-5 yıl ara  6-10 yıl arası  11-15 yıl arası  
 16-20 yıl arası  21-25 yıl arası  26 yıl ve üzeri
- 6) Medeni Durumunuz  
 Evli  Bekar
- 7) Fiili olarak bilirkişilik yaptınız mı?  
 Evet  Hayır
- 8) Sizce muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik yapabilmesi için eğitim almaları gerekir mi?  
 Evet  Hayır



## B. Diğer sorular

Bu bölümde görüşlerinizi öğrenmek amacıyla çeşitli sorular verilmiştir. Lütfen bu soruları kendi düşünceleriniz doğrultusunda; **1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum** seçeneklerinden birini işaretleyiniz.

SORU NO	SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	Bilirkişilerin dürüstlük özelliği bulunmalıdır.	1	2	3	4	5
2.	Bilirkişi, bir olayın doğru olduğuna dair kesin kanıt sahibi değilse görüş bildirmekten kaçınmalıdır.	1	2	3	4	5
3.	Bilirkişilerin tamamı dürüştür.	1	2	3	4	5
4.	Bilirkişi inceleme yaptığı konuyla ilgili tespit ettiği hususları kesin sonuca ulaştırmadan açıklamamalıdır.	1	2	3	4	5
5.	Bilirkişiye verilecek ücretler işin mahiyeti de göz önüne alınarak belirlenmelidir.	1	2	3	4	5
6.	Bilirkişi kararını kesinleştirmeden önce tüm ihtimalleri göz önüne aldığından emin olmalıdır.	1	2	3	4	5
7.	Bilirkişi yapmış olduğu incelemelerde karar verirken bağımsız davranmalıdır.	1	2	3	4	5
8.	Bilirkişinin yapmış olduğu işin kalitesi tarafsızlığı ile birebir ilişkilidir.	1	2	3	4	5
9.	Bilirkişinin aldığı ücret yaptığı incelemelerin kalitesini etkilemektedir.	1	2	3	4	5
10.	Bilirkişi, tarafsızlığı ve bağımsızlığı tehlikeye düştüğü anda görevinden çekilmelidir.	1	2	3	4	5

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
11.	Bilirkişi, rapor hazırlama sürecinde başkalarının da görüşünü dikkate almalıdır.	1	2	3	4	5
12.	Bilirkişilerin analitik düşünme özelliği bulunmalıdır.	1	2	3	4	5
13.	Bilirkişilerin olaylara karşı sezgisel davranma özellikleri olmalıdır.	1	2	3	4	5
14.	Bilirkişi araştırmacı bir yaklaşım sergilemelidir.	1	2	3	4	5
15.	Bilirkişilerin yazılı iletişim yeteneği olmalıdır.	1	2	3	4	5
16.	Bilirkişilerin her dosya için özgün rapor hazırlayabilme yeteneği olmalıdır.	1	2	3	4	5
17.	Bilirkişilerin hileleri tespit edebilme yetenekleri olmalıdır.	1	2	3	4	5
18.	Bilirkişi adli sürecin işleyişine ilişkin bilgi sahibi olmalıdır.	1	2	3	4	5
19.	Bilirkişi mesleki özen ve dikkat sahibi olmalıdır.	1	2	3	4	5
20.	Bilirkişi inceleme yaptığı konuyla ilgili olarak yetkinliğe sahip olmalıdır.	1	2	3	4	5
21.	Bilirkişinin profesyonelliği yaptığı incelemenin kalitesini arttırmaktadır.	1	2	3	4	5
22.	Bilirkişi çoğu kez yeteneklerine ve sezgilerine güvenmelidir.	1	2	3	4	5
23.	Bilirkişi mesleğinin gerektirdiği bilgi ve yeterliliğe sahip olmalıdır.	1	2	3	4	5
24.	Bilirkişi mesleği ile ilgili hukuki ve teknik anlamdaki tüm gelişmeleri takip etmelidir.	1	2	3	4	5
25.	Bilirkişi, görev süresince ve görevi tamamlandıktan sonra edindiği bilgileri başkalarıyla paylaşmamalıdır.	1	2	3	4	5
26.	Bilirkişilerin yaptıkları işin kalitesi sır saklama özellikleri ile doğrudan ilişkilidir.	1	2	3	4	5

		<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Fikrim Yok</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>
<b>27.</b>	Bilirkişiler inceledikleri dosya kapsamındaki bilgileri aynı işle uğraşan kişilere aktararak onların hata yapmalarını engellemelidir.	1	2	3	4	5

**Varsa görüş ve önerileriniz:**