

## TÜRKİYE'DE BİLİRKİŞİLİK MÜESSESESİ BAĞLAMINDA MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ YAPTIĞI UZMAN TANIKLIK FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA<sup>1</sup>

Öğr. Gör. Dr. Arzu MERİÇ\*

Prof. Dr. Hakan ERKUŞ\*\*

### ÖZ

*Teknolojinin olumsuz etkileriyle karmaşıklaşan ve mücadelesi artık farklı bir uzmanlık alanını gerektiren mali suçlarla ilgilenecek adli muhasebe olarak adlandırılan, gelişmiş ülkelerde faal olan bir meslek dalı ortaya çıkmıştır. Meslek elemanları ile mali suçların önlenmesi, ortaya çıkarılması ve mahkemeye intikal edenlerle ilgili olarak da adli makamlara hizmet vererek adaletin hızlı ve doğru bir şekilde oluşması hedeflenmektedir. Mesleğin kapsamındaki faaliyetler; dava destek danışmanlığı, uzman tanıklık ve hile denetçiliği olmak üzere üç kategoridedir. Ülkemizde dava destek danışmanlığı kapsamında muhasebe meslek mensuplarından böyle bir hizmet alınmamakta ancak uzman tanıklık kapsamında bilirkişilik hizmetleri alınmaktadır.*

*Çalışmamızda Türkiye'de muhasebe meslek mensuplarının uzman tanıklık hizmetleri, meslek mensupları açısından ve söz konusu hizmetleri alan hakimler açısından değerlendirilerek, adli muhasebeciliğe duyulan ihtiyaç tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, hazırlanan anket dava yoğunluğu fazla olan iller sıralamasına göre ilk üç il olarak İstanbul, Ankara ve İzmir'de çalışan toplam 190 hakime ve 204 SMMM'ye yüz yüze mülakatlar ile uygulanmıştır. Araştırma sonucunda, ülkemizde bilirkişilik müessesesinin adli muhasebecilik kapsamında tüm faaliyetleri yerine getirmedeği ve müessesenin bu anlamda geliştirilmesi gerektiği tespit edilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Adli Muhasebe, Bilirkişilik Müessesesi, Uzman Tanıklık

**Jel Sınıflandırması:** M40, M41

### ABSTRACT

*There has emerged a new field of profession called forensic accounting which has complicated by the negative effects of technology and requires different struggling fields to deal with the crimes in question, which is more efficient in developed countries. The aim is to prevent or uncover financial crimes, to provide service for legislative bodies about cases submitted to court and help to serve justice fast and accurately, through professionals. Activities included in the profession of forensic accounting can be listed under three categories as litigation support consulting, expert witness*

<sup>1</sup> Bu çalışma "Türkiye'de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Adli Muhasebe İle İlgili Bir Araştırma" doktora tezinden üretilmiştir.

\* Adıyaman Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, acengil@adiyaman.edu.tr

\*\* İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, hakan.erkus@inonu.edu.tr

*services and fraud audit. In our country, members of the profession do not serve within the scope of litigation support consulting. However, expert witnessing activities are performed by those professionals as part of expertise services.*

*Our study seeks to assess the services provided by accountants in the scope of expert witnessing from the point of both the members of the profession and the judges getting the service and to determine the need in Turkey for forensic accounting as a profession. To this end, prepared surveys were applied by way of face-to-face interviews on 190 judges and 204 independent accountants and financial advisors who work in Istanbul, Ankara and Izmir which among the top three cities having the highest number of lawsuits. The results of the study put forth that institution of expertise does not perform all of the activities included in forensic accounting and it should be improved in this sense.*

**Keywords:** *Forensic Accounting, Expert Witness Organization, Expert Witness*

**Jel Classification:** *M40, M41*

## 1. GİRİŞ

Son dönemlerde yaşanan şirket ve denetim skandalları, mücadelenin mevcut denetim sistemiyle yapılamayacağını kanıtlamıştır. Geleneksel denetim yöntemlerinin, teknolojideki değişim ve gelişimin etkilediği ekonomik suçları ortaya çıkarmada ve önlemede yetersiz kaldığına şahit olunmaktadır. Ayrıca, küresel dünyada artan teknolojik olanaklar ile birlikte karmaşıklaşan suç faaliyetlerinin çözümünde, yargı mensupları uzmanlık alanlarıyla ilgili olmadığı için yetersiz kalabilmektedir.

Bu bağlamda, adli muhasebe adıyla, yeni bir denetim yöntemi ortaya çıkmıştır. Aslında yeni olarak ifade edilmesine rağmen adli muhasebe uygulamalarının eskiden var olan bir muhasebe dalı olduğunu vurgulamak gerekir. Eskiden muhasebeciler verdikleri genel hizmetlerin içerisine uzman tanıklık faaliyetlerini de dahil etmişlerdir. Ancak zamanla muhasebeciler gelişmelere bağlı olarak daha çok muhasebe hizmeti vererek, hukuki hizmetlerini azaltmışlardır. Adli muhasebe; hile denetimi, dava desteği ve uzman tanıklık faaliyetleriyle hizmet verebilmektedir. Çalışmada, adli muhasebecilerin sunduğu uzman tanıklık faaliyetleri mevcut bilirkişilik müessesesi bağlamında ele alınmıştır.

Türk Hukuk Sistemimiz; çözümü, uzmanlığı, özel ve teknik bilgiyi gerektiren davalarda, sürecin hızlanması ve adaletin sağlanması için; mahkemelere bilirkişiden yararlanma imkanını vermiştir. Ancak, bilirkişilik müessesesinde bir takım sorunlar yaşandığı gözlenmektedir.

Bu çalışmada, ülkemizde uygulama alanı olmayan adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık kapsamındaki faaliyetlerinin ülkemizde muhasebeci bilirkişiler tarafından yapıp yapılmadığı tespit edilmeye çalışılmış ve bu alanda adli muhasebecilere duyulan ihtiyaç belirlenmeye çalışılmıştır. Bu amaçla; hazırlanan anket soruları ile muhasebeci bilirkişilerinden destek alan hakimler ve bilirkişilik hizmeti veren muhasebecilerin görüşlerinin değerlendirilmesi hedeflenmiştir. Bu

kapsamda; hukuk davalarının yoğunluk gösterdiği İstanbul, Ankara ve İzmir’de görev yapan hakimler ve bilirkişilik yapan SMMM’lerle görüşülmüştür.

## 2. ADLİ MUHASEBECİLİK KAVRAMI

İngilizce ismi “forensic accounting” olarak ifade edilen adli muhasebeciliğin esas kaynağı Amerika Birleşik Devletleri olmakla birlikte Kanada ve Avrupa Birliği ülkelerinde de kısmen uygulama alanı bulmuştur.

Kanadalı Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (CICA- The Canadian Institute of Chartered Accountants) tarafından çıkarılan adli muhasebe meslek standartlarında, Adli Muhasebe faaliyetinin;

- (a) Muhasebe meslek becerisi, araştırmacı yetenek ve zihniyet gerektirdiği
- (b) Hileli, etik ve yasal olmayan işlemlerle ilgili olduğu ifade edilmiştir (<http://www.cica.ca>, 2006).

Yukarıdaki ifadelerden yola çıkarak; *adli muhasebe, muhasebe meslek becerisi, araştırmacı yetenekler ve zihniyet ile hukuk dışı işlemlerle ve anlaşmazlıklarla ilgilenen bir alan* olarak tanımlanabilir.

## 3. ADLİ MUHASEBECİLİĞİN KAPSAMI

Muhasebe bilgisi ve becerisi, adli muhasebeciler ile yargıya taşınmış meselelerin çözümünde kullanılmaya başlanmıştır. Adli muhasebeciler yaptıkları çalışmalar ile sorunların tespiti ve cezalandırılması ile ilgili adaletin tecelli etmesine yardımcı olmaktadır.

1986’da Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA- The American Institute of CPAs) adli muhasebeciliği; araştırmacı muhasebecilik ve dava desteği şeklinde iki bölüme ayırmıştır. Dava desteği, dava veya dava aşamasında muhasebe desteği verme, ekonomik zararı hesaplamayla uğraşırken, araştırmacı veya hile muhasebeciliği iki sahayı vurgular (Ojo, 2012):

- Suçla ilgili kanıtları araştırma,
- Zararların karşılanması veya giderilmesi.

Amerikan Yönetim Birliği (AMA-The American Management Association) adli muhasebeciliği dört alana ayırmıştır. Buna göre; “ Adli Muhasebecilik ve Finansal Hile”:

1. Dava öncesi destek
2. Dava desteği
3. Uzman tanıklık
4. Anlaşma sonrası destek.

Ülkemizde yazılan tez ve makalelerde, adli muhasebecilik mesleğinin kapsamı genelde üç kategoride değerlendirilmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Dava Destek Danışmanlığı
- Uzman Şahitlik (Bilirkişilik)
- Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek).

Adli muhasebeciler işletme içi sahip, ortak ve yöneticileri ile üçüncü kişilerden gelebilecek hile ile ilgili taleplerin değerlendirilmesi aşamasında *hile denetçiliği* ve *hile araştırmacılığı*, mahkemelerde ilgili avukatlara yardımcı olmak amacıyla *dava desteği*, avukatların ve hakimin fikirlerinin şekillenmesine yardımcı olmak için *uzman tanıklık* yaparlar.

### 3.1. Dava Destek Danışmanlığı

Dava destek danışmanlığı, en genel ifadeyle adli muhasebecinin dava öncesinde ve dava sürerken ilgili avukatlara çeşitli açılardan destek olması, hizmet sunmasıdır (Kaya, 2005: 56). Örneğin bir sözleşme ihlalinin sonucunda ortaya çıkan mali kaybı hesaplamak tipik bir dava desteği olarak tanımlanabilir (Özkul ve Pektekin, 2009: 63-64). AICPA dava destek danışmanlığını, bir dava sürecinde avukatın avukata sağlayamadığı destek olarak tanımlamaktadır (Crumbley, 2000: 18). Adli muhasebeci dava destek danışmanlığı ile adli olayla ilgili verileri, iddia makamı ve savunma adına ya da mahkeme adına analiz ederek ilgili kişilere yardımcı olur.

Adli muhasebecilerin dava destek danışmanlığı kapsamında yürütecekleri faaliyetler iki temel noktada toplanabilir (Pazarçeviren ve Yüksel, 2005: 4):

• **Gerekli verilerin ortaya konulması:** Bu süreçte, avukatların ihtiyaç duyacakları davayla ilgili verilerin yeterli ve doğru olarak saptanması ve sunulmasına yönelik faaliyetler yer almaktadır. Adli muhasebecilerin destek verdiği faaliyet konuları hakkında hukuk elemanlarının bilgi yetersizliği olacaktır. Bilgi yetersizliği, ne tür verilerin toplanacağı hususunda dahi avukatı fikirsiz bırakacaktır. Bu aşamada verilen hizmet avukatların sorunlarına çözüm bulacaktır.

• **Toplanan verilerin analizi edilmesi:** Bu süreçte, mahkemeye sunulacak finansal nitelikteki verilerin değerlendirilmesi ve avukatların bulguları yorumlamasına yardımcı olacak faaliyetler yer almaktadır. Adli muhasebeci bu aşamada, faydalı, güvenilir ve ilgili bilgiyi değerlendirir bu konuda görüşünü içeren bir rapor hazırlar.

Bir adli muhasebecinin dava ekibinde başlıca iki rolü vardır. Bunlardan biri, dava destek danışmanlığı, diğeri uzman tanıklıktır. Adli muhasebeci dava desteği kapsamında kendisinden istenen bilgileri, bizzat mahkemede uzman tanıklık görevini icra etmeden hukuk elemanlarının faydasına sunabilir. İşte bu nedenle dava desteği ve uzman tanıklık iki farklı hukuksal mesleki faaliyet olarak belirlenmiştir. Söz konusu iki faaliyet her ne kadar hukuksal sahada gerçekleşse de birbirinden

farklıdır. Ancak bu iki faaliyetin bütünleşik olarak da yürütülmesi söz konusu olabilir. Yani bir adli muhasebeci dava desteği kapsamında faaliyetini yürütürken, elde ettiği bulguları mahkeme de bizzat kendi görüşünü beyan edebilir. Söz konusu faaliyetlerin birbirinden ayrı olarak yürütülmesi yurt dışında “Kovel<sup>2</sup> Sözleşmesi” ile mümkündür.

### 3.2. Uzman Tanıklık

Hile denetçisi ve adli muhasebeci arasındaki en belirgin farklılıklardan biri, tamamlanmış hile araştırması veya denetiminden, yetkin ve yeterli kanıt toplandıktan, hile tanımlandıktan ve hilekara dava açıldıktan sonraki rolleridir. Genel anlamda, denetimi yürütme hile denetçisinin işi kapsamındadır. Adli muhasebeci, ayrıca, uzman tanıklık sağlamada ve akabinde mahkemede bilirkişi olarak hizmet vermede uzmandır (Singleton T., Singleton A., Bologna ve Lindquist, 2006: 255).

AICPA’ye göre uzman şahit, bir konu hakkında bilimsel, teknik veya özel bir fikir verme veya bir konunun aydınlatılmasına katkıda bulunabilecek gerekli bilgi, yetenek, deneyim ve eğitime sahip kişidir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden., 2009:43). Bir avukat ya da hakim, bir adli muhasebeciyi uzman görüşü almak adına duruşmaya dahil edebilir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008:112). Uzman tanığın fonksiyonu mahkemenin karar vermek için yeterli bilgisi olmadığı sorunlar hakkında sonuca varmada mahkemeye yardımcı olmaktır (Okoye ve Akamobi, 2009: 43).

Uzman tanık olarak bir adli muhasebeci, mahkeme aşamasındaki bir davada ortaya çıkan muhasebe problemlerine ilişkin kendi düşüncelerini sunmaktadır.

### 3.3. Araştırmacı Muhasebecilik

Adli muhasebecilik mesleğinin bu faaliyet alanı adli muhasebecilerin en fazla hizmet verdikleri bir saha olup hile denetçiliği, hile incelemecisi, hile araştırmacısı olarak da ifade edilmektedir.

Amerikan muhasebe mesleğinin kurucularından biri olan Robert Montgomery (PriceWaterhouse Coopers firmasının ve AICPA’nın kurucusu), hilenin ortaya çıkarılmasının denetçinin görevlerinden en önemlisi olduğunu ve hileyi ortaya çıkarabilecek kişinin denetçiden daha iyi kimse olamayacağı hususunda hiçbir tartışma olmayacağını ifade etmiştir. Bununla birlikte izleyen yıllarda, geleneksel ilim, Amerikan denetçilerinin hile saptama hususundaki temel sorumluluklarını ihmal etmeleri şeklinde zaman içinde değişmiştir. Hile keşfi, amacı genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumlu

---

<sup>2</sup> Kovel, bir hukuk firması tarafından firmanın müşterilerine tavsiyelerde bulunması için tutulan ve muhasebe konusunda yetenekli olan eski bir IRS temsilcisiydi. Kovel vergi kaçakçılığı yüzünden IRS incelemesine maruz kalan bir müşteriyle tanıştı ve müşterinin kişisel finansal beyanıyla beraber, beyanı gönderme amacını da anlatan bir ön yazı aldı. Büyük jüri tarafından mahkemeye çağırılmasının ardından Kovel müşterisiyle arasında geçen konuşmaları ve işlemlerin etkileri hakkındaki soruları cevaplandırmayı reddetti. Mahkemeye itaatsizlik suçundan tutuklanarak bir yıla mahkum edildi. Temyiz mahkemesi ise itaatsizlik suçlamasını iptal ederek bir muhasebecinin bir avukatın temsilcisi olarak bulunmasının muhasebeci-müşteri imtiyazını zedeleyemeyeceği kararını aldı. Mahkeme ayrıca modern hayatın getirdiği karmaşa içinde çok az avukatın sekreter, telefon operatörü, asistan ve benzerinin yardımı olmadan çalışabileceğini belirtmiştir. Avukatlara yerel hizmet sağlamada yardım edenler listesine muhasebecilerin dahil edilmemesi için hiçbir sebep bulunmamıştır (Akyel, Sakarya Üniversitesi, 2009: 147-149).

sunumun doğruluğu hakkında bir fikir sunmak olan denetçinin, tesadüfi bir ürünü durumuna gelmiştir. Hile araştırması mesleğin uzmanlaşmış alt dalına bırakılmış ve - “adli muhasebeciler”- görev için daha nitelikli olarak addedilmiştir (Gray ve Moussalli, 2006: 15).

Sertifikalı Hile Araştırmacıları Bilirği (ACFE- Association of Certified Fraud Examiners) adli muhasebeciyi hile araştırmacısı (fraud examiner) olarak ifade etmektedir (Singleton vd., 2006: 44). AICPA araştırmacı muhasebeciyi, suç sayılan bir davranışın kanıtlarını araştıran veya zararların reddedildiği ve delillerin karartıldığı iddialarının tespiti için yapılan çalışmalara, araştırmalara katkıda bulunan kişi olarak tanımlamaktadır (Altınsoy, 2011: 95).

Adli muhasebecilerin, araştırmacı muhasebecilik faaliyetleri kapsamında geleneksel bir denetçiden farklı bir mentalite ile hileleri kanıtlarıyla birlikte tespit etme, diğer uzmanlarla koordineli bir şekilde durum analizi yaparak öneriler oluşturma, oluşturduğu öneriler kapsamında hileli durumun neden olduğu zararın mahkeme yoluyla tazminini sağlama ve böyle durumlarla karşılaşmamak için önlemler oluşturma gibi sorumlulukları vardır.

Amaç, var olduğu iddia edilen veya oluşan hile ve hileyi gerçekleştirenleri tespit etmek, hilenin parasal boyutunu ortaya çıkarmak ve bulguları müşteriye veya eğer istenirse mahkemeye sunmaktır (Dönmez ve Karausta, 2013: 62). Araştırmacı muhasebecilik, adli muhasebecilikte son trenddir ve suç kanıtını araştırmayı ve zararları karşılama veya dağıtmayı kapsar (Okoye ve Akenbor, 2009: 4). Adli muhasebecilerin yoğun bir şekilde hizmet verdikleri adli muhasebe uygulama alanıdır.

## **4. ARAŞTIRMA**

### **4.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi**

Çalışmamızda mali müşavirlerden oluşan bilirkişilik müessesesi bağlamında diğer ülkelerde faaliyet gösteren adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri irdelenmiştir. Diğer ülkelerde adli muhasebecilerin vermiş oldukları uzman tanıklık hizmetleri, mevcut muhasebecilerin vermiş olduğu bilirkişilik hizmetleri ile örtüşüyor mu? Ülkemizde adli muhasebecilere ihtiyaç var mı? gibi soruların cevapları araştırılmıştır.

Araştırma anket yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Hazırlanan anket formu hem hakimler hem SMMM'lere yüz yüze görüşme yoluyla uygulanmıştır. Anket formu ulaşılmak istenen amaca yönelik olarak üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 7 soru, ikinci bölüm yurt dışındaki adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamında verdikleri hizmetlerle ilgili olarak katılımcıların algılarının beşli Likert ölçeği ile ölçülmesine yönelik 14 soru, üçüncü bölüm adli muhasebecilere duyulan ihtiyaç ve bilirkişilik müessesesinin yeterliliği ile ilgili düşüncelerine yönelik 3 sorudan oluşmaktadır.

Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler SPSS 20.0 paket programına aktarılmış ve frekans dağılımı, ortalamalar, güvenilirlik, faktör analizi, Crosstab, T Testi, Korelasyon Testi gibi istatistiki yöntemler kullanılarak analiz edilmiştir.

#### 4.2. Araştırmanın Evreni ve Örneği

Adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin kesiştiği bir alanı ifade ettiğinden söz konusu soruların cevabı hem hukukçular hem de muhasebecilerin görüşleri değerlendirilerek bulunmaya çalışılmıştır. Ankette Türkiye'deki hakimler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler hedef kitle olarak seçilmiştir.

Bugün Türkiye Cumhuriyeti'nde mevcut olan yargı teşkilatı;

1. Adli Yargı Mahkemeleri
2. İdari Yargı Mahkemeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Çalışmada adli yargı mahkemelerinde görev yapan, muhasebeci bilirkişisinden faydalanmış veya faydalanmakta olan hakimlerle ve bilirkişi listelerinde yer alan SMMM'lerle anketler yapılmıştır.

Anketin yapılacağı yerler tespit edilirken; Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün yayımladığı "Adli İstatistikler 2012" başlıklı raporundaki veriler kullanılarak, hukuk mahkemelerinde açılan davalarda yoğunluk gösteren iller tespit edilmiştir. Söz konusu verilerin değerlendirilmesi sonucu; örneklem alanı olarak İstanbul, İzmir ve Ankara illeri belirlenmiştir. Bu iller dava sayısı sıralamasında ilk üç şehirdir. Nitekim sadece İstanbul bile evreni temsil eden en önemli ildir<sup>3</sup>.

Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nun 2012-2016 Stratejik Planı'nda yer alan bilgiye göre; Adli Yargı'da 2011 yılı itibarıyla toplam 5.343 kişi hakim görev yapmaktadır. Ancak anketin yapılacağı iller olarak belirlenen illerde hakim sayısı 341<sup>4</sup> kişi olup, %95 güven düzeyinde hakim için örneklem hacmi 181<sup>5</sup> kişi olarak hesaplanmıştır. Daha yüksek güven düzeyinde %4,74<sup>6</sup> hata payı ile 190 kişi hakim ile anket yapılmıştır.

Araştırma kapsamında değerlendireceğimiz mahkemelerde muhasebe desteği verebilecek SMMM toplam sayısı 76.832 kişidir.<sup>7</sup> Ancak araştırma için seçilen illerdeki adalet komisyonlarınca belirtilen listelerde yer alan SMMM sayısı 1.782 kişidir<sup>8</sup>. %95 güven düzeyinde SMMM için örneklem

<sup>3</sup> 2012 yılı itibarıyla açılan hukuk davaları sayısı İstanbul'da 146.150 adet, Ankara'da 82.864 adet, İzmir'de 59.412 adettir.

<sup>4</sup> Nisan 2014 her bir şehirdeki adliye sitelerinden alınan verilerdir.

<sup>5</sup> [www.raosoft.com](http://www.raosoft.com) sitesinden yararlanılmıştır.

<sup>6</sup> [www.surveysystem.com](http://www.surveysystem.com) sitesinden yararlanılmıştır.

<sup>7</sup> TÜRMOB'un üye istatistikleri ile ilgili 2014'te hazırladığı rapordan derlenmiştir.

<sup>8</sup> Adliye Komisyonlarınca çıkarılan bilirkişi listelerinden derlenmiştir.

hacmi 317<sup>9</sup> kişi olarak hesaplanmıştır. 204 kişi SMMM ile anketler yapılmıştır. Anketlerin uygulandığı örneklem hacmi %6,46<sup>10</sup> hata payı ile evreni temsil etmektedir.

Basit tesadüfi örnekleme yöntemi ile belirlenen örneklemin illere dağılımı ise; İstanbul'da 100 hakim, 100 SMMM, Ankara'da 50 hakim, 50 SMMM ve İzmir'de 50 hakim, 50 SMMM olarak tespit edilmiştir. Yöntem olarak, yüz yüze anket yapılmasına ve deneklerin soruları bizzat kendilerinin okumasının sağlanmasına karar verilmiştir.

#### 4.3.Araştırmanın Sonuçları ve Sonuçların Değerlendirilmesi

Araştırmaya katılan hakimlerin ve SMMM'lerin genel özelliklerini belirlemek amacıyla hazırlanan sorulara ilişkin elde edilen bulgular ve frekans dağılımları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 1: Katılımcıların Genel Özellikleri**

Cinsiyet	N	%	Unvan	N	%
Erkek	285	72	Hakim	190	48
Kadın	109	28	SMMM	204	52
Yaş	N	%	İş Tecrübesi	N	%
25-35 Yaş arası	58	15	0-5 yıl	22	6
35-45 Yaş arası	183	46	6-10 yıl	55	14
45 ve üzeri	153	39	10-20 yıl	200	50
Eğitim	N	%	Şehir	N	%
Lisans	375	95	İstanbul	189	48
Yüksek Lisans	19	5	Ankara	106	27
			İzmir	99	25
Bir Yıldaki Dosya Sayısı	N	%			
10'dan az	129	33			
10-50 arası	48	12			
51-100 arası	19	5			
101-500 arası	47	12			
501-1000 arası	82	21			
1001-1500 arası	52	13			
1500 ve üzeri	17	4			

Tablo 1'de görüleceği üzere ankete katılanların %48'i Hakim, %52'si SMMM'lerden oluşmaktadır. Katılımcıların %72'si erkek, %95'i lisans mezunu ve %85'i 35 yaş üzeri olup, iş tecrübesi 10 yılın üzerindedir. Görüşülen hakimlerin %68'i 10-20 yıl arası deneyimli, %24'ü 20 yıl üzeri deneyimli ve görüşülen SMMM'lerin %34'ü 10-20 yıl arası deneyimli, %35'i 20 yıl üzeri deneyimlidir. Böylece araştırmamızın deneyimli, mesleğinde ehil kişiler üzerinde yapılması avantajı

<sup>9</sup> [www.raosoft.com](http://www.raosoft.com) sitesinden yararlanılmıştır.

<sup>10</sup> [www.surveysystem.com](http://www.surveysystem.com) sitesinden yararlanılmıştır.



elde edilmiştir. Katılımcıların illere göre dağılımı ise şöyledir; %48'i İstanbul, %27 Ankara ve %25'i İzmir. Katılımcıların %55'i 100'ün üzerinde dosya ile bilirkişilik müessesesinin içindedir.

#### 4.4.Faktör, Güvenilirlik ve Korelasyon Analizi Sonuçları

Faktör analizi, ölçülmek istenen amaca göre kendi aralarında ilişkileri bulunan fazla sayıdaki değişkenlerden bağımsız ve az sayıda değişken grupları elde etmek için kullanılan bir teknik olarak kabul edilmektedir (Balci, 2009:245; İslamoğlu, 2009:228). Oluşturulup tanımlanan her faktör, veri seti değişkenleri arasındaki ilişkilerin ölçülmesi sonucu, kendi aralarında ilişkili ve aynı özelliği ölçen değişken grubundan meydana gelmektedir (Ural ve Kılıç, 2006:281). Veri setinin faktör analizine uygunluğunun değerlendirmesinde üç yöntem kullanılmaktadır. Kullanılan bu yöntemleri; *korelasyon matrisinin oluşturulması, Bartlett testi ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testleri* olarak sıralamak mümkündür (Kalaycı, 2010:321).

**Tablo 2: KMO Analizi Tablosu**

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,947
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	8368,484
	Df	12751
	Sig.	0,000
Eigen Value (Topl. Özdeğer)		0,43

Tablo incelendiğinde; bilirkişilik müessesesi bağlamında adli muhasebecilik kapsamında olup da ülkemizde bilirkişiler tarafından yerine getirilen faaliyetlerin değerlendirilmeye çalışıldığı 24 sorudan oluşan faktör değişkenlerinin genel olarak KMO değerinin 0,50'den büyük olması (0,947) ve Bartlett değerinin 0,000 olması nedeniyle değişkenlerin faktör analizine uygun oldukları sonucuna varılmıştır. Faktörlerin toplam varyansı açıklama oranları ise 0,43 olarak hesaplanmıştır.

AdM ile kodlanan açılımı "Adli Muhasebecilik" olan bölüm soruları iki farklı grupta kategorize olmuştur. AdM I kodlaması yapılan grupta yer alan sorular AdM 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 13 ve 14'ü kapsamaktadır. AdM II kodlaması yapılan grupta yer alan sorular AdM 8, 9, 10, 11 ve 12'yi kapsamaktadır. Faktör analizi sonucu oluşan 2 faktör grubuna ait tablo ve açıklamalar aşağıda verilmiştir.

**Tablo 3: Faktör Analizi Tablosu**

Faktörler	Faktör Yükleri	Cronbach's Alpha	Faktörlerdeki Değişken Sayısı
AdM1	,703	0,89	9
AdM2	,763		
AdM3	,750		
AdM4	,733		
AdM5	,692		
AdM6	,726		
AdM7	,693		
AdM13	,762		
AdM14	,759		
AdM8	,724	0,717	5
AdM9	,780		
AdM10	,721		
AdM11	,605		
AdM12	,605		

Faktör analizinde veri sayısının 350 ve üzerinde olması durumunda maddelerin faktör yüklerinin 0,40 ve üzerinde olması kabul görmektedir (Kalaycı, 2010:330). Tablo 3'te yer alan sonuçlara göre, faktör yükü 0,40'ın altında olan faktör maddesi yoktur.

Güvenirlilik katsayısı 0 ile 1 arasında değerler ile ölçülür. Bu ölçülen değer 1'e yaklaştıkça güvenirlilik düzeyi artış gösterir. Cronbach's Alpha değerlerinin yorumlanması aşağıda belirtilmiştir. Ölçek ( $\alpha$ );

- $0,00 \leq \alpha < 0,40$  ise güvenilir değil,
- $0,40 \leq \alpha < 0,60$  ise güvenirliliği düşük,
- $0,60 \leq \alpha < 0,80$  ise oldukça güvenilir,
- $0,80 \leq \alpha < 1,00$  ise yüksek derecede güvenilir,

olarak kabul edilir (Kayış, 2010:403).

Toplamda 394 kişiye uygulanan anketimize güvenirlilik analizi yapılmış ve Cronbach's Alpha değeri 0,938 çıkmıştır. Elde edilen sonuca göre anketimize verilen cevaplar yüksek derecede güvenilir kabul edilebilir.

Her bir faktör için güvenirlilik katsayıları da faktör analizi sonuçlarıyla beraber değerlendirilmiştir. Buna göre; Adli Muhasebe (AdM) olarak adlandırılan iki farklı faktör oluşmuştur. İlk grupta 0,692 en düşük faktör yükü olarak AdM5'dir, 0,763 en yüksek faktör yükü olarak AdM2'dir. Güvenirlilik ilk grupta 0,890 çıkmıştır. İkinci grupta 0,605 olarak en düşük faktör yükü AdM11 ve AdM12'dir, 0,780 olarak en yüksek faktör yükü AdM9'dur. Güvenirlilik 0,717 olarak

hesaplanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre ilk grupta yer alan sorulara verilen cevaplar yüksek derecede güvenilir kabul edilebilir, ikinci grupta yer alan sorulara verilen cevaplar oldukça güvenilir kabul edilebilir. Faktör yükleri değerlerine bakıldığında, ilgisiz soru her iki grupta da bulunmamaktadır.

Korelasyon analizi ile, adli muhasebecilik kapsamında olup da ülkemizde bilirkişiler tarafından yerine getirilen faaliyetleri değerlendirmeye yönelik oluşturulan anketteki sorulara verilen cevapların yer aldıkları faktör grupları itibariyle birbirleri arasında ilişki düzeyi, derecesi, yönü ve anlamlılığı ölçülmüştür. Pearson korelasyon analizi sonuçları aşağıdaki kriterlere göre yorumlanır (Sungur, 2010:116).

<u>r</u>	<u>İlişki</u>
0,00-0,25	Çok Zayıf
0,26-0,49	Zayıf
0,50-0,69	Orta
0,70-0,89	Yüksek
0,90-1,00	Çok Yüksek

**Tablo 4: Korelasyon Tablosu**

		AdM I	AdM II
AdM I	Pearson Correlation	1	
	Sig. (2-tailed)		
	N	394	
AdM II	Pearson Correlation	,003	1
	Sig. (2-tailed)	,951	
	N	394	394

Korelasyon analizi tablosu incelendiğinde;

*AdM I faktörü ile*, AdM II faktörü arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır (0,003). Bunun nedeni ise, katılımcıların AdM II faktöründe yer alan maddelere verdikleri cevaplar ile, diğer faktörlerde ifade edilen maddelere verdikleri cevaplar benzeşmemektedir. Nitekim gerek frekanslar, gerek ortalama sonuçlarına göre de AdM II faktöründe yer alan ifadelere katılmamakla beraber diğer faktörde yer alan ifadelere katılım söz konusudur.

#### **4.5. Türk Hukuk Sisteminde Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Adli Muhasebecilere Duyulan İhtiyacın Araştırılması**

Araştırma hipotezimiz; “H<sub>1</sub>: Türk Hukuk Sistemi’nde mevcut bilirkişilik müessesesi bağlamında muhasebe desteği verecekler arasında Adli Muhasebecilere ihtiyaç vardır” şeklinde kurulup, hipotezi araştırmak üzere anketin son bölümünde; katılımcılara “Adli Muhasebecilik”

mesleğini daha önce duyup duymadıkları, ülkemizde bu mesleğe ihtiyacın olup olmadığı ve mevcut bilirkişilik müessesesinin yeterli olup olmadığı ile ilgili düşünceleri sorulmuştur. Söz konusu sorulara verilen yanıtların frekans değerleri ve verilen yanıtların unvanlara göre dağılımı aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 5: AdM15 (“Adli Muhasebeci” diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?) Kodlu Sorunun Cevabının Unvanlara Göre Dağılımı**

AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?		Unvan		Toplam
		Hakim	SMMM	
Evet	N	176	121	297
	%	92,6%	59,3%	75,4%
Hayır	N	14	83	97
	%	7,4%	40,7%	24,6%
<b>Toplam</b>	<b>N</b>	<b>190</b>	<b>204</b>	<b>394</b>

**Tablo 6: AdM16 (Ülkemizde “Adli Muhasebeci”lere ihtiyaç vardır.) Kodlu Sorunun Cevabının Unvanlara Göre Dağılımı**

AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır.		Unvan		Toplam
		Hakim	SMMM	
Evet	N	112	158	270
	%	58,9%	77,5%	68,5%
Hayır	N	47	18	65
	%	24,7%	8,8%	16,5%
Fikrim Yok	N	31	28	59
	%	16,3%	13,7%	15,0%
<b>Toplam</b>	<b>N</b>	<b>190</b>	<b>204</b>	<b>394</b>

Tablo 5 ve Tablo 6'ya göre; hakimlerin %93'ü, SMMM'lerin %59'u, toplam olarak katılımcıların %75'i “Adli Muhasebecilik” mesleğini daha önce duymuştur. Hakimlerin %59'u, SMMM'lerin %78'i, toplam olarak katılımcıların %69'u ülkemizde “Adli Muhasebeci”lere ihtiyaç olduğunu düşünmektedir. Buna göre; SMMM'lere nazaran hakimlerin adli muhasebecilik mesleği hakkında daha fazla fikir sahibi oldukları, ancak SMMM'lere nazaran bu mesleğe olan ihtiyacın daha az olduğu kanaatinde oldukları tespit edilmiştir. Yapılan mülakatlar neticesinde elde edilen izlenimlere göre, bilirkişilik müessesesinde muhasebecilerden alınan hizmetlerden memnuniyet duyulmasına rağmen, muhasebecilerin duruşmalarda daha aktif rol alması gerektiği hakimlerin ortak kanaatidir. Bu sebeple oran, söz konusu meslek mensuplarınca SMMM'lere nazaran daha düşük çıkmış olabilir.

SMMM'ler ise söz konusu hizmeti sunma arzusunda olan taraf olduğu için, bu meslek grubunda oran, hakimlere nazaran daha yüksek çıkmış olabilir.

Anketin son bölümünde yer alan AdM15 ve AdM16 kodlu sorular ile, adli muhasebecilik mesleğini daha önce duyanlardan bu mesleğe ihtiyaç olduğu düşüncesinde olanların oranlarını belirlemek amacıyla aşağıdaki analiz tablosu oluşturulmuştur.

**Tablo 7: AdM15 ile AdM16 Kodlu Sorulara İlişkin Crosstabulation Tablosu**

AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?		AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır.			Toplam
		Evet	Hayir	Fikrim Yok	
Evet	N	213	51	33	297
	%	71,7%	17,2%	11,1%	100,0%
Hayir	N	57	14	26	97
	%	58,8%	14,4%	26,8%	100,0%
Toplam	N	270	65	59	394
	%	68,5%	16,5%	15,0%	100,0%

Tablo 7'ye göre; "Adli Muhasebecilik" mesleğini daha önce duyanların %71'i bu mesleğe ihtiyaç olduğunu düşünmektedirler. Sonuçla ilgili olarak meslek hakkında yeteri derecede bilgilendirmenin yapılması gerektiği kanaati oluşmuştur.

Katılımcılara, ülkemizde muhasebeci bilirkişilik hizmeti ile ilgili düşünceleri sorulmuştur. Sorunun adli muhasebecilik mesleği bağlamında değerlendirilerek yanıtlanması istenmiştir. Söz konusu soruya verilen yanıt aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 8: AdM17 (Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, “Adli Muhasebeci”lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur.) Kodlu Sorunun Cevabının Unvanlara Göre Dağılımı**

AdM17 Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, "Adli Muhasebeci"lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur.			Unvan		Toplam
			Hakim	SMMM	
Evet	N	61	33	94	
	%	32,1%	16,2%	23,9%	
Hayır	N	99	122	221	
	%	52,1%	59,8%	56,1%	
Fikrim Yok	N	30	49	79	
	%	15,8%	24,0%	20,1%	
<b>Toplam</b>	<b>N</b>	<b>190</b>	<b>204</b>	<b>394</b>	

Tablo 8'e göre; hakimlerin %52'si, SMMM'lerin %60'ı bilirkişilik hizmetini yeterli görmemiştir. Hakimlerin %32'si, SMMM'lerin %16'sı bilirkişilik hizmeti yeterlidir, “Adli Muhasebeci”lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur görüşündedir. Bilirkişilik hizmetini yeterli görmeyenlerin unvanlar açısından dağılımı birbirine yakındır. Her iki kesim de bilirkişilik hizmetini yeterli görmeyerek, adli muhasebecilere ihtiyaç olduğu düşüncesindedirler.

Söz konusu sorulara verilen yanıtların ortalama değerleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Ortalamaların yorumlanması aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

- Evet, hayır cevap seçenekleri olan soru için;

Sorulara verilecek en yüksek cevap 2 en düşük cevap 1 olduğundan aşağıdaki formül yoluyla ortalamalar anlamlandırılmaya çalışılmıştır. Grup aralığı değerleri =  $(2 - 1) / 2 = 0,50$  olacaktır. Böylelikle ortalamalara yüklenecek anlamlar da şöyle olacaktır;

Katılma Derecesi                      Derecelere İlişkin Aralıklar

(1) .....►      1,00 – 1,50      = Hayır

(2) .....►      1,51 - 2,00      = Evet

**Tablo 9: AdM15 Kodlu Sorunun Cevabının Ortalaması**

	Ortalama	Std. Sapma
AdM15 “Adli Muhasebeci” diye bir kavramı daha önce duyduunuz mu?	1,75	,431

- Evet, hayır ve fikrim yok cevap seçenekleri olan sorular için;

Sorulara verilecek en yüksek cevap 3 en düşük cevap 1 olduğundan aşağıdaki formül yoluyla ortalamalar anlamlandırılmaya çalışılmıştır. Grup aralığı değerleri =  $(3 - 1) / 3 = 0,66$  olacaktır. Böylelikle ortalamalara yüklenecek anlamlar da şöyle olacaktır;

Katılma Derecesi	Derecelere İlişkin Aralıklar
(1) .....►	1,00 – 1,66 = Hayır
(2) .....►	1,67 - 2,30 = Fikrim yok
(3) .....►	2,31 - 3,00 = Evet

**Tablo 10: AdM16 ve AdM17 Kodlu Soruların Cevaplarının Ortalamaları**

	Ortalama	Std. Sapma
AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır.	2,52	,762
AdM17 Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, "Adli Muhasebeci"lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur.	1,68	,835

Tablo 9 ve Tablo 10'da AdM15,16 ve 17 faktör maddelerine ait ortalamalar gösterilmiştir. Katılımcıların AdM15'e verdiği yanıt ortalaması 1,75 olup "evet"e yakındır, AdM16'ya verdiği yanıt ortalaması 2,52 olup "evet"e yakındır ancak AdM17'ye verdiği yanıt ortalaması 1,68 olup "fikrim yok"a yakındır.

Ayrıca bulunan ortalama değerler evet, hayır cevap seçenekleri olan soru için test değeri "1,5" alınarak tek örneklem t testi analizi, evet, hayır ve fikrim yok cevap seçenekleri olan soru için test değeri "2" alınarak tek örneklem t testi analizleri yapılmıştır. Yapılan analizlere ait tablolar aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 11: AdM15-16-17 Kodlu Soruların Cevaplarına Yönelik Tek Örneklem T Testi Analizi**

DEĞİŞKENLER	N	Mean	Std. Deviation	T	Sig.	Ortalama Farklılıkları
AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?	394	1,75	,431	11,680	,000**	,254
AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır.	394	2,52	,762	13,549	,000**	,520
AdM17 Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, "Adli Muhasebeci"lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur.	394	1,68	,835	-7,662	,000**	-,322

\*\*p< 0,01

Test değeri 1,5 ve 2 alınarak yapılan tek örneklem t testi analizlerine göre her üç maddede istatistiki olarak %1 seviyesinde anlamlı farklılıkların olduğu görülmüştür. AdM15 ve AdM16

maddelerinin ortalamalara olan uzaklıkları 0,254 ve 0,520 iken AdM17 maddesinin ise -0,322 olmuştur.

Yapılan analiz sonucu “H<sub>1</sub>: Türk Hukuk Sistemi’nde mevcut bilirkişilik müessesesi bağlamında muhasebe desteği verecekler arasında Adli Muhasebecilere ihtiyaç vardır” hipotezi %1 anlamlılık seviyesinde kabul edilmiştir.

AdM15, 16 ve 17 kodlu sorulara verilen yanıtların unvan açısından farklılık gösterip göstermediğini ölçmek için T testi yapılmıştır. Test sonucu ulaşılan bulgular aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 12: Unvan ile AdM15-16-17 Kodlu Soruların Cevapları Arasındaki Anlamlı Farka İlişkin T Testi**

DEĞİŞKENLER	UNVAN	N	Mean	Std. Deviation	F	T	Sig.
AdM15 "Adli Muhasebeci" diye bir kavramı daha önce duydunuz mu?	Hakim	190	1,93	,262	414,907	-4,591	,000**
	SMMM	204	1,59	,492		-4,543	,000**
AdM16 Ülkemizde "Adli Muhasebeci"lere ihtiyaç vardır.	Hakim	190	2,34	,851	59,690	-4,591	,000**
	SMMM	204	2,69	,627		-4,543	,000**
AdM17 Bilirkişilik hizmeti yeterlidir, "Adli Muhasebeci"lerin verecekleri hizmetlere gerek yoktur.	Hakim	190	1,80	,898	22,392	2,831	,005**
	SMMM	204	1,56	,756		2,814	,005**

\*\*p< 0,01

Analiz sonucuna göre unvan farklılığı AdM15,16 ve 17 maddelerine verilen cevaplarda %1 seviyesinde anlamlı farklılıklar olduğu görülmüştür. Farkın nedeni için ortalamalar incelendiğinde AdM15’e hakimlerin neredeyse tamamı “Adli muhasebeci” kavramını duyduğunu (ortalama= 1,93) belirtirken, muhasebeciler arasında bu kavramı duyanların (ortalama=1,59) olduğu görülmüştür. Ortalamalar arasındaki bu farklılığın, istatistiki olarak anlamlı olduğu görülmüştür (p<0,01).

AdM16 Ülkemizde adli muhasebecilere ihtiyaç vardır şeklinde yöneltilen ifadeye muhasebecilerin büyük bir kısmının evet dediği (ortalama=2,69) hakimlerin ise muhasebecilere nazaran daha düşük bir oranda evet dediği (ortalama=2,34) ve bu ortalamalar arasında istatistiki olarak anlamlı farklılık olduğu (p<0,01) görülmüştür.

AdM17 sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde ise muhasebecilerin ortalaması 1,56 olmuştur. Bu oran çoğunluğun hayır seçeneğini seçtiğini göstermekteyken, hakimlerin ortalaması 1,80 olmuş ve fikrim yok seçeneğine denk gelmektedir. Bu durum hem istatistiki olarak hem de ortalama farkı olarak unvan ile AdM17 arasında farklılık olduğunu (p<0,01) göstermektedir.



#### 4.6. Ülkemizdeki SMMM Bilirkişilerce Yapılan Faaliyetler Bağlamında Adli Muhasebecilik Mesleğinin Uzman Tanıklık Kapsamındaki Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi

Araştırma hipotezimiz; “H<sub>2</sub>: Türkiye’de muhasebeci bilirkişiler “Adli Muhasebecilik” faaliyetleri kapsamında bazı hizmetleri vermektedir” şeklinde kurulmuştur. Ankette; katılımcıların, adli muhasebecilik faaliyetleri kapsamında sunulan hizmetlerin muhasebe desteği veren bilirkişilerce yerine getirildiği dile getirilerek söz konusu faaliyetlerin varlığı hakkında katılım düzeyleri beş noktalı Likert ölçeğinde “kesinlikle katılıyorum” için “5”, “kesinlikle katılmıyorum” için “1” olarak değerlendirilmiştir. Faaliyetlerle ilgili 14 yargı ifadesi ile değerlendirme yapılmıştır.

“Adli Muhasebe” adıyla oluşturulan grupta yer alan AdM8, AdM9, AdM10, AdM11 ve AdM12 sorularına verilen yanıtlar adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri kapsamında ülkemizdeki bilirkişiler tarafından sunulmayan hizmetleriyle alakalıdır. Bu sebeple söz konusu maddeler ayrı bir faktör olarak analize tabi tutulmuştur. Buna göre oluşturulan alt hipotez şu şekildedir:

H<sub>2a</sub>: Türkiye’de muhasebeci bilirkişiler “Adli Muhasebecilik” faaliyetleri kapsamındaki hizmetleri mahkemelere ve soruşturmalara bilfiil katılım sağlayarak sunmaktadır.

Söz konusu bölümlerde katılımcıların her bir soru için verdiği yanıtların her birinin ayrı ayrı ortalamaları ve grup ortalamaları tablolar oluşturularak verilmiştir. Ayrıca bulunan ortalama değerler test değeri “3” alınarak tek örneklem t testi analizi yapılmıştır. Ortalamaların yorumlanması aşağıdaki kriterlere göre yapılmıştır.

Sorulara verilecek en yüksek cevap 5 en düşük cevap 1 olduğundan aşağıdaki formül yoluyla ortalamalar anlamlandırılmaya çalışılmıştır. Grup aralığı değerleri =  $(5 - 1) / 5 = 0,80$  olacaktır. Böylelikle ortalamalara yüklenecek anlamlar da şöyle olacaktır;

<u>Katılma Derecesi</u>	<u>Derecelere İlişkin Aralıklar</u>
(1)      .....▶	1,00 – 1,80      = Kesinlikle Katılmıyorum
(2)      .....▶	1,81 - 2,60      = Katılmıyorum
(3)      .....▶	2,61 - 3,40      = Kararsızım
(4)      .....▶	3,41 – 4,20      = Katılıyorum
(5)      .....▶	4,21 – 5,00      = Kesinlikle Katılıyorum

**Tablo 13: Ülkemizdeki Bilirkişilerin, Dünyada Adli Muhasebecilerin Uzman Tanıklık Faaliyet Konularına Giren İşleri İle İlgili Sorulara Katılma Düzeyi**

	Ortalama	Std. Sapma	Faktör Ort.
AdM1 Dava aşamasında ve dava öncesinde ilgili taraflara bilgi sağlama adına incelemeler yapmaktadırlar.	3,91	,824	3,96
AdM2 Mahkemede kanıt sayılabilecek yeterli sayıda ve nitelikte faydalı, güvenilir ve ilgili veriler sağlamaktadırlar.	3,95	,750	
AdM3 Bulguları mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde aktarmaktadırlar.	3,95	,758	
AdM4 Avukatların bulguları yorumlamasına da yardımcı olmaktadır.	3,97	,716	
AdM5 Mesleki şüphecilikle dava dosyasını incelemektedirler.	3,98	,652	
AdM6 Manipüle edilmiş finansal tabloları kolaylıkla saptayabilmektedirler.	3,87	,789	
AdM7 Davanın sonuca bağlanmasına yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmaktadır.	3,98	,788	
AdM8 Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar.	<b>2,36</b>	,884	
AdM9 Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler.	<b>2,34</b>	,739	
AdM10 Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadır.	<b>2,27</b>	,608	
AdM11 Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadır.	<b>2,05</b>	,751	
AdM12 Çapraz sorgulamada, soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri bulunmaktadır.	<b>2,77</b>	,671	
AdM13 Açıklanamayan durumlara yönelik kabul edilebilir mantıklı bir açıklama getirmektedirler.	3,98	,810	
AdM14 Görüşlerini sağlam bir temele dayandırmaktadırlar.	<b>4,07</b>	,723	

**Tablo 14: Ülkemizdeki Bilirkişilerin, Dünyada Adli Muhasebecilerin Uzman Tanıklık Faaliyet Konularına Giren İşleri İle İlgili Bulgulara Tek Örneklem T Testi Analizi**

DEĞİŞKENLER	N	Mean	Std. Deviation	T	Sig.	Ortalama Farklılıkları
AdM1 Dava aşamasında ve dava öncesinde ilgili taraflara bilgi sağlama adına incelemeler yapmaktadırlar.	394	3,91	,824	21,893	,000**	0,909
AdM2 Mahkemede kanıt sayılabilecek yeterli sayıda ve nitelikte faydalı, güvenilir ve ilgili veriler sağlamaktadırlar.	394	3,95	,750	25,250	,000**	0,954
AdM3 Bulguları mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde aktarmaktadırlar.	394	3,95	,758	24,787	,000**	0,947
AdM4 Avukatların bulguları yorumlamasına da yardımcı olmaktadır.	394	3,97	,716	26,868	,000**	0,970
AdM5 Mesleki şüphecilikle dava dosyasını incelemektedirler.	394	3,98	,652	29,920	,000**	0,982
AdM6 Manipüle edilmiş finansal tabloları kolaylıkla saptayabilmektedirler.	394	3,87	,789	21,913	,000**	0,871
AdM7 Davanın sonuca bağlanmasına yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmaktadır.	394	3,98	,788	24,812	,000**	0,985
AdM8 Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaktadırlar.	394	<b>2,36</b>	,884	-14,305	,000**	-0,637
AdM9 Uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmektedirler.	394	<b>2,34</b>	,739	-17,652	,000**	-0,657
AdM10 Şahit sorgusunda, gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaktadır.	394	<b>2,27</b>	,608	-23,847	,000**	-0,731
AdM11 Doğrudan sorgulamada, olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaktadır.	394	<b>2,05</b>	,751	-25,009	,000**	-0,947
AdM12 Çapraz sorgulamada, soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri bulunmaktadır.	394	<b>2,77</b>	,671	-6,683	,000**	-0,226
AdM13 Açıklanamayan durumlara yönelik kabul edilebilir mantıklı bir açıklama getirmektedirler.	394	3,98	,810	24,129	,000**	0,985
AdM14 Görüşlerini sağlam bir temele dayandırmaktadırlar.	394	<b>4,07</b>	,723	29,356	,000**	1,069

\*\*p< 0,01

Tablo 13’de ülkemizdeki bilirkişilerin, adli muhasebecilik kapsamındaki faaliyetleri yerine getirdiği ile ilgili yargılara katılma düzeylerini belirtmeleri istenen katılımcıların verdikleri cevapların ortalama değerleri gösterilmiştir. Tablo 14’de verilen yanıtların ortalamaları, test değeri “3” alınarak tek örneklem t testi analizi sonuçları gösterilmiştir.

Tablolarda yer alan sonuçlara göre; katılımcılara ülkemizdeki bilirkişilerin, adli muhasebecilik kapsamındaki faaliyetleri yerine getirip getirmediği ifade edilerek katılma düzeylerini belirtmeleri istenmiş, yapılan test sonucunda bu grubun katılma düzeyi ortalama 3,96 olarak tespit edilmiştir.

Adli muhasebeciler uzman tanıklık faaliyeti kapsamında; dava aşamasında ve dava öncesinde ilgili taraflara bilgi sağlama adına incelemeler yapar, mahkemede kanıt sayılabilecek yeterli sayıda ve nitelikte faydalı, güvenilir ve ilgili veriler toplar, bulguları mahkemede aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde aktarır, avukatların bulguları yorumlamasına yardımcı olur, mesleki şüphecilikle dava dosyasını inceler, manipüle edilmiş finansal tabloları kolaylıkla saptar, davanın sonuca bağlanmasına yönelik görüşme ve tartışmalara katılır, karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılır, uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilir, şahit sorgusunda gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olur, doğrudan sorgulamada olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olur, açıklanamayan durumlara yönelik makul açıklama yapabilir, görüşlerini sağlam bir temele dayandırır, ayrıca çapraz sorgulamada soruları yönlendirebilir ve tahmin edebilirler. Bu kapsamda, düşük ortalamalar ile adli muhasebecilerin vermiş olduğu hizmetlerden ülkemizde mevcut olmayan faaliyetler olarak şunlar söylenebilir. Muhasebeci bilirkişiler;

- ✓ karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmaz,
- ✓ uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmaya dahil edilmez,
- ✓ şahit sorgusunda gerek soruların hazırlanmasında gerekse sorgulamanın yapılmasında yardımcı olmaz,
- ✓ doğrudan sorgulamada olaya ilişkin tüm bilgilerin anlatılmasına imkan verecek soruların hazırlanmasına yardımcı olmaz ve
- ✓ muhasebeci bilirkişilerin çapraz sorgulamada soruları yönlendirme ve tahmin etme kabiliyetleri yoktur.

Yapılan analiz sonucu “H<sub>2a</sub>: Türkiye’de muhasebeci bilirkişiler “Adli Muhasebecilik” faaliyetleri kapsamındaki hizmetleri mahkemelere ve soruşturmalara bilfiil katılım sağlayarak sunmaktadır” hipotezi %1 anlamlılık seviyesinde red edilmiştir. Bu bağlamda oluşturulan “H<sub>2</sub>: Türkiye’de muhasebeci bilirkişiler “Adli Muhasebecilik” faaliyetleri kapsamında bazı hizmetleri vermektedir” ana hipotezi kabul edilmemiştir.

## 5. SONUÇ

Uzmanlaşma, bilgi çağının sonuçlarından biridir. Bu çağın bilgiye kolay ulaşma, kullanma gibi nimetlerinin yanı sıra, çok fazla ve çeşitte bilgi ile bilgi kirliliğinin olması gibi zahmetleri de vardır. Uzmanlaşma ile bu zahmetler azaltılarak bilginin insanlığa sunulması hedeflenmektedir.

Muhasebe bilimi de çağa ayak uydurarak, alt kategorilere ayrılmıştır. Nitekim, muhasebe, işletmelerin mali nitelikteki olaylarını kayıtlayarak işletme ile ilgili bilgileri üreten bir bilim iken, ürettiği bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği yansıtmadığının belirlenmesi ihtiyacı ortaya

çıkış ve muhasebe denetimi alt dalı oluşmuştur. Ancak oluşan alt disiplinler ile görev dağılımı, muhasebecilerin belgeleri standartlara ve yasalara uygun bir şekilde kayıt altına alması, denetçilerin ise kayıtların belgelere ve standartlara uygun yapıldığı hakkında görüş bildirmesi şeklinde gerçekleşmiştir.

Gelişen bilgi ve teknoloji uzmanlık alanlarına ihtiyacı arttırmıştır. Adli muhasebe olarak adlandırılan muhasebe alt dalı, hukuki bir sorun haline gelen muhasebe bilgisi içeren olayla ilgili çözüm üretmek için yargı makamına faydalanacağı bilgileri üreten muhasebe dalıdır. Adli muhasebe, hile ve yolsuzluklar gibi sorunlarla mücadelede, muhasebe ve denetim bilimlerinin zamanla şekillenmiş görev dağılımı ile söz konusu disiplinlerin kendilerini sınırlandırmasından kaynaklanan boşluğu doldurmuştur. Dava destek danışmanlığı, uzman tanıklık ve hile araştırmacılığı- denetçiliği gibi mesleki kapsam irdelendiğinde, söz konusu alanlarda muhasebe ve denetimin bir açığı olduğu söylenebilir. Şirketlerdeki finansal skandallar muhasebecilerin görevlerini icra ederken potansiyel hile ve diğer yasa dışı aktivitelere karşı tetikte olmaları gerektiği hususuna ve böyle sorunları önleme, araştırma ve çözüme yardımlar almaları gerektiğine dikkat çekilmiştir. Söz konusu yardım, muhasebe ve denetim bilimleri başta olmak üzere, hukuk, kriminoloji, psikoloji, bilişim gibi alanlarda da bilgili ve deneyimli adli muhasebeciler tarafından verilmelidir.

Adli muhasebe mesleği, hukuk ile ilgili muhasebe alt dalıdır. Mahkemeye intikal etmiş, muhasebe bilimi ile ilgili bilgi içeren sorunları, hakimin hukuk ve genel bilgisi ile çözümleyemeyeceği düşünüldüğünde, mevcut sistem çerçevesinde bilirkişilerden yardım alabileceği bilinmektedir. Bu bağlamda muhasebe bilgisine sahip kişilerden bilirkişi olarak yardım alınmaktadır. Bu kapsamda SMMM, YMM, söz konusu alandaki öğretim üyeleri bilirkişi olarak hakime yardımcı olmaktadır. Adli muhasebecilik olarak isimlendirilen muhasebenin yeni alt dalı, bilirkişilik bağlamında da hizmetler sunmakta ve hukuk, kriminoloji, psikoloji gibi bilim dallarından da faydalanması itibarıyla bu alanda daha etkin olacağı düşünülmektedir.

Çalışma kapsamında adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyetleri irdelenmiştir. Adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında yapmış olduğu faaliyetler, ülkemizde bilirkişilik aracılığıyla yerine getirilmektedir. Ancak bilirkişilik müessesesinde bir takım sorunların olduğu bilinmektedir. Çalışmada, adli muhasebecilerin uzman tanıklık kapsamında yürüttüğü hizmetlerin ülkemizdeki bilirkişiler tarafından sunulup sunulmadığı araştırılmıştır.

Araştırma, anket sorularının oluşturularak muhasebeci bilirkişi yardımı alan hakimlere ve bilirkişilik yapan SMMM'lere uygulanması suretiyle verilerin toplanması ve SPSS ile değerlendirilmesi ile yürütülmüştür.

Anketlerin uygulanması sonucu derlenen verilerin değerlendirilmesiyle ilgili olarak şunlar söylenebilir: Meslek, ülkemizde sadece ismen duyulmuş ancak detaylı bilgi sahibi olunmamıştır.

Konuyla ilgili olarak SMMM'lerin mesleği icra etmeye gönüllü olup hakimlerden daha az bilgi sahibi oldukları söylenebilir. Ankette mesleğe ihtiyaç olup olmadığı sorgulanmış her iki kesim mesleğe ihtiyaç olduğunu düşünmüşlerdir. Daha sonra adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyeti kapsamında verdikleri hizmetlerin ülkemizdeki SMMM bilirkişilerce verilir verilmediği araştırılmış ve SMMM'lerin vermiş olduğu bilirkişilik hizmetinden genel anlamda memnuniyet duyulduğu ancak mahkemelerde aktif faaliyet gösteren adli muhasebecilere ihtiyacın olduğu tespit edilmiştir. Böyle bir beklentinin muhasebecilerimizin eğitimine entegre bir eğitimle karşılanabileceği kanaatimizdir. Nitekim muhasebeci ve hukukçular diğer mesleklere nazaran birbirini anlayabilen ve birbirine yardımcı olabilecek en iyi meslek ikilisidir.

Anketlerin uygulanmasıyla derlenen verilerin değerlendirilmesi sonucu, ortaya çıkan bulgular özetle;

➤ Ülkemizdeki bilirkişiler tarafından yurt dışında adli muhasebecilik mesleğinin uzman tanıklık faaliyeti kapsamında verilmeyen bazı hizmetler bulunmaktadır. Bilirkişiler karşı tarafın tanığını dinlemek ya da uzman olarak görüşü alınmak üzere duruşmalara katılmamakta, sorgulamalarda gerek soruların hazırlanması gerek sorgulamanın yürütülmesi gibi hususlara yardımcı olmamaktadır.

➤ Adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulmaktadır.

Ülkemizde söz konusu meslek elemanlarının istihdamı özellikle de araştırmacı muhasebecilik yönüyle acil ihtiyaç halindedir. Mahkemeye yönelik faaliyetleri irdelendiğinde, mahkemede daha aktif rol üstlenebilecek meslek elemanı olmaları itibariyle yine ihtiyaç halinde olduğu söylenebilir. Öte yandan söz konusu unvanın meslek ayaklarının ülkemizde tamamlanmadığı bilinmektedir.

Ülkemizde hem mahkemeye yönelik faaliyetleri ile hem de araştırmacı muhasebecilik yönü ile adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç olup, bir an önce unvanın mesleki kriterlerinin tamamlanması gerekmektedir. Konuyla ilgili olarak önerilerimiz aşağıdaki gibidir;

➤ Adli muhasebecilik mesleği için özgün eğitim modeli oluşturulmalıdır.

➤ Adli muhasebecinin ihtiyaç duyacağı bilgi; ya üniversitelerde açılacak yeni programlarda ya da mevcut programlarda entegrasyon ile, hem teorik hem uygulamalı olarak verilmelidir.

➤ Adli muhasebecilik mesleği ile ilgili farkındalığın oluşturulması için akademik camia öncülüğünde konferans, seminer ve eğitimler düzenlenmelidir.

➤ Adli muhasebecilik mesleği ile ilgili mevzuat unsurları yetkili organlarca düzenlenmelidir.

➤ Adli muhasebecilik mesleği ile ilgili etik kurallar, ilke ve standartlar yetkili organlarca oluşturulmalıdır.

➤ Adli muhasebecilik mesleği ile ilgili sertifikasyon ve belgelendirme yetkili organlarca yapılmalıdır.

Yapılan araştırma sonucunda ülkemizde uygulanan bilirkişilik müessesesinin adli muhasebecilik kapsamında tüm faaliyetleri yerine getirmediği ve bilirkişilik müessesesinin bu anlamda geliştirilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Daha kapsamlı ve yetkin hizmet için mevcut müessesenin bir ileri boyuta taşınması gerekmektedir.

### **KAYNAKÇA**

- Aktaş, H., Kuloğlu, G. (2008) “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Cilt:8, Sayı:25, Mayıs.
- Akyel, N., (2009) “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler”, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Altınsoy, M., (2011) “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Balcı, A. (2009), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntem Teknik ve İlkeler, (7. Baskı), Pegem Akademi Yayınları, Ankara.
- Crubmley, D. L., (2000) “The Growing Field of Forensic Accounting”, New Accountant, April.
- Dönmez, A., Karausta, T., (2013) “Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, İSMMM Mali Çözüm Dergisi, 59-88.
- Gray, O. R., Moussalli, S. D., (2006) “Forensic Accounting and Auditing United Again: A Historical Perspective”, Journal of Business Issues, 15-25.
- Gülten, S., (2010) “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği”, Ankara Barosu, 311-320.
- Kalaycı, Ş. (2010), “Faktör Analizi”, Şeref Kalaycı (Edit.) (2010), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, (5. Baskı), Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara.
- Kaya, U., (2005), “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.7, S.1, Mart.
- Kayış, A., (2010), “Güvenirlilik Analizi”, Şeref Kalaycı (Edit.) (2010), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, (5. Baskı), Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara.
- Ojo, M., (2012) “Forensic Accounting and Law: The Forensic Accountant in the Capacity of an Expert Witness”.

< [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2026071](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2026071)> 06.07.2014.

Okoye, E. I., Akenbor, C. O., (2009), “Forensic Accounting in Developing Economies Problems and Prospectus”, University Advanced Research Journal, 1-13.

Okoye, E. I., Akamobi, N. L., (2009), “The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support”, The Nigerian Academic Forum, 39-44.

Özkul, F. U., Pektekin, P., (2009), “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, S.4, Eylül-Aralık.

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

Singleton, T., Singleton, A., Bologna, J., Lindquist, R., (2006), “Fraud Auditing and Forensic Accounting”, New Jersey: John Wiley & Sons Inc. Yayınları.

Sungur, O., (2010), “Korelasyon Analizi”, Şeref Kalaycı (Edit.) (2010), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, (5. Baskı), Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara.

Toraman, C., Abdioğlu, H., İşgüden, B., (2009), “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17-55.

Ural, A., Kılıç, İ., (2006), Bilimsel Araştırma Süreci ve Spss ile Veri Analizi, (Genişletilmiş 2. Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.