

TÜRKİYE'DEKİ ADLİ MUHASEBECİLİĞİN HAKİMLERİN BAKIŞ AÇILARI BAĞLAMINDA ANALİZİ*

THE ANALYSIS OF TURKISH FORENSIC ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF JUDGES' ASPECTS

Öğr. Gör. Dr. Mehmet Akif ALTUNAY¹
Prof. Dr. Durmuş ACAR²

ÖZET

Son yıllarda, ekonomik faaliyetlerin uluslararası hale gelmesi ve farklılaşmasıyla işletmecilik faaliyetleri karmaşıklaşmıştır. Bu karmaşıklıklar nedeniyle işlenen ekonomik suçların ve ortaya çıkan uyuşmazlıkların farklı özelliklerde olması ve artmasıyla birlikte, yargı mensuplarının ve uyuşmazlık taraflarının adli muhasebe hizmetlerine ihtiyaçları giderek artmaktadır. Yaşanan bu gelişmelerin mevcut uzmanlık alanları ile çözümlenememesi nedeniyle “adli muhasebe” mesleği ortaya çıkmıştır. Adli muhasebe mesleği, gelişmiş ülkelerde, belirlenen meslek ilkeleri doğrultusunda, hukuksal düzenin bir parçası olarak faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

Bu çalışma, Türkiye’deki mahkemelerde karşılaşılan muhasebe ile ilgili adli sorunlara asliye ticaret mahkemeleri hakimlerinin bakış açılarını tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Türkiye’de asliye ticaret mahkemesi hakimlerine uygulanan ankete 131 hakim katılmıştır.

Araştırmanın sonuçlarına göre, hakimlerin karşılaştıkları muhasebe sorunlarını çözmeye genel olarak dış yardıma ihtiyaç duydukları anlaşılmıştır. Hakimlere göre, mahkemede bilirkişilik yapan serbest muhasebeci mali müşavirlerin araştırmacılık yeteneği, hukuk bilgisi, iletişim yeteneği ve hile bilgisinin yeterli olmadığı ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte hakimlerin %74’ünün, adli muhasebe hakkında bilgisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Dava Desteği, Bilirkişi, Ticari Dava, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Jel Kodları: M41, K13, K13.

ABSTRACT

In recent years, business administration has got complex because of the development of technology. With increasing economic crimes conducted with new ways and conflicts, members of the judiciary and conflict parties need forensic accounting services. As a result of those events, the profession known as forensic accounting comes up. Forensic accounting profession is conducted as a part of legal system according to standardized and determined profession principles in developed countries.

In this study, in order to find out the aspect of forensic accounting service for courts, I did field study to basic commercial court’ judges. 131 Judges responded the questionnaire.

Considering the results of survey, judges generally need helping to solve the accounting problems when they face. According to judges, “Independent Accountant and Financial Advisors” working as experts for courts have not sufficient research and communication skills and law and fraud knowledge. 74 percent of judges do not have forensic accounting knowledge.

* Bu makale M. Akif ALTUNAY tarafından hazırlanan “Türkiye’deki Adli Muhasebeciliğin Hakimlerin ve Avukatların Bakış Açılı Bağlamında Analizi” başlıklı doktora tezinden türetilmiştir. Bu tez 3628-D1-13 proje numarasıyla Süleyman Demirel Üniversitesi, BAP Birimi tarafından desteklenmiştir.

¹ Mehmet Akif ALTUNAY, Süleyman Demirel Üniversitesi, Gönen MYO, mehmetaltunay@sdu.edu.tr

² Durmuş ACAR, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF., İşletme Bölümü, durmusacar@sdu.edu.tr

Key Words: *Forensic Accounting, Litigation Support, Expert Witness, Independent Accountant And Financial Advisor*

Jel Codes: *M41, K13, K13.*

1. GİRİŞ

Hızla gelişen teknoloji, artan rekabet ortamı, değişen ticari ilişkiler ve küresel ticari entegrasyon, toplumsal ve ekonomik yaşantıyı olumlu yönde etkilerken, işletme süreçlerinde yeni risk alanlarının doğmasına neden olmuştur. Ekonomik krizler ve yaşanan muhasebe skandalları sonucu küresel ekonomik sistem sorgulanır hale gelmiştir. Yaşanan değişim ve dönüşümler yeni uyuşmazlık konularının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Yaratıcı muhasebe uygulamaları, bilişim hileleri, çalışanların etik dışı uygulamaları gibi yeni sorunlarla mücadelede mevcut denetim yöntemlerinin yetersiz kalması, yeni mücadele yöntemlerin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır.

Türkiye'deki ticari ve hukuki yapıya uygun bir adli muhasebe uygulamasının geliştirilebilmesi için öncelikle hukuki uygulamalarda yaşanan sorunların ve beklentilerin tespitinin gerektiği düşünülmüştür. Çünkü ortaya konulacak adli muhasebe uygulamalarının hızlı bir şekilde uygulamaya geçirilebilmesi için Türkiye'nin hukuki yapısının piyasa beklentileriyle uyumlu olması gerekmektedir.

2. ADLİ MUHASEBENİN TANIMI VE AÇIKLAMASI

'Forensic Accounting' kavramı Türkçe'ye "Adli Muhasebe" şeklinde, 'Forensic Accountant' kavramı da "Adli Muhasebeci" olarak çevrilmiştir (Bozkurt, 2000: 56; Bozkurt-Aşıcıoğlu, 2011: 571).

Adli ve muhasebe kavramlarının bir araya getirilerek kullanıldığı "adli muhasebe" mesleğinde, adli kavramı konunun hukuk boyutuna, muhasebe kavramı ise ticari faaliyetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik işlere işaret etmektedir. Bu nedenle adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin ticari faaliyetler sonucu ortaya çıkan ekonomik işler konusunda bir arada çalışmasını, karar verme noktasında bir kesişim noktasını ifade eder. Hukuk sistemi ile muhasebe sisteminin bir disiplin olarak birleştiği adli muhasebe, adli yargı kurumlarının kararlarına yardımcı olmak üzere bilgi sistemleri, muhasebe, finans, hukuk ve ticaret alanındaki işleyişlere ilişkin kapsamlı bir bilgi seviyesine ve bu bilgi seviyesinin uzmanca kullanılmasına ilişkin bir anlayışı kapsamaktadır (Karacan, 2012: 107).

Adli muhasebeciler, geleneksel muhasebeciler ve denetçiler ile bazı ortak amaçları paylaşmaktadırlar. Ancak hepsinin de farklı görevleri, bilgi düzeyleri, tecrübeleri ve becerileri bulunmaktadır. Adli muhasebecinin diğerlerinden en önemli farkı hile tespitini de kapsayan soruşturma yapmasıdır. Bu soruşturma hileden sorumlu olmayan bağımsız denetimden farklıdır (Gray, 2008: 116).

Adli muhasebecilik geleneksel muhasebecilikten daha farklı, bilgi ve tecrübe gerektirmektedir. Çünkü ülkemizdeki geleneksel muhasebecinin hizmet alanı genellikle mükellefin vergisel mali denetim işleri ile sınırlıyken, adli muhasebeci tipik mali denetim işinin kapsamı dışında dava desteği gibi hizmetler de vermektedir (Kasap, 2012: 126).

3. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN SUNDUĞU DAVA DESTEĞİ HİZMETLERİ

Günümüz dünyasında hukukun sosyal gelişmeleri arkadan takip etmesi ve ekonomik suçların sürekli yeni türeyen yöntemlerle işlenmesi sonucu ekonomik suçların işleniş şeklini, kapsamını, sonuçlarını ve etkilerini sınırlayıcı bir şekilde öngörebilmek ve gerekli hukuki düzenlemeleri zamanında yapabilmek mümkün görünmemektedir (Topçuoğlu, 2012: 64). Karşı karşıya kaldığımız yeni iş ve suç faaliyetleri, o denli karmaşık hale gelmiştir ki, hukukçular ve suç araştırmacılarının mevcut uzmanlıklarıyla bu sorunlarla baş etmesi mümkün değildir. Bu suçlarda görülen artışlar da yeni bir uzmanlık alanı olarak “adli muhasebe”ye ihtiyaç duyulmasına neden olmuştur (Ibex-Grippio, 2008: 130).

Saban (2006: 61) adli muhasebeciliğe mahkemeler yönüyle duyulan ihtiyacı aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

“...Ceza yargıçlarının, muhasebe tekniklerini bildiklerini düşünmüyorum. Yargıda da böyle bir problem var. Yargıçlar bilirkişilere gönderiyor, ben uzun süre Ağır Ceza Mahkemelerinde bilirkişilik yaptım, biz mahkemelerde, vergideki çoğu zaman büyük olmayan faturaların sahteliğini tespit edip, cezaevlerinin taşlarını döşerken, devletin bankalarının içi boşalmıştı. Bilirkişiliğin yeniden yapılandırılması/adli muhasebecilik gibi, yeni yaklaşımlar belki yeni bir alan açılması gerekiyor. Yapılan/yapılacak düzenlemelerin, işleyen sistem kurma yaklaşımına sahip olması gerekiyor.”

Hukuki uyuşmazlıkları çözmekle görevli yargı makamlarının ve dava taraflarının delillerin değerlendirilmesi, iddia ve savunmaların güçlendirilmesi amacıyla farklı alanlarda uzman kişilerin bilgisine ve görüşüne ihtiyaç duymaları kaçınılmazdır (Deryal, 2012: 23).

Dava desteği, bir adli dava öncesinde veya dava sürecinde, söz konusu dava ilgili ekonomik konuların olgusal sunumunu ifade eder. Dava desteği mevcut veya muhtemel dava ile ilgili talep eden tarafa muhasebe hizmeti sağlamaktır (Okoye-Akamobi, 2009: 42). Bu hizmetler, davadaki adli muhasebecinin rolüne göre danışmanlıktan, uzman tanıklığa kadar uzanabilmektedir (Digabriele, 2008: 83). Türkiye’de ise hakim yardımcılığı kurumu olmadığı için sadece mahkemede hakime bilirkişilik hizmeti; davanın taraflarına (iddialarını veya savunmalarını güçlendirmek amacıyla) uzman tanıklık hizmeti; avukatlara da (delil toplamak, iddialarını ve savunmalarını oluşturmak-güçlendirmek amacıyla) danışmanlık hizmeti olarak sunulur (Bozkurt, 2000: 57). Dava destek hizmetleri adli muhasebecilerin temel gelir kaynaklarından biridir (Heitger-Heitger, 2008: 562).

Adli muhasebecilerden bilirkişi olarak beklenen görevler (Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008: 64):

- Dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak veri toplamak,
- Verileri analiz ederek bir görüşe ulaşmak,
- Edindiği görüşü mahkemede hakimlere, avukatlara ve taraflara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmaktır.

Bilirkişi raporu, bilirkişinin yaptığı tespitlere göre bazen delil, bazen de delilleri değerlendirme aracı olma özelliği gösterir (Zafer, 2013: 75). Hâkimin bilirkişinin sunmuş olduğu raporu yetersiz bulması durumunda başka bir bilirkişiyi de görevlendirmesi mümkündür. Bu iki rapor arasında çelişki bulunması durumunda ise hâkim gerekçesini göstermek kaydıyla istediği raporu esas alarak karar verebilmektedir. Ancak Yargıtay’ın böyle bir durumda hâkimin birinci veya ikinci raporlara göre karar veremeyeceğini bu durumda yeniden yani üçüncü kez bilirkişi incelemesi yaptırması gerektiği yönünde kararlar vermiştir (Akil, 2011: 707).

4. TİCARİ DAVALARDA ADLİ MUHASEBENİN ÖNEMİNİN TESPİTİ VE BİLİRKİŞİLİK UYGULAMALARI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

İşletmelerin malvarlığının, alacaklı ve yatırımcı haklarının korunması; işletmenin ortaklarla veya üçüncü şahıslarla arasındaki ilişkiler ile ortakların kendi aralarındaki ekonomik ilişkilerinde haklarının ve menfaatlerinin korunması konularında ortaya çıkan uyuşmazlıklar çoğu kez dava konusu olmaktadır. Özelliği gereği teknik bilgiyi gerektiren bu konuları, hakimın veya avukatın dış yardım almadan çözebilmesi mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla, ekonomik ilişkilerin incelenmesi; işletme, ortaklar, alacaklılar, kamu menfaati gibi işlemlerin incelenmesi ve sonuçlandırılmasında bilirkişi veya uzman tanık olarak adli muhasebeciden yararlanılabilir³ (Topçuoğlu, 2012: 73).

Ticari dava, bir başkası tarafından ihlal edilen veya tehlikeye sokulan hakkın ticari bir hak olması ya da haksız talebe (veya talep tehlikesine) maruz konunun ticari olması durumunda görülen dava türüdür (Deliduman-Oruç, 2012: 100).

Esas itibarıyla hukuk davaları olan ticari davaların hangi davalar olduğu TTK. m.4'te sayılmıştır. Ayrıca, TTK. m.4'te sayılmasalar da özel kanun ve kurallarda sözü edilen kimi davalar⁴, ticari dava sayılmaktadır ve bu davalar ticaret mahkemesinde görülecektir (Kayıhan-Yasan, 2012: 87; Börü-Koçyiğit, 2013: 7). Çünkü ticari davaların ticari hayatın sürat, güvenlik ve esneklik gereklerine cevap verebilecek uzmanlıkta mahkemelerde ve özel yargılama usullerine göre görülmesi gerekmektedir (Çeker, 2012: 73).

TTK. m.5'e göre "Aksine hüküm bulunmadıkça, dava olunan şeyin değerine veya tutarına bakılmaksızın asliye ticaret mahkemesi tüm ticari davalar ile ticari nitelikteki çekişmesiz yargı işlerine bakmakla görevlidir. Asliye ticaret mahkemesi bulunmayan yargı çevresindeki bir ticari davada görev kuralına dayanılmamış olması, görevsizlik kararı verilmesini gerektirmez; asliye hukuk mahkemesi, davaya devam eder." (TTK. m.5 f.1,4)

Ticari yargılamalarda yazılı yargılama esas uygulamadır. Basit yargılama usulü ise bazı ticari davalarda uygulanır yani istisnai uygulamadır (Börü-Koçyiğit, 2013: 900).

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Genel olarak literatür değerlendirildiğinde adli muhasebe mesleğinin mahkemeye dönük uygulamaları (adli muhasebecinin bilirkişiliği, uzman tanıklığı, dava desteği) ve mahkemelerde uygulanabilirliğine yönelik Türkiye'de kapsamlı bir çalışmanın henüz yapılmadığı görülmüştür. Bu çalışma literatürde görülen bu eksikliği gidermek ve adli muhasebeye asliye ticaret mahkemelerinde duyulan ihtiyacı tespit etmek amacıyla yapılmıştır.

4.2. Alan Araştırması

4.2.1. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın evreni, Türkiye'deki asliye ticaret mahkemelerinde görevli hakimlerdir. Araştırma evreninin tercihinde muhasebe bilgisine daha yoğun ihtiyacın duyulduğu düşünülen ticari davalara TTK. m.5'e göre görevlendirilen asliye ticaret mahkemeleri tarafından bakılıyor olması etkili olmuştur. Türkiye'de asliye ticaret mahkemeleri 14 ilde kurulmuş ve Hakim sayısı da 180'dir.

³ Bilirkişi ve uzman görüşü HMK.'da takdiri deliller arasında sayılmıştır. Takdiri deliller, hakimi bağlayıcılığı olmayan, hakimın serbestçe takdir ettiği delillerdir. Ayrıntılı bilgi için bakınız. (Kuru-Arslan-Yılmaz, 2011: 430)

⁴ TTK. m.4'te sayılmayan davalarla ilgili ayrıntılı bilgi için bakınız. Börü-Koçyiğit, 2013

4.2.2. Araştırmanın Kısıtları

Hakimlere yüz yüze uygulanan bu çalışma, anket çalışmalarının geneline ait olan kısıtların yanı sıra kapsam, zaman ve katılımcılar açısından bazı kısıtlara sahiptir. Bu kısıtlar:

- Araştırmanın sadece ticari davalarla sınırlandırılması bir kısıttır. Çünkü adli muhasebe mesleğinin katkı sağlayabileceği ekonomik konuların, muhasebe uygulamalarının ve hesaplamaların söz konusu olabileceği birçok ceza veya hukuk davası türü bulunmaktadır.
- Araştırma **sürecinde anket sorularının** mahkemelerde bilirkişilik yapan muhasebe meslek elemanlarına uygulanmamış olması da bir kısıt sayılabilir.
- Araştırma ticari davalara bakan hakimler olarak sadece Asliye Ticaret Mahkemesi Hakimlerine uygulanmıştır. Oysa ticaret mahkemesinin olmadığı yerlerde, ticari davalara, ticaret mahkemesi sıfatıyla asliye hukuk mahkemeleri de bakabilmektedir.
- Hakimlere yüz yüze uygulanan anket sırasında talep halinde kendilerine gerekli açıklamalar yapılmıştır.
- Katılımcıların az bir ihtimal de olsa muhasebe eğitiminin verildiği bir liseden veya hukuk fakültesi yanında muhasebe eğitiminin verildiği ikinci bir üniversiteden mezun olma ihtimalleri olabilir. Ancak uyumsuzluk aşamasına gelmiş muhasebe sorunlarının çözülmesinde genel muhasebe bilgisinin yeterli olamayacağı düşünülmektedir.
- Bütün anketlerde olduğu gibi, ankete katılanlardan kaynaklanan eksiklikler, anket sonuçlarını etkileyebilecek faktörlerdendir.

4.2.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma asliye ticaret mahkemesi hakimlerine anket uygulanarak yapılmıştır.

Hakimlerin adreslerine görev yaptıkları adliyelerin web sitesinden erişilerek geneli bürolarında ziyaret edilmiştir. Bürosunda ziyaret edilemeyen hakimlere (16 Hakim) de posta ile anket formu gönderilmiştir.

Çalışma için hazırlanan anket formunun anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini belirlemek amacıyla hakim, avukat ve öğretim üyelerinin görüşleri alınarak yapılan ön değerlendirme sonucunda anket formunda gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

4.2.4. Anket Sorularının Oluşturulması

Araştırmanın amacına ulaşması amacıyla adli muhasebe literatüründen yararlanılarak⁵ Asliye Ticaret Mahkemesi Hakimlerine yönelik olmak üzere anket formu hazırlanmıştır. Anketin hedef kitlesi olarak Türkiye'deki Asliye Ticaret Mahkemesi Hakimleri⁶ seçilmiştir.

Birinci bölüm; katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 6 sorudan oluşmaktadır.

İkinci bölüm ise; katılımcıların muhasebe ile ilgili destek aldıkları konulara ilişkin 8, muhasebe konusundan oluşan 1 sorudan, aldıkları bu desteğin şekline ilişkin sıklık durumu ölçeğinin kullanıldığı 6 sorudan, bu desteği aldıkları meslek gruplarına ilişkin 1 sorudan, bu yardımı yaygın olarak sunan mali müşavirlere ilişkin 5'li Likert ölçeğinin kullanıldığı 4

⁵ Anket soruları hazırlanırken, Bhasin, M., (2013), Survey of Skills Required by the Forensic Accountant: Evidence from a Developing Country, IJCBS, çalışmasından ve Freckelton, I. R.-Selby, H.-Reddy, P., (2001), Australian Magistrates' Perspectives on Expert Evidence: a Comparative Study, Australian Institute of Judicial Administration Incorporated, çalışmasından yararlanılmıştır.

⁶ Çalışmanın bundan sonraki kısmında Asliye Ticaret Mahkemesi Hakimi yerine "Hakim", Asliye Ticaret Mahkemesi Hakimleri yerine de "Hakimler" kavramı kullanılacaktır.

sorudan ve adli muhasebe kavramının bilinilirliğini tespit etmek amacıyla yer verilen 1 sorudan oluşmaktadır.

4.2.5. Araştırma Verilerinin Analiz Yöntemleri

Araştırma verileri SPSS 17.0 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Genel görünüm için frekans analizleri ve tanımlayıcı istatistikler kullanılmıştır. 5’li Likert ölçeğinde toplanan verilerin analizinde Kolmogorov Smirnov istatistiği kullanılarak verilerin normallik testi gerçekleştirilmiştir. 5’li Likert ölçeğinde toplanan verilerin hiçbirisinde normal dağılım elde edilmemiştir. Dolayısıyla tüm analizlerde parametrik olmayan testler kullanılmıştır.

İlişkili verilerin karşılaştırılması için Wilcoxon İşaretli Sıralar testi, grup içi karşılaştırmalarda ise Ki Kare testi kullanılmıştır.

Mali müşavirlerin yeterliliği ile ilgili hazırlanmış ölçeğin yapısal durumunu analiz etmek için faktör analizi kullanılmış ve ölçek verilerinin ortalamaları ile analizlere devam edilmiştir.

Fark analizlerinde % 90 güven aralığına kadar elde edilen istatistiki veriler anlamlı kabul edilmiştir.

4.3. Araştırma Sonuçları ve Sonuçların Değerlendirilmesi

4.3.1. Demografik Veriler

Araştırmaya katılan hakimlerin genel özelliklerini belirlemek amacıyla hazırlanan sorulara ilişkin elde edilen bulgular ve frekans dağılımları Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Hakimlerin Cinsiyet, Yaş, Görev Süresi ve Eğitim Durumlarına İlişkin Veriler

	N	Cevapsız		Frekans	%
<i>Cinsiyet</i>	130	1	KADIN	51	39,20%
			ERKEK	79	60,30%
Yaş Durumu	129	2	30-39	2	1,50%
			40-49	82	63,60%
			50+	45	34,90%
Hakimlik Süre	128	3	0-9	2	1,60%
			10-19	43	33,60%
			20-29	69	53,90%
			30+	14	10,90%
Hukuk Hakimliği Süre	128	3	0-9	18	14,00%
			10-19	64	50,00%
			20-29	39	30,50%
			30+	7	5,50%
Eğitim Durumu	128	3	LİSANS	108	84,40%
			Y.LİSANS	18	14,10%
			DOKTORA	2	1,50%

Ceza usulünde ve hukuk usulünde hem yargılama usulü hem de delillerin değerlendirilmesi açısından farklılıklar bulunmaktadır (Yaşar, 2013: 453). Konu ile ilgili Taştan (2005: 290) çalışmasında aşağıdaki tespiti yapmıştır:

“Uzun süre ceza hakimliği yapan bir hakim görev yeri değiştiğinde, hukuk hakimi olabilmekte, ceza yargılamasına, re’sen delil toplanmasına ve araştırılmasına alışkın olan hakim, hukuk hakimi olunca hukuk yargılaması yapmakta zorlanmaktadır. Üstelik, tecrübesi nedeniyle ceza hukuku meselelerini bilen hakim hukuk hakimliğinde, mesleğe neredeyse yeniden başlamaktadır.” Çalışma konusunda sağlıklı bir değerlendirme yapılamayacağı kanaatiye ceza ve hukuk hakimleri kapsam dışı bırakılmıştır.

Çalışma kapsamındaki Asliye Ticaret Mahkemeleri ve bu mahkemelerde görev yapan hakimlerin dağılımı Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2: Asliye Ticaret Mahkemeleri ve Bu Mahkemelerde Görev Yapan Hakimlerin İllere Göre Dağılımına İlişkin Veriler

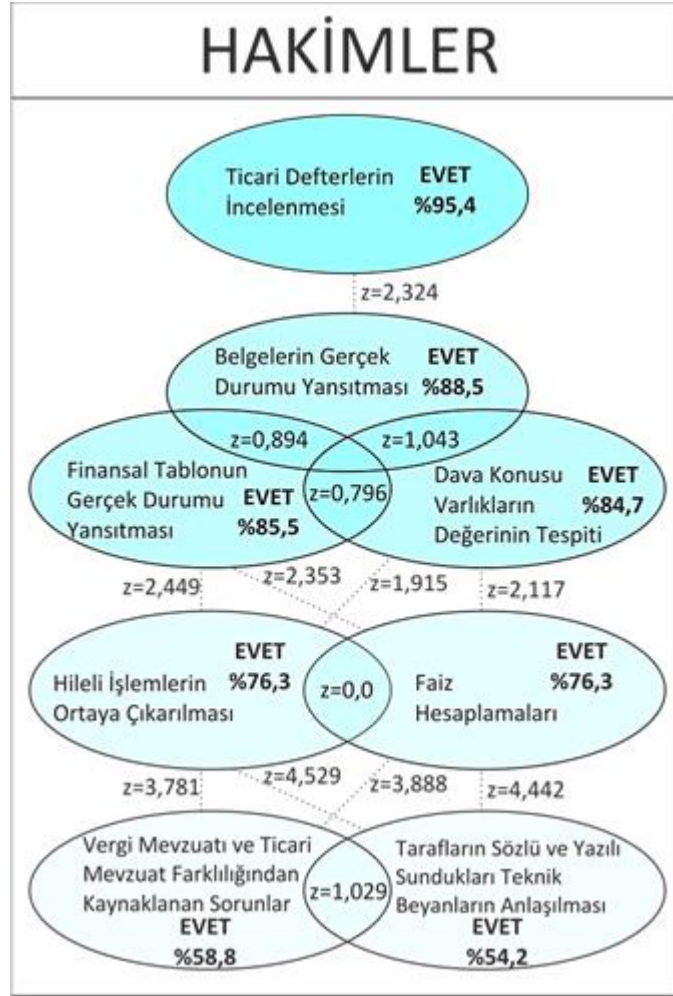
İl	Asliye Ticaret Mahkemesi Sayısı	Görevli Hakim Sayısı	N	%
ADANA	6	6	5	3,82%
ANKARA	19	29**	12	9,16%
ANTALYA	7	7	7	5,34%
BURSA	5	5	4	3,05%
DENİZLİ*	3	3	2	1,53%
ESKİŞEHİR*	2	2	1	0,76%
GAZİANTEP	3	3	2	1,53%
İSTANBUL	92	92	72	54,96%
İZMİR	16	16	13	9,92%
KAYSERİ*	4	4	3	2,29%
KOCAELİ*	2	2	1	0,76%
KONYA	6	6	6	4,58%
MERSİN*	4	4	2	1,53%
TRABZON*	1	1	1	0,76%
TOPLAM	170	180	131	100,00%

* Anket bu illerdeki asliye ticaret mahkemesi hakimlerinin görev yaptıkları adliyelerdeki adreslerine posta yoluyla gönderilmiştir. Diğer illerdeki asliye ticaret mahkemesi hakimlerine ise yüz yüze anket uygulanmıştır.

**Ankara adliyesinde 18, Sincan adliyesinde 1 olmak üzere 19 asliye ticaret mahkemesi bulunmaktadır. Ankara adliyesinde ilk 10 asliye ticaret mahkemesinde çift hakim, 8 mahkemede ise tam yetkili tek hakim görev yapmaktadır. Toplamda 29 hakim görev yapmaktadır.

4.3.2. Hakimlerin Muhasebe Alanında İhtiyaç Duydukları Konular

Katılımcıların uzman yardımına ihtiyaç duydukları muhasebe konuları Şekil 1'de verilmiştir.



Şekil 1: Uzman Yardımına Başvurmaya İhtiyaç Duydukları Konular Açısından Hakimler

Şekil 1’de hakimlerin uzman yardımına başvurdukları konular kendi içlerinde sıralanarak görselleştirilmiştir. Kendi içlerinde verilen cevaplar arası farkları istatistiksel olarak test edebilmek için Wilcoxon İşaretli Sıralar testi kullanılmıştır. %90 güven düzeyine kadar ($z > 1,645$) gözlemlenen değerlerde, fark var kabul edilmiştir. Şekil yorumlanırken $1,96 > z > 1,645$ olan değerlerde %90 ila %95 arası, $2,58 > z > 1,96$ olan değerlerde %95 ila %99 arası, $z > 2,58$ olan değerlerde ise %99’dan daha büyük bir anlamlılıktan (güven düzeyinden) bahsedilir.

Şekil 1’de de görüleceği üzere, hakimlerin en fazla uzman desteği aldığı muhasebe konusu “Ticari Defterlerin İncelenmesi” konusudur. İkinci sırada “Belgelerin Gerçek Durumu Yansıtması”, “Finansal Tablonun Gerçek Durumu Yansıtması” ve “Dava Konusu Varlıkların Değerinin Tespiti” konuları birlikte yer almaktadır. Üçüncü sırada “Hileli İşlemlerin Ortaya Çıkarılması” ve “Faiz Hesaplamaları” vardır. En son sırada ise “Vergi Mevzuatı ve Ticari Mevzuat Farklılığından Kaynaklanan Sorunlar” ve “Tarafların Sözlü ve Yazılı Sundukları Teknik Beyanların Anlaşılması” konuları yer almaktadır. Bu konuda

Gatowski vd. (2001) ABD’li hakimlerin Daubert sonrası uzman tanık ve bilirkişi delillerine bakışlarını araştırmak amacıyla 400 hakime telefon ve eposta yoluyla anket çalışması yapmıştır. Çalışma sonuçlarına göre, 209 (%52) hakim, bilimsel delilleri değerlendirecek kadar yeterli eğitim almadıklarını belirtirken, 191 (%48) hakim ise aldıkları eğitimi yeterli görmüştür. Bu da hakimlerin sunulan delilleri değerlendirmede eğitim almalarının yararlı olacağını gösteren bir durum olmaktadır.

Hakimlerin hizmet içi eğitimleri ile ilgili görüşülen Adalet Akademisi Başkan Yardımcısı ve Eğitim Merkezi⁷ Başkanı Sayın Hakim Rifat İNANÇ, “hakimlere yönelik muhasebe eğitimine, diğer eğitim faaliyeti konularının yoğunluğu sebebiyle sıra gelmediğini” ifade etmiştir. Ancak bu çalışmadan elde edilen verilere göre, hakimlere muhasebe eğitiminin verilmesinin gerekliliğinin yanında, Taştan (2005)’in de belirtildiği gibi, hakimlerin mahkeme branş değişikliklerinin çok sık yapılmamasının da yararlı olacağı düşünülmektedir.

Ülkemizde hukuk mesleğinden olmayan kişilerin hakim olması mümkün değildir. Ancak ticaret mahkemesi gibi uzmanlık isteyen bir göreve atanmak için de sadece hukuk fakültesi mezunu olmak yeterli görülmemelidir. Bu durum için dünyada geliştirilen uygulamalar bulunmaktadır. Örneğin; bir hukukçu hakim ve beraberinde iş dünyasından seçilmiş yardımcı hakim/hakimler şeklinde heyet oluşturulabileceği gibi, hakim yardımcılığı sistemi de geliştirilebilir (Kurt Konca, 2013: 87)

Hakimlerin muhasebe konularında ihtiyaç duydukları yardım nedeniyle, adli muhasebecinin mahkemelerde mutlaka bulunması ve bilirkişi olarak hakimlere veya dava destek danışmanı olarak avukatlara yardımcı olması gerektiği de ifade edilebilir. Özellikle hakimler tarafından yüksek düzeyde ihtiyaç duyulan defterlerin, belgelerin ve finansal tabloların hileden arındırılmış bir şekilde işletmenin gerçek durumunu yansıtması için adli muhasebecinin dava süreçlerine katılması gerekmektedir. Ayrıca işletmelerde de gerek iç kontrol sistemlerinin oluşturularak hileye geçit verilmemesi, gerekse hile denetimi sonucunda işletmenin hileye müsait noktalarının tespit edilip, gerekli önlemlerin alınmasında, işletmelere araştırmacı muhasebecilik hizmeti vermesi ya da bağımsız denetime bu boyutun da eklenmesi gerekmektedir. Böylece işletmeler daha sağlıklı veri üretebilecektir; davalar da daha süratli, adaletili ve gerçekçi kararlarla sonuçlandırılabilir.

4.3.3. Hakimlerin Bilirkişiliğe Bakışı

Yargılama sonucunda ortaya çıkan hüküm hakim tarafından verilen kararı ifade eder. Ancak Dinçkol (2010: 175)’a göre hüküm, sadece hakim tarafından değil, tarafların da katkısıyla -elbirliğiyle- verilen bir karardır. Yargılama sürecinde bilirkişi, hakim, özel ve teknik bilgi gerektiren konularda başvurabileceği en başta gelen kişidir (Deryal, 2012: 153-165). Hakimlerin bilirkişi görevlendirilmesi ve bilirkişi raporları ile ilgili değerlendirmeleri Tablo 3’te sunulmuştur.

⁷ 23-07-2003 tarihli ve 4954 sayılı Türkiye Adalet Akademisi Kanunu m.5 ve m.11’e göre, Türkiye Adalet Akademisi, bir amacı da adli, idari ve askeri yargı hâkim ve savcılarını, avukatları, noterleri, için mesleki bilgi, tecrübe, kabiliyet, yeterlilik ve liyakatlerini en üst seviyeye ulaştırmak amacıyla kurs, seminer, sempozyum, konferans ve benzeri faaliyet ve etkinlikler şeklinde programlar düzenlemek olan kurumdur. Eğitim Merkezi Başkanlığı, adli, idari ve askeri yargı hâkim ve savcılarını, avukat ve noterleri ile adalet hizmetlerine yardımcı personelin meslek öncesi ve meslek içi eğitimi ve gelişmesi için faaliyette bulunur. Bu faaliyetler, Meslek Öncesi Eğitimi Daire Başkanlığı ile Meslek İçi ve Hizmet İçi Eğitim Daire Başkanlığı eliyle yürütülür.

Tablo 3: Hakimlerin Bilirkişi Görevlendirilmesi ve Bilirkişi Raporları ile İlgili Değerlendirmeleri

	N	Cevapsız		Hemen Hemen Hiç	Az	Yarı Yarıya	Çok	Hemen Hemen Her Zaman
Çözümü özel ve teknik bilgiyi gerektiren ticari davalarda bilirkişi görevlendirilmesi davanın çözümüne katkı sağlamıştır.	125	6	N	-	-	4	40	81
			%	-	-	3,20%	32,00%	64,80%
Bilirkişi görevlendirilen ticari davalarda, bilirkişi duruşmaya çağırılmış ve kendisine soru sorulmuştur.	119	12	N	76	39	3	-	1
			%	63,90%	32,80%	2,50%	-	0,80%
Sunulan bilirkişi raporunun yetersizliğinden dolayı yeni bilirkişi görevlendirmiştir.	120	11	N	1	59	25	29	6
			%	0,80%	49,20%	20,80%	24,20%	5,00%

Tablo 3'teki veriler Hakimlerin nitelikli bir muhasebe meslek mensubu olan "adli muhasebeciye" ihtiyaç duyduklarını göstermektedir. Elde edilen nitel verilere göre, adli muhasebecinin nitelikleri kendilerine anlatıldığında, bazı hakimler, bu nitelikte bilirkişilik yapabilecek "adli muhasebeci" bulunup bulunmadığını belirtmişlerdir. Adli muhasebeciyle ilgili bu kadar olumlu durum yanında, kendisini "adli muhasebeci" olarak tanıtan ve yaptığı başarısız bilirkişilikle hakimlerin beklentilerini boşa çıkaran, bazı kötü örneklerin de bulunduğunu belirtmekte yarar vardır. Adli muhasebeciliğin meslek itibarının düşürülmemesi için acilen nitelikli adli muhasebecilerin eğitiminin ve sertifikasyonunun yapılması ve bilirkişi listeleri oluştururken, kendisini "adli muhasebeci" olarak nitelendirenlerden bu belgelerin istenmesi gerekmektedir.

Bilirkişi görevlendiren hakim, tarafların -varsa- taleplerini de göz önünde bulundurarak, bilirkişiden neler istediğini, bir hakimın ifadesiyle "sınav sorusu hazırlar gibi", ayrıntılı bir şekilde belirtmesinin gerektiği düşünülmektedir. Bilirkişinin de aldığı görevin kapsamı ile ilgili bilgileri, gerek duruşma sırasında, gerekse duruşma sonrasında hakime sormasında yarar vardır. Çünkü hakim ve bilirkişi arasında iyi bir iletişimin kurulması ve yapılacak inceleme ile ilgili beklentilerin görüşülmesi, dava maliyetini ve zaman kaybını azaltacağı düşünülmektedir. Ancak çoğu zaman bu iletişim tam olarak kurulamamakta, hakim bilirkişiden ne istediğini tam olarak ifade edememektedir. Bu durumda heyete bir de hukuk bilirkişisi eklenerek, heyetteki diğer kişilere hakimın inceleme maksadını ifade etmesi sağlanmaktadır. Bu durum da usul ekonomisine uygun olamamakla birlikte dava maliyetlerini artırmaktadır.

Hakimler, mesleki bilgi ve tecrübesi yeterli olan, hukuk bilgisi en azından bilirkişilik hukuku ve yargı kararlarının incelenmesine yetecek ölçüde, iletişim yetenekleri gelişmiş, incelemeyi yaparken hangi belgelere ve bilgilere bakması gerektiğini bilecek ölçüde araştırmacılık yeteneği gelişmiş bilirkişilerle çalışmayı arzu etmektedirler. Ancak uygulamada, gerek bilirkişilik ücretlerinin düşük olmasından dolayı kaliteli uzmanların bilirkişi olmayı düşünmemesi, gerekse işini iyi yaptığı düşünülen bilirkişilere çok yüklenilmesi nedeniyle sorunlar çıkmaktadır.

Krafka vd. (2002: 16) ABD'de yaptığı çalışmada bilirkişi raporlarının dava sürecine etkisi konusunda;

- Hakimlerin %83'ü ve avukatların %76'sı işinin ehli kişiler tarafından hazırlanan raporların fikirlerinin değişmesine neden olabildiğini;
- Hakimlerin %63'ü bilirkişi raporunun odaklanması gereken noktaları göstererek hakime yardımcı olduğunu, avukatların ise %65'i bilirkişi raporunun aynı şekilde taraflara da yardımcı olduğunu;
- Hakimlerin %58'i ise güvenilir bilirkişilerin hakimlerin hükümlerini bağlamalarında yardımcı olduğunu belirtmiştir.

Bu duruma paralel bir ifadeyle Türkiye'deki bir hakim, bilirkişi raporunu "hakimin gerekçeli kararıdır" şeklinde ifade etmiştir. Dolayısıyla bilirkişinin raporunu hazırlarlarken sadece mesleki bilgi ve tecrübesiyle değil, aynı zamanda konu ile ilgili mevzuatı ve yüksek yargı kararlarını dikkate almalıdır. Ayrıca bilirkişinin kendisinden talep edilen inceleme kapsamıyla sınırlı kalması ve gerekçeleriyle birlikte elde ettiği verileri mahkemeye sunması gerekmektedir.

HMK. m.279'a göre "Mahkeme, bilirkişinin oy ve görüşünü yazılı veya sözlü olarak bildirmesine karar verir." Ancak Tablo 3'te de görüldüğü gibi, 'bilirkişinin mahkemeye sözlü sunum yapması' uygulamada çok sık görülen bir durum değildir. Bu durumun çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Öncelikle duruşmalarda bilirkişiyi dinleyecek kadar süre bulunmamaktadır. Elde edilen nitel verilere göre, bilirkişi raporu aleyhine çıkan tarafın veya vekilinin, bilirkişiyi zor durumda bırakmak adına, duruşmayı sulandırabileceği, sürecin şahıslenebileceği, yargılamayı yönetmekte güçlük çekeceği gibi nedenlerle bilirkişinin duruşmaya çağırılması hakimler tarafından tercih edilmemektedir. Bunun yerine bilirkişiyi hakim adliyedeki bürosunda görüşme, ek rapor istenmesi gibi yollar uygulamada daha çok tercih edilmektedir. Ancak bilirkişinin duruşmaya çağrılacağını, bu durumda maddi ve manevi zarar görebileceğini düşünerek çalışmalarında daha titiz olacağını da göz önünde bulundurmak gerekmektedir (Dedeoğaç, 2011: 193).

Brookshire-Slesnick (1999: 82), ABD'de yaptıkları çalışmalarında bilirkişilik yapan muhasebe uzmanlarına "bilirkişi olarak duruşmada bulunmak sizin için stresli midir?" şeklinde sorduklarında, 180 bilirkişinin 130'u (% 72,2) "Evet streslidir" cevabını vermiştir. Bu stresli duruma daha çok "ne olacağını bilmemenin" neden olduğu ifade edilmiştir. Bilirkişiler duruşmada bulunmayı, heyecan verici, kendini gösterme fırsatı olarak nitelendirmişler de stresin ilerleyen yıllarda daha da azaldığını ifade etmişlerdir. Dolayısıyla Türkiye'de ticari davaların genelinde uygulanan bilirkişileri duruşmaya çağırılmama durumu ile bu çalışmadaki bilirkişilerin duruşmalarda yaşadıkları stres birbirini tamamlar görünmektedir. Ancak Ricchiute (2004: 238) ABD'de yaptığı çalışmasında, bilirkişi raporlarının hakimlerin kararlarına birebir taklit düzeyinde etki edebildiğini tespit etmiştir. İkinci bir bilirkişinin ancak bu etkiyi azattığı ifade edilmektedir. Bu durumda Türkiye'de uzman görüşünün bilirkişilerin hakimleri yanlış yönlendirebilme ihtimaline karşı bir yöntem olarak var olmasının gerektiği düşünülmektedir.

2015 yılı İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi Adli Yargı Adalet Komisyonu tarafından düzenlenen bilirkişi listesinde⁸, unvanı mali müşavir olan 959 kişi, uzmanlık alanına mali müşavirlik yazan 850 kişi bulunmaktadır. Her yıl bu listenin değiştiği göz önüne alınırsa, Hakimlerin bu kişiler içinden kendisinden ihtiyaç duyduğu bilirkişilik hizmetini alabileceği kişileri seçmesi çok zor görünmektedir.

⁸ Bilirkişi listeleri her yıl değişmektedir. 2015 yılı için oluşturulan listeye http://istanbul.adalet.gov.tr/duyuru/2015bilirkişi_listesi.pdf, adresinden erişilebilir. Son Erişim Tarihi: 17.08.2015

Tablo 3’te de görüldüğü gibi hakimler zaman zaman bilirkişi raporunun yetersizliği sebebiyle yeni bilirkişi görevlendirmek zorunda kalmıştır. Bu nedenle hakimler görevlendirme yaparken kötü örnekleri bir daha görevlendirmemeye; iyi örnekleri de daha fazla görevlendirmeye dikkat etmektedir. Ancak sürekli aynı bilirkişilerin görevlendirilmesi de eleştiri konusu yapılabilmektedir.

Türkiye’de bilirkişiliğe/uzman görüşüne getirilen en önemli eleştiri güven olurken, Avustralyalı Hakimlerin karşılaştıkları bilirkişi/uzman tanık ve raporuna ilişkin sorunlar Tablo 4’te sunulmuştur (Freckelton-Reddy-Selby, 2001: 31):

Tablo 4: Avustralyalı Hakimlerin Bilirkişi/Uzman Tanık Raporuyla İlgili Karşılaştıkları Sorunlar

Cevaplar	Sulh Hakimleri		Hakimler	
	Frekans	%	Frekans	%
Uzmanın önyargılı olması	58	29.59	85	34.84
Uzmanın hitabetinin karmaşık olması	38	19.39	24	9.84
Uzmanlığı alanını aşan ifadelerin kullanılması	18	9.18	14	5.74
Soruları cevapsız bırakma	4	2.04	12	4.92
İfadelerinin fikri temellerini kanıtlayamama	17	8.67	34	13.93
Kendisini çağıran tarafın sorularına cevap verememe	18	9.18	34	13.93
Karşı tarafın sorularına cevap verememe	38	19.39	26	10.66
Diğer	5	2.55	15	6.15
Geçerli Cevaplar	196	100.00	244	100.00
Cevap vermeyenler	7			
Toplam	203		244	

Kaynak: Freckelton-Reddy-Selby, 2001: 31

Bu sorunların bazıları hakimler tarafından alınan tedbirlerle ortadan kaldırılırken, bazı durumlarda sunulan bilirkişi raporu reddilerek yeni bilirkişi görevlendirme yoluna gidilmektedir. Krafka vd. (2002: 15-16) ABD’de yaptığı çalışmasında 1998 yılında 303 hakime yaptıkları ankette “hakimlerin bilirkişi raporlarını reddetme nedenlerini” aşağıdaki şekilde tespit etmişlerdir:

- Amaca uygun olmayan bilirkişilik (%47),
- Bilirkişinin niteliksizliği (%42),
- Bilirkişinin gerçeğin ortaya çıkmasına yönelik yardımcı olamaması (%40),
- Bilirkişinin güvenilir olmaması (%22),
- Ön yargılı raporlama (%21),
- Bilirkişinin kullandığı yöntemlerin güvenilir olmaması (%18),
- Gereksiz tekrarlar ve mahkemenin zamanını israf etme durumunda olan bilirkişi raporu ve sunumu (%10),
- Bilirkişinin kabul edilmeyen ilke ve yöntemleri temel alması (%18),
- Kullanılan yöntemlerin hatasız bir şekilde davanın gerçeklerine uygulanamamasıdır (%10),

Birden fazla bilirkişi görevlendirilmesi durumunda hakimler zıt fikirler öne sürülen raporların değerlendirilmesinde de sıkıntılar yaşayabilmektedir. Freckelton-Reddy-Selby (2001: 45) Avustralya’da yaptıkları çalışmalarında, 203 sulh hakimine ve 244 hakime “bilirkişi delillerini değerlendirirken zorluk yaşayıp yaşamadıkları” sorusunu sormuştur. Hakimlerin verdikleri cevaplar Tablo 5’te sunulmuştur.

Tablo 5: Avustralyalı Hakimlerin Bilirkişi Raporunu Değerlendirirken Zorluk Yaşama Durumları

Cevaplar	Sulh Hakimleri		Hakimler	
	Frekans	%	Frekans	%
Asla	27	13.71	19	8.05
Ara sıra	108	54.82	166	70.34
Sık sık	58	29.44	51	21.61
Daima	4	2.03	0	0.00
Geçerli Cevaplar	197	100.00	236	100.00
Cevap Vermeyenler	6		8	
Toplam	203		244	

Kaynak: Freckelton-Reddy-Selby, 2001: 45

Freckelton-Reddy-Selby (2001: 46) Avustralya'da yaptıkları çalışmalarında, hakimlere bilirkişi delillerini değerlendirirken zorluk yaşamalarının nedenlerini Tablo 6'daki şekilde tespit etmişlerdir.

Tablo 6: Avustralyalı Hakimlerin Bilirkişi Raporunu Değerlendirirken Zorluk Yaşama Nedenleri

Faktör	Sulh Hakimleri		Hakimler	
	Frekans	%	Frekans	%
Delillerin yönetilmesinde yetersizlik	9	5.29	6	2.73
Çapraz sorguda yetersizlik	15	8.82	18	8.18
Bilirkişiyle iletişimde zayıflık	4	2.35	9	4.09
Uzmanlara güvensizlik	6	3.53	17	7.73
Bilirkişinin ifadelerinde karmaşıklık	27	15.88	43	19.55
İfadelerdeki çelişki	107	62.94	121	55.00
Diğer	2	1.18	6	2.73
Cevap vermeyenler	170	100.00	220	100.00
Geçerli cevaplar	33		24	
Toplam	203		244	

Kaynak: Freckelton-Reddy-Selby, 2001: 46

Gerek ülkemizde gerekse Avustralya'da hakimlerin bilirkişilerin veya uzman tanıkların bilgilerine ihtiyaç duydukları yukarıdaki verilerden anlaşılmaktadır. Ancak bu kişilerin hem alanlarında yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmaları hem de yaptıkları işin gerektirdiği titizlik ve güvenilirlik düzeyine uygun davranmalarını gerekmektedir.

4.3.4. Hakimlere Göre Hileli Muhasebe İşlemlerinin Ortaya Çıkarılmasında En Faydalı Meslek Grubu

Katılımcılara "Hileli muhasebe işlemlerinin ortaya çıkarılmasında en faydalı meslek grubu"nun tespitine yönelik soru sorulmuştur. Sorunun amacı, adli muhasebecinin diğer meslek mensuplarından önemli farklarından birisi olan hile denetimindeki özelliklerinin fark edilip edilmediğinin test edilmesidir.

Bu soruda hakimlerden "Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir, Üniversite Öğretim Elemanı, Devlet Denetçisi (Sayıştay Denetçisi b.), Özel Kurum (Banka Müfettişi vb.), Adli Muhasebeci" seçeneklerinden birini seçmesi veya en faydalıdan- en az faydalıya (1 en faydalı...6 en az faydalı) göre sıralamaları istenmiştir. Hakimlerden alınan cevapların analizi yapılırken adli muhasebeciyi en faydalı bulan (1 notunu veren veya sadece adli muhasebeciyi

işaretleyen) hakim sayısı 5'tir. Adli muhasebeciyi en faydalı bulmayan (adli muhasebeciye 2,3,4,5 veya 6 veren) 113 hakimın cevabı ise "diğer" kabul edilmiştir. Bu soruya bugüne kadar yaptıkları ticari dava yargılamalarında hileli işlemlerin gündeme gelmemiş olmasını gerekçe göstererek hiç cevap vermeyen 13 hakim ise analize dahil edilmemiştir.

Katılımcıların "Bugüne kadarki tecrübelerinize göre muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında, aşağıdaki meslek gruplarından sizce en faydalı olanım lütfen işaretleyiniz." sorusu ile ilgili değerlendirme sonuçları Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7: Hakimlere Göre Hileli Muhasebe İşlemlerinin Ortaya Çıkarılmasında En Faydalı Meslek Grubu

		HAKİMLER	
Cevapsız	N	118	
	%	13	
N		Adli Muhasebeci	Diğer
	%	5 %4,2	113 %95,8

Hileli muhasebe işlemlerinin ortaya çıkarılmasında adli muhasebeciyi en faydalı meslek grubu gören hakimlerin oranı %4,2'dir. Tablo 7 ile Tablo 15 birlikte ele alındığında ise şöyle bir sonuç çıkmaktadır. Hileli muhasebe işlemlerinin ortaya çıkarılmasında "adli muhasebeciyi en başarılı meslek grubu bulan 5 hakimden 2'si (%40) "adli muhasebe kavramı hakkında bilgi sahibi misiniz?" sorusuna olumsuz yanıt vermiştir. Bunun sebebi olarak Hakimlerin karşılaştıkları muhasebecileri zihnen adli muhasebeci ve sıradan muhasebeci olarak ayırt etmeleridir. Hakimler, kendilerine hem hukuki hem de mesleki anlamda yardımcı olan muhasebecileri adli muhasebeci olarak düşünmektedirler.

4.3.5. Hakimlerin Ticari Davalarda Bilirkişilik Yapan SMMM'lere ile İlgili Değerlendirmeleri

Ticari davalarda özellikle defter incelemesi, faiz hesaplamaları, tarafların beyan ettikleri mali nitelikteki bilgilerin ve sundukları belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, bilançoda yer alan varlıkların değerlerinin doğru tespit edilip/edilmediği gibi muhasebeyi ilgilendiren konularda bilirkişi olarak genellikle serbest muhasebeci mali müşavirler görevlendirilmektedir. SMMM'ler her ne kadar hakimlerin çoğu kez vazgeçemedikleri meslek grubundan olsalar da araştırmada elde edilen nitel verilerden bazı konularda daha iyi olmalarının istendiği/beklendiği bir gerçektir.

Ekonomik yönü olan davalarda bilirkişilik yapan mali müşavirlerin bu unvanı almak için aldıkları eğitimlerin formatı ile adli muhasebeci için gerekli eğitimin formatları birbirinden farklıdır. Dolayısıyla, bilirkişilik yapacak olan mali müşavirler odaklandığı noktalarda farklılık gösterecektir (Usul-Topçuoğlu, 2011: 58). Bilirkişiliğin SMMM'in aldığı eğitimden daha fazlasını gerektirmesi nedeniyle bazı meslek odaları tarafından bilirkişilik eğitim seminerleri düzenlenmektedir.

Ayrıca Brookshire-Slesnick (1999: 83), ABD'de yaptıkları çalışmalarında "geriye baktığımızda bilirkişi raporlarımızda son 10 yıl için yıldan yıla bir iyileşme görüyor musunuz?" şeklinde soru sordukları 176 bilirkişinin 89'u (%50,57) raporlarında bir iyileşme gördüklerini ifade etmiştir. Bu durum göstermektedir ki, bilirkişilik üzerine ne kadar eğitim alınır alınmaz, bilirkişiliğin kalitesini artıracak önemli etkenlerden biri de bilirkişilik yapılan dava sayısı olmaktadır. Bu sayı ne kadar artarsa bilirkişinin tecrübesinin de o derece artacağı düşünülmektedir.

Adli muhasebecinin diğer muhasebe meslek mensuplarına göre araştırmacılık yeteneği, hukuk bilgisi, iletişim bilgisi ve hile bilgisi konularında daha bilgili ve yetenekli olduğu literatürden anlaşılmaktadır. Bu doğrultuda hakimlere, bilirkişilik yapan mali müşavirlerle ilgili değerlendirmeleri sorulmuş ve bu değerlendirmeler Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8: Hakimlerin Bilirkişilik Yapan Mali Müşavirlerin Özellikleri İle İlgili Değerlendirmeleri

	N		Cevapsız		Kesinlikle Katılmıyorum (1)		Katılmıyorum(2)		Kararsızım (3)		Katılıyorum (4)		Kesinlikle Katılıyorum (5)		Ortalama (5 üzerinden)	Standart Sapma	Kolmogorov-Smirnov İstatistiği	Normal Dağılım
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%						
Ticari davalarda bilirkişilik yapan mali müşavirlerin araştırma yetenekleri yeterli düzeydedir	118	13	12	10,20	42	35,60	17	14,40	46	39,00	1	0,80	2,85	1,08	0,257	Değil		
Ticari davalarda bilirkişilik yapan mali müşavirlerin hukuk bilgileri yeterli düzeydedir	118	13	27	22,90	55	46,60	21	17,80	15	12,70	-	-	2,2	0,94	0,278	Değil		
Ticari davalarda bilirkişilik yapan mali müşavirlerin iletişim bilgileri yeterli düzeydedir	117	14	7	6	22	18,80	21	17,90	65	55,60	2	1,70	3,28	0,99	0,345	Değil		
Ticari davalarda bilirkişilik yapan mali müşavirlerin hileli işlem bilgileri yeterli düzeydedir	115	16	9	7,80	36	31,30	33	28,70	36	31,30	1	0,90	2,86	0,98	0,201	Değil		

Araştırma, “Bir gerçeği ortaya çıkarmak, bir sorunu çözmek ve eldeki verileri arttırmak için bilimsel yöntem ve tekniklerden yararlanılarak yapılan düzenli çalışma” (Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, “araştırma” maddesi) olarak tanımlanmaktadır. HMK. m.278 f.3-4’te bilirkişinin araştırmacılık yönüne vurgu yapılarak “Bilirkişi, incelemesini gerçekleştirirken ihtiyaç duyarsa, mahkemenin de uygun bulması kaydıyla, tarafların bilgisine başvurabilir. Taraflardan birinin bilgisine başvurulacağı hallerde, mahkemece bilirkişiye taraflardan biri bulunmaksızın diğerinin dinlenemeyeceği hususu önceden

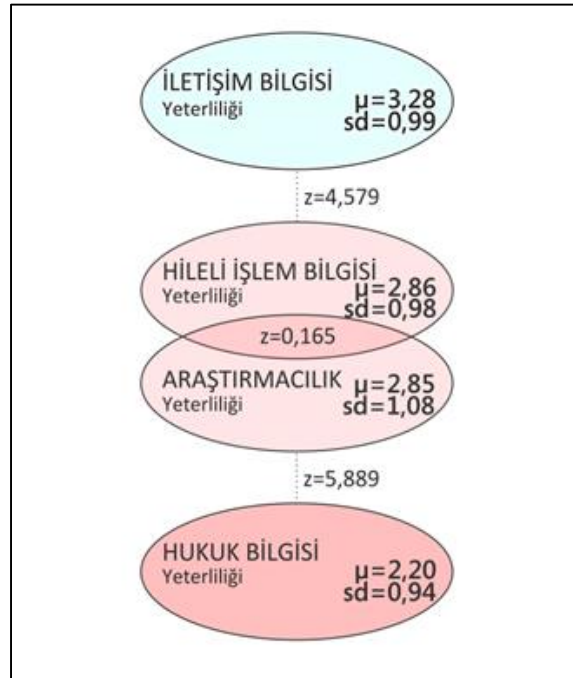
hatırlatılır. Bilirkişinin oy ve görüşünü açıklayabilmesi için bir konu/olay üzerinde inceleme yapması zorunlu ise mahkeme kararı ile gerekli incelemeyi yapabilir. Bu işlemin icrası sırasında taraflar da hazır bulunabilir.” denilmektedir. Bu sorunun sorulma sebebi, bilirkişilik yapan SMMM’nin, kendisinden talep edilen bilgi ve görüşleri elde edebilmek için uygulayacağı yol ve yöntemi doğru bir şekilde seçip seçemediğini, gerekli araştırma, inceleme ve soruşturmayı doğru yer, doğru kişi ile yapıp yapmadığı konusunda hakimlerin değerlendirmelerini öğrenmektir.

“Hukuk bilgisi” kavramı ilgili bilirkişinin görev ve sorumluluklarını bilmeyi, görülmekte olan dava ile ilgili mevzuatın incelenebilmesine yetecek hukuk bilgisini ifade etmektedir.

“İletişim bilgisi (yeteneği)”nden SMMM’nin bilirkişi olarak görevlendirilmesinden başlayarak, mahkeme ile ilişkisi kesilene kadar geçen süreçte hakim ve taraflarla kurduğu sözlü ve yazılı iletişimin niteliği kastedilmektedir. İletişimde bulunanların işlerinin çok yoğun olması, aynı mekanda mesai yapılmaması gibi sebeplerden dolayı, görevlendirme yazısının, ek raporların ve bilirkişi raporunun anlaşılabilirliği ve açıklığı ile sözlü iletişimin niteliği, yargılama sürecinin süratli, verimli ve başarılı sonuçlanabilmesi için önemli olmaktadır.

“Hileli işlem bilgisi” ile SMMM’lerin inceledikleri bilgi ve belgelerin gerçeğe uygun olduğunu veya bu verilerden başka gizlenen bilgi ve belge olup olmadığını tespit etmeye yönelik bilgilerini ifade etmektedir.

Şekil 2’de hakimlerin mali müşavirlerin yeterliliklerine ilişkin düşünceleri, kendi içlerinde sıralanarak görselleştirilmiştir.



Şekil 2: Hakimlerin Bilirkişilik Yapan SMMM’ler ile İlgili Değerlendirmelerinin Analizi

Şekil 2’de katılımcıların kendi içlerinde verilen cevaplar arası farkları istatistiksel olarak test edebilmek için Wilcoxon İşaretili Sıralar testi kullanılmıştır. İstatistiksel olarak anlamlı fark olan kümeler şekil üzerinde gösterilmiştir ($p < 0,01$).

Mali müşavirlerin “iletişim bilgisi” yeterliliği göreceli olarak diğer alanlara göre yüksek algılanmaktadır. İletişim bilgisi yeterliliği en yüksek ortalamaya sahip olmakla beraber hakimler için ortalama 3,28’dir. 5 ila 1 arası değerlerin verilerek ortalamaların hesaplandığı düşünülecek olursa, en yüksek olan 3,28 ortalamasının dahi çok yüksek bir ortalama ifade etmediği, ancak vasat olarak nitelenebileceği söylenebilir. Bir başka ifade ile hakimler mali müşavirlerle ilgili kendilerine yöneltilen sorularda, müşavirleri “yeterli” olarak niteledikleri bir alan bulunmamaktadır.

Şekil 2’den de anlaşılacağı üzere mali müşavirlerin en yetersiz olarak algılandıkları alan ise hukuktur. “Hukuk bilgileri” söz konusu olunca hakimler mali müşavirleri yetersiz olarak algılamaktadır. Hukuk bilgisindeki kadar ortalama düşük olmasa da, “hileli işlem bilgisi” ve “araştırmacılık” hakkında da mali müşavirlerin bilgi düzeyleri, yine hakimlere göre yeterli görülmemektedir.

Yukarıda detayları verildiği üzere mali müşavirlerin yeterliliği 4 ayrı soru ile sorulmuştur. Hipotez testi için bu sorulara verilen cevapların ortalaması ile test gerçekleştirilmesi düşünülmüştür. Bununla beraber bu 4 sorunun aynı yapının bir parçası olup olmadığını anlamak adına faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Faktör analizi sonuçlarının tutarlı sonuçlar verdiğini görebilmek adına analiz gerçekleştirilmiştir.

Tablo 9: Hakimler İçin Ayrı Ayrı Faktör Analizi Verileri

HAKİMLER			
KMO	Bartlett Ki Kare	Faktör Sayısı	Açıkladığı Varyans
0,752	133,3	1	%62,0

Hakimler için veri setinin faktör analizine elverişli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kaiser-Meyer-Olkin testinin sonuçları 0,5’ten büyüktür ve Bartlett küresellik testinin ($p < 0,01$) sonucu anlamlıdır. Bu değerlerle veri seti faktör analizine uygun kabul edilir (Field, 2006: 650-651). Faktör analizi sonucu tüm maddeler tek faktörde toplanmış ve açıkladıkları varyans hakimlerde %62’dir.

Her bir madde için ortak evren varyansları ve bileşen matris katsayıları Tablo 10’da sunulmuştur. 4 maddenin ölçek güvenilirliği test edilmiş ve Cronbach’ın Alfa değeri 0,79 bulunmuştur. Bu değerler ile ölçeğin oldukça güvenilir olduğu söylenebilir (Sungur, 2006).

Tablo 10: Faktör Analizi Madde Durumları

Madde	HAKİMLER	
	Oransal Ortak Evren Varyans	Bileşen Matris Katsayısı
Araştırmacılık Yetenekleri Yeterli Düzeydedir	0,63	0,79
Hukuk Bilgileri Yeterli Düzeydedir	0,60	0,78
İletişim Bilgileri Yeterli Düzeydedir	0,59	0,77
Hileli İşlem Bilgileri Yeterli Düzeydedir	0,65	0,80
4 Madde için Güvenilirlik (Cronbach’s Alpha)	0,79	

Mali müşavirlerin bilgi düzeyleri ile ilgili sorulan dört soru aynı faktöre yüklendiği için verilen cevapların ortalaması alınmış ve tek bir değişken oluşturulmuştur.

Tablo 11: Bilirkişilik Yapan Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeyleri ile İlgili Tanımlayıcı İstatistik Veriler

HAKİMLER			
Ortalama	Standart Sapma	Kolmogorov Smirnov İstatistiği	Normal Dağılım
2,79	0,79	0,88	Değil

Elde edilen yeni değişken ile hakimlerin ortalaması 2,79 olarak tespit edilmiştir. Veriler normal dağılmamaktadır ($p < 0,01$).

Mali müşavirlerin yeterliliğine dair hipotezleri test edebilmek için orta değer olan 3 değeri sınır kabul edilmiş ve hipotezin kabul edilebilmesi için katılımcıların mali müşavirlerin yeterliliğine ilişkin hiç değilse 3'ün üzerinde cevaplar vermesi beklenmiştir. Veriler normal dağılmadığı için hipotez testini gerçekleştirebilmek adına 3 ve üzeri cevap verenler “2”, diğerleri ise “1” olarak tekrar kodlanmış ve Ki Kare testi ile hipotez testi gerçekleştirilmiştir. Bunun için oluşturulan hipotez ve test sonuçları Tablo 12'deki gibidir.

Tablo 12: H1 Hipotezi ve Test Verileri

H1 Hipotezi: Asliye Ticaret Mahkemesi Hakimleri, ticari davalarda bilirkişilik yapan Mali Müşavirleri adli muhasebeciden ayırdıkları (araştırmacılık yeteneği, hukuk bilgisi, iletişim bilgisi, hileli işlem bilgisi) konularda yeterli görmekteyler				
Toplam N	Yeterli Gören (Ortalama 3 ve üzeri)	Yeterli Görmeyen (Ortalama 3'ün altı)	Güven Düzeyi	Ki Kare
131	56	75	%90	2,76
<i>Hipotez Durumu</i>				RED

Hakimler için gerçekleştirilen Ki Kare testinde hipotez reddedilmiştir. Mali müşavirliğin yeterliliğine dair görüşlerden olumlu olanlar (ortalama 3 ve üzeri) olumsuz olanlardan daha azdır. 3 değeri dahi hali hazırda bir olumluluk ifade edemezken, 3 sınırı Ki Karede beklenen değer üzerinde kalmıştır. Bir başka ifade ile “katılımcıların mali müşavirleri yeterli görmesi” gibi bir durumun söz konusu olmaması bir yana, “yetersiz gördükleri” dahi iddia edilebilir. Mali müşavirlerin bilgi düzeylerini yeterli görmeyen hakimlerin sayısı, yeterli görenlerden fazladır ($p < 0,1$).

Freckelton-Reddy-Selby (2001: 49) Avustralya'da yaptıkları çalışmalarında, hakimlere bilirkişilerin/uzman tanıkların eğitiminin gerekli olup olmadığını sorduklarında, hakimler Tablo 13'teki gibi cevap vermişlerdir.

Tablo 13: Avustralyalı Hakimlerin Bilirkişilerin/Uzman Tanıkların Eğitiminin Gerekliliğiyle İlgili Değerlendirmeleri

Cevaplar	Sulh Hakimleri		Hakimler	
	Frekans	%	Frekans	%
Gereksiz	49	25,52	63	26,58
İyi olur	99	51,56	134	56,54
Gereklidir	30	15,63	27	11,39
Zorunludur	14	7,29	13	5,49
Geçerli cevaplar	192	100,00	237	100,00
Cevap vermeyenler	11		7	
Toplam	203		244	

Kaynak: Freckelton-Reddy-Selby, 2001: 49

Freckelton-Reddy-Selby (2001: 50-51), Avustralya'da yaptıkları çalışma sonuçlarına göre, hakimlere “Bilirkişilerin/uzman tanıkların hangi eğitimi almaları daha iyi olur” şeklinde sorulan soru karşılığında Tablo 14’te gösterilen sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 14. Bilirkişilerin/Uzman Tanıkların Almaları Gereken Eğitim Konuları ile İlgili Avustralyalı Hakimlerin Görüşleri

Cevaplar	Sulh Hakimleri		Hakimler	
	Frekans	%	Frekans	%
Bilirkişilik görevinin sınırları	13	11,30	38	25,17
Bilirkişilik hukuku bilgisi	11	9,57	8	5,30
Uzmanlık alanına ilişkin hukuk bilgisi	12	10,43	8	5,30
Raporların düzeni, içeriği ve hazırlanması	20	17,39	36	23,84
Mahkemedeki iletişim yetenekleri	57	49,57	53	35,10
Diğer	2	1,74	8	5,30
Cevap vermeyenler	115	100,00	151	100,00
Geçerli cevaplar	88		93	
Toplam	203		244	

Kaynak: Freckelton-Reddy-Selby, 2001: 50-51

Yukarıdaki veriler de göstermiştir ki bilirkişilik ve uzman tanıklıkla ilgili uygulamadan kaynaklanan sorunlar, çoğu ülkenin başatmaya çalıştığı sorunlardır. Elde edilen nitel verilere göre bilirkişilerin sorunlarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- **Eğitim sorunu:** HSYK, TC. Adalet Bakanlığı, Meslek Odaları ve Türkiye Barolar Birliği Başkanlığı'nın el ele vererek çözmesi gereken uluslararası boyutu da olan bir sorun durumundadır.

- **Kaliteli bilirkişi:** Bilirkişilik gibi mahkemelerin eli durumunda olan bir kurum için işinin uzmanı, hukuk bilgisi olan ve iletişim yeteneği gelişmiş meslek erbabını çekebilmek için maddi ve manevi imkanların bilirkişiler lehine artırılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir (Pekcanitez, 2007: 10).

- **Kaliteli rapor:** Bilirkişilerin sağlıklı rapor yazabilmeleri için bu işe gerekli zamanı ayırıp, gereken incelemeleri yapmaları ve ilgili kişilerle etkin bir iletişim sistemi kurmaları gerekmektedir (Aşıcıoğlu, 2000: 22).

- **Tatmin edici bilirkişi ücreti:** Belkide sorunların kilit noktalarından birisi de yapılan işin karşılığında tatmin edici bir ücretin olmamasıdır. Elbette dava maliyetleri şişirilerek hak arama hürriyetine engel olunmamalıdır. Ancak bilirkişilik kurumunu tatmin edecek, bu işi kalitesiz yapma gerekçesi oluşturmayacak ölçüde ücretlerin hakimler tarafından takdir edilmesi yararlı olacaktır (Taşpınar, 2001: 375).

- **Kurumsallaşma:** Bilirkişilerin eğitimi, sosyal hakları, sertifikasyonu, standardizasyonu, görevlendirilmesi, etik kurallarının oluşturulması, denetlenmesi gibi konuları takip edecek kurumsal bir bilirkişilik yapısına ihtiyaç bulunmaktadır (Gürel, 2001: 471).

Muhasebe meslek mensuplarının “mahkemelere yönelik hizmetleri” konusunda eğitimleri ile ilgili görüşlerini sorduğumuz TÜRMOB Başkanı Sayın YMM. Nail SANLI konu ile ilgili görüş ve düşüncelerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

“..... ülkemizde bu uzmanlığın gelişmesi, eğitiminin verilmesi, uygulamaya bu konuda uzman yetiştirilmesi, bunların bir yetki belgesine bağlanması amacıyla çalışmalar başlatılmıştır. Bu çalışmalar kapsamında hedef eğitim ve yetkilendirmedir. Bu kapsamda, eğitim programını başarı ile bitirecek meslek mensuplarımızın bir sertifika alması ve bu

sertifikanın da, TÜRMOB olarak oluşturulacak bu uzmanlık kapsamında “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı” yetki belgesine bağlanması hedeflenmektedir.”

Bilirkişilik sorunu sadece muhasebe meslek mensuplarının yaşadığı ve burada ele alınan sorunlardan ibaret değildir.

Hakimler, adli muhasebecinin geleneksel muhasebeciden ayrıştığı temel noktalardan olan, araştırmacılık, hukuk, iletişim ve hileli işlem bilgi ve yetenekleri konusunda, bilirkişi veya uzman görüşü olarak görev yapan SMMM’leri yeterli görmemektedir. Bu durum Türkiye’de adli muhasebeciye ihtiyaç olduğunu göstermektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının sözkonusu bilgi ve yeteneklerinin nitelikli hale getirilmesinin yanında, bilirkişilik ve uzman görüşü kurumunun da daha kaliteli hale getirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan faaliyetlerden bazıları şu şekildedir:

Meslek odalarının faaliyetleri: Bilirkişilik ve uzman görüşü hem avukat örgütü olarak Baroların gündeminden, hem de muhasebe örgütlerinin⁹ ve diğer meslek örgütlerinin gündeminden düşmeyen bir konu olmaktadır. TÜRMOB ve bağlı odalar, bilirkişilik konusunda düzenledikleri “meslek içi eğitim”lerle üyelerini uzmanlaştırmaya çabalamaktadır. Örneğin Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO), “2014 Meslek İçi İhtisas Eğitim Programı” çerçevesinde “Vergi ihtilafları ve çözüm yolları, adli muhasebe uygulamaları gibi muhasebenin mahkemeye dönük uygulamaları konularında mali müşavirlere eğitimler vermektedir.¹⁰ Ancak bu eğitimlerin artırılması, muhasebe meslek elemanının gerek lisans düzeyinde, gerekse staj sürecinde de adli muhasebecilik mesleğinin hizmetleriyle ilgili eğitim alması gerekmektedir. Çünkü her ne kadar yeterli bilgileri olmasa da çoğu zaman muhasebe meslek elemanları yargılama sürecinin bir elemanı olabilmektedirler.

TC. Adalet Bakanlığı ve HSYK’nın faaliyetleri: TC. Adalet Bakanlığı, Avrupa Birliği ile birlikte “Geliştirilmiş Bilirkişilik Sistemi” adlı bir projeyi yürütmektedir.

4.3.6. Hakimlerin Adli Muhasebe Hakkında Bilgi Sahibi Olmaları

Bu araştırmanın en önemli sorusu “Adli muhasebe kavramı hakkında bilgi sahibi misiniz?” sorusudur. Yukarıdaki analizlerde hakimlerin muhasebe sorunlarını yardım almadan çözemedikleri, yardım almak için muhasebe meslek mensuplarına bilirkişi veya dava desteği amacıyla başvurdukları ancak başvurdukları mali müşavirlerin araştırmacılık bilgisi, hukuk bilgisi, iletişim yeteneği ve hileli işlem bilgisi konusunda yeterli olmadıkları sonucuna varılmıştır. Bu durumda bilirkişilik, uzman görüşü ve dava destek sunumu gibi uyumsuzlukların çözümüne yönelik ihtiyacı karşılamaya aday olan “adli muhasebe” kavramı Türkiye’de bilinen bir meslek midir?

Bu durumun tespiti için katılımcılara “Adli muhasebe kavramı hakkında bilgi sahibi misiniz?” sorusu sorulmuştur. Bu soruya “Hayır, bilgi sahibi değilim” seçeneğini işaretleyenlerin ankete devam etmemeleri istenmiş; dolayısıyla bilgi sahibi olduklarını düşünmedikleri bir konuda değerlendirme yapmalarının ve görüş bildirmelerinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

⁹ Muhasebe meslek örgütü olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve bağlı odaları ile TOBB ve bağlı ticaret odaları tarafından düzenlenen bilirkişilik eğitim seminerleri ve kursları sayılabilir.

¹⁰ Sözkonusu eğitimler ile ilgili detaylı bilgi için bakınız. ASMMMO, http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/content.php?content_id=4645, (26.4.2014).

Hakimlere sorulan “adli muhasebe kavramı hakkında bilgi sahibi misiniz” sorusuna verilen cevaplara ilişkin veriler Tablo 15’te sunulmuştur.

Tablo 15: Katılımcıların Adli Muhasebe Kavramı Hakkında Bilgi Sahibi Olma Durumu

		HAKİMLER	
Cevapsız	N	131	
		-	
N		EVET BİLGİ SAHİBİYİM	HAYIR BİLGİ SAHİBİ DEĞİLİM
	%	34 %26,0	97 %74,0

Hakimlerin sadece %26’sı bu soruya “evet bilgi sahibiyim” yanıtını vermiştir. Bu sonuç adli muhasebenin hakimler tarafından tanınırlığının az olduğunu göstermektedir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Sonuçlar

Son yıllarda yaşanan muhasebe kaynaklı skandallar denetim ve yargı sistemi ile piyasalara olan güveni sarsmıştır. Yaşanan bu gelişmeler sonucunda girilen yeni yöntem arayışları sonucunda “adli muhasebecilik mesleği” ortaya çıkmıştır.

Başta çıkılmayan ekonomik suçların ve uyuşmazlıkların artmasıyla birlikte hakimlerin, avukatların, savcılarının ve uyuşmazlık taraflarının adli muhasebeci yardımına duydukları ihtiyaçlar artmaya başlamıştır. Adli muhasebeciler, gelişmiş ülkelerde, belirlenen meslek ilkeleri doğrultusunda, hukuksal düzenin bir parçası olarak ilgililerin sözkonusu ihtiyaçlarını karşılamak üzere faaliyetlerini sürdürmektedirler.

Adli muhasebeci, araştırmacı muhasebecilik bilgisini hukuki uyuşmazlıkların çözümünde de kullanarak, mahkemelere bilirkişilik, taraflara uzman tanıklık ve avukatlara da dava danışmanlık hizmeti sunabilir.

Ticari dava, adli muhasebecinin mahkemelere yönelik hizmetlerinin diğerlerine göre daha çok ihtiyaç duyulduğu bir dava türüdür. Adli muhasebeci bu mahkemelere bilirkişi olarak hizmet verdiği gibi, bu davanın taraflarına uzman tanık olarak, tarafların avukatlarına da dava danışmanlığı şeklinde hizmet vermektedir. Ticari davanın görülmesinde görevli mahkemeleri asliye ticaret mahkemeleri olarak belirtilmiştir. Ancak bu mahkemelerin bulunmadığı yerlerde ticari davalara asliye hukuk mahkemeleri de bakabilmektedir. Ticari davalar daha çok ticaret hukuku ve ticari hayatı düzenleyen diğer kanunların uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Ancak sadece hukuk bilgisi ile çözümleri mümkün değildir. Defter incelemeleri, hesaplamalar, değerlemeler ve hilelerin tespiti için uzman desteğine ihtiyaç duyulmaktadır.

Hal böyle iken mevcut durumda hakimlerin bilirkişilikte en çok yararlandıkları meslek grubu SMMM’ler olmaktadır. Çünkü YMM ve diğer meslek mensupları bilirkişi ücretlerini düşük bularak bu alanda çok fazla bulunmamaktadırlar. SMMM’lerle ilgili değerlendirmeleri sorulan hakimler, SMMM’leri adli muhasebeciden ayırt edildikleri araştırmacılık yeteneği, hileli işlem bilgisi, hukuk bilgisi ve iletişim yeteneği, konularında yeterli bulmamıştır. Adli muhasebe ile ilgili bilgi sahibi olan hakimler (%87), özellikle hile tespiti konusunda adli muhasebeciye ihtiyaç olduğunu ifade etmiştir. Sonuç olarak, hakimlerin ihtiyaç duyduğu dış yardımı adli muhasebeciden almasının, mevcut durumdaki çoğu sıkıntıyı ortadan kaldırarak, daha başarılı sonuçlara yol açacağı değerlendirilmektedir.

Bu araştırmanın sonuçlarına göre, adli muhasebeye uyumsuzlukların çözümünde ihtiyaç bulunmaktadır. Yeteri kadar olmasa da Türkiye’de adli muhasebeci bulunmaktadır. Çözülmesi gereken asıl sorun, “adli muhasebe mesleğinin kurumsallaşması ve ilgili çevrelere bilimsel ortamlarda ve uygun yöntemlerle tanıtılması”dır.

Çalışmadan, hakimlerin %74’ünün adli muhasebe ile ilgili bilgi sahibi olmadığı bilgisiyile birlikte, hakimlerin adli gerekçelerle adli muhasebecinin Türkiye’de bulunması gerektiğini düşündükleri sonucu çıkarılabilir.

Öneriler

Mevcut bilirkişilik ve uzman tanıklık mevzuatı ile bilirkişi listeleri oluşturmada seçici olmayı, niteliği ön plana çıkaracak düzenlemelere gidilebilir. Hakimlerde olduğu gibi bilirkişilerde de performans puanlaması yapılarak başarıyı ödüllendiren ortam oluşturulabilir.

Adli muhasebe mesleğinin hem muhasebe meslek gruplarına hem yargı çevrelerine tanıtımının yapılması mesleğin gelişmesi açısından çok önemli olduğu için TÜRMOB ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından adli muhasebecilik mesleğini tanıtıcı çalışmalar yapılabilir. YÖK tarafından adli muhasebe alanında yapılacak akademik çalışmalar için ihtiyaç duyulan veriler konusunda verilerin elde edilebileceği kurum ve kuruluşlarla protokol yapılarak işbirliği sağlanabilir.

KAYNAKÇA

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>, (25.04.2014)
- AKİL, C., (2011), *Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun Hâkimin Bilirkişi Raporuyla Bağlı Olup Olmadığı Hakkında Vermiş Olduğu 24.12.2008 Gün ve E. 2008/4-734, K. 2008/766 Sayılı Kararının Tahlili*, Ankara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 60, S: 3, (ss. 693-731).
- AKSU,İ.- Uğur,A.- Çukacı,Y.C., (2008), *Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik*, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, S: 9, (ss. 63-71).
- AŞICIOĞLU, F., (2000), *Adli Tıp ve Adli Bilimler Alanında Toplam Kalite Yönetimi Üzerine Denemeler*, Adli Tıp Bülteni, C: 5, S: 1, (ss. 18-24)
- BHASİN, M., (2013), *Survey of Skills Required by the Forensic AccountantS: Evidence from a Developing Country*, IJCBS
- BOZKURT N., (2000), *Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik*, Yaklaşım Dergisi, Y: 8, S: 94, Ekim, (ss. 56-62).
- BOZKURT N., Aşıcıoğlu F., Editör:Karakuş O., (2011), *Adli Bilimler*, Ankara, Adalet Yayınevi.
- BÖRÜ, L.-Koçyiğit, İ., (2013), *Ticari Dava*, Ankara, Turhan Kitabevi, Eylül.
- BROOKSHIRE, M.- Slesnick, F., (1999), *A 1999 Survey Study of Forensic Economists– Their Methods and Their Estimates of Forecast Variables*, Litigation Economics Digest, Vol: 4, No: 2, (ss. 65-96).

- ÇEKER, M., (2012), *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku : Ticari İşletme Hukuku, Şirketler Hukuku, Kıymetli Evrak Hukuku*, 4. Baskı, Adana, Karahan Kitabevi.
- DEDEAĞAÇ, E., (2011), *6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun Getirdikleri*, Ankara Barosu Yayınları, Ankara, http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/6100_Sayili_HMK_Getirdikleri_ic.pdf, (17.04.2014).
- DELİDUMAN, S.- Oruç Y., (2012), *Ticari Davalar*, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 18, S: 2 (Özel Sayı).
- DERYAL, Y., (2012), *Türk Hukukunda Bilirkişilik*, 4. Baskı, Gaziantep, Seçkin Yayınları.
- DIGABRIELE, J. A., (2008), *Litigation Support and the Forensic Accountant: Assembling a Defensible Report*, Forensic Examiner, Vol: 17, No: 2, Summer, (ss. 82-85).
- DİNÇKOL, A., (2010), *Karar Verme Süreci İçinde Hükümün Oluşması ve Hâkimin Fonksiyonu*, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi (HFSA), İstanbul Barosu-HFSA Bildiriler/1, 25.Kitap, <http://www.istanbulbarosu.org.tr/Yayinlar/BaroKitaplari/HFSA25.pdf>, (01.05.2014)
- FIELD, A., (2006), *"Discovering Statistics Using SPSS"*, London, Sage Publications.
- FRECKELTON, I. R.-Selby, H.-Reddy, P., (2001), *Australian Magistrates' Perspectives on Expert Evidence: a Comparative Study*, Australian Institute of Judicial Administration Incorporated.
- GATOWSKI, S. I.vd., (2001), *Asking the Gatekeepers: A National Survey of Judges on Judging Expert Evidence in a Post-Daubert World*, Law and Human Behavior, Vol: 25, No: 5, (ss. 433-458).
- GRAY, R.-Moussalli, S., (2006), *Forensic Accounting and Auditing United Again: A Historical Perspective*, Journal of Business Issues, S: 2, (ss. 15-25).
- GÜREL, A., (2001), *Bilirkişinin Cezai, Hukuki ve Etik Açılardan Sorumluluğu*, Bilirkişilik Sempozyumu, Samsun Barosu ve TBB, 9-10 Kasım, (ss. 456-471).
- HEITGER, L.-Heitger, D., (2008), *Incorporating Forensic Accounting and Litigation Advisory Services Into the Classroom*, Issues in Accounting Education, Vol: 23, No: 4, (ss. 561-572).
- IBEX, T.- Grippo, F., (2008), *Forensic Accounting: Should It Be A Required Course For Accounting Majors?*, The Journal of Applied Business Research, Vol: 24, No: 1, (ss. 129-136).
- KARACAN, S., (2012), *Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası:Adli Muhasebe*, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Y: 4, S: 8, Kış, (ss. 105-128).
- KASAP, M.(2012), *Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele*, Çankırı Karatekin Üniversitesi, İİBF. Dergisi, C: 3, S: 1, (ss. 121-132).
- KAYIHAN Ş.-Yasan M., (2012), *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticari İşletme Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

- KRAFKA, C. vd., (2002), *Judge and Attorney Experiences, Practices, And Concerns Regarding Expert Testimony In Federal Civil Trials*, Psychology, Public Policy, and Law, Vol: 8, No: 3, (ss. 1-25).
- KURT KONCA, N., (2013), *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Asliye Ticaret Mahkemeleri*, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD), Y: 4, S: 15, (ss. 79-125).
- KURU B.-Arslan R.-Yılmaz E., (2013), *Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve İlgili Mevzuat*, Ankara, 39. Baskı, Yetkin Yayınları.
- OKOYE, E. I.-Akamobi, Ndidika L (2009), *The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support*, The Nigerian Academic Forum, Vol: 17. No: 1, November (ss. 39-44)
- PEKCANITEZ, H., (2007), *Bilirkişi Bilgilendirme*, İstanbul, İstanbul Ticaret Odası (İTO), Yayın No: 2007-13.
- RICCHIUTE, D.N., (2004), *Effects of an Attorney's Line of Argument on Accountants' Expert Witness Testimony*, The Accounting Review, Vol: 79, No: 1, (ss. 221-245).
- SABAN, N., (2006), *Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları*, MUFAD, S: 31, Temmuz (ss. 59-61)
- SUNGUR, O.- Editör: Kalaycı Ş., (der.) (2006), *"Güvenilirlik Analizi", SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, 2. Baskı, Ankara, Asil Yayın Dağıtım.
- TAŞPINAR, S., (2001), *Bilirkişilik Ücreti*, Bilirkişilik Sempozyumu, Samsun Barosu ve TBB, 9-10 Kasım, (ss. 373-416).
- TAŞTAN, A. Z., (2005), *Hakimin Tarafsızlığı*, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- TOPÇUOĞLU M., (2012), *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, 2. Baskı, Seçkin Yay., Ekim.
- Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük,
http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts
- USUL, H. – Topçuoğlu, M., (2011), *Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma*, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF. Dergisi, C: 16, S: 3, (ss. 53-66).
- YAŞAR, H., (2013), *Ceza Mahkemesi Kararlarının Hukuk Hâkimini Etkileyip Etkilememesi Meselesinin Makul Sürede Yargılanma Hakkının İhlaline Varan Boyutu*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S: 109, (ss. 451-464).
- ZAFER, H., (2013), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2931, Eskişehir.