

# ADLİ MUHASEBE ve ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN BİR KOLU OLARAK BİLİRKİŞİLİK

*Dr.İbrahim AKSU\**

*Ahmet UĞUR\*\**

*Dr.Yusuf Cahit ÇUKACI\*\*\**

## ÖZET

Büyük şirketler ile ilgili yaşanan skandallar, mahkemeye intikal eden uyuşmazlıklardaki artış ve mahkemelere intikal eden olayların çeşitli nedenlerle karmaşık olması nedeniyle çözümlenmesinde hukukçuların yetersiz kalması adli muhasebecilik mesleğinin doğmasına neden olmuştur. Ülkemizde fazlaca bilinmemesine karşın adli muhasebe son yıllarda, muhasebe mesleğinin hızlı gelişen alanlarından biri haline gelmiştir. Adli muhasebeciler uyuşmazlıkların çözümünde hakimlere yardım etmelerinin yanı sıra hile ve suçları önleyici tedbirlerin alınması ve bu amaca dönük sistemlerin kurulmasında da faaliyet göstermektedir.

Bu çalışmanın amacı, adli muhasebecilik mesleğini ve adli muhasebeciliğin bir kolu olan bilirkişilik müessesesini tanıtmaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Adli Muhasebe, Bilirkişi

## ABSTRACT

### Forensic Accounting And Expert Witness A Branch of Forensic Accounting Profession

The scandals with giant firms, increase in the disagreements sent to the courts and insufficiency of the lawyers to settle these lawsuits cause to arise the profession of forensic accounting. While it is little known in Turkey, forensic accounting recently has become a fast growing field of accounting. Forensic accountants, in addition to helping judges solve the disagreements, take parts in taking precautions for frauds and crimes and setting up the systems with this aim.

In this study a general information about forensic accounting profession and about the institution of expert witness a branch of forensic accounting is tried to given.

**Key Words:** Forensic Accounting, Expert Witness

## 1. GİRİŞ

Çalışanlar tarafından yapılan ve genellikle varlıkların çalınmasını ve zimmete geçirilmesini içeren mesleki dolandırıcılık, son 30 yılın en sık yapılan dolandırıcılık şeklidir. Artan sosyal ve finansal terörizmle birlikte değişen ekonomik, sosyolojik ve teknolojik çevre nedeniyle iş sahipleri yürütülen soruşturmalarda adli araştırmalara yönelmeyi neredeyse bir zorunluluk olarak görmüşlerdir. Ancak bir olayın bilirkişi tarafından ele alınabilmesi için geçerli yasal mevzuata göre olayın mahkemeye intikal etmiş olması gerekmektedir.

Adli muhasebe, bir bilginin ekonomik işlemleri ve raporlamayı kanıtlayacak belgelere, çoğunlukla bir mahkemede veya idari işlemlerde hesap verilebilirliği ve/veya değerlemeyi tesis etme amacına uygun biçimde uygulanmasıdır.

Bir başka tanımda ise; muhasebenin, denetimin ve araştırma becerilerinin belli bir sonucu elde etmek amacıyla birleştirilmesi olarak tanımlanır. (CHARY T. Satyanarayana; J. Kiranmai; Forensic Accounting, 2006: 274).

Yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının sonucu, adli muhasebecilik dünyada 2002 yılının gelişen iş kollarından biri olmuştur

([www.bcpa.com/fall02/forensic.html](http://www.bcpa.com/fall02/forensic.html) (25.08.2005)).

Adli muhasebeci terimi, bir gerçekliği ortaya çıkarmak veya belirli bir konuda uzman görüşü geliştirmek üzere; araştırma, soruşturma, sınıama, denetleme ve yoklama işlemlerini sistemli bir şekilde sergileyen muhasebe meslek elemanını ifade eder

([www.horty.com/PDF%20Files/Brochures/What\\_is\\_ForensicAccountant.pdf](http://www.horty.com/PDF%20Files/Brochures/What_is_ForensicAccountant.pdf) (14.06.2005)).

Bir başka tanımda adli muhasebecilik; çalışanların işlediği suçlar, menkul kıymet, kıymetli evrak hileleri (finansal tablolarda yapılan tahrifatları da içerecek şekilde), hırsızlık, sigorta hileleri gibi ceza konularının belirlenmesi faaliyetidir. Adli muhasebeci işinin bir parçası olarak gelecekteki zarar olasılığını en

\* İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Araştırma Görevlisi

\*\* İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü Araştırma Görevlisi

\*\*\* İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Araştırma Görevlisi

aza indirgeyebilecek faaliyetlerin üzerinde durulmasını tavsiye eder. Araştırma bireylere ait sorunlar için de yapılabilir. Örneğin adli muhasebeci boşanma davalarında eşlerin birbirlerinden sakladıkları gizli mal varlıklarını araştırabilir(www.forensic-accounting-information.com (26.08.2005)).

## **2. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ**

Adli muhasebe; muhasebe, denetim ve araştırma yöntemlerinin yasal sorunların çözümünde kullanılmasıdır. Adli muhasebecilik mesleği hukuki uyuşmazlıklarda yer alan taraflarca iddia edilen zararların ölçümünü yapar ve uyuşmazlıkların mahkemeye intikal etmesinden önce çözülmesine yardım edebilir. Uyuşmazlık mahkemeye intikal etmişse adli muhasebeci bu durumda bilirkişi olarak hizmet verir(www.forensic-accounting-information.com (26.08.2005)).

Adli muhasebeciler iş dünyasındaki sorunların esaslarına eğilerek, sayıların ötesine geçecek şekilde eğitilirler. Bu meslek vasıtasıyla, muhasebe bilgi ve becerisi kanun önündeki meseleler için kullanılmaya başlamıştır. Adli muhasebe mesleğinin uygulama kapsamını; “Dava Desteği”, “Hile Denetçiliği ve Araştırmacı Muhasebecilik” ve “Bilirkişilik” biçiminde üç bölüme ayırmak mümkündür (PAZARÇEVİREN; YILDIZ, 2007);

### **2.1.Adli Muhasebecilik Mesleğinde Destek Türleri**

Adli muhasebeciliği kapsam olarak “Dava Desteği”, “Hile Denetçiliği ve Araştırmacı Muhasebecilik” ve “Bilirkişilik” şeklinde üç grup şeklinde incelemek mümkündür.

#### **2.1.1. Dava Desteği**

Adli bir dava öncesinde veya dava sürerken iddia makamına sağlanan muhasebe desteğidir. Daha çok ekonomik kayıplarla ilgilidir. Genel olarak bir adli muhasebecinin sağlayacağı dava desteği şu konuları kapsar(PAZARÇEVİREN; YILDIZ, 2007):

- a. Bir iddiayı tezkip etmek veya desteklemek için gerekli dökümanları temin etmek,
- b. Eksik noktaları belirlemek ve durumun öncül bir değerlendirmesini yapmak için dökümanları incelemek,
- c. Finansal durumun anlaşılmasını ve sorulacak ek soruların bildirimini kolaylaştıracak olan bulguların incelenmesi sürecine katılmak,
- d. Karşı taraf bilirkişisinin tazminat talebi raporunu incelemek ve mevcut durumun iyi veya eksik yönleri hakkındaki raporları gözden geçirmek,
- e. Davanın sonuca bağlanılmasına yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmak,
- f. Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmak ve “bir tarafın tanığının diğer tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi” işlemine teknik destek vererek yardım etmektir.

#### **2.1.2. Hile Denetçiliği ve Araştırmacı Muhasebecilik**

Araştırmacı muhasebecilik, genelde cezai konuların incelenmesiyle ilgilenir. Örneğin; işgören hırsızlığı, gayrimenkul dolandırıcılığı, sigorta dolandırıcılığı, rüşvet, suç tatbikatına ilişkin soruşturmalar vb. hile denetçiliği ve araştırmacı muhasebecilik hizmetleri yalnız ceza gerektiren söz konusu olayların ortaya çıkmasından sonra değil aynı zamanda bu tür olaylar henüz ortaya çıkmadan veya ortada somut bir olay olmazdan önce de talep edilmeyi kapsar.

#### **2.1.3. Bilirkişilik**

Adli muhasebeci bilirkişi olarak, duygusallıktan uzak ve sakin bir şekilde, karmaşık muhasebe sorunlarına ilişkin uzman fikirlerini sunar. Önemli olan muhasebe problemlerinin açık ve anlaşılır bir dille sunulmasıdır. Adli muhasebecilerin bilirkişilik faaliyetlerinde üzerlerine düşen görevler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

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

### **2.2.Adli Muhasebecilik Mesleğini Ortaya Çıkaran Nedenler**

Adli muhasebe ihtiyacı, işletmelerdeki denetim sistemlerinin çökmesinden dolayı doğmuştur. Bunun sonucu işletmelerdeki iç denetim ve diğer denetimler, yönetim sistemlerindeki belli hataların belirlenmesinde

başarısız olmuştur. Kessler International firması tarafından ülke çapında yapılan bir araştırmaya göre, işletme-işletmelerin %39'u geçmişte adli muhasebeciye ihtiyacı olduğunu düşünmüştür, %28'i bir adli muhasebeciden yardım aldığını, %18'i yardıma ihtiyacı olmadığını ve %15'i yardım için nereye veya kime yönelecekleri konusunda emin olmadığını tespit edilmiştir.

Muhasebe, denetleme ve inceleme becerilerinin bütünü olarak ifade edilen adli muhasebecilik mesleğinin doğmasında, genel olarak aşağıda sıralanan nedenler etkili olmuştur (PAZARÇEVİREN, 2005: 3):

- a- Ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması sonucu, bireyler ve kurumların artan oranda mahkemeye başvurmaya başlaması,
- b- Toplumda birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkilerin giderek sorun doğurmaya başlaması,
- c- İşletmede çalışanların yaptıkları yolsuzlukların giderek artması, bununla birlikte yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve de önlenmesinin zorlaşması,
- d- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıklarının yaşanması,
- e- Avukatlar ve mahkemelerin karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duyması,
- f- Çeşitli nedenlerle (iyi veya kötü niyetli) adli muhasebecinin raporuna ihtiyaç duyulmasıdır.

Adli muhasebeciler büyük muhasebe firmalarında şirket birleşme ve edinimlerinin araştırılmasında, vergi incelemesinde, mali suçların araştırılmasında, her türlü bireysel dava kanıtı toplanmasında, özellikli denetim ve ayrıca terörizmle ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere istihdam edilirler. Adli muhasebeciler iş dünyasında, kamuya ait muhasebe birimlerinde, şirketlerde ve devlet yönetiminin tüm birimlerinde de çalışırlar([www.forensic-accounting-information.com](http://www.forensic-accounting-information.com) (26.08.2005)).

### **2.3. Adli Muhasebeciliğe Duyulan İhtiyaç ve Çalışma Biçimleri**

Adli muhasebe meslek mensupları, yasal sorunların içindeki kişilerin maruz kaldığı zararı ölçer ve mahkemeye ulaşmadan önce bile sorunun çözülmesine yardım edebilirler. Eğer bir sorun mahkemeye ulaşırsa, adli muhasebeci bilirkişi olarak tanıklık edebilir. Adli muhasebeci, gelecekteki riski veya zararı en aza indirilebilecek önerilerde bulunabilmek için çalışmalar yapar (CHARY T and J. KIRANMAI, 2006; 275).

Geçmişte adli muhasebeciler işletme sahipleri tarafından hilenin varlığından şüphe duyulduğunda çağırılırlardı. Ortaya çıkan son şirket skandalları, ortakların adli muhasebecileri önleyici hile kontrolleri amacıyla aramalarına neden olmuştur. Bu uzmanların araştırdıkları hileler “Finansal Tablo Hileleri” ve “Varlık Hırsızlıkları” olmak üzere genelde iki türdür. Finansal tablo hilelerinin araştırılmasında sıklıkla adli muhasebeciler finansal tabloları rasyo analizi ve verinin değiştirilip değiştirilmediğini belirlemeye yarayan Benford Yasası gibi veri işleme tekniklerinden faydalanırlar. Meslek mensuplarının başvurdukları diğer işlemler belge ve kayıtların incelenmesi ve ortaya çıkan hile hakkında bilgisi olabilecek kişilerle görüşülmesidir.

Çalışanlar tarafından yapılan mesleki hilelerin başında varlık hırsızlıkları gelmektedir. Zimmete geçirme son otuz yılda en çok görülen hile olmuştur. Adli muhasebeciler şüphelenilen çalışanların incelenmesini varlıkların fiziki kontrolü, gözetim, belgelerin incelenmesi ve suçlananlarla yapılan görüşmeler ile birleştirir. Bu çalışmalardan edindiği deneyim sayesinde adli muhasebeciler ortaklara benzer hileleri önlemeye yarayacak iç kontrol önerileri de getirebilirler ([www.forensic-accounting-information.com/forensic-accounting-careers.htm](http://www.forensic-accounting-information.com/forensic-accounting-careers.htm) (26.08.2005)).

Adli muhasebe mahkemede anlaşmazlık, tartışma ve nihayetinde çözüm için uygun muhasebe analizi sunar. Adli muhasebecinin çabaları 7 aşamada özetlenebilir([www.forensicaccounting.com/home.html](http://www.forensicaccounting.com/home.html) (08.08.2005)):

- a) *Müşteri ile görüşme yapılması*; Önemli gerçeklerin, olayda yer alan tarafların ve eldeki problemlerin anlaşılması için müşteri ile yapılacak görüşme,
- b) *Anlaşmazlığın tespit edilmesi*; Bu aşamada anlaşmazlığa konu taraflar ve anlaşmazlığın varlığını araştırma,
- c) *Ön araştırmanın yapılması*; Detaylı hareket planının oluşturulmasından önce bir ön araştırma ve bu çalışma ile ileride yapılması gereken planlamanın daha sağlıklı olması için zemin oluşturulmasını sağlama,
- d) *Hareket Planının Geliştirilmesi*; Geliştirilecek hareket planında müşteri ile yapılan görüşmeden ve ön araştırmadan edinilen bilgiler göz önünde bulundurularak ulaşılmak istenen amaçlar ortaya koyma, ve amaçlara ulaşmada kullanılacak yöntemleri de belirleme,

e) *İlgili kanıtın bulunması*; Davanın yapısına bağlı olarak kanıt; belgelerin, ekonomik bilginin, varlıkların bir kişi veya şirketin, bir başka uzmanın veya olayın ortaya çıkışını açıklayan delil bulma,

Adli muhasebeci için kanıt üç temel şekilde elde edilmektedir (LOUVARIS and JOEL, 2006; 270):

- o Belgelerin analizi ve keşif sonucu bulunan kanıt,
- o görüşmelerden elde edilen sözlü kanıt ve
- o taraflardan biri tarafından kullanılmış fiziksel kanıtlar.

f) *Analiz yapılması*; aşağıdaki analiz türlerinden biri veya birkaçı ile teknik araştırma yapma,

- o Ekonomik zararın hesaplanması,
- o Çok sayıdaki işlemin özetlenmesi,
- o Varlıkların izinin sürülmesi ,
- o Uygun iskonto oranları kullanarak şimdiki değer hesaplamalarının yapılması,
- o Regrasyon veya duyarlılık analizlerinin yapılması,
- o Çalışma tablosu, veri tabanı ve model gibi bilgisayar uygulamalarından yararlanılması,

g) *Rapor hazırlanması*; Yukarıdaki aşamalardan sonra çoğunlukla görevin bölümlerini, araştırmanın boyutunu, kullanılan yöntemi, ele geçirilen bulgular ve görüşlerin sınırlılıklarını içeren bir rapor hazırlanır. Rapor, bulguları uygun şekilde desteklemek ve açıklamak için gerekli tablo ve grafiklerle sunulur.

## 2.4. Adli Muhasebe ve Denetim

Denetçiler ve adli muhasebecilerin faaliyet sahaları büyük ölçüde kesişmektedir. Her iki alanda faaliyet gösteren uygulayıcılar geniş bir işletmecilik ve sanayi eğilimleri anlayışı, üst düzeyde sorun algılama becerisi, zamanlama yeteneği, muhasebe kayıt ve raporlama yanında denetim süreci bilgisi ve hile ve hataların işletme faaliyetlerine olan etkileri hakkında birbirlerine denk ilgileri vardır. Her iki grubun ortak amacı ise hukuki düzenlemelere uygun finansal raporlamanın sağlanmasıdır (GOLDEN, SKALAK and CLAYTON, 2006; 109).

Denetçiler, bir şirketin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine bağlılığı hakkında fikir vermek için, delile dayanan durumları rutin olarak analiz eden muhasebecilerdir. Bu analiz, genel ve rassal finansal veriler üzerinde yapılır. Ayrıca, denetçilerin mesleğini devam ettirebilmeleri müşterilere bağlıdır ve dolandırıcılığı yönetimin ve kanun gücünün sorumluluğu olarak gördüklerinden çoğunlukla bu görüşleri için eleştirilirler.

Adli muhasebeciler, dolandırıcılığın olduğuna inandıkları yerlerde dolandırıcılığı bulmak çabasıyla kendi araştırma tekniklerini kullanırlar. Adli muhasebecilerin devamlı müşterileri yoktur ve bu yüzden göreceli olarak denetçilerden daha bağımsızdırlar (CHARY T and KIRANMAI, 2006; 259).

Denetçi ile adli muhasebeci arasındaki temel fark, pek çok denetçinin sadece belgeleri, bunları destekleyen belgelerle eşleştirmeleri ve bunu yeterli görmeleridir. Adli muhasebeciler ise, önemsiz belge varlığının ötesine geçmeli ve bu belgenin sahte ya da hileli olup olmadığını, ödemelerin bir çağrışımında bulunup bulunmadığını ve belgelerin bütün yönleriyle düzgün olup olmadığını belirlemesine yönelmelidirler (PAZARÇEVİREN ve YILDIZ; 2007).

## 2.5. Adli Muhasebe İşleyiş Süreci

Dava destek hizmetleri dava sürecinde yer alan, hukuk müşavirine bağlı olarak sürdürülen mesleki teknik yardımları ifade eder. En önemli dava destek hizmetleri mahkemede uzmanlık, danışmanlık ve bilirkişiliği içerir. Dava destek hizmeti verilmesinde uzman kişi aşağıdaki rollerden birini üstlenir;

a) *Uzman*: İşletme değerlemesi konusunda yeterli bilgi, beceri, tecrübe ve eğitime sahip kişidir.

b) *Bilirkişi*: Mahkemede uzman görüşü bildiren ve tanıklık (şahitlik) eden uzmanlardır. Bilirkişi görüşünün konusu belirgin bir şekilde bir bilim, meslek, iş veya faaliyet ile ilgili olarak vasat bir kişinin bilgisinin üzerinde/ötesinde olmalıdır.

c) *Uzman Danışman*: Avukat veya bilirkişiye dava konusu olayla ilgili olarak teknik bilgiler sunan/öneren, ancak duruşmaya katılmayan uzman kişidir (WISE, 2006; 2-3).

### 3.BİLİRKİŞİLİK

#### 3.1. Bilirkişilerin Taşınması Gereken Özellikler

Dava konusuna göre değişmekle birlikte bilirkişilerin taşınması gereken özellikler, yargı merciinin normalde uzmanlık alanı dışında kalan konularda mahkemenin bir görüş sahibi olmasını sağlayabilecek düzeyde uygun bilgi, eğitim ve tecrübeyi içerir (Court Critique of Expert Witness Testimony Reasons and Recommendations (Research Project for Emerging Issues/Advanced Topics Course Diploma in Investigative and Forensic Accounting Program University of Toronto, Sandra Troster, [www.rotman.utoronto.ca/difa/PDF/Research](http://www.rotman.utoronto.ca/difa/PDF/Research) Projects 03.08.2006).

Finansal veri hesaplama hatalarının belirlenmesinde sorgulayıcı ve araştırmacı bir düşünce yapısı çok önemli bir gereksinimdir. Bilirkişi aşağıdaki profesyonel nitelikleri taşınmalıdır(REINSTEIN and LANDER, 2004; 52);

**a-Teknik Beceri:** İşletme danışmanlığı tecrübesi ve istatistik, şimdiki değer ve enflasyon muhasebesi ve ekonomi gibi alanlarda eğitim almış olmak teknik becerinin belirteçleridir. Lisans ve lisansüstü dereceler ile maliyet analizi, finansal analiz, şirket birleşmeleri ve satın almalarının değerlendirilmesi, uzun dönem planlama, tahmin, simülasyon ve finansal model oluşturulması gibi konularda mesleki tecrübe teknik becerinin varlığını gösterir.

**b-Bağımsızlık:** Hukuk davalarında müdafî bilirkişi değil, avukattır. Bilirkişiler sıklıkla bildirecekleri görüş ve hazırlayacakları rapor için karşıt inceleme yaparlar. Yani davacı ya da davalının her ikisine de eşit mesafede olurlar. Bağımsızlıklarını güçlendirmek için inceleyecekleri dava ile ilgili tüm gider ve ücretler için mahkemeye bir resmi ücret sözleşmesi imzalamalıdır.

**c-Sezinleme:** Bilirkişiler konuyu gerekli biçimde inceleyebilecekleri bir süre almalıdırlar. Buna ek olarak bilirkişiler davada taraf olan avukatların görüşün/raporun uygunluğunun tahkikine yardımcı olacak bilgiyi paylaşacaklarına güveni olmalıdır. Dahası bilirkişi istenen bilgiyi mahkemeye sağladıktan sonra dava ile ilgili belirsizlikleri duruşma öncesinden çözmek için yardımcı olabileceği önerisini iletmeli ve buna fırsat vermelidir.

**d-Açıklık:** Bilirkişi işitsel ve görsel olarak, hakim ve mahkeme jürisinin değerlendirmede kullanacağı karmaşık finansal ve ekonomik bilgiyi açık ve öz bir şekilde sunabilecek durumda olmalıdır.

İyi bir bilirkişinin taşınması gereken özellikler ise şunlardır (TIRELLAD, 2007);

1- *Çalışma Alanında Uygulayıcı Olmak;* Uygulayıcı bir mesleği, faaliyeti veya bir tekniği başarılı bir şekilde gerçekleştirebilen kişidir. Uygulama tecrübesi olan bilirkişiler mahkemede ve jüri önünde yapmaları gereken sunumları ve sorulara cevap verme işini daha önceden yapmış olduklarından diğer bilirkişilere oranla daha avantajlıdırlar.

2- *Çalışma Alanı İle İlgili Yayınları Olmak;* Bilirkişinin yayın sahibi olmasının anlamı uzmanlık konusu ile ilgili çalışmalarını takip etmesi ve uzmanlık gerektiren alan ile ilgili görüşlerin tümüne yeter derecede sahip olmasıdır. Bununla birlikte konu ile ilgili yayınlanmış çalışmalarını bulunan bir kişinin görüşlerinin jüri ve hakim tarafından daha çok itibar göreceği yadsınamaz bir gerçektir.

3- *Alanında Lisansüstü Eğitim (Tercihen Doktora) Yapmış Olmak;* Bilirkişinin uyumsuzluğa konu alanda eğitim tecrübesinin olması büyük avantaj sağlar. Bir konuda eğitim verecek bilgiye, birikime sahip olan ve dahası bu bilgi ve tecrübesini insanlar önünde ve onların anlayacağı bir açıklıkla anlatmış olan bilirkişinin mahkeme salonunda ve jüri karşısında da aynı başarıyı elde edememesi için hiçbir gerekçe bulunmamaktadır.

4- *Topluluk Karşısında Düşüncelerini Rahat İfade Edebilmek;* Araştırmalar insanların çoğu açısından mesajı iletenin de mesaj kadar önemli olduğunu ortaya koymuştur. Bu nedenle bilirkişiler seçilirken özellikle temsil ve sunum yeteneklerine bakılmalıdır.

#### 3.2.Bilirkişilerin Görev ve Sorumlulukları;

Bilirkişilerin görev ve sorumluluklarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür(BASKIND, 2001; 235);

- Bilirkişinin sunacağı deliller davanın gereklerine uygun, bilirkişinin bağımsız görüşleri olmalıdır,
- Bilirkişiler uzmanlık alanlarıyla ilgili konularda tarafsız ve önyargısız görüşleri aracılığıyla mahkemeye bağımsız destek sağlamalıdır,
- Bilirkişi, görüşüne temel oluşturulan gerçeklik ve varsayımları açıklamalıdır. Kendi görüşüyle çelişen gerçeklikleri de göz ardı etmemelidir,

d) Bilirkişi uzmanlık alanı dışında kalan konularda müdahil olmamalıdır. Bu gibi durumlarda mahkemeye sorunun kendi bilgi ve tecrübesi dışında kaldığını da belirtmelidir,

e) Bilirkişi, karşı taraf bilirkişisinin raporunu okuduktan sonra veya başka bir nedenle görüş değiştirecek olursa bu durumu olabilen en kısa sürede karşı tarafa ve uygun bir zamanda mahkemeye bildirmelidir,

f) Bilirkişi görüşünün referans aldığı belge, resim, hesaplama, rapor ve analiz gibi dokümanlar bilirkişi raporlarıyla birlikte karşı tarafa iletilmelidir.

### 3.3. Bilirkişilikte Görüş Bildirme Süreci

Bilirkişilik kurumu Türkiye Adli Yargılama usulüne ilişkin kanunlarda düzenlenmiş bir konudur. Bilirkişi, yargılama prosedürü içinde hakimın ihtiyaç duyduğunda başvurduğu bir “yardımcısı” ve bir “yargılama sujesi” olarak değerlendirilmiştir. Nitekim bir Yargıtay kararında “bilirkişinin görevi hakime yardımcı olmaktır” denilmektedir.

Fonksiyonel açıdan hakimın yardımcı olan bilirkişi ve açıkladığı görüşü usul hukuku bakımından ve niteliği yönünden takdiri deliller arasında sayılan bir delildir. Deliller, davanın dayanağı olan maddi vakıaların ispatına yarayan araçlardır. Deliller yardımıyla maddi vakıalar, açık ve net olarak tanımlanmalı, belirlenmeli ve nitelendirilmeli ki, ondan sonra hangi hukuk kuralının o vakıayı çözmek üzere uygulanabileceğine karar verilebilsin. Hakimın hukuki bilgi ve tecrübesini aşan, özel ve teknik bilgi ile ancak çözümlenebilecek nitelikte bulunan hukuki uyuşmazlıklarda hakimler bu alanda uzman bilirkişilerin görüşlerine ihtiyaç duyarlar(DERYAL, 2007).

Görüş bildirme işi, adli muhasebe dava destek sözleşmelerinde yer alan işlemlerin yapılmasının % 5-20'si kadar bir zaman alır. Çoğu zaman dava destek sözleşmeleri bir uzman görüşü içermez ve sözleşmeler büyük ölçüde anlaşmazlık konusu, mahkeme aşamasına gelmezden önce düzenlenir. Bununla birlikte görüş bildirme işi çoğu dava destek hizmeti ve danışmanlığının en önemli unsurudur(WISE 2006, 2).

Bilirkişi görüş ve raporlarının güvenilirliğinin değerlendirilmesinde kullanılan ve raporların düzenlenmesinde göz önünde bulundurulması gereken beş faktör vardır. Görüş ve raporların reddedilmemesi için bu faktörlerin dikkate alınması önem taşımaktadır. Söz konusu faktörler şunlardır (GOLDEN, SKALAK and CLAYTON, 2006; 259);

a) *Test Edilebilirlik*: Bilirkişi raporunda yer alan teori ve tekniklerin test edilip edilmediği.

b) *Emsal Karar veya Yayınların Varlığı*: Bilirkişi görüşünün desteklenmesinde kullanılan teori ve tekniklerin emsal mahkeme kararları ve bilimsel yayınlarda yer alıp almadığı.

c) *Hata Oranı*: Kullanılan teknik veya tekniklerin ilgili kuruluşlarca kabul edilebilir olduğuna dair yayınlanmış hata oranlarının varlığının araştırılması ve açıklanması.

d) *Kabul Edilebilirlik*: Teori veya tekniklerin ilgili kurum veya meslek birliği tarafından benimsenip benimsenmediği.

e) *Teori ve Tekniğin Ortaya Çıkış Zamanı*: Kullanılan teknik ya da öne sürülen teorinin, uyuşmazlığın ortaya çıkmasından daha önceki bir tarihte ortaya çıkmış olması.

Bilirkişinin tanımı ve görevi gereği, bilirkişi sahip olduğu teknik ve özel bilgilere dayanarak kendisine hakim tarafından verilen konu hakkında görüşlerini açıklamakla sınırlandırılmıştır. Bu açıdan bilirkişi (GÜNEŞ, 2003; 18);

- o Kusurun belirlenmesinde ve derecelendirilmesinde hakime özel ve teknik bilgi sunmak,
- o Var olan bilgiler ile belirlenemeyen bir olayı belirlemek,
- o Gerektiğinde belirlenmiş bir olayın değerlendirilmesini yapmada yardımcı olmak, gibi görevleri olan kişidir.

### 3.4. Aleyhte Karara Neden Olan Bilirkişi Hataları ve Hataya Yol Açan Faktörler

Mahkemenin aleyhte karar vermesine yol açan bilirkişi hataları dokuz başlıktan oluşmaktadır. Bunlar (Court Critique of Expert Witness Testimony Reasons and Recommendations (Research Project for Emerging Issues/Advanced Topics Course Diploma in Investigative and Forensic Accounting Program University of Toronto, Sandra Troster), [www.rotman.utoronto.ca/difa/PDF/Research Projects \(03.08.2006\)](http://www.rotman.utoronto.ca/difa/PDF/Research%20Projects%20(03.08.2006).pdf));

1- *Metodoloji (Usul) Hatası*: Bilirkişilerin yaptığı usul hatasına örnek olarak, dava konusuyla ilgili olarak açık ve erişilebilir bir bilginin var olmasına karşın, bu bilgi yerine genel bir ifade veya istatistiki bir bilginin kullanılması gösterilebilir.

## 2- Makul Olmayan Varsayımlar İçeren Gerçeklik ve Esas (Anlam) Eksikliği

Adli muhasebecilerin özellikle ortada hasar ve zararın olduğu vakalarda davanın çözümüne katkı sağlayacak analizler için bazı tahmin ve varsayımlarda bulunmaları gerekir. Sözkonusu bu tahmin ve varsayımların gerçek durumu yansıtması ve analizin esasına uygun olması gerekmektedir.

3- *Uygun Olmayan Spekülasyon*; Spekülasyon, ikna edici olmayan, tahmine dayalı çıkarsamadır. Varsayım ise spekülasyona göre daha kabul edilebilir esasa dayanan beklentileri içerir. Dava konusu olayla ilgili spekülatif görüşler fazlaca dikkate alınmamalıdır. Geleceğe dönük bir olasılık ancak gerçek ve önemli ise bilirkişi görüşüne yansıtılmalıdır. Ayrıca, yapılacak tahminler olası tüm senaryolar göz önünde tutularak yapılmalıdır.

4- *Mahkemede Bir Kanıtla Desteklenmeyen Çıkarsama ve Varsayımlar*; Bu tenkit mahkemede bilirkişinin çıkarsama ve varsayımlarını desteklemediği veya yalanlamadığı durumlarda söz konusu edilmektedir.

5- *Ortak Akla Göre Makul Karşılanamayacak Sonuçlar*; Bazı durumlarda bilirkişinin kullandığı usul ve varsayımlar kendi içinde makul olsa da ulaşılan sonuç makul olmayabilmektedir. Sonucun anlamlı olmaması halinde usul ve varsayımların makul olması bir değer ifade etmeyecektir.

6- *Eksik Tarafsızlık*; Burada kastedilen tarafsızlık bir müşteriye bağlı olarak çalışmaktan dolayı oluşan taraflılık değil, mahkemenin yapısı gereği taraf olmaktan (davacı veya davalı) kaynaklanan taraflılıktır. Bilirkişilerin gerçekleri ortaya çıkarmaya çalışmak yerine, mahkemede kazanan taraf olmak adına çaba sarf etmeleri anlatılmaktadır. Tarafsızlık bilirkişilerin sadece dikkat etmeleri gereken değil, zedelenmemesi için de önlem almaları gereken bir konudur.

Bilirkişilerin tarafsızlığı, sadece tarafların etki veya baskısından uzak olmayı değil, aynı zamanda hakimin görüş ve telkinlerinden bağımsız düşünebilmeyi de gerektirir (DERYAL, 2007).

7- *Karşıt Görüşü Savunan Bilirkişinin Daha İnanandırıcı Olması*; Karşıt görüşleri savunan bilirkişiler aslında değerlendirme ve hesaplamalarda aynı ya da benzer teknikleri kullanırlar. Ancak benzer hatta kimi zaman aynı tekniğin kullanılması bile adli muhasebecilerin aynı sonuçlara erişmesini sağlamayabilir. İşte bu gibi durumlarda mahkeme heyeti her iki görüşü inceledikten sonra karar verme aşamasında bu görüşlerden birini gerçeğe daha uygun veya daha mantıklı bulduğunu ifade eder.

8- *Bilirkişinin Dava Sonucuyla İlgili Görüş Bildirmesi*; Bilirkişiler anlaşmazlıkların çözümü ile ilgili olarak teknik konularda destek hizmeti sunarlar. Varlık nedenleri anlaşmazlığı çözmek ya da sonuca bağlamak değildir. Buna yeltenmeleri yetki aşımı veya gaspına yol açar. Ancak kimi zaman bilirkişi görüşleri bu sınırı zorlamakta, bu nedenle de mahkeme sonuca yönelik bilirkişi raporlarını eleştirmektedir.

9- *Alternatif Muhasebeleştirme ve Değerleme Yöntemleri*; Değerleme ve hesaplamaya konu anlaşmazlıkların çözümünde kullanılacak muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemlerinin sayıca çok ve çeşitli olması yanında, adli muhasebecilerin kendi varsayım ve tahminlerinin de analizlerde yer alacak olması mahkemelerin konuya ilişkin karar vermelerini zorlaştırmaktadır.

### 3.5. Bilirkişi Hatalarının Ortaya Çıkmasına Neden Olan Faktörler;

Bilirkişilik sürecinde hataların ortaya çıkmasının etkenlerini aşağıdaki biçimde sıralamak mümkündür (Court Critique of Expert Witness Testimony Reasons and Recommendations (Research Project for Emerging Issues/Advanced Topics Course Diploma in Investigative and Forensic Accounting Program University of Toronto, Sandra Troster), [www.rotman.utoronto.ca/difa/PDF/Research Projects](http://www.rotman.utoronto.ca/difa/PDF/Research%20Projects) (03.08.2006)):

#### 1- Mahkemeye Gitme Beklentisinin Düşük Olması

Çoğu durumda uyuşmazlıklar mahkeme aşamasına gelmeden çözümlendiğinden genel olarak bilirkişilerde ilgilendikleri uyuşmazlıkların da erken bir aşamada çözümleneceği beklentisi oluşur. Bu beklenti de bilirkişiyi mahkemeye gidileceği ana kadar gerekli çalışmaları yapmak ve raporları hazırlamakta rahat davranmaya itmektedir. Mahkeme aşamasında hızlı ve çok fazla düşünülmeden hazırlanan raporlar da bilirkişinin iddiası veya beklediği sonuçlara tezat bir durumun ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

#### 2- Müşteriye Bağlılık ve Müşterinin Etkisinde Kalınması

Bilirkişinin tarafsız hareket edememesi ya da tarafsızlığının zedelenmesi doğrudan müşteriye bağlılığın ve müşterinin etkisi altında kalmanın bir sonucudur. Bilirkişinin tarafsızlığını yitirmesinin ve önyargılı bir şekilde hareket etmesinin ana nedenleri iki temel grupta ele alınabilir;

a) *Kişisel Önyargı*; Bilirkişinin geçmişi, kültürü, deneyimleri, ahlak yapısı ve kişisel tercihlerinin neden olduğu önyargıdır. Bu olumsuz durumun şekli ve şiddeti kişiden kişiye değişebilir.

b) *Müşteri ve Dava Vekilinin Taşındığı Önyargı*; Bilirkişilik hizmeti talep eden kurum ve kuruluşların belirli bir ücret ödeyerek hizmet bekledikleri uzman kişiler ile aralarındaki ilişki söz konusu menfaat nedeniyle çarpıklaşabilir. Çünkü bilirkişiye yapılan ödemenin sonucunda hizmet talep edenler aslında, uyuşmazlık konusu olayın çözümünden çok kendi iddialarını bazı teknik kanıtlarla kabullendirmek niyeti taşımaktadırlar.

Dava vekillerinde de benzer şekilde bazı önyargılar oluşabilir. Hatta dava vekillerinin uzman veya bilirkişi hakkındaki görüşleri müşterilerinkinden daha etkilidir.

### 3) Mesleki Standartların Eksikliği

Adli muhasebecilik mesleği ile ilgili olarak genel kabul görmüş bir mesleki standart bulunmamaktadır. Bu nedenle farklı çalışma sahaları olan adli muhasebeciler ve bilirkişilerin olaylara yaklaşımları ve çalışma biçimleri farklılık göstermektedir.

### 4) Zaman ve Kaynak Yetersizliği

Bilirkişilerin hata yapmasına veya çözüm üretmemesine neden olan faktörlerden bir diğeri zaman ve kaynak yetersizliğidir. Pek çok durumda bilirkişiler hizmet talep edenler tarafından ya uyuşmazlık konusu olay mahkemeye ulaştıktan sonra ya da dava açılması aşamasında çağrılmaktadır. Oysa bilirkişilerin yapacağı çalışmalar detaylı inceleme ve karmaşık analizleri içermektedir. Bu çalışmaların yapılabilmesi uzunca bir faaliyet süreci ve yüksek tutarda kaynak gerektirmektedir. Detaylı çalışmanın yapılabileceği yeterli zamanın ve gerekli kaynağın olmaması nedeniyle bilirkişiler ya uyuşmazlığı çözecek raporu hazırlayamamakta ya da hazırlanan raporun içeriği olayı çözümlenmede yetersiz kalmaktadır.

### 5) Bilirkişiden Makul Olmayan ve Çelişen Beklentilerin Olması

Zaman ve kaynak sorununa bağlı olarak bilirkişiler makul olmayan veya çelişen görüşler belirtebilir. Örneğin belirli bir konuda görüş bildiren uzmanın görüşü ve delilleri bir başka bilirkişi tarafından çürütülebilir ve bu durumda ilk görüş bildiren uzmanın görüş ve düşünceleri ile ilgili yeni bir rapor hazırlaması gerekebilir. İşte bu aşamada uzman kişi zaman ve kaynak yönünden kısıtlandığında makul olmayan ve çelişen sonuçlar çıkması kaçınılmaz olmaktadır.

### 6) Yanlış Bilirkişi Seçimi

Bilirkişiler belirli konularda uzmanlık ve deneyimi olan kimselerdir. Bilirkişi seçilirken en başta söz konusu kişinin uyuşmazlık konusu olaya dair geniş bir bilgisi olup olmadığına ve varsa benzer davalardaki deneyimlerine bakılmalıdır. Örneğin farklı ülkelerde faaliyet gösteren iki şirket arasındaki bir uyuşmazlığın çözümü için seçilecek bilirkişinin sadece yaşadığı ülkenin değil karşı tarafın faaliyet gösterdiği ülkenin de muhasebe sistemi ve vergi mevzuatından haberdar olması gerekir.

### 7) Bilirkişinin Mahkeme Deneyiminin Bulunmaması

Genellikle, uzman ve bilirkişilerden mahkeme öncesi aşamalarda sorun ve uyuşmazlıkların çözümlenmesi için analizler yapması ve görüş bildirmesi istenir. Bu nedenle analiz yapma ve elde ettiği sonuçları sunma yetenekleri gelişmiş olsa da, bilirkişilerin mahkemede bu işi yapma becerileri pek gelişmez. Mesleki bilgi ve deneyimi ne kadar çok olursa olsun, mahkeme salonunda fiilen bulunmamış bilirkişinin kanıt gösterme ve sunum kalitesi önemli oranda azalmaktadır.

### 8) Bilirkişi Raporunun Muhataplar Açısından Çok Teknik Olması

Bilirkişiler kendi uzmanlık alanları ile ilgili analizlerini ve bunlardan elde ettikleri sonuçları, ortalama bir insanın anlayabileceği bir biçimde ifade etmelidir. Teknik kavram ve analizlerin kullanılmasının kaçınılmaz olduğu durumlarda bilirkişi görüşü, kullanılan teknik kelimeler ve yapılan işlemleri, sıradan bir insanın anlayacağı ifadelerle özetlemelidir. Yani uyuşmazlığın çözümüne yardımcı olacak uzmanlık sahasıyla ilgili herhangi bir kimse raporu eline aldığı anda, başkaca bir yardıma gerek duymaksızın yapılan analizleri ve sonuçları anlayabilmelidir.

## 4. SONUÇ

Adli muhasebeciler finansal tablo hilelerinden boşanma davalarına kadar çok geniş bir alanda hizmet vermektedir. Ülkemizde henüz pek bilinmeyen bu meslekle ilgili olarak temel sorun bu hizmeti verecek nitelikli işgücünün olmayışıdır. Zira adli muhasebe mesleği ileri düzeyde muhasebe ve denetim, yeter ölçüde hukuk bilgisinin yanı sıra ilgi sahasına giren hemen her konuda deneyim gerektirmektedir. Ulusal ve uluslararası düzeyde yaşanan mali manipülasyonların, mahkeme kararlarındaki yanlışlıkların ortaya çıkması gibi nedenlerden dolayı iyi yetişmiş adli muhasebecilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle adli



muhasebecilerin yetiştirilmesi amacıyla üniversitelerde adli muhasebecilikle ilgili lisansüstü derslerin okutulması ve özellikle derslerin vaka analizleriyle desteklenmesi sağlanabilir.

Ticari işlemlerin karmaşıklığı ve boyutlarının günden güne artması adli muhasebeye olan ihtiyacın da büyümesine yol açmaktadır.

Adli muhasebe mesleğinin gelişimi ortaya çıkan hile, yolsuzluk, dolandırıcılık gibi pek çok sorunun çözülmesine yardımcı olacağı gibi, bu tür sorunların alınacak tedbirler sayesinde ortaya çıkması olasılığını da azaltacaktır.

Bilirkişilik adli muhasebecilik mesleğinin önemli bir koludur. Adli muhasebecilik mesleğinin ve uygulamalarının gelişmiş olduğu ülkelerde uyumsuzluğa düşen taraflar, uyumsuzluk konusu mahkemeye getirilmezden evvel bilirkişilere başvurup görüş alabilmekte ve böylelikle uyumsuzluklar daha erken bir sürede çözümlenebilmektedir. Ancak ülkemiz hukukunda bilirkişiyi hakim tayin etmektedir. Hukukumuzda bilirkişilik müessesesinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- BASKIND Eric; The Expert Witness in England and Wales: The End of the “Hired Gun”? An English Perspective, *International Review of Law Computers & Technology*, Cilt:15, No: 2, 2001
- CHARY T. Satyanarayana; J. Kiranmai; *Forensic Accounting: The Panacea for Corporate Ills; The Management Accountant (Official Organ of The Institute of Cost and Works Accountants of India)*, Volume 41, No.4, April 2006
- Court Critique of Expert Witness Testimony Reasons and Recommendations (Research Project for Emerging Issues/Advanced Topics Course Diploma in Investigative and Forensic Accounting Program University of Toronto, Sandra Troster), [www.rotman.utoronto.ca/difa/PDF/Research](http://www.rotman.utoronto.ca/difa/PDF/Research) Projects (03.08.2006)
- DERYAL Yahya; Türk Hukukunda Bilirkişinin Nitelikleri ve Avukatın Bilirkişilik Yapması, [http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/avukat\\_bilirkiisi.htm](http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/avukat_bilirkiisi.htm) (12.01.2007)
- GOLDEN Thomas W., Steven L. SKALAK, Mona M. CLAYTON; *A GUIDE TO FORENSIC ACCOUNTING INVESTIGATION*, John Wiley & Sons, Inc. New Jersey, USA, 2006
- GÜNEŞ Recep; Vergi Davalarında Bilirkişilik ve Bilirkişinin Sorumlulukları) *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Mayıs 2003
- LOUVARIS Kimon; Joel Siegel; *Forensic Accounting: Investigative Problems & Methodologies; The Management Accountant (Official Organ of The Institute of Cost and Works Accountants of India)*, Volume 41, No.4, April 2006
- PAZARÇEVİREN Selim ; Şule Yıldız Muhasebe Denetimine Farklı Bir Bakış: Adli Muhasebecilik Mesleği, <http://www.sbe.sakarya.edu.tr/kongre.php> (17.01.2007)
- PAZARÇEVİREN Selim ”Adli Muhasebecilik Mesleği” *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, 2005
- REINSTEIN Alan; LANDER Gerald H., Estimating Economic Loss in Personal Injury Cases, *The CPA Journal*, Ocak 2004, Cilt: 74, Sayı:1, 2004
- T. Satyanarayana Chary; J. Kiranmai; *Forensic Accounting: The Panacea for Corporate Ills; The Management Accountant (Official Organ of The Institute of Cost and Works Accountants of India)*, Volume 41, No.4, April 2006
- TIRELLA David Theodore, *Winning Strategies: The Four Ps of Expert Witness Selection*, *The Florida Bar Journal*, Cilt: 80, Sayı: 11, s. 65, December, 2006 [www.floridabar.org/DIVCOM/JN/JNJournal01.nsf](http://www.floridabar.org/DIVCOM/JN/JNJournal01.nsf) (29.01.2007)
- WISE Richard M.; *EXPOSURE OF THE PROFESSIONAL WHO ACTS AS AN EXPERT WITNESS/ /* ([http:// www. Wiseblackman.com/english/pdf/ Article 12. pdf](http://www.Wiseblackman.com/english/pdf/Article%2012.pdf))- indirilme tarihi 03/08/2006 [www.bcepa.com/fall02/forensic.html](http://www.bcepa.com/fall02/forensic.html) (25.08.2005)
- [www.forensic-accounting-information.com](http://www.forensic-accounting-information.com) (26.08.2005)
- [www.forensicaccounting.com/home.html](http://www.forensicaccounting.com/home.html) (08.08.2005)
- [www.horty.com/ PDF%20Files/ Brochures/What is ForensicAccountant.pdf](http://www.horty.com/PDF%20Files/Brochures/What%20is%20ForensicAccountant.pdf) (14.06.2005)