

Vergi Davalarında Adli Muhasebenin Rolü*

Murat ÖZDEMİR**
Murat YILDIRIM***

ÖZET

Adli muhasebe: Muhasebe bilgi ve becerileriyle harmanlanmış araştırma yöntem ve tekniklerini kapsayan muhasebe uzmanlığıdır. Adli muhasebe uzmanları vergi hukukundan dolayı mağdur olduğunu düşünen mükelleflere, vergi davalarında görevli hâkim ve avukatlara bilirkişilik, uzman tanıklık ve danışmanlık desteği adı altında yardımcı olabileceklerdir. Bu doğrultuda yapılan çalışmada vergi davaları ve adli muhasebe ilişkisi ortaya konulmaya çalışılmış daha sonra anket yoluyla SMMM, avukat ve hâkimlerin adli muhasebe uygulamalarına bakış açıları sorgulanmıştır. 426 anketten elde edilen veriler SPSS 21.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda meslek, hizmet yılı ve yaş değişkenleri açısından anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Uzman Tanık, Vergi Davaları, Muhasebe, Vergi
JEL Sınıflandırması: M40, M41.

The Role of Forensic Accounting In Tax Cases**ABSTRACT**

The purpose of this study is to compare and to determine the differences between " Forensic accounting: It's the accounting expertise that includes research techniques and methods blended with accounting information and skills. Forensic accounting specialists will be able to help taxpayers who think they are victims of tax law, to judges and lawyers in tax cases under the name of expertise, expert witness and counseling support. In this study, the tax cases and forensic accounting relations were tried to be put forward, later by the questionnaires the perspectives of certified public accountants, lawyers and judges were questioned to forensic accounting practises. The data obtained from 426 questionnaires were analyzed using SPSS 21.0 software. As a result of the analysis, significantly differences were found in terms of occupation, years of service and age.

Keywords: Forensic Accounting, Expert Witness, Tax Cases, Accounting, Tax.

Jel Classification: M40, M41.

* Bu çalışma "Vergi Davalarında Adli Muhasebenin Öneminin Uygulamalı Bir Analizi" adlı doktora tezinden üretilmiştir.

** Öğr. Gör. Dr. Murat Özdemir, Giresun Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, murat.ozdemir@giresun.edu.tr

*** Doç. Dr. Murat YILDIRIM, Karabük Üniversitesi, İşletme Fakültesi, muratyildirim@karabuk.edu.tr

1. GİRİŞ

Toplumların gelişmişliği, birbirinden farklı disiplinlerden yararlanılarak bir arada yaşamının en mükemmel seviyeye getirilmesi olarak açıklanabilir. Daha düzenli ve iyi bir yaşam için gerekli unsurları sistematik olarak bir araya getiren bu disiplinler bir yandan hayatı kolaylaştırırken diğer yandan insanı geliştirmektedir. Ancak gelişen insanla birlikte toplumda yaşanan değişimlerle yetersiz kalan bu disiplinler yeni alanların gelişimini zorunlu kılar. Muhasebenin yeni bir uzmanlık alanı olan adli muhasebe bu duruma örnek olarak verilebilir. Ekonomik ve ticari hayatın gelişmesi, teknolojik değişimlerle işlemlerin karmaşıklaşması, devletle bireyler arasındaki sorunların artması, yolsuzlukların çoğalması ve işletme başarısızlıkları (Pazarçeviren, 2005: 3) gibi sayılabilecek bu değişimler karşısında yetersiz kalan muhasebe denetim uygulamaları, adli muhasebe olarak adlandırılan yeni bir muhasebe alanının doğmasına neden olmuştur.

Boşanma davaları, sigorta anlaşmazlıkları, kara para aklama suçu ile mücadele, terörün finansmanı, kredi kartı hileleri, işletmelerde hile riskinin belirlenmesi, dava desteği, bilirkişilik gibi birçok hizmeti bünyesinde toplayan adli muhasebe, Türkiye’de de son yıllarda rağbet gören konulardandır. Henüz meslek tanımının yapılmamış olmasına rağmen bazı bağımsız denetim firmaları tarafından adli muhasebe hizmetleri verilmekte, bilimsel yayınlarla farkındalık yaratılmaya çalışılmaktadır.

Türkiye’de önemli sorunların başında olan vergi uyuşmazlıkları muhasebe boyutu ağırlıklı hukuki ihtilaflardandır. Vergi mevzuatında sıklıkla yapılan değişiklikler vergi konusunda uyuşmazlıkları daha da artırmakta, idari aşamada uzlaşma yolu ile çözülemeyen uyuşmazlıkların giderilmesinde vergi yargısına başvurulmaktadır. Vergi davalarının çoğunluğunda üst seviye muhasebe bilgisi ve analizi gerekmektedir. Vergisel hile ve yolsuzluklarla, mali tablolar ve defterlerde yapılan hesap oyunlarının tespit edilmesi adli muhasebecilerin uzmanlık alanıdır. Dolayısıyla üst derece muhasebe bilgisi gerektiren karmaşık vergi davalarında adli muhasebe hizmetlerinin kullanımı davaların çözüme kavuşturulmasında önemli katkılar sağlayabilecektir.

Bu bağlamda çalışmada ilk önce vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları ele alınmış, daha sonra SMMM, avukat ve vergi mahkemelerinde görevli hâkimlerin adli muhasebe uygulamalarına ilişkin düşüncelerinin sorgulandığı anket çalışmasına yer verilmiştir.

2. VERGİ DAVALARINDA ADLİ MUHASEBE UYGULAMALARI

Ticari faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan mali sorunların araştırılması ve çözümlenmesinde hukuk ile muhasebenin birlikte çalışması olarak nitelendirilen adli muhasebe, bu iki bilim dalının kesiştiği nokta olarak da ifade edilmektedir (Karacan; 2012: 107). Bu yeni uzmanlık alanı; muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerinin birleşmesinden oluşmaktadır. Üst seviye muhasebe bilgi ve tekniklerinden yararlanılarak, ekonomik suçların

tespit ve takip edilmesi bu bilim dalının görevleri arasındadır (Singleton vd., 2006: 43). Özellikle ticari davalarda ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesinde ve adli yargı kurumlarının karar vermesinde hukuk ile muhasebenin ortaklaşa çalışmasıdır (Owojori ve Asaolu, 2009: 184).

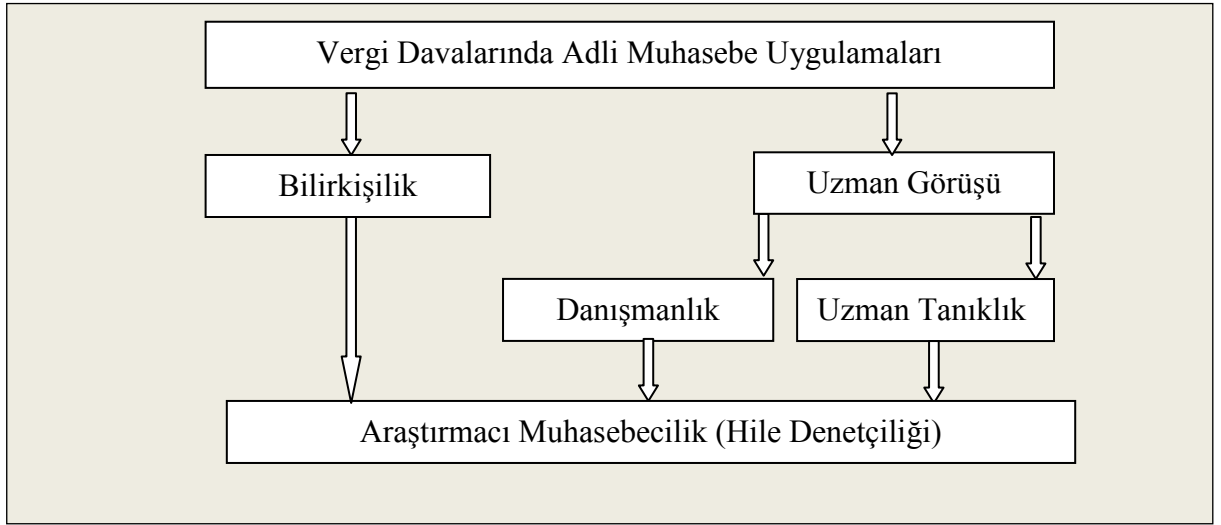
Oberholzer (2002: 5) adli muhasebeyi sezgisel bir yaklaşım olarak nitelendirmiştir. Ona göre, soruşturma tekniklerinin kullanılması ve geliştirilmesi, muhasebe ve ticaret becerilerinin birleştirilmesi, mahkemelerde tanıklık ve uzman tanıkların kullanılması için fikirler geliştirilmesi, her türlü finansal sorun ve uyuşmazlıkların çözülmesi, zararların hesaplanması, işletmelere değer biçilmesi bu sezgisel yaklaşımın ürünüdür.

Adli muhasebe kapsamında dava destek hizmetleri, dava sürecinde hukukçulara bağlı olarak yürütülen mesleki teknik yardımlar olarak ifade edilebilir. Başlıca dava destek hizmetleri uzman danışmanlık, uzman tanıklık ve bilirkişilik olarak sayılabilir (Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008: 66). Bu bağlamda, Türkiye’de Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) m.266 ve devamında yer alan maddelerde hâkimlerin bilirkişiye başvurma esasları düzenlenmiştir. Bilirkişilik sistemi mahkeme sürecinde hâkimlere verilen teknik destektir. Bilirkişilik sisteminin yanı sıra HMK m.293’te “uzman görüşü” adı altında bir düzenlemeye gidilmiş, bu düzenlemeyle uyuşmazlık taraflarının dilekçelerinin hazırlanması, iddia ve savunmalarının güçlendirilmesi gibi konularda uzmanından bilimsel görüş alabilmelerine olanak sağlanmıştır (Akil, 2011: 173). Uzman görüşü sisteminin getirilmesi ile adli muhasebenin uzman danışmanlık ve uzman tanıklık faaliyetlerinin yolu açılmıştır.

Türkiye’de hukukçuların (avukat, savcı ve hâkim), mali konulardaki hukuki problemlerin çözümlenmesinde gerekli olan teknik bilgi ihtiyacı, özellikle vergi ve muhasebe kayıtlarında, mali tabloların analiz ve yorumlamasında görülmektedir (Terzi ve Gülten, 2014: 5). Avukatlara danışmanlık, hâkimlere ise bilirkişi desteği olarak sunulan bu hizmetler genellikle muhasebe meslek mensupları tarafından verilmektedir. Esasında bu hizmetler adli muhasebecilerin görevleri arasındadır.

Adli muhasebe, muhasebe prensip ve teorilerini, hukuki bağlamda söz konusu olaylara ve hipotezlere uygulayarak, dava veya diğer uyuşmazlıkların çözümlenmesinde etkili olan bir disiplindir. Adli muhasebe uyuşmazlık çözme sürecinde uyuşmazlık konularının soruşturulması, değerlendirilmesi ve kanıtlanmasıyla bağlantılı olarak hâkime yardımcı olmak üzere yapılan tüm muhasebe ve finansal analizleri kapsar. Tüm bunlar için kanıtların yasal mevzuat bağlamında toplanıp sistemli bir şekilde düzenlenerek sorunların çözülmesi sağlanır (Chattopadhyay, 2014: 22).

Vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları anlamında verilebilecek hizmetler Şekil 1’de sunulmuştur.



Şekil 1. Vergi Davalarında Adli Muhasebe Uygulamaları

Şekil 1’de görüldüğü üzere vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları bilirkişilik ve uzman görüşü olarak iki başlık altında toplanabilir. Adli muhasebecilerin uzman görüşü adı altında verebileceği hizmetler ise danışmanlık ve uzman tanıklıktır.

2.1. Vergi Davalarında Bilirkişilik

Davalarda özel ve teknik bilgiye ihtiyaç duyulduğunda hâkim tarafından bilgi ve görüşüne başvurulmuş, verdiği bilgi ve açıklamalarla hâkime yardımcı olan kişi “*bilirkişi*” olarak tanımlanmıştır. Bilirkişi hâkimdeki eksik, özel ve teknik bilgilerin giderilmesine yardımcı olur. Bilirkişinin hâkime yardımcı olacağı konular genel tecrübe kurallarını bildirmek, özel bilgi sahibi kişinin gözlemleyebileceği olguları saptamak ve özel bilgi ile bilimsel kuralları uygulayıp sonuç çıkarmaktır (Koroğlu, 2001: 70).

Bilirkişilik, uyuşmazlık konusuna ilişkin hususların ispatı için kullanılmaktadır. Vergi yargısında bilirkişilik müessesesinden yararlanılması aşağıdaki iki temel amaca dayanmaktadır (Organ ve Sevinç, 2016: 119-120).

a) Vergiyi doğuran olaya sebep olan özel hukuk ile bağlantılı hususların ispatı, *örneğin*: Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili bir uyuşmazlıkta mükellefin sahip olduğu aracın özelliklerine ilişkin (yaşı, cinsi, motor hacmi gibi.) bir çelişkinin giderilmesinde bilirkişi incelemesi istenebilir.

b) Vergilendirme sürecinde vergi idaresinin veya mükellefin işlemlerinin incelenmesi, *örneğin*: İkmalen vergi tarhi yapılması durumunda idarenin matrah farkını doğru hesaplayıp hesaplamadığını tespit etmek amacıyla mükellefin defter ve kayıtlarının bilirkişi tarafından incelenmesi istenebilir.

2.2. Vergi Davalarında Danışmanlık Desteği

Danışman: Bilgi ve düşüncesi alınmak için kendisine danışılan görevli kimse veya diğer ismi ile müşavirdir (TDK, 2016). Adli muhasebenin danışmanlık desteği, hakem, arabulucu, profesyonel görevli, uzman tayin hakemi veya benzeri bir rolde olmak üzere çeşitli işlemler kapsamında sağlanan profesyonel bir hizmettir (Munday ve Wilkinson, 2011: 1).

Adli muhasebeciler vergi mükellefleri ve gelir idaresi yetkilileri arasındaki anlaşmazlıkların çözümünde taraflara yardımda bulunabilirler (Muehlmann, Burnaby ve Howe, 2012: 3). Bilindiği gibi vergi idaresi görevi icabı zaten vergi konularında mükellefe nazaran üstün konumdadır. Mükellef, uyuşmazlık konusunda alacağı adli muhasebe desteğiyle bu dengesizliği bir nebze olsun giderebilecektir.

Vergi uygulamaları sırasında mükellef ve idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar tarafların yaklaşımına bağlı olarak kimi zaman uzlaşmayla kimi zaman yargı yolu ile çözümlenebilmektedir. Adli muhasebe uygulamalarının görüldüğü ülkelerde uyuşmazlığa düşen taraflar, uyuşmazlık konularını mahkemeye taşımadan önce adli muhasebecilere götürmekte ve onların görüşleri doğrultusunda karar vermekte, böylece uyuşmazlıklar daha erken bir sürede çözümlenebilmektedir (Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008: 71).

Türkiye’de mükelleflere verilebilecek danışmanlık desteğiyle uyuşmazlıkların bilinçsiz bir şekilde yargıya taşınmasının önüne geçilecek, hem mükellefe hem de hukukçulara zaman ve maliyet açısından fayda sağlayabilecektir. Bu bağlamda adli muhasebecilerin mükelleflere sağlayabileceği danışmanlık desteği kapsamında bazı hizmetler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Çözüm yolunun belirlenmesi: Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlık konusu araştırılarak yasal mevzuat açısından değerlendirilmesi ve en uygun çözüm yolunun belirlenmesi,
- Uzlaşma Müzakereleri: Vergi idaresi ile uzlaşma yoluna gidildiğinde mükellefe sağlanacak danışmanlık desteği,
- Dava başvuru desteği: Vergi davası açmaya karar veren mükelleflere başvuru ve cevap dilekçelerinde sağlanacak teknik muhasebe desteği,
- Bilgi ve belge desteği: Dava için gerekli olan bilgi ve belgelerin sağlanması,
- Kontrol ve denetim desteği: Dava sonrası vergi dairesinin işlemlerinin karara uygunluğunun kontrol ve denetimi,
- Temyiz desteği: Temyiz sürecinin takibi ve teknik destek,

Vergi davalarında danışmanlık desteği sağlanabilecek taraflardan biri de avukatlardır. Davaların büyük çoğunluğunda avukatlar, hangi kanıtların kullanılacağını bilmelerine rağmen teknik muhasebe bilgilerinden oluşan belge ve kanıtlar üzerinde tam hâkimiyet kuramayabilirler. Avukatların savundukları müvekkillerinin mali kayıtları ile ilgili bütün ayrıntıları bilmeleri hem dava stratejisini oluşturabilmek hem de davaya hazırlanabilmek için önemlidir. Zaten hukuki konularda uzman olan avukatın mali konularda da adli

muhasebeciden alacağı destekle iyi bir savunma yapması kaçınılmaz olacaktır (Sanchez ve Zhang, 2012: 104-105).

Adli muhasebecilerin avukatlara verebileceği danışmanlık desteği aşağıdaki gibi özetlenebilir (Terzi ve Gülten: 2014, 22).

- Savunma stratejisinin belirlenebilmesi için muhasebe konularının anlaşılmasına katkıda bulunmak,
- Savunma oluşturulması ve müvekkilinin haklılığını ortaya koyacak delil, bilgi ve belgelerin elde edilmesi,
- Karşı tarafın savunmasını çürütebilecek delil, bilgi ve analizlerin sağlanması,
- Müvekkilinin alacağı cezayı hafifletecek bilgi ve belgelere ulaşılması.

Adli muhasebe teknolojide meydana gelen hızlı değişimlere iyi adapte olabilen bir alandır. Adli muhasebecilerin avukatlara vereceği danışmanlık desteğiyle bu teknolojilerin daha verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlayacak ve savunmalarını güçlendirebilecektir. Avukatlar karmaşık finansal sorunları çözmek ve bu konularla ilgili taktikler geliştirebilmek, planlama yapabilmek, davalarda gereken açıklamalarda bulunabilmek için adli muhasebeciye başvurmaktadır. Adli muhasebecinin danışmanlık desteği, avukatın dava stratejisini formüle etmesine yardımcı olması ve konunun güçlü-zayıf yönlerinin değerlendirilmesi ile ilgilidir (Ross ve Stewart, 2014).

2.3. Vergi Davalarında Uzman Tanıklık

Adli muhasebe uygulamalarından uzman tanıklık, danışmanlıktan farklı olarak daha çok mahkemeye dönük uygulamaları kapsamaktadır. Diğer bir anlatımla ilk aşamada adli muhasebeciden danışmanlık desteği sağlanırken, mahkeme sürecinde bu destek uzman tanıklık olabilmektedir (Ross ve Stewart, 2014). Uzman tanıklar, müşterilerinin maddi meseleleri ile ilgili olarak mahkemede ifade verir, elde ettikleri bulgulara dayalı bir uzman görüşü sunarlar (Sanchez ve Zhang, 2012: 105). Sunulan bu görüş, kanıtlar çerçevesinde sözlü veya yazılı bir raporla ya da her ikisi ile birlikte olabilmektedir (Munday ve Wilkinson, 2011:1). Uzman tanıklar, görgü şahitlerinin aksine gördüklerini ve duyduklarını değil kendi eğitim, tecrübe ve uzmanlıklarına dayanan görüşleri sunarlar (Murray, 2009: 20/Çankaya, Dinç ve Çoban, 2014: 73).

Dava konusu olayların daha sağlıklı bir şekilde çözümlenmesinde oldukça önemli olan uzman tanıklık, gerekli araştırmalarla verilerin toplanması, toplanan veriler doğrultusunda bir görüşe ulaşılması ve ulaşılan bu görüşün hâkimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtılması olarak özetlenebilir. Yansıtılan bu görüş, uzman tanıklık yapan adli muhasebecinin kendi kişisel fikir ve yargıları olmayıp kanıt niteliğindeki belge ve bilgilere dayalı gerçeklerden oluşmaktadır. Davalarda adli muhasebecilerden uzman tanık olarak faydalanılması günden güne artış göstermektedir. Bu artışın sebepleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 43-44).

- Adli muhasebecilerin uzman tanık olarak hizmet verdiği davalarda açıklanamayan olay ve durumlara kabul edilebilir ve mantıklı bir açıklama getirebilmeleri,
- Uzman tanıklık görevini ifa eden adli muhasebecilerin her bir dava sürecinde aynı hassasiyeti gösterebilmeleri,
- Uzman tanıklık yapan adli muhasebecilerin sahip oldukları uzmanlık alanı dolayısıyla güvenilir kişiler olarak kabul edilmeleri.

Yukarıda sayılan nedenlerin yanına hile ve suçların tespit edilmesinde birliktelik müessesesinin yetersiz kalması da eklenebilir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 44).

2.4. Vergi Davalarında Araştırmacı Muhasebecilik

Adli muhasebe mesleğinin en hareketli uygulama alanlarından birisi şüphesiz araştırmacı muhasebecilik faaliyetidir. Araştırmacı muhasebecilik çalışmalarında adli muhasebeci, hesaplarda ve mali tablolarda yapılan hile ve yolsuzlukları tespit edebilmek için belge ve dokümanları incelemekte, adli muhasebe konusu olayla ilgili kim, ne, nerde, ne zaman, nasıl ve niçin gibi soruların cevabını aramaktadır. Tabii bunun için yalnızca sayılarla uğraşmayıp sayıların ardındaki iş ve işlemlerle de ilgilenmektedir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 39-40).

Rasmussen ve Leauanae (2004: 165) göre, muhasebe bilgilerinin doğruluğundan şüphe duyuluyorsa başvurulacak adli muhasebe uzmanlık alanı araştırmacı muhasebecilik ya da diğer ismiyle hile denetçiliğidir. Araştırmacı ve soruşturmacı muhasebecilik faaliyeti kapsamında bir adli muhasebeci standart bir muhasebeci gibi davranmayıp olayları pek çok yönden araştırmalı, muvazaalı işlem ve sözleşmelerin ardında yatan tüm gerçekleri ortaya koyabilmelidir (Terzi ve Gülten, 2014: 118).

Vergi davalarında araştırmacı muhasebecilik çalışmaları uyuşmazlık konusunun anlaşılması ile başlar. Dava konusunun genel bir değerlendirmesi yapıldıktan sonra sorunun daha detaylı anlaşılması için mükellefin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde incelemeler yapılır. Bu incelemeler, kayıt ve işlemlerin yasalara uygun olup-olmadığının belirlenmesine, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına katkı sağlayacaktır. Vergi davalarında araştırma konuları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Biniş, 2012: 486-487; Atak, 2014).

- Muhasebe Hataları
 - Beyannameler düzenlenirken yapılan hatalar,
 - Matrah saptanırken yapılan hatalar,
 - Vergi tarhı sırasında yapılan hatalar.
- Muhasebe Hileleri
 - Vergi matrahının azaltılması için yapılan eylemler,
 - Gider ve maliyetlerin yüksek gösterilmesi için yapılan eylemler.
- Kayıt Dışı İşlemler
- Sahte/Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeler

3. LİTERATÜR TARAMASI

Adli muhasebe ile ilgili çalışmalar önceleri daha çok ABD, Kanada ve Avusturalya gibi ülkelerde görülürken son yıllarda gelişmekte olan ülkelerde ve Türkiye’de önemli oranda artış sağlamıştır. Bu bağlamda yerli literatürde yer alan bazı çalışmalar aşağıda verilmiştir.

Pazarçevirene (2005) göre, adli muhasebe ister kamu ister özel sektör işletmelerinde yaşanan genellikle işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen kanuna aykırı davranışların tespit edilmesine yönelik çalışmaların adli muhasebenin konusunu oluşturduğunu belirtmektedir.

Toraman, Abdioğlu ve İşgüden (2009), çalışmalarında, adli muhasebe uygulamalarının aklama suçunun önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında destek sağlayabilecek nitelikte olduğu, adli muhasebecilerinde gerekli yetkinlikte meslek elemanları olduklarına değinmişlerdir.

Gülten (2010) çalışmasında, ülkemizde yeni tanınan ancak Amerika, Kanada ve Avrupa Birliği ülkelerinin çoğunluğunda uygulanan adli muhasebenin ve adli muhasebe mesleğinin bilirkişilik müessesesinden kaynaklanan sorunlara bir dereceye kadar çözüm bulabileceği ve yargılama süreçlerini hızlandırabileceği belirtilmektedir.

Elitaş (2012) çalışmasında, Türkiye’de adli muhasebe mesleğinin gerekliliği ve adli muhasebenin yasal dayanağını incelemiştir. Türkiye’de adli muhasebe konusunda derslerin üniversitelerde verilmediğini dolayısıyla adli muhasebe mesleğinin gelişmesine engel teşkil ettiğini tespit etmiştir.

Çabuk ve Yücel (2012) çalışmalarında Türkiye’de mevcut denetim sisteminin, adli muhasebe için gerekli alt yapının ve eğitim sisteminin yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda mesleğe yönelik lisans ve yüksek lisans programları oluşturulması, staj imkânlarının sağlanması, mesleğin ilke ve standartlarının somutlaştırılarak meslek yasasının düzenlenmesinin gerektiği vurgulanmıştır.

Yazarkan ve Kaygın (2016), mali nitelikli davalarda bilirkişilik uygulamalarını ele almış, asliye hukuk ve vergi mahkemesi hâkimlerinin adli muhasebecilik mesleğine yaklaşımı çeşitli açılardan sorgulamıştır. Araştırmada ulaştıkları sonuca göre, hâkimlerin adli muhasebe mesleği hakkında yeterli bilgilerinin olmadığı, bilirkişilere sıklıkla başvurdukları, bilirkişilik yapan meslek mensuplarının ise beklentilere cevap veremedikleri dolayısıyla yargı sisteminde adli muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duydukları tespit edilmiştir.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Vergi mahkemelerinde görevli hâkimler, teknik muhasebe konularını daha iyi anlayabilmek ve daha sağlıklı kararlar verebilmek için muhasebe meslek mensuplarından bilirkişilik adı altında muhasebe desteği almaktadır. Ancak Türkiye’de bilirkişilik müessesesinin sorunları tüm çevreler tarafından bilinmektedir. Diğer yandan avukatlar, vergi

davalarında mükelleflerini daha iyi savunacak stratejiyi belirleyebilmek adına muhasebe konularında destek ihtiyacı duymaktadır. Muhasebe ile hukukun birlikte çalışmasını konu edinen adli muhasebe bu ihtiyaçlara cevap verebilecek niteliktedir.

Vergi mahkemelerinde görevli hâkimlerin, avukatların ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye bakış açıları önem arz etmektedir. Çalışmayla vergi davalarında mevcut bilirkişilik sistemi ve bilirkişilerin yeterlilikleri, danışmanlık ve uzman tanıklık faaliyetlerinin uygulanabilirliği, destek ihtiyacı duyulan dava türleri, gerekli alt yapının varlığı gibi soruların cevaplarına ulaşılması beklenirken aynı zamanda meslek gruplarının vergi davalarında adli muhasebe algıları arasında farklılık olup olmadığı tespit edilmeye çalışılacaktır. Çalışmayı diğerlerinden ayıran en önemli özellik vergi ile ilgili konularda birlikte çalışan bu meslek gruplarının düşüncelerinin ilk defa sorgulanmasıdır.

4.2. Araştırmanın Evreni ve Kısıtları

Araştırmanın evrenini Türkiye'deki Vergi Mahkemeleri'nde görevli yaklaşık 350 Hâkim, Türkiye Barolar Birliğine kayıtlı yaklaşık 90 bin avukat ve TÜRMOB'a bağlı 90 bin civarında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) oluşturmaktadır. Evrenin tamamına anket uygulamasının mümkün olmaması nedeniyle Türkiye'nin 7 coğrafi bölgesinden 22 büyük il seçilmiştir. Görüşme talebi kabul edilen her vergi mahkemesinde ikişer anket uygulanmıştır. Anket çalışması yapılacak diğer meslek grupları olan avukat ve SMMM'ler de aynı şehirlerden vergi davalarıyla münasebetli olanlar arasından seçilmiştir¹. Muhasebe meslek mensuplarının temsili bakımından Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve SMMM'leri aynı anda araştırmaya dâhil etmenin analiz sonuçlarının yorumlanmasında karışıklığa sebep olabileceği göz önünde bulundurularak anket sayıca çoğunlukta olan SMMM'lere uygulanmıştır.

Araştırmaya katılım sağlayan meslek gruplarının iş yoğunluğu nedeniyle ankette toplam 32 ifadeye yer verilebilmiştir. YMM'lerin dâhil edilememesi, yüz yüze görüşme talebinin kabul edilmesindeki güçlükler, meslek gruplarının ankete ayıracak zamanlarının olmayışı gibi sorunlar araştırmanın en büyük kısıtlarındandır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Türkiye'deki vergi yargısıyla ilgili taraflara uygulanacak anket maddelerinin oluşturulması için literatür taranmış bu doğrultuda bir anket formu hazırlanmıştır. Hazırlanan anketin aksaklıklarını ve anlaşılabilirliğini tespit etmek, aynı zamanda ilave edilebilecek hususları belirleyebilmek amacıyla Trabzon, Ordu ve Samsun illerini kapsayan pilot uygulamaya geçilmiştir. Pilot uygulama esnasında söz konusu illerde bulunan vergi mahkemelerinde görevli hâkim, avukat ve SMMM'lerin anket formu hakkında görüşleri alınmış, bu görüşler çerçevesinde aksaklıklar ve eksiklikler giderilmiş ve anket formuna son

¹ Anket uygulaması yapılan iller ve anket sayıları EK 1'de verilmiştir.

hali verilmiştir. Böylece anketin ilk bölümünde beş demografik, bir vergi dava türüne ait soru, vergi davalarında adli muhasebe algısına yönelik ikinci bölümde ise 26 maddeye yer verilmiştir. 5’li likert ölçeğinde oluşturulan 26 madde 1=Kesinlikle Katılmıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum şeklindedir. Anket formunda toplamda 32 madde bulunmaktadır.

Anket yoluyla elde edilen verilerin analizinde SPSS 21.0 istatistik paket programı kullanılmış, temel varsayımlar ve örneklemin güvenilirliği test edilmiş, faktör analizi yapılmıştır. Alt gruplar ve genel ölçek için T-testi, Anova ve Tukey analizleri ile çeşitli bulgulara ulaşılmaya çalışılmış ve sonuç kısmı ile araştırma tamamlanmıştır.

4.4. Araştırma Verilerinin Frekans Dağılımları

Araştırmanın ana kütesini oluşturan meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin frekans dağılımları Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Demografik Özelliklere Ait Frekans Dağılımları

Frekans Dağılımları		N	%
Meslek	Hâkim	68	16
	Avukat	176	41,3
	SMMM	182	42,7
	Toplam	426	100
Cinsiyet	Kadın	131	30,8
	Erkek	295	69,2
	Toplam	426	100
Eğitim	Lisans	328	77,0
	Lisansüstü	98	23,0
	Toplam	426	100
Yaş	25-30	83	19,5
	31-35	107	25,1
	36-40	90	21,1
	41-45	61	14,3
	46-50	39	9,2
	51 ve üzeri	46	10,8
	Toplam	426	100
Hizmet Yılı	1-5	100	23,5
	6-10	113	26,5
	11-15	80	18,8
	16-20	58	13,6
	21-25	30	7,0
	26 ve üzeri	45	10,6
	Toplam	426	100

Tablo 1’de görüldüğü üzere meslek gruplarının %16’sı hâkim, %41,3’ü avukat ve %42,7’si SMMM’dir. Katılımcılar cinsiyet açısından değerlendirildiğinde, %30,8 oranı ile 131 kadın, %69,2 oranı ile 295 erkek yer almaktadır. %77’si lisans eğitimine, %23’ü

lisansüstü eğitime sahiptir. Araştırmaya en fazla katılım 31-35 yaş aralığındadır. Katılımın en az olduğu yaş grubu ise %9,2 oranı ile 46-50 yaş aralığındadır.

Hâkim ve avukatların uzman desteğine ihtiyaç duydukları dava türlerini belirleyebilmek amacıyla sorulan “*En çok hangi vergi dava türünde adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmaktadır*” ifadesine alınan yanıtlar Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Vergi Dava Türü Frekans Dağılımları

Meslek	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Vergi Cezaları	KDV	Gümrük Vergisi	Diğer Vergi Davaları	Toplam
Hâkim	29	7	0	19	13	0	68
	% 42,7	%10,3	%0,0	%27,9	%19,1	%0,0	%100
Avukat	27	24	88	10	5	22	176
	%15,3	%13,7	%50,0	%5,7	%2,8	%12,5	%100
Toplam	56	31	88	29	18	22	244

Tablo 2’de görüldüğü üzere hâkimlerin %42,7’si “*kurumlar vergisi*”, %27,9’u “*katma değer vergisi*”, %19,1’i “*gümrük vergisi*”, %10,3’ü “*gelir vergisi*” davalarında adli muhasebe desteğine ihtiyaç duyduklarını belirtmişlerdir. Araştırmaya katılan avukatların ise %50’si “*vergi cezaları*”, %15,3’ü “*kurumlar vergisi*”, %13,7’si “*gelir vergisi*” davalarında uzman desteğine ihtiyaç duydukları görülmektedir.

4.5. Güvenirlilik analizi

Güvenirlilik analizi: Bir araştırmada kullanılan test, anket veya ölçeğin hem birbiri ile olan tutarlılığını hem de ilgili konuyu ne derece yansıttığını belirlemek üzere geliştirilmiş bir yöntemdir (Kalaycı, 2014: 405). Güvenirliliğin ölçülmesinde en fazla kullanılan yöntem alfa (α) katsayısı modelidir. Alfa (α) katsayısına bağlı olarak ölçeklerin güvenirliliği aşağıdaki değerlere göre yorumlanır (İslamoğlu, 2009: 135).

- ✓ $0.00 \leq \alpha < 0.40$ ölçek güvenilir değil.
- ✓ $0.40 \leq \alpha < 0.60$ ölçeğin güvenirliliği düşük.
- ✓ $0.60 \leq \alpha < 0.80$ ölçek oldukça güvenilir.
- ✓ $0.80 \leq \alpha < 1.00$ ölçek yüksek derecede güvenilir.

Bu bağlamda SPSS 21 paket programıyla yapılan araştırmanın güvenirlilik test sonuçları alfa (Cronbach Alpha) katsayısı Tablo 3’te sunulmuştur.

Tablo 3. Güvenirlilik Test Sonuçları

Alfa Katsayısı (Cronbach Alpha)	Madde Sayısı
,86	26

Tablo 3'ten anlaşılacağı üzere alfa Katsayısı (α) değeri 0.86 olup anket verilerinin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

4.6. Faktör Analizi Ve Faktörlerin Açıklanması

Faktör analizi: Aynı yapının ölçülmesinde yararlanılan çok sayıdaki değişkenden, az sayıda tanımlanabilir anlamlı değişkenler elde etmeye yarayan istatistiksel bir tekniktir. Dolayısıyla faktör analizi ile değişken sayılarını azaltmak ve değişkenler arasındaki ilişkiden faydalanarak yeni yapılar elde etmek amaçlanmaktadır (Büyüköztürk, 2002).

Bir ölçeğe faktör analizi yapılabilmesi için ilk şart, ölçeğin faktör analizine uygunluğunun bazı testlerle ölçülmesidir. Bu testler örneklem yeterliliği (Kaiser-Meyer-Olkin-KMO) ve Bartlett küresellik testidir. KMO gözlenen korelasyon katsayıları büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştıran bir yöntemdir. KMO ölçütü 0,9 ile 1 arasındaysa mükemmel, 08-0,89 arasında ise çok iyi, 07-0,79 arasında olduğunda iyi, 06-0,69 arası orta, 05-059 arasında zayıf ve 0,5 altında olması veri setinin faktör analizi için uygun olmayan yapıda olduğunu göstermektedir. Bartlett küresellik testi ise, veri setindeki değişkenler arasında yeterli derecede ilişki olup olmadığını ölçmek için uygulanır. Bartlett testi $p < 0,05$ arasındaysa anlamlı olduğu kabul edilir (Patır, 2009: 72-73).

Çalışmanın örneklem yeterliliği (Kaiser-Meyer-Olkin-KMO) test sonuçları Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4. Örneklem Yeterlilik Test Sonuçları

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterlilik Testi	,876	
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	3749,002
	Df	325
	Sig.	,000

Tablo 4'ten anlaşılacağı üzere çalışmanın 0,876 olan KMO'su çok iyi bir değere sahiptir. Bunun yanında Bartlett testi *sig.* değeri $p: 0,000$ 'dır. Bu değer 0,05'ten küçük olması değişkenler arasında yeterli düzeyde ilişki olduğunun göstergesidir.

Çalışmaya uygulanan faktör analizi sonucunda oluşan faktörler ve faktör yükleri Tablo 5'de sunulmuştur.

Tablo 5. Faktör Dağılımları ve Faktör Yükleri

<i>Faktör 1: Yeterlilik</i>	Faktör Yükleri	Güvenirlilik Katsayısı
A12.Muhasebe meslek mensupları vergi mevzuatı konusunda yeterlidir.	0,835	0,82
A14.Muhasebe meslek mensupları bilirkişilik faaliyetlerinde yeterlidir.	0,833	
A13.Muhasebe meslek mensupları adli sürecin işleyişi konusunda yeterlidir.	0,823	
A16.Vergi davalarında mevcut bilirkişilik sistemi yeterlidir.	0,595	
A15.Muhasebe meslek mensupları, bir iddiayı desteklemek ya da çürütmek için gerekli bilgi ve belgeleri sağlamada yeterlidir.	0,576	
<i>Faktör 2: Katkı</i>		
A9.Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi dava süreci bilgilerine katkı yapacaktır.	0,749	0,77
A10.Adli muhasebe desteği mükelleflerin iddialarını destekleyici bilgi ve belgeleri sağlamalarına katkı yapacaktır.	0,715	
A8.Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi mevzuatı bilgilerine katkı sağlayacaktır.	0,705	
A11.Adli muhasebe desteği mükellefin iddiasını güçlendirmesine katkı sağlayacaktır.	0,594	
<i>Faktör 3: Gerekliklik</i>		
A24.Adli muhasebecilik, muhasebe mesleğinin gelişimi ve saygınlığı açısından gereklidir.	0,749	0,77
A25.Adli muhasebe vergi mevzuatının değişkenliği açısından gereklidir.	0,672	
A23.Adli muhasebe hizmetleri muhasebe konularının anlaşılması için gereklidir.	0,628	
A26.Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için koşulların olgunlaştırılması gereklidir.	0,589	
<i>Faktör 4: Fayda</i>		
A17.Bilirkişilerin adli alanda eğitim almaları faydalıdır.	0,672	0,71
A18.Adli muhasebe hizmetleriyle bilirkişilik sisteminin desteklenmesi faydalıdır.	0,581	
A19.Vergi davalarında araştırmacı-soruşturmacı muhasebeciliğin uygulanması faydalıdır.	0,552	
A20.Vergi davalarında dava destek danışmanlığının uygulanması faydalıdır.	0,544	
A21.Adli muhasebe desteği vergi mahkemelerindeki iş yükünün hafiflemesinde faydalıdır.	0,493	
<i>Faktör 5: Etki</i>		
A5.Adli muhasebeci raporu davanın seyrini değiştirmede etkilidir.	0,724	0,72
A4.Adli muhasebe desteği, vergi dava sürelerinin kılınmasında etkilidir.	0,691	
A7.Dava hazırlığında adli muhasebeci danışmanlığı mükellefin yargıya gidip gitmemesinde etkilidir.	0,539	
A6.Vergi dava hazırlığında Avukat ve Adli muhasebeci koordinasyonu davacının iddiasını kanıtlamasında etkilidir.	0,498	
A22.Vergi davalarından dava destek danışmanlık hizmetleri etkilidir.	0,466	
<i>Faktör 6: Tespit</i>		
A1.Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için alt yapı yeterlidir.	0,837	0,73
A2.Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için kanunlar yeterlidir.	0,832	
A3.Vergi davalarında adli muhasebe hizmetlerinin kullanımı yeterlidir.	0,653	

Tablo 5’de görüldüğü üzere uygulanan faktör analizi sonucunda 6 faktör elde edilmiştir. Kalaycı (2014: 330)’ya göre, bir araştırmada veri sayısı 350 ve üzerinde ise her bir ifadenin faktör yükü 0,40’ın üstünde bir değere sahip olması gerekmektedir. Çalışmanın tüm ifadelerin faktör yükleri 0,40’ın üzerinde görülmekte dolayısıyla faktör dağılımlarında herhangi bir sorunun olmadığı anlaşılmaktadır.

Diğer yandan faktörler arasındaki ilişkiyi gösteren korelasyon katsayıları Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6. Korelasyon Katsayıları

	F1	F2	F3	F4	F5	F6
F1	1					
F2	,128**	1				
F3	,162**	,474**	1			
F4	,158**	,412**	,596**	1		
F5	,123*	,511**	,527**	,569**	1	
F6	,395**	,092	,088	,098*	,124*	1
FT	,590**	,642**	,707**	,720**	,713**	,469**

(*p<0,05 ** p<0,01)

Faktörler arasında ilişkiyi gösteren korelasyon analizi sonuçlarına göre katkı faktörü ile Tespit faktörü arasında bir de gereklilik faktörü ile tespit faktörü arasında ilişki bulunamamıştır. Diğer faktörler arasında ilişki pozitif yönde olup “p” değeri 0,01’den ya da 0,05’ten küçüktür.

4.7. Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Ankette yer alan her bir ifadenin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7. Anket İfadelerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Anket Formunda Yer Alan İfadeler	N	\bar{X}	SS
1. Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için altyapı yeterlidir.	426	2,96	1,120
2. Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için kanunlar yeterlidir.	426	3,00	1,066
3. Vergi davalarında adli muhasebe hizmetlerinin kullanımı yeterlidir.	426	3,11	1,074
4. Adli muhasebe desteği vergi dava sürelerinin kısaltmasında etkilidir.	426	3,94	0,891
5. Adli muhasebeci raporu davanın seyrini değiştirmede etkilidir.	426	4,12	0,761
6. Dava hazırlığında avukat ve adli muhasebeci koordinasyonu davacının iddiasını kanıtlamasında etkilidir.	426	4,08	0,792

7. Dava hazırlığında adli muhasebeci danışmanlığı mükellefin yargıya gidip-gitmemesinde etkilidir.	426	3,91	0,838
8. Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi mevzuatı bilgilerine katkı sağlayacaktır.	426	3,88	0,914
9. Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi dava süreci bilgilerine katkı yapacaktır.	426	3,89	0,885
10. Adli muhasebe desteği mükelleflerin iddialarını destekleyici bilgi ve belgeleri sağlamalarına katkı yapacaktır.	426	4,00	0,823
11. Adli muhasebe desteği mükellefin iddiasını güçlendirmesine katkı sağlayacaktır.	426	4,01	0,804
12. Muhasebe meslek mensupları vergi mevzuatı konusunda yeterlidir.	426	3,18	1,113
13. Muhasebe meslek mensupları adli sürecin işleyişi konusunda yeterlidir.	426	3,14	1,111
14. Muhasebe meslek mensupları bilirkişi faaliyetlerinde yeterlidir.	426	3,09	1,164
15. Muhasebe meslek mensupları bir iddiayı desteklemek veya çürütmek için gerekli bilgi ve belgeleri sağlamada yeterlidir.	426	3,67	0,973
16. Vergi davalarında mevcut bilirkişilik sistemi yeterlidir.	426	2,89	1,102
17. Bilirkişilerin adli alanda eğitim almaları faydalıdır.	426	4,17	0,932
18. Adli muhasebe hizmetleriyle bilirkişilik sisteminin desteklenmesi faydalıdır.	426	3,97	0,883
19. Vergi davalarında araştırmacı-soruşturmacı muhasebeciliğin uygulanması faydalıdır.	426	3,78	0,955
20. Vergi davalarında dava destek danışmanlığının uygulanması faydalıdır.	426	3,81	0,888
21. Adli muhasebe desteği vergi mahkemelerindeki iş yükünün hafiflemesinde faydalıdır.	426	3,85	0,878
22. Vergi davalarında dava destek danışmanlık hizmetleri etkilidir.	426	3,90	0,930
23. Adli muhasebe hizmetleri muhasebe konularının anlaşılması için gereklidir.	426	3,97	0,824
24. Adli muhasebecilik, muhasebe mesleğinin gelişimi ve saygınlığı açısından gereklidir.	426	4,04	0,853
25. Adli muhasebe vergi mevzuatı değişkenliği açısından gereklidir.	426	4,05	0,855
26. Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için koşulların olgunlaştırılması gereklidir.	426	4,22	0,843

Tablo 7’de görüldüğü üzere araştırmada kullanılan ifadelerden (A26) “*Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için koşulların olgunlaştırılması gereklidir.*” ortalama puanı diğer ifadelerin ortalama puanından yüksek düzeydedir. En düşük puan düzeyi ise (A16) “*Vergi davalarında bilirkişilik sistemi yeterlidir.*” ifadesinde oluşmuştur. Dolayısıyla verilen cevapların ortalamaları arasında bir tutarlılığın olduğu söylenebilir. Daha açık ifade etmek gerekirse, vergi davalarında bilirkişilik sisteminin yeterli olmadığı, adli muhasebe için gerekli koşulların olgunlaştırılması gerektiği görüşü öne çıkmaktadır.

Diğer yandan faktörlerin her birinin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8. Faktörlerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Faktörler	N	\bar{X}	SS
1.Faktör: Yeterlilik	426	3,19	0,831
2.Faktör: Katkı	426	3,94	0,659
3.Faktör: Gereklilik	426	4,07	0,656
4.Faktör: Fayda	426	3,91	0,617
5.Faktör: Etki	426	3,98	0,579
6.Faktör: Tespit	426	3,02	0,876

Tablo 8’de görüldüğü üzere anket ifadelerine verilen cevapların ortalama puanları faktör bazında değerlendirildiğinde en yüksek puanlama 4,07 ortalama ile **gereklilik** faktöründe oluşmuştur. Gereklilik faktöründeki ifadeler vergi davalarında adli muhasebe uygulamalarının gerekliliğine yöneliktir. Dolayısıyla katılımcıların çoğunluğunun vergi davalarında adli muhasebe uygulamalarına olumlu baktıkları söylenebilir.

Diğer yandan faktörler içinde en düşük puanlama, 3,02 ortalama ile tespit faktöründe oluşmuştur. Adli muhasebe hizmetlerinin kullanımı, gerekli altyapı ve kanunların yeterliliğinin tespitine ilişkin ifadelerden oluştuğu için bu faktöre tespit ismi verilmiştir. Tespit faktörünü oluşturan üç ifadenin de olumlu sorulmasına karşın araştırmaya katılan meslek grupları; altyapı, kanunlar ve mevcut adli muhasebe hizmetlerinin yeterli olmadığı fikrinde birleşmişlerdir.

4.8. Hipotezlere Yönelik Uygulanan İstatistiksel Yöntemler

Araştırmada kullanılan istatistiksel yöntemler: Anova analizi ve T-testidir. **Anova Analizi (One-Way Anova):** İncelenmek istenen değişken açısından bağımsız üç veya daha fazla grup arasında anlamlı farklılık olup olmadığının belirlenmesi için kullanılmaktadır. **T-testi** ise: birbirinden bağımsız farklı iki gurubun ortalama puanlarının karşılaştırılması ile aralarındaki farkın rastlantısal mı, yoksa istatistiksel olarak mı anlamlı olduğuna karar vermede yardımcı olur (Kalaycı, 2014: 74; İslamoğlu ve Alnıaçık, 2014: 318). Çalışmada hipotezlerin test edilmesinde çok seçenekli cevaplara sahip olan **meslek, yaş, hizmet yılı** değişkenlerine anova analizi; iki seçenekli cevaplara sahip **cinsiyet ve eğitim** değişkenlerine t-testi uygulanmıştır.

4.8.1. Meslek Değişkeni Anova Analizi

Meslek değişkenine ilişkin Anova analizi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 9’da sunulmuştur.

Tablo 9. Adli Muhasebe Algısının Meslek Değişkeni ile Karşılaştırılması

Tek Yönlü Varyans (Anova) Analizi							
Faktörler	Meslek	N	\bar{X}	SS	F	P	Tukey
F1: Yeterlilik	Hâkim	68	3,60	0,364	7,313	0,001	1-3 2-3
	Avukat	176	3,66	0,422			
	SMMM	182	3,80	0,473			
F2: Katkı	Hâkim	68	2,97	0,488	27,813	0,000	1-3 2-3
	Avukat	176	2,93	0,814			
	SMMM	182	3,52	0,839			
F3: Gereklilik	Hâkim	68	4,00	0,610	1,758	0,174	
	Avukat	176	3,87	0,666			
	SMMM	182	3,99	0,667			
F4: Fayda	Hâkim	68	3,95	0,636	1,438	0,239	
	Avukat	176	4,06	0,605			
	SMMM	182	4,11	0,708			
F5: Etki	Hâkim	68	3,97	0,478	0,495	0,610	
	Avukat	176	3,91	0,608			
	SMMM	182	3,88	0,671			
F6: Tespit	Hâkim	68	3,96	0,441	0,174	0,841	
	Avukat	176	4,00	0,599			
	SMMM	182	3,98	0,607			
F7: Toplam	Hâkim	68	2,47	0,669	18,751	0,000	1-2 1-3
	Avukat	176	3,04	0,888			
	SMMM	182	3,20	0,853			

Tablo 9’da görüldüğü üzere meslek değişkeni ile önce faktörler toplamı ve her bir faktörün Anova analiz sonuçları sırasıyla verilmiştir. Faktörler Toplamı (FT) tüm faktörlere uygulanan analiz sonuçlarını göstermektedir.

Faktörler toplamından anlaşılacağı üzere meslek değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısına yönelik anlamlı farklılık ($p=0,001$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi meslek grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları, hâkimlerden SMMM’lere, avukatlardan SMMM’lere doğru anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 1’de görüldüğü üzere meslek değişkeni ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,000$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi meslek grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları, hâkimlerden SMMM’lere, avukatlardan SMMM’lere doğru anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 6’da görüldüğü üzere meslek değişkeni ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,000$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi meslek grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi

sonuçları, hâkimlerden avukatlara doğru ve yine hâkimlerden SMMM'lere doğru anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

4.8.2. Cinsiyet Değişkeni T-Testi

Cinsiyet değişkenine ilişkin T-testi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10. Adli Muhasebe Algısının Cinsiyet Değişkeni ile Karşılaştırılması

T-Testi						
<i>Faktörler</i>	<i>Cinsiyet</i>	<i>N</i>	\bar{X}	<i>SS</i>	<i>T</i>	<i>P</i>
<i>FT: Faktörler Toplamı</i>	Kadın	131	3,65	0,416	-2,000	0,046
	Erkek	295	3,74	0,452		
<i>F1: Yeterlilik</i>	Kadın	131	3,10	0,767	-1,459	0,145
	Erkek	295	3,23	0,857		
<i>F2: Katkı</i>	Kadın	131	3,85	0,627	-1,864	0,063
	Erkek	295	3,98	0,670		
<i>F3: Gereklilik</i>	Kadın	131	3,99	0,662	-1,597	0,111
	Erkek	295	4,10	0,652		
<i>F4:Fayda</i>	Kadın	131	3,89	0,565	-0,456	0,649
	Erkek	295	3,92	0,640		
<i>F5: Etki</i>	Kadın	131	3,90	0,569	-1,876	0,061
	Erkek	295	4,02	0,581		
<i>F6:Tespit</i>	Kadın	131	2,99	0,935	-0,383	0,702
	Erkek	295	3,03	0,850		

Tablo 10'da görüldüğü üzere cinsiyet değişkeni ile önce faktörler toplamı, daha sonra her bir faktörün T-testi sonuçları verilmiştir.

Faktörler toplamından anlaşılacağı üzere cinsiyet değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık ($p=0,046$) bulunmuştur. Faktörler toplamında erkeklerin ortalama puanları kadınların ortalama puanlarına göre daha yüksektir.

4.8.3. Eğitim Değişkeni T-Testi

Eğitim değişkenine ilişkin T-testi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 11'de sunulmuştur.

Tablo 11. Adli Muhasebe Algısının Eğitim Değişkeni ile Karşılaştırılması

T-Testi						
Faktörler	Eğitim	N	\bar{X}	SS	T	P
FT: Faktörler Toplamı	Lisans	328	3,72	0,437	0,567	0,571
	Lisansüstü	98	3,69	0,464		
F1: Yeterlilik	Lisans	328	3,18	0,864	-0,393	0,694
	Lisansüstü	98	3,22	0,714		
F2: Katkı	Lisans	328	3,94	0,639	-0,312	0,755
	Lisansüstü	98	3,96	0,725		
F3: Gereklilik	Lisans	328	4,08	0,654	0,727	0,468
	Lisansüstü	98	4,02	0,667		
F4: Fayda	Lisans	328	3,90	0,644	-0,534	0,594
	Lisansüstü	98	3,94	0,519		
F5: Etki	Lisans	328	4,02	0,558	2,174	0,030
	Lisansüstü	98	3,87	0,636		
F6: Tespit	Lisans	328	3,04	0,868	0,938	0,349
	Lisansüstü	98	2,94	0,904		

Tablo 11’de görüldüğü üzere eğitim değişkeni ile önce faktörler toplamı daha sonra her bir faktörün T-testi sonuçları verilmiştir.

Faktör 5’te görüldüğü üzere eğitim değişkeni ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,030$) bulunmuştur. Etki faktöründe lisans mezunlarının lisansüstü mezunlarına göre ortalama puanları daha yüksektir.

4.8.4. Yaş Değişkeni Anova Analizi

Yaş değişkenine ilişkin Anova Analizi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 12’de sunulmuştur.

Tablo 12. Adli Muhasebe Algısının Yaş Değişkeni ile Karşılaştırılması

Tek Yönlü Varyans (Anova) Analizi							
Faktörler	Yaş	N	\bar{X}	SS	F	P	Tukey
FT: Faktörler Toplamı	25-30	83	3,62	0,462	3,615	0,003	1-6
	31-35	107	3,64	0,406			
	36-40	90	3,79	0,373			
	41-45	61	3,80	0,435			
	46-50	39	3,61	0,497			
	51 ve üzeri	46	3,85	0,504			
F1: Yeterlilik	25-30	83	3,07	0,777	2,125	0,061	
	31-35	107	3,10	0,729			
	36-40	90	3,24	0,834			
	41-45	61	3,27	0,877			
	46-50	39	3,07	0,906			
	51 ve üzeri	46	3,49	0,956			

F2: Katkı	25-30	83	3,79	0,687	3,391	0,005
	31-35	107	3,90	0,682			
	36-40	90	4,06	0,550			
	41-45	61	4,07	0,644			
	46-50	39	3,73	0,647			
	51 ve üzeri	46	4,09	0,695			
F3: Gereklilik	25-30	83	3,87	0,715	2,606	0,025	1-4 1-6
	31-35	107	4,03	0,621			
	36-40	90	4,11	0,663			
	41-45	61	4,19	0,610			
	46-50	39	4,08	0,545			
	51 ve üzeri	46	4,22	0,702			
F4: Fayda	25-30	83	3,83	0,661	1,294	0,265	
	31-35	107	3,85	0,581			
	36-40	90	3,99	0,528			
	41-45	61	3,98	0,647			
	46-50	39	3,83	0,664			
	51 ve üzeri	46	4,01	0,685			
F5: Etki	25-30	83	3,91	0,628	1,916	0,091	
	31-35	107	3,91	0,581			
	36-40	90	4,12	0,517			
	41-45	61	4,04	0,531			
	46-50	39	3,90	0,524			
	51 ve üzeri	46	4,03	0,667			
F6: Tespit	25-30	83	3,14	0,855	1,097	0,362	
	31-35	107	2,88	0,863			
	36-40	90	3,03	0,889			
	41-45	61	3,07	0,919			
	46-50	39	2,91	0,894			
	51 ve üzeri	46	3,10	0,840			

Tablo 12’de görüldüğü üzere yaş değişkeni ile önce faktörler toplamı daha sonra her bir faktörün Anova analizi sonuçları verilmiştir.

Faktörler toplamından anlaşılacağı üzere yaş değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık ($p=0,003$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları, 25-30 yaş aralığında olanlar ile 51 ve üzeri yaş aralığında olanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 2’de görüldüğü üzere yaş değişkeni ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,005$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçlarına göre anlamlı farklılığı oluşturan yaş grupları belirlenememiştir.

Faktör 3'te görüldüğü üzere yaş değişkeni ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,025$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 25-30 yaş aralığı ile 41-45 yaş aralığında ve 25-30 yaş aralığı ile 51 ve üzeri yaş aralığında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

4.8.5.Hizmet Yılı Değişkeni Anova Analizi

Hizmet yılı değişkenine ilişkin Anova analizi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 13'de sunulmuştur.

Tablo 13. Adli Muhasebe Algısının Hizmet Yılı Değişkeni ile Karşılaştırılması

Tek Yönlü Varyans (Anova) Analizi							
Faktörler	Hizmet yılı	N	\bar{x}	SS	F	P	Tukey
F1: Faktörler Toplamı	1-5	100	3,57	0,454	4,467	0,001	1-3 1-6
	6-10	113	3,72	0,367			
	11-15	80	3,83	0,388			
	16-20	58	3,66	0,470			
	21-25	30	3,72	0,375			
	26 ve üzeri	45	3,84	0,586			
F2: Yeterlilik	1-5	100	2,99	0,746	3,263	0,007	1-6
	6-10	113	3,23	0,691			
	11-15	80	3,28	0,915			
	16-20	58	3,11	0,881			
	21-25	30	3,10	0,846			
	26 ve üzeri	45	3,54	0,987			
F3: Katkı	1-5	100	3,80	0,690	3,567	0,004	1-3
	6-10	113	3,94	0,646			
	11-15	80	4,15	0,577			
	16-20	58	3,84	0,703			
	21-25	30	3,82	0,609			
	26 ve üzeri	45	4,10	0,638			
F4: Gereklilik	1-5	100	3,88	0,677	3,012	0,011	1-3
	6-10	113	4,05	0,623			
	11-15	80	4,24	0,628			
	16-20	58	4,06	0,618			
	21-25	30	4,17	0,565			
	26 ve üzeri	45	4,14	0,765			
F5: Fayda	1-5	100	3,74	0,667	2,380	0,038	1-2
	6-10	113	3,98	0,507			
	11-15	80	3,98	0,566			
	16-20	58	3,88	0,628			
	21-25	30	4,04	0,552			
	26 ve üzeri	45	3,92	0,798			
F6: Etki	1-5	100	3,86	0,625	1,807	0,110	
	6-10	113	4,01	0,500			
	11-15	80	4,11	0,588			

	16-20	58	3,94	0,546			
	21-25	30	4,01	0,492			
	26 ve üzeri	45	4,03	0,697			
<i>F6: Tespit</i>	1-5	100	3,04	0,832	0,951	0,448	
	6-10	113	2,91	0,864			
	11-15	80	3,10	0,968			
	16-20	58	2,95	0,883			
	21-25	30	2,97	0,900			
	26 ve üzeri	45	3,20	0,805			

Tablo 13’de görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile önce faktörler toplamı daha sonra her bir faktörün Anova analizi sonuçları verilmiştir.

Faktörler toplamından anlaşılacağı üzere hizmet yılı değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık ($p=0,001$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 11-15 hizmeti yılı bulunanlarda ve 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 26 ve üzeri hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 1’de görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,007$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 26 ve üzeri hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 2’de görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,004$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 11-15 hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 3’te görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,011$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 11-15 hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 4’te görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,038$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 6-10 hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Çalışma hipotezleri ve test sonuçları toplu olarak görülebilecek biçimde Tablo 14’te sunulmuştur.

Tablo 14. Hipotezlerin Test Sonuçları

<i>H₁: Meslek değişkeni ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i>	<i>Reddedilmemiştir.</i>
H _{1.1} : Meslek ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{1.2} : Meslek ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{1.3} : Meslek ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{1.4} : Meslek ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{1.5} : Meslek ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{1.6} : Meslek ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
<i>H₂: Cinsiyet ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i>	<i>Reddedilmemiştir.</i>
H _{2.1} : Cinsiyet ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{2.2} : Cinsiyet ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{2.3} : Cinsiyet ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{2.4} : Cinsiyet ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{2.5} : Cinsiyet ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{2.6} : Cinsiyet ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
<i>H₃: Eğitim ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i>	<i>Reddedilmiştir.</i>
H _{3.1} : Eğitim ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{3.2} : Eğitim ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{3.3} : Eğitim ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{3.4} : Eğitim ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{3.5} : Eğitim ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{3.6} : Eğitim ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
<i>H₄: Yaş ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i>	<i>Reddedilmemiştir.</i>
H _{4.1} : Yaş ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{4.2} : Yaş ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{4.3} : Yaş ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{4.4} : Yaş ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{4.5} : Yaş ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{4.6} : Yaş ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
<i>H₅: Hizmet yılı ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i>	<i>Reddedilmemiştir.</i>
H _{5.1} : Hizmet yılı ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{5.2} : Hizmet yılı ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{5.3} : Hizmet yılı ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{5.4} : Hizmet yılı ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{5.5} : Hizmet yılı ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{5.6} : Hizmet yılı ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.

5. SONUÇ

Vergi mevzuatı ile muhasebenin ayrılmaz bir bütün olduğu düşünülduğünde vergi uyuşmazlıklarında adli muhasebe uygulamalarının önemi yadsınamaz. Türkiye’de vergi davalarında bilirkişilik hizmetleri genelde muhasebe meslek mensupları tarafından verilmektedir. Ancak sisteminin sağlıklı bir yapıda olmadığı ve kronik sorunlarının bulunduğu tüm çevrelerce bilinmektedir. Bu doğrultuda Yazarkan ve Kaygın (2016) tarafından hâkimlerle yapılan bir araştırmaya göre bilirkişilik görevini üstlenen muhasebe meslek mensuplarının mali davalarda beklentiyi karşılayacak düzeyde olmadıkları, kendilerini mesleki ve hukuki konularda geliştirmedikleri öne çıkmıştır. Hâkimlerin ortak kanaatine göre bilirkişilerle yaşanan problemlerin başında mesleki ve hukuki konularda yetersizlik, gerekli özenin gösterilmemesi, yazılı anlatım eksikliği gelmektedir.

Vergi uyuşmazlık davalarında bilirkişi sorunlarının çözümlenmesi, sistemin daha etkin işlemesi ancak adli muhasebe uygulamaları ile mümkün olabilecektir. Dolayısıyla vergi mahkemelerinde görevli hâkimlerin, mükellefi temsilen avukatların ve mevcut bilirkişi görevini yürüten SMMM’lerin adli muhasebe uygulamalarına bakış açıları önem kazanmaktadır. Bu amaçla yapılan çalışmada bulunan sonuçlar aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır.

Vergi davalarında hâkim ve avukatların uzman desteğine en çok ihtiyaç duydukları dava türlerini belirleyebilmek amacıyla sorulan ifadeye verilen cevaplara göre hâkimlerin uzman görüşüne başvurdukları ilk dört dava türü: Kurumlar, KDV, gümrük ve gelir vergisi davaları olduğu söylenebilir. Diğer yandan avukatlar vergi davalarında muhasebe meslek mensuplarından danışmanlık desteği almaktadır. Avukatlarda vergi cezaları, kurumlar vergisi, gelir vergisi ve diğer vergi davaları ilk dört dava türüdür. Dolayısıyla vergi davalarında görevli hâkimlerin ve avukatların *kurumlar vergisi*, *vergi cezaları*, *KDV*, *gelir vergisi* ve *gümrük vergisi* dava türlerinde daha çok adli muhasebeci desteğine ihtiyaç duydukları söylenebilir.

Yeterlilik faktöründe mevcut bilirkişi sistemi ve bilirkişi olarak yararlanılan muhasebe meslek mensuplarının yeterliliği sorgulanmıştır. Faktör 1’de oluşan ortalama puanlar göz önünde bulundurulduğunda SMMM puanlarının avukat ve hâkimlerin puanlarından yüksek olduğu görülmektedir. SMMM’lerde muhasebe meslek mensuplarının yeterli olduğu algısı, avukat ve hâkimlerde ise yeterli olmadıkları algısının öne çıktığı söylenebilir. Bu farklılığın sebebi SMMM’lerin muhasebe meslek mensubu olmalarına bağlanabilir.

Katkı faktörü ortalama puanları hâkimlerin 4,00, SMMM’lerin 3,99 ve avukatların 3,87 düzeyindedir. Vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları ile mükellefin vergi mevzuatı ve adli süreç konusunda bilgi sahibi olacağı, dava için gerekli bilgi ve belgeleri sağlayabilecekleri dolayısıyla iddialarını güçlendirebilecekleri yönünde üç meslek grubu da olumlu düşünülmektedir.

Gereklilik faktörü ortalama puanları SMMM’lerde 4,11, avukatlarda 4,06 ve hâkimlerde 3,97 düzeyindedir. Meslek grupları muhasebe mesleğinin gelişimi ve saygınlığı açısından, vergi mevzuatının değişkenliği ve muhasebe konularının anlaşılması bakımından adli muhasebe uygulamalarının gerekliliğine önemli oranda katılmaktadır.

Bilirkişilerin adli alanda eğitim almaları, adli muhasebe ile bilirkişilik sisteminin desteklenmesi, vergi davalarında araştırmacı muhasebecilik ve danışmanlık desteğinin faydalı olacağı yönündeki ifadeler fayda faktöründe yer almaktadır. Çoğunlukla olumlu cevap veren katılımcılar aynı zamanda adli muhasebe desteğinin vergi mahkemelerindeki iş yüküne hafifletici yönde faydalı olacağına inanmaktadır.

Etki faktöründe adli muhasebe uygulamalarının vergi davalarında etkili olacağı yönünde ifadeler bulunmaktadır. Meslek gruplarının ortalama puanlarına bakıldığında birbirlerine oldukça yakın ve yüksek düzeyde oldukları görülmektedir. Bu nedenle üç meslek grubunda çoğunluğun adli muhasebe uygulamalarının olumlu etkileri olacağı kanısında oldukları söylenebilir.

Vergi davalarında mevcut adli muhasebe uygulamalarının kanunların ve altyapının yeterli olmadığı kanısının en fazla olduğu meslek grubu hâkimlerdir. Onları sırasıyla avukatlar ve SMMM’ler takip etmektedir.

Sonuç olarak vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısını ölçmeye yönelik ifadeler verilen cevapları en az etkileyen değişkenler cinsiyet ve eğitim değişkenleridir. En fazla etkileyen değişkenler ise hizmet yılı, yaş ve meslek değişkenleridir. Hizmet yılı ile yaşın mesleki tecrübe ve deneyime katkısı bu değişkenlerin etkisini açıklarken SMMM’lerin muhasebe meslek mensubu olmaları nedeniyle muhasebecilerin yeterliliklerinin sorgulandığı ifadelerde objektif olamayacakları gerçeği meslek değişkeninin etkisini açıklamaktadır. Bununla birlikte üç meslek grubunda önemli çoğunluğun vergi davalarında adli muhasebe uygulamalarına olumlu yaklaşımları ifade edilebilir.

Diğer yandan HMK ile getirilen uzman görüşü sistemi danışmanlık ve uzman tanıklık uygulamalarının önünü açmış adli muhasebeye zemin hazırlamıştır. Vergi davalarında adli muhasebenin danışmanlık desteği mükellefin yargıya gidip-gitmemesinde belirleyici olabilecek davaların bilinçsiz bir şekilde yargıya taşınmasını dolayısıyla zaman ve kaynakların boşa gitmesini önleyebilecektir. Avukatlara ise savunma stratejisinin oluşturulması, bilgi ve belgelerin sağlanması, gerekli analizlerin yapılması gibi konularda destek olabilecektir. Danışmanlık desteğinin ileri bir aşaması olan uzman tanıklık uygulamaları ise davalarda kararların daha çabuk ve sağlıklı verilmesini sağlayacak biriken dava dosya sayılarının azalması yönünde katkı yapabilecektir.

İleride yapılacak araştırmalarda adli muhasebecilerin mali kazançlarının boyutu, adli muhasebeci yetiştirmeye yönelik eğitimin içeriği, mesleğin sertifikalandırılması, örnek olaylarda danışmanlık desteği, uzman tanıklık ve bilirkişilik uygulamaları, vergi davalarının

bir tarafı olan vergi idaresi yetkililerinin ve adli muhasebe eğitimi almış kişilerin adli muhasebe algıları gibi konular ele alınabilir.

KAYNAKLAR

- Akil, Cenk (2011). “Medeni Yargılama Hukukunda Mahkeme Tarafından Atanan Bilirkişi-Uzman Tanık Ayrımı,” Ankara Barosu Dergisi, 69 (2), ss. 172-18.
- Aksu, İbrahim - Uğur, Ahmet - Çukacı, Yusuf, Cahit (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik,” Yönetim ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (9), ss.63-71.
- Atak, İmdat (2014). “Hesap ve Muhasebe Hileleri-Hatalar 2,” Bursa: BSMMMO, Bilanço Dergisi, 16 (149).
- Biniş, Mine (2012). “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma,” Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17 (2), ss. 485-508.
- Büyüköztürk, Şener (2002). “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı,” Eğitim Yönetim Dergisi, 8 (32), ss.470-483.
- Chattopadhyay, P. (2014). “A Theoretical Construct of Forensic Accounting And Auditing” The Management Accountant, The Journal For CMAs, 49 (9), pp.22-28.
- Çabuk, Âdem – Yücel, Elif (2012). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (54), ss.27-50.
- Elitaş, Bilge, Leyli (2012). Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (55), ss.153-172.
- Gülten, Selçuk (2010). Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği, Ankara Barosu Dergisi, 68 (3) ss.311-320
- İslamoğlu, Ahmet, Hamdi (2009). Sosyal Bilimlerde Araştırma Teknikleri (SPSS Uygulamalı), İzmit: Beta Basın Yayım.
- Kalaycı, Şeref (2014). SPSS Uygulamaları Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Ankara: Asil Yayıncılık.
- Karacan, Sami (2012). “Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe,” Of Economic and Administrative Studies. 4 (8), ss.105-128.
- Köroğlu, Hasan (2001). Türk Mahkemelerinde Bilirkişilik ve Bilirkişi Kurumları, Ankara: Seçkin Yayıncılık,
- Muehlmann, Birigitte,W.- Burnaby, Priscilla, Ann - Howe, Martha, A. (2012) “The Use of Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinions,” Journal of Forensic & Investigative Accounting, 4 (2) ,pp. 1-34.
- Munday, Russell - Wilkinson, Bruce (2011). Forensic Accounting for commercial disputes, Chartered & ForensicAccountants, Edition 3, June. Melbourne.
- Murray, Susan, L. (2009). Being an Expert Witness, [Aktaran: Fikret Çankaya - Engin Dinç – Yurdagül Çoban, (2014), “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe

- Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (23): ss.93-94.]
- Oberholzer, Corné (2002). “Quality Management In Forensic Accounting”, Gordon Enstitute Of Business Science, University of Pretoria.
- Organ, İbrahim - Sevinç, Cansu (2016). “Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler,” Maliye Dergisi, Ocak-Haziran, (170), ss.116-130.
- Owojori, A. A. ve Asaolu, T. O. (2009). “The Role of Forensic Accounting in Solvingthe Vexed Problem of Corporate World”, European Journal of Scientific Research, 29 (2), pp.183-187.
- Patır, Sait (2009). “Faktör Analizi ile Öğretim Üyelerini Değerleme Çalışması,” Erzurum: Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 23 (4), ss.69-86.
- Pazarçeviren, Selim, Yüksel (2005) “Adli Muhasebecilik Mesleği” Zonguldak: Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, , 1 (2), ss.1-19.
- Rasmussen, Derk, G. - Leauanae, Joseph, L. (2004). “Expert Witness Qualifications and Selection”, Journal of Financial Crime, 12 (2), pp.165-171.
- Ross, Andrew, P. - Stewart, James (2014). “The Role of the Forensic Accountant in Litigation,” The Official Publication of The Suffolk County Bar Association, 30 (3).
- Sanchez, Maria, H. - Zhang, Shirley, Wei (2012). “The Role Of The Expert Witnessin Accounting Fraud Cases,” Global Journal Of Business Research, 6 (1), ss.103-111.
- Singleton, Tommie - Singleton, Aaron - Bologna, Jack - Lindquist, Robert (2006). Fraud Auditing and Forensic Accounting-Third Edition, New Jersey: John Wiley&Sons Inc.
- TDK. (2016). <http://www.tdk.gov.tr>. (03.08.2016).
- Terzi, Serkan - Gülten, Selçuk (2014). Adli Muhasebe Uygulamaları, Mesleki İhtisas Eğitim Notları, ASMMMO, Mayıs.
- Toraman, Cengiz – Abdioğlu, Hasan – İşgüden, Burcu (2009). “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulamaları,” Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C.XI, SI.
- Yazarkan, Hakan - Kaygın, Yerdelen, Ceyda (2016). “Mali Nitelikli Uyuşmazlık Davalarında Bilirkişilik Uygulamasına Karşı Adli Muhasebecilik: Ordu Adliyesi Örneği,” Business and Economics Research Journal, 7 (1), ss.161-180.

EK 1

Araştırma Yapılan İller ve Anket Sayıları			
	Hâkim	Avukat	SMMM
Trabzon	2	7	7
Ordu	2	7	7
Samsun	2	7	7
Zonguldak	2	7	7
İstanbul	20	22	26
Edirne	2	7	7
Bursa	2	7	7
Sakarya	2	7	7
Ankara	8	14	16
Konya	2	7	7
Kayseri	2	7	7
Kırıkkale	2	7	7
Çorum	2	7	7
İzmir	2	7	7
Manisa	2	7	7
Adana	2	7	7
Antalya	2	7	7
Malatya	2	7	7
Gaziantep	2	7	7
Diyarbakır	2	7	7
Erzurum	2	7	7
Van	2	7	7
Toplam	68	176	182