

**ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ VE TÜRKİYE’DE ADLİ
MUHASEBE EĞİTİMİNİN GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK
BİR ARAŞTIRMA**

Abdülkadir PEHLİVAN

Doktora Tezi

İŞLETME ANABİLİM DALI

Doç. Dr. Adem DURSUN

2010

Her Hakkı Saklıdır

ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Abdülkadir PEHLİVAN

ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ VE TÜRKİYE’DE ADLİ
MUHASEBE EĞİTİMİNİN GELİŞTİRİLMESİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

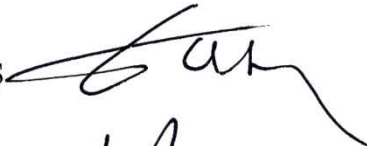
DOKTORA TEZİ

TEZ YÖNETİCİSİ
Doç. Dr. Adem DURSUN

ERZURUM – 2010

TEZ KABUL TUTANAĞI
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Doç. Dr. Adem DURSUN danışmanlığında, Abdülkadir PEHLİVAN tarafından hazırlanan bu çalışma 14.06.2010 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan:	Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU	
Jüri Üyesi:	Prof. Dr. Yusuf SÜRMEN	
Jüri Üyesi:	Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ	
Jüri Üyesi:	Doç. Dr. Adem DURSUN	
Jüri Üyesi:	Doç. Dr. Ömer YILMAZ	

Yukarıdaki imzalar adı geçen öğretim üyelerine aittir. 14.06.2010


Prof. Dr. Mustafa YILDIRIM
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

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

- ☒ Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- ☐ Tezim sadece Atatürk Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- ☐ Tezimin ... yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

14.06.2010



Abdülkadir PEHLİVAN

ÖZET
DOKTORA TEZİ

**ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ VE TÜRKİYE’DE ADLİ MUHASEBE
EĞİTİMİNİN GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Abdülkadir PEHLİVAN

Danışman : Doç. Dr. Adem DURSUN

2010 – Sayfa: 169 + XIII

Jüri : Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU
Prof. Dr. Yusuf SÜRMEN
Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ
Doç. Dr. Adem DURSUN
Doç. Dr. Ömer YILMAZ

Teknolojideki hızlı gelişmeler geçmişe göre, işlenen suçların ve yapılan hilelerin niteliğinin değişmesine neden olmuş, yeni yöntem ve tekniklerle işlenen suçları geleneksel yöntemlerle tespit etmek artık imkânsız hale gelmiştir. Günümüzde ortaya çıkan yeni suç ve hileler karşısında araştırmacılar yeni yöntem ve tekniklerin geliştirilmesine yönelik çalışmalar başlatmıştır.

Başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere gelişmiş birçok ülkede her alanda olduğu gibi, adli bilimler alanında da uzmanlaşmaya büyük önem verilmiş ve bu çerçevede “adli muhasebe” adında yeni bir bilim dalı ortaya çıkmıştır. Adli muhasebe, özellikle iktisadi ve mali faaliyetler kapsamında yapılan çeşitli hileli işlemlerin tespit edilmesine ve her türlü hileli işlemi önleyecek yöntem ve tekniklerin geliştirilmesine katkı sağlayarak günümüzde önemli bir bilim dalı durumuna gelmiştir.

Adli muhasebe alanında geliştirilen yöntem ve tekniklerin suçlularla mücadelede kullanılabilmesi için bu alanda hizmet verecek kişilerin bilimsel kurallara dayalı nitelikli bir uzmanlık eğitiminden geçmeleri artık zorunluluk halini almıştır.

Bu zorunluluktan hareket edilerek bu çalışmada, önce gelişmiş ülkelerde geniş bir uygulama alanı bulan adli muhasebe uzmanlık eğitiminin ulaştığı seviye ortaya konulmuş ve daha sonra Türkiye’deki akademisyenlerin adli muhasebe eğitimine bakış açılarının tespit edilmesine yönelik anket çalışması yapılarak, adli muhasebe ile ilgili Türkiye’de yeterli bir eğitim altyapısının bulunmadığı, eğitim veren konumunda bulunan akademisyenlerin adli muhasebe eğitiminin müfredatlarına eklenmesi konusunda isteksiz oldukları, ancak adli muhasebe konularını önemli olarak değerlendirdikleri belirlenmiş, adli muhasebe eğitiminin Türkiye’de geliştirilmesine yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Adli Muhasebe Eğitimi, Hile Denetimi, Araştırmacı Muhasebecilik

ABSTRACT**Ph.D. THESIS****FORENSIC ACCOUNTING EDUCATION AND A RESEARCH ON
DEVELOPMENT OF FORENSIC ACCOUNTING EDUCATION IN TURKEY****Abdülkadir PEHLIVAN****Advisor : Assoc. Prof. Dr. Adem DURSUN****2010 – Pages: 169 + XIII**

Jury : Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU
Prof. Dr. Yusuf SÜRMEN
Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ
Assoc. Prof. Dr. Adem DURSUN
Assoc. Prof. Dr. Ömer YILMAZ

Rapid developments in technology have caused changes in the nature of the crimes committed and the frauds played. Detecting the crimes committed with new methods and techniques, through conventional methods has become impossible. Researches have initiated new studies intended for developing new methods and techniques against new crimes and frauds that have emerged lately.

In many developed countries, and particularly in the USA a great importance has been attached to specialization in forensic sciences, as well as any other fields, and within this frame a new branch of science referred to as "forensic accounting" has arisen. Contributing to the detection of various fraudulent transactions made especially within the scope of economic and fiscal activities, and to the development of methods and techniques that would prevent all kinds of fraudulent transactions, forensic accounting has become an important science nowadays.

In order to use the methods and techniques developed within the field of forensic accounting in the fight against criminals, it is now a necessity to have the persons who will serve in this area undergo a qualified specialization education based on scientific rules.

Considering these facts, in this paper the level that the forensic accounting education has reached in developed countries, where the science has a wide field of application, has been manifested and then suggestions intended for developing forensic accounting speciality in Turkey have been built.

Within this frame, with the application of a questionnaire intended for determining the points of view of the academicians in Turkey on forensic accounting education, it has been established that an adequate infrastructure regarding forensic accounting does not exist in Turkey, that the academicians who are in the position of providing education are reluctant to include forensic accounting in the curriculum, but they still consider forensic accounting issues important, and some suggestions intended for having forensic accounting education developed in Turkey has been set forth.

Key Words: Forensic Accounting, Forensic Accounting Education, Fraud Auditing, Investigative Accounting

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	II
TABLOLAR DİZİNİ.....	VI
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	VIII
ÇİZELGELER DİZİNİ.....	IX
KISALTMALAR DİZİNİ.....	X
EKLER DİZİNİ	XII
ÖNSÖZ	XIII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE

1.1. ADLİ MUHASEBENİN TANIMI VE AÇIKLAMASI	4
1.2. ADLİ MUHASEBENİN ORTAYA ÇIKIŞ SEBEPLERİ	9
1.3. ADLİ MUHASEBE İLE İLGİLİ BİLİMLER	11
1.3.1. Adli Muhasebe – Muhasebe Denetimi İlişkisi.....	13
1.3.2. Adli Muhasebe – Hukuk İlişkisi.....	18
1.3.3. Adli Muhasebe – Kriminoloji İlişkisi	20
1.3.4. Adli Muhasebenin Sosyal Bilimlerle İlişkisi	22

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ

2.1. GENEL AÇIKLAMA	24
2.2. ADLİ MUHASEBECİLERİN ÖZELLİKLERİ	24
2.3. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ KAPSAMINDA YAPILAN FAALİYETLER.....	26
2.3.1. Dava Destek Danışmanlığı.....	26
2.3.2. Uzman Şahitlik	27
2.3.3. Hile Denetçiliği.....	29
2.4. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK SERTİFİKALAR	34

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ

3.1. GENEL AÇIKLAMA	44
3.2. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ İHTİYACI.....	45
3.3. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN PAYDAŞLARI	53
3.3.1. Adli Muhasebecileri İstihdam Edecek Olanlar	54
3.3.2. Adli Muhasebeci Olmak İsteyenler	55
3.3.3. Eğitim Kurumları.....	57
3.4. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN ÖZELLİKLERİ	59
3.5. MODEL MÜFREDAT VE UYGULAMA REHBERİ	66
3.5.1. Model Müfredat ve Uygulama Rehberi Kapsamında Adli Muhasebe Eğitimi Süreci	72
3.5.2. Model Müfredat ve Uygulama Rehberinde Yer Alan Temel Bilgi ve Beceriler	74
3.5.3. Model Müfredat ve Uygulama Rehberinde Yer Alan Keşfetme Malzemesi.....	76
3.5.4. Model Müfredat ve Uygulama Rehberinde Yer Alan Ayrıntılı Ders Malzemesi.....	76
3.5.5. Müfredat Kararlaştırma İçin Çerçeve	78
3.5.6. Hile Denetimi ve Adli Muhasebenin Sınırları.....	78
3.5.7. Becerileri Geliştirmek İçin Öğretim Araçları ve Teknikleri.....	78
3.5.8. Ders Kabulünün Önündeki Engeller, Kolejler ve Üniversiteler İçin Pratik Çözümler	79
3.5.9. Program Amaçlarının Değerlendirilmesi.....	80
3.6. ADLİ MUHASEBENİN ÜNİVERSİTE PROGRAMLARINA ENTEĞRE EDİLMESİ	80
3.6.1. Adli Muhasebe Eğitiminin Mevcut Muhasebe Programlarına Entegre Edilmesi	83
3.6.2. Adli Muhasebe Eğitiminin Müstakil Bir Program İçinde Verilmesi .	85
3.6.2.1. Hile ve Adli Muhasebe Eğitiminde Öncü: Utica Koleji.....	88
3.6.2.2. Aziz (Saint) Xavier Üniversitesi Mali Hile Araştırması ve Yönetimi Yüksek Lisans Programı	102
3.6.2.3. Florida Atlantik Üniversitesi Yönetici Yüksek Lisans Programı	104
3.7. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ MÜFREDATI	106
3.8. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN BAŞARILI OLMA KOŞULLARI.....	108
3.9. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN ÖNÜNDEKİ ENGELLER	109

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE’DE ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN GELİŞTİRİLMESİNE
YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASI

4.1. GENEL AÇIKLAMA	112
4.2. LİTERATÜR TARAMASI	112
4.3. ALAN ARAŞTIRMASI	126
4.3.1. Genel Açıklama	126
4.3.2. Araştırmanın Amacı	127
4.3.3. Araştırmanın Metodolojisi	127
4.3.3.1. Araştırmanın Evreni ve Ön Çalışması	127
4.3.3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi.....	128
4.3.4. Araştırmanın Sonuçları ve Sonuçların Değerlendirilmesi	129
SONUÇ ve ÖNERİLER	147
KAYNAKLAR	154
EKLER	162
EK (1): Anket Formu	162
EK (2): Ankete Cevap Veren Akademisyenlerin Görev Yaptıkları Üniversiteler	165
EK (3): Akademisyenlerin Denetim Dersi Verip Vermemelerine Göre Adli Muhasebe Konusundaki Bilgilerine İlişkin TUKEY Tablosu.....	166
EK (4): Akademisyenlerin Denetim Dersi Verip Vermemelerine Göre Adli Muhasebe Eğitimi Müfredatlarına Entegre Etme Düşüncelerine İlişkin TUKEY Tablosu	166
EK (5): Akademisyenlerin Bulundukları Farklı Üniversitelere Göre Adli Muhasebe Konularına Verdikleri Önem Derecesine İlişkin ANOVA Analizi Sonuçları	167
EK (6): Akademisyenlerin Akademik Unvanlarına Göre Adli Muhasebe Konularına Verdikleri Önem Derecesine İlişkin ANOVA Analizi Sonuçları	168
ÖZGEÇMİŞ	169

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1-1	: Adli Bilim Dalları ve Uzmanlık Alanları.....	12
Tablo 1-2	: Adli Muhasebe – Muhasebe Denetimi İlişkisi	17
Tablo 2-1	: Mesleki Gruplar ve Ehliyetler.....	35
Tablo 2-2	: Adli Muhasebecilerin Çalışma Alanları ve Faaliyetleri.....	42
Tablo 2-3	: İSMMMO Akademi Adli Muhasebe Uzmanlığı Sertifika Programı’nda Yer Alan Dersler	43
Tablo 3-1	: Dijital Bir Çevrede Hile ve Adli Muhasebe	64
Tablo 3-2	: Araştırmacı ve Adli Muhasebeci Nitelikleri, Bilgileri ve Becerileri.....	65
Tablo 3-3	: Hedeflenen Anlayış Düzeyi ve Pedagojik Yaklaşım	66
Tablo 3-4	: Model Müfredatın Genel Görünümü	73
Tablo 3-5	: Adli Bilimlere Yönelik Eğitim Veren Yükseköğretim Kurumları ve Ders Konuları	81
Tablo 3-6	: Adli Muhasebe Sertifika Programları	83
Tablo 3-7	: Adli Muhasebe Lisans (Anabilim/Bilim Dalı) ve Yüksek Lisans Programları.....	86
Tablo 3-8	: Utica Koleji Ceza Adaleti-Ekonomik Suç Araştırması Programı (1987)	89
Tablo 3-9	: Utica Koleji Ceza Adaleti-Ekonomik Suç Araştırması Programının Bugünkü Hali	90
Tablo 3-10	: Utica Koleji Ekonomik Suç Yönetimi Yüksek Lisans Programı	92
Tablo 3-11	: Utica Koleji Ekonomik Suç ve Hile Yönetimi İşletme Yüksek Lisans (MBA) Programı	93
Tablo 3-12	: “Model Müfredat”ın Utica Kolejindeki Ekonomik Suç Programlarına Yansımaları	94
Tablo 3-13	: Adli Muhasebecilerden Beklenen Bilgi, Beceri ve Kabiliyetler, Açılacak Dersler ve Derslerin Yer Verilebileceği Programlar.....	107
Tablo 4-1	: Adli Muhasebe Konularının Önemi	115
Tablo 4-2	: Dergiler ve Kategorilere Göre Makale Türleri.....	117
Tablo 4-3	: Adli Muhasebe Ders Tanımları, Amaçları ve Görevleri.....	119
Tablo 4-4	: Adli Muhasebe Eğitiminin Algılanan Faydaları	121
Tablo 4-5	: İki Örnek ‘Adli’ Programının Ders Sıralaması ve Özet Ders Tanımları.....	125
Tablo 4-6	: Akademisyenlerin Genel Özellikleri.....	129
Tablo 4-7	: Akademisyenlerin Görev Yaptıkları Üniversitelerin Bölgelere Göre Dağılımı	130

Tablo 4-8	: Üniversitelerin Programlarında Denetim Dersinin Durumu	130
Tablo 4-9	: Programlarında Denetim Dersi Olan Akademisyenlerin Denetim Dersi Verme Durumları	131
Tablo 4-10	: Akademisyenlerin Muhasebe Müfredatlarının Yeterliliğini Değerlendirmesi	131
Tablo 4-11	: Akademisyenlerin Muhasebe Müfredatlarına Yönelik Reform İstekleri	131
Tablo 4-12	: Akademisyenlerin Çeşitli Özellikleri Açısından Muhasebe Müfredatlarının Yeterliliğini Değerlendirmelerinin ANOVA Analizi Sonuçları	132
Tablo 4-13	: Akademisyenlerin Çeşitli Özellikleri Açısından Muhasebe Müfredatlarında Reform İsteklerinin ANOVA Analizi Sonuçları	132
Tablo 4-14	: Akademisyenlerin Adli Bilimler Konusunda Bilgileri.....	133
Tablo 4-15	: Akademisyenlerin Adli Muhasebe Konusunda Bilgileri	133
Tablo 4-16	: Akademisyenlerin Çeşitli Özellikleri Açısından Adli Muhasebe Konusundaki Bilgilerinin ANOVA Analizi Sonuçları	134
Tablo 4-17	: Akademisyenlerin Görev Yaptıkları Üniversitede Adli Muhasebe Dersinin Varlığı	134
Tablo 4-18	: Çalıştıkları Kurumda Adli Muhasebe Dersi Olmayan Akademisyenlerin Muhasebe Müfredatlarına Ayrı Bir Adli Muhasebe Dersi Konulmasına Yönelik Değerlendirmeleri.....	135
Tablo 4-19	: Akademisyenlerin Adli Muhasebe Eğitiminin Gerekliliğine Yönelik Değerlendirmeleri	136
Tablo 4-20	: Akademisyenlerin Kendi Kurumlarına Adli Muhasebe Eğitimi Entegre Etme Konusundaki Düşünceleri.....	137
Tablo 4-21	: Akademisyenlerin Çeşitli Özellikleri Açısından Adli Muhasebe Eğitimi Müfredatlarına Entegre Etme Düşüncelerinin ANOVA Analizi Sonuçları	138
Tablo 4-22	: Müfredatlarında Adli Muhasebe Dersi Olmayan Akademisyenlerin Adli Muhasebe Dersi Açılmasına Yönelik Planları	138
Tablo 4-23	: Akademisyenlerin Adli Muhasebe Konularının Hangi Muhasebe Dersinin İçinde Yer Alabileceğine Dair Değerlendirmeleri	139
Tablo 4-24	: Akademisyenlerin Adli Muhasebenin Normal Muhasebe Müfredatına Katılmasına Engel Olabilecek Konulara Yönelik Değerlendirmeleri.....	140
Tablo 4-25	: Akademisyenlerin Adli Muhasebe Eğitiminin Eğitimin Hangi Seviyesinde Verilebileceğine Yönelik Değerlendirmeleri	141
Tablo 4-26	: Akademisyenlerin Adli Muhasebe Konularına Verdikleri Önem Derecesi	142
Tablo 4-27	: Faktör Analizi Sonuçları	145
Tablo 4-28	: Alfa Katsayısının Güvenilirliği	146

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1-1	: Hile Üçgeni	23
Şekil 2-1	: Adli Muhasebecilerin Bilgi Tabanı	25
Şekil 2-2	: Hile Türleri.....	31
Şekil 3-1	: Denetim, Hile Araştırması ve Adli Muhasebe Arasındaki İlişki.....	72

ÇİZELGELER DİZİNİ

Çizelge 3-1 : Seçilmiş Hile İncelemesi ve Adli Muhasebe Kariyer Yolları 56

Çizelge 3-2 : Adli Muhasebe Programındaki Dersler (Florida Atlantik Üniversitesi) 105

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABFA	: American Board of Forensic Accounting – Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu
ABV	: Accredited in Business Valuation – Akredite İşletme Değerleme
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners – Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu
ACFEI	: American College of Forensic Examiners International – Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji
ACFS	: Association of Certified Fraud Specialists – Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği
AE	: Accounting Education: An International Journal
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
AM	: Accredited Member – Akredite Üye
ASA	: Accounting Systems Analyst – Muhasebe Sistemleri Analisti
AVA	: Accredited Valuation Analyst – Akredite Değerleme Analisti
Bkz.	: Bakınız
BV	: Bureau Veritas (Bağımsız bir risk önleme kuruluşu)
BVAL	: Business Valuator Accredited for Litigation – Dava Takibi İçin Akredite Edilmiş İşletme Bilirkişisi
CA	: Certified Accountant – Sertifikalı Muhasebeci
CBA	: Certified Business Appraiser – Sertifikalı İşletme Eksperi
CBV	: Chartered Business Valuator – Kanada Yetkili İşletme Değerlemecileri
CFA	: Certified Fraud Auditor – Sertifikalı Hile Denetçisi
CFC	: Certified Forensic Consultant – Sertifikalı Adli Danışman
CFD	: Certified Fraud Deterrence Analyst – Sertifikalı Hile Caydırıcılığı Analisti
CFE	: Certified Fraud Examiner – Sertifikalı Hile Denetçisi
CFFA	: Certified Forensic Financial Analyst – Sertifikalı Adli Mali Analist
CFS	: Certified Fraud Specialist – Auditor Sertifikalı Hile Uzmanı
CIA	: Certified Internal Auditor – Sertifikalı İç Denetçi
CIRA	: Certified Insolvency and Reorganization Accountant – Sertifikalı Tasfiye ve Reorganizasyon Muhasebecisi
CLE	: Continuing Law Education – Sürekli Hukuk Eğitimi
CMA	: Certified Management Accountant – Sertifikalı Yönetim Muhasebecisi

XI

CPA	: Certified Public Accountant – Sertifikalı Kamu Muhasebecisi
CPE	: Continuing Professional Education – Sürekli Mesleki Eğitim
Cr.FA	: Certified Forensic Accountant – Sertifikalı Adli Muhasebeci
CVA	: Certified Valuation Analyst – Sertifikalı Değerleme Analisti
EU	: European Union – Avrupa Birliği
FBI	: Federal Bureau of Investigation – Federal Araştırma Bürosu
FCPA	: Forensic Certified Public Accountant – Sertifikalı Adli Kamu Muhasebecisi
GMAT	: Graduate Management Admission Test – Yüksek Lisans Yönetim Giriş/Başvuru Testi
GRE	: Graduate Record Examinations - Yüksek Lisans Kayıt Sınavı
IAA	: Inter American Accounting Association – Amerikan Muhasebe Birliği
IAFCI	: The International Association of Financial Crimes Investigators – Uluslararası Mali Suç Araştırmacıları Birliği
IASC	: International Accounting Standards Committee – Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IBA	: The Institute of Business Appraisers – İşletme Ekspertleri Enstitüsü
IMA	: Institute of Management Accountants –Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
IRS	: Internal Revenue Service – Amerikan İç Gelirler Servisi
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
MBA	: Master of Business Administration – İşletme Yönetimi Yüksek Lisansı
MCBA	: Master Certified Business Appraiser – Baş Sertifikalı İşletme Eksperti
NACVA	: National Association of Certified Valuation Analysts – Sertifikalı Değerleme Analistleri Ulusal Birliği
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board – Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
RCMP	: Royal Canadian Mounted Police – Kanada Federal Polis Teşkilatı
SEC	: U.S. Securities and Exchange Commission - Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TWG	: Technical Working Group – Teknik Çalışma Grubu
USD	: United States Dollar – Amerikan Doları
vb.	: ve benzerleri
ve diğ.	: ve diğerleri

EKLER DİZİNİ

EK (1)	: Anket Formu	162
EK (2)	: Ankete Cevap Veren Akademisyenlerin Görev Yaptıkları Üniversiteler	165
EK (3)	: Akademisyenlerin Denetim Dersi Verip Vermemelerine Göre Adli Muhasebe Konusundaki Bilgilerine İlişkin TUKEY Tablosu	166
EK (4)	: Akademisyenlerin Denetim Dersi Verip Vermemelerine Göre Adli Muhasebe Eğitimi Müfredatlarına Entegre Etme Düşüncelerine İlişkin TUKEY Tablosu	166
EK (5)	: Akademisyenlerin Bulundukları Farklı Üniversitelere Göre Adli Muhasebe Konularına Verdikleri Önem Derecesine İlişkin ANOVA Analizi Sonuçları ...	167
EK (6)	: Akademisyenlerin Akademik Unvanlarına Göre Adli Muhasebe Konularına Verdikleri Önem Derecesine İlişkin ANOVA Analizi Sonuçları ...	168

ÖNSÖZ

Günümüzde teknolojik gelişmelerin beraberinde getirdiği yeni yöntem ve tekniklerle yapılan hileli işlemler, hem işletmeleri hem de işletmelerin çevresindeki çıkar gruplarını tehdit eder duruma gelmiş, yatırımcıların piyasalara olan güveninin giderek azalmasına sebep olmuştur. Söz konusu hileli işlemlere önceleri kendilerine güven duyulan üst düzey çalışanların da karışması bu güvenin sarsılmasında etkili olmuştur.

Yeni yöntemlerle işlenen suçların ve yapılan hileli işlemlerin artmasıyla birlikte hem yargı organlarının hem de bu konulara ilişkin davalara bakan avukatların ihtiyaç duyduğu adli muhasebe uzmanları gelişmiş ülkelerde hukuki bir düzene kavuşturularak belirlenen meslek ilkeleri doğrultusunda faaliyetlerini icra etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, gelişmiş ülkelerde yaygın bir uygulaması olan adli muhasebe uzmanlığının önemini ortaya koymak ve Türkiye’de adli muhasebe uzmanlığının geliştirilmesi için gerekli eğitim altyapısının oluşturulmasına katkı sağlamaktır.

Hazırlanan bu doktora tez çalışmasında, emeği geçen başta danışman hocam Sayın Doç. Dr. Adem DURSUN’a, Sayın Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU’na, Sayın Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ’e, Sayın Doç. Dr. Ömer YILMAZ’a, tezimi bir bütün olarak gözden geçiren ve hataların düzeltilmesinde katkı sağlayan Sayın Prof. Dr. Yusuf SÜRMEN’e, Sayın Doç. Dr. Uğur KAYA’ya, Sayın Arş. Gör. Bilal GEREKAN’a teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca doktora eğitimim boyunca Yurtiçi Doktora Burs Programı kapsamında bize destek veren TÜBİTAK yönetici ve personeline teşekkürü bir borç bilirim.

GİRİŞ

XX. yüzyılda hızla gelişen teknolojik araçlar vasıtasıyla kullanılan yeni yöntem ve teknikler toplumsal ve ekonomik hayatımızı kolaylaştırırken toplumu yeni risk ve tehlikelerle karşı karşıya getirmiştir. Beyaz yakalı suçları olarak nitelenen ve nitelikli üst düzey çalışanlar tarafından yapılan hilelerin artması ve emniyet birimlerinin bu suçluları yakalamada yetersiz kalmasının bir sonucu olarak alternatif yeni yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi zarureti ortaya çıkmıştır.

Yapılan araştırmaların sonucunda özellikle 1900'lü yıllardan itibaren bilim adamlarının dikkatini çeken adli bilimlerin, suçluların tespit edilmesinde önemli katkı sağlayabileceği anlaşılmıştır. Bu bilimlerden birisi olan adli muhasebe de birçok işletmeyi etkileyen ve çok sayıda yatırımcının mağdur olmasına sebep olan hileli işlemlerin tespit edilmesine ve bu işlemleri önleyebilecek yaklaşımların geliştirilmesine katkı sağlayarak günümüzde önemli bir bilim dalı durumuna gelmiştir.

Toplumdaki pek çok grup, sosyal sorumluluk, mali raporlamayla ilgili güvence sağlama ve hileli işlemleri tespit etme ve önleme konularında muhasebecilerden daha aktif bir rol üstlenmelerini beklemektedir. Muhasebecilerin bu konularda daha aktif bir rol üstlenebilmeleri ise özellikle sağlam bir muhasebe bilgisinin yanında, denetim, risk değerlendirme, hile denetimi bilgisi ve hukuki çevreyle ilgili temel bir bilgi setine sahip olmalarını zorunlu kılmaktadır.

Adli muhasebecilerin kendilerinden beklenen sorumlulukları yerine getirebilmeleri için almaları gereken eğitime yönelik tartışmalar günümüzde hala devam etmektedir. Bunun nedeni ise, kamuoyuna yansıyan mali skandallar ve geleneksel denetim yöntemlerinin ve muhasebe eğitiminin bu skandalları önlemede yetersiz kalmasıdır.

Adli muhasebenin önemini fark eden başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere, bazı gelişmiş ülkeler adli muhasebe eğitimi için gerekli altyapı çalışmalarını tamamlayarak bu konuda uzmanlar yetiştirebilir duruma gelmiştir. Türkiye’de ise adli muhasebenin önemi yeterince fark edilememiş, adli muhasebe eğitimi ile ilgili ciddi bir alt yapı çalışmasına henüz başlanmamıştır.

Günümüzde adli muhasebe mesleğinin bir ihtiyaç olarak kabul edilmesi gerçeğinden hareketle, Türkiye’de henüz bu ihtiyacı karşılayacak ölçüde bir eğitim faaliyeti içine girilmemesi ve bu alanda yeteri kadar çalışma bulunmaması sebebiyle bu

alanda yapılacak olan çalışmaların Türkiye’de adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu amaçla yukarıda kısaca belirtilen ihtiyaçlardan yola çıkılarak hazırlanan bu çalışmada, adli muhasebenin kavramsal çerçevesi ortaya konularak adli muhasebe mesleği tanıtılmaya çalışılmış ve Türkiye’de adli muhasebe eğitime yönelik eğitim müfredatı geliştirilmesi aşamasında ilgililere yol gösterici olabilecek bilgilere ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Ayrıca Türkiye’deki akademisyenlerin adli muhasebe eğitime yönelik değerlendirmelerini içeren araştırma sonuçları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmada kullanılan yöntem, adli muhasebe ile ilgili uluslararası alanda yapılmış çalışmaların incelenmesine dayalı literatür taraması ve Türkiye’deki akademisyenlerin adli muhasebe eğitime yönelik değerlendirmelerini içeren anket çalışmasından oluşmaktadır.

Çalışmanın konusunun kapsam itibarıyla geniş olması nedeniyle çalışmayı daha spesifik hale getirmek için bazı sınırlamalar yapılmıştır. İlk olarak adli muhasebe eğitiminin büyük ölçüde Amerika Birleşik Devletleri’nde gelişmesi, adli muhasebe alanında ilk ve örnek eğitim kurumlarının yine bu ülkede yer alması ve literatürde yer alan atıfların daha çok bu ülkedeki üniversitelere yönelik yapılmış olması nedenleriyle adli muhasebe eğitimi ile ilgili örnekler daha çok Amerika Birleşik Devletleri’ndeki üniversitelerden verilmiş, diğer ülkelerdeki örneklerin çoğuna isim olarak değinilmiştir. Literatürün diğer ülke örneklerine yer vermemiş olması, bize göre, iki şekilde yorumlanabilir. Birincisi, adli muhasebe kavramının ortaya çıkmasına yol açan sorunlar, Kara Avrupa’ında yaşanmamıştır. Dolayısıyla böyle bir ihtiyaç hâsıl olmamıştır. İkincisi ve bizce daha mantıklı açıklama, bu ülkelerde de -Türkiye’deki gibi- henüz adli muhasebenin öneminin fark edilmemiş olmasıdır. Her ne sebeple olursa olsun, adli muhasebe literatürünün neredeyse tamamının Amerika Birleşik Devletleri üzerinden inşa edildiği de oldukça açıktır.

Çalışmanın araştırma kısmında eğitim konusuna birinci derecede ilgi duymaları bakımından sadece akademisyenlere yönelik anket çalışmasına yer verilmiş, Türkiye’de adli muhasebe ile ilgili Türkçe literatürün yeterli olmaması nedeniyle uygulayıcıların büyük bir kısmının adli muhasebe konularında yeterince bilgi sahibi olmamaları, onların anket çalışmasının dışında tutulmasında etkili olmuştur.

Adli muhasebe mesleğinin uygulanmasında örnek alınabilecek Amerika Birleşik Devletleri'nin hukuk sisteminin yargı birliği ilkesinin geçerli olduğu Anglo-Sakson Hukuk sistemi içerisinde yer alması, Türkiye'de ise yargı ayrılığı ilkesinin geçerli olduğu Kara Avrupa Hukuk Sisteminin benimsenmesi nedeniyle, hukuk sistemlerindeki farklılıklar, adli muhasebe mesleğinin hem verilişinde hem de uygulanmasında iki ülke arasında farklılıkların oluşmasına yol açabilecektir. Bu fark göz ardı edilerek yapılacak bir değerlendirmenin, bizleri, yanlış sonuçlara sevk edebileceğinin farkında olmak gerekir. Özellikle reform transferlerinde sıkça rastlanıldığı gibi, başka bir ülkedeki kurumun aynen aktarılması şeklindeki öneriler, daha sonra başka sorunların yaşanmasına sebep olabilecektir.

Aslında Türkiye'de adli muhasebe kavramının da içinde yer aldığı şemsiye kavram olan “adli bilimler”in gerekli ilgiyi görmemiş olması, adli muhasebe alanındaki gelişmeleri yerli yerine oturtmada zorlukların yaşanmasına yol açacaktır. Dolayısıyla, çalışmanın, Türkiye'deki bu eksikliğin dikkate alınarak okunmasında yarar olacaktır.

Yukarıda belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak hazırlanan bu çalışma, dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, adli muhasebenin kavramsal çerçevesi üzerinde durulmuş, adli muhasebeyi ortaya çıkaran sebepler ve adli muhasebe ile yakından ilişkili bilim dallarına değinilmiştir.

İkinci bölümde, bir meslek olarak adli muhasebe uzmanlığı tanıtılmaya çalışılmış, adli muhasebecilerin faaliyet alanlarına ve aldıkları sertifikalara yönelik bilgilere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, adli muhasebe eğitimi konusu incelenmiştir. Bu kapsamda, önce adli muhasebe eğitime olan ihtiyaç ortaya konulmaya çalışılmış ve adli muhasebe eğitiminin paydaşlarından bahsedilmiştir. Yine bu bölümde adli muhasebe eğitiminde yol gösterici bir nitelik taşıyan Model Müfredat ve Uygulama Rehberi üzerinde ayrıntılı olarak durulmuş, adli muhasebe eğitiminin eğitim müfredatlarına entegre edilmesine yönelik çeşitli yaklaşımlara yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde, adli muhasebe eğitime yönelik yapılan alan araştırmasına yer verilmiştir. Burada önce, literatürde yer alan çalışmalardan bazı örnekler incelenmiş ve ardından Türkiye'deki akademisyenlerin adli muhasebe eğitime yönelik bakış açılarını ortaya koymak amacıyla yapılan anket çalışmasının sonuçları değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE

1.1. ADLİ MUHASEBENİN TANIMI VE AÇIKLAMASI

Adli muhasebe terimi içinde yer alan adli kelimesi, Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde "adaletle ilgili" anlamına gelmektedir. Adli muhasebenin (forensic accounting) diğer disiplinlere göre yeni olması sebebi ile herkesçe benimsenmiş tekdüzen bir tanımı yapılamamıştır. Nitekim, Bologna ve Lindquist *adli muhasebeyi* "Mevcut deliller kapsamında mali konulardaki yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş sorunlara uygulanmasıdır." (Singleton ve diğ. 2006: 44) şeklinde, Grippo ve Ibex "Denetim teknikleri ve kanıtları ile elde edilen, mali konularla ve değerlendirme konuları ile ilgili hukuki problemlere muhasebe bilgilerini uygulayan bilimdir." (Grippo ve Ibex, 2003: 4) şeklinde, Ansari "Muhasebenin mali bilgileri kaydetme ve özetleme gibi görevlerini hukuki bir problemin çözümünde kullanan bir muhasebe yöntemidir." (Ansari, 2004: 18) şeklinde, Zabihollah ve Lander "Muhasebe ve işletmecilik bilgileri ile hukuk ilke ve kurallarını araştırmacı bir mantıkla mali, sosyal ve hukuki sorunlara uygulayan bir hizmet faaliyetidir." (Zabihollah ve Lander, 1996: 147) şeklinde, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) ise "Muhasebe biliminin, muhasebe ilke ve teorilerinin hukuki bir anlaşmazlık durumunda kullanılmasıdır." (Bhasin, 2007: 1001) şeklinde tanımlamışlardır.

Yukarıda yer alan tanımlar ışığında **adli muhasebe**, muhasebe ve diğer bilgi kaynaklarından elde edilen bilgileri objektif doğruları ortaya çıkarmak amacıyla adli işlemlerde uygulayan bilim olarak tanımlanabilir.

Adli muhasebe terimini ilk defa 1824 yılında İskoçyalı James Mc.Clelland adlı bir muhasebeci kendi tanıtım reklamında kullanmıştır. Bu kişi, reklamda kendisini mahkemelerde ve tahkim işlerinde uzman tanık olarak tanıtmıştı (Ramaswamy, 2007: 32). Ancak, bugünkü anlamda adli muhasebe terimi, 1946 yılında Maurice E. Pelaubet tarafından muhasebe literatürüne kazandırılmıştır. Söz konusu terim başlangıçta sadece davalarla ilgili kullanılmasına rağmen, aynı terim zamanla bunun dışındaki (örneğin,

mali tabloların hazırlanması vb.) işlemler için de kullanılmaya başlamıştır. Peloubet, o yıllarda Newyork'ta faaliyet gösteren Pogson – Peloubet & Co. adlı muhasebe firmasının ortağı idi. Peloubet bu dönemde aynı zamanda yazarlık da yapmaktaydı.

XX. yüzyılın başlarında adli muhasebe mesleği Amerika Birleşik Devletleri'nde ve İngiltere'de yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Adli muhasebecilerin ilk olarak çalıştırıldığı kurumlardan birisi de Amerikan İç Gelirler Servisi (IRS – Internal Revenue Service)'dir. Amerika Birleşik Devletleri'nde 1927 yılında Federal Araştırma Bürosu (FBI – Federal Bureau of Investigation) ajanı olan Eliot Ness, Al Capone adlı vergi kaçakçısını yakalamada Amerikan İç Gelirler Servisi'nde muhasebeci olarak görev yapan Elmer Iwey'i kendileriyle ortak çalışmaya davet etmişti. Iwey'in de yer aldığı ortak bir çalışmayla birlikte Capone yakalanmıştı (Crumbley ve diğ. 2007: 1051). Bu olaydan sonra II. Dünya Savaşı (1939 – 1945) yıllarında Federal Araştırma Bürosu, yaklaşık olarak 500 kadar adli muhasebeciyi bünyesinde çalıştırma kararı almıştı (Ramaswamy, 2007: 32).

Adli muhasebenin XX. yüzyıl içerisindeki mihenk noktaları aşağıda gösterilmiştir (Ramaswamy, 2007: 32). Bunlar;

- (a) 1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından *Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisinde Adli Muhasebenin Yeri* adlı eserin yayımlanması,
- (b) 1982 yılında Francis C. Dykeman tarafından *Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci* adlı çalışmanın yayımlanması,
- (c) 1986 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) tarafından, dava hizmetlerinin altı alanına –zararlara, antitröst analizlerine, muhasebeye, değerlemeye, genel danışmanlığa ve analizlere– değinen Pratik Yardım 7'nin çıkarılması,
- (d) 1988 yılında Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu'nun (ACFE – Association of Certified Fraud Examiners) kurulması,
- (e) 1988 yılında adli muhasebecinin ana karakter olduğu yeni bir dedektif romanı türünün yayımlanması,
- (f) 1992 yılında Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji'nin (ACFEI – American College of Forensic Examiners International) kurulması,

- (g) 1997 yılında Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu'nun (ABFA – American Board of Forensic Accounting) kurulması,
- (h) 2000 yılında Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergileme Dergisi'nin (The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation) çıkarılmaya başlanmasıdır.

1940'lı yılların sonları ve 1950'li yılların başlarından itibaren adli muhasebenin uzman şahitlikle ilgili konularında muhasebe literatüründe birçok akademik çalışma görülmeye başlamıştır. 1951 yılında Iowa Law Review adlı derginin Kış sayısı muhasebe ve hukuk arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla çıkarılmıştır. Yine aynı yıl içinde Kenneth W. Robinson, makalesinde avukatlar ve muhasebecilerden oluşan bir takım kurulmasını önermiştir. George B. Pearson adlı hakim 1952 yılında “Journal of Accountancy” adlı derginin Temmuz sayısında “Uzman Şahitlik ile İlgilenmek İsteyen Muhasebecilere On Uyarı” adlı bir makale yayınlamıştır. 1953 yılında New York Yüksek Mahkemesi'nde avukat olarak çalışan Max Lourie New York Society'nin makale yarışmasında adli muhasebe konusunda yazmış olduğu makale ile ikincilik ödülünü almıştır (Crumbley ve diğ. 2007: 1051).

1960'lı yıllarda Kanada'da ilk uzman ekonomik suç birimi olan Kanada Federal Polis Teşkilatı (RCMP – Royal Canadian Mounted Police) kurulmuştur. Bunu hem eyalet hem de şehir birimlerinin kurulması takip etmiştir. Bu uzman polis birimlerinin oluşumu ekonomik suç yaklaşımında temel düşünce değişimine işaret etmektedir. Böylelikle ekonomik işlemlerin ve mali açıdan karmaşık olayların artmasıyla birlikte polis açısından muhasebe tecrübesi ve uzmanlığına ciddi bir talep ortaya çıkmıştır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 109).

Sanayi devrimi sonrası pek çok mali skandala sahne olan Amerika Birleşik Devletleri'nde, toplumun geniş kesimlerini etkileyen mali skandallar, 1970'li yıllardan sonra hızla artmaya başlamıştır. Örneğin, Adalet Fonu skandalı yaşanan bu skandallardan birisidir. Bu mali skandalın önemli bir özelliği ise bilgisayarların da kullanıldığı ilk mali skandal olmasıdır (Pearson ve Singleton, 2008: 546). Amerika Birleşik Devletleri'nde 1980'li yıllarda tasarruf ve borçlanmalarla ilgili skandallar, bu konuda Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu'nun kurulmasına yol açmıştır. Bu Komisyonun en önemli amacı, bu türden skandalları azaltmak için birtakım tavsiyeler

ortaya koymaktı. Bu çerçevede Komisyon, iç denetimlerin daha sıkı bir şekilde yapılmasını önermişti. Üstelik bu, daha sonra denetim mesleğini icra edenlerin bir mesleki standardı haline de dönüştürülmüştür (Pearson ve Singleton, 2008: 546). Bu dönem, bir anlamda süre giden hilelerin arkasında ne var, sorusuna cevap arandığı bir dönem olmuştur (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 379).

Adli muhasebe 1980’li yılların başlarında özellikle Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerde önemli bir gelişme gösterirken İngiltere, Avustralya ve Yeni Zelanda gibi ülkelerde de bu tarihlerde adli muhasebe konularına özel ilgi gösteren muhasebe meslek mensupları vardı. Özellikle Yeni Zelanda’da adli muhasebe özel uzmanlık alanı olarak da teşvik edilmeye başlamıştı (D’ath, 2008: 12). Yine, 1980’li yıllarda adli muhasebe ile ilgili literatürde birçok makale ve kitap görülmeye başladı. 1982 yılında Amerikan Price Waterhouse muhasebe ve denetim firmasının emekli ortağı Francis C. Dykeman tarafından “Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci (Forensic Accounting: The Accountant as an Expert Witness)” adlı ilk adli muhasebe kitabı yazıldı. Dykeman, on iki bölümden oluşan kitabında; yargılama süreci ile ilgili genel bir değerlendirmeden sonra, adli muhasebenin kapsamına giren çeşitli konularda bilgiler vermektedir. Bu kitaptan 5 yıl sonra 1987 yılında Kalman A. Barson tarafından “Araştırmacı Muhasebecilik (Investigative Accounting)” adlı kitap yazılmıştır. Barson, kitabında araştırmacı muhasebecilik teknikleri, boşanma davalarında araştırmacı muhasebecilik ve raporlanmamış gelirlerin tespit edilmesi ile ilgili konulara değinmektedir.

“İhtiyaçlar yenilikleri doğurmaktadır” özdeyişi bir kez daha gerçek olmuş, adli muhasebe alanındaki gelişmeler, yeni kurumların ortaya çıkmasına yol açmıştır (Rezaee ve Burton, 1997: 480). Bu doğrultuda, 1988 yılında, Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (ACFE) kurulmuştur. Bu Kurul, kendini mali hilelerle savaşmaya adanmıştır. Bu mesleği yapacak olanlarda pratik adli muhasebe deneyimi aranmış, ayrıca, kriminoloji, hukuki parametreler ve hile araştırması etiğinin yanı sıra hilenin tespit edilmesi/tanımlanması ve araştırılmasını da kapsayan tek tip bir sınavdan geçilmesi şartı getirilmiştir (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 379). Bu mesleği yapanlar, denetçiler, muhasebeciler, hile araştırmacıları, kayıp önleme uzmanları, avukatlar, eğitimciler ve kriminologlar gibi çeşitli meslek mensuplarından oluşmaktadır. Sertifikalı hile denetçileri, kanıtları toplamakta, raporlar hazırlamakta ve çeşitli şekillerde hile araştırma işine yardımcı

olmaktadır. Yine bu kişiler, genellikle belli başlı şirketlerde, hükümet birimlerinde veya da yönetim, varlıkların kötüye kullanıldığından şüphe ettiğinde araştırma yapanlar için kullanılan adlandırmayla özel yükleniciler şeklinde istihdam edilmektedir (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 379). Ne var ki, bu adımlar, daha sonraki yıllarda skandalların ardı ardına gelmesine mani olamamıştır. ZZZ Best (1986), Phar-Mor (1992), Cendant (1998), Atık Yönetimi (1998), Sunbeam (2002), Parmalat (2003) bu skandallardan sadece birkaçıdır (Pearson ve Singleton, 2008: 546).

Bütün bunlar olurken 1999 yılının Mart ayında hazırlanan bir rapor, büyük şirketlerin, kurumsal yönetişimde bir miktar mesafe kat etmiş olduğunu ortaya koymuştur. Buna karşın, küçük ve orta ölçekli firmaların rapor edilen hileli faaliyetlerinin arttığı görülmüştür. Üstelik de her büyüklükteki denetim firmasının bu işe bir yerinden bulaştıkları tespit edilmiştir (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 379).

Amerika Birleşik Devletleri'nde son yıllarda yaşanan çok sayıda mali skandaldan (Enron, WorldCom, Adelphia, Tyco ve diğerleri; ayrıca, terörizmi ve haraççılığı desteklemek için para aklama, vb. gibi) dolayı kamusal ve özel şirketler, muhasebe firmaları, hukuk kurallarını uygulamaya yönelik görevleri bulunan birimler -emniyet teşkilâtı- ve kâr peşinde koşmayan diğer kuruluşlar; hile ve adli muhasebe uzmanlarını tedarik etmeyi veya kullanmayı da içerecek bir şekilde verimsizlikleri, israfı, kötüye kullanımı ve hileyi azaltmak için kapsamlı risk yönetimi programlarına ihtiyaç duyduklarını deneyimleriyle görmüşlerdir. Bu skandallar, örgütler içerisindeki maddi hileleri tespit etmede denetim elemanlarının sorumluluklarını kamuoyunun gündemine taşımış; ardından da, çözüm olması amacıyla, bir dizi adımın atılmasına yol açmıştır.

Özellikle tarihte yaşanan skandallara bakıldığında; her skandal, bir anlamda yeni standartların veya düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır. 1930'ların sonlarındaki McKesson Robbins skandalı, alacakları belirleme ve envanteri sürekli takip etme zorunluluğunu getirmişti. Daha sonraki yıllardaki skandal dalgaları da kongre araştırmalarına ve tepkilerine yol açmıştır. 1970'lerdeki raporlama skandalları (örneğin, Adalet Fonu, Kıtasa Satış) uzman gözden geçirmesini beraberinde getirmişti. Aynı şekilde 1980'lerdeki skandallar (ZZZ Best, Crazy Eddie ve ESM Devlet Tahvilleri) denetim standartlarının belirlenmesine yol açmıştı. Bu standartlar, denetçilerin

kontrollerle ilgili analitik usulleri kullanmalarını ve ayrıca denetim raporu formunu değiştirmelerini gerektiren standartları içeriyordu (Arens ve Elder, 2006: 346–347).

1990’lı yılların sonları ve 2000’li yılların başlarında gerçekleşen son skandal dalgasında da mali raporlama üzerine iç kontroller hakkında zorunlu rapor hazırlamayı da içeren Sarbanes-Oxley Kanunu çıkarılmış ancak; bu Kanun’un, mali raporlama ve güvenli piyasalara olan güvenin tesis edilmesine ilişkin yararlarının henüz ölçülmediğini; yine bu Kanunun 404. Bölümünde bahsedilen iç kontrol hakkındaki rapor hazırlamanın henüz yeni bir konu olduğunu, bunun da ilave bir maliyet anlamına geldiğini; ayrıca Kanun’un diğer hükümlerinin de denetim ve piyasaların güvenliği üzerinde etkilerinin bulunduğunu unutmamak gerekir (Arens ve Elder, 2006: 347).

2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley Kanununun bir bölümü de dahil hukuki ve düzenleyici şartların artırılması yoluna gidilmiş, daha sonra Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board) teşkil edilmiş, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) meşhur 99 numaralı Mali Tablo Denetiminde Hilenin Değerlendirilmesi başlıklı tebliğini yayımlamıştır. Bütün bu yükümlülükler hilenin tespit edilmesi ve hileden kaçınılması bakımından iç kontrollere işaret etmekte ve hilenin araştırılması konusunda daha önleyici bir tutum almaları konusunda mali tabloları denetleyen denetim elemanlarını teşvik etmektedir (Kranacher ve diğ. 2008: 506; Seda ve Kramer, 2008: 15).

1.2. ADLİ MUHASEBENİN ORTAYA ÇIKIŞ SEBEPLERİ

Günümüzde sürekli gelişen teknoloji ve ortaya çıkan yenilikler, bir yandan toplumsal ve ekonomik hayatımızı kolaylaştırırken diğer yandan da toplumu yeni risk ve tehlikelerle karşı karşıya getirmektedir.

Yaşanan yeniliklerden en önemlilerinden birisi de dünya ticaret hacminin büyük bir kısmının internet aracılığı ile gerçekleştirilmesidir. “Mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım ve satış işlemlerinin telekomünikasyon ağı üzerinden yapılması (Bacchetta, 1998: 5)” şeklinde tanımlanan e-ticaret, bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak hızla yaygınlaşarak geleneksel ticaretin yerini almaya başlamıştır.

1980’li yıllardan itibaren birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da otomasyona geçilmeye başlanmıştır. Mali tabloların hızlı bir şekilde oluşturulması

ihtiyacı, artan muhasebe işlemlerinde ve yapılan muhasebe kayıtlarının denetiminde bilgisayar desteğinin kullanılmasını zorunlu kılmıştı. Bilgisayar destekli muhasebe o dönemde çok önemli bir yenilikti. Çünkü işletmelerin artan ticari işlemler sebebiyle yapmaları gereken muhasebe kayıtlarının hacmi artmış ve denetçilerin bütün muhasebe kayıtlarını incelemeleri imkânsız hale gelmişti. Bu dönemde iç kontrol, ölçme riski, örnekleme gibi konulara önem verilmesi gerekirken birçok işletme denetim konusunda ucuz yöntemlere başvuruyordu. Ne yazık ki ahlaki davranmayan yöneticiler de modern kontrol yöntemlerini kullanmama yoluna gidiyordu. Bütün bunların sonucunda 1990'lı yıllarda modern risk kontrol yöntemleri ve örnekleme yaklaşımları gelişti ve bu uygulamalar XXI. yüzyılın ilk birkaç yılında daha açık bir şekilde görülmeye başladı (Crumbley ve diğ. 2007: 1141)

Yaşanan değişim ve gelişmeler günümüzde toplumun bir kısmı için faydalı yönde değerlendirilirken; amaçları fırsatlardan kendileri için çıkar sağlamak olan suçlular için yeni ve gelişmiş suç aracı olarak kullanılmaktadır. Artık yeni yöntem ve araçları kullanan suçluları geleneksel yöntemlerle yakalamak ve suçların tespit edilmesi giderek imkânsız hale gelmektedir. Ekonomik suçların ancak uzman kişiler tarafından tespit edilebilmesi gerçeği, bu suçların tespit edilip suçluların yargılanması aşamasında bulunacak kişilerin ekonomi bilgisine sahip olmasını zorunlu kılmaktadır. Aksi durumda bu konularda uzman desteğine ihtiyaç duyulacaktır.

Özellikle elektronik ticaret, bankacılık gibi alanlarda suçluların tespit edilmesi, güvenlik açıklarının kapatılmasına yönelik yöntemlerin geliştirilmesi ancak bu konuda yeterli donanımına sahip uzman kişilerce geliştirilecek tekniklerle sağlanabilmektedir.

Günümüzde yaşanan hızlı teknolojik gelişmelerin ortaya çıkardığı yeni yöntem ve teknikler ticari işlemlerin giderek daha karmaşık hale gelmesine ve bunun sonucunda taraflar arasında anlaşmazlıkların da artmasına neden olmaktadır. Birey ve kurumlar eskiye nazaran artan oranda mahkemelere başvurmakta, avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaktadır.

İşletmelerde çalışanların yaptıkları hilelerin ve yolsuzlukların artmasıyla giderek artan sayıda ve büyük tutarlarda şirket başarısızlıkları yaşanmakta, bunların nedenlerinin ortaya çıkarılması ve önlenmesi konusunda ise uzman desteğine ihtiyaç duyulmaktadır.

Yatırımcı güveninin uzun yıllar boyunca çalışarak kazanıldığı çeşitli firmalarda bu güvenin sarsılmadan korunabilmesi firmaların mali tablolarının güvenilirliği ile yakından ilgilidir. Mali tabloların güvenilirliğine ise ancak uzman muhasebeciler tarafından yapılan incelemeler sonucunda karar verilebilmektedir.

Bazı uzmanlara göre, çok sayıda örgütü, uzun bir süre ve oldukça ayrıntılı olarak mali raporlarına bakmaya sevk eden sorunlar, hisse senedi piyasalarındaki mücadeleler ve yatırımcıların bu piyasalara olan güvenlerini yitirmeleri, adli muhasebeye olan ihtiyacı artırarak bu alanın günümüzde popüler hale gelmesine neden olmuştur.

Aynı şekilde hileli eylemleri teşvik eden yapıyla birlikte bugünkü ekonomi, uzmanlık hizmetlerini gerekli kılmakta; beyaz yakalıların işlediği suçlardaki artış ve hileleri açığa çıkarmada emniyet birimlerinin karşılaştıkları güçlükler de bu mesleğe olan talebi artırmaktadır. Çok sayıda muhasebe firması, sadece adli muhasebeye odaklanmış bağımsız birimleri destekleyecek kadar yeterli bir piyasa bulunduğu inanmaktadır (Ramaswamy, 2007: 32).

Bütün bu nedenlerden dolayı adli muhasebe mesleği gelişmiş birçok ülkede üzerinde önemle durulan meslekler arasındaki yerini almıştır.

1.3. ADLİ MUHASEBE İLE İLGİLİ BİLİMLER

Adli muhasebe, **adli bilimler** içerisinde yer alır. Adli bilim kavramını, insanoğlunun tabiat kanunlarını hukuk için kullanması olarak tanımlamak mümkündür (Crumbley, 1995: 23). Adli bilimlerin amacı, bilimsel bilgi, beceri ve gerçeklerin, özellikle mahkeme sürecinde kullanılarak, medeni hukuk veya ceza hukuku alanında ortaya çıkan hukuki sorunların çözümüne katkı sağlamaktır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103).

Adli bilimlerin geçmişi ilk borç belgelerinde borçluların kimliklerinin tespiti amacıyla parmak izlerinin alındığı VII. yüzyıla kadar uzanmaktadır. O zamandan bu yana adli bilimler özellikle yirminci yüzyılda bilimsel bilgide meydana gelen hızlı gelişmeyle birlikte çok daha karmaşık hale gelmiştir (Hopwood vd. 2008: 159). Örneğin, insanların DNA profilinin çıkarılması, kan örnekleri üzerinde çalışılması, el yazılarının analizi gibi teknikler günümüzde suçların ortaya çıkarılması aşamasında oldukça sık kullanılmaktadır (Schinkel, 2007: 1).

Adli bilimler, özellikle 1900'lü yıllardan itibaren hızlı bir gelişme göstermiştir. Özellikle moleküler biyoloji ve kimyadaki gelişmeler, zikredilmeye değerdir. Bu konuyla ilgilenen bilim adamlarını bir araya getirmesi amacıyla kurulan Amerikan Adli Bilimler Akademisi'nin 2003 yılı itibarıyla 5.000'i aşkın üyesi bulunmaktadır. Adı geçen akademinin üye profiline (kriminologlar %32,1, patologlar %17,9, genel %11,2, toksikologlar %10,4, odontologlar %8,3, antropologlar %5,2, sorgulanan belgeler üzerine çalışanlar %5,2, mühendisler %3,4, psikologlar/davranış bilimcileri %3,3 ve hukuk bilimcileri %3,1) bakıldığında; adli bilimlerin çok farklı disiplinleri ilgilendirdiği açık bir şekilde görülebilir (Almirall ve Furton, 2003: 1156).

Birçok farklı alana ayrılan adli bilim dallarının çoğu, “adli muhasebe” için oldukça önemlidir. Siegel vd. (2000) tarafından üç cilt olarak yazılan ve adli muhasebeye içerisinde yer veren “Encyclopedia of Forensic Sciences (Adli Bilimler Ansiklopedisi)” adlı eserde 200'den fazla türde adli bilim dalından bahsedilmektedir. Bu bilim dallarından bazılarına Tablo 1-1'de yer verilmiştir.

Tablo 1-1: Adli Bilim Dalları ve Uzmanlık Alanları

Adli Bilim Dalı	Uzmanlık Alanı
Adli Antropoloji	Eski ve yeni insan iskelet artıklarının kimliklendirilmesi ve ölüm sebebinin belirlenmesi
Adli Balistik	Ateşli silahlar
Adli Bilişim	Bilgisayar teknolojileri
Adli Daktilografya	Parmak izi
Adli Entomoloji	Zamanı ayırt etmek veya ölüm yerini anlamada kullanılan böcekler
Adli Genetik	Özneleri ayırt etmek için yapılan DNA analizleri
Adli Kanıt	Herhangi yasal bir işlemde kullanılabilecek fiziksel nesneler
Adli Kimya	Patlayıcı maddeler, zehirler, kontrole tabi maddeler
Adli Mühendislik	Düzgün çalışmayan veya bozuk işlem görmüş olan maddeler, ürünler, yapılar ve bileşenler
Adli Odontoloji	Ölen insanları ayırt etmede yararlanılan diş ile ilgili kanıtlar
Adli Paleografya	Belgelerin kaynağını ve gerçekliğini inceleme
Adli Palinoloji	Bulunulan zaman ve suçun işlendiği yerle ilgili madenler, polenler
Adli Patoloji	Yaralanmalar, sıvı örnekler, doku örnekleri
Adli Psikoloji – Psikiyatri	Herhangi yasal bir işlemle ilgili kişinin akıl durumunun, temyiz kudretinin belirlenmesi ve suçlu profilinin ortaya çıkarılması
Adli Suç Bilimi (Kriminalistik)	Olay yerindeki kanıtları toplama, işleme ve analiz etme
Adli Toksikoloji	İlaçlar, alkol, zehirler ve bunların etkileri
Seroloji	Kan örnekleri

Kaynak: Hopwood ve diğ. (2008: 160).

Tablo 1-1’de gösterilen adli bilişim, adli suç bilimi, adli daktilografya, adli kanıt, adli paleografya, adli psikoloji – psikiyatri gibi uzmanlık gerektiren adli bilim dalları adli muhasebe için birincil derecede; diğer adli bilim dalları ise ikincil derecede öneme sahiptir.

Adli muhasebenin, işletmelerin içe dönük sorunları ile olduğu kadar çevre ile olan ilişkileri ile de ilgilenmesi ve sosyal sorumluluk gereği birçok bilim dalı ile yakın ilişki içerisinde olunmasını gerektirir. Bu nedenle adli muhasebe ile yakından ilişkili bilim dallarına kısaca değinilecektir.

1.3.1. Adli Muhasebe – Muhasebe Denetimi İlişkisi

Muhasebe, geleneksel muhasebe süreci içerisinde genel muhasebe, yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesi, denetim vb. hizmetleri içeren farklı alanlarda hizmet verebilmektedir. Bu alanların her birisinin ayrı birer amacı bulunmaktadır. Örneğin, yönetim muhasebesinin amacı, işletme faaliyetlerinin kârlılığının izlenebilmesi ve arttırılabilmesi için bu bilgileri kullanacak olan taraflara işletme içerisinde anlamlı bilgiler vermektir.

Adli muhasebenin bahsedilen muhasebe alanlarından en yakın ilişki içerisinde olduğu alan muhasebe denetimdir. **Muhasebe denetimi**, belli bir iktisadi birim veya döneme ait sayısal bilgilerin, önceden tespit edilmiş ölçülere uygunluk derecesini belirleme ve bu konuda bir rapor yazmak amacı ile bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen denetim kanıtı toplama ve toplanan kanıtların değerlendirme çalışmasıdır (Türedi, 2007: 18–19). Tanımdan da anlaşılacağı üzere muhasebe denetimi, adli muhasebecilerin araştırmacı yeteneklerini kullanabilmelerine imkân tanıyan bir alandır. Nitekim, geçmişte Amerika Birleşik Devletleri’nde yaşanan Enron, World Com, Adelphia vb. mali skandallar, bu gibi şirketlerde yaşanan şüpheli durumların incelenmesinde ve hilelerin ortaya çıkarılmasında adli muhasebecilerin bu yeteneklerinden yararlanılmasının gerekliliğini ispat etmiştir.

Modernlik, zaman ve mekândan bağımsız soyutlamalar şeklinde bir dizi sistemden oluşmaktadır. Bu sistemlerden bir tanesi de muhasebedir. Muhasebe, modernliğin beraberinde getirdiği güvensizliğe çare sayılabilecek bir soyutlama, bir

sistemdir. Başka pek çok sistemde olduğu gibi; muhasebenin de bir sistem olarak kendisinden beklenen görevi yerine getirebilmesi, bu sisteme duyulan güvene bağlıdır.

Modernliğin bir yönüyle piyasa ekonomisine dayalı gelişme anlayışının yaşandığı bir döneme işaret ettiğini belirtmek gerekir. Piyasa ekonomisinin temeli ise sözleşme özgürlüğüdür. Piyasa, hem ülke içindeki hem de diğer ülkelerdeki taraflarla, yani yabancılarla sözleşme yapmayı gerekli kılmaktadır. Ticarî hayattaki sözleşmeler ve bu sözleşmelerde yer alan fiyatlar ve koşullar hiçbir dayanağı olmayan bir bilgiden hareketle değil, muhasebecilerin verdiği bilgilerden yola çıkılarak belirlenir (Mouritsen ve Thrane, 2006: 242). Esas olarak bu, muhasebenin en temel işlevlerinden biridir. Bu sözleşmeler, güven duygusu olmadan yapılamayacağından; piyasanın esas olduğu bir ekonomik sistem olarak kapitalizm, bir anlamda, güven duygusu üzerine kuruludur (McMillan, 2004: 944). Ticari hayatta beklenen güvenilir bilgi ihtiyacı ancak güvenilir bir muhasebe bilgi sistemi ile sağlanabilir. Zira güven duyma ve işbirliğine dayalı ilişkiler, ticaret hayatında bir istisna değil, normdur (Seal ve Vincent-Jones, 1997: 406). Güven duygusu olmadan bir ticari ilişkinin kurulması düşünülemez. *Denetimi ve muhasebe mesleğini de içeren mali raporlama mekanizmaları, bu güven duygusunu artıran araçlardan birkaçıdır* (McMillan, 2004: 944).

İşletme çevresindeki çıkar gruplarının herhangi bir konuda doğru bilgi alabilmeleri işletme içinden güvenilir ve yeterli miktarda bilgi elde edebilmelerine bağlıdır. Bu bilgileri sağlamak da işletme yönetiminin görevidir. Ancak, işletme içerisinde muhasebe işlemlerinin karmaşıklığı ve hacim olarak fazla oluşu, muhasebe standartlarının karmaşıklığı, ilgililerin bir kısmının işletmeden uzak oluşları, işletmeye kaynak sağlayan sermayedarların günlük mali işlemlerin çoğundan haberdar olamamaları ve sadece yöneticilerden alabildikleri kısmi bilgilerle yetinmek zorunda olmaları, bilgi sağlayan yöneticilerin kasıtlı veya kasıtsız olarak ilgililere yanıltıcı bilgi aktarmaları gibi nedenlerle işletme içinden bazen güvenilir bilgi edinmek mümkün olamayabilir.

İşletme çevresinde bulunan çıkar gruplarının işletme içerisinden güvenilir bilgi elde edebilmeleri ve kararlarını doğru olarak verebilmeleri için işletme içerisinden gelen bilgilerin taşıdığı doğruluk riskinin azaltılması gerekmektedir. Bu aşamada devreye

giren denetim çalışmaları çeşitli çıkar grupları için gerekli doğru bilgi ihtiyaının karşılanmasında işletmeler için önemli görevler üstlenmektedir.

1970’li yılların sonlarından itibaren hızla yaygınlaşan muhasebe standartları işletmelerde muhasebe kayıtlarının karmaşıklaşmasına neden olmuş, mali bilgilerin kaydedilmesi ve sunulmasını giderek daha zor hale getirmiştir. Hatta bazı işletmelerde işletmenin durumu ile ilgili bir kanaate varılabilmesi için bir günlük işlemlerin bile gün sonunda uzman bir denetim elemanının değerlendirmesinden geçmesi gerekli hale gelmiştir.

Bütün bu nedenlerle denetim elemanları, yatırımcıların işletmelere güvenle yatırım yapmalarına yardımcı olarak sermaye piyasasının gelişmesine, devleti ve yatırımcıları hileli işlemlerden koruyarak güvenilir bir piyasa oluşmasına katkı sağlamaktadır.

Muhasebe denetimi ile adli muhasebenin pek çok benzer ve farklı yanı vardır Bunlar, aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Ranallo, 2006: 109 – 117):

- Muhasebe denetimi ile adli muhasebenin ortak amacı, mali raporlamanın hukuka uygun olarak yapılmasının sağlanmasıdır.
- Muhasebe denetimi çalışmaları ile adli muhasebe araştırmalarında, işletme ve ilgili sektörün mevcut durumu, muhasebe kayıt düzeni ve belge türleri, hileli işlemlerin işletme faaliyetlerini nasıl etkilediği gibi konularda bilgi sahibi olunması gerekir.
- Muhasebe denetiminde mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu incelenirken, adli muhasebe araştırmalarında hileli muhasebe işlemleri ve varlıkların kötüye kullanımı suçları ile ilgilenilmektedir.
- Muhasebe denetimi çalışmalarının sonucunda yapılan değerlendirmede açıklamaların tamamı mali tabloların tümü üzerinden yapılırken, adli muhasebe araştırmalarında ise mali tablonun tümü üzerinden genel bir değerlendirme yerine; kayıtların, çalışanların ve işletme içindeki birimlerin değerlendirilmesi yapılır.

- Muhasebe denetimi çalışmalarının sonucunda, mali tablolarla ilgili genel ve sınırlı kullanılabilir bir görüş sunulurken, adli muhasebe araştırmalarında ise şüphelenilen özel bir problemin derinliği ve olası etkileri araştırılır.
- Muhasebe denetiminde bireylerin davranışlarına değil; raporlama sistemin doğru, geçerli ve bütün bilgileri içerecek bir yapıda olup olmadığı ile ilgilenilirken, adli muhasebe araştırmalarında, yönetimin planlı ve kasıtlı olarak yanlış beyan edilen bilgileri ayırt edilmeye çalışılır.
- Muhasebe denetimi çalışmaları genel olarak çalışanların bilgisi dahilinde yapılırken, adli muhasebe araştırmalarında ise çalışanlar araştırmanın amacını ve kapsamını bilemezler.
- Muhasebe denetiminde çalışma planı önceki çalışmaların dikkate alınmasıyla kümülatif bilgilerden yararlanılarak, uzun süreli olarak yapılırken, adli muhasebe araştırmalarında önceden belirlenmiş az sayıdaki bilgi dikkate alınarak çalışma planı oluşturulur ve bu plan çeşitli bulgular elde edildikten sonra yeniden şekillendirilir.
- Muhasebe denetiminde işletme yönetiminin beyanlarının en azından bir kısmına güvenirken, adli muhasebe araştırmalarında ise çok azına güvenir.
- Muhasebe denetimi çalışmaları sonunda bir fikir sunulurken, adli muhasebe araştırmalarında ise birkaç farklı eşit ihtimalli sonuç elde edilebilir.
- Muhasebe denetimi süreklilik arz eden ve düzenli olarak yapılan çalışmalar iken, adli muhasebe araştırmaları süreklilik arz etmeyen ve düzenli olarak yapılmayan faaliyetlerdir.
- Muhasebe denetiminde kullanılan çalışma kâğıtlarında genel olarak belirli şekil şartları aranmazken, adli muhasebe araştırmalarında kanıt niteliği taşıyan belgeler hukuki kurallara uygun belirli şekil şartları taşırlar.
- Muhasebe denetimi çalışmaları herhangi bir tazminat güvencesi olmadan sürdürülürken, adli muhasebe araştırmalarında üçüncü şahıslarla ilgili bilgileri içeren belgeler kullanıldığı için oluşabilecek zararları tazmin etme güvencesi vardır.
- Muhasebe denetiminde süreçler, genel kabul görmüş denetim standartlarınca belirlenirken, adli muhasebe araştırmalarındaki süreçleri bilgi, yetenek, eğitim ve tecrübeler belirler.

- Muhasebe denetiminde, çalışmaların sonucunda, olumlu, olumsuz ve şartlı görüş belirtebilir ya da görüş bildirmekten kaçınılabilirken, adli muhasebe araştırmalarında yeniden gözden geçirmenin gerekli olup olmadığı veya gerekli ise nasıl yapılacağı ile ilgili herhangi bir görüş belirtilmez.
- Muhasebe denetiminde belge ve bilgilerin aksini ispat edecek bir bilgi ve şüphe olmadıkça geçerli ve güvenilir olduğu varsayılırken, adli muhasebe araştırmalarında belgelere daha şüpheli olarak ve üzerinde değişiklik ve tahrifat yapılmış olabileceği endişesi ile bakılır.
- Muhasebe denetimi çalışmalarında kişisel düşünceleri destekleyen kanıtlara daha fazla ilgi duyulurken, adli muhasebe araştırmalarında bir savcı gibi tüm kanıtların toplanması ve muhafaza edilmesi yolu tercih edilir.
- Muhasebe denetimindeki bulguların sözlü olarak sunulması nadiren istenirken, adli muhasebe araştırmalarında elde edilen bulguların araştırmancının taraflarına sözlü olarak sunulması istenebilir.

Adli muhasebe ile muhasebe denetimi ilişkisi Tablo 1-2’de ayrıca gösterilmiştir.

Tablo 1-2: Adli Muhasebe – Muhasebe Denetimi İlişkisi

	Muhasebe Denetimi	Adli Muhasebe
Görev Onayı ve Tanımı	Sözleşme metni ile sınırlı	Detaylı görev tanımı (Çalışmanın amacı, hareket noktası, süreç)
Taraflar arası İletişim	Genellikle, ön görüşme ve sonuçlar üzerinde son görüşme yapılır.	Sürekli iletişim vardır. (Bir sonraki adımda nasıl hareket edileceğinin belirlenmesi için)
Varsayım	Yönetimin bütünüyle dürüst olduğu varsayılır.	Yönetimin en azından bir bölümünün hatasız olmadığı varsayılır.
Çalışmanın Yöntemi	Mali tablolarda incelenmesi gerekli bölümlerde örnekleme yöntemi ile inceleme yapılır.	Tanımlanmış bölümde kapsamlı bir inceleme yapılır.
Rapor	Standart ifadelerin yer aldığı bütüne ait bir rapor yazılır.	Talep edilen kısımla ilgili tek bir rapor yazılır.
Periyot	Yıllık olarak tekrarlanır.	Yalnız bir defaya (istendiğinde) mahsustur.

Kaynak: Schiesser ve Burkart (2010: 474).

1.3.2. Adli Muhasebe – Hukuk İlişkisi

Ekonomik hayat geliştikçe işletmelerin büyümesi, sayıca artması, ekonomik birleşmeler, özel menfaatlerin ve kamu menfaatinin korunması ihtiyacı, muhasebe alanının hukuk kuralları ile düzenlenmesini zorunlu olarak gündeme getirmiştir.

Muhasebe alanında hukuk kuralları ile korunması gereken menfaatler arttıkça bu alana kanun koyucunun müdahalesi de artmıştır. Muhasebe hukukunun oluşmasında korunmaya değer menfaatler başlangıçta özel menfaatler (tacirlerin ve işletme alacaklılarının menfaatleri) ile sınırlı iken zamanla özel menfaatlerin yanında kamu menfaatinin de korunması gündeme gelmiştir (tasarruf sahipleri, sigortalılar vb.) (Karayalçın, 1988: 10).

İçinde bulunduğumuz ekonomik ortamda, ticari uyumsuzluklar -davalar- giderek artmakta, tacirler alacak haklarını ispat etmek için ticari defterlere, ticari defter kayıtlarına ve dayanağı olan belgelere daha çok müracaat etmek zorunda kalmaktadır (Altuğ, 1999: 2). Bu nedenle günümüzde muhasebenin hukuk ile yakınlaşması giderek artarak bu ilişki doğal bir olgu halini almaktadır.

Muhasebe – Hukuk ilişkisi günümüze gelinceye kadar başlıca dört dönem geçirmiştir (Karayalçın, 1988: 10 – 11). Bunlar;

- *Tacirlerle ilgili defter tutma hukuku:* Bu konu ile ilgili yeterli ilk düzenleme 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu’dur.
- *Anonim şirketlerle ilgili bilanço hukuku:* Anonim şirketlerin ortaya çıkması ile yeni muhasebe, özellikle bilanço problemleri ve kuralları ortaya çıkmış, muhasebe alanındaki hukuki düzenlemeler bu açıdan da gelişmiş, birçok ülkede bu alanda düzenlemelere gidilmiştir.
- *Sermaye piyasasının gelişmesi ve büyük işletmelerin kurulması:* Bu dönemde sermaye piyasasını düzenleyen organlar kurulmuş, sermaye şirketleri ve üst kuruluşlar ve bunlarla ilgili muhasebe, özellikle bilanço, konsolide bilanço konularında özel hükümler konulmuş, uzman muhasebecilik, denetim, bağımsız denetim, büyük anonim şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin denetimi konularında özel kanunlar yayınlanmıştır.

- *Uluslararası çalışmalar ve muhasebe kurallarında uyumun sağlanması – standartların oluşturulması:* Çok uluslu ve yabancı sermayeli büyük işletmelerin ön plana çıktığı bu dönemde muhasebe kuralları ülkeler arasında uyumlu bir hale getirilmeye çalışılmaktadır.

Uluslararası düzeyde muhasebe kurallarının uyumlaştırılması ilk başta, Avrupa Birliği (EU – European Union) direktifleri ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC – International Accounting Standards Committee) tarafından oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları aracılığı ile uygulamaya geçirilmiş, zaman içerisinde Avrupa Birliği'nin standart oluşturma çalışmalarından çekilmesi ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, bu alanda tek yetkili kuruluş olarak genel kabul görmüştür. Günümüzde birçok şirket, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin standartlarını kullanmakta, bu standartlara göre hazırlanmış mali tablolar birçok ülke tarafından kabul görmektedir. Tarafların Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin standartları etrafında toplanması ile farklılıklardan kaynaklanan sorunların birçoğunun üstesinden gelinmiştir (Ağca, 2003: 88).

Adli muhasebenin muhasebe ile ilgili hukuki problemleri içeren bir alan olması nedeniyle, muhasebe ile ilgili bir problemin dava konusu edilmesi halinde, adli muhasebecilerin hukuki süreci çok iyi bilmeleri gerekmektedir. Bunun anlamı adli muhasebecilerin; veri toplama, analiz etme ve raporlama gibi işlemleri yaparken bunları hukuka uygun olarak yapmalarının zorunlu olmasıdır.

Adli muhasebecilerin bilmeleri gereken hukuk bilgisi sadece temel ticaret hukuku ve yargılama usulü ile sınırlı değildir. Adli muhasebecilerin diğer hukuk alanlarını ve ayrıca ceza hukuku ve yargılama usulünü de bilmeleri gerekmektedir. Usul hukuku birçok vakada, problemin ilk başlangıcından son çözümüne kadar adli muhasebecilerin izleyeceği süreçlerin belirlenmesinde oldukça önemlidir. Çünkü adli muhasebeciler, herhangi bir idari ve adli soruşturmada takip edilecek süreçleri belirlemede aktif olarak görev alabilirler. Örneğin, adli muhasebeci herhangi bir soruşturmanın başlangıcında bulunabilir, usulüne uygun bir dava dilekçesi yazılmasına yardım edebilir ve yargılama öncesinde ve esnasında profesyonel destek sağlayabilir. Buna ek olarak adli muhasebeciler soruşturmayı bizzat yürüten, suçlamada bulunan, gerektiğinde

tutuklamayı yapan ve savunmaya ve yargılamaya katılan bir kolluk kuvveti gibi görev yapabilmektedir. Doğal olarak bir adli muhasebeciden bir avukatla aynı seviyede hukuk bilgisine sahip olması beklenemez; fakat iyi bir hukuk bilgisi adli muhasebeciye hukuki problemlerin çözümünde fayda sağlayacaktır (Hopwood, 2008: 15).

Adli muhasebe, hukuk ile iki noktada kesişmektedir. **Birincisi** genellikle kanunların ihlal edilmesi ile birlikte yargılama aşaması; **ikincisi** ise muhasebecilerin çalışmalarını etkileyen izlenmesi gereken hukuki süreçlerdir (Curtis, 2008a: 536).

Adli muhasebeciler hile denetimi yaparken işletmelerin mali belgeleri üzerinde araştırma yaparlar. Yapılan incelemelerin sonucunda ortaya çıkardıkları hileli işlemlere yönelik elde ettikleri kanıtlara dayanarak işlem yapmaları sebebiyle, pozitif hukukun hile ile ilgili düzenlemeleri adli muhasebeciler için önemlidir.

Adli muhasebecilerin araştırma sürecinde yaptıkları işlemlerden birisi de kişiler ve işletmeler hakkında kişisel ve mali bilgiler toplamalarıdır. Bu bilgiler elde edilirken, bunların mutlaka anayasa ve kanunlara uygun olarak elde edilmesi ve elde edilen bilgilerin diğer kişi ve işletmelerle paylaşılmaması gerekmektedir. Bu nedenle adli muhasebeciler mahremiyet hukuku konularında da bilgi sahibi olmalıdır.

1.3.3. Adli Muhasebe – Kriminoloji İlişkisi

Kriminoloji kelimesinin Türkçe karşılığı “suç bilimi”dir. Kriminoloji teriminin farklı algılanmasından ve kriminolojinin kapsamının dar veya geniş olarak yorumlanmasından dolayı içeriği belirlemeye yönelik tanımlamalarda birlik sağlanamamaktadır (Tutar, 2002: 1).

Kriminoloji, suç ve suçlu davranışları ile ilgili çeşitli yönlerden veri elde edip analiz eden disiplinlerarası bir bilimdir (Curtis, 2008a: 535). Amerikan kriminolojisinin duayeni olarak anılan Edwin H. Sutherland, yazmış olduğu *Principles of Criminology* adlı eserinde kriminolojiyi “suçu sosyal bir olay gibi ele alan bilgilerin bütünü” olarak tanımlamaktadır. Bu bilim dalı içine kanunları yapmak, ihlâl etmek ve kanunların ihlâl edilmesine karşı tepkide bulunmak süreçleri ile suç önlemeye ve suçlular hakkında gerekli tedbirleri almaya ilişkin ilkeler ve diğer tipteki bilgilerin bütünü girmektedir (Carrabine ve diğ. 2009: 76, Tutar, 2002: 1).

Kriminolojinin göreceli olarak yeni bir disiplin olmasına rağmen başlangıcı 250 yıl öncesine kadar gitmektedir. O günlerden bugüne kadar kriminoloji bilimi, felsefeciler, psikologlar, antropologlar, psikiyatristler, tıpçılar, avukatlar, sosyologlar, sosyal teorisyenler ve tarihçiler tarafından şekillendirilmiştir. Lucia Zedner’e göre Kriminoloji biliminin en güçlü yönlerinden birisi de onun disiplinlerarası bir bilim olmasıdır (Carrabine ve diğ. 2009: 4).

Haskell-Yablonosky, kriminolojiyi “suç ve suçluların bilimsel olarak incelenmesi” şeklinde tanımlayarak kriminolojinin inceleme alanı olarak aşağıdaki konuları göstermiştir (Karababa, 2007: 12). Bunlar;

- a) Suçun niteliği,
- b) Suçun sebepleri,
- c) Ceza hukukunun gelişmesi ve ceza adaletinin yerine getirilmesi,
- d) Suçun özellikleridir.

Ayrıca, suç oranları, suç eğilimleri, sürekli işlenen örnek suç tipleri, suçları üstlenmenin sebepleri, hileli işlemlere maruz kalan örnek tipler, özel bir toplum, bölge ve kültür için suça neden olan unsurlar gibi konular da kriminolojinin inceleme alanına girmektedir (Curtis, 2008a: 535).

Kriminoloji bilimi, adli muhasebecilerin çalışmalarını da etkilemektedir. Adli muhasebenin de kapsamına giren beyaz yakalı suçları ile ilgili çalışmaları olan ve bir kriminolog olan Edwin H. Sutherland “beyaz yakalıları suç” kavramını 1949 yılında literatüre kazandıran isimdir (Walklate, 2005: 119). Bu kavramın benzer birçok tanımını yapan Sutherland, en meşhur kitabı olan “*White-Collar Crime*” adlı eserinde beyaz yakalıları suçunu “işadamları ve uzman kişilerin meslek yaşamları boyunca işledikleri suçlar” şeklinde tanımlamaktadır (Benson ve Simpson, 2009: 5).

Sutherland’ın çalışmalarını devam ettirerek klasik hile üçgenini geliştiren Donald Cressey beyaz yakalı suçlarının oluşmasında en sık görülen faktörleri tanımlayarak kriminolojik teoriye temel sağladı. İlerleyen dönemde diğer kriminologlar da beyaz yakalı suçlarının sebeplerine ve bu suçların sokak suçlarından ayrıldığı yönlerine ilişkin benzer teorileri geliştirdiler. Bu teoriler üzerinde çalışmak, adli muhasebecilere mali belgelerdeki hilelerin tespitinde ve faillerin ayırt edilmesinde, bilgi, beceri ve yetenek sağlayacaktır. Ayrıca bu bilgiler, mevzuatta suçlu davranışlarını tanımlamak,

uygun ve etkili düzenleyici kurallar oluşturmak, araştırma sürecinde etkili süreçler izlemek konularında kritik öneme sahiptir (Curtis, 2008a: 536).

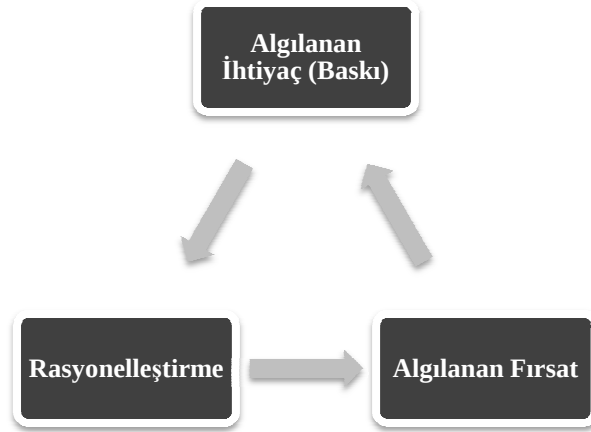
Kriminoloji ile ilgili bilgiler ayrıca adli muhasebecilere hile denetimi konusunda da önemli katkı sağlayabilir. Örneğin, aynı kurumdaki çalışanlar arasında, çalışanların kişisel özellikleri bakımından hileli işlemlere hangilerinin karışıp hangilerinin karışamayacağı, çalışanları suç işlemeye güdülendiren unsurların neler olduğunun anlaşılması gibi konularda adli muhasebeciler kriminoloji biliminden önemli ölçüde faydalanabilirler (Manning, 2005: 470).

1.3.4. Adli Muhasebenin Sosyal Bilimlerle İlişkisi

Muhasebecilik, bir yönüyle teknik bir meslek gibi görülmektedir. Ancak son yıllarda adli muhasebe mesleği, teknik bilimlerin yanında özellikle psikoloji, sosyoloji ve benzeri sosyal bilimlerden destek almak durumunda kalmaktadır. Nobel ödüllü fizikçi Albert Einstein, “Kâinatla ilgili en anlaşılmas hakikat, onun anlaşılabilir olmasıdır.” derken, Miami Üniversitesi’nden Profesör David Fisher “İnsan davranışı hakkındaki en anlaşılabilir hakikat, onun anlaşılmas olmasıdır.” diyordu. Bu iki farklı yaklaşım, aslında, bir insan davranışı olan hilenin anlaşılmasında sosyal bilimlerin önemine dikkat çekmektedir (Ramamoorti, 2008: 521). Örneğin, hile, hem maddi yanlışların yapılması hem de hakikatlerin gizlenmesi şeklinde karşımıza çıktığı için, hileyi anlamak bakımından insan davranışını anlamanın önemi ortaya çıkmaktadır. Üstelik insan davranışını anlamak, sadece hile yapan açısından önemli olmayıp; yapılan hileleri tespit etmeye ve önlemeye yönelik tedbir almaya çalışacak olanlar -yöneticiler, denetçiler, vb.- açısından da önemlidir (Ramamoorti, 2008: 522).

İnsan neden bir hileye başvurur sorusuna, genellikle üç sebepten dolayı şeklinde cevap verilmektedir. Öncelikle, hile yapmaya istekli birilerinin olması gerekir; fakat bu yetmez. Hile yapmaya istekli kişinin erişebileceği hedeflerin bulunması gerekir; bu da yeterli olmaz. Bu hedeflere ulaşırken hile yapmaya istekli kişiyi durduracak kişi veya mekanizmaların bulunmaması gerekir (Ramamoorti, 2008: 524). Birincisi daha çok davranış bilimiyle ilgiliyken, ikincisi örgütsel yapıyla, sonuncusu da genel olarak hukuki çerçeveye ilgili sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum “hile üçgeni” (Bkz. Şekil 1-1) kavramsallaştırmasıyla, başka bir biçimde de ifade edilmektedir ve üçgendeki her unsur, bir şekilde insan psikolojisiyle ilgilidir. Her şeyden önce, kişisel

dürtüler ve algılanan baskı insanı bir davranışa sevk eder, daha sonra kişi, bu yanlış davranışını bir şekilde akla uygun hale getirmek durumundadır ve bu da zihinsel bir faaliyettir. Fırsatın değerlendirilmesi de psikolojiktir çünkü kişi, örneğin, yanlış yaptığında yakalanıp yakalanmayacağı gibi boyutları değerlendirerek bir eylemde bulunmaya karar verir (Ramamoorti, 2008: 525).



Şekil 1-1: Hile Üçgeni

Kaynak: Crumbley vd. (2007: 3041).

Günümüzde işletmelerin yaygın bir şekilde bilgi sistemlerinden yararlandıkları bilinmektedir. Bilgi sistemleri, daha önceden neyi kodladıysanız ona göre cevap veren sistemlerdir. Bu nedenle, sistemin yanlış yapması, sistemi kodlayanların, kuranların becerisine bağlıdır. Oysa, işletmelerde bilgi ve iletişim teknolojilerinin bu kadar yoğun kullanımına rağmen yine de çalışanlar önemli bir yer tutmaktadır. Yukarıda bahsedilen özellikler ancak insanlar tarafından ihlal edildiğinden, işletmelerin güvenlik zincirindeki en zayıf halkanın çalışanlar olduğunun unutulmaması gerekir (Ramamoorti, 2008: 528). Örneğin, bir bilgisayar programı, yeteri kadar gözetlenilmediğini düşünerek muhasebe kayıtlarını yanlış işlemez veyahut da “Diğer bilgisayarlar çalışmıyor, niye ben daha fazla çalışıyormuşum?” demez.

Yasalarla hile yapma fırsatlarının ortadan kaldırılması mümkündür. Ama insanların etik kurallara uygun davranması, dürüst olması tek başına yasalarla ulaşılabilecek bir durum değildir. Hileyle mücadelede sorumluluk alan adli muhasebecilerin bu süreçteki psikolojik dinamikleri anlamasında büyük yarar vardır. Eğer hilenin temelindeki psikolojik faktörler bilinirse önceden tedbir alma imkânı da olacaktır (Ramamoorti, 2008: 530).

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ

2.1. GENEL AÇIKLAMA

Günümüzde işletmelerin hem boyut olarak hem de sermaye yapısı bakımından büyümeleri, teknolojik gelişmelerin getirdiği yenilikler, işletmelerde işlemlerin giderek daha karmaşık hale gelmesine ve önlenemez boyutta hilelerin yapılmasına zemin hazırlamaktadır. Buna karşılık adli muhasebe mesleğini icra edenler, işletmelerin karşılaştıkları bu olumsuz durumlara ve potansiyel olarak karşılaşılabilecekleri organize suçlara karşı mücadelede önemli sorumluluklar üstlenebilmektedir.

Son yıllarda yaşanan mali skandallardaki hilelerin pek çoğu, başta muhasebe, finans ve bilgi teknolojileri alanında görev yapanlar olmak üzere, kendilerine güven duyulan mevkilerdeki çalışanlar tarafından gerçekleştirildi (Pearson ve Singleton, 2008: 545). İşletmelerde yapılan bu hileler, doğrudan bir ekonomik kaybın yanında iş yerinde verimliliğin düşmesi, yeni hukuki sorunlarla uğraşmanın getireceği ilave maliyet ve işletmenin denetlenmesi sebebiyle işlerin kesintiye uğraması gibi ekonomik kayıplara yol açabilmektedir.

Toplumdaki pek çok grup, sorumlu kurumsal yönetim, güvenilir mali raporlamayla ilgili makul düzeyde güvence sağlama ve hileli mali faaliyetleri tespit etme ve önleme konularında muhasebecilerden daha aktif bir rol üstlenmelerini beklemektedir (Rezaee ve Burton, 1997: 479). Muhasebecilerin bu konularda daha aktif bir rol üstlenebilmeleri ise özellikle adli muhasebe konularında yeterli bilgi ve donanıma sahip olmaları ile mümkündür.

***Adli muhasebeci**, adli muhasebe konularında yeterli donanıma sahip olup muhasebe ve işletmecilik bilgileri ile hukuk ilke ve kurallarını araştırmacı bir mantıkla mali, sosyal ve hukuki sorunlara uygulayan meslek mensubudur.*

2.2. ADLİ MUHASEBECİLERİN ÖZELLİKLERİ

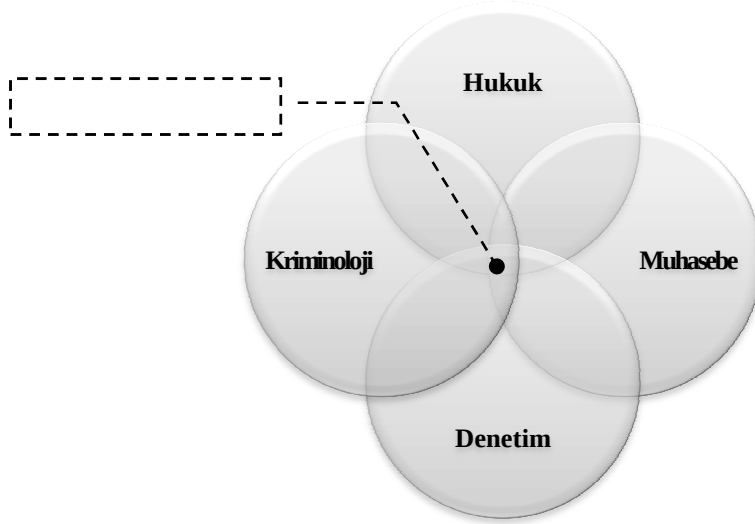
Adli muhasebecilerin görevleriyle ilgili sorumluluklarını başarıyla yerine getirebilmeleri, birtakım özelliklere sahip olmalarını gerektirmektedir. Adli

muhasebecilerin sahip olması gereken özellikler sayıca fazla olmakla beraber bu özelliklerin çoğu adli muhasebe uygulamalarının uzun süre yapılmasıyla elde edilebilecek niteliktedir.

Bu özelliklerden birkaçı şu şekilde ifade edilebilir (Crumbley ve diğ. 2008: 2000, Ansari, 2004: 18, Bozkurt, 2000: 60, Grippo, 2003: 5, Rosen, 2006: 258, Ahmad, 2004: 151, Bhasin, 2007: 1006). Bunlar;

- *Adli muhasebe konularında ve ilgili diğer disiplinlere yönelik sürekli eğitim almak ve bu eğitimin uygulamasını yapmak,*

Şekil 2-1’de adli muhasebecilerin almaları gereken eğitim kapsamında yer alan temel bilimler ve çalışma alanı gösterilmiştir (Crumbley vd. (2008: 2001):



Şekil 2-1: Adli Muhasebecilerin Bilgi Tabanı

- *Kamuda veya özel sektörde farklı muhasebe ve denetim alanlarında pratik iş tecrübesine sahip olmak,*
- *Yazılı ve sözlü iletişim becerilerine sahip olmak,*
- *Takım çalışması yapabilme becerisine sahip olmak,*
- *Esnek olmak,*
- *Meraklı olmak,*
- *Sağduyu sahibi olmak,*
- *Israrcı olmak,*
- *Sabırlı olmak,*
- *Bağımsız ve objektif olmaktır.*

2.3. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİ KAPSAMINDA YAPILAN FAALİYETLER

Adli muhasebecilerin faaliyet alanları oldukça geniştir. Genel olarak adli muhasebeciler, mali raporlama sürecinde ve yatırımcıların yanlış karar vermelerine yönelik işletme yönetici ve personeli tarafından yapılan hilelerin araştırılmasında, rüşvet vb. yasadışı ödemelerin ortaya çıkarılmasında, kriminal araştırmalarda, hissedar anlaşmazlıklarında, banka yolsuzlukları, kredi kartı ve elektronik fon transferi işlemlerinde ve özellikle bilgisayar destekli yapılan hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması gibi teknik konularda aktif olarak görev yapabildikleri gibi bu konularda yeni uygulanabilir hukuki ve teknik düzenlemeler önermek suretiyle de faaliyet gösterebilirler (Rezaee ve Lander, 1996: 148).

Adli muhasebe mesleği, faaliyet kapsamı itibarıyla üç ana bölüme ayrılarak incelenebilir (Rezaee ve Burton, 1997: 480). Bunlar;

- Dava Destek Danışmanlığı,
- Uzman Şahitlik ve
- Hile Denetçiliğidir.

Adli muhasebeciler, hukuki sistemin önemli bir parçasıdır; adaletin tesis edilmesi sürecinde, (a) boşanma davalarında malların net değerlerinin belirlenmesinde, (b) iflas durumlarında varlık değerlemelerinde, (c) mali tablo analizlerinde, (d) hile denetiminde ve mali belgelerin analizinde yardımcı olmaktadır. Adli muhasebecilerin en çok görüşüne ve yardımına başvurulduğu alan, hilenin araştırılması ve soruşturulmasıdır (Curtis, 2008a: 535).

Kısaca, adli muhasebeciliğin esası, belgelerle ve/veya şahitlikle birlikte muhasebe işlevlerinin ve kanıt sunma amaçlı yeteneklerin tatbik edilmesidir (Curtis, 2008a: 536).

2.3.1. Dava Destek Danışmanlığı

Dava destek danışmanı, bir adli dava öncesinde veya davanın sürme aşamasında ilgili avukata dava ile ilgili verilerin toplanması ve toplanan verilerin analiz edilmesi sürecinde hizmet veren meslek mensuplarıdır.

Adli muhasebeciler, davayla ilgili verilerin toplanması sürecinde, avukatların ihtiyaç duyacakları dava ile ilgili verilerin yeterli ve doğru olarak saptanması ve sunulmasına, verilerin analiz edilmesi sürecinde ise, mahkemeye sunulacak mali nitelikteki verilerin değerlendirilmesi ve avukatların bu bilgileri yorumlamalarına yardımcı olunmasına yönelik faaliyetleri yürütmektedirler (Kaya, 2005: 52).

Adli muhasebeciler, adaletin tesis edilmesi aşamasında değişik şekillerde avukatlara yardımcı olabilirler (Heitger ve Heitger, 2008: 563). Bunlar;

- Mahkeme savunmasında belirtilen muhasebe/finansman meselelerinin yapısının ve etkisinin anlaşılması,
- Avukatın mahkeme müdafaasındaki cevaplarda yer verdiği muhasebe/finansman meselelerine cevap verilmesi,
- Mali tabloların oluşturulmasında ihtiyatların listesinin oluşturulması,
- Bir vakada, hem gerçek şahitler hem de uzman şahitler tarafından yapılan tanık ifadelerinin anlaşılması ve değerlendirilmesi,
- Etkili ifade soruları yazmaları konusunda avukatlara yardım edilmesi,
- Bir müzakereyi çözüme kavuşturmayla ilgili muhasebe/finansman meseleleri hakkında avukatlara danışmanlık hizmeti verilmesi,
- Muhasebeyle ilgili bir vakada herhangi bir delilin hazırlanmasında veya yürütülmesinde ve muhasebeyle ilgili konuları ihtiva eden dava özetlerinin yazılmasında avukatlara yardımcı olunması,
- Bir davada, temyiz sürecinin bir parçası olabilecek muhasebeyle ilgili meseleler hakkında avukatlara danışmanlık hizmeti verilmesidir.

Bunlar, aynı zamanda, hangi avukatların adli muhasebecileri kullanacağı sorusuna da bir cevap niteliğinde olacaktır.

2.3.2. Uzman Şahitlik

Uzman şahit, bir adli dava sürecinde avukatlara, hâkimlere ve jüri üyelerine dava konusu olayın teknik yönüyle ilgili eğitim veren uzman meslek mensubudur.

Uzman görüşü genelde adli muhasebecinin uzmanlık alanlarıyla ilgili olmaktadır. Amaç, iddiaları bir uzman tanığın ifadesiyle destekleyerek, yorumlanması gereken olgu ve olayları güvenilir bir şekilde açıklığa kavuşturmadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112).

Genel olarak teknik bir bilim olan muhasebe ile ilgili konularda karar verilebilmesi için uzman bir kimsenin fikri gerekir. Kendilerinden muhasebe yolsuzlukları ile ilgili destek istenen avukatların büyük bir kısmı ise muhasebe bilgisinden yoksundur. Örneğin herhangi bir muhasebe yolsuzluğu ile ilgili davada görev yapacak olan bir avukatın, konuyla ilgili bir yargıya varabilmesi için uzman bir muhasebeciden (adli muhasebeci) destek almaktan başka bir seçeneği bulunmamaktadır. Kendilerine destek verebilecek olan adli muhasebeciler, muhasebe kayıtlarının gözden geçirilmesi sonucunda bir durum tespiti yaparak dava konusu işlemle ilgili bir fikir sunabilecektir (Telpner ve Mostek, 2003: 15).

Adli muhasebeciler, günümüzde giderek artan oranda mali hileler, zimmet, varlıkların kasıtlı olarak kötüye kullanılması, kârı gizleme, hileli iflas, hissedar anlaşmazlıkları, sözleşme ihlalleri, aldatıcı muhasebe uygulamaları ve vergi kaçakçılığı ile ilgili konularda avukatlara destek sağlayabilmektedir (Buckhoff ve Taylor, 2005: 73; Pagano, 2005: 21).

Adli muhasebeciler belirtilen konularda destek sağlarken; muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve analizi, muhasebe ve vergi ile ilgili konuların araştırılması, taraflarla görüşme, işletme dışında bulunan muhasebeci ve denetçilerin çalışma kâğıtlarının incelenmesi, kamu ile ilgili bir inceleme söz konusu ise, hesaplamaların gözden geçirilmesi ve kamuda çalışan uzmanlarla görüşülmesi, avukatlara tanıkların sorgulanması sırasında destek sağlanması hizmetlerini verebilirler (Pagano, 2005: 22).

Adli muhasebecilerin uzman şahitlik yaparken bazı ilkelere uymaları gerekmektedir (Pagano, 2005: 22). Bunlar; doğru söylemek, ilgili konuya konsantre olmak ve odaklanmak, sorulmadan anlatmamak, dinlemek ve sonra sorulara cevap vermek, kendinden emin olmak, mesleği ile ilgili profesyonel standartları bilmek, itirazları dinlemek, tahminlere göre ve spekülâtif konuşmamak, tam hazır olmak ve yine konsantre olmak ve odaklanmaktır.

2.3.3. Hile Denetçiliği

Hile denetçisi, hile denetimi yapabilmek için gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip uzman meslek mensubudur. Bu uzman kişiler, işletmelerdeki varlıkların kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla özel sektörde ve kamu sektöründe faaliyet gösteren işletmelere hizmet verebilmektedir (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 379). Gelişen ve sürekli değişen çevre koşullarında hile denetçisi araştırmacı ve çözümleyici yeteneklere sahip olmalıdır. Bu nedenle hile denetçiliği yapan muhasebecilere araştırmacı muhasebeci de denilmektedir.

Hile, belli bir amacın sağlanması için işletmenin mali tablo ve kayıtlarında kasıtlı olarak yapılan düzensizliklerdir (Sürmen ve Yayla, 2007: 409). İşletmelerde yapılan hileli işlemlerle mücadele eden adli muhasebeciler, mesleklerinin “hile denetçiliği” alanında işletmelerde yapılan hilelerin tespiti ve yapılabilecek hilelerin önlenmesi ile ilgili konularda hizmet verebilmektedir.

Son zamanlarda görülen Lucent, Xerox, Rite Aid, Cendant, Sunbeam, Waste Management, Enron Corporation, Global Crossing, WorldCom, Adelphia, Tyco gibi mali skandallar, mali piyasalardaki birçok hissenin değerini yitirmesine ve bu piyasalara olan yatırımcı güveninin azalmasına sebep oldu. Bu olumsuz gelişmeler, işletmelerde görülen hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi konularına olan ilgiyi arttırdı (Bierstaker ve diğ. 2006: 520).

Özellikle mali tablo hileleri artan bir şekilde işletmeler, devlet ve yatırımcılar için ciddi bir problem haline geldi. Yapılan hileli işlemler, günümüzde sermaye piyasalarına, işletme yöneticilerine ve saygın bir yeri olan denetim mesleğine olan güveni derinden sarstı. Özellikle denetim elemanlarının yapılan büyük miktarlardaki hileleri tespit edebilme konusundaki yetersizlikleri açıkça görüldü. Amerika Birleşik Devletleri’nde denetim firmalarına karşı açılan tutarları milyon USD’ları bulan davalar bu ülke insanları için sıradan bir vaka haline geldi (Rezaee ve Riley, 2010: xi).

Hilelerin giderek artması işletme ve çevresindeki çıkar grupları açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. İşletmenin mali yapısının gerçek durumundan farklı gösterilmesi, işletmeye yatırım yapan hissedarların bu durumdan olumsuz etkilenmesine sebep olmaktadır.

Gerçekte dönemsonunda kâr elde etmesi beklenen bir işletmenin mali tablolarında sonuç zarar olarak gözükiyorsa, kâr payı almayı bekleyen bir hissedar, umduğu kâr payını alamayacaktır. Yine böyle bir durumda devlet, gerçekte elde edeceği vergi gelirini elde edemeyecek veya gerçekte elde etmesi gerekenden daha düşük bir vergi geliri elde edecektir. Tersı durumda, faaliyet sonucunun ‘zarar’ çıkması gereken bir mali tabloda, sonucun ‘kâr’ olarak gözükmesi, işletmeye ortak olma niyetinde olan iyi niyetli üçüncü kişileri yatırım kararlarında yanıltacak ve zarar eden bir işletmeye yatırım yapmalarına neden olacaktır.

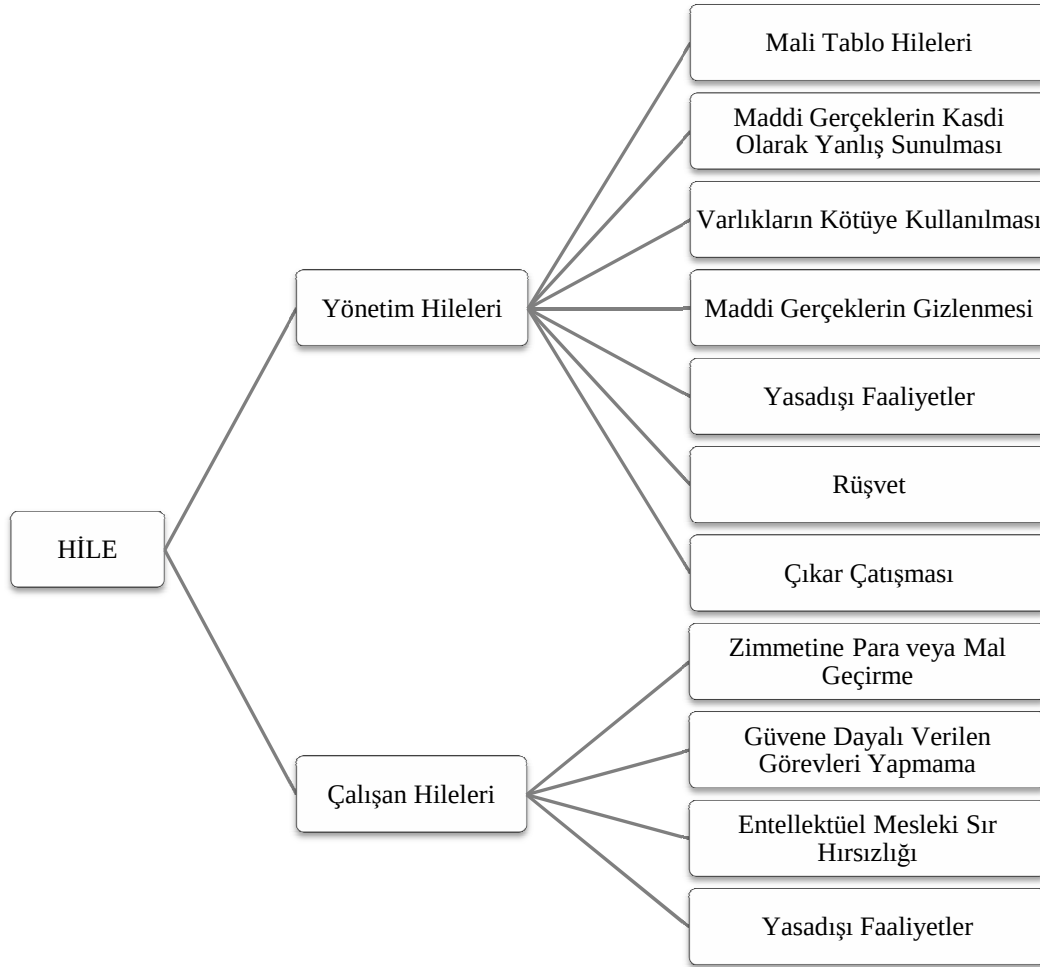
Bilançosu süslenmiş bir işletme kredi kurumlarından daha rahat kredi sağlayabilecek ve tedarikçilerinden daha kolay mal veya hizmet alabilecektir. Böylece kredi kurumları, mal ve hizmet tedarikçileri de bu durumdan olumsuz bir şekilde etkilenecektir. (Çankaya ve Gerekan, 2009: 97).

Sermaye piyasalarının etkin ve verimli işleyebilmesi için de piyasada faaliyet gösteren yatırımcıların ve ödünç verenlerin piyasada yer alan bilgilere güvenmeleri gerekmektedir. Piyasalara olan güven ise yayımlanan mali tablolardaki bilgilerin kaliteli, doğru ve güvenilir olması durumuna bağlıdır.

Hileli işlemlerin Amerika Birleşik Devletleri’ndeki işletmelere maliyeti yıllık 400.000.000.000,- USD’den fazladır. Sadece Enron Corporation’un sebep olduğu zarar - bu zarardan etkilenenler arasında uzman mali kurumlar, yatırımcılar, emeklilik hesaplarını yatırım amaçlı işletmede tutan çalışanlar da bulunmaktadır- yaklaşık olarak 80.000.000.000,- USD’dir. Türkiye’de de bu işletmelerde görülen hileli işlemlere sık rastlanmaktadır. Gerek işletmeleri gerekse de çevrelerini olumsuz olarak etkileyen hileli işlemlerin giderilmesi bu konularda uzman, gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kişilere duyulan ihtiyacı açıkça göstermektedir. Bu nedenle işletmelerde yapılan hileli işlemler, bu konularda uzman olan adli muhasebecilerin üzerinde önemle durması gereken konular arasındadır.

İşletmelerde yapılan hileler, çalışanların işletme varlıklarını kendi çıkarları için kullanmaları şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, işletme yöneticileri tarafından faaliyet döneminde ortaya çıkan olayların mali tablolara gerçeğe aykırı şekilde yansıtılması şeklinde de gerçekleştirilebilir (Küçük, 2008: 4). Bu nedenle işletmelerde yapılan hile türleri, genel olarak çalışanlar tarafından yapılan hileler ve işletme yöneticileri tarafından

yapılan hileler olarak ikiye ayrılabilir. Çalışan hilesi, bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak zenginleşmesidir (Silverstone ve Sheetz, 2007: 3). Yönetim hilesi ise genellikle tepe yöneticileri tarafından işletmenin mali tabloları ile oynanması veya değiştirilmesi şeklinde yapılan hilelerdir (Bozkurt, 2009: 65). Hile türleri Şekil 2-2’de gösterilmiştir (Rezaee ve Riley (2010: 6).



Şekil 2-2: Hile Türleri

Hile denetiminin, mali tabloların bağımsız denetimine göre daha fazla bilgi ve uzmanlık gerektirmesi sebebiyle hile denetçilerinin iyi bir muhasebe ve denetim bilgisinin yanında kriminoloji, psikoloji, hukuk, bilgisayar teknolojileri ve vergi mevzuatı vb. konularında da yeterli bilgi sahibi olmaları gerekmektedir.

Hile denetçileri işletmelerde çeşitli görevleri yerine getirirler (Pazarçeviren, 2005: 9). Bunlar;

- Yapıldığından şüphe duyulan hileli işlemlerin kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarılması,
- Mevcut durumun analiz edilmesi ve yapılacaklara ilişkin öneri hazırlanması,
- Aktiflerin korunması ve iyileştirilmesinde destek sağlanması,
- İşletme ile ilgili diğer uzmanlarla işbirliğinde bulunulması,
- Suç kovuşturması ya da hukuki dava yoluyla alacakların tahsili işlemine yardım edilmesidir.

Hilelerin kontrol altına alınabilmesi, hile denetçisinin, çalışanların çalıştığı çevre içerisinde bireysel davranışlarını iyi anlamasıyla sağlanabilmektedir. Hile denetçisi hileli işlemleri ortaya çıkaracak şekilde etkili bir ilişki kurma ve görüşme yeteneğine sahip olmalıdır (Çankaya ve Gerekan, 2009: 100).

Özellikle adli muhasebe kapsamında yapılan hile denetimi ile denetim alanı yakın ilişki içerisinde.

Dış denetim ile adli muhasebe kapsamında yapılan hile denetimi ilişkisine bakıldığında hile denetiminde dış denetime göre daha fazla bilgi ve uzmanlığa ihtiyaç olduğu görülecektir. Ayrıca hile denetçileri hilelerle ilgili kanıt teşkil edebilecek anahtar işlemleri araştırmalıdır. Hileli işlemleri diğer işlemler arasında fark edip yakalamak oldukça zordur. Bu nedenle hile denetçileri, diğer işlemlerden az da olsa farklılık arz eden işlemleri incelemeli ve hileli işlemler varsa hile kapısını aralamalıdır.

Dış denetçiler denetim çalışmalarını yürütürken muhasebe kayıtlarının tamamını incelemek yerine genel olarak örneklemeyle dayalı olarak inceleme yaparlar. Bu nedenle işletmenin muhasebe sistemi içerisinde her zaman hata veya hile ihtimali bulunabilecektir. Örneğin şirket yöneticileri tarafından yapılan bilanço süslemesi gibi hileler ancak adli muhasebeciler tarafından yapılacak hile denetimleri ile tespit edilebilecektir. Çünkü adli muhasebeciler hile denetimi kapsamında muhasebe kayıtlarını incelerken kayıtlarda yer alan küçük bir ayrıntıyı dahi dikkatle incelemektedir. Bu nedenle adli muhasebe kapsamındaki denetim sıradan bir muhasebe denetimine göre daha zaman alıcı ve maliyeti daha yüksek bir denetim çalışmasıdır (Crumbley ve diğ. 2007: 1011).

Dış denetçi ile hile denetçisi arasında bazı farklar vardır (Kaya, 2005: 56). Bunlar;

- Dış denetçi olaylara daha çok genel bir perspektiften bakar, hile denetçisi ise olayların ayrıntılarıyla ilgilenir.
- Dış denetçilere göre hile denetçilerinin objektif bir biçimde karar alma özellikleri daha baskındır.
- Dış denetçi, sunulan mali tablolardaki bilgilerin önceden belirlenmiş ilkelere uygunluğunu tespit ederken, hile denetçisi söz konusu mali tabloların hileli işlem içerip içermediği ile ilgilenir.
- Dış denetçiler olayların dışı bakan yönüyle uğraşırken, hile denetçileri olayların arkasındaki nedenlerle uğraşır.
- Dış denetçilik daha düzenli ve kurallı işleyen bir meslek iken hile denetçiliği daha karmaşık ve daha belirsiz işlemlerden oluşan bir meslektir.

Hile denetçisinin iç denetçiyle de farklılıkları vardır (Çankaya ve Gerekan, 2009: 98). Bunlar;

- İç denetçi örgütte etkinlik, yeterlilik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler. Hile denetçisi *hilelerle ilgili* her türlü işlemi inceler. Bu nedenle hile denetiminin kapsamı iç denetime nazaran daha sınırlıdır.
- İç denetçiler işletme faaliyetlerini sürekli olarak denetlerken hile denetçileri yönetimin ihtiyaç duyduğu zamanda denetim yaparlar.

2.4. ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK SERTİFİKALAR

Son yıllarda yaşanan mali skandallar (Enron, WorldCom, Global Crossing, Qwest, Parmalat vb.) yatırımcının ve kamuoyunun mali raporlara olan güvenini büyük ölçüde sarsmış, adli muhasebeyi hileyle mücadelede muhasebecilerin önüne oldukça ilgi çekici bir kariyer alanı olarak sunmuştur. Son dönemde, adli muhasebe alanında kariyer yapmanın sağlayacağı faydalar konusunda çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalarda adli muhasebe, hem en çok tercih edilebilecek mesleklerin başında hem de güvenceli bir meslek olarak takdim edilmektedir. Bu nedenle, çok sayıda meslek odası adli muhasebe ile ilgili sertifika programları düzenlemektedir (Rezaee ve diğ. 2004: 2).

Adli muhasebe ile ilgili mesleki kuruluşların oluşturulması aşamasında bir takım farklılıkların karşımıza çıktığı görülmektedir. Doğal olarak, her bir mesleki teşekkülün kendine has ayrı bir eğitim programı bulunmaktadır. Örneğin, Kanada’da adli muhasebenin kendine yer bulduğu meslekler ve bu meslekleri icra edenlerin bir araya geldikleri kuruluşlardan bir kısmı şunlardır: Sertifikalı Muhasebeciler (Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü), Sertifikalı Hile Araştırmacıları (Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği), Sertifikalı İşletme Değerlemecileri (Kanada Sertifikalı İşletme Değerlemecileri Enstitüsü) ve Sertifikalı Adli Muhasebeciler (Sertifikalı Adli Muhasebeciler Birliği). Bu meslek kuruluşları tarafından temin edilen deneyimlerin gelecekte bu meslekleri yapacaklara oldukça yüksek bir değer katacağı beklenmektedir (Brooks ve Labelle, 2006: 296).

İlk başlarda muhasebecilerin adli muhasebe ile ilgili bilgi ve becerileri kazanması gerektiği iddia edilirken, bugün bu gereklilik bir tartışma konusu olmaktan çıkmıştır. Adli muhasebe artık kendi başına bir uzmanlık alanı olarak genel kabul görmektedir. Bugün, adli muhasebenin de her uzmanlık alanında yaşandığı gibi alt uzmanlık alanlarına ayrılıp ayrılmayacağı tartışılmaktadır. Her bir davada bir adli muhasebeciden beklentinin farklı olması, uygulamada, farklı alanlarda uzmanlaşmış adli muhasebecilerin ve bu meslek mensuplarının oluşturdukları meslek kuruluşlarının ortaya çıkmasına yol açmıştır (Heitger ve Heitger, 2008: 563).

Aşağıda, Amerika Birleşik Devletleri’nde adli muhasebe konusunda sertifika programı düzenleyen pek çok kurum ve kuruluş tablolatırılmakta, her sertifika programının ne tür yetkiler verdiği, programa başvuru şartları, başvuranların nasıl

sertifika aldıkları, bir kez sertifika alan kimsenin daha sonraki yıllarda nasıl bir eğitim almasının gerektiği gibi konular özetlenmektedir.

Tablo 2-1: Mesleki Gruplar ve Ehliyetler

Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji (ACFEI) Kolejin 2 tane sertifika programı vardır.	
1. Sertifika	Sertifikalı Adli Muhasebeci (Cr.FA)
Tanımı	Sertifikalı adli muhasebeci ehliyeti, adli muhasebe konusunda ilâve öğretim, deneyim, eğitim, bilgi veya beceri edinmiş olan ve Federe Devlet Muhasebecilik Kurulu’nun belirlediği bütün şartları yerine getiren muhasebecilerin adli muhasebedeki uzmanlığını ifade eder.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) -eğer federe devlet yasası gerekli kılıyorsa- Federe Devlet Muhasebecilik Kurulu’na kayıtlı olması, (2) geçen 10 yıl boyunca disiplin suçunu gerektirecek bir eyleminin bulunmaması, (3) [yine] geçen 10 yıl boyunca ağır bir suçtan dolayı hakkında mahkûmiyet kararının verilmemiş olması ve (4) ACFEI Meslek İcrası İlkelerine uymayı taahhüt etmesi gerekmektedir.
Eğitim/Deneyim	İşletme dalında bir lisans diplomasına sahip veya muhasebeyle ilgili bir sertifika (CPA, CMA, CFA, CVA, CBA, vs.) almamış bulunan muhasebeyle ilgili 10 yıl deneyimi olan bir başvuru sahibi, 1. ve 2.; buna karşın, muhasebeyle ilgili bir sertifikaya sahip biri, sadece 2. sınavı geçmek zorundadır.
Ders/Sınav	2. sınav, adli muhasebeye giriş ve genel bakış, meşguliyet/iş, hile araştırmaları ve hileli mali raporlar, adli muhasebeciyle ilgili ilave hizmetler ve değerlemeyi ihtiva eder.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifika sahibinin, (1) her yıl 15 saatlik sürekli eğitimi alması ve (2) ACFEI’ye üye olması gerekmektedir.
2. Sertifika	Sertifikalı Adli Danışman (CFC)
Tanımı	Sertifikalı adli danışman ehliyeti; adli meslek mensuplarının etikle, içtihatla, ABD hukuk biliminin <u>ihtilaf halindeki tarafların delillerini bağımsız bir bilirkişiye/yargıç veya jüriye sunarak çözüm aradıkları yargılama biçimi (adversarial system)</u> çerçevesinde başarılı danışmanlık yapma rolleri üstlenmelerini sağlayan hukuk alan bilgisiyle ilgili anlayışlarını ortaya koyar.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) ACFEI üyesi olması, (2) geçen 10 yıl boyunca ne bir disiplin birimi ne de bir hukuk mahkemesi tarafından etik, cezai veya disiplinle ilgili bir suçlamadan dolayı cezalandırılmamış olması, (3) [yurt içinden veya yurtdışından] özellikle akredite olmuş üniversitelerde lisansını tamamlaması ve (4) icra ettiği meslekle ilgili yerel emirlere, federe devlet kanunlarına ve federal düzenlemelerin hepsine uyması gerekmektedir.
Eğitim/Deneyim	Eğer bir aday, yeterli bir deneyime veya kabul görmüş bir eğitim kurumundan bir belgeye sahip olduğunu yani adli danışmanlık ve hukuk sistemi hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunu belgeleyebilirse CFC kursu başvuru şartlarından muaf olmak için başvurabilir ve yapılan sınava girebilir.
Ders/Sınav	Kurs, sınıfa dahil olmayla başlar, belirli bir rolü oynamayı esas alan senaryolarda görev almayla devam eder; ayrıca, örnek duruşmaları, <u>ihtilaf halindeki tarafların delillerini bağımsız bir bilirkişiye/yargıç veya jüriye sunarak çözüm aradıkları yargılama biçimini</u> ; yazılı ifade vermeyi, yargılamada tanıklık etmeyi, uzman şahitliğine muhalefet etme esnasında avukata ve müşterilere yardımcı olmayı da kapsar.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifikalı adli danışmanın, her yıl, 15 kredilik bir eğitimden geçmesi zorunludur.

Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (ACFE) Kurulun 1 tane sertifika programı vardır.	
Sertifika	Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE)
Tanımı	Sertifikalı hile denetçisi unvanı, hile önleme, tespit etme ve araştırmada uzmanlığa işaret etmektedir.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) ACFE'nin ortak üyesi (<i>associate member</i>) olması, (2) oldukça yüksek bir ahlâki karaktere sahip olması ve (3) ACFE tüzükleri ile Meslek Etiği Kurallarına uymayı taahhüt etmesi gerekmektedir.
Eğitim/Deneyim	Başvuru sahibi ya (1) bir lisans diploması ve doğrudan veya dolaylı olarak ya hilenin tespit edilmesi ya da bertaraf edilmesiyle ilgili bir alanda 2 yıl mesleki deneyimi; ya da, (2) hileyle ilgili 10 yıllık mesleki deneyimi olmalıdır.
Ders/Sınav	Sertifikalı hile denetçiliği sınavı, hileyle mücadelede çok önemli olan dört alanı kapsamaktadır: Kriminoloji ve etik, mali işlemler, hile araştırma ve hilenin hukuki unsurları. Sınav, yaklaşık olarak 10 saat sürmekte ve 500 soruyu ihtiva etmektedir.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifikalı adli muhasebeci, (1) en az 10 saati hileyle ilgili olmak üzere yılda asgari 20 saatlik sürekli mesleki eğitim almak ve (2) ACFE üyesi olmak zorundadır.
Sertifikalı Adli Kamu Muhasebecileri Topluluğu Topluluğun 1 tane sertifika programı vardır.	
Sertifika	Sertifikalı Adli Kamu Muhasebecisi (FCPA)
Tanımı	Amaç, adli muhasebecilik mesleğinde mükemmelleşmeyi teşvik etmektir.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) Sertifikalı kamu muhasebecisi veya kamu muhasebecisi olması ve (2) Sertifikalı kamu muhasebecisinin birtakım şartları yerine getirmesi gerekmektedir.
Eğitim/Deneyim	-
Ders/Sınav	Başvuru sahibinin; (1) 5 kitaba dayalı 5 bölümlük sınavı (sınavın her bölümü bir kitabı kapsar) geçmesi ve Sertifikalı kamu muhasebecisi veya kamu muhasebecisi belgesine sahip olması zorundadır.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifikalı adli kamu muhasebecisi, her yıl 20 saatlik sürekli mesleki eğitim almak zorundadır.
Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği (ACFS) Birliğin 1 tane sertifika programı vardır.	
Sertifika	Sertifikalı Hile Uzmanı (CFS)
Tanımı	Sertifikalı hile uzmanı unvanı; 16 üyeli İdareciler Kurulunca belirlenmiş eğitim, bilgi ve beceri düzeyi gerekliliklerine sahip ve beyaz yakalı suç ve hile meselelerinde önemli ölçüde uzmanlığa sahip adaylara işaret eder.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) ACFS'nin kısmi üyesi olması, (2) iyi karakterli olması, (3) ACFS tüzüklerine ve etik kurallara uyum göstermeyi kabul etmesi gerekmektedir.
Eğitim/Deneyim	Üyelik için başvurmak isteyen bir aday; hileyle ilgili bir alanda çalışmak ve başvuruda 25 puan kazanmak zorundadır. Sertifikaya başvurmak isteyen bir aday; ortak üye olmak zorundadır ve (1) giriş sınavının veya ACFS Akademisinin bir parçası olarak yazılı sınav sürecini geçmek veya (2) yönetsel kurallar altında başvurmak ve en az 8 yıl uygulama deneyimini ve başvuruda minimum 100 puan aldığını göstermek zorundadır.
Ders/Sınav	Başvuru sahipleri; şunlardan birini yapmak zorundadırlar: (1) Sertifikalı Hile Uzmanları Giriş Sınavını geçmek; (2) ACFS Akademide alınması beklenen temel derslerin her birini tamamlamak ve her dersin sınavından geçecek puanı almış olmak ve (3) ancak belirli bir deneyimi olan ortak üyelerin erişiminde olan yönetsel kurallara dahil olmak.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifikalı hile uzmanı; (1) hileyle ilgili bir alanda kabul edilmiş sayılabilmesi için her iki yılda bir, gerekli olan 32 saatlik sürekli mesleki eğitimle birlikte 48 saatlik sürekli mesleki eğitim almak, (2) eğitimin, akredite edilmiş veya ulusal düzeyde kabul görmüş bir sürekli mesleki eğitim sağlayıcısı tarafından verilmesini sağlamak ve (3) itibar sahibi bir üye statüsünü sürdürmek zorundadır.

İşletme Ekspertleri Enstitüsü (IBA) Enstitünün 4 tane sertifika programı vardır.	
1. Sertifika	Sertifikalı İşletme Eksperti (CBA)
Tanımı	Sertifikalı işletme eksperti; ancak çok başarılı işletme ekspertlerinin elde edebildiği bir yeterlilik düzeyini ifade etmekte ve bu unvan, mahkemeler ve işletme ekspertleri arasında müşterilerine özel bir itibar ve saygınlık sağlamaktadır.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) itibar sahibi bir IBA üyesi olması, (2) karakteri ve mesleğe uygunluğu bakımından dört tatmin edici referans temin etmesi ve (3) jüri şeklinde teşekkül etmiş hakem heyeti için bir işletme eksperti olarak yüksek beceri, bilgi ve yargılama derecesini gösteren iki tane tanıtım raporu sunması gerekir.
Eğitim/Deneyim	Başvuru sahibinin; (1) 4 yıllık bir kolej derecesine veya buna denk bir dereceye sahip olması, (2) Bureau Veritas'ta (BV [Bağımsız bir risk önleme kuruluşu]), 24 saatini IBA tarafından teklif edilen derslerin oluşturduğu 90 saatlik programda verilen üst düzey dersi tamamlaması gerekir. Başvuru sahibi, 90 saatlik dersin yerine bir işletme eksperti olarak 10.000 saatlik aktif bir deneyimi de sunabilir.
Ders/Sınav	Sertifikalı işletme ekspertinin; (1) 4 saatlik yazılı sınavı ve (2) IBA'nın 16 saatlik 1010 dersini, yani Rapor Yazmayı tamamlaması gerekmektedir. (Eğer başvuru sahipleri ASA, ABV, CVA veya AVA belgelerine sahipse, sınavdan muaf tutulurlar.)
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifikalı işletme ekspertinin, (1) her iki yılda bir, 24 saatlik sürekli mesleki eğitim kredisini alması ve (2) IBA'ya üyeliğini sürdürmesi gerekmektedir.
2. Sertifika	IBA tarafından akredite edilmiştir.
Tanımı	Adaylar; işletme değerlendirme bilgi paketinin temelleri üzerinde çalışmakta ve hakem incelemesi için çalışma sunmaktadırlar.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) itibar sahibi bir IBA üyesi olması, (2) karakteri ve mesleğe uygunluğu bakımından iki tatmin edici referans temin etmesi ve (3) jüri şeklinde teşekkül etmiş hakem heyeti için bir işletme eksperti olarak yüksek beceri, bilgi ve yargılama derecesini gösteren bir tanıtım raporu takdim etmesi gerekir.
Eğitim/Deneyim	Başvuru sahibi 4 yıllık bir kolej derecesine veya bunun dengi bir dereceye sahip olması gerekir.
Ders/Sınav	Başvuru sahibinin; (1) IBA'nın 64 saatlik 8001 kodlu dersini, yani Yakından İlişkili İşletmelerin Değerlemesi dersini tamamlaması veya bir ASA, ABV, CVA veya AVA belgesi sahibi olması, (2) 4 saatlik yazılı sınavı geçmesi (eğer başvuru sahibi bir ASA, ABV, CVA veya AVA sahibiyse, sınavdan muaf tutulur) ve (3) IBA'nın 16 saatlik 1010 kodlu dersini, yani Rapor Yazmayı tamamlaması gerekmektedir.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Sertifika sahibinin; (1) her iki yılda bir, 24 saatlik sürekli mesleki eğitim kredisini tamamlaması ve (2) IBA'ya üyeliğini sürdürmesi gerekmektedir.
3. Sertifika	Dava Takibi İçin Akredite Edilmiş İşletme Bilirkişisi (Valuator) (BVAL)
Tanımı	Dava takibi için akredite edilmiş işletme bilirkişisi, değere ilişkin objektif yetkin bir uzman şahitliği sunabilen deneyimli işletme ekspertlerini tanımlamak için tasarlanmıştır.
Başvuru Şartları	Başvuru sahibinin; (1) itibarlı bir IBA üyesi olması, (2) BV'de, başvurana şahitlik eden avukatlardan iki tatmin edici referans temin edilmesi veya 16 saatlik sürekli hukuk eğitimi (CLE) aldığını göstermesi ve (3) jüri şeklinde teşekkül etmiş hakem heyeti için bir işletme eksperti olarak yüksek beceri, bilgi ve yargılama derecesini gösteren bir tanıtım raporu sunması gerekir.
Eğitim/Deneyim	Başvuru sahibinin; (1) 4 yıllık bir kolej derecesine veya bunun dengi bir dereceye sahip olması, (2) işletme ekspertliğinde oldukça yüksek düzeyde bir yeterliliğe sahip olduğunu göstermesi ve (3) ya bir ASA, ABV, CVA belgesi sahibi olması ya da CBA sınavını geçmesi gerekir.
Ders/Sınav	Başvuru sahibinin; (1) IBA'nın 56 saatlik 7001 kodlu Uzman Şahitliği Yapma Becerilerinde Mükemmellik dersini tamamlaması ve (2) 4 saatlik BVAL sınavını geçmesi gerekmektedir.
Devamlı Sağlanması Gereken Şartlar	Dava takibi için akredite edilmiş işletme bilirkişisi, (1) her iki yılda bir, 24 saatlik sürekli mesleki eğitim kredisini alması ve (2) IBA'ya üyeliğini sürdürmesi gerekmektedir.

4. Sertifika	Baş Sertifikalı İşletme Eksperi (MCBA)
Tanımı	Baş sertifikalı işletme eksperi, işletme değerlendirme sektöründe en yüksek mesleki unvandır ve çalışmaları, müşteriler tarafından oldukça geniş kabul gören ve en kıdemli meslektaşları tarafından takdir edilen oldukça az sayıda hayli nitelikli ve deneyim sahibi bireylerin üstün yeterliliğini onaylamaktadır.
Başvuru şartları	Başvuru sahibinin; (1) itibarlı bir IBA üyesi olması, (2) 10 yıldan az olmayan bir CBA unvanına sahip olması, (3) [ayrıca] ya bir ASA, BV, ABV ya da CVA belgesi sahibi olması ve (4) MCBA unvanına sahip olanlardan oluşan üç kişinin tatmin edici referansını temin etmesi gerekir.
Eğitim/deneyim	Başvuru sahibinin; (1) bir lisansüstü derecesine veya bunun dengi bir dereceye sahip olması, (2) 15 yıllık tam zamanlı BV deneyimine sahip olması gerekir.
Ders/sınav	-
Devamlı sağlanması gereken şartlar	Baş Sertifikalı işletme eksperinin, (1) her iki yılda bir, 24 saatlik sürekli mesleki eğitim kredisini alması ve (2) IBA'ya üyeliğini sürdürmesi gerekmektedir.
Sertifikalı Değerleme Analistleri Ulusal Birliği (NACVA) Birliğin 4 tane sertifika programı vardır.	
1. Sertifika	Sertifikalı Değerleme Analisti (CVA)
Tanımı	Sertifikalı değerlendirme analisti, sertifikalı kamu denetçilerinin (CPA) işletme değerlemedeki akreditasyonudur.
Başvuru şartları	Başvuru sahibinin; (1) bir CPA olması ve (2) NACVA'nın bir üyesi olması gerekmektedir.
Eğitim/deneyim	Başvuru sahibi; (1) bir CPA olarak sertifika almada gerekli olan eğitim ve deneyime sahip olmalıdır.
Ders/sınav	NACVA tarafından tarif edildiği şekilde 5 günlük bir öğretim programı gerekmektedir. Oldukça kapsamlı iki bölümlük bir sınav; birinci bölüm, 5 saatlik bir sınav ve ikinci bölüm, tam bir iş değerlemeyi gerektiren standartlaştırılmış bir vaka çalışmasının da dahil edildiği bir ev ödevi, ofis çalışmasıdır.
Devamlı sağlanması gereken şartlar	Sertifikalı değerlendirme analisti, her üç yılda bir, (1) 36 saatlik sürekli mesleki eğitim (CPE) kredisi almak, (2) NACVA'nın Değerlemede Güncelleme dersini almak, (3) NACVA'nın Kalite Artırma programına katılmak ve diğer belirli birtakım mesleki gereklilikleri yerine getirmek zorundadır.
2. Sertifika	Akredite Değerleme Analisti (AVA)
Tanımı	Akredite değerlendirme analisti, işletme değerlemede bir akreditasyondur. Başvuranların sertifikalı kamu muhasebecisi (CPA) olmalarının şart koşulmaması bakımından CVA'dan farklıdır.
Başvuru şartları	Başvuru sahibi NACVA'nın üyesi olmak zorundadır.
Eğitim/deneyim	Başvuru sahibinin; (1) bir işletme derecesine ve/veya bir işletme yüksek lisansı ya da daha yüksek bir dereceye sahip olması, (2) işletme değerlendirme ve bununla ilgili disiplinlerde 2 veya daha uzun bir süre ya da bunun dengi bir deneyiminin bulunması, (3) başvuranın önemli bir role sahip olduğunu 10 veya daha fazla sayıda işletme değerlemesi gerçekleştirmiş bulunması ile göstermesi ya da konu hakkında yayımlanmış çalışmaları ve alanda bitirilmiş lisans çalışmasını veya başka bir bilinen işletme değerlendirme akredite örgütünden elde edilmiş akreditasyonu ihtiva eden işletme değerlendirme kavramlarından oluşan önemli bir bilgiyi gösterebilmesi gerekir.
Ders/sınav	NACVA tarafından tarif edildiği şekilde 5 günlük bir öğretim programı gerekmektedir. Oldukça kapsamlı iki bölümlük bir sınav; birinci bölüm, 5 saatlik bir sınav ve ikinci bölüm, tam bir değerlemeyi gerektiren standartlaştırılmış bir vaka çalışmasının da dahil edildiği bir ev ödevi, ofis çalışmasıdır. Sınavın ikinci bölümünün tamamlanması, 40 ilâ 60 saat arasında bir süreyi almaktadır.
Devamlı sağlanması gereken şartlar	Akredite değerlendirme analisti, her üç yılda bir, (1) 36 saatlik sürekli mesleki eğitim (CPE) kredisi almak, (2) NACVA'nın Değerlemede Güncelleme dersini almak, (3) NACVA'nın Kalite Artırma programına katılmak ve diğer belirli birtakım mesleki gereklilikleri yerine getirmek zorundadır.

3. Sertifika	Sertifikalı Adli Mali Analist (CFFA)
Tanımı	Sertifikalı adli mali analist, yetkin ve mesleki adli mali destek hizmetleri sağlamak için deneyim ve bilgi düzeyini tespit eder.
Başvuru şartları	Başvuru sahibi NACVA'nın uygulayıcı üyesi olmak zorundadır.
Eğitim/deneyim	Başvuru sahibinin, şunlardan birine sahip olması gerekir: (1) CVA, AVA, ABV, ASA, AM, CBA, CBV, CFA, CMA, CPA veya CA belgesine; (2) iktisat, muhasebe veya finans alanında ileri düzey bir dereceye sahip olma; (3) işletme yüksek lisansı ile birlikte işletme alanında bir lisans derecesine sahip olma. Başvuru sahibi, dava danışma konusunda bir deneyiminin olduğunu göstermelidir. Bu danışmanlıklar 10 farklı dava konusunda sunulan hizmetler şeklinde olacak; bunların da en az 5 tanesinde başvuran ifade verecek ve/veya mahkemede tanıklık edecektir.
Ders/sınav	NACVA Adli Enstitüsü'nde verilen 8 günlük öğretim gerekmektedir. Oldukça kapsamlı iki bölümlük bir sınav; birinci bölüm, 8 saatlik bir sınav ve ikinci bölüm, federal kural 26 gereğince federal mahkemede bir rapor hazırlamayı gerektiren bir ev ödevi, ofis çalışmasıdır. Sınavın ikinci bölümünün tamamlanması, adayın geçmiş deneyimine de dayalı, 4 ilâ 16 saat arasında bir süreyi almaktadır.
Devamlı sağlanması gereken şartlar	Sertifikalı adli mali analist, NACVA'yla aktif üyelik ilişkisini sürdürmeli ve her üç yılda bir 36 saatlik sürekli mesleki eğitim kredisini almalı ve 6 dava konusuna katılmalıdır.
4. Sertifika	Sertifikalı Hile Caydırıcılığı Analisti (CFD)
Tanımı	Sertifikalı hile caydırıcılığı analisti unvanı, hile caydırıcılığı ve analitik adli bilimler hizmetleri sağlamak için deneyim ve bilgi düzeyini onaylar. 2007'de Sertifikalı hile caydırıcılığı CFFA'yla birleştirildi ve CFD 2010 yılı içinde uygulamadan kalkacaktır.
Başvuru şartları	Başvuru sahibinin NACVA'nın uygulayıcı üyesi olması zorundadır.
Eğitim/deneyim	Başvuru sahibinin şunlardan birine sahip olması gerekmektedir: (1) Bir işletme derecesine veya bir işletme yüksek lisansına sahip olması; (2) 4 yıllık bir kolej derecesine sahip olması ve hile danışma ve danışma hizmetlerinde önemli bir deneyimi gösterebilmesi. Bu çerçevede; (a) hile tespit etmede, engellemede, araştırmada ve benzeri alanlarda 2 yıl veya daha fazla tam zamanlı olarak çalışıldığını, (b) 5 veya daha fazla sayıda hile danışma görevinin üstlenildiğini, (c) hile danışma kavramlarından oluşan kayda değer bir bilgiyi ve hileyle ilgili bir akreditasyonu veya CPE, CPA, CIA, CMA ve CFA'yla sınırlı olmayan tanınmış akredite örgütlerinden hile caydırıcılıkta kullanılan becerilerin temel unsurlarını destekleyen bir alanda akreditasyon alındığını gösterebilmeyi ifade eder.
Ders/sınav	NACVA Adli Enstitüsü'nde verilen 5 günlük öğretim gerekmektedir. Oldukça kapsamlı iki bölümlük bir sınav; birinci bölüm, 1 saatlik bir sınav ve ikinci bölüm, tam bir hile caydırıcılığı görevini yerine getirmeyi de gerektiren bir ev ödevi, ofis çalışmasıdır. Sınavın ikinci bölümünün tamamlanmasının, 15 ilâ 30 saat arasında bir süreyi alacağı tahmin edilmektedir.
Devamlı sağlanması gereken şartlar	Sertifikalı hile caydırıcısı, her üç yılda bir, 36 saatlik sürekli mesleki eğitim kredisini almalıdır.

Kaynak: Crumley vd. (2007: 2045–2045).

Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan New York Utica Koleji de Mali Suçların Araştırılması alanında altı derslik (18 kredilik) bir sertifika programı sunmaktadır. Bu program ilk olarak Mali Suç Araştırmacıları Birliği'nin (IAFCI – International Association of Financial Crimes Investigators) üyeleri için mesleki bir sertifika programı olarak birkaç yıl önce tasarlandı. Mali Suç Araştırmacıları Birliği'nin üyeleri, büyük ölçüde kredi kartı sektörü alanındaki şirketlerde istihdam edilen

kişilerden oluşuyordu. Program artık Mali Suç Araştırmacıları Birliği ile bağlantılı olmasa da altı dersin içeriklerinin, bu örgütün kendi üyeliği için önemli gördüğü konuları da içerecek bir şekilde verilmeye devam ettiği görülmektedir. Bu nedenle, program Karşılaştırmalı Ceza Adaleti Sistemleri, Ekonomik Suç Araştırması, Bilgi Güvenliği, Ekonomik Suç Hukuku, Hileyi Önleme ve Tespit Etme Teknolojileri ve Adli Muhasebe ve Hile Denetimi derslerinden oluşmaktadır (Curtis, 2008b: 591).

Amerika Birleşik Devletleri'nde bir kimsenin adli muhasebeci olabilmesi için aşağıda belirtilen yollardan birisi izlenebilir (Ramaswamy, 2007: 38):

- (a) Mevcut sertifikalardan en popüler olanlarının başında Sertifikalı Hile Araştırmacısı (CFE – Certified Fraud Examiner) sertifikası gelmektedir. Bu sertifika, Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (ACFE – Association of Certified Fraud Examiners) tarafından yapılan bir sınavla verilmektedir. Sınav, dört bölümden oluşmaktadır: Mali işlemler, araştırma, hukuki konular ve kriminoloji.
- (b) Amerikan Adli Araştırmacılar Koleji, Sertifikalı Adli Muhasebeci (Cr.FA - Certified Forensic Accountant)” sertifikası vermektedir. Bu program muhasebeciyi, Hile Denetçiliği ve Uzman Şahitlik alanlarında yetkilendirmektedir.
- (c) Sertifikalı Tasfiye ve Reorganizasyon Muhasebecisi (CIRA – Certified Insolvency and Reorganization Accountant) unvanı, muhasebecileri tasfiye ve reorganizasyonla ilgili muhasebe alanlarında faaliyet gösterebilmeleri için yetkilendirmektedir.
- (d) Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği, Sertifikalı Hile Uzmanı Sertifikası (CFS – Certified Fraud Specialist) sunmaktadır.
- (e) Diğer sertifika verenler ise şunlardır: Kuzey Amerika Adli Muhasebe Topluluğu, Sertifikalı Değerleme Analistleri Ulusal Birliği ve Ulusal Dava Destek Hizmetleri Birliği.

Günümüzde yayımlanan adli muhasebe kitaplarının pek çoğu adli muhasebe ile ilgili uzmanlıklar üzerine yoğunlaşmaktadır. Bu kitaplar, özellikle hileli mali raporlamaları, kara para aklama suçlarını, varlıkların yanlış kullanımıyla ilgili çalışan

hilelerini, siber suçlar gibi hileli işlemleri açığa çıkarmaya yönelik beceriler ile dava desteği, uzman şahitliği ve işletme değerlemeleri konularında da adli muhasebecilerin ihtiyaç duyacakları becerilere yönelik bölümlere yer vermektedir.

Bir adli muhasebe temelinin olması, Amerika Birleşik Devletleri'nde bazı uzmanlık alanları için oldukça yararlı olacaktır. Bu uzmanlık alanları şunlardır: (a) Muhasebecilik, (b) danışmanlık, (c) iç denetçilik, (d) İç Gelirler Servisi denetçiliği, (e) hükümet denetçiliği, (f) FBI birimlerinde uzmanlık (dünya çapında 12000 birimden oluşmaktadır; bunların %15'i bir muhasebe geçmişi/temeli olanlardan oluşmaktadır), (g) Sermaye Piyasası Kurulu muhasebeciliği, (h) banka iflas uzmanlığı, (i) profesörlük, (j) banka araştırmacılığı/denetçiliği, (k) baş mali görevliliği ve (l) işletme değerlendirme uzmanlığı (Crumbley ve diğ. 2007: 2041–2042).

Türkiye'de de adli muhasebe uzmanlığına yönelik yeni bir sertifika programı sunulmaktadır. 2009 yılının Ekim ayında İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından İSMMMO Akademi çatısı altında sertifika programı başlatılmıştır.

Programda (a) Araştırmacı Muhasebe Çalışmaları ve (b) Mahkemelere Yönelik Uzmanlık Çalışmaları olmak üzere iki temel çalışma alanında eğitim verilmektedir. Bu iki temel çalışma alanı ve yapılan faaliyetler Tablo 2-2'de özetlenmiştir.

İSMMMO Akademi tarafından sunulan sertifika programına 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre ruhsat almış olan tüm meslek mensupları katılabilmektedir.

Program süresi hafta sonları günde 6'şar saat olmak üzere 30 hafta ve toplam 360 saat olarak tasarlanmıştır. Katılımcıların eğitim süresi sonunda bir proje ödevini tamamlamaları gerekmektedir. Yine katılımcılar, aldıkları her dersten sınava girecek, başarılı oldukları takdirde sertifika almaya hak kazanacaklardır.

Tablo 2-2: Adli Muhasebecilerin Çalışma Alanları ve Faaliyetleri

Çalışma Alanı	Alt Çalışma Alanı	Yapılan faaliyetler
Araştırmacı Muhasebe Çalışmaları	Araştırmacı Muhasebeci, Hile Denetçisi veya İncelemecisi	İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler, beyaz yakalıları tarafından işlenen suçlar, mali tablo hileleri, yatırımlarla ilgili hileler, ticari rüşvetler ve komisyonlar, banka işlemleri ile ilgili hileler, elektronik fon transferleri ile ilgili hileler, kredi kartı hileleri, bilgisayar hileleri, internet yoluyla yapılan hileler, işletmelerin hile riskini ölçme ve değerlendirme, işletmelerde hileyi önlemeye yönelik çalışmalara destek olma.
Mahkemelere Yönelik Uzmanlık Çalışmaları	Dava Destek Danışmanlığı	Her türlü yolsuzluk davaları, işletme değerlemeleri, hasar ve zarar tahminleri, sigorta anlaşmazlıkları, anlaşmalardan doğan sorunlar, işletmeler arası sorunlar, patent, hak ve markalarla ilgili doğan sorunlar, iflas davaları, işletmelerle ilgili ayrılma veya birleşme davaları, boşanmalarla ilgili mali anlaşmazlıklar.
	Uzman Şahitlik	Dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak çeşitli verileri toplamak, bu verilerden bir sonuca vararak bir kanıya ulaşmak, oluşturduğu görüşünü mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmak.

Kaynak: İSMMMO Akademi (2010: 13–15).

İSMMMO Akademi Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Sertifika Programı’nda yer alan eğitim konuları Tablo 2-3’te belirtilmiştir.

Tablo 2-3: İSMMMO Akademi Adli Muhasebe Uzmanlığı Sertifika Programı'nda Yer Alan Dersler

• İleri Muhasebe Uygulamaları • Mali Tablo Analizi • Temel Denetim Teorisi • İşletmelerde İç Kontrol Uygulamaları • İşletme Etiği ve İşletme Kültürü • Kurumsal Yönetim Uygulamaları • Temel Davranış Bilimleri • Hile ve Adli Muhasebe Teorisi • Çalışan Hileleri • Mali Tablo Hileleri • Yolsuzluk ve Suç Gelirlerinin Aklanması Uygulamaları • Kriminoloji ve Adli Bilimler Açısından Ceza-Ceza Usul Hukuku ve Diğer İlgili Hukuk Alanları • Adli Bilimler ve Adli Bilimlerin Hukuktaki Yeri • Adli Bilimlerde Delil ve Bilirkişilik	• Adli Belge İncelemesi ve Sahtecilik Suçları • Bilgi Teknolojileri • Dijital Ortamda Hile İncelemesi • Adli Bilişim Uygulamaları • Adli Muhasebe Araştırma Teknikleri ❖ <i>Dolandırıcılık Suçları ve Araştırma Teknikleri</i> ❖ <i>Kriminal Uygulamalar</i> ❖ <i>Sahtecilik ve Araştırma Teknikleri</i> ❖ <i>Gözetleme ve İz Sürme Teknikleri</i> ❖ <i>Sorgulama ve Görüşme Teknikleri</i> ❖ <i>Adli Bilişim (Sanal Alem ve Bilgisayar Suçlarını Araştırma Teknikleri)</i> • Mahkemeye Yönelik Adli Muhasebe Uygulamaları • İşletme Değerlemesi ve Maliyet Tahminleri • Diğer Adli Muhasebe Uygulamaları
--	--

Kaynak: İSMMMO Akademi (2010: 19).

İSMMMO Akademi Adli Muhasebe Uzmanlığı Sertifika Programı değerlendirilirken, sertifika alacak olan meslek mensuplarının adli muhasebe ile ilgili mesleki altyapısının Türkiye’de henüz hazır olmadığını bilmeleri gerekmektedir. Sertifika ile ilgili bir görev tanımı henüz hukuki olarak yapılmamıştır. Fakat sertifika programının gelecekte yapılacak düzenlemelerle birlikte bir geçerliliği olabilecektir. Bu konuda düzenleme yapma yetkisi verilebilecek olan Maliye Bakanlığı, adli muhasebe uzmanlığına yönelik mesleki standartları ve eğitim standartlarını belirlemelidir. Bu standartlara göre yeniden düzenlenebilecek olan İSMMMO Akademi Adli Muhasebe Uzmanlığı Sertifika Programından mezun olabilecek meslek mensuplarının, aldıkları sertifika ile belirlenmiş görev tanımlarına göre mesleklerini icra etmeleri mümkün olabilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ

3.1. GENEL AÇIKLAMA

Son dönemde, adli muhasebe alanında kariyer yapmanın sağlayacağı faydalar konusunda yapılan çalışmalarda adli muhasebe, hem en çok tercih edilebilecek mesleklerin başında hem de güvenceli bir meslek olarak takdim edilmektedir. Bu nedenle, çok sayıda üniversite adli muhasebe konusunda çeşitli dersler ve programlar açmaktadır (Rezaee ve diğ. 2004: 2).

Adli muhasebenin günümüzün en sıcak tartışma konularının başında gelmesinin bir sonucu olarak adli muhasebe eğitimini kamuoyunun gündemine taşıyan birkaç sebepten söz edilebilir. Bunların başında herkesin bildiği, kamuoyuna yansıyan mali skandallar gelmektedir. İkincisi, geleneksel denetim ile hile denetim yöntemleri arasındaki çok iyi anlaşılmamış farklılıklardır. Üçüncüsü, geleneksel muhasebe eğitimi, akreditasyon ve sertifikalandırmadır. Son olarak, hile ve mali suçlara karışmada bilgi teknolojilerinin artan oranda kullanımından dolayı kent yaşamında hileyi tespit etme, caydırma ve olumsuz sonuçlarını azaltmada yardımcı olması amacıyla kullanılan teknolojik araçlara olan ihtiyacın artmış olmasıdır (Pearson ve Singleton, 2008: 545).

Hilenin bir sorun olarak algılanması ile birlikte, bu konunun eğitimin dışında kalması mümkün değildir (Seda ve Kramer, 2008: 21). Adli süreçte adli muhasebecilerin yapmış oldukları hizmetin etkili olma düzeyi, her şeyden önce, alınan eğitime, bunun yanı sıra, mesleğin nasıl tasarlandığına ve son olarak geçmişteki deneyime bağlı olacaktır (Heitger ve Heitger, 2008: 563).

Adli muhasebe ile ilgili literatüre bakıldığında; ilk başta, mali raporlardaki hilelerden, şirket skandallarından ve bunların beraberinde getirdiği mali kayıplardan söz edilmektedir. Burada yer alan rakamları ihtiyatla karşılamak gerekir. Her şeyden önce rakamlar, sadece tespit edilen hilelerle ilgili kayıpları ihtiva etmektedir. Oysa ne bütün hileler tespit edilebilmekte, ne de tespit edilen bütün hileler raporlanmaktadır (Seda ve Kramer, 2008: 15). Değerlendirmelerde bu eksikliğin göz ardı edilmemesi gerekir.

Bir görüşe göre hilelerin %10'u maddidir ve zaten denetçiler, bu maddi hileleri tespit edebilecek şekilde yetiştirilmektedir. Oysa bugünün şirketlerinde sadece maddi hileleri değil maddi olmayan hileleri de tespit edebilecek şekilde, şüpheli öğrencilerin yetiştirilmesi zarureti ortaya çıkmıştır. Çünkü hesapların denetimine ve bunlarla ilgili standartlara odaklı bir eğitimden geçen öğrencilerin, söz konusu hileleri tespit etmeleri mümkün olmayacaktır (Pearson ve Singleton, 2008: 547).

Küreselleşen ve şirketlerin ulus-aşırı hale geldiği günümüzde adli muhasebecilere duyulan ihtiyacın sadece Amerika Birleşik Devletleri'ndeki şirketlerin bir sorunu olarak görülmesi de yanlıştır olacaktır (Ramamoorti, 2008: 521). Amerika Birleşik Devletleri'ndeki krizin nasıl olup da dünyanın diğer ülkelerini etkilediğini görmek için hâlihazırdaki ekonomik kriz sürecini gözden geçirmek yeterlidir.¹

Bütün bu konuların önemini fark eden başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere bazı gelişmiş ülkelerde adli muhasebe ile ilgili eğitimin alt yapısı tamamlanmış ve bu konularda uzmanlar yetiştirilmeye başlanmıştır. Türkiye'de ise hala adli muhasebe alanının önemi yeterince fark edilememiş, bir meslek olarak adli muhasebecilik ile ilgili ciddi bir alt yapı çalışmasına henüz başlanmamıştır.

3.2. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ İHTİYACI

Son yıllarda yaşanan çok sayıda mali skandal, örgütler içerisindeki maddi hilelerin tespit edilmesinde denetim elemanlarının sorumluluklarını kamuoyunun gündemine taşımış; ardından da, çözüm olması amacıyla, bazı adımların atılmasına yol açmıştır. İlk önce, Amerika Birleşik Devletleri'nde 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley Kanunun bir bölümü de dahil hukuki ve düzenleyici şartların artırılması yoluna gidilmiş, daha sonra Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board) oluşturulmuş, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) meşhur 99 numaralı Mali Tablo Denetiminde Hilenin Değerlendirilmesi başlıklı tebliğini yayımlamıştır.

¹ Türkiye'de de çok sayıda mali skandaldan söz edilebilir: İLK SAN (İlkokul Öğretmenleri Sağlık ve Sosyal Yardım Sandığı) yolsuzluğu, 2001 yılında yaşanan banka boşaltmaları, Petrol Ofisinin Doğan Grubuna satışı ve daha sonra şirketin kârlarının nasıl olup da Grubun borçlarını azaltmak için kullanıldığı, Engin Civan skandalı, daha geriye gidildiğinde Banker Kastelli olayı ve hayat emeklilik alanında yaşanan güven sarsıcı gelişmeler, Cem Uzan vakası, MEYAK (Memur Yardımlaşma Kurumu) ve benzeri kesintilerin durumu, vs.

Özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde, 1933 ve 1934 yıllarında çıkarılan Menkul Kıymet Kanunu'ndan sonra 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley Kanunu, pek çok kimse tarafından, muhasebeyi etkileyen en önemli kanun olarak değerlendirilmektedir. Bu Kanun, hem denetim mesleğini hem de denetim uygulamalarını köklü bir şekilde etkilemektedir. Bu nedenle, muhasebe müfredatını da etkilemesi kaçınılmazdır (Arens ve Elder, 2006: 345).

En büyük dört muhasebe firmasının uygulamaları, Kanundan sonraki yıllarda önemli ölçüde değişmiştir. Denetim, tekrardan, bu firmaların yaptığı işlerin başında gelmeye başlamıştır. Ama artık denetim, geçmiş yıllardan farklı bir şekilde yapılır olmuştur. Aynı yıllarda, bu dört firmanın danışmanlık hizmetlerinin payı, doğal olarak azalmıştır (Arens ve Elder, 2006: 345).

Yeni Kanunla birlikte denetçiler, incelenen birim ve işletme riskleri konusunda girişimin tamamını dikkate alan bir yaklaşımla konuları ele almak zorunda kalmışlardır. Dolayısıyla, hile de dahil denetim risklerini tespit etmek ve değerlendirmek, öğrenciler için oldukça önemli hale gelmiştir. Kanunun 404. Bölümü, kontroller ve sistemler hakkında daha fazla bilgi sahibi olmayı gerekli kılmaktadır. Bu da sistemler konusunda uzman olanlara olan talebi artırmaktadır (Arens ve Elder, 2006: 345–346).

Sarbanes-Oxley Kanunu'nun, denetim komitesine, kurumsal yönetime, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) düzenlemelerine ilişkin bölümleri önemlidir. Eğer öğrencinin bu yeni konularda bilgili olması isteniyorsa, şu halde, eğitimciler, temel denetim derslerini değiştirmek veyahut da daha fazla denetim dersi açmak zorunda kalacak; bütün bunlar, muhasebe müfredatlarının gözden geçirilmesini beraberinde getirmiş olacaktır (Arens ve Elder, 2006: 346).

Sarbanes-Oxley Kanunu'nun ve daha sonraki düzenlemelerin, denetim eğitimiyle ilgili birtakım yansımaları olmuştur. İlk olarak, öğrencilerin işletme ve denetim riskleriyle ilgili daha iyi bir kavrayışa sahip olmaları gereği ortaya çıkmıştır. Ayrıca, bu yeni dönemde öğrencilerin güçlü bir adli muhasebe becerisine ihtiyaç duyacakları anlaşılmıştır. Bunun yanında öğrencilerin kontroller, kurumsal yönetim ve diğer üst düzey yönetim kontrollerini anlayabilme konularında da kendilerini yetiştirmeleri gerekmektedir.

Yeni Kanunun ruhuna uygun bir şekilde yapılacak eğitim, öğrencilerin hile risklerini belirlemelerine ve bu risklere uygun tepki vermelerine yardımcı olacak uygulamaları da bilmelerini gerektirmektedir. Öğrenciler, öncelikle, müşterilerinin işletme risklerini belirlemek, daha sonra da bu işletme risklerinin bir hile riskine yol açıp açmayacağını tespit etmek zorundadırlar. Bu yapılırken yapılan risk testlerinin yapısının, zamanlamasının ve boyutlarının oldukça önemli olduğunu göz ardı etmemek gerekir (Arens ve Elder, 2006: 352).

Son yıllarda, Amerika Birleşik Devletleri'nde sertifikalı muhasebecilik sınavına giren ve başarılı olan öğrencilerin sayısı giderek azalmakta ve bu da muhasebe öğreticileri üzerinde baskı oluşturmaktadır. Muhasebe öğreticilerinin bunda bir payı var mıdır? Bu soru, eğitimcileri derin düşüncelere sevk etmektedir. Bu soruya, daha fazla muhasebe programı açılması konusundaki ihtiyacın farkında olunmasına rağmen işletme ve muhasebenin artan oradan karmaşılaşmasının ilave denetim eğitimi de dahil fazladan eğitimi zorunlu hale getirdiğinin farkına varılmadığı şeklinde cevap verilmektedir. Örneğin, ilave bir yıl daha eğitim verilmesinin, işletme süreçleri ve müşteri işletmelerin riskleri, ayrıca kurumsal yönetim gibi konularda bir kavrayışın elde edilmesini mümkün hale getireceği ama ilave bir yılın, pek çok öğrenci için bu mesleğe girişte caydırıcı etkisinin olabileceği de vurgulanmaktadır (Arens ve Elder, 2006: 357).

Sarbanes-Oxley Kanunu'ndan sonra özellikle yüksek lisans programlarında, geleneksel olarak var olan ve esas itibariyle dış denetime yoğunlaşan denetim dersinin yanı sıra, mutlaka ikinci bir denetim dersi açılmasının gerekli olduğuna ve bu dersin, birinci dersin devamı olmaması gerektiğine; yine, muhasebe alanında, özellikle de denetim ağırlıklı doktora programlarının açılmasının bir zorunluluk arz ettiğine işaret edilmektedir (Arens ve Elder, 2006: 358).

Ayrıca, bilgi sistemleri ve iç kontrol hakkında bir kavrayışa sahip olmanın her geçen gün öneminin arttığı, Sarbanes-Oxley Kanunu'ndan sonra bunun daha da önemli hale geldiği, muhasebe programlarının pek çoğunun bu derse programlarında yer verdiği, ayrıca, son yıllarda denetçiler arasında sadece sistemler üzerinde uzmanlaşan bir grubun oluşmaya başladığı belirtilmektedir (Arens ve Elder, 2006: 358).

Hakikaten ve görünürde bağımsızlık, muhasebe mesleğinin temelinde yer almakta ve Sarbanes-Oxley Kanunu'nun ilgi alanlarından birini oluşturmaktadır. Akademisyenlerin, bu Kanuna sorunların çözümü olarak bakmamaları önem arz etmektedir. Ama yine de profesörler, bağımsızlığın önemine ve en yüksek etik ve mesleki standartlara vurgu yapmaya devam etmelidir. Kanunun, bir sonraki denetim başarısızlıklarına ilişkin dalgayı geciktirme gibi bir işlevinin olacağı umulabilir. Ama bundan daha önemlisi, Kanunun, denetçilerin perspektiflerini değiştirmiş olmasıdır. Bu yeni perspektifte, sertifikalı muhasebeci olacak öğrenciler, müşterileri olan işletmelerin risk ve kurumsal yönetişimi hakkında daha geniş bir kavrayışa sahip olmak, bu bilgiyle bir risk değerlendirmesi yapmak, bu değerlendirmeye hile riskini de dahil etmek, ayrıca iç kontrolleri değerlendirebilecek testler üzerinde yoğunlaşmak ve bunları mali raporlama açıklamaları ve maddi doğruluk testleriyle bağlantılı hale getirmek, bu çerçevede iç kontroller ve bilgi sistemlerinin önemini anlamak zorundadırlar (Arens ve Elder, 2006: 359).

Bütün bu gelişmeler sonucunda günümüzde hileyle ilgili olarak artık çok sayıda kitap raflardaki yerini almış, dergiler çıkarılmaya başlanmış, bu konuyla ilgili seminerler düzenlenmeye başlamıştır. Kısaca akademide, siyasette, denetim mesleğini icra edenlerin bulundukları çevrelerde ve en genel anlamda iş dünyasında hile ve hileyle ilgili konular daha fazla tartışılır, konuşulur hale gelmiştir (Pearson ve Singleton, 2008: 547).

Bir de tabii ki, haklı olarak, muhasebe standartlarını kötüye kullanan şirket yöneticileri ve bu yöneticiler adına şirketin muhasebe kayıtlarını denetleyen denetim elemanları sorgulanmaya, özellikle de “Denetçiler neredeler?” sorusu sorulmaya başlamıştır. 2000 yılında Kamusal Gözetim Kurulu², adli kabiliyetleri de gerektiren daha yüksek standartlar getirmiştir. Ama bu, yeni bir sorunun sorulmasını engelleyememiştir: “Peki, bu denetimleri yapabilecek nitelikteki muhasebeciler nereden gelecektir?” (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 378).

Bütün bu standartları yükseltmenin amacı ise şuydu: Denetim elemanlarının, denetledikleri mali raporların bilerek veya bilmeyerek yapılmış maddi hatalardan uzak oldukları konusunda makul düzeyde bir güven temin etmelerini sağlamak (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 380).

² Bu Kurul, 1978 yılında büyük muhasebe firmalarına genel gözetim işlerinde yardımcı olması amacıyla kurulmuştur (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 379).

Yine, 1999 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) tarafından yayımlanan bir raporda, üniversitelere spesifik olarak belirli konulara eğilen bir eğitim vermekten vazgeçmeleri, onun yerine, bugünün hayat boyu eğitim anlayışına uygun bir şekilde temel kavramlar üzerine dayalı bir eğitime geçmeleri konusunda bir çağrıda bulunmuştur (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 380).

Aslında muhasebecilik mesleğinde lider olanlar, bir ihtiyacın var olduğunu çok erken teşhis etmişler, genel muhasebe ve denetim alanında açılan derslerin geleceğin hileyle mücadele edecek muhasebecisi için yeterli olamayacağını fark etmişlerdir (Seda ve Kramer, 2008: 16).

Nitekim bu ihtiyaca cevap olması amacıyla Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (ACFE – Association of Certified Fraud Examiners), 2002 yılında, tabandan yukarıya doğru bir eğitim programının gelişimi konusunda bir destek programı başlatmış, adli muhasebe dersleri ve programları geliştirme konusunda adım atan kolejler ve üniversitelerdeki öğretim elemanlarına ücretsiz materyal desteği sağlamıştır. Bu program, Amerikan Muhasebe Birliği (IAA – Inter American Accounting Association) tarafından yılın “Muhasebe Eğitiminde Yenilik” ödülü ile ödüllendirilmiştir. Bu programdan önce yalnızca 19 üniversite, programlarında ayrı bir hile dersi sunuyordu. Oysa bu rakam 2008 yılı itibarıyla yaklaşık olarak 300 üniversiteyi bulmuş durumdadır. Üstelik adli muhasebe eğitimi konusundaki pedagojik materyallerin durumu da, 2002 yılından çok farklı bir noktaya ulaşmış, yeni kaynaklar yayımlanmıştır (Seda ve Kramer, 2008: 16).

Artan hile, terörizm ve haraççılık, kara para aklama; Amerika Birleşik Devletleri’nde Adalet Bakanlığı, Yurtiçi Güvenlik Bakanlığı ile diğer polisiye birimlerin, beyaz yakalıların işlediği suçları, para aklamayı, terörizmi finanse etmeyi daha dikkatle takip etmeleri konusunda harekete geçirmiş; bu da, doğal olarak, hile konusunda daha duyarlı meslek mensupları ile beyaz yakalı suçları, hile ve adli muhasebe konusunda formel bir eğitimi zorunlu hale getirmiştir. Artık, gelişen yeni şartlar, yeni uzmanların yetiştirilmesini kaçınılmaz hale getirmektedir (Kranacher ve diğ. 2008: 506).

Şu hâlde, bütün bu sorunların üstesinden gelecek uzmanların bilgi, beceri ve kabiliyetler yönünden farklı olacağı açıktır. Bu çerçevede akla üç soru gelmektedir:

Böyle bir eğitimin; mahiyeti, süresi, kapsamı ve son olarak içeriği/formatı nasıl olacaktır? Amerika Birleşik Devletleri'nde Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanan bir rehber, bu konuya ilgi gösterecekler için yardımcı olacak niteliktedir (Kranacher ve diğ. 2008: 507).

Adli muhasebe eğitiminde ilk başlarda müfredatta yer yok şikâyeti dönemi yaşandı. Daha sonra, bir ders konulsun ama seçimlik olsun dönemi bunu takip etti. Adli muhasebeye ilginin hızla artmamış olmasının en önemli sebebi, az sayıda akademisyenin bu konuya ilgi duyması ve bu alanda uzmanlaşmanın olmamasıydı. Kitapların durumu da müfredata benzer bir seyir izledi. Önceleri, az sayıda kitap, hile, hilenin tespit edilme yolları, hileyle mücadele, etik gibi konulara yer verdi (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 381).

Ama 2001 yılının başında 48 eyalet, sertifikalı muhasebecilik sınavını geçmek için 150 saatlik bir üniversite programını bitirmeyi zorunlu hale getirdi. Bu zorunluluk, muhasebe programlarını, söz konusu saat şartını hangi derslerle birlikte sağlayacağı konusunda düşünmeye itti. Üniversiteler, bir taraftan temel dersleri vermek, diğer taraftan da müfredatta bir yenilik anlamına gelecek ve yeni öğrencileri çekecek değişiklikler yapma yolunu seçtiler. Bu seçim, üniversite yönetimlerini ve akademisyenleri, muhasebe alanında yeni bir kariyer elde etmeye hazırlananlar için yeni bir program hazırlamaya sevk etti (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 381).

İlk girişimlerin ortak yanı, geleneksel eğitim yoluyla bilgi edinimi ve bu bilginin iş başında tatbik edilmesini de içeren stajyerlik programlarının açılmasının tavsiye edilmesi idi. Eğitimle, sağlam bir temelin oluşturulması sağlanmalıydı; mezun olan öğrenciler, gelecek plânlarını yaparken muhasebe uygulamalarındaki değişimleri de eğitim kurumlarından talep edeceklerdi; çünkü hile konusundaki duyarlılık artışı muhasebe eğitime, özellikle de hile araştırmalarına olan ilgiyi daha işlevsel bir muhasebe eğitiminin ilk sırasına yerleştirecekti (Rezaee ve Burton, 1997: 480).

Daha sonraki yıllarda yapılan çalışmalarda hayat boyu eğitim kavramına vurgu yapılmaya başlanmıştır. Muhasebe eğitiminin sonuç odaklı olmak durumunda olduğuna, bu nedenle, hile araştırmalarını da içerecek bir şekilde yeniden gözden geçirilmesinin bir gereklilik haline geldiğine işaret edilmiştir (Rezaee ve Burton, 1997: 480).

Adli muhasebeciler günümüzde kamunun raporlamada artan oranda dürüstlük, adalet ve açıklık ihtiyacıyla birlikte daha çok talep edilir hale gelmişlerdir. Her gün daha fazla sayıda işletme, adli muhasebeci aramakta, daha fazla mesleki kuruluş bu alanda sertifika programı düzenlemekte ve adli muhasebeciliğin, bir denetçiden veya bir genel muhasebeciden oldukça farklı bir beceri setine sahip olduğu belirginleşmektedir. Bu nedenle, üniversiteler, mesleğin gelecekteki bu ihtiyacını karşılayacak muhasebecilerini eğitmek için hazırlık yapmak durumundadırlar (Ramaswamy, 2007: 38).

Son yıllarda yaşanan bir dizi gelişme sonucunda ortaya çıkmış bir ihtiyaç (Seda ve Kramer, 2008: 15) olarak değerlendirilebilecek olan adli muhasebecilik; her şeyden önce, (a) çok sağlam bir muhasebe bilgisine, bunun yanı sıra, (b) denetim, risk değerlendirme ve kontrol, hile denetimi bilgisiyle ve (c) hukuki çevreyle ilgili temel bir bilgi setine sahip olmayı zorunlu kılmaktadır. Kısaca, adli muhasebecilik üç katmanlı ve her katmanın birbirini desteklediği ve diğeri olmadan etkili olamadığı bir nitelik edinme süreci olarak değerlendirilebilir (Crumbly ve diğ. 2007: 2000).

Neredeyse bütün uzmanlar, potansiyel işverenlerin, işe yeni başvuranlarda belirli becerilerin ve kabiliyetlerin bulunması konusunda hassas olmaları gerektiği ile ilgili hemfikirdirler. Bunların, (a) hileleri ve mali suçları engelleme, tespit etme ve araştırmaya yönelik çeşitli tekniklerin kullanılması, (b) kanıtların ve diğer bilgilerin toplanması, analiz edilmesi ve raporlanması ve son olarak (c) bir hilenin mağduru olmaktan kaçınılması olduğu belirtilmektedir. Bu kabiliyetlerin ve becerilerin ötesinde, ayrıca, temel bilgilerin de istihdam edilecek adayda bulunması gerekeceği açıktır (Houck ve diğ. 2006: 70).

Adli muhasebeciye ihtiyaç duyulabilecek davalarda oldukça dar bir alanda uzmanlaşmak ve teknik bir bilgiye sahip olmak gerekli olsa da bu, adli muhasebecinin sağlam bir muhasebe bilgisine sahip olması gerektiği gerçeğini değiştirmemektedir (Heitger ve Heitger, 2008: 567). Ayrıca, dava konusu davranış, ya bir hukuki kuralın ihlalidir, ya da muhasebecinin çalışma koşullarını etkileyen usuller, bir hukuk kuralıdır; dolayısıyla adli muhasebecilik, hukuki sistemle yakından ilişkilidir, hukuka kayıtsız kalmaz (Curtis, 2008a: 536). Yine bugün artık, kriminolojinin adli muhasebe programlarına dahil edilip edilmeyeceği sorusu anlamını yitirmiş, onun yerini, kriminoloji hangi ölçüde ve nasıl adli muhasebe programında yer alacaktır sorusu

almıştır. Özellikle hile suçlarının üzerinde çalışılması, iki sebepten dolayı önemlidir (Curtis, 2008a: 536–537). Bunlar;

- *Hukuku ihlal eden kişinin eylemini ve kimliğini tespit etmek ve bunu mahkemedeki taraflara sunmak,*
- *Çok sayıda hileyi tek bir çatı altında toplamaktır.*

Bu iki sebepten dolayı, ister tek bir dersten isterse çok sayıda dersten oluşsun, eğer hile araştırması ve soruşturmasına odaklanan bir adli muhasebe müfredatı oluşturulmak isteniyorsa böyle bir programda suç teşkil eden hilelere de değinen önemli ölçüde bir hukuk bilgisinin mutlaka yer alması gerekmektedir (Curtis, 2008a: 538).

Aslını söylemek gerekirse hukuk ile adli muhasebenin kesiştiği tek alan, yukarıda belirtilen noktalar değildir. Adli muhasebeciliğin önemli bir bölümü, mali ve diğer kişisel bilgilerin toplanmasını ihtiva eder. Oysa hem bireylerin hem de şirketlerin bilgilerinin toplanması ve kullanılması, anayasal ve yasal düzenlemelere tâbidir. Dolayısıyla adli muhasebecilerin hukuki düzenlemeleri ihlal etmeden işlerini yapmaları gerekmektedir (Curtis, 2008a: 538). Örneğin, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'na göre, özel hayatın gizliliği esastır. Aynı şekilde 2003 yılında çıkarılan Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'na göre bazı bilgiler bu hakkın kapsamı dışında tutulmuştur. Şirket bilgileri bu kapsamda yer alır.

Yine adli muhasebeciler avukatlarla birlikte çalışırlar. Burada da iletişim özgürlüğüne ilişkin düzenlemelerin göz ardı edilmemesi gerekmektedir (Curtis, 2008a: 538). Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda iletişim özgürlüğünün esas olduğu belirtilmektedir. Ayrıca, mahkeme esnasında adli muhasebeci ve birlikte çalıştığı avukatın, sorguladıkları kişinin/kişilerin anayasalardan ve yasalardan kaynaklı haklarına saygılı davranmaları gerekmektedir. Şu halde, bir adli muhasebe eğitim müfredatının, ilgili düzenlemeleri ve bu düzenlemeler çerçevesinde meslek odaları tarafından konulmuş olan mesleki standartları ve etik kuralları da içermesi gerekmektedir (Curtis, 2008a: 539).

Adli muhasebeciler, adli süreçte kullanılması amacıyla kanıt toplarlar. Bu esnada adli muhasebeci, kanıtları hangi usulle toplayacağını, yaptırım çeşitlerinin neler olduğunu, dolayısıyla bulduğu kanıtların hangi yaptırımı gerektirdiğini; bulduğu kanıtların hangi yargı sistemi içinde değerlendirileceğini (Türkiye'deki adli-idari-askeri yargı ayrımı dikkate alındığında bunun bir kat daha önemli olduğu anlaşılır) bilmeli,

bütün bu sürecin en azından genel hükümleri konusunda temel bir bilgiye sahip olmalıdır (Curtis, 2008a: 540).

Bu sebeple, üniversiteler, müstakil bir program açamıyorlarsa bile, en azından, adli muhasebe ile ilgili derslerin işletme, kriminoloji ve hukuk gibi programların içinde yer almasını teşvik edebilirler (Ramamoorti, 2008: 521). Ayrıca, sorunun değişik disiplinleri ilgilendirmesi, ideal bir adli muhasebe eğitimi programı hazırlanırken, farklı disiplinlere mensup olanların bir araya gelerek araştırma takımları oluşturmasını da zorunlu hale getirmektedir (Seda ve Kramer, 2008: 16). Aksi durumda, her disiplin, sorunun sadece kendini ilgilendiren boyutuna odaklanmak, dolayısıyla çözümü daha dar bir çerçevede ele almak durumunda kalacaktır.

Adli muhasebenin kapsamı, hile denetiminden daha geniş olunca, adli muhasebecilerin yaptıkları iş ve işlerini yaptıkları andaki zihin dünyaları da farklı olmak durumundadır. Muhasebecilerin “Rakamlar yalan söylemez.”, denetçilerin “Kuralları takip etmeliyiz.” inançlarının aksine adli muhasebeciler; kayıtların ve mali tabloların doğru olmadıklarını varsayarlar. Ayrıca kayıtların belirli bir amaç doğrultusunda tahrif edildiğine ve mali raporların hileli bir şekilde hazırlandığına, faturaların sahte olduklarına inanarak işe başlarlar. Bu durum, farklı bir zihin dünyasına sahip olmayı ifade eder. Kısaca, adli muhasebeci hiçbir şeyin görüldüğü gibi olmadığı düşüncesiyle işine koyulur (Crumbley ve diğ. 2007: 2000).

Adli muhasebecilik, muhasebecilikten ve hile denetçiliğinden farklıysa, şu hâlde, bazı soruların sorulması gerekmektedir: (a) Adli muhasebeci ne tür bilgiye, beceriye ihtiyaç duyar? (b) Adli muhasebecinin ihtiyaç duyduğu bilgi ve beceriyi kazanabilmesi için nasıl bir eğitim programı oluşturulması gerekir? (Crumbley ve diğ. 2007: 2000). Bütün bu sorulara cevap arayanlar, toplumun muhasebecilerden beklentileriyle kendilerini sınırlandırmamaları gerekmektedir (Heitger ve Heitger, 2008: 569).

3.3. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN PAYDAŞLARI

New York Yüksek Mahkemesi’nde avukat olarak çalışan Max Lourie, 1953 yılında üniversitelerde ve kolejlerde adli muhasebe derslerine yer verilmesini önermiş (Crumbley ve diğ. 2007: 2001) olmasına rağmen, böyle bir gelişme hemen olmamıştır. Bunun en önemli sebebi, henüz bu konuda bir talebin ortaya çıkmamış olmasıdır.

Talebin oluşabilmesi için de adli muhasebecilik eğitiminin paydaşlarının bu türden bir eğitimin kendileri için gerekli ve yararlı olacağına inanmaları gerekmektedir.

Adli muhasebecilik eğitiminin talep tarafında; düzenleyici birimler, işverenler, muhasebe firmaları ve eğitim teorisyenleri yer almaktadır (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 380). Bunların taleplerine cevap veren taraf, yani üniversiteler ise arz tarafını oluşturmaktadır.

Her eğitim programında olduğu gibi adli muhasebe eğitiminde de en az üç grup paydaştan; ***adli muhasebecileri istihdam etmek isteyenlerden, adli muhasebeci olmak isteyenlerden ve adli muhasebecileri eğitmek durumunda olanlardan*** (Crumbley ve diğ. 2007: 2001) söz etmek mümkündür.

3.3.1. Adli Muhasebecileri İstihdam Edecek Olanlar

Adli muhasebe eğitim programlarının ilk paydaşı, adli muhasebecileri istihdam edecek olanlardır. Bunların başında, büyük şirketler gelmektedir. Çünkü yapılan çalışmalar, adli muhasebecilere en çok ihtiyacın bu şirketlerde ortaya çıktığını göstermektedir. Ama bu, adli muhasebecileri sadece büyük şirketlerin istihdam edeceği anlamına gelmemektedir.

Muhasebe gibi uygulamalı disiplinlerde öğrencilerin işe yerleştirilmeleri ve iş imkânları en önemli performans göstergelerinden birisi olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle, müfredat geliştirme çalışmalarında ilk önce potansiyel işverenlerin görüşlerine başvurulması ve işe başlangıç düzeyinde bir adli muhasebeciden ne beklediklerinin sorulması büyük önem taşımaktadır (Kranacher ve diğ. 2008: 509–510).

Adli muhasebe eğitiminde uygulamada karşılaşılan sorunların önemli bir yerinin olduğunu belirtmek gerekir. İlk istihdam edilen adli muhasebeciler, hâkim olunması gereken alanın genişliğinden ve adli muhasebe mesleğini icra edeceklerle ilgili bir yapı, bir kalıp henüz zihinlerde bulunmadığından dolayı zorluklarla karşılaştılar. Uygulamadaki bu sorunları aşmada başvuru olan ilk yol, herkesin kendi deneyimlerine göre sorunların üstesinden gelmeyi denemesiydi. Daha sonra oldukça dar kapsamlı, sadece belirli konularla ilgili kursların açılması yoluna başvuruldu. Oysa adli muhasebe geniş kapsamlı bir eğitim programını gerekli kılıyordu (Heitger ve Heitger, 2008: 566).

Ayrıca, uygulama boyutu olan adli muhasebeciliğin, ayağı yere basar bir eğitim programına sahip olması, programın mümkün olduğu kadar uygulayıcıların deneyimlerine paralel olarak kurgulanması ile mümkün olabilir. Başka bir ifadeyle, adli muhasebe eğitiminde “Öğrenciler ne öğrenmeli/bilmeli?” sorusu ile “Öğrenciler neyi yapabilmeli?” sorusuna verilen cevap birlikte düşünülmelidir (Heitger ve Heitger, 2008: 568). Kısaca, ihtiyaç duyulan şey, uygulamaya aktarılması mümkün olmayan bilgilerle donatılmış bir öğrenci yetiştirilmesi değildir.

3.3.2. Adli Muhasebeci Olmak İsteyenler

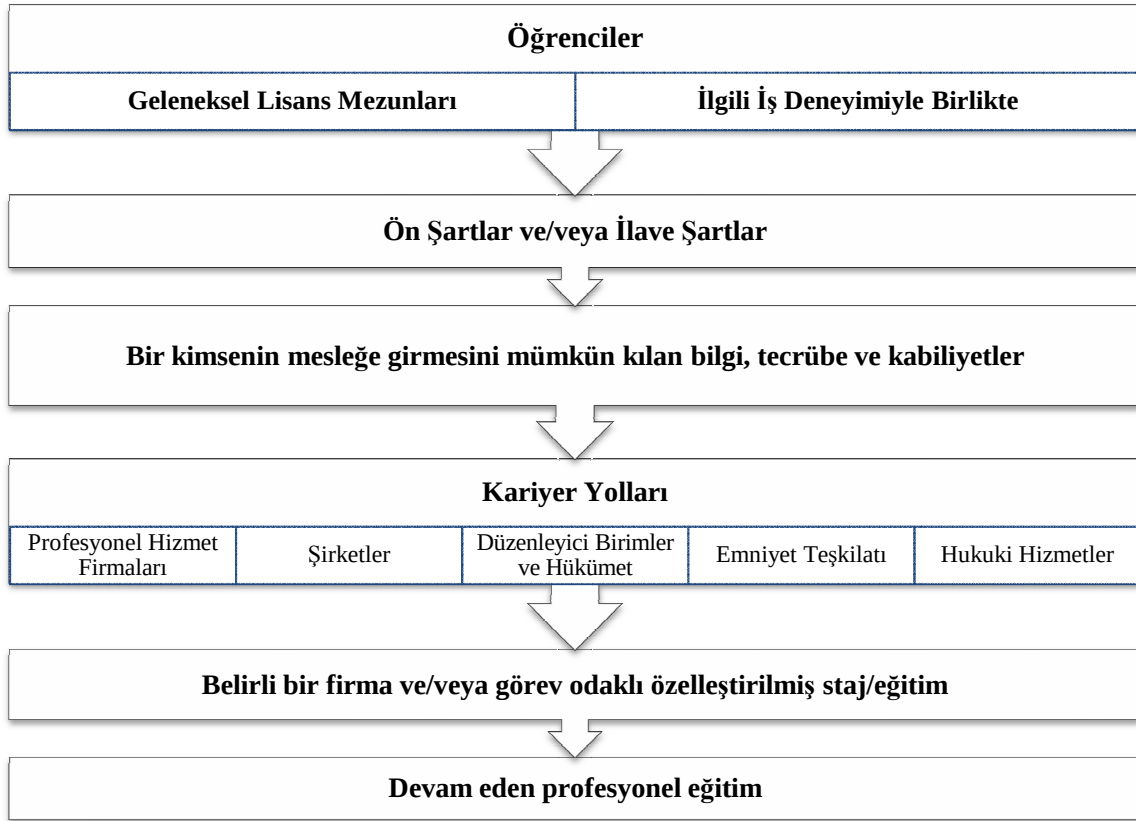
Adli muhasebecilik eğitim programlarının ikinci paydaşı, adli muhasebeci olmak isteyenler, yani öğrencilerdir. Bir mesleğin tercih edilebilmesi için, öncelikle, o mesleğin geleceği konusunda olumlu beklentilerin var olması gerekir. Olumlu beklentiler başlığı altında değişik parametrelerden söz edilebilir: Söz konusu meslekle ilgili eğitim alanların iş bulma kolaylığı, mesleğin toplumdaki itibarı, mesleği icra edenlerin eline geçen ortalama ücret, mesleğin yakın gelecekteki durumunun daha da iyiye gideceğine dair beklentiler, mesleğin eğitimini verecek eğitim kurumlarının bulunması, vb. gibi.

Amerika Birleşik Devletleri’nde adli muhasebecilik, son yıllarda, en çok tercih edilen mesleklerin başında gelmektedir. Bir adli muhasebecinin elde edebileceği ücretlerin 30.000,- USD ila 110.000,- USD arasında değiştiği ifade edilmektedir. Yine Amerika Birleşik Devletleri örneğinde, adli muhasebecileri istihdam etmek isteyen kurumların sayısında da bir artışın olduğu görülmektedir. Hukuk firmaları, şirketler, FBI gibi devlet kuruluşları adli muhasebecilere yoğun ilgi gösteren işverenler arasındadır. Bu işverenler, özellikle yüksek lisans yapmış, ardından iki ila dört yıl muhasebecilik deneyimi kazanmış adli muhasebecilerin istihdam edilmesi konusunda isteklidirler (Crumbley ve diğ. 2007: 2041). Ayrıca, önceki bölümde işaret edilmiş olan bir dizi sertifikanın da işverenler tarafından arandığını belirtmek gerekir.

Adli muhasebecilikle ilgili kariyer aşamaları, Amerika Birleşik Devletleri örneğinden hareketle, Çizelge 3-1’de görülmektedir.

Öğrenciler, öncelikle, kolejlere, üniversitelere veya mesleki eğitim ve öğretim birimlerine başvuracaklar; başvuru yapılan bu yerler, ön şartları (bu bir lisans diploması ve/veya lisans diplomasıyla birlikte bir deneyim şartı olabilir) önceden

belirleyeceklerdir³. Bu kurumların amacı, kabul ettikleri öğrencileri hile ve adli muhasebe alanında iş yapabilecekleri nitelikte bilgi, tecrübe ve kabiliyet kazandıkları bir noktaya ulaştırmaktır. Yeterli nitelikleri haiz olan öğrenciler, mali hizmet firmalarında, şirketlerde, düzenleyici birimlerde ve merkezi hükümette, emniyet teşkilatında veya hukuki hizmet firmalarında görev alabilirler. Hile ve adli muhasebe uzmanları, mali hizmet firmalarında dış (bağımsız) denetim hizmetlerinde, iç denetimin dışarıdan satın alınması (outsourcing) durumunda iç denetim ve danışma hizmetlerinde ve adli hizmetlerde iş fırsatları yakalayabilirler (Kranacher ve diğ. 2008: 509).



Çizelge 3-1: Seçilmiş Hile İncelemesi ve Adli Muhasebe Kariyer Yolları

Kaynak: Kranacher ve diğ. (2008: 510).

Kaldı ki, adli muhasebecilik alanındaki kariyerler bunlarla da sınırlı olmayabilir. Başarılı olmak isteyen birey, ilave özel bir eğitime ve sürekli bir mesleki gelişime ihtiyaç duyabilir. Eğer bu özel eğitimi daha başlangıçta elde etmişse işe girerken seçici davranan işverenler, öncelikle bu özel eğitimi almış olanları istihdam etmek

³ Buradaki kariyer yollarının lisansüstü bir eğitimi dikkate alarak yapıldığı gözden kaçırılmamalıdır. Türkiye gibi bu konuya daha yeni aşına olan ülkelerde durumun daha farklı olabileceğini unutmamak gerekir.

isteyeceklerdir. Eğer alınan eğitim; belirli bir örgüte yönelikse, söz konusu örgütler, belirli bir göreve yönelikse bu görevin yapıldığı birimler, özel eğitilmiş bu kişilerin istihdam edilmesi konusunda yarışacaklardır. Söylemeye bile gerek yok ki, bu özel eğitilmiş kişiler, yeterliliklerini koruyabilmek için sürekli eğitim anlayışıyla kendilerini yenilemek zorunda kalacaklardır (Kranacher ve diğ. 2008: 509).

3.3.3. Eğitim Kurumları

Adli muhasebe eğitim programlarının üçüncü paydaşı, eğitim kurumlarıdır. Adli muhasebe eğitimi daha çok yüksek öğretim çerçevesinde tartışıldığına göre burada kastedilen eğitim kurumlarının üniversiteler olduğunu belirtmek gereksizdir.

Üniversitelerin kamuya mı yoksa özel sektöre mi ait olduğuna bağlı olarak adli muhasebe eğitiminin örgütlenmesinin farklılaşacağı söylenebilir. Özel üniversiteler, ortada bir talep varsa adli muhasebe eğitimine bu talebi karşılayacak bir arz gözüyle bakabilirler. Ama kamuya ait üniversiteler, daha çok, siyasetçilerin kararlarıyla eğitim programlarını şekillendirdiklerinden dolayı adli muhasebecilik eğitimi bir arz-talep ilişkisi çerçevesinde gelişim gösteremez. Eğer siyasetçiler kamuoyu tarafından, özellikle de adli muhasebecilere ihtiyacı olan şirketlerden baskı görüyorsa bir adli muhasebe eğitimi programının açılması konusunda fazla direnç gösteremezler. Bazen bu talep içeriden, yani üniversitelerden de gelebilir, üniversiteler yaşanan gelişmeleri de dikkate alarak bir adli muhasebe eğitimi programı açılması gerektiği sonucuna ulaşabilir. Üniversitelerin bu programları açabilmesi, yine de kendilerine kaynak aktaracak siyasetçileri ikna edebilmelerine bağlıdır. Çünkü eğitim kurumları olarak üniversiteler, adli muhasebe eğitimi talebine uygun nitelikte eleman yetiştirebilmek için çok sayıda yatırıma ihtiyaç duyacaktır. Üniversitelerin eleman yetiştirirken duyabilecekleri ihtiyaçlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

- (a) İhtiyaçların başında, yeterli sayıda öğretim üyesi gelmektedir. Adli muhasebe eğitimi yeni bir alan olduğundan; bu alanda yetişmiş öğretim üyesi bulmak oldukça zordur. Eğitim kurumları bu kişileri ya kendisi yetiştirmek ya da başka kurumlardan geçici görevli olarak istihdam etmek zorundadır.

- (b) Her eğitim programı, yeni bir fiziki altyapıya ihtiyaç duyar. Adli muhasebe eğitiminin özellikle ayrı bir program olarak örgütlenmesi durumunda yeni derslikler, yeni öğretim üyesi odaları, eğitim için gerekli diğer araç ve gereç ihtiyacı ortaya çıkacaktır. Bütün bunlar, üniversiteler için ilave maliyetler anlamına gelmektedir.
- (c) Üniversiteler, yeni bir program oluşturacak elemana ve fiziki altyapıya sahip olsalar bile yine de siyaset kurumunu ikna etmek zorundadırlar. Çünkü yetiştirecekleri öğrencilerin niteliklerinin resmen tanınması, bugünkü eğitim sisteminin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Yani nitelikleri devletçe tanınmamış bir öğrencinin nerede, ne iş yapabileceği bilinmeyecektir. Bu belirsizlik, söz konusu eğitim kurumuna başvuracak öğrencileri de etkileyecektir. Dolayısıyla, mesleğin hangi hukuki çerçeve içinde icra edileceğinin açık seçik bir şekilde belirlenmesi bakımından da siyasetçilerin ikna edilmesi gerekmektedir.

Yeni ortaya çıkan sosyal, ekonomik ve hukuki koşullar adli muhasebeye yönelik talebin artmasına yol açmıştır. Bu konuda talep tarafında, kanun koyucular, güvenlik birimleri (kanunları hayata aktaranlar), mali kurumlar, muhasebe mesleği mensupları ve genel olarak halk yer almaktadır (Rezaee ve Burton, 1997: 481).

Yakın zamanda, Amerika Birleşik Devletleri'nde, tesadüfî örneklem yöntemine göre seçilen 1000 akademisyen üzerinde yapılan bir araştırmada 22 soruyla, adli muhasebeciliğin durumu sorgulanmıştır. Kendilerine anket gönderilenlerden 150'si cevap yollamıştır. Ankette, "Adli muhasebe eğitimi müfredatınıza nasıl entegre ettiniz?" şeklinde soru sorulmuştur. Cevap verenlerin %34'ü müstakil bir adli muhasebe ve hile araştırması dersinin programlarında yer aldığını, %7'si küçük bir adli muhasebe programlarının olduğunu belirtmiş, %34'ü adli muhasebenin geleneksel muhasebe ve denetim derslerine dahil edildiğini ve %25'i de böyle bir eğitimin gerekli olmadığını belirtmişlerdir. Bu konuda akademisyenler arasında bir görüş birliğinin olmadığı ama yine de adli muhasebe eğitimi doğrultusunda bir eğilimin bulunduğu görülmektedir (Seda ve Kramer, 2008: 16–17).

Özetlemek gerekirse; bir adli muhasebe eğitimi programının açılması ve devam etmesinin bahsedilen üç paydaşa ihtiyacı bulunmaktadır. Paydaşlardan birisinin eksik

olması, adli muhasebe eğitiminin örgütlenmesini, başlatılmasını, başlatılmışsa sürdürülmesini imkânsız hale getirecektir. Talep yoksa üniversitelerin adli muhasebe eğitimi vermesi ve bazı öğrencilerin bu programları tercih etmesi bir anlam ifade etmeyecektir. Örneğin, **Türkiye’de** geçmişte bazı mesleklerde buna benzer bir gelişme olmuş, üniversite mezunu pek çok kişi ilköğretim okullarında öğretmen veya polis olmak zorunda kalmıştır. Arz da önemlidir. Son zamanlarda çok sayıda işveren ara eleman sıkıntısından söz etmesine rağmen, üniversiteler bu ara eleman temini konusundaki talebi karşılayamamaktadır. Bazen de öğrencilerin ilgisizliği bir eğitim programının devamını tehlikeye sokabilmektedir. Yeni gelişmeler, eskiden daha fazla rağbet gören mesleklerin, öğrencilerin gözündeki değerini yitirmelerine yol açabilmektedir. Bunu görmek için Öğrenci Seçme Sınavı Kılavuzu’ndaki kontenjanlar ile bu kontenjanlara başvuranların sayısının yıllar içindeki değişimine bakılabilir.

3.4. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Günümüzde adli muhasebeciler, adaletin gerçekleşmesine daha fazla yardımcı olmaktadır. Burada adaletin gerçekleşmesine yardımcı olması istenilen bu kimselerin, nasıl bir eğitimden geçmesi gerektiği sorusu akla gelebilir. Bu soruya, kısaca, “iyi bir eğitim”e diye cevap verilebilir ancak yine de bu iyi bir eğitimin ne olacağı, başka bir ifadeyle, iyi bir eğitimden neyin kastedildiğinin açık bir şekilde ortaya konulması gerekir (Heitger ve Heitger, 2008: 563).

Unutmamak gerekir ki, bir müfredatın içeriği, büyük ölçüde bu müfredatın dinleyicilerinin kimler olacağı ve bu hedef kitleye verilmek istenen şeylerin neler olduğu, amaçlanan şeyleri vermek için ne kadar sürenin bulunduğu ve verilmek istenen materyalin, bir muhasebe veya denetim programının bir parçası olarak mı, yoksa müstakil bir adli muhasebe dersi olarak mı verileceği gibi konulara bağlı olacaktır (Brooks ve Labelle, 2006: 294).

İyi bir adli muhasebe eğitiminin içeriğinde, hiç kuşkusuz, mesleğin meziyetlerine, ehliyetlerine yer verilecektir. Ama bu noktada, bir adli muhasebeciden ne beklendiği sorusu akla gelmektedir. Oysa bir adli muhasebeciden beklenenler, bir taraftan, görülen davanın niteliğine, diğer taraftan da davayı açan avukatın beklentilerine bağlı olarak değişebilmektedir. Bu da her vakada, adli muhasebeciden beklenenlerin farklı olacağı anlamına gelmektedir (Heitger ve Heitger, 2008: 563). Çünkü her dava,

davanın konusuyla, hâkimiyle, savcısıyla, avukatlarıyla, taraflarıyla biriciktir, diğer davalardan farklılık arz eder (Heitger ve Heitger, 2008: 566). Bir muhasebe programının içeriği, bir bakıma, neye, hangi talebe cevap vermek istediğimize bağlıdır. Eğer daha genel düzeyde bir adli muhasebe bilgisinin verilmesi, dolayısıyla -örneğin- lisans düzeyinde bir program açılması hedefleniyorsa böyle bir programın içeriğinde yer alacak dersler farklı; yok eğer daha derinlemesine adli muhasebe bilgisinin verilmek istendiği bir yüksek lisans programı açılmak isteniyorsa böyle bir programın içinde yer alacak dersler ise daha farklı olacaktır (Curtis, 2008a: 536).

Çoğu kez bir kişinin kalitesi değerlendirilirken onun hangi diplomaya sahip olduğuna bakılır. Bu durum bir adli muhasebeci için de geçerlidir. Oysa sahip olunan diplomadan daha önemli olan konu, diploma verilen programda ne tür bir müfredata yer verildiği, mesleğin ve yapılan işin nasıl kurgulandığıdır (Heitger ve Heitger, 2008: 565).

Adli muhasebe uygulamalarının kendine has doğasını ve ayırt edici özelliklerini dikkate aldığımızda; bir öğretici, bu ayırt edici özelliklere ilişkin bir kavrayışı adli (veya başka) muhasebe derslerinde öğrencilere nasıl temin edecektir? Indiana Üniversitesi'nde bir lisansüstü adli muhasebe dersi geliştirilmesi teklif edildiğinde bu fikir oldukça ilginç ve heyecan verici bulundu. Bu duygu çok geçmeden yerini, adli muhasebecilerin pratik hayatta ne yaptıkları konusunda öğrencilerin nasıl bilgilendirileceği endişesine bıraktı. İlgi çekici, çığır açıcı ve etkili bir dersin nasıl ve hangi içerikte olacağı konusundaki saatler süren bir tartışmadan sonra tek bir kriter üzerinde uzlaşıldı: *Öğrencilerin, pratik yapan adli muhasebecilerin faaliyetleri ve deneyimleriyle olabildiğince paralellik arz edecek bir şekilde deneyim kazanmalarını sağlamaya çalışmak* (Heitger ve Heitger, 2008: 568).

Tartışmada ayrıca adli muhasebe eğitimi almaya aday öğrencilere dava desteği ve uzman şahitliği için aşağıdaki konuların oldukça önemli katkılar yapacağı sonucuna ulaşılmıştır (Heitger ve Heitger, 2008: 568–569). Bunlar;

- (a) Yeni bir davayla ilgili yazılı ve sözlü iletişim konusunda avukata cevap verilmesi,
- (b) Bekleyen davayla ilgili işletme ve muhasebe bilgisinin değerlendirilmesi,
- (c) Dava destek hizmetleri sağlama ile ilgili temel hukuki meselelerin anlaşılması ve adli muhasebecilerin hukuki bir görüş temin etmediklerinin bilincinde olunması,

- (d) Hem tanıklık etmede hem de tanıklıktan kaçınmada adli muhasebecilerin rolünün anlaşılması,
- (e) Haksız fiil veya sözleşmeyi ihlal ederek başkasına zarar verme fiilleri arasındaki farklılıkların anlaşılması,
- (f) Davanın durumunu da dikkate alarak uygun zarar hesaplama modelinin oluşturulması,
- (g) Öğrencilerin dava sürecinin karşılıklı olarak iddiaların ortaya konulması ve yürütülmesi şeklinde bir dava deneyimi elde edebilecekleri, davacıyı veya davalıyı desteklemek için dava desteği/uzman şahitliği şeklinde rol üstlenebilmeleri,
- (h) Temel iletişim becerilerini elde etmek için avukat/uzman danışmanlıklarına sahip olunması,
- (i) Vaka materyallerinin anlaşılması ve vakada değerlendirme ve analiz için uygun verilerin toplanması,
- (j) Vakadaki söz konusu olan meselelerle ve hedeflerle ilgili uygun analitik çerçevenin geliştirilmesi,
- (k) Belgelerin ortaya konulması için teklif edilen keşif sürecinde yer alması önerilen muhasebe belgeleri ve diğer bilgilerin belirlenmesinde avukata yardımcı olunması,
- (l) Ticari zarar modellerinin yapısının ve amacının belirlenmesi ve anlaşılması,
- (m) İşletme değerlemelerinin içeriğinin anlaşılması,
- (n) Uzman şahidin vakada geliştirmiş olduğu fikirleri betimlemek ve desteklemek için uzman raporu hazırlanılması,
- (o) Vakada diğer tarafça takdim edilen uzman şahidin raporunun değerlendirilmesinde avukata yardımcı olunması,
- (p) Karşı tarafın avukatının kendi uzman raporu üzerine uzmanı görevinden alacağı gelecekteki bir azil hakkında avukata danışmayla ilgili ilave roller üstlenilmesi,
- (r) Esas vurgusu uzman raporunun savunması olan karşı taraf avukatı tarafından azil istemi yapılması,

- (s) Yargılamada şahitlikle ilgili avukat faaliyetlerinin yerine getirilmesi,
- (t) Doğrudan şahitlik ve çapraz sorgu da dahil sanal yargılama yapılması, öğrencilerin kendi uzman görüşlerini takdim etmelerine ve savunmalarına fırsat verilmesi,
- (u) Kazaen ölüm veya kişisel yaralanma vakaları gibi ekonomik zarar durumlarını değerlendirme ve analiz etmede önemli olan ekonomik kavramların anlaşılması ve olaylara tatbik edilmesidir.

Yukarıda sözü edilen konuların hemen hepsi, daha sonra sözü edilecek olan Model Müfredatta “Öğrenciler neyi bilmelidirler?” veya “Öğrenciler ne yapabilirler?” sütunlarında yer almıştır (Heitger ve Heitger, 2008: 569).

Ayrıca, yukarıda belirtilen deneyim listesinin kapsamı itibarıyla geniş bir liste olmadığını da belirtmek gerekir. Diğer adli muhasebe öğreticileri sınıf için gerekli başka deneyimleri de listeye ekleyebilir. Aynı şekilde, yukarıdaki listeye eklenen öğrenci deneyimlerinin bir kısmı ilgili öğretim elemanı tarafından, sınıfın hedeflerine veya yetiştirdiği öğrenci profiline uygun olmadığı gerekçesiyle, listeden çıkarılabilir. Önemli olan, adli muhasebe eğitimi alan öğrencilerin olabildiğince deneyimli bir şekilde mezun edilmesidir. Pek çok öğrenci, gerçekten, adli muhasebe derslerinin araştırmacı ve analitik yanını sevmektedir. Öğrenciler, genellikle sınıfta aldıkları görevlendirmelerle bir dedektif gibi çalışmaktan hoşlanmaktadırlar ve sanki çeşitli hedeflere başarılı bir şekilde ulaşmaya çalışan oyuncu gibi hareket ederler. Toplumun muhasebe eğitimine yakıştırdığı sınırların pek çoğunun, genel bir ifade olarak, adli muhasebe için geçerli olmadığı söylenebilir (Heitger ve Heitger, 2008: 569).

Adli muhasebe eğitiminde dava süreci önemli bir yer tutmaktadır. Bu sebeple öğrencilerin gerçek bir dava görülüyormuşçasına birtakım olayları tartışarak aldıkları eğitimi uygulamaya tatbik etmeleri, adli muhasebe eğitiminde önemli bir yere sahiptir. Bu uygulamalarda öğrenciler bazen davalı bazen de davacı olarak yer aldıkları projeler sunarak, birbiriyle kıyasıya bir yarışın içine girmektedirler. Derste yapılan bu duruşmalarda taraflar arasında sert tartışmalar yaşanmaktadır. Bu sayede öğrenciler, davanın iki tarafı olan bir süreç olduğunu, tarafların sadece haklı olmalarının yetmediğini, aynı zamanda haklılıklarını ikna edici bir şekilde ortaya koymalarının

(anlaşılabilir ve inanılabilir olmanın) da önemli olduğunu kavramaktadırlar (Heitger ve Heitger, 2008: 567).

Adli muhasebecilerin dava sürecindeki katkıları ya bir jüri ya da bir hâkim tarafından değerlendirilmektedir. Oysa ne jüri ne de hâkim adli muhasebe konusunda yeterince bilgi sahibidir. Adli muhasebecilere verilecek eğitimde buna dikkat çekilmeli; öğrencilerin, çok karmaşık adli muhasebe meselelerini veya ilişkilerini oldukça anlaşılabilir bir şekilde ortaya koyabilmeleri öğretilmelidir (Heitger ve Heitger, 2008: 568). Kısaca, anlaşılması güç ve karmaşık bir sorunu çözmesi amacıyla yardımcı olması beklenen kişiler, karar verecek olanların kafalarının daha da karışmasına neden olmaktan özenle kaçınmak durumundadırlar.

Adli muhasebeci, mahkemeye sunduğu kanıtlarla bir uzman olduğunu göstermeli, karşı tarafın “hakikaten bu kişi konunun uzmanıdır” demesi mümkün olabilmelidir. Bu iki açıdan önemlidir. Bu; bir taraftan, daha sonraki davalarda adli muhasebecinin görüşüne başvurulmasını mümkün kılar, diğer taraftan, benzer sorunların çözüme kavuşturulduğu mahkemelerde referans gösterilir (Curtis, 2008a: 541).

Adli muhasebecilerin tanıklıkları, davanın karar hükmünün dayandırıldığı bir tanıklık olmasından dolayı, en yüksek ahlâki ilkeye dayandırılmalıdır. Bu nedenle, adli muhasebecilerin bir menfaat çatışmasından uzak durmaları, etik kurallara sahip olmaları ve bunlara riayet etmeleri hayati derecede önemli görülmektedir. Örneğin adli muhasebeci, bir davayı aydınlatmaya yardımcı olayım diye hukuka aykırı bir şekilde hareket ederek özel hayatın gizliliğini ihlal edecek bir davranış sergilememelidir (Curtis, 2008a: 543).

Hile denetimi ve adli muhasebe programlarında henüz dijital ortamın yeteri kadar öneminin fark edilmediği görülmektedir. Bunun birkaç sebebi vardır. Her şeyden önce bilgisayarlar, hayatımıza bu kadar geniş ölçüde yakın bir zamanda girmiştir. Dolayısıyla bilgisayar kaynaklı hileler, suçlar göreceli olarak yeni olgulardır. İkincisi, bu alandaki sorunlar, eskiden karşılaşılan sorunlardan daha hızlı bir şekilde büyümekte, boyutları genişlemektedir. Bu da sorunu kuşatacak ve daha sonra da bertaraf edecek zamanın uzamasına sebep olmaktadır. Üçüncüsü, geleneksel muhasebe eğitimi bilgisayar merkezli değildir ve bu konudaki gelişmelerin takip edilmesi konusunda oldukça yavaş adımlar atılmaktadır. Son olarak, başarılı hile veya adli muhasebe

araştırmalarında dijital ortamın kullanılmasının yararları henüz yeteri kadar anlaşılabilmiş değildir. Oysa dijital ortam, örneğin, hem kanıtın tespitinde, hem kanıtların depolanmasında, hem de işlenmesinde oldukça önemli yararlar sağlayabilmektedir (Pearson ve Singleton, 2008: 551).

Dijital adli bilimin hangi programa dahil edileceği sorusu, kolay cevaplanabilecek bir soru değildir. Bu tarz dersler, bilgisayar bilimleri alanındaki programlara da, muhasebe programlarına da dahil edilebilir. Bilgisayar bilimlerine dahil edilmesi durumunda, doğal olarak, konuya daha teknik açıdan yaklaşılması ihtimali ortaya çıkacaktır (Pearson ve Singleton, 2008: 551). Hangi programa dahil edilirse edilsin, daha sonra üzerinde durulacak olan Model Müfredata göre, Tablo 3-1’de yer alan bilgilerin öğrencilere aktarılması gerekecektir.

Tablo 3-1: Dijital Bir Çevrede Hile ve Adli Muhasebe

Engelleme ve Caydırma	Bilgi teknolojileri yönetimi, bilgi teknolojileri risk değerlendirmesi, bilgi teknolojilerinin hilelerde nasıl kullanılacağı sorunu
Dijital Kanıt	Kurallar, kanunlar, ilk edinimler, kaynaklar
Tespit Etme ve Araştırma	Uygun usuller, dijital kaynaklar, bilgi teknolojileri keşif araçları, veri elde etme yolları ve teknikleri
Raporlama	Hukuki çevre ile bağlantılı sonuçlar, bilgi iletişim teknolojilerinin sunum için kullanımı, kanıt sunmak için uygun kanunlar
Siber Suç	Bir siber adli bilim uzmanının kullanılmasını gerekli kılan durumlar, tatbik edilebilir kanunlar

Kaynak: Pearson ve Singleton (2008: 552).⁴

Araştırmacı ve adli muhasebecilerin diğer muhasebecilerden farklı olarak bazı niteliklerinin, becerilerinin bulunması gerektiği kabul edilmektedir. Bu durum Tablo 3-2’de gösterilmiştir.

⁴ Örnek bir dersin bir dönemli içeriği hakkında geniş bilgi edinebilmek için bkz. Pearson ve Singleton (2008: 556).

Tablo 3-2: Araştırmacı ve Adli Muhasebeci Nitelikleri, Bilgileri ve Becerileri**NİTELİKLER**

- * Araştırmacı zihniyet ve eleştirel şüphecilik
- * Psikoloji ve motivasyona dair bir kavrayış

BECERİLER

- * Yazılı ve sözlü iletişimler

BİLGİLER

- * Yönetişim ve etik
- * Araştırma teknikleri ve hile şemaları
- * Ekonomik kayıp hesaplama ve işletme değerlendirme
- * Muhasebe, sistemler, denetim ve vergileme

Kaynak: CICA (1995: 4. Bölüm)’den aktaran, Brooks ve Labelle (2006: 292).

Adli muhasebe eğitiminin kalitesini artırmanın bir yolu da öğrencilerin, uygulayıcıların yanında staj yapmalarını mümkün kılacak şekilde müfredatın belirlenmesidir (Pearson ve Singleton, 2008: 558).

Beyaz yakalı suçların bir buzdağı gibi olduğu kabul edilmelidir. Bu tarz bir suçun kanıtlarının büyük bir bölümü, aynen buzdağının su altında görünmeyen kısmı gibi, görünür olmayabilir. Dolayısıyla araştırmacı ve adli muhasebeci, suçun görünmeyen kısmının varlığına ilişkin uyarıcı işaretleri -kırmızı bayrakları- fark etme konusunda olağanüstü bir duyarlılığa sahip olmak durumundadır. Daha da önemlisi, araştırmacı ve adli muhasebeci, öyle bir araştırmacı, soruşturmacı zihinsel donanımına sahip olmalı ki, her zaman eleştirel bir şüphecilik içinde bulunmalı, kendisine takdim edilen gerçekleri, bu ruh haliyle ele almalıdır. Bunu yapabilmesi için de insan psikolojisi ve insan davranışlarının ardındaki dürtüler, saikler hakkında bilgili olmak zorundadır. Eğer bu konuda yeterli olabilirse, normal bir denetçinin çalışmasından farklı olarak, potansiyel hilelerin incelenmesi konusunda daha önleyici araştırmalar yapabilecek, denetçinin gidemeyeceği noktalara kadar gidebilecektir. Aslında araştırmacı ve adli muhasebecilerin ilgi ve enerjilerinin büyük bir bölümü hileli davranışların bu görünmeyen yanına yönlendirilmektedir. Araştırmacı ve adli muhasebeci, elde ettiği verileri, tekrar tekrar gözden geçirmelidir. Çünkü çoğu kere elde edilen veriler bir bulmaca gibidir, verilerin birbiriyle ilişkilendirilmesi, aralarındaki bağlantıların kurulması gerekecektir (Brooks ve Labelle, 2006: 293).

Adli muhasebe alanında eğitim alacak olan öğrenciler için, belirledikleri hedeflere hangi tekniklerle, nasıl bir öğretim yolu izlenerek ulaşılabileceği belirlenmelidir. Tablo 3-3, ne tür hedefler konulabileceği, bu hedeflerin elde edilmesi için hangi pedagojik yönetimin tercih edileceği gibi konuları ortaya koymaktadır.

Tablo 3-3: Hedeflenen Anlayış Düzeyi ve Pedagojik Yaklaşım

Hedeflenen Kavrayış Düzeyi	Pedagojik Yöntem	Tercih Edilen Öğreticiler	Hedef Kitle/Dinleyici
Genel Duyarlılık	L, R, GE, V	Profesör: A veya F, GE	İşletme Öğrencisi
(Temel meseleleri teşhis için) Kavramsal Kavrayış	L, R, GE	A veya F, GE	Muhasebe Öğrencisi
Pratik Uygulama	L, R, C, GE, V, RP	A veya F, GE	Profesyonel Muhasebeci
Uzman Şahitliği	L, R, C, GE, V, RP, MC	GE, F	Uzman Şahit

Notlar: Kısaltmalar şu şekildedir: L: Ders anlatma, R: Okuma, GE: Misafir uzman/konuşmacı, V: Videolar, C: Vakalar, RP: Rol oynama, MC: Münazara meclisi, A: Muhasebe/denetim ve F: Adli.

Kaynak: Brooks ve Labelle (2006: 294).

Tablo 3-3'te bazı ilerlemelere işaret edildiği görülecektir. Her şeyden önce, hedef kavrayış düzeyleri, bilginin uygulamaya artan oranda tatbik edilmesine işaret eden meselelere dair genel bir duyarlılıktan oluşan göreceli olarak düşük bir standarttan, temel meselelerin teşhis edilmesi için yeterli kavramsal bir kavrayışa işaret eden araştırmacı ve bir uzman şahit tarafından ihtiyaç duyulan daha ileri bir düzeye sahip adli muhasebeci bilgileri, becerileri ve niteliklerinin tatbik edildiği noktaya kadar geniş bir yelpazede tasarlanmıştır. İkincisi, önerilen pedagoji öğretime yönelik artan ölçüde karmaşık yaklaşımları ihtiva etmektedir. Sonuncusu, öğreticinin çok yönlülüğü kavrayış derecesinin yükselmesiyle birlikte artmaktadır. Daha açık söylemek gerekirse; örneğin, rol oynama ile münazara meclisi arasındaki farklılık, münazara meclisinin gerçek hukukçu ve hâkimleri içermesine bağlıdır; böyle olursa, öğrenme mümkün olduğu kadar gerçekçi olacaktır (Brooks ve Labelle, 2006: 293).

3.5. MODEL MÜFREDAT VE UYGULAMA REHBERİ

Model Müfredat ve Uygulama Rehberi, hem öğrencilerin hem de uygulayıcıların beklentilerini karşılayacak şekilde örnek bir müfredatın nasıl olabileceği konusuna odaklanmaktadır. 2003 yılının Aralık ayında Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan

Ulusal Adalet Enstitüsü tarafından West Virginia Üniversitesi'nin Muhasebe Bölümüne aktarılan bir ödenekle finanse edilen bir projeye, hile ve adli muhasebeyle ilgili eğitimciler ve öğrenciler için bir eğitim rehberi geliştirilmesi amaçlandı. Bu projenin bir parçası olarak bir plânlama heyeti ve bu alanda uzman kişilerden oluşan bir Teknik Çalışma Grubu (TWG – Technical Working Group) oluşturuldu. TWG üyeleri arasında, ulusal olarak tanınmış, kendi alanında uzman şirket hissedarları, mesleki hizmet tedarikçileri, emniyet teşkilatında çalışanlar, hukukçular, hükümet ve düzenleyici paydaşlar, mesleki örgütler ve akademisyenler yer aldı (West Virginia University, 2007: viii).

TWG, Model Müfredat belgesinde ifadesini bulan içeriğin, kolejlere, üniversitelere, profesörlere, ders geliştiricilere ve eğitim veren öğretim elemanlarına aşağıdaki yönlerden yardımcı olmasını amaçlamıştır (West Virginia University, 2007: 2). Bunlar;

- (a) Hile ve/veya adli muhasebe alanlarında çoklu dersler/eğitim modülleri oluşturma ihtiyacı duyulduğunda müfredat ve ders içeriği seçmek,
- (b) Öğrencilere, tek başlarına keşfetme dersi/eğitim modülü yoluyla hile ve/veya adli muhasebe konularında giriş düzeyinde bilgi vermek,
- (c) Öğrencilerin ve muhasebe mesleğini icra edenlerin hile ve/veya adli muhasebe konularına aşina olabilmeleri amacıyla, var olan denetim, bilgi sistemleri ve diğer işletme veya muhasebe ders içeriklerinde değişiklikler yapmak,
- (d) Üst düzey yöneticiler, avukatlar, yönetim kurulu üyeleri, denetim komitesi üyeleri ve diğer ilgili paydaşlar için hile ve adli muhasebe alanında eğitim ve iyileştirmeye yönelik bir rehber temin etmektir.

İki yıl boyunca yapılan bir dizi toplantı ve elektronik ortamda yapılan bilgi paylaşımı sonucunda hile ve adli muhasebe eğitimi konusunda bir Model Müfredat ortaya çıkarıldı (Kranacher ve diğ. 2008: 507). Adli muhasebecilik eğitiminin tarihine bakıldığında farklı uygulamaların karşımıza çıktığı görülür: Tek dersli kurslar, çok dersli (4 dersten 10 derse kadar) programlar. Bu nedenle, bu ekip, en iyi seçeneğin hangisi olduğu konusunda zorlanmıştı (Fleming ve diğ. 2008: 573).

Bugünkü Amerikan yüksek öğretim kurumlarına bir göz atılması, 1 dersten 4-10 dersin yer aldığı programlara kadar çok sayıda programın bulunduğunu görmeye

yetecektir. Yine bu derslerin bir kısmının lisans, bir kısmının da yüksek lisans düzeyinde açıldıkları, söz konusu derslerin bazı programlarda küçük paketler oluşturdukları, bazen de ayrı bir program oluşturdukları görülmektedir. Ayrıca, iş fırsatları ve öğrencinin yetiştirildiği toplumsal ortam da her kurumda farklı farklıdır. Bu nedenle TWG, oldukça esnek bir program hazırlama yolunu seçmiştir. Yine hazırlanan programın, hile ve adli muhasebe alanındaki öğrencilerin önünde farklı kariyer imkânları olduğunu da göz ardı etmemesi amaçlanmıştır. Tek bir kariyere odaklı bir program önerisi yerine, her programda ortak olan, giriş düzeyinde bilgi, beceri ve kabiliyetlerin mutlaka yer aldığı bir program ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır (West Virginia University, 2007: 3).

Hile ve adli muhasebeye ilgi duyan öğrencilerin çoğu, mezun olduklarında bir muhasebe derecesi almaktadır. Hile ve adli muhasebeyle ilgili derece alanlar da, örneğin, kriminolojide, sosyolojide, psikolojide, hukukta, bilgisayar biliminde veya işletme alanında derece alabilmelidir. Öğrencileri değişik bilgi, beceri ve kabiliyetle donatmak için TWG, temel muhasebe ve denetim bilgisini, hile ve adli muhasebe çalışmasının bir ön şartı olarak belirlemiştir (West Virginia University, 2007: 3)

Model Müfredat'ta kullanılan kavramların ne anlama geldiğini de bilmek yararlı olacaktır: *Adli muhasebe*, muhasebe ilkelerinin, kurallarının, yöntemlerinin, teorilerinin ve uygulamalarının hukuki bir anlaşmazlık durumundaki sorunlarda gerçeklere veya hipotezlere/iddialara uygulanabilmesidir ve muhasebe bilgisinin bütün türlerini kapsamaktadır. Adli muhasebe iki unsurdan oluşmaktadır. Birincisi, bir uzman veya danışman olarak sertifikalı muhasebecilerin rolünü tanıyan/kabul eden dava hizmetleri ve ikincisi ise sertifikalı muhasebecilerin becerilerini kullanan araştırma hizmetleridir. Adli muhasebe; muhasebe, denetim, finans, sayısal yöntemler, hukuk bilgisi ve araştırma becerisinin tatbikini ve kanıt niteliğindeki materyallerin toplanmasına, analiz edilmesine, değerlendirilmesine ve bulguların yorumlanmasına ve ilgili taraflara anlatılmasına yönelik araştırmacı becerilerin kullanılmasını içerir. Adli muhasebe, ya bir şahitliği ya da bir danışma görevini ihtiva edebilir. (Bu tanım, Amerika Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü, Adli ve Dava Takibi Hizmetleri Komitesince geliştirilmiştir.) (West Virginia University, 2007: 6).

Hile, değerli birtakım şeyleri elden çıkarmak veya hukuki bir haktan vazgeçmek için doğruların kasıtlı olarak başkalarını inandırmaya yönelik çarpıtılmasıdır (Black 1990'dan aktaran, West Virginia University, 2007: 6).

Hile araştırması (fraud examination), kanıtın elde edilmesi, mülâkat yapma, raporların yazılması ve şahitlik yapılması da dahil, başından sonuna kadar hile iddialarının çözümüne yönelik bir süreçtir. Hile araştırmacıları, Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulunca (ACFE – Association of Certified Fraud Examiners) tasarlandığı şekliyle, hilenin önlenmesi, caydırılması, tespit edilmesi, araştırılması, soruşturulması ve etkilerinin giderilmesine de yardım ederler (ACFE, 2005'ten aktaran, West Virginia University, 2007: 6).

Hile soruşturması (fraud investigation), kayıp harcamalar söz konusu olduğunda veya hile ile ilgili diğer kanıtlar hileli bir eylemin vuku bulmuş olduğuna işaret ettiğinde yapılan işlemlerdir. Hile soruşturması, kayıpların boyutlarını ve hileyi yapanın kimliğini araştırma faaliyetlerini kapsar (West Virginia University, 2007: 7).

Hemen belirtmek gerekir ki, “hile soruşturması” veya “hile araştırması” terimlerini kullanmak, uygulayıcılar arasında bir tartışma konusudur. Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (ACFE) da dahil bazıları, hile araştırması terimini tercih etmektedir. Çünkü bu terim, soruşturmanın yanı sıra, önlemeyi, caydırmayı, tespiti ve iyileştirmeyi de kapsar. Bazıları da hile soruşturması terimini tercih ederler. Çünkü araştırma terimi, denetçiler ve muhasebeciler için özel bir anlama sahiptir. TWG, her iki terimin de kullanılabileceğini ama tek bir terimin kullanılması durumunda hem hile araştırmasını hem de hile soruşturmasını kastetmiş olmanın gerekli olduğunu belirtmektedir (West Virginia University, 2007: 7, 6 numaralı dipnot).

Hile önleme (fraud prevention), belirli bir hileli faaliyetin riskinin minimum seviyede olduğu ve hile yapma fırsatının ortadan kaldırıldığı çevreleri oluşturmayı ve sürdürmeyi ifade eder. Hile önlendiğinde potansiyel mağdurlar, hilenin tespit edilmesi ve soruşturulmasıyla ilgili maliyetlerden kurtulmuş olurlar (Steve ve Albrecht, 2003'ten aktaran, West Virginia University, 2007: 7).

Hile caydırıcılığı (fraud deterrence), insanların hileye başvurmadan vazgeçirildikleri çevreler oluşturulmasını ifade eder. Caydırma, genellikle, iç kontroller yoluyla ve işyerinde dürüstlüğün hakim olduğu bir çalışma ortamının oluşturulması ve

Çalışanların potansiyel kötüye kullanımları rapor etmelerini teşvik eden etik programların yer aldığı çok çeşitli çabalar yoluyla gerçekleştirilebilir. Hile caydırıcılığı, ayrıca, sürekli izleme/denetim yazılım araçlarının kullanılmasıyla da sağlanabilir. Hilenin tespit edileceğine yönelik algının var olduğu ve potansiyel faillerin, yakalandıklarında cezalandırılacaklarını bilmeleri durumunda hile caydırıcılığı artar (West Virginia University, 2007: 7).

Hile tespiti (fraud detection), hilenin varlığının keşfedilmesi sürecini ifade eder. Hile tespiti, çok iyi tasarlanmış iç kontrollerin kullanımı, gözetim, izleme ve potansiyel hilenin kanıtlarına yönelik aktif araştırma sayesinde sağlanabilir (West Virginia University, 2007: 7).

Hile ıslahı/iyileştirilmesi (fraud remediation), ilk olarak, sigorta, hukuki sistem ve diğer araçlar yoluyla kayıpların geriye kazanılmasına ve ikinci olarak da, gelecekteki benzer hilelerin tekerrürünü en aza indirmek veya ortadan kaldırmak için gerekli olduğu düşünülen iç kontrol sistemine yönelik değişiklikleri de içeren işlem sistemlerinin ve usullerinin değiştirilmesini ifade eder (West Virginia University, 2007: 7).

Hile şeması (fraud scheme), hileli eyleme girişilmesinde, hileli eylemin açığa çıkarılması ve ondan fayda sağlanılmasında kullanılan bir araçtır. Soruşturmacılar, iç kontrol noktalarını ve muhtemel iç kontrol aksaklıklarını tanımlamak için işlem süreçlerinin bir şemasını çıkarırlar. Bu yolla, hileli eylemin işlendiği araçların belirlenmesi amaçlanır. Soruşturmacılar şema üzerinde çalışarak, muhtemel failleri tespit edebilir ve iyileştirme sürecine yardımcı olabilirler (West Virginia University, 2007: 7).

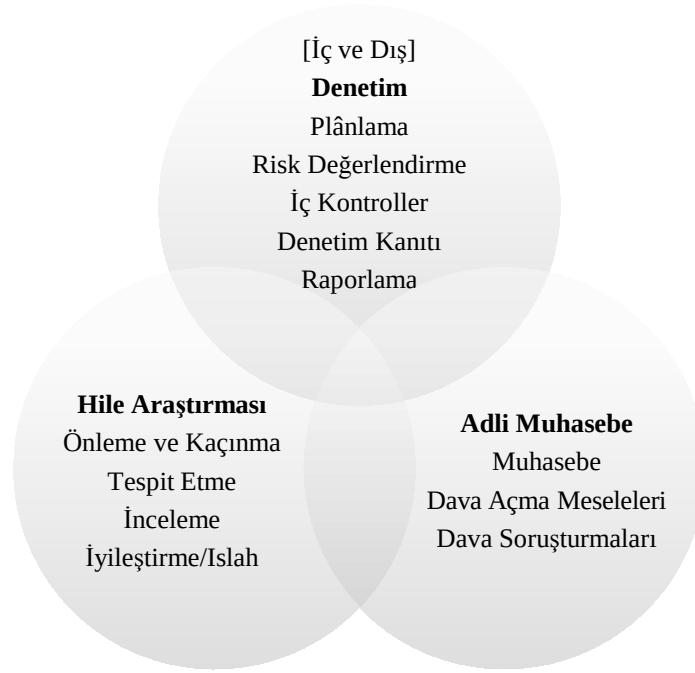
Model Müfredat yoluyla, bir anlamda, adli muhasebe dünyasının tanımlandığı, tasvir edildiği, adli muhasebe alanındaki çok sayıda unsurun neler olduğunun ortaya konulduğu, birbiriyle ilişkilerinin kurulduğu görülmektedir. Model Müfredat, daha önce bu konuda bilgi sahibi olmayan herhangi birinin bile adli muhasebenin nasıl bir şey olduğunu anlamasına yardımcı olacak önemli bir kaynak teşkil etmiştir (Heitger ve Heitger, 2008: 567). Bu rehberin amacı, üniversitelere yardımcı olmak, yeni bir program açmak istediklerinde bu konunun uzmanlarının üzerinde uzlaşmış oldukları bir ereve temin etmektir (Almirall ve Furton, 2003: 1158).

TWG, bu alandaki akademik bir çabanın uzun dönemde başarılı olmasını  unsura, yani araştırma, pratik/uygulama ve eğitime bağlamıştır. TWG'ye göre araştırma,

meslekteki yenilikleri tetikleyecek; bu alandaki uygulayıcılar, teori ile araştırma bulgularını gerçek hayatta tatbik ederek, test ederek ve saf hale getirerek araştırmanın ürünlerini (kavramları, fikirleri, teorileri ve delilleri) uygulayacaklar; eğitimciler de, öğrencilerin pratik ve araştırmanın birleştirilmiş çabasından fayda elde ettikleri bir öğrenme çerçevesi oluşturacaklardır. Bu nedenle, *Model Müfredat ve Uygulama Rehberi*, tek taraflı bir çalışma olarak değerlendirilmemeli, araştırmacıların, mesleği icra edenlerin ve öğreticilerin; üniversitelere, kolejlere, profesörlere ve bu konuyla ilgili diğer kesimlere yardımcı olması amacıyla geliştirilen ortaklaşa bir çabanın ürünü olarak görülmelidir (Kranacher ve diğ. 2008: 507).

Geleneksel denetim, bir hile araştırmasını içerebilir; ama denetçiler (ister hatayla isterse hileyle olsun) mali raporlarda gösterilmemiş yanlış raporlamaları tespit edecek denetim usullerini plânlama ve tatbik etme sorumluluğu altında değildir. Amerika Birleşik Devletleri'nde Sarbanes-Oxley Kanunu'nun bir gereği olarak artık şirket yönetimlerinin, hileye engel olmak, engel olunamıyorsa yapılan hileleri tespit etmek için iç kontrollerin plânlanması ve uygulanması sorumluluklarında bir artış gözlenmektedir. Hile iddiaları genellikle bir mahkeme kararıyla çözüme kavuşturulmaktadır. Bu da hile araştırması ile adli muhasebenin çakışması anlamına gelmektedir. Yine her ikisi de diğeriyle bir ilgisi bulunmayan faaliyetleri de ihtiva edebilirler. Örneğin, hile uzmanları, doğrudan doğruya hukuki sistemle ilgisi olmayan hile önleme ve caydırma çabalarına yardımcı olurlar; buna karşın adli muhasebeciler, zarar iddialarıyla, değerlemelerle ve hile iddialarını ihtiva etmeyen hukuki meselelerle uğraşabilirler (Kranacher ve diğ. 2008: 508). Denetim, hile araştırması ve adli muhasebe arasındaki karşılıklı ilişki Şekil 3-1'de görülmektedir.

Denetim, hile araştırması ve adli muhasebe arasındaki karşılıklı ilişki, dinamik olup, siyasi, hukuki, sosyal ve kültürel olaylara bağlı olarak zaman içinde değişmektedir. Ayrıca, adli muhasebe ile hile araştırması arasındaki ilişki düzeyi burada ortaya konulduğundan daha geniştir. Çünkü dış denetçiler öyle bir hukuki çerçeve içinde faaliyetlerini sürdürürler ki, onların, en azından, mali raporlardaki maddi hileleri tespit edecek kadar yeterli düzeyde bilgi ve beceriye sahip olmaları beklenilir. Yine, denetim, hile araştırması ve adli muhasebe uzmanları genellikle başka alanlara da tatbik edilebilen bir dizi beceriye sahiptirler ve bu yetenek ve becerileri bir alandan diğerine kaydırabilirler (Kranacher ve diğ. 2008: 508–509).



Şekil 3-1: Denetim, Hile Araştırması ve Adli Muhasebe Arasındaki İlişki

Kaynak: Kranacher vd. (2008: 509).

Daha önce de belirtildiği gibi adli muhasebe eğitimi mutlaka hukuki sistemle bağını kurmak durumundadır. Gerçi burada şöyle bir konuya dikkat çekmek gerekir: Bir adli muhasebe öğrencisinin, genel olarak hukuki sistemle özel olarak da adli muhasebe ile ilgili bütün hukuki düzenlemeleri bilmesi mümkün değildir. Ama en azından, neyi, nerede bulabileceğini bilebilmesi gerekir. Ama bulunan bilginin nasıl kullanılacağı, yine de nitelikli bir uzmanlık eğitimi gereklidir.

3.5.1. Model Müfredat ve Uygulama Rehberi Kapsamında Adli Muhasebe Eğitimi Süreci

Model Müfredat ve Uygulama Rehberi, adli muhasebe eğitiminin başlayan ve biten bir olgu olarak ele alınamayacağını, her aşamanın, bir önceki aşamaya bağlı olarak işleyen, sürekliliği olan bir süreç olarak kurgulanmasında yarar olacağını belirtmiştir.

Tablo 3-4: Model Müfredatın Genel Görünümü

Temel Bilgiler (Ön Şart)		Keşfetme Malzemesi/Dersi	Ayrıntılı Ders Malzemesi	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
[Genellikle] Lisans Muhasebe Müfredatı[nda Yer Alan Dersler]	[Genellikle] Temel İşletme veya Seçimlik Dersleri [İçinde Yer Alanlar]	Temel Hile ve Adli Muhasebe	Hile	Adli Muhasebe
(a) Temel muhasebe * Temel mali raporlar ve fatura açıklamaları * Borçların ve alacakların hesaplar üzerindeki etkileri * Hesap analizleri * Temel finansal oranların, vs. hesaplanması	(a) (Yazılı ve sözlü) genel işletme iletişim becerileri (b) İşletme etiği	(a) Hilenin tanımı (b) Adli muhasebenin tanımı (c) Denetçilerin, hile uzmanlarının ve adli muhasebecilerin rollerine ilişkin temel tartışma (d) Hileye kimin, niçin başvurduğunun incelenmesi ve hile üçgeni * Baskı * Fırsat * Rasyonelleştirme	(a) Kriminoloji; Hukuki, düzenleyici ve mesleki çevre; etik sorunlar (b) Hile ve adli muhasebe * Varlıkların kötüye kullanımları, yolsuzluk ve yanlış beyanlar * Mali tablo hileleri * Dijital çevrede hile ve adli muhasebe	
(b) Temel denetim kavramları * Mesleki şüphecilik * İlgili denetim standartları * Mesleki ve düzenleyici birimler * Denetim kanıtı türleri		(e) Hile önleme, hileden kaçınma, hileyi tespit etme, hile araştırma ve hileyi ıslah etmeyle ilgili tartışma (f) Varlık yanlış raporlamaları ve düzmece mali raporlama dahil hile kanunlarının gözden geçirilmesi	(c) Adli hizmetler ve dava danışma hizmetleri	
(c) Bilgi işleme döngüleri ile - bilgisayar temelli bilgi sistem kontrolleri de dahil- denetim kontrollerinin temelleri		(g) “Kırmızı bayraklar/ikaz işaretleri”nin tartışılması		
(d) İşletme hukukunun temelleri		(h) Hilenin giderilmesinin tartışılması: Cezai ve hukuki davalar ve iç kontroller		
(e) Bilgisayar becerilerinin temelleri		(i) Adli ve dava danışmanlığı uzmanlıklarının tartışılması		

Kaynak: Kranacher ve diğ. (2008: 511).

Tablo 3-4'ün ilk iki sütunu, mali suçlar, hile denetimi ve adli muhasebe müfredatı için gerekli olarak görülen ve ön koşul olarak değerlendirilen muhasebe, denetim ve işletme hukuku bilgisine işaret etmektedir. Geleneksel bir muhasebe müfredatını takip eden öğrenciler, aldıkları derecelerin bir parçası olarak zaten bu ön koşulları yerine getirmiş olacaklardır. Başka bir eğitim geçmişleri olan -örneğin, kriminoloji mezunu- ve mali suçlar, hile denetimi ve adli muhasebe alanında uzmanlaşmak için başvuruda bulunan öğrenciler, bahsedilen alanlarda kariyer yapmanın bir parçası olarak bazı geleneksel muhasebe becerilerini edinmek ve geliştirmek ihtiyacı içinde olacaklardır. Bu nedenle bir muhasebe derecesine sahip olmayan bir öğrencinin, hile denetimi ve adli muhasebe müfredatına girmeden önce Tablo 3-4'ün ilk iki sütununda yer alan bilgileri elde etmesi gerekecektir (Kranacher ve diğ. 2008: 510).

3.5.2. Model Müfredat ve Uygulama Rehberinde Yer Alan Temel Bilgi ve Beceriler

Öğrencilerin mali suçlar, hile denetimi ve adli muhasebeyle ilgili konular üzerinde yoğunlaşmak istemeleri halinde bir dizi bilgi ve beceriyle donanımlı olmaları gerekmektedir. Tablo 3-4'te yer alan bilgi ve becerileri, yedi başlık altında toplamak mümkündür. Her başlıkta yer alan bilgi ve becerinin neyi kastettiği aşağıda kısaca ifade edilmiştir (Kranacher ve diğ. 2008: 512–513):

a) Temel muhasebe kavramları:

- Muhasebenin varlıklar, sorumluluklar, hissedarlar, öz sermaye, gelir ve giderler, gelirin gerçekleşmesi, giderlerin hesaplanması, dönemsellik, güvenilirlik, objektiflik, doğrulanabilirlik, maddilik, tahakkuklar, vb. gibi temel kavramlarının tanımları,
- Temel mali tabloların sunumu ve uygun raporlama,
- Borçların ve alacakların hesap dengesi üzerindeki etkileri,
- Muhtemel abartmalar ve küçük göstermeler için hesap bakiyesi analizi,
- Temel oran analizi,

b) Temel denetim kavramları:

- Mali raporların ve yapılan sunumların değerlendirilmesindeki mesleki kuşkuculuk da dahil denetimin temel unsurları,
- Denetim kanıtlarının farklı türleri ve kalitesi,
- Uygun ve geçerli muhasebe ve denetim standartları, standart belirleyicilerin, mesleki ve düzenleyici birimlerin rolleri ve sorumlulukları,
- Çalışma raporlarının hazırlanması ve organizasyonu,

c) Bilgi işleme döngüleri ve kontrol çevresi:

- İç denetim kavramları ve bir şirketin iç kontrol yapısındaki potansiyel zayıflıkları teşhis edebilme,
- Kurumsal yönetim, etik ve kültür,
- İşlemsel süreçler, organizasyon içindeki işlem akışları, süreçlerin ve işlem akışlarının belgelendirilmesi,

d) İşletme hukuku kavramları:

- Sözleşmeler, medeni ve cezai meselelerle ilgili temel hukuki ilkeler, hukuki sistem,
- Hileli mali raporlamanın hukuku nasıl ihlal ettiği ve ilgili düzenlemeler;
- Etikle ve güvenilirlikle ilgili hukuki sorumluluklar,

e) Genel işletme iletişim becerileri:

- İletişim: Tablo 3-4’te yer alan ikinci sütun, iki tane dersi ihtiva etmektedir; bu dersler ya işletme temel dersleri ya da işletme seçimlik dersleri olarak müfredata dahil edilmektedir. Bu dersler, hile denetimi ve adli muhasebe eğitiminin ön koşulu olarak kabul edilmez; ancak mümkünse müfredatta yer alması tavsiye edilir. Hile denetimi ve adli muhasebe mesleğini icra edenler oldukça üst seviyede sözlü ve yazılı sunum becerisine sahip olmak zorundadırlar. Sözlü ve yazılı iletişim alanında resmi bir eğitimden yoksun

öğrenciler, böyle bir eksikliği bir hile ve adli muhasebe programına başlamadan önce tamamlamak isteyebilirler.

f) İşletme etiği:

- Etik: Bir işletme etiği dersi almak sertifikalı muhasebecilik sınavına girmek için ön koşul olarak kabul edilmektedir. Birçok muhasebe programı, verdikleri lisans derecelerinin bir parçası olarak bir işletme etiği dersini tamamlamayı zorunlu kılmışlardır.

g) Temel bilgisayar becerileri:

- Bilgisayarları, bilgisayar işletim sistemlerini, genel işletme paket programlarını kullanabilmeyi ifade etmektedir.

3.5.3. Model Müfredat ve Uygulama Rehberinde Yer Alan Keşfetme Malzemesi

Tablo 3-4'ün üçüncü sütunu, lisans veya lisansüstü muhasebe müfredatında yer verilebilecek olan hile denetimi ve adli muhasebe konularını keşfetmeye yardımcı dersleri göstermektedir. Kolejler, üniversiteler ve diğer eğitim kurumları, burada önerilen dersleri, halen yürüttükleri derslerin bir parçası olarak müfredatlarına ekleyebilirler. Bu konuların bir kısmına, örneğin, bir denetim kitabının bir bölümü olarak zaten yer verilmektedir. Üstünkörü verilen ama hile ve adli muhasebe eğitimi açısından oldukça önemli olan bu konular, yeniden gözden geçirilmeli, müfredattaki yeri genişletilmelidir (Kranacher ve diğ. 2008: 513):

3.5.4. Model Müfredat ve Uygulama Rehberinde Yer Alan Ayrıntılı Ders Malzemesi

Tablo 3-4'ün dördüncü ve beşinci sütunları model müfredatta ayrıntılı, derinlemesine çalışmaları gerektiren alanlar hakkında genel bir fikir vermektedir. Hile denetimi ve adli muhasebe ile ilgili meslek mensupları aşağıda belirtilen alanlarda da bilgi, beceri ve kabiliyetlere sahip olmalıdır (Kranacher ve diğ. 2008: 513–514):

a) Kriminoloji; hukuki, düzenleyici ve mesleki çevre; etik

- Kriminoloji, suçun sosyolojik olarak incelemesidir. Kriminoloji materyalleri beyaz yakalı suçluları üzerinde yoğunlaşmalıdır.
- Hukuki, düzenleyici ve mesleki çevre; ceza kanunları ve düzenleyici kanunlar ile cezai ve medeni meselelerde mesleki sorumlulukları kapsamaktadır. Model müfredatın hilenin uluslararası düzeyde araştırılması amacıyla tasarlanmasına rağmen öğrencilerin -ulusal ve uluslararası düzeyde sorumluluk altına girmeye hazır- öğrencilerinin yine de içinde yer aldığı ülkenin hukuki çevresini göz ardı etmemesi gerektiğine işaret ettiğine dikkat edilmelidir.
- Etik, felsefenin insan davranışlarının değerlendirilmesiyle ilgilenen dalıdır; insan eylemlerinin doğruluğunu, yanlışlığını, ayrıca niyetlerin ve neticelerin iyiliğini, kötülüğünü ortaya koymaya çalışır.

b) Hile ve adli muhasebe

- Varlıkların kötüye kullanımları, rüşvet ve yanlış beyanlar ve diğer hileler: Varlıkların kötüye kullanımı, ya hırsızlıktır ya da bir teşebbüsün varlıklarının çarçur edilmesidir.
- Yolsuzluk, hem kamuda hem de özel sektörde çalışan görevlilerin yaptıkları işlerde kendilerine menfaat temin etmeleridir.
- Yanlış beyanlar, doğru olmayan raporları -hileli vergi iadelerini, iflas başvurularını, iş başvurularını- kapsamaktadır.
- Mali tablo hilesi; maddi gerçeklerin kasıtlı ve planlı olarak yanlış veya eksik ifadesi ya da bütün bilgiler hazır bulundurulduğunda muhasebe bilgilerinin bu bilgileri okuyanların fikirlerini veya kararlarını değiştirecek nitelikte yanıltıcı olmasıdır (Rezaee ve Riley, 2010: 5).
- Dijital bir ortamda hile denetimi ve adli muhasebe; hile ve diğer beyaz yakalı suçlarının engellenmesine, tespit edilmesine ve bertaraf edilmesine yardımcı olması amacıyla bilgisayar programlarının kullanılmasını içermektedir.

c) Adli hizmetler ve dava danışma hizmetleri

- Adli hizmetler ve dava danışma hizmetleri, hukuki konularda muhasebecilerin kendi bilgi, beceri ve kabiliyetlerini, deneyimlerini ve eğitimlerini kullanmalarını içerir.

3.5.5. Müfredat Kararlaştırma İçin Çerçeve

Her bir kolej, üniversite ve eğitim tedarikçisi, farklı program hedeflerine ve önceliklerine sahiptir. TWG, bu kurumsal tercihleri, meseleleri ve ilgileri hile denetimi ve adli muhasebe için model bir müfredat geliştirmede temel olarak değerlendirmiştir. Model müfredat bilimsel bir uygulama rehberi tedarik etmemesine rağmen, kolejler, üniversiteler ve eğitim tedarikçileri için hile denetimi ve adli muhasebedeki fırsatların yakalanabilmesini temin etmektedir. Çünkü bu kurumlar, kararlarını programlı amaçları ve önceliklerine göre almaktadırlar (West Virginia University, 2007: 46).

3.5.6. Hile Denetimi ve Adli Muhasebenin Sınırları

Hile denetimi ve adli muhasebe, pekâlâ geleneksel muhasebe dersleriyle, özellikle de denetim dersleriyle bütünleştirilerek verilebilmektedir. Yükseköğretim kurumlarının, hangi hile konularının her bir derste yer alması gerektiğini belirlemeye ihtiyacı vardır. Dahası, bu konular, ilgili disiplinlerle (hukuk, bilgisayar bilimi, ceza adaleti, istihbarat, iktisat, işletme yönetimi ve bilgi sistemleriyle) kesişen kümeler oluşturmaktadır. Bu kesişen alanlar, diğer kolejlerle, bölümlerle işbirliği yapmak için bir fırsat sağlayacaktır ve bu türden programlarla işbirliği içine girilmesi, sürece dahil olan bütün taraflar için faydalı olmalıdır (West Virginia University, 2007: 46).

3.5.7. Becerileri Geliştirmek İçin Öğretim Araçları ve Teknikleri

TWG, becerileri geliştirmek için öğrencilerin pratik deneyim kazanmaya ihtiyaçları olduğunu kabul etmektedir. Ders materyali seçimi önemli olmasına rağmen, öğrenciler uygulama deneyimi elde ettiklerinde materyali daha etkin bir şekilde kullanabilmektedir. Mevcut olan bir seçenek de zorunlu hile denetçiliği ve adli muhasebe stajyerliği olabilir. Becerilerin yerleşmesini sağlayabilen diğer uygulamalı faaliyetler arasında, örnek kabilinden mahkeme uygulamaları, veri arama çalışması ve analizi, gerçeğine benzer vakalar ve soruşturmalar, hile raporlama çalışmaları sayılabilir. Hile denetimi ve adli

muhasabe, kolejlere ve üniversitelere lisans ve yüksek lisans programlarında geliştirilmiş yetenekleri entegre etme ve değerlendirme fırsatı sağlayan oldukça kapsamlı konuları ihtiva etmektedir. Hile denetimi ve adli muhasabe konuları üzerinde çalışılması, geleneksel zincirleri kırarak bunları üniversite içindeki diğer birimlerle entegre etme fırsatı sağlamaktadır (West Virginia University, 2007: 46).

3.5.8. Ders Kabulünün Önündeki Engeller, Kolejler ve Üniversiteler İçin Pratik Çözümler

(a) *Bütçe sorunları:* Özellikle kamusal olarak finanse edilen okullarda bütçe kesintisi, bu okulları yeni dersler ve programlar kabul etme konusunda ekonomik olarak zor durumda bırakmaktadır. Aynı şekilde bütçe kesintileri, pek çok işletme okulunu kaynaklarını gelir getiren fırsatları takip etme doğrultusundaki amaçlar çerçevesinde tahsis etmeye zorlamıştır. Çok sayıda kolej ve üniversite, yetersiz kullanılan kaynaklara sahiptir. Bütçe kesintisine tepki olarak pek çok yüksek öğretim kurumu, akademik birimleri, kaynaklarını tam kapasite kullanan programlar geliştirmeleri yönünde teşvik etmektedir (West Virginia University, 2007: 47).

(b) *Program hedefleri:* Çok sayıda işletme okulu, işletme yönetimi yüksek lisans programı sıralaması temelinde birbirleriyle yarışmakta ve kaynaklarını buna göre tahsis etmektedir. Hile denetimi ve adli muhasabe müfredatındaki konular, işletme yönetimi yüksek lisans derslerini güçlendirmek için mevcut müfredattaki derslere dahil edilebilir. Ayrıca, pek çok hile ve adli muhasabe dersi, işletme yönetimi yüksek lisansı öğrencilerinin erişilebilir seçeneklerini güçlendirmek için uygun bir bilim dalı veya küçük bir alan yaratılması suretiyle bir araya getirilebilir. Bu paket, program öğrencileri için erişilebilir olan mesleki fırsatlardan hareketle, öğrencilere kolaylıkla sunulabilir (West Virginia University, 2007: 47).

(c) *Öğretmen deneyimi:* Profesörlerin çoğunluğu, hile ve adli muhasabe alanında bir deneyime sahip değildir. Onlar, öğrencilerin sorularına cevap veremedikleri bir sınıfta ders anlatmaya istekli olmazlar. Hile araştırmacıları ve adli muhasebeciler, deneyimli kolej profesörlerinin yürüttükleri programlarda misafir öğretmen olarak hizmet sunmaya isteklidirler. Farklı öğreticiler, teorik oturumları kolej profesörleri tarafından yürütülmüş dersin herhangi bir oturumunda kendi uzmanlık konusuyla ilgili bilgileri aktarabilir. Bazı uygulayıcılar bir dersin tamamında yardımcı profesörler olarak

hizmet sunmaya hazırdırlar. Ayrıca, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) ve Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (ACFE), kendi pratik bilgisini geliştirmeleri için pratik yapan meslek mensuplarıyla bağlantı kuracak profesörlere öğretim materyali ve fırsatları sağlayabilirler. Bazı hile denetçileri ve adli muhasebeciler, emekliliklerinden sonra öğretim hizmetleri sunabilirler. Son olarak, bazı fakülteler yaz okulları açabilirler ve bu türden hizmetleri sunan firmaların ayağına giderek veya bunları çağırarak profesyonel çalışanlarını geliştirmeyi deneyebilirler. Zaten Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (ACFE), ücretsiz olarak ders verenlere öğretim materyali temin etmektedir (West Virginia University, 2007: 47).

3.5.9. Program Amaçlarının Değerlendirilmesi

Yöneticiler ve fakülteler; öğrencilerin, mesleğe girebilmeleri için gerekli olan bilgi, beceri ve kabiliyetleri elde etmiş olup olmadıklarını belirlemede değerlendirme araçları geliştirme ihtiyacı duyarlar. Programların ve derslerin değerlendirilmesinde pek çok araçtan yararlanılabilir: (a) Öğrencinin istihdamı için gerekli olan becerileri kazanması ve bunları muhafaza etme kabiliyeti, (b) sözlü ve yazılı raporların, münazara meclislerinin ve ders dışında yapılan diğer vazifelerin gözlenmesi ve değerlendirilmesi, (c) projeler, (d) sınavlar ve (e) diğer ödevler (West Virginia University, 2007: 48).

3.6. ADLİ MUHASEBENİN ÜNİVERSİTE PROGRAMLARINA ENTEGRE EDİLMESİ

Adli muhasebe eğitimi verilirken bütün adli muhasebe dersleri aynı şekilde öğretilmemektedir. Bu yeni dersleri vermeye yönelik değişik yaklaşımlar bulunmaktadır. (Ramaswamy, 2007: 33). Bunlar;

- a. Kimlik hırsızlığı, iletişim araçları yoluyla yapılan pazarlama hileleri, yatırım sahtekârlıkları da dahil hayatın her alanında karşımıza çıkan hilelerin bütün türleri hakkında genel bir ders,
- b. Özellikle, çalışanlar, satıcılar ve tüketiciler tarafından örgütlere karşı yapılan hilelere yönelik bir ders,
- c. Sadece mali tablo hilelerini tespit etmeyi amaçlayan bir ders,
- d. İç ve dış denetim usullerine yer veren bir hile denetimi ve araştırması dersi,
- e. Belgeye veya şahitliğe dayalı kanıtlar dahil hile kanıtlarının toplanmasıyla ilgili bir ders,

f. Özellikle kanıtların mahkemeye sunulması ile ilgili bir ders şeklindedir.

Adli muhasebe eğitimi ile ilgili çeşitli ülkelerde yer alan üniversitelerin ders programlarına bakıldığında **adli muhasebe eğitiminin daha çok Amerika Birleşik Devletleri'nde yer alan üniversitelerde verildiği** görülecektir. Tablo 3-5'te Amerika Birleşik Devletleri dışındaki ülkelerde adli bilimlerle ilgili eğitim veren üniversiteler ve bu üniversitelerin ilgili programlarında verilen dersler/konular yer almaktadır. Bu üniversitelerin bazılarında doğrudan adli muhasebe ile ilgili dersler/konular yer aldığı gibi adli muhasebeyi dolaylı olarak ilgilendiren dersler/konular da yer almaktadır.

Tablo 3-5: Adli Bilimlere Yönelik Eğitim Veren Yükseköğretim Kurumları ve Ders Konuları

Yer	Üniversite/Enstitü	Adli Bilimler Kapsamında Yer Alan Dersler/Konular
Avustralya		
Canberra	Canberra Üniversitesi	İnsan Biyolojisi, Adli Bilimler, Dava Süreci
Sydney	Teknoloji Üniversitesi	Biyomedikal, Kimya
Victoria	Deakin Üniversitesi	Biyoloji, Kimya
	Avustralya Ulusal Adli Bilimler Enstitüsü	Kimya, Biyoloji, Parmak İzi, Belge İnceleme, Adli Araştırma
Western Australia	Curtin Teknoloji Üniversitesi	Nano Teknoloji, Fen Bilimleri
	Murdoch Üniversitesi	Biyoloji, Toksikoloji
	Western Australia Üniversitesi	Antropoloji, Entomoloji
Kanada		
Alberta	Mount Royal Üniversitesi	Adli Bilimler (Genel), Uzman Şahitliği, Psikiyatri
	Calgary Üniversitesi	Psikiyatri
British Columbia	British Columbia Teknoloji Enstitüsü	Adli ve Araştırmacı Muhasebe , Güvenlik Yönetimi Teknolojisi, Suç Analizi, Siber Suç Araştırması, Adli Bilimler (Genel), Ekonomik Suç Araştırması, Adli Sağlık Bilimleri, Olay Yeri İnceleme
Nova Scotia	Dalhousie Üniversitesi	Psikiyatri
	Saint Mary's Üniversitesi	Adli Bilimler (Genel) Adli Bilimleri Uygulama Teknikleri
	Trent University	DNA
	Fleming Koleji	Bioteknoloji
	Seneca Koleji	Adli Tıp, Hile İnceleme ve Adli Muhasebe , Araştırmacı Bilimler ve Polis Çalışmaları, Bilişim ve Güvenlik
	Lakehead Üniversitesi	DNA
	Laurentian Üniversitesi	Osteoloji, Toksikoloji
	Toronto Üniversitesi	Adli ve Araştırmacı Muhasebe , Antropoloji, Biyoloji, Kimya, Bilgisayar Bilimleri, Psikoloji
	Ontario Üniversitesi	Antropoloji, Biyoloji, Kimya, Adli Bilişim, Psikoloji
	Windsor Üniversitesi	Adli Bilimler (Genel)
Saskatchewan	Saskatchewan Üniversitesi	Toksikoloji

Birleşik Krallık		
İngiltere		
<i>Dorset</i>	Bournemouth Üniversitesi	Adli Bilimler (Genel), Biyoloji, Kimya, Biyokimya, Olay Yeri İnceleme, Toksikoloji
<i>Londra</i>	Kings Koleji	Adli Bilimler (Genel), Psikoloji, Psikiyatri
<i>Liverpool</i>	Liverpool John Moores Üniversitesi	Adli Bilimler (Genel), Antropoloji, Adli Bilişim
<i>Stoke-on-Trent</i>	Staffordshire Üniversitesi	Adli Bilimler ve Suç Bilimleri
<i>Bradford</i>	Bradford Üniversitesi	Adli Bilimler (Genel), Kimya
<i>Lancashire</i>	Merkez Lancashire Üniversitesi	Adli Bilimler (Genel), Belge Analizi, Adli Tıp, DNA, Antropoloji, Genetik, Yangın Araştırması
<i>Canterbury</i>	Kent Üniversitesi	Adli Bilimler (Genel), Kimya
İskoçya	Dundee Üniversitesi	Antropoloji
	Glasgow Üniversitesi	Adli Tıp, Toksikoloji
Galler	Glamorgan Üniversitesi	Adli Bilimler (Genel), Adli Bilişim, Kimya, Biyoloji, Odontoloji, Adli Muhasebe, Adli Denetim ve Muhasebe , Kriminoloji
Hindistan		
<i>Utter Pradesh</i>	Allahabad Tarım Enstitüsü	Belge İnceleme, Parmak İzi, Kimya, Balistik, Biyoloji, Sosyoloji, Toksikoloji
İtalya		
<i>Parma</i>	Parma Üniversitesi	Adli Bilimler (Genel)
İsviçre		
<i>Lausanne</i>	Lausanne Üniversitesi	Kriminoloji, Güvenlik ile İlgili Bilimler
Türkiye		
<i>İstanbul</i>	İstanbul Üniversitesi-Adli Tıp Enstitüsü	Adli Tıp

Adli muhasebe eğitiminin büyük ölçüde Amerika Birleşik Devletleri'nde gelişmesi, adli muhasebe alanında ilk ve örnek eğitim kurumlarının yine bu ülkede yer alması ve literatürde yer alan atıfların daha çok bu ülkedeki üniversitelere yönelik yapılmış olması nedenleriyle adli muhasebe eğitimi ile ilgili örnekler daha çok Amerika Birleşik Devletleri'ndeki üniversitelerden verilecektir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde çok sayıda üniversite (Texas Üniversitesi, Nebraska Üniversitesi, Denver Üniversitesi, Brigham Young Üniversitesi ve Regis Üniversitesi), lisans ve lisansüstü düzeyde adli muhasebe dersleri açmıştır. Bunlar arasında öğretim yöntemleri, okutulan materyalin içeriği ve kaynaklar konusunda benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da bulunmaktadır (Rezaee ve Burton, 1997: 481).

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki adli muhasebe eğitimi, adli muhasebenin mevcut muhasebe eğitiminin bir parçası olarak verildiği ve lisans ve lisansüstü

düzeyinde müstakil bir adli muhasebe eğitimi programına geçildiği iki farklı dönem olarak incelenebilir.

3.6.1. Adli Muhasebe Eğitiminin Mevcut Muhasebe Programlarına Entegre Edilmesi

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki üniversitelere bakıldığında adli muhasebe ile ilgili daha çok 2 ila 5 arasında değişen sayıda dersin olduğu sertifika programları görülmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde adli muhasebe ile ilgili sertifikaların verildiği üniversiteler ve bu üniversitelerde mevcut olan adli muhasebe dersleri Tablo 3-6'da özetlenmektedir.

Tablo 3-6: Adli Muhasebe Sertifika Programları

Üniversite	Adli Muhasebe Dersleri
<i>Baltimore Üniversitesi</i>	• Adli Muhasebe İlkeleri • Mali Raporların Ayrıntılı İncelemesi • Araştırmacı Muhasebecilik ve Hile Denetimi • Dava Desteği
<i>Merkez Michigan Üniversitesi</i>	• Adli Muhasebe ve Hilenin Hukuki Unsurları • Hile Denetimi • Hile Araştırma Teknikleri • Bilgisayar Hilesinin ve İncelemenin Temelleri
<i>California Devlet Üniversitesi-Fullerton</i>	• Adli ve Araştırmacı Muhasebe • Hile Denetimi: Muhasebe Suçlarını Önleme, Tespit Etme ve Araştırma • İşletme Değerleme Teorisi ve Uygulaması • Dava Desteği ve Uzman Şahitliği Hizmetleri
<i>LaSalle Üniversitesi</i>	• Hile Denetimi: İlkeler ve Uygulamalar • Mali Tablo Hilesi • Mesleki Hile ve Kötüye Kullanım • Bilgisayar ve İnternet Hilesi • Hileyi Tespit Etme ve Önleme: Özel Çalışmalar
<i>Northeastern Üniversitesi</i>	• Adli Muhasebe İlkeleri • Mali Tabloları İnceleme • Araştırmacı Muhasebecilik ve Hile Denetimi • Dava Desteği
<i>Güney New Hampshire Üniversitesi</i>	• Adli Muhasebe ve Hile Denetiminin İlkeleri • Hileli Mali Tabloların Tespit Edilmesi ve Önlenmesi • Görüşme Teknikleri ve Hilenin Hukuki Boyutları • Bilgisayarla Araştırma
<i>New York Üniversitesi</i>	• Adli Muhasebeye Giriş: Kavramlar ve Vakalar • Hileli Mali Raporlamanın Önlenmesi ve Tespit Edilmesi • Hukuki Meseleler ve Adli Muhasebede Mesleki Standartlar • Dava Desteği ve Adli Muhasebeye Giriş • Adli Muhasebede Vaka Çalışmaları

St. Thomas Üniversitesi	• İleri Düzey Muhasebe • Hile Denetimi • Adli Muhasebe Uygulamaları • Adli Muhasebe Uygulama Sorunları • Bilgisayarlı Denetim ve Araştırma
Kuzey Carolina Üniversitesi-Charlotte	• Hile Denetiminin İlkeleri • Hileyi Önleme ve Tespit Etme
Batı Virginia Üniversitesi	• Hile: Kriminoloji/Hukuki Meseleler • Hile Denetimi • İleri Düzey Hile Denetimi • Bilgi Teknolojisi Denetimi • Hile Denetimi ve Önleme • Hile Bilgi Bankası Analizi

Kaynak: Seda ve Kramer (2008: 18).

Amerika Birleşik Devletleri’ndeki üniversitelerden Batı Virginia Üniversitesi, *Model Müfredat ve Uygulama Rehberi*’ni kendi eğitim programına dahil etmesi bakımından önemlidir. Bunun iki faydası olmuştur: Bir taraftan, öneriler test edilmiş, diğer taraftan, üniversitenin programı iyileştirilmiştir. Zaten *Model Müfredat ve Uygulama Rehberi*’ni hazırlayanlar, gerçek hayatın testinden geçemeyen bir programın yararlı olacağına inanmıyordu (Fleming ve diğ. 2008: 574).

Batı Virginia Üniversitesi, ilk olarak, 2004 yılında 3’er kredilik dört dersten oluşan bir adli muhasebe yüksek lisans programı başlatmıştır. Programın adı, *Adli Muhasebe ve Hile Denetimi* (FAFI – Forensic Accounting and Fraud Investigation) idi. Bu programda yer alan dersler, sırasıyla “Hile ve Adli Muhasebeye Giriş”, “Dijital Bir Çevrede Hile ve Adli Muhasebe”, “Orta Düzey Hile ve Adli Muhasebe” ve “İleri Düzey Hile ve Adli Muhasebe” derslerinden oluşuyordu. Program, bu derslerin bitirilmesiyle tamamlanmış sayılmıyordu (Fleming ve diğ. 2008: 574–576).

Dersleri bitiren öğrenciler, hem yazılı hem de elektronik ortamda sunum yapmalarını gerekli kılan çalışmalar yapmak zorundaydılar. Ayrıca, İleri Düzey Hile ve Adli Muhasebe dersinde iki tane vaka üzerinde çalışılıyordu. Birincisi, mali tablolardaki hilelerin olduğu, ikincisi ise -özellikle zararlarla ilgili olarak- dava danışmanlığı hizmeti yapmanın gösterildiği vakalardı. İkinci vakada karşılıklı münazara yapılması esastı (Fleming ve diğ. 2008: 576–577).

Batı Virginia Üniversitesinin programa dahil ettiği yeniliklerden bir diğeri de bu işi iyi bilenlerin derse çağırılmasıydı. Dışarıdan derse katılmaları amacıyla çağrılan

kişiler, sadece derse katılıp gitmemişler, aynı zamanda derste bu kişiler ile öğrenciler arasında bir tartışma ortamının oluşması sağlanmıştı (Fleming ve diğ. 2008: 578).

Bu programa katılmanın şartları ise şöyleydi: 4 üzerinden 2,9 lisans ortalamasına sahip olmak ve Yüksek Lisans Yönetim Giriş/Başvuru Testinden (GMAT – Graduate Management Admission Test) en az 500 veya Yüksek Lisans Kayıt Sınavından (GRE – Graduate Record Examinations) en az 1000 puan almış olmak. Bazı durumlarda daha yüksek bir lisans ortalamasına sahip olmak, daha düşük bir GMAT veya GRE almanın yerine geçebilmekte veya tersi de kabul edilmektedir. Bir sertifikalı muhasebecilik belgesi, hukuk derecesi veya akredite edilmiş bir hukuk okuluna kabul edilmiş olmak, giriş şartlarını karşılamak için yeterli olabilir. Muhasebenin İlkeleri, Orta Düzey Muhasebe, Muhasebe Sistemleri ve Denetim Teorisi ile Uygulaması dersleri veya mesleki deneyim olarak onların dengi olan bir şey, sertifika programına başvuru için ön şartlar arasında yer almaktadır. Bu derslerin mutlaka bir örgün eğitim programında alınmış olması gerekmez. Adayın bu dersleri akredite bir kurumdan online olarak almış olması da yeterlidir. Yine, daha önceki bir deneyim, bu derslerin yerine ikame edilebilir. Başvuru koşullarının sağlanıp sağlanmadığı, Başvuru Komitesi tarafından karara bağlanmaktadır (Fleming ve diğ. 2008: 579). Bugün bu program daha da gelişmiş durumdadır.

3.6.2. Adli Muhasebe Eğitiminin Müstakil Bir Program İçinde Verilmesi

Amerika Birleşik Devletleri'nde, lisans veya lisansüstü düzeyinde müstakil bir adli muhasebe programı açan üniversiteler de bulunmaktadır. Bu programlar, öğrencilere hileyle ilgili birkaç dersi almalarını zorunlu tutmaktadır. Bu derslerin sayısı ve içeriği ise teklif edilen programın bir anabilim dalı mı, yoksa bir bilim dalı mı, yine lisans mı, lisansüstü mü olduğuna bağlı olarak değişmektedir. Hangi üniversitelerin, nasıl bir müstakil program açtığı ve açılan programda hangi derslerin yer aldığı Tablo 3-7'den izlenebilir.

Tablo 3-7: Adli Muhasebe Lisans (Anabilim/Bilim Dalı) ve Yüksek Lisans Programları

Kolej/Üniversite	Program Türü	Adli Muhasebe Dersleri
<i>Carlow Üniversitesi</i>	Lisans-Anabilim Dalı ve Lisans-Sertifika	1. Kriminoloji ve Etik 2. Hukuk ve Hile 3. Hile Araştırma Teknikleri 4. Hile Denetimi 5. Staj/Araştırma Deneyimi
<i>Pennsylvania Edinboro Üniversitesi</i>	Lisans-Anabilim Dalı	1. Adli Muhasebe 2. Ceza Usulü ve Kanıt 3. Örgütlü Suç ve Rüşvet 4. Tutuklama ve Mahkemeler 5. Sivil Özgürlükler 6. Anayasa Hukuku ve Yargı Süreci
<i>Franklin Üniversitesi</i>	Lisans-Anabilim Dalı ve [ağırlıklı olarak] İşletme Yüksek Lisansı	1. Hile Denetimi 2. Beyaz Yakalıların Yaptığı Hileleri Tespit Etmenin ve Bertaraf Etmenin Davranışsal Temeli 3. Hilenin Hukuki Unsurları 4. Kurumsal Yönetişim ve İç Kontrol Değerlendirmesi 5. Muhasebe Etiği ve Mesleki Sorumluluklar 6. Muhasebe Bilgi Sistemleri 7. Muhasebede Araştırma ve Analiz
<i>Florida Atlantik Üniversitesi</i>	Online Yüksek Lisans Derecesi	1. Muhasebe ve Hile Denetimi Kavramları 2. E-Ticaret Muhasebesi 3. Mezun İletişimleri 4. İleri Düzey Muhasebe Teorisi ve Pratiği 5. Hile Denetimi Davranışı ve Teknikleri 6. Adli Muhasebe ve Hukuki Çevre 7. Adli Muhasebede Dava Hizmetleri 8. Adli Muhasebe, Hile ve Vergileme
<i>Güney Georgia Üniversitesi</i>	Lisans-Anabilim Dalı ve [ağırlıklı olarak] Yüksek Lisans	1. Makro Hile Denetimi 2. Mikro Hile Denetimi 3. Beyaz Yakalıların İşlediği Suçlar 4. Hile ve Hukuk 5. Adli Mülâkatlar ve Sorgulamalar 6. Hileli Mali Raporlama 7. Bilgisayarlı Adli Muhasebenin Temelleri 8. Hile ve Toplum 9. Uzman Şahitliği 10. Adli Muhasebenin Kapsamı
<i>Rider Üniversitesi</i>	[Ağırlıklı olarak] Yüksek Lisans	1. Hile ve Adli Muhasebe 2. Hileyi Tespit Etme ve Engelleme 3. Muhasebe Verilerinin Analizi 4. İşletme Değerleme 5. Mali Raporlamadaki Sorunlar 6. Veri Yapıları ve Bilgisayar Mimarisi 7. Adli Bilişim
<i>Tiffin Üniversitesi</i>	Lisans-Bilim Dalı	1. Kriminoloji ve Etik 2. Mali İşlemler 3. Hile Araştırma 4. Hilenin Hukuki Unsurları

Utica Koleji	Mali Suçlar Araştırmacısı Sertifikası (Online)	1. Ekonomik Suç Araştırması 2. Hile Önleme ve Tespit Etme Teknikleri 3. Ekonomik Suç Hukuku
	Siber Güvenlik ve Ekonomik Suç Araştırma Konusunda Lisans-Anabilim Dalı	1. Bilgi Güvenliği 2. Ekonomik Suç Araştırması 3. Siber Suç Hukuku ve Araştırmaları 4. Adli Muhasebe ve Hile Denetimi
	Ekonomik Suç Yönetimi Yüksek Lisansı ve Hile Yönetimi İşletme Yüksek Lisansı	1. Staj 2. Siber Suç Hukuku ve Araştırmaları 3. Siber Suç Araştırmaları ve Adli Muhasebe 4. Suç Kanıtı 5. Suçlu Hilelerine ve Şirket Sorumluluklarına İlişkin Hukuki Kavramlar 6. Hile Yönetimi ve Teknoloji 7. Bilgi ve İletişim Güvenliği 8. Ağlar ve İnternet Güvenliği 9. Hile Yönetiminde Araştırma ve Analitik Yöntemler 10. İleri Düzey Hile Analizi 11. Mesleki Proje 12. Hileyi Engelleme ve Tespit Etme 13. Hile Yönetiminin Hukuki Sorunları 14. İleri Düzey Hile Araştırması ve Analizi 15. Hile Yönetiminde Araştırma Yöntemleri
Batı Florida Üniversitesi	Lisans-Bilim Dalı	1. Adli Muhasebe I 2. Adli Muhasebe II 3. Beyaz Yakalıların İşlediği Suçlar 4. Kanıt
Wollongong Üniversitesi	Adli Muhasebe Yüksek Lisansı	1. Adli Muhasebeye Giriş 2. Adli Çerçeve ile Dava Çerçevesi 3. Hile ve Başarısızlık 4. Araştırma Süreçleri 5. İleri Düzey Araştırma Teknikleri 6. Bağımsız Muhasebe Uzman Raporları
Villa Julie Koleji	Muhasebe, Hukuki ve Bilgisayarlı Adli Bilimler, Araştırmalar ve Disiplinlerarası Alanlarla Birlikte Adli Çalışmalar Konusunda Yüksek Lisans	1. Adli Bilgi Teknolojisi 2. İleri Düzey Muhasebe Bilgi Sistemleri 3. Hile: Muhasebe 4. Araştırma ve Analiz: Denetim 5. Araştırma ve Analiz: Vergi 6. Teknoloji Hukuku ve Hukuku Uygulama Faaliyetleri 7. Dosya Sistemleri: Adli Analiz 8. Adli Araştırma 9. Afet Kurtarma Plânlaması ve Aracı 10. Sızma/İhlal Tespit Etme Sistemleri: Güvenlik Duvarları Denetimi 11. Kriminoloji 12. Hile Araştırma ve Analizi 13. Hukuki Araştırma ve Yazma 14. Beyaz Yakalı Suçları 15. Kanıt 16. Dava Pratiği ve Usulü 17. Araştırma Teknikleri: Görüşme Yapma 18. Araştırma Teknikleri: Fiziki Kanıt 19. Duruşma Kapsamı 20. Tez

Kaynak: Seda ve Kramer (2008: 19–20).

Adli muhasebe eğitiminin müstakil bir program içinde verildiği üniversitelerden bazıları adli muhasebe eğitimine henüz programlarında yer vermeyen eğitim kurumları açısından örnek alınabilecek niteliktedir. Bu nedenle Amerika Birleşik Devletleri'ndeki bazı üniversitelerin programlarına geniş olarak yer verilmiştir.

3.6.2.1. Hile ve Adli Muhasebe Eğitiminde Öncü: Utica Koleji

Utica Koleji, adli muhasebe alanındaki ilklerin yaşandığı bir kurum olması bakımından üzerinde ayrı olarak durulması gerekmektedir.

3.6.2.1.1. Hile ve Adli Muhasebe Alanındaki İlk Lisans Eğitimi Programı

Utica Koleji, 1987 yılının güz yarıyılında Ekonomik Suç Araştırması alanında bir lisans programı açtı. Bu program, hem Amerika Birleşik Devletleri'nde hem de dünyada bir ilkti. Bazı yüksek eğitim kurumları beyaz yakalı suçları ve mali suçlarla ilgili olarak ders açmış olmalarına rağmen sadece bu konuya odaklanan müstakil bir program o tarihlerde henüz yoktu (Curtis, 2008b: 581). Programın başlığı “Ceza Adaleti-Ekonomik Suç Araştırması” idi ve programın temelleri ceza adaleti disiplini üzerine atılmıştı. Program, esas itibarıyla iki ana konu üzerinde yoğunlaşan çalışmalar sunuyordu: (1) Mali araştırma ve (2) bilgisayar güvenliği (Curtis, 2008b: 581). Programın aslı aşağıdaki Tablo 3-8’de görülebilir.

Tablo 3-8: Utica Koleji Ceza Adaleti-Ekonomik Suç Araştırması Programı (1987)

Dersin Kodu	Dersin Adı	Dersin Kredisi
CRJ 201	Ceza Adaletine Giriş I	3
CRJ 202	Ceza Adaletine Giriş II	3
SOC 274	Kriminoloji	3
CRJ 313	Yolsuzluk ve Organize Suç	3
POL 341	Yargı Sistemi	3
CRJ 342	Ceza Sürecinde Anayasa Hukuku	3
CRJ 431	Ekonomik Suç Araştırması	3
CRJ 491	Üst Düzey Seminer	3
Programla İlgili Gerekliklikler		
SOS 101	Gizli Çalışmalara Giriş veya	3
SOC 252	Irki ve Kültürel Azınlıklar	3
PSY 101	Psikolojiye Giriş	3
PSY 222	Gelişim Psikolojisi: Ergenlik veya	3
PSY 331	Sosyal Psikoloji veya	3
PSY 361	Sapkın Psikolojisi	3
Yoğunlaşmalar		
(Mali Araştırmalara veya Bilgisayar Güvenliğine Yoğunlaşma; ikisinden birisi seçilecektir.)		
Mali Araştırmalara Yoğunlaşma		
ACC 105	Genel Muhasebe	3
ACC 201	Orta Düzey Muhasebe	3
ACC 202	İleri Düzey Muhasebe	3
ACC 301	Gelir Vergisi Muhasebesi	3
ACC 401	Denetim	3
(Mali Araştırmalara Yoğunlaşmayı seçenler, aşağıdaki derslerden ikisini seçeceklerdir.)		
BUS 225	Yönetim ve Organizasyon	3
BUS 226	Borçlar Hukuku	3
BUS 227	İşletme Hukuku ve Kıymetli Evrak Hukuku	3
ECN 141	İktisadın İlkeleri I	3
ECN 142	İktisadın İlkeleri II	3
ECN 442	Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası	3
FIN 251	İşletme Finansmanı	3
Bilgisayar Güvenliğine Yoğunlaşma		
CSC 101	Bilgisayar Bilimine Giriş	3
CSC 212	COBOL Programlama	3
CSC 301	Çevirici Dil Programlama	3
CSC 303	Bilgisayar Organizasyonu	3
(Bilgisayar Güvenliğine Yoğunlaşmayı seçenler, aşağıdaki derslerden ikisini seçeceklerdir.)		
CSC (---)	Bilgisayar Bilimi	3
ACC 101	Temel Muhasebe I	3
ACC 102	Temel Muhasebe II veya	3
ACC 105	Mali Muhasebe	3
ACC 201	Orta Düzey Muhasebe	3

Kaynak: Curtis (2008b: 581–582).

Yirmi yıldan fazla bir geçmişe sahip olan Utica Koleji programı, geçen bu süre zarfında sürekli olarak kendini yenilemesine rağmen ceza adaleti temelli bir program olma özelliğini muhafaza etmiştir (Curtis, 2008b: 582). Programın bugünkü hali Tablo 3-9’da görülmektedir.

Tablo 3-9: Utica Koleji Ceza Adaleti-Ekonomik Suç Araştırması Programının Bugünkü Hali

Dersin Kodu	Dersin Adı	Dersin Kredisi
CRJ 101	Ceza Adaleti Araştırma Yöntemlerine Giriş	1
CRJ 103	Ceza Adaletine Giriş	3
SOC 274	Kriminoloji	3
GOV 341	Ceza Hukuku Yargısı Sistemi	3
CRJ 333	Bilgi Güvenliği	3
CRJ 334	Ekonomik Suç Araştırması	3
CRJ 335	Siber Suç ve Araştırmalar	3
CRJ 343	Ekonomik Suç Hukuku	3
CRJ 461	Üst Düzey Seminer	3
CRJ 470	Stajyerlik	6–15
Programla İlgili Gereklilikler		
ECN 131	Mikro İktisadın İlkeleri	3
SOC 376	Kriminolojik Araştırma Yöntemleri	3
MAT 112	İstatistik veya	3
PSY/SOC 211	Sosyal Psikolojide İstatistik veya	3
ECN 241	İstatistik	3
Yoğunlaşmalar		
(Mali Araştırmalara Yoğunlaşma ve Bilgisayar Güvenliğine Yoğunlaşma; ikisinden birisi seçilecektir.)		
Mali Araştırmalara Yoğunlaşma		
ACC 201	Genel Muhasebe	3
ACC 202	Yönetim Muhasebesi	3
ACC 301	Orta Düzey Muhasebe	3
ACC 302	İleri Düzey Muhasebe	3
ACC 406	Adli Muhasebe ve Hile Denetimi	3
FIN 333	İşletme Finansmanı	3
Bilgisayar Güvenliğine Yoğunlaşma		
CSC 101	Bilgisayar Bilimine Giriş	3
CSC 201	Soyut Matematik I	3
CSC 303	Bilgisayar Organizasyonu	3
CSC 316	Amaç Yönelimli Programlama	3
CSC 323	Ağlara Giriş	3
CSC 432	Bilgisayar ve Ağ Güvenliği	4
CRJ 435	Adli Bilişim	3

Kaynak: Utica College–1 (2010).

Utica Kolejinde bulunan diğer bölümlerden Ekonomik Suç ve Adalet Çalışmaları Bölümü, bilgisayar güvenliğine yoğunlaşmaya devam etmemeyi; kolejde

zaten Siber Güvenlik ve Bilgi Güvenliği programı açılmış olduğundan, onun yerine, hile önleme ve tespit etme üzerinde yoğunlaşmayı esas alacak şekilde mevcut programı yenilemeyi plânlamaktadır (Curtis, 2008b: 582).

Utica Kolej’deki programlar çok sayıda ekonomik suçu ele almakta, sadece mali hile konuları ile kendini sınırlandırmamaktadır. Kavramsal olarak ekonomik suç, Utica Kolej’deki fakülte tarafından, ekonomik zarara sebep olma veya uygun olmayan ekonomik avantaj elde etme amacıyla yapılan şiddet içermeyen herhangi bir suç şeklinde anlaşılmaktadır. Ekonomik suçun bu tanımı, şirket casusluğu, entellektüel mülkiyet suçu, kimlik hırsızlığı ve bilgisayar hilesi gibi pek çok suçu kapsamaktadır (Curtis, 2008b: 583).

3.6.2.1.2. Hile ve Adli Muhasebe Alanındaki İlk Yüksek Lisans Eğitimi Programı

Utica Koleji sadece lisans eğitiminde değil aynı zamanda lisansüstü eğitim alanında da öncü bir eğitim kurumudur. Kolej, Ekonomik Suç Yönetimi (ECM – Economic Crime Management) adlı ve bilim uzmanı unvanı verilen ilk yüksek lisans programını 1999 yılının Ocak ayında açmıştı. Yine, bu program hem Amerika Birleşik Devletleri’nde hem de dünyada alanındaki ilk yüksek lisans programıydı. Bu program, orta düzey yönetici seviyesindeki meslek mensuplarının; ekonomik suç, yönetim, araştırma ve teknoloji konularında bilgi sahibi olmaları amacıyla tasarlanmıştı. Başvuru sahipleri, emniyet kuvvetlerinde, hileyle veya güvenlikle ilgili mesleklerde en az iki yıl deneyime sahip olmak zorundaydılar (Curtis, 2008b: 583).

Ekonomik Suç Yönetimi Programı esas itibariyle online olarak sunulan yarı zamanlı -her dönem 2 ders alınan- bir programdır. Utica Koleji kampüsünde iki uzmanlık dönemi vardır. Bu iki dönemden birisi programın başlangıcında, diğeri de üçüncü yarıyılında kullanılır. Öğrenciler, ikinci uzmanlık dönemine şahsen veya video konferans yöntemiyle katılma seçeneklerine sahiptirler (Utica College–3, 2010). Programın bugünkü hali Tablo 3-10’da görülmektedir.

Tablo 3-10: Utica Koleji Ekonomik Suç Yönetimi Yüksek Lisans Programı

Dersin Kodu	Dersin Adı	Dersin Kredisi
ECM 611	Örgüt Teorisi, Yapısı ve Tasarımı	3
ECM 612	Küresel Çevrede Yönetici	3
ECM 621	İleri Düzey Ekonomik Suç	3
ECM 622	Suç Teşkil Eden Hile ve Şirketin Cezai Sorumluluğuna İlişkin Hukuki Kavramlar	3
ECM 626	Mali Araştırmalar	3
ECM 631	Hile Yönetimi ve Teknolojisi	3
ECM 632	Bilgi ve İletişim Güvenliği	3
ECM 633	Ağlar ve İnternet Güvenliği	3
ECM 637	Hile Yönetimi: Risk ve Uyum	3
ECM 642	İleri Düzey Hile Analizi	3
ECM 651	Mesleki Proje I veya	3
ECM 653	Tez I	3
ECM 652	Mesleki Proje II veya	3
ECM 654	Tez II	3

Kaynak: Utica College–2, (2010).

3.6.2.1.3. Hile ve Adli Muhasebe Alanındaki İlk İşletme Yönetimi Yüksek Lisans Eğitimi (MBA) Programı

Utica Koleji, 2004 yılında Ekonomik Suç ve Hile Yönetimi alanında bir işletme yönetimi yüksek lisans (MBA) programı başlattı. Bu program, emniyet hizmetlerinde, hile veya güvenlikle ilgili mesleklerde deneyimi olmayan ama hile eğitimi almaktan bir kazanç sağlamayı uman öğrenciler için tasarlanmıştır. Ceza adaleti/ekonomik suça dayalı olan ekonomik suç yönetimi alanındaki yüksek lisans programının aksine, işletme yönetimi yüksek lisans programı yönetim bilimine dayalıdır (Curtis, 2008b: 584). Program içeriği Tablo 3-11’de görülmektedir.

Öğrencilerin çoğunluğu, seçimlik hile yönetimi derslerinden ECM 535 Hile Yönetiminde Hukuki ve Araştırmayla İlgili Meseleler ve ECM 623 İleri Düzey Hile Araştırma ve Analizi derslerini seçmektedir. ACC 604 Güvence ve Adli Denetim Alanında Seminer dersini seçen öğrenciler ise muhasebe veya yönetim alanında bir lisans derecesine sahip olan ve daha önce muhasebe alanında dersler almış öğrencilerdir. Bu nedenle, tipik bir öğrenci davranışı, adli muhasebe ve hile denetimi üzerinde yoğunlaşan bir dersten yararlanmaya çalışmak şeklinde karşımıza çıkmamaktadır (Curtis, 2008b: 585).

Tablo 3-11: Utica Koleji Ekonomik Suç ve Hile Yönetimi İşletme Yüksek Lisans (MBA) Programı

Dersin Kodu	Dersin Adı	Dersin Kredisi
<i>Yönetim Dersleri</i>		
MGT 601	Yönetimde Temel Konular I	6
MGT 602	Yönetimde Temel Konular II	6
MGT 619	Stratejik Yönetim ve Liderlik	3
ECN 607	Yönetimde Sayısal Analiz	3
<i>Alınması İstenen Hile Yönetimi Dersleri</i>		
ECM 603	Hileyi Engelleme ve Bertaraf Etme Yönetimi	3
ECM 604	Hile Yönetimi Alanında Seminer	3
<i>Seçimlik Hile Yönetimi Dersleri (İki tanesinin seçilmesi zorunludur.)</i>		
ECM 535	Hile Yönetiminde Hukuki ve Araştırmayla İlgili Meseleler	3
ECM 623	İleri Düzey Hile Araştırma ve Analizi	3
ECM 632	Bilgi ve İletişim Güvenliği	3
ECM 641	Hile Yönetiminde Araştırma ve Analitik Yöntemler	3
<i>(Seçimlik derslerle ilgili şartlar, muhasebe programındaki şu derslerden birisi seçilerek yerine getirilebilir.)</i>		
ACC 601	İleri Düzey Yönetim Muhasebesi Alanında Seminer	3
ACC 602	Profesyonel Muhasebecilik Uygulaması Alanında Seminer	3
ACC 603	Vergiler ve İşletme Stratejisi	3
ACC 604	Güvence ve Adli Denetim Alanında Seminer	3

Kaynak: Utica College–4, (2010).

3.6.2.1.4. Hile ve Adli Muhasebe Alanındaki “Model Müfredat”ın Ekonomik Suç Programlarına Yansımaları

Daha önce de üzerinde geniş bir şekilde durulan *Model Müfredat ve Uygulama Rehberi*, doğal olarak ekonomik suç programlarını da etkilemiş, bu programlara yeni dersler eklenmesini beraberinde getirmiştir.

Tablo 3-12, *Model Müfredatın Genel Görünümü* başlığını taşıyan Tablo 3-4 ile birlikte değerlendirildiğinde; Utica Kolejinde daha önce açılmış programlardaki revizyonlar daha net bir şekilde görülecektir.

Tablo 3-12: “Model Müfredat”ın Utica Kolejindeki Ekonomik Suç Programlarına Yansımaları

Model Müfredatın Unsurları	Utica Koleji Programları
Kriminoloji, Hukuki Çevre ve Etik	Ekonomik Suç Araştırmaları Lisans Programı
	<i>Dersin Kodu</i> <i>Dersin Adı</i>
	CRJ 103 Ceza Adaletine Giriş
	SOC 274 Kriminoloji
	GOV 341 Ceza Hukuku Yargı Sistemi
	CRJ 335 Siber Suç Hukuku ve Araştırmaları
	CRJ 343 Ekonomik Suç Hukuku
	PHI 108 Meslek Etiği
	Ekonomik Suç Yönetimi Yüksek Lisans Programı
	ECM 621 İleri Düzey Ekonomik Suç
	ECM 622 Suç Teşkil Eden Hileye İlişkin Hukuki Kavramlar
	ECM 637 Hile Yönetimi: Risk ve Uyum
	Ekonomik Suç ve Hile Yönetimi İşletme Yönetimi Yüksek Lisansı
	ECM 535 Hile Yönetiminde Hukuki ve Araştırmayla İlgili Meseleler
	ECM 604 Hile Yönetimi Alanında Seminer
Hile ve Adli Muhasebede Temel Esaslar	Ekonomik Suç Araştırmaları Lisans Programı
	ACC 406 Adli Muhasebe ve Hile Denetimi
	CRJ 334 Ekonomik Suç Araştırması
	Ekonomik Suç Yönetimi Yüksek Lisans Programı
	ECM 621 İleri Düzey Ekonomik Suç
	ECM 626 Mali Araştırmalar
	Ekonomik Suç ve Hile Yönetimi İşletme Yönetimi Yüksek Lisansı
	ACC 604 Güvence ve Adli Denetim Alanında Seminer
Varlıkların Kötüye Kullanımı, Yolsuzluk, Yanlış Beyanlar ve Diğer Hile Eylemleri	Ekonomik Suç Araştırmaları Lisans Programı
	ACC 406 Adli Muhasebe ve Hile Denetimi
	CRJ 334 Ekonomik Suç Araştırması
	Ekonomik Suç Yönetimi Yüksek Lisans Programı
	ECM 626 Mali Araştırmalar
	Ekonomik Suç ve Hile Yönetimi İşletme Yönetimi Yüksek Lisansı
	ACC 604 Güvence ve Adli Denetim Alanında Seminer
	ECM 623 İleri Düzey Hile Araştırması ve Analizi
Mali Tablo Hilesi	Ekonomik Suç Araştırmaları Lisans Programı
	ACC 406 Adli Muhasebe ve Hile Denetimi
	Ekonomik Suç Yönetimi Yüksek Lisans Programı
	ECM 621 İleri Düzey Ekonomik Suç
	ECM 626 Mali Araştırmalar
	ECM 631 Hile Yönetimi ve Teknolojisi
	Ekonomik Suç ve Hile Yönetimi İşletme Yönetimi Yüksek Lisansı
	ACC 604 Güvence ve Adli Denetim Alanında Seminer
Dijital Bir Çevrede Hile ve Adli Muhasebe	Ekonomik Suç Araştırmaları Lisans Programı
	ACC 406 Adli Muhasebe ve Hile Denetimi
	CRJ 335 Siber Suç Hukuku ve Araştırmaları
	Ekonomik Suç Yönetimi Yüksek Lisans Programı
	ECM 626 Mali Araştırmalar
	Ekonomik Suç ve Hile Yönetimi İşletme Yönetimi Yüksek Lisansı
	ACC 604 Güvence ve Adli Denetim Alanında Seminer

Adli Hizmetler ve Dava Danışma Hizmetleri	<i>Ekonomik Suç Araştırmaları Lisans Programı</i>	
	ACC 406	Adli Muhasebe ve Hile Denetimi
	<i>Ekonomik Suç Yönetimi Yüksek Lisans Programı</i>	
	ECM 626	Mali Araştırmalar
	<i>Ekonomik Suç ve Hile Yönetimi İşletme Yönetimi Yüksek Lisansı</i>	
	ACC 604	Güvence ve Adli Denetim Alanında Seminer

Kaynak: Curtis (2008b: 585–586).

Meslek Etiği, gerekli olmamasına rağmen bütün ekonomik suç araştırma programlarında bu ders tavsiye edilmektedir. Meslek Etiği, ayrıca Felsefe Bölümü tarafından da bütün öğrencilere tavsiye edilmektedir. Bu nedenle, etik meseleler ve vaka senaryoları sadece mali hile hallerinde karşımıza çıkan sorunlar değildir. Tıp, işletme, bilgi teknolojileri gibi pek çok disiplinde eğitim gören öğrencilerin etik meseleler üzerinde düşünmeleri ve bu açıdan bir kavrayışa sahip olmaları yararlarına olacaktır (Curtis, 2008b: 585).

Yukarıda, *Model Müfredat Uygulama Rehberi*'nde yer alan altı unsur için Utica Kolejindeki hile denetimi ve adli muhasebe programlarına dahil edilen dersler gösterilmektedir. Bu derslerin içeriği konusunda da kısaca bilgi vermek, ilk örnek olması bakımından Utica Koleji izleyecek eğitim kurumları açısından yararlı olacaktır.

(a) *Kriminoloji, hukuki çevre ve etik*: Uygulama Rehberi, suçun saiki ve sebebi ile hile ve mali suçun genişliğinin ve kapsamının da dahil edildiği bir kriminoloji çalışmasını; mahkeme ve düzenleyici sistemlere, medeni ve ceza usulüne, ceza hukuku teorisine, kanıtların elde edilme kurallarına, farklı medeni ve cezai kanun yollarına, hukuki ve düzenleyici çerçevenin ortaya konulmasına yönelik olarak tavsiye etmektedir. Ayrıca, adli muhasebecilerin nitelikleri ve dürüstlüğü açısından önemli olduğu için sağlam bir etik temelin öneminin vurgulanmasını da önermektedir. Ekonomik Suç Araştırması ve Ekonomik Suç Yönetimi programları, ceza adaletine dayandırıldığı için, söz konusu programların içeriği Model Müfredat Uygulama Rehberinin önerdiği içeriği aşmaktadır (Curtis, 2008b: 587).

Lisans düzeyindeki CRJ 103 Ceza Adaletine Giriş dersi, büyük ölçüde Amerika Birleşik Devletleri'ndeki mahkeme sistemlerine, ceza usulüne yer vermekte ve ceza adalet sisteminin çeşitli unsurlarını ortaya koymaktadır. SOC 274 Kriminoloji dersi ise suç hakkında geleneksel teoriyi ortaya koymaktadır. CRJ 334 Ekonomik Suç Araştırması

dersi, çeşitli ekonomik suç tiplerinin araştırılmasına ve bu suçlarla ilgili kullanılan yöntemlere ve soruşturma usullerine ağırlık vermektedir (Utica College–5, 2010).

Lisans düzeyindeki Ekonomik Suç Araştırmaları Anabilim Dalı hukuki konulara odaklanan üç dersin tamamlanmasını gerekli görmektedir. GOV 341 Ceza Hukuku Yargı Sistemi, öğrencilere ceza hukuku teorisinin temellerini oluşturan teorileri ve ceza kanunlarının yorumlanmasına dair vaka çalışmalarına yaklaşım tarzları hakkında bilgi vermektedir. CRJ 335 Siber Suç Hukuku ve Araştırmaları dersi önemli ölçüde siber suç hukukunu, bir siber suç işlenen yerdeki elektronik kanıtları araştırmanın ve toplamanın en iyi uygulamalarını, depolanmış elektronik iletişim bilgilerine erişmek, onları araştırmak ve gerekiyorsa onlara el konulmasıyla ilgili usullerle ilgili düzenlemeleri içermektedir. CRJ 343 Ekonomik Suçlar Hukuku, bir ekonomik suç bağlamındaki usul kurallarının tatbikinin yanı sıra çok sayıda ekonomik suçla ilgili kanunları ve vaka analizini ele alır. Söz konusu ekonomik suçlar; banka hilesi, kredi başvurusu hilesi, güvenlik hilesi, mali rapor hilesi, iflas hilesi, vergi suçları, kara para aklama, parasal işlemleri raporlama ve yolsuzluk uygulamalarını yasaklayan kanunların ihlalleri gibi suçlardır (Curtis, 2008b: 587).

Öğrenciler, ayrıca, çeşitli mali hile tiplerinin ‘genel’ hile yasaları altında nasıl toplandığını da anlamaya çalışırlar. Etik konusu, müfredat boyunca, özellikle ekonomik suç araştırması ve üst düzey seminer derslerinde işaret edilen etik meselelerle birlikte verilmektedir. Özellikle üst düzey seminer dersi önemlidir ve üst düzey görev üstlenenler stajyerlik yapmadan önce bu semineri almak zorundadırlar (Curtis, 2008b: 587–588).

Ekonomik Suç Yönetimi yüksek lisans öğrencilerinin aldıkları iki ders setinden birinci bölümünü oluşturan derslerden biri, ECM 621 İleri Düzey Ekonomik Suç dersi. Bu ders, bugünkü ekonomik suç oranları, kalıpları ve eğilimleri üzerine geniş bir şekilde eğilmektedir. Öğrenciler, Bilgisayar Güvenlik Enstitüsü, İnternet Suç Şikâyet Merkezi, Federal Ticaret Komisyonu ve [danışmanlık hizmeti sunan bir kuruluş olarak] PricewaterhouseCoopers’ın en yeni yıllık suç araştırmalarını ve raporlarını gözden geçirmek ve analiz etmek zorundadırlar. Materyaller zamanla değişmekle birlikte öğrencilerin, yine de, oldukça önemli bir şirket hilesini analiz etmesi -Enron, Adelphia, Hollister International ve Tyco gibi şirketlerdeki hileler- ve hile yapanların

kimliğini, suçun yöntemini, davranışın saiklerini, tatbik edilebilir kriminolojik teorileri ve araştırma ve soruşturmanın usul bakımından adımlarını da ihtiva eden bir sunuş hazırlamaları beklenmektedir (Curtis, 2008b: 588).

ECM 622 Suç Teşkil Eden Hile ve Şirketin Cezai Sorumluluğuna İlişkin Hukuki Kavramlar dersi, esas itibariyle hile ve şirket suçlarına dair hukuki meselelere odaklanan tek derstir. Bu dersin yoğunlaştığı alan, lisans düzeyindeki müfredatta yer alan CRJ 343 Ekonomik Suç Hukuku dersiyle büyük ölçüde aynıdır. Lisans düzeyinde az sayıda suç ele alınmakta, ama her biri, derinlemesine incelenmektedir. Aynı konular, yine aynı şekilde derinlemesine ve öğrenci deneyimlerinin de dahil edildiği bir perspektifle işlenmektedir (Curtis, 2008b: 588).

İşletme Yönetimi Yüksek Lisans Programı'nda yer alan ECM 535 Hile Yönetiminde Hukuki ve Araştırmayla İlgili Meseleler dersinde öğrencilerin okuma yapması istenmektedir: Birincisi, beyaz yakalıların işledikleri suçlar hakkında bir hukuk okulu vaka kitabıdır. İkincisi, bilgi mahremiyeti hukukuna dair bir metindir. Üçüncüsü ise şirketlerin üst düzey yöneticileri için yazılmış Sarbanes-Oxley Kanunu üzerine bir kitaptır. Dersin yaklaşık olarak üçte biri, muvazaalı anlaşmalar, posta ve telgraf dolandırıcılığı, kara para aklama, parasal işlemleri raporlama, bilgisayar hilesi, güvenlikle ilgili hileler, rüşvet ve şantaj, yalan yere yemin etme, adaletin engellenmesi ve birtakım yasaların ihlalleri de dahil ekonomik suça uygulanabilir kanunlara ayrılır. Dersin bir diğer üçte birlik bölümü, bilgi mahremiyeti, idari bilgilere erişim, kanıt toplama usulleri gibi konulardaki kanunları ve mahkeme kararlarını ihtiva etmektedir. Dersin kalan üçte birlik kısmında ise Sarbanes-Oxley Kanunundan önceki ve sonraki yapı ile birlikte bu Kanunun kurumsal yönetim ve cezai sorumluluk üzerindeki etkileri, muhasebe ve denetim standartları ele alınır. Etik konusu bütün bir müfredat boyunca okutulmasına rağmen ECM 604 Hile Yönetimi Semineri dersindeki bir bölüm, hile yöneticileri tarafından karşılaşılan etik meselelere dair bir vaka çalışmasına yer verir (Curtis, 2008b: 588).

(b) Hile ve Adli Muhasebede Temel Esaslar: Bu unsur, hile ve adli muhasebeye dair herhangi bir programın temel çalışma alanlarını, özellikle de hile ve adli muhasebenin tanımlarını ihtiva etmektedir. Bu çerçevede, hile kavramları, hilenin belirtileri -kırmızı bayraklar- hileyi engelleme ve tespit etme, denetçilerin farklı rolleri,

hileyle mücadele eden meslek mensupları, adli muhasebeciler ve adli muhasebecilik görevinin diğer türleri ele alınmaktadır (Curtis, 2008b: 589).

Hile ve adli muhasebenin her bir derece programının bir parçası olması dolayısıyla bu kavramların tamamı lisans ve lisansüstü müfredata dahil edilmiştir. CRJ 406 Ekonomik Suç Araştırması lisans dersi, hile kavramını, risk faktörlerini, hileyi tespit etme ve önleme konularını içermekte; ACC 406 Adli Muhasebe ve Hile Denetimi dersinde ise hile ile ilgili diğer konular ele alınmaktadır. Lisans düzeyindeki Ekonomik Suç Yönetimi Programında yer alan ECM 621 İleri Düzey Ekonomik Suç dersi, hile, risk faktörleri, hileyi engelleme ve tespit etme konularını; ECM 626 Mali Araştırmalar dersi, adli görevlerin türlerini, denetim elemanlarının farklı görevlerini, hileyle mücadele eden meslek mensuplarını ve adli muhasebecileri ele almaktadır. İşletme Yönetimi Yüksek Lisans Programı, bütün bu konuları iki derste (ECM 632 İleri Düzey Hile Araştırma ve Analizi ile ACC 604 Güvence ve Adli Denetim Alanında Seminer) vermeye çalışır (Curtis, 2008b: 589).

(c) *Varlıkların Kötüye Kullanımı, Yolsuzluk, Yanlış Beyanlar ve Diğer Hileli Eylemler*: Bu unsur, varlıkların kötüye kullanılması ve bu unsurca tanımlanan hileli davranışların yapılması durumunda, hilenin araştırılmasında ve tespit edilmesinde kullanılan teknikleri, hilenin engellenmesi, caydırılması, raporlanması ve sorunun giderilmesiyle ilgili meseleleri kapsamaktadır (Curtis, 2008b: 589).

CRJ 334 Ekonomik Suç Araştırması dersi, belirli tekniklerin belirli suçlara tatbik edilmesinin önemini de dikkate alarak, çeşitli hile türleriyle ilgili araştırma teknikleri üzerine yoğunlaşmaktadır. Bu dersin önemli ölçüde geniş bir bölümü mülakat yapma tekniklerine ve teknoloji kullanımına, özellikle de bir araştırma aracı olarak bağlantı ve çizelge analizine, hasredilmiştir. Dersin büyük bir bölümünde ACC 406 Adli Muhasebe dersindeki konulara ağırlık verilmektedir. Yüksek lisans düzeyinde ise varlıkların kötüye kullanımı, yolsuzluk, yanlış beyanlar ve diğer hileli davranışlar ve bu davranışları araştırmaya yönelik tekniklerle ilgili konulara ECM 621 İleri Düzey Ekonomik Suç dersi ile ECM 626 Ekonomik Suç Araştırma Programındaki Mali Araştırmalar dersinde ve İşletme Yönetimi Yüksek Lisans Programında ise ECM 623 İleri Düzey Araştırma ve Analiz ile ACC 604 Güvence ve Adli Denetim Alanında Seminer derslerinde yer verilmektedir. İnce ayrımlar bulunmasına rağmen CRJ 334

Ekonomik Suç Araştırması, ECM 621 İleri Düzey Ekonomik Suç ve ECM 623 İleri Düzey Hile Araştırması ve Analizi derslerinin hepsinin de hilenin araştırılmasına, bertaraf edilmesine ve caydırılmasına yönelik yaklaşımı aynıdır (Curtis, 2008b: 589).

(d) *Mali Tablo Hilesi*: Bu unsur, mali raporlama hilelerinin çeşitli türlerini, hileleri önlemeye yönelik teknikleri ve kontrolleri, risk değerlendirme ve iç kontrollerin test edilmesini, hile araştırma usullerini, etkili iletişimleri ve raporlama tekniklerini ihtiva etmektedir (Curtis, 2008b: 589).

Lisans düzeyindeki CRJ 334 Ekonomik Suç Araştırma dersi, bu unsurun inceleme konularından pek çoğuna yer vermektedir. Bu ders, mali raporlama hilelerinin türlerine değinmekte ve özet olarak hileleri önlemeye yönelik teknikleri ve kontrolleri ele almaktadır. Mali raporlama hilesiyle ilgili özel hukuki ve düzenleyici meseleler lisans düzeyindeki CRJ 343 Ekonomik Suç Hukuku dersinde anlatılmaktadır. ACC 406 Adli Muhasebe ve Hile Denetimi dersi, hileleri araştırmaya yönelik yöntemlere değinmektedir. Bununla beraber risk değerlendirmenin kritik alanları, kontroller, etkin iletişimler ve raporlama, henüz anabilim dalındaki herhangi bir dersin konusunu teşkil etmemektedir.

Etkili iletişimler ve raporlama konuları hariç, içerikte yer alan konuların tamamı ECM 621 İleri Düzey Ekonomik Suç, ECM 622 Suç Teşkil Eden Hileye İlişkin Hukuki Kavramlar, ECM 626 Mali Araştırmalar ve ECM 637 Hile Yönetimi: Risk ve Uyum derslerinde ele alınmaktadır. İşletme Yönetimi Yüksek Lisans Programı, her derste, bir veya birkaç konu yer alacak şekilde bu başlık altında yer alan bütün konulara müfredatında yer vermektedir. Bununla birlikte bu müfredatın da yetersizliği, dört dersin (ECM 535 Hile Yönetiminde Hukuki ve Araştırmayla İlgili Meseleler, ECM 623 İleri Düzey Hile Araştırması ve Analizi, ACC 602 Profesyonel Muhasebecilik Uygulaması Alanında Seminer ve Güvence ve ACC 604 Adli Denetim Alanında Seminer) de seçimlik olması ve öğrencilere, dört tane seçimlik dersten sadece iki tanesini seçme hakkının verilmesinde görülmektedir. Bu nedenle, öğrenciler, pratik bir gerekçeyle mali raporlama hile şemaları, hile araştırma usulleri ile hukuki ve düzenleyici konulara ağırlık veren dersleri tamamlamaktadırlar (Curtis, 2008b: 589–590).

(e) *Dijital Bir Çevrede Hile ve Adli Muhasebe*: Bu unsur, elle ve bilgisayarla yapılan kontroller, bilgi teknolojisi sistemlerinin hileyle ilgili kullanılma tarzı, dijital

kanıtın yapısı, toplanması, analiz edilmesi ve korunmasındaki usuller, adli muhasebecilerin bilgi ve ağ güvenliği mesleğini icra edenlerle ilişkisi ve veri çıkarımı için yazılım programlarının elde edilebilirliği ve kullanımı da dahil, bilgi işleme sistemleri konuları üzerinde çalışılmasını ihtiva etmektedir (Curtis, 2008b: 590).

Önerilen içeriğin çoğu, lisans düzeyindeki CRJ 334 Ekonomik Suç Araştırması dersinde yer almaktadır. Bu derste yer verilmeyen tek alan, bilgi işleme ve kontrollerdir. Bununla birlikte *Model Müfredat*, denetim konusunda bir dersin gerekli olmasını sağlama ve muhasebe bilgi sistemleri içinde seçimlik bir derse yer verme imkânı sağlayarak eski müfredatta ağırlık verilen konuların yeniden gözden geçirilmesine yardımcı oldu. Dijital çevredeki hile türlerinin yanı sıra, dijital kanıt konuları ve bu kanıtların toplanması, analizi ve korunmasına dair usuller, lisans düzeyindeki CRJ 335 Siber Suç Hukuku ve Araştırmaları dersinde yer almaktadır. Bu unsurun kalan konuları, ACC 406 Adli Muhasebe ve Hile Denetimi dersinde verilmektedir. Yüksek lisans düzeyinde, Ekonomik Suç Yönetimi Programı öğrencilerinin, ECM 621 İleri Düzey Ekonomik Suç dersinde siber hilelerin türlerine ve araştırma tekniklerine ilişkin çalışma yapmaları zorunludur. Dijital kanıtın yapısı, toplanması ve korunmasına ilişkin usuller ECM 622 Ceza Gerektiren Hileye İlişkin Hukuki Kavramlar; veri çıkarımı için yazılım programlarının kullanımı, ECM 626 Mali Araştırmalar ve ECM 631 Hile Yönetimi ve Teknolojisi derslerinde anlatılmaktadır. Son olarak, bilgi işleme, elle ve bilgisayarla kontroller ECM 637 Hile Yönetimi: Risk ve Uyum dersinin bir parçası olacaktır. Ayrıca, İşletme Yönetimi Yüksek Lisansı Programında da yer alan seçimlik ECM 604 Güvence ve Adli Denetim Alanında Seminer dersi, *Model Müfredatın* bu unsuru tarafından tarif edilen içeriğe yer vermektedir (Curtis, 2008b: 590).

(f) *Adli Hizmetler ve Dava Danışma Hizmetleri*: Bu unsurun içeriği, adli dava takibi ve danışma hizmeti sunanlar tarafından temin edilen medeni ve cezai yükümlülüklerin farklı türlerine, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için gerekli olan niteliklere, araştırma ve analize yönelik yaklaşımlara, mali ve ekonomik modellemeye, belgelerin ve şahitliğin takdimi için gerekli kanıt toplama kurallarına, zarar tazminlerinin yapısı ve türlerine, işletme değerlemelerine, belgeleme ve rapor hazırlamaya ilişkin bir çalışmayı kapsamaktadır (Curtis, 2008b: 591).

Lisans düzeyindeki ACC 406 Adli Muhasebe ve Hile Denetimi dersi, bu unsorda yer alan bütün konuları ihtiva etmektedir. Ayrıca, öğrenciler, yerel bir mahkeme salonunda yapmacık bir yargılamaya katılmakta, farazi bir vakanın incelenmesi ve doğrudan ve çapraz sorgulama sayesinde, hem gerçeklerin öğrenilmesinde hem de uzman şahitliği şeklinde çok önemli pratik deneyimler elde etmektedirler. Ekonomik Suç Yönetimi programındaki tek muhasebe dersi, ECM 626 Mali Araştırmalar dersidir. Bu program, adli muhasebeci olmaya niyetlenmiş öğrencileri eğitmeyi amaçlamamakta, aksine yöneticilerin adli muhasebenin gerekli ve önemli olduğunu anlamalarını mümkün kılmayı amaçlamaktadır. Bu ders, öğrencilere muhasebe ilkeleri konusunda özet bir bilgi vermekte ve daha sonra onlara bu ilkeleri adli yükümlülükler çerçevesinde nasıl kullanacaklarını öğretmektedir. Bu sebeple, söz konusu dersi, Model Müfredatın bu bölümünde anlatılan bütün içerikleri veren bir ders olarak değerlendirmek yerine, adli muhasebeye başlangıç dersi gibi düşünmek daha doğru olacaktır. Aynı şekilde Model Müfredatın bu bölümü çok az düzeyde de olsa İşletme Yönetimi Yüksek Lisans Programına dahil edilmiştir. Bu unsurla ilgili olarak İşletme Yönetimi Yüksek Lisans Programında yer alan tek ders, seçimsel ACC 604 Güvence ve Adli Denetim Alanında Seminer dersidir. Bu dersin özellikle bilgi teknolojisi alanındaki güvence konusuna odaklanmasından dolayı öğrenciler, adli muhasebe uygulamalarına özet bir giriş yapmanın dışında başka bir bilgiye sahip olamamaktadırlar (Curtis, 2008b: 591).

New York Utica Kolejindeki diğer programlardan **Ceza Adaleti Programı**, üzerinde durulmaya değer bir programdır. Bu program, mali araştırmada yoğunlaşarak ekonomik suç araştırmasında ayrı bir dereceyle birlikte mali suçlar araştırmasında ayrı bir dereceyi de içeren çok disiplinli bir programdır. Utica Kolejini programı diğerlerine benzemeyen, tek bir programdır. Çünkü hem adli muhasebeye hem de onunla ilgili olan suç, hile yönetimi, mali araştırma, siber güvenlik ve bilgi güvenliği hizmetleri gibi konulara da yer vermektedir. Üstelik de bu konuları sadece muhasebe perspektifinden ele almamakta, aynı zamanda iktisat, finans, hukuk, ceza adaleti, sosyoloji, psikoloji, yönetim bilgi sistemleri, uluslararası ilişkiler, iletişim ve etik gibi disiplinlerin perspektifinden de yararlanarak ele almaktadır (Seda ve Kramer, 2008: 17).

3.6.2.1.5. Ekonomik Suç Enstitüsü

1988 yılında kurulan Ekonomik Suç Enstitüsü'nün amacı, Utica Kolejindeki akademik programlara destek olmaktır. Enstitü halen bu amacını sürdürmekte ve ekonomik suç gibi oldukça kapsamlı bir alanda yeni ortaya çıkan konularda yıllık konferanslar vermektedir. İlk konferans, New York-Utica'da 1990 yılında bilgisayar suçları konusunda verildi. Enstitü, 2008 yılının Ekim ayında yıllık olarak yapılan 19. konferansını düzenledi. Bu Konferans, yurtiçi ve yurtdışındaki ekonomik suç konuları üzerine yoğunlaştı. Konferans konuşmacıları ve katılımcıları, şirketlerden, emniyet kuvvetlerinden ve akademisyenlerden oluşuyordu. Konferansa kayıt yaptıranlar, her zaman olduğu gibi çeşitli sektörlerden dengeli bir şekilde katılımı yansıtıyordu. Enstitü her yıl lisans düzeyindeki Ekonomik Suç Araştırmaları programının öğrencilerinin konferansa kayıt olma ücretlerini karşılayarak, öğrencilerin ileride çalışacakları alandaki meslektaşlarıyla bir arada olmalarını sağlayarak, eğitimlerine önemli ölçüde zenginlik katacak yeni konuları değerlendirmelerini mümkün kılmaktadır. Enstitünün faaliyetleri Danışmanlar Kurulu tarafından yönlendirilmektedir. Kurula üyelik, Utica Kolejindeki lisans ve lisansüstü programların ekonomik suç ve bilgisayar güvenliği alanlarından farklı kişileri yansıtacak şekilde belirlenmektedir. Tarihsel olarak geriye dönük bir değerlendirme yapıldığında; Danışmanlar Kurulunun müfredat üzerinde endüstri perspektifleriyle ilgili önemli bir danışmanlık hizmeti sağladığı ve Kurul üyelerinin derslerin gözden geçirilmesi ve geliştirilmesi konusunda fakülteye yardımcı oldukları görülmektedir (Curtis, 2008b: 591–592).

3.6.2.2. Aziz (Saint) Xavier Üniversitesi Mali Hile Araştırması ve Yönetimi Yüksek Lisans Programı

Adli muhasebe eğitiminin müstakil bir program içinde verildiği programlardan birisi de Aziz (Saint) Xavier Üniversitesi Mali Hile Araştırması ve Yönetimi Yüksek Lisans Programıdır. 2008 yılı itibarıyla bu Programdan 200'ün üzerinde öğrenci mezun verilmiştir. Üstelik mezun olan öğrencilerin profiline bakıldığında; bunların arasında, memurların, dedektiflerin, Chicago Polis görevlilerinin, Federal Araştırma Bürosu mensuplarının, Birleşik Devletler Adalet Bakanlığı ve Hava Kuvvetleri Özel Soruşturmalar Ofisi çalışanlarının da bulunduğu görülmektedir (Kresse, 2008: 601).

Aziz Xavier Üniversitesi'ndeki Mali Hile Araştırması ve Yönetimi Yüksek Lisans Programlarının geçmişini, 2001 yılında Graham Yönetim Fakültesi'nin Chicago Polis Akademisinde bir işletme yüksek lisansı açma önerisine kadar geri götürmek mümkündür. Gelişmeleri, adım adım takip etmek yararlı olacaktır (Kresse, 2008: 602).

(a) *Birinci Aşama:* Önerilen yüksek lisans programındaki bütün dersler, seçimlikti ve polislerin daha önceden almış olduğu derslerden oluşmaktaydı. Öncelikle, bu programda bir Yönlendirilmiş Çalışmanın açılması gündeme gelmiş, bu dersin de yüksek lisansa katılacak bir memurun mali suçlar biriminde çalışacak olmasından dolayı, hile ve hile incelemesi üzerine olmasının yararlı olacağı belirtilmişti. Bunun üzerine bu alandaki çalışmalarıyla tanınan William J. Kresse'den, Graham Yönetim Fakültesi Dekanı'nın izniyle, bu yönlendirilmiş çalışmayı yürütmesi istenmişti (Kresse, 2008: 602).

(b) *İkinci Aşama:* 2002 yılında, Yönlendirilmiş Çalışmayla ilgili haberlerin öğrenciler arasında yayılması, Polis Akademisini harekete geçirmiş; öğrenciler arasında bir anket uygulaması yapılmış, bunun üzerine Akademi tarafından programa bağımsız bir Hile Araştırması dersi konulmuştur. Önce pilot uygulama şeklinde açılan bu ders, öğrencilerin ilgisi ve elde edilen yarar dikkate alınarak, programın bir parçası haline getirilmiştir (Kresse, 2008: 602–603).

(c) *Üçüncü Aşama:* Anket sonuçlarının da etkisiyle, 2003-2004 Eğitim-Öğretim Yılında ders programına Mali Hile İncelemesi ve Yönetimine ağırlık veren 4 tane ders ilave edilmiştir. Graham Yönetim Fakültesi, bu 4 dersi programa dahil ederken, bu konuda çalışmalarıyla ve başarılarıyla öne çıkmış olan başta hukuk, muhasebe, bilgi teknolojileri, emniyetle ilgili olanlar olmak üzere, diğer kurumların da görüşlerini almıştır. Teklif edilen bu 4 ders şunlardı: (1) Hile Denetimi, (2) Kimlik Hırsızlığı ve Bilgisayarla İlgili Hile, (3) Mali Raporlama Hilesi ve (4) Hile Araştırmada Etik (Kresse, 2008: 603–604).

(d) *Dördüncü Aşama:* 2004-2005 Eğitim-Öğretim Yılından itibaren Mali Hile Araştırması ve Yönetimi programını oluşturan dersler, Chicago Polis Akademisinde açılan diğer derslerin arasına dahil edilmiş, bir anlamda yaygınlaştırılmıştır. Bu dönemde yapılmış olan bir ankette öğrenciler, söz konusu derslerin, hem yeni bir

kariyer için hem de hâlihazırda icra edilen görevlerin yerine getirilmesi bakımından oldukça önemli olduğuna işaret etmişlerdir (Kresse, 2008: 604–605).

(e) *Beşinci Aşama*: Bu esnada, 2005 yılının Aralık ayında, denetim ve adli muhasebe eğitimi konusundaki *Model Müfredat* yayınlamıştır. Bunun üzerine Mali Hile Araştırması ve Yönetimi programı, bir taraftan test edilmiş, bir taraftan da eksiklikleri yönünden gözden geçirilmiştir. Bu gözden geçirme sonucunda programa bazı dersler ilave edilmiş, ayrıca yeni bir program (İleri Düzey Hile İnceleme) açılmıştır. Yeni programa başvurabilmek için, daha önce var olan ve *Model Müfredatla* birlikte gözden geçirilen Mali Hile Araştırması ve Yönetimi programını bitirmiş olmak gerekmektedir (Kresse, 2008: 605–606).

(f) *Altıncı Aşama*: Graham Yönetim Fakültesi artık, uyguladığı programları dış denetime açık hale getirmeye, bununla ilgili kurumsal mekanizmaları oluşturmaya çalışmaktadır. Başta mezun edilen öğrenciler ve bu mesleği icra edenlerin görüş ve düşünceleri olmak üzere dış denetime açık olmanın, programların günün gelişmelerine uygun olmasını, hayattan kopmamasını sağlayacağı düşünülmektedir (Kresse, 2008: 606).

Graham Yönetim Fakültesi yönetimi, geriye dönüp baktığında, hiç de ummadığı bir başarıyı yakaladığını görmektedir. Ama bu başarının devamının, yeni gelişmeler ışığında programların gözden geçirilmesine bağlı olduğunun da farkındadır. Yönetimin önündeki en önemli sorunlardan birisi, programlarda, değişik konular arasındaki dengenin nasıl sağlanacağı sorunudur. Ayrıca, bir de tamamen yeni olan bu alandaki teorileri, teknikleri, gelişmeleri yakından takip etmek, hayati derecede önem arz etmektedir. Okul yönetimi, bunu da göz ardı etmemeye çalışmaktadır (Kresse, 2008: 606–607).

3.6.2.3. Florida Atlantik Üniversitesi Yönetici Yüksek Lisans Programı

Adli muhasebe eğitiminin müstakil bir program içinde verildiği programlardan Florida Atlantik Üniversitesi, adli muhasebe konusunda yönetici yüksek lisans programı açarak, adli muhasebe eğitimine yenilikçi bir yaklaşımla katkıda bulunmuştur. Bu program Amerika Birleşik Devletleri'nde alanında tektir ve muhasebe alanında lisans

derecesi almış birine, çalıştığı esnada adli muhasebe ağırlıklı bir yüksek lisans yapma imkânı sunmaktadır (Young, 2008: 593).

Bu Program, 2003 yılında, Profesör William (Bill) Hopwood'un, adli muhasebe eğitimi alanındaki ihtiyacı fark etmesiyle gündeme gelmiştir. Program, uzaktan eğitim yöntemini de içerecek şekilde kurgulanmıştır. Öğrenci, bizzat derse gelerek veya evinden bağlanarak derse katılması durumunda, dersin hocasına soru sorabilmekte, bu sayede ders karşılıklı olarak yürütülmüş olmaktadır (Young, 2008: 594).

Programdaki dersler iki grup halinde verilmektedir. Birinci grupta, genel nitelikteki dersler, ikinci grupta ise ağırlıklı olarak adli muhasebe alanındaki dersler yer almaktadır. Çizelge 3-2, Florida Atlantik Üniversitesi'nde Adli Muhasebe Programındaki dersleri göstermektedir. Bu program, adli muhasebe konularıyla ilgili oldukça kapsamlı bilgiler içeren derslerin yanı sıra, vaka çalışmasına ve etkili iletişime yer veriyor olmasıyla da diğer programlardan önemli ölçüde farklılaşmaktadır. Örneğin, iletişim konusunda, sadece sözlü iletişime değil yazılı iletişime de geniş ölçüde yer verilmektedir (Young, 2008: 595).



Çizelge 3-2: Adli Muhasebe Programındaki Dersler (Florida Atlantik Üniversitesi)

Kaynak: Young (2008: 594).

Bu programlara katılanların %40'ı zaten bir şekilde yüksek lisans yapmış olan öğrencilerdir; bu nedenle, katılan öğrencilerin bilinçli olduğu söylenebilir. 2008 yılı itibarıyla halen bu programa devam eden öğrencilerin sayısının 150 olduğu

belirtilmektedir. Katılımcıların geldikleri kurumlara bakıldığında, bir çeşitlilikle karşılaşmaktadır. Katılımcılar, 35 federe devletten ve üç farklı ülkeden gelmişlerdir. Bu programa, Amerikan askeri personeli de katılabilmektedir. Ama yine de katılımcıların büyük bir bölümünü adli muhasebe alanında daha fazla bilgi edinmek isteyen muhasebeciler oluşturmaktadır. Ceza adaleti, psikoloji gibi farklı disiplinlerde bir derece almış ama şu an yöneticilik yapan üst düzey yöneticilerin de bu programa ilgi gösterdiklerini belirtmek gerekir (Young, 2008: 595–596).

3.7. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ MÜFREDATI

Adli muhasebe kariyerinde ihtiyaç duyulan bilgi, beceri ve kabiliyeti temin edecek bir eğitim nasıl elde edilir? Muhasebeyle ilgili temel konular zaten pek çok programda verilmektedir. Adli muhasebenin temelleri sayılabilecek olan muhasebe dersleri, denetim, risk değerlendirme ve kontroller bu programlarda verilmektedir. Ama hukukla ilgili ve araştırmayla ilgili beceriler -iletişim, yazma ve bir miktar psikoloji eğitimi- kazanma ihtiyacı bulunmaktadır. Bunları var olan programlardan edinmek mümkün değildir (Crumbley ve diğ. 2007: 2045).

Tablo 3-13'te adli muhasebede kariyer yapmaya hazırlananlar için önemli sayılan birkaç ders yer almaktadır. Temel muhasebe ve denetim derslerinden başka, araştırma teknikleri ve mahkeme salonlarındaki usullerle ilgili temel bir kavrayışa sahip olmak, böyle bir kariyer yapmak isteyen birine, önemli ölçüde yardımcı olacaktır. Tablo 3-13, muhasebe temeli üzerine inşa edilen ve gerçek dünyada muhasebe öğrencileri için erişimi oldukça kolay olabilecek alanlara işaret etmektedir (Crumbley ve diğ. 2007: 2045).

Tablo 3-13: Adli Muhasebecilerden Beklenen Bilgi, Beceri ve Kabiliyetler, Açılacak Dersler ve Derslerin Yer Verilebileceği Programlar

Bilgi, Beceri ve Kabiliyetlerin Tanımı	Dersler	Akademik Program Alanı
Hukuk, hukuki sistem, mahkemeler ve duruşma salonları usullerine ilişkin bilgi.	Bir adli muhasebe dersi bu konuları kapsayabilmelidir ama çok detaya inmemelidir. Bir vergi araştırması dersi bu ihtiyacı giderebilir.	Vergileme ve İşletme Hukuku
Mali tablo hilesi: Adli muhasebeciler için mali tablo analizine ilişkin mükemmel bir bilgiye sahip olmak zorunludur. Bir adli muhasebeci mali tabloları eleştirel bir şekilde görebilmek, oran analizleri yapabilmek ve tutarsızlıklar ile kırmızı bayrakları tespit etmede işe yarayacak diğer araçları kullanabilmek için uzmanlığa ihtiyaç duyar.	Ciddi bir mali tablo analizi dersi alınmalıdır. Bir hile denetimi dersi de yardımcı olabilir.	Muhasebe veya Finans
Kurumsal yönetim, hissedar hakları ve davaları, kıymetli evrak hukuku ve koruyucu düzenlemeler. Adli muhasebeciler, şirketler ve menkul değerlerle ilgili kurallar konusunda oldukça üst düzeyde bir anlayışa ihtiyaç duyarlar.	Kıymetli evrak hukuku ve/veya kurumsal yönetim hakkındaki bir ders yararlı olacaktır.	Muhasebe veya Finans
Rapor yazma ve iletişim: Adli muhasebeci iyi bir rapor yazmanın yanı sıra ileri düzeyde sözlü iletişim becerisine de ihtiyaç duyar.	Mali veya hukuki bir rapor yazma dersi almak idealdir. Diğer taraftan, iyi bir yazım ve konuşma dersi yararlı olacaktır.	İşletme, Dil Bilimi ve İletişim
Suç: Ceza hukuku ve usulünün pek çok boyutu oldukça yararlıdır. Kriminoloji, hile ve beyaz yakalı suçları, vb.	Ceza hukuku ve ceza usul hukuku üzerine giriş düzeyinde bir ders faydalı olacaktır.	İcra Hukuku, Sosyoloji
Bilgisayar hilesi ve bilgisayar suçu: Öğrenciler, bilgisayarların, bilgisayar ağlarının ve internetin nasıl çalıştığını anlamalıdır; ayrıca, bilgisayar suçlarının nasıl işlendiklerini ve nasıl tespit edildiklerini de bilmelidirler.	Bilgi sistemleri, bilgisayar denetiminin temelleri, bilgisayar suçları ile ilgili bir ders oldukça önemli ve yararlı olacaktır.	İşletme, Bilgi Sistemleri
Bilgi toplamada yer alan insani faktörler, mülâkat teknikleri, hile ve diğer cezai faaliyetlerin saikleri hakkında bir anlayış: Adli muhasebecinin, insanlarla etkin bir şekilde ilgilenabilmek ve onların fiillerinin saiklerini anlayabilmek ve bilgi toplayabilmek için psikoloji konusunda bir temele ihtiyacı olacaktır.	Bir psikoloji dersi önemlidir. Eğer okul bir caza hukuku programına sahipse mülâkat yapma ve bilgi toplama üzerine bir ders önerilmektedir.	Psikoloji, Ceza Hukuku, Hukuk
İşletmede etik meseleler	Bir işletme etiği dersi, hileli eylemleri ve hukuki açmazları aydınlatacaktır.	İşletme
Değerleme: Adli muhasebecilerin en teknik yanlarından birisi işletme değerlemeleridir. Çoğu durumda işletme değerlendirme konusunda çalışan bir adli muhasebeci, yaptığı işin karmaşıklığından dolayı bu alanda uzmanlaşacaktır.	İşletme değerlendirme zaten müfredatın bir parçası değildir ama bir muhasebe öğrencisinin alabileceği bir finans dersi bulunabilir. Muhasebe ve finans alanında çift ana dal yapmak isteyen muhasebe öğrencileri, bu uzmanlığı isteyebilirler. Hemen belirtmek gerekir ki, bu uzmanlıkta bilgi sistemleri de oldukça önemlidir.	İşletme ve Finans

Kaynak: Crumbley vd. (2007: 2021–2021).

3.8. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN BAŞARILI OLMA KOŞULLARI

İster model olması amacıyla önerilen müfredat olsun isterse bundan bağımsız olarak oluşturulmuş olan müfredatlar olsun; bir adli muhasebe eğitiminden beklenen hedeflere ulaşmak için eğitim sisteminin şu özelliklere sahip olması gerektiği ileri sürülmektedir (Heitger ve Heitger, 2008: 570–571):

(a) *Vaka çalışması*: Adli muhasebe öğrencisi, bir dava sürecini daha öğrencilik yıllarında yaşayarak görmelidir. Bu nedenle, gerçekmiş gibi varsayılan durumlardan hareketle hazırlanılacak ödevler, projeler adli muhasebe eğitiminde yer almalıdır.

(b) *Öğrenci etkileşimleri ve sunumları*: Çok sayıda öğrencinin karmaşık bir dava sürecinde rol almaları ve her bir öğrencinin, rolünün gerektirdiği çalışmaları yapmaları önerilmektedir. Rol gereği de olsa öğrenci, bir iddiayı nasıl ileri sürebileceğini veya nasıl çürütebileceğini öğrenmekte; her iki durumda, iki taraf arasındaki etkileşime ve iletişime dayalı bir yargılama hakkında fikir sahibi olmaktadır. Ayrıca bir yargılama sürecinde dava dilekçesinin yazımı esnasında yazma, davayı savunma veya iddiaları çürütme esnasında da konuşma becerisinin ne kadar önemli olduğunu görmektedir.

(c) *Dışarıdan misafir konuşmacılar*: Adli muhasebe öğrencileri, şahit olarak çağrılacak kişileri de yaptıkları bu pratik çalışmalara dahil edebilirler. Bu şahitler, özel bir konuda uzmanlığı olan kişilerse -örneğin adli muhasebecilerse- öğrenciler, bunlarla davanın diğer tarafları arasındaki ilişkilerin hâkim tarafından değerlendirilmesi sürecinde bir kavrayışa sahip olacaklardır.

(d) *Deneyim paylaşımları*: Adli bilimler, adli muhasebecilerin de içinde yer aldığı daha kapsayıcı bir kavramdır. Adli muhasebe öğrencilerinin diğer adli bilim dallarından kişileri (özellikle de mesleğini belirli bir kurumda icra edenleri) dinlemesi, bu öğrencilerin, öğrendikleriyle gerçek hayat arasında daha kolay bağlantı kurmalarını kolaylaştıracaktır. Kendi içinde de oldukça karmaşık tarafları olan adli muhasebe mesleğini icra edenlerin deneyimlerini paylaşımlarının eğitim programlarına dahil edilmesi bir zorunluluktur.

Zaten Model Müfredat da, hem dışarıdan çağrılacak misafir öğretim üyeleriyle hem de mesleğin uygulamasını yapanlarla hile denetimi ve adli muhasebe eğitimi programlarının desteklenmesini teşvik etmektedir (Young, 2008: 597).

Hile denetimi ve adli muhasebe eğitiminde bilgi teknolojilerinin önemli bir yerinin olduğu da göz ardı edilmemelidir. Bugün artık hem iş süreçlerinde hem de geleneksel muhasebe işlemlerinin yapılmasında bilgi teknolojileri kullanılmaktadır. Bilgi teknolojilerinin önemini fark eden işletmeler yazılımlara daha fazla yatırım yapmakta, finansal raporlama ve denetim görevlerini yapabilecek şekilde eğitim almış personel istihdam etmeye çalışmaktadır⁵. İşletmelerin bunu yapmaları zorunludur çünkü suçlar artık karakter değiştirmekte, pek çok kişi, fiziksel suç işleme yerine siber suç işlemeyi tercih etmektedir. Örneğin kredi kartlarıyla yapılan alışverişlerin güvenliğinin sağlanması, bugün işletmeler açısından büyük önem arz eden bir konu haline gelmiştir. Üstelik dijital ortamdaki işletme faaliyetlerinin büyük bir kısmı, birbiriyle bağlantılıdır. Bu nedenle, sistemin bir tarafındaki zayıflık, sistemin diğer unsurlarının işlememesine yol açmaktadır (Pearson ve Singleton, 2008: 548–550).

3.9. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN ÖNÜNDEKİ ENGELLER

Seda ve Kramer (2008) yaptıkları çalışmada, “adli muhasebe eğitiminin verilmesinde karşılaşılan en temel sorunun esas olarak kurumsal olduğu (yani, fakülte, yönetim, müfredat yapısı), öğrenciler ve işverenlerce algılanan talep yokluğu olmadığı” sonucuna ulaşmışlardır. Bu çalışmada akademisyenler, programlarında adli muhasebeye yer olmadığını belirtmişlerdir. Seda ve Kramer (2008), pek çok üniversitedeki seçimlik derslerin de akıbetine, bu derslerin kısa bir sürede ortadan kaybolduğuna, yerlerine yeni derslerin açıldığına dikkati çekmektedir (Seda ve Kramer 2008: 21).

Teknolojideki ilerlemeler adli muhasebecilerin yeni meydan okumalarla karşılaşmasına yol açmaktadır. Dijital kanıt oldukça nazik bir konudur ve kolayca değiştirilebilmekte ve tahrif edilebilmektedir. Ayrıca, elektronik ortamda iş gören ve bilgi depolayan kamusal şirketlere yükümlülük getiren düzenlemeler konulmakta (örneğin Türkiye’de ve dünyada, bankacılık sektöründe bankacılık hizmeti yürütenlerin verilerin ve yapılan işlemlerin güvenliğini sağlayacak ilave tedbirler alması zorunlu hale getirilmekte), bir sorun yaşandığında da mahkemeler aksine davranan şirketleri oldukça ağır bir şekilde cezalandırmaktadır (Curtis, 2008a: 542).

⁵ ABD’de siber suçların oluşmasına mani olmak isteyenlerin ve bu suçları takip edenlerin uymak durumunda olduğu çok sayıda düzenleme vardır. Bunlar ve ayrıca, dijital ortam ve muhasebe arasındaki ilişkinin gelişimi hakkında geniş bilgi için bkz. Pearson ve Singleton (2008: 550).

Bugün adli muhasebecilik alanında eğitim veren kurumların dijital çevre hakkında bir ders açtıklarında okutacakları bir kaynak mevcut değildir. Kaldı ki bir kaynak olsa bile bu kaynağı okutacak nitelikte bir öğretim elemanı da henüz yetiştirilmiş değildir. Dijital çevrenin adli bilimlerde içindeki öneminin kavranması, çok ciddi yatırımların yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Özellikle laboratuvarlar ve aletler olmadan böyle bir eğitimin verilemeyeceği açıktır. Belki birkaç kurumun birden ortaklaşa girişimlerde bulunması, altyapı, öğretim üyesi ve eğitim materyali temini konusundaki sıkıntıların aşılmasında bir çıkış yolu olabilir (Pearson ve Singleton, 2008: 557).

Her yeni açılan programda olduğu gibi hile denetimi ve adli muhasebe alanında da açılan eğitim programları sorunsuz olarak yürütülememektedir. İlk gündeme gelen sorun, kaynakların kıtlığıdır. Üniversiteler, başlangıçta, ellerindeki kaynakların yetersizliğini bahane ederek böyle bir programın açılmasına sıcak bakmamaktadır. Üniversite yönetiminin kaynaklarla ilgili şikâyeti bertaraf edildiğinde; bu defa, hangi fakültenin böyle bir programa bünyesinde yer vereceği sorunu gündeme gelmektedir. Özellikle var olan bir programa hile denetimi ve adli muhasebe derslerinin eklenmek istenmesi durumunda yerleşik çıkarlar sarsıldığından; özellikle öğretim üyeleri tarafından itirazlar gelmektedir. Bu itirazların da kaynağı genellikle şuradan kaynaklanmaktadır: Ders dağıtımına, unvanı en yüksek olan öğretim üyesinden başlanmaktadır. Örneğin, bir yüksek lisans programına konulacak hile denetimi veya adli muhasebe dersini, genellikle bir profesör anlatmak durumunda kalmaktadır. Teamüllere uygun olarak kıdemli bir öğretim üyesine yapılan ders verme teklifi, bu öğretim üyesi tarafından çeşitli sebeplerle geri çevrilmektedir. Her şeyden önce, bu kişi, ileri yaşında yeni bir konuyu öğrenmenin gerektirdiği zahmete katlanmak istememektedir. Çünkü böyle bir dersin verilmesi durumunda, belki de hafta sonu bile çalışması gerekecektir. Kaldı ki, çoğu kere gündemi yakından takip etmediği için bu alanda yetkin olamama gibi bir durum da karşımıza çıkabilecektir (Young, 2008: 597).

Ayrıca, yüksek lisans düzeyinde açılacak programlarda programa katılan öğrencilerin nitelikleri de üstesinden gelinmesi gereken önemli sorunlara yol açmaktadır. Örneğin, öğrenciler, oldukça yaşlı insanlardan oluşabilmektedir. Bu pedagojik açıdan farklı yol ve yöntemlerin takip edilmesini zorunlu kılabilir. Yine, katılımcılar, değişik kurumlardan gelmekte, bu da beklentileri oldukça farklı öğrencilere ders anlatmak gibi bir güçlük karşılıklı karşı karşıya kalmak anlamına gelmektedir.

Bazen de özellikle yüksek lisans programlarında daha önce denetim ve muhasebe konusunda yeterli eğitim almamış kişiler de programa başvurabilmektedir. Bu da ilave güçlükler yaratmaktadır (Young, 2008: 597–598).

Yaşlı öğrencilerle ilgili sorunlara başka sorunları da eklemek mümkündür. Yaşlı bir öğrenci, bir başka işte çalıştığı için, yüksek lisansa yeteri kadar zaman ayıramayabilmektedir. Ayrıca bu öğrenci, aynı zamanda evli de olmakta, bu durum, başta sağlıkla ilgili sorunlar olmak üzere ilave sorumlulukları beraberinde getirmektedir. Örneğin, dersin olduğu bir gün, çocuğunu hastaneye götürdüğü için derse gelemeyen öğrencilerle karşılaşmak sıradan bir hal alabilmektedir. Yine, öğrencinin kendisinin de sağlık sorunları ortaya çıkabilmektedir. Bütün bu zorlukların üstesinden gelebilmek, sadece öğretim üyesinin değil, hem üniversitenin hem de fakültenin desteği ile mümkün olabilmektedir (Young, 2008: 598).

Bir başka sıkıntı da kaynak yetersizliğidir. Nitekim *Model Müfredat* çalışmaları esnasında karar alıcılara bir dizi öneride bulunulmuştur. Bu önerilerden birisi de, eğer geleceğin adli bilimcileri yetiştirilmek isteniyorsa bunları eğitmek için gerekli olan harcamaları yapabilmek için bir fon oluşturulmasıdır (Almirall ve Furton, 2003: 1158).

Yapılan bir değerlendirmede; en önemli sorunların başında nitelikli öğretim elemanlarının yokluğu, daha sonra diğer kullanımlardan alıp da bu alana ayrılacak kaynakların sınırlılığı ve sonra olarak var olan programların müfredatlarında adli muhasebe konusuna yer açma güçlüğü ve bu sorunların her birinin de önemsiz olmadığı belirtilmektedir (Brooks ve Labelle, 2006: 296).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASI

4.1. GENEL AÇIKLAMA

Adli muhasebe, özellikle bugünün hileli işletme uygulamaları ve mali skandalları, davalı işletme çevresi ve düzenleyici kurumların girişimleri dikkate alındığında, hızla genişleyen bir muhasebe alanı gibi gözükmemektedir. Ne var ki bu alan, muhasebe müfredatında piyasanın talep ettiği ölçüde yer alabilmiş değildir.

Adli muhasebe derslerinin gündeme gelmesi, 1980’lerde uluslararası muhasebe ve 1990’lardaki e-ticaret derslerinin ortaya çıkmasıyla aynı döneme denk düşmektedir. Her üniversite ve fakülte, kendi ilgi alanına, becerisine, felsefesine ve taleplerine göre bu konulara ilgi göstermiştir. Bu bireysel çabaların, yapılan alan çalışmalarından da yararlanılarak, yapı, içerik ve sunum tarzı bakımından gözden geçirilmesinde ve yeni öğretim yöntemleri keşfedilmesinde ve adli muhasebe eğitiminin müfredata daha fazla dahil edilmesi yönünde bir yaklaşımın benimsenmesinde büyük yarar vardır. Bu yapılırsa, mezun olan öğrencilerin kariyerlerini başarılı bir şekilde sürdürmelerine ve sınıftan mesleki kariyere geçişteki sorunların azaltılmasına katkıda bulunulmuş olunacaktır (Rezaee ve diğ. 2004: 23–24).

4.2. LİTERATÜR TARAMASI

Adli muhasebe ile ilgili Carnes ve Gierlasinski tarafından 2001 yılında yapılan bir değerlendirmede; muhasebe hizmetlerini talep edenlerin, hilelerin tespit edilmesi konusunda muhasebecilerin daha yetkin olmalarını istedikleri ve üniversitelerden de bu yetkinlikte öğrenciler mezun etmelerini bekledikleri tespiti yapılmaktadır. Yapılan değerlendirmede 25 yılı aşkın bir süredir, okulların muhasebe programlarının sürekli olarak gözden geçirildiği belirtilmekte, yeni sertifika ve akreditasyon standartlarının belirlendiğine işaret edilmekte, ancak üniversitelerin talep tarafındaki artış hızına uygun bir şekilde arzda bulunamadıklarına dikkat çekilmektedir (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 381).

Yine, 1997 yılında yayımlanmış olan ve Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan 259 işletme bölümündeki toplam 777 akademisyene ve tesadüfî örneklem yöntemine göre seçilen 500 sertifikalı kamu muhasebecisine gönderilen anketin sonuçlarından oluşan bir çalışmada; uygulayıcılar (muhasebeciler), akademisyenlere göre adli muhasebeye daha fazla ihtiyaç olacağı kanaatini belirtmişlerdir. Üstelik bu grup, yeni gelişmeler sonucu işsiz kalma riskiyle karşı karşıya olmalarına rağmen bu şekilde görüş beyan etmişlerdir. Çalışmanın bir diğer bulgusuna göre, her iki grup da, gelecekte hâlihazırdaki muhasebe müfredatının toplumun adli muhasebe eğitimi ve uygulamasından beklentilerini karşılamada yetersiz olduğu, muhasebe müfredatının adli muhasebe üzerine dersler ve materyalleri de ihtiva etmesi gerektiği ve üniversitelerin, öğrencileri adli muhasebe alanında kariyer yapmaları konusunda teşvik etmelerinin yararlı olacağı kanaatindedir (Rezaee ve Burton, 1997: 482).

Bu Çalışmanın en önemli bulgularından bir diğeri de, akademisyenlerin, muhasebe uygulamalarını yapanlara göre, adli muhasebe eğitiminin yararı konusunda daha çekingen olduklarının tespit edilmiş olmasıdır. Bu nedenle, adli muhasebe konusunda bir gelişme sağlanabilmesi bakımından, akademisyenlerin, muhasebe müfredatı içinde adli muhasebenin de yer alması durumunda, bunun yetiştirdikleri öğrencilerin iş bulmalarına yardımcı olacağı konusunda ikna edilmeleri oldukça önemlidir (Rezaee ve Burton, 1997: 482).

Bu Çalışmada; akademisyenler ile uygulayıcılar arasındaki bir başka görüş ayrılığı da, adli muhasebenin öneminin kabul edilmesi durumunda, bu eğitimin nasıl verileceği konusunda karşımıza çıkmaktadır. Uygulayıcılar, adli muhasebenin ayrı bir adli muhasebe dersi şeklinde tasarlanmasını isterken; akademisyenler, bu konunun, zaten var olan muhasebe programlarına entegre edilmesinin daha yararlı olacağı kanaatindedir. Ama bu farklılığın da nedeni üzerinde durulması gerekir: Akademisyenler, bir muhasebe programının içinde verilecek adli muhasebe derslerinin, diğer derslerden de beslenerek daha yararlı olacağını ileri sürerken; uygulayıcılar, daha spesifik olarak bir konuya odaklanmış yaklaşımla verilecek eğitimin daha yararlı olacağını beyan etmektedir (Rezaee ve Burton, 1997: 483).

Adli muhasebe eğitiminin gerekli olduğunu ve ayrı veya müstakil bir programa dahil edilmesi gerektiğini kabul eden birine sorulacak bir diğer soru, bu eğitimin lisans

düzeyinde mi, yoksa lisansüstü düzeyde mi verileceği sorusudur. Yukarıda sözü edilen çalışmada ankete katılanlar, genel olarak, böyle bir eğitimin lisansüstü düzeyde verilmesinin daha doğru olacağını; bu yolla öğrencilerin, çeşitli muhasebe ve denetim konularında oldukça kapsayıcı bir kavrayış elde edeceklerini; bu öğrencilerin, daha önceden, lisans düzeyinde hukuk kavramları konusunda da yeterli olmalarının temin edilmesi gerekeceğini belirtmişlerdir (Rezaee ve Burton, 1997: 483).

Ayrıca, her iki grup da finansal raporlamanın güvenilirliğini artırmanın ve kurumsal yönetişimin güçlendirilmesinin bir aracı olarak adli muhasebe eğitimi ve pratiğinin önemli olduğunu vurgulamakta; böyle bir eğitimin ve pratiğin, öğrencileri piyasada aranan elemanlar haline getireceğine işaret etmektedir (Rezaee ve Burton, 1997: 484).

Bu Çalışmanın, başka yerlerde yapılacak çalışmalar açısından önemli olan iki bulgusundan biri de, adli muhasebe eğitiminin önündeki engellerin neler olduğu konusunda akademisyenler ile uygulayıcıların görüşlerini bir ölçek (1=bir sorun değil; 5=çok önemli bir sorun) çerçevesinde ele almış olmasıdır. Her iki grubun verdiği cevaplar arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır. İki grup da, fakülte ve yöneticilerin, adli muhasebenin muhasebe müfredatına entegre edilmesinin önünde birtakım engellerin var olduğuna dair bir algıya sahip olduklarını belirtmişlerdir. Bu engeller şu şekilde sıralanmaktadır: Finansal kaynakların yokluğu, yönetsel ilgi ve desteğin yokluğu, müfredat içeriğinde esnekliğin bulunmaması, kitaplar da dahil öğretim materyallerinin bulunmaması, fakülte ilgisinin yokluğu ve bazı önemli engeller için yol gösterici standartların ve rehberlerin mevcut olmamasıdır (Rezaee ve Burton, 1997: 485).

Bir diğer önemli bulgu da, adli muhasebe konularının (Bkz. Tablo 4-1) akademisyenler ve uygulayıcılar açısından önem sıralamasının belirlenmesidir. Tablo 4-1 ile ilgili genel değerlendirme şu şekilde yapılabilir: (a) Adli muhasebe konularının göreceli olarak önemi, her iki gruba göre de farklılık arz etmektedir. (b) Sertifikalı kamu muhasebecileri (uygulayıcılar), Tablo 4-1’de yer alan konulara, akademisyenlere göre daha fazla önem atfetmektedirler. (c) Tablo 4-1’de yer alan konuların adli muhasebe müfredatında yer alması konusunda genel olarak bir uzlaşma bulunmaktadır (Rezaee ve Burton, 1997: 485).

Tablo 4-1: Adli Muhasebe Konularının Önemi

Konular	Ana cevap (*)			
	Akademisyenler	Uygulayıcılar	F-değeri	P<Anlamlılığı
1 Hilenin temelleri	4.301	4.670	2.00	0.001
2 Finansal hile ve muhasebecinin sorumlulukları	4.164	4.220	1.12	0.450
3 İç kontrol değerlendirme ve istatistiksel örnekleme	4.126	4.038	1.06	0.692
4 Çevresel ve kişisel “kırmızı bayraklar”	4.088	4.280	1.25	0.127
5 Hile türleri (örneğin, banka iflası, bilgisayar, yönetim, çalışanlar, vb.)	4.064	4.271	1.27	0.100
6 Etkili rapor yazma	3.977	4.140	1.34	0.044
7 Hile araştırma ve önlemenin teorisi	3.971	4.474	1.70	0.000
8 Hile denetimi yöntem bilimi	3.935	4.418	1.58	0.002
9 Finansal raporlama süreci ve analitik gözden geçirme usulleri de dahil analiz	3.924	4.024	1.26	0.108
10 Etik ilkeler ve şirket davranış kuralı	3.835	4.141	1.34	0.045
11 Belge toplama ve analizi	3.661	4.246	1.45	0.011
12 Kanıtlı ilgili kurallar ve adli muhasebe raporlama standartları	3.594	4.244	1.46	0.010
13 Gizli varlıkları yerleştirmedeki teknikler	3.563	4.024	1.40	0.020
14 Hilenin hukuki unsurları	3.491	4.005	1.42	0.016
15 Adli muhasebe ile ilgili mesleki standartlar	3.479	4.101	1.44	0.012
16 Menfaat çatışmasını araştırma teknikleri	3.458	3.869	1.10	0.530
17 Hukuki sistem bilgisi	3.437	3.745	1.54	0.003
18 Mesleki mülâkat becerileri ve mülâkatların hukuki yönleri	3.420	4.316	1.88	0.000
19 Yanlış davranış suçlamasının çözümü kavuşturulması da dahil rüşvet ve yolsuzluk araştırması	3.366	3.890	1.28	0.086
20 Cezai ve medeni hile yasaları ve düzenlemeleri	3.241	3.779	1.50	0.006
21 Bilgi toplamanın psikolojisi	3.172	3.756	1.45	0.011
22 Kurumsal yönetim, kanunlar ve düzenlemelere uyma	3.158	3.690	1.09	0.557
23 Uzman şahitliği ve uzman şahitlik teknikleri	3.018	3.726	1.30	0.077
24 Dava destek danışma teknikleri	2.910	3.630	1.35	0.041
25 Mesleki örgütler (ACFE, IIA, IMA, AICPA) ve adli muhasebede kariyer imkânları	2.886	3.433	1.25	0.124
26 Soruşturma ve çapraz sorgu	2.627	3.321	1.21	0.137

(*) Ortanca cevap, 1=önemsizdir ve 5=çok önemlidir şeklindeki ölçeğe göre bireysel cevapların ağırlıklı ortalamasıdır. Fikir beyan edilmeyen cevaplar değerlendirme içinde yer almamıştır.

Kaynak: Rezaee ve Burton (1997: 486).

Tablo 4-1’de görüleceği üzere; hem akademisyenlerin hem de uygulayıcıların, sıralamanın üst kısmına, “hilenin temelleri”, “finansal hile ve muhasebecinin sorumlulukları”, “iç kontrol değerlendirme ve istatistiksel örnekleme”, “çevresel ve kişisel kırmızı bayraklar” ve “hile türleri (örneğin, banka iflası, bilgisayar, yönetim, çalışanlar, vb.)” konularını yerleştirdikleri görülecektir (Rezaee ve Burton, 1997: 486).

Muhasebe eğitimi literatürüne bakılarak da adli muhasebenin yerini, önemini görmek mümkün olabilir. Watson ve diğerleri tarafından muhasebe eğitimi literatürü ile ilgili, 2007 yılında yayımlanan ve 2003–2005 yılları arasını kapsayan bir çalışma yapılmıştır. Bu dönemde *Journal of Accounting Education*, *Issues in Accounting Education*, *Accounting Education: An International Journal*, *Advances in Accounting Education* ve *Global Perspectives on Accounting Education* dergilerindeki 223 makale incelenmiş ve her makale, sınıflandırılmaya; bu yapılırken, her makalenin, eğitimle ilgili “değerlendirme”, “müfredat ve öğretim”, “eğitim teknolojisi”, “fakülte meseleleri” ve “öğrenciler” başlıklarından hangisine ağırlık verdiği tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, bu makaleler ampirik olanlar ve olmayanlar şeklinde de gruplara ayrılmıştır (Watson ve diğ. 2007: 1).

Bu 223 makalenin dergilere ve konulara göre dağılımı Tablo 4-2’de görülmektedir. Tablo 4-2’deki rakamlardan en dikkat çekici olanı, müfredat ve öğretim konusuna eğilen makalelerin büyük bir yer tutuyor olmasıdır. Toplam 129 makale, yani incelenen makalelerden yarısı bu konuya eğilmektedir. Üstelik de bu makalelerden 44 tanesi (%41,9) ampiriktir ve genel değerlendirmelerin ötesine geçen, daha somut verilerin analiz edildiği makalelerden oluşmaktadır (Watson ve diğ. 2007: 3).

Yine, bu 129 makaleden 10 ampirik ve 28 betimleyici makale, genel olarak lisans düzeyindeki müfredat ve öğrencilerdeki temel yetenekleri geliştirmeye ilgili makalelerden oluşmaktadır. 2 ampirik ve 1 de betimleyici makale ise 150 saatlik bir program hakkındadır. Lisansüstü eğitimi ele alan makalelerin sayısı (2 ampirik ve 3 de betimleyici olmak üzere) 5 tanedir. 18 ampirik ve 13 de betimleyici makale, muhasebe eğitimcileri tarafından kullanılan öğrenme yöntemleri üzerine yoğunlaşmaktadır. (12 ampirik ve 40 da betimleyici olmak üzere) kalan makaleler ise (muhasebe öğretim sistemleri; denetim, adli bilimler ve hile; bireysel etik derslerini ve etğin diğer derslere entegre edilmesini de içerecek şekilde etik; ilkeler, orta ve ileri düzey de dahil genel

muhasabe; yönetim ve maliyet; vergi şeklindeki) altı spesifik konuyla ilgili öğretim yaklaşımına ve meselelerine dair konulara odaklanmaktadır (Watson ve diğ. 2007: 6).

Tablo 4-2: Dergiler ve Kategorilere Göre Makale Türleri (*)

Kategoriler	JAEd		AE		AAE		GPAE		IAE		Tüm Dergiler		
	E	D	E	D	E	D	E	D	E	D	E	D	Toplam
Değerlendirme	1		3	3		2				1	4	6	10
Müfredat ve Öğretim	11	18	6	32	14	17	3		10	18	44	85	129
Eğitim Teknolojisi		2	6	1	1	2			1	1	8	6	14
Fakülte Meseleleri	3		5	12	4	2	2		2	1	16	15	31
Öğrenciler	4	1	22	4	2		1	1	4		33	6	39
Dergi Toplamı	19	21	42	52	21	23	6	1	17	21	105	118	223

(*) JAEd: *Journal of Accounting Education*, AE: *Accounting Education: An International Journal*, AAE: *Advances in Accounting Education*, GPAE: *Global Perspectives on Accounting Education*, IAE: *Issues in Accounting Education*, E: Ampirik makaleler, veri toplama ve analizinin sonuçlarını rapor etmektedir, D: Betimleyici makaleler, ya literatür özeti yapmakta ya da bir meseleyi gözden geçirmekte ve sorunun çözümü için öneriler getirmektedir.

Kaynak: Watson vd. (2007: 3).

Watson ve diğerleri (2007: 18), incelediği makalelerden hareketle, örneğin aktif öğrenme tekniklerinin kullanımı ve iletişim becerilerinin vurgulanmasına yönelik bazı ilerlemelerin bulunduğunu aktarmakta; ayrıca, öğrencilerin gerçeğe benzer simülasyonlarla yaptıkları eğitimden memnun olduklarının görüldüğüne, bunun da risk değerlendirme, mesleki standartların tatbikinde daha kabiliyetli olma ve elde edilen sonuçlar konusunda daha fazla kendine güvenmeyi beraberinde getirdiğine işaret etmektedir.

Rezaee ve diğerleri (2004) tarafından yapılan diğer bir çalışmada, akademisyenler ile uygulayıcıların adli muhasebe eğitimi ile ilgili görüşleri ortaya koyulmuştur. Uygulama yönü bulunan muhasebe gibi mesleklerde uygulayıcıların görüşlerinin oldukça önemli olduğunu belirtmek gereksizdir. Yine, eğitimcilerin muhasebe programları hakkındaki görüşleri üniversiteler açısından oldukça yararlı girdilerdir.

Rezaee ve diğerlerinin (2004) yaptığı çalışmanın genel olarak sonuçlarına bakıldığında şunlar görülmektedir: Akademisyenlerin ve uygulayıcıların çoğunluğu, gelecekte adli muhasebeye yönelik ilginin ve talebin artacağını beklemektedir; yine daha fazla muhasebe programı, adli muhasebe eğitimi vermek için plânlama yapmaktadır. Anketlere cevap veren her iki grup da adli muhasebe eğitimini öğrenciler

ve muhasebe mesleği için uygun ve yararlı olarak görmektedir. Önerilen adli muhasebe konularının çoğunluğunun, muhasebe müfredatına entegre edilmesinin önemli olduğu belirtilmiştir. Adli muhasebe eğitiminin sunumu ve içeriği konusunda akademisyenler ile uygulayıcılar arasında çok az görüş ayrılığı bulunmaktadır (Rezaee ve diğ. 2004: 3).

Bu sonuçların, muhasebeyle ilgili skandallarla yakından ilgili olan iş çevreleri ve muhasebe meslek mensuplarının dikkatini çekeceği belirtilmekte, yatırımcının finansal raporlara olan güvenini zedeleyen skandalların, adli muhasebe uygulamalarına yönelik talebi artıracığı, bu taleple birlikte, eğitim kurumlarının da muhasebe programlarının içeriği, sunumu gibi konuları yeniden gözden geçirecekleri ileri sürülmektedir (Rezaee ve diğ. 2004: 3-4).

Rezaee ve diğerlerine (2004) göre bugüne kadar adli muhasebe eğitimi konusunda yapılan çalışmaları iki grupta toplamak mümkündür: Birinci grupta, halen devam eden veya akademisyenlerin açılmasını planladıkları muhasebe programlarında yer alan adli muhasebe derslerinin tespitine yönelik çalışmalar yer almaktadır. Bunlara, arz tarafına yönelik çalışmalar da denilebilir.

Rezaee ve diğerleri (2004) tarafından yapılan çalışmada 21 tane üniversitenin müfredatında yer alan dersler incelenmiş ve bu derslerin amaçlarının ne oldukları sınıflandırılmaya çalışılmıştır. Buna göre adli muhasebe derslerinin amacının, (a) hile ve beyaz yakalı suçlarının yaygınlığı ve sebepleri hakkında eğitim vermek, (b) hilenin tespit edilmesi, araştırılması ve önlenmesine yönelik yöntemleri bulmak ve (c) hilenin önlenmesi ve iç kontrol sistemlerindeki zayıflıkların tespit edilmesi konusunda bir öngörü elde etmek olduğu ileri sürülmüştür (Rezaee ve diğ. 2004: 3-4, Bkz. Tablo 4-3).

Tablo 4-3: Adli Muhasebe Ders Tanımları, Amaçları ve Görevleri

Nr. Ders Tanımları	Oran(*)	Nr. Ders Amaçları	Oran	Nr. Görevler	Oran
1. Hile sosyolojisi, hilenin unsurları, hile türleri, hilenin maliyetleri, hileyi önlemeye yönelik kontrollerin kullanılması ve hile tespiti yöntemleri de dahil hile önleme ve tespit etmenin çeşitli yönlerine ilişkin bir araştırma.	53	1. Hilenin ve beyaz yakalıların işlediği suçların yaygınlığı ve sebepleri hakkında eğitim vermek.	33	1. Bireysel yazılı ev ödevleri	100
2. Hileyi ve beyaz yakalı suçları tespit etme ve önlemeyle ilgili muhasebe.	14	2. Hilenin tespit edilmesi, araştırılması ve önlenmesine yönelik yöntemleri bulmak.	23	2. Araştırma projeleri	100
3. Hile ve beyaz yakalı suçlarının önlenmesi, araştırılması ve tespit edilmesinde kullanılan usuller ve tekniklerin üzerinde çalışılması ve tatbik edilmesi.	9	3. Hilenin önlenmesi ve iç kontrol sistemlerindeki zayıflıkların tespit edilmesi konusunda bir öngörü elde etmek.	9	3. Akademik araştırma dergisi okuma	95
4. Hileyi çevreleyen sosyal, etik, hukuksal ve siyasal düşüncelere ilişkin çalışma.	9	4. Ekonomik hile sorununun yapısı ve büyüklüğüne ilişkin oldukça geniş bir bakış açısı elde etmek.	5	4. Grup projeleri	90
5. Çalışanların meslek hilesine başvurdıklarında kullandıkları temel yöntemlerin ele alınması.	5	5. Öğrencilere araştırmacı (adli) muhasebe alanında deneyim elde etme fırsatı sağlamak.	5	5. İnternet okumaları, uygulama dergisi okumaları	86
6. Öğrencilerin, niçin hileye başvurulduğunu, hileli davranışlardan nasıl kaçınıldığını ve hilenin nasıl tespit edildiğini öğrenmeleri.	5	6. Hile duyarlılığını artırmak.	5	6. Ders kitabı okumaları	57
7. Ceza gerektiren beyaz yakalı suçların yapısı ve kapsamına ilişkin çalışma.	5	7. Hile önlemenin boyutlarını öğrenmek.	5	7. Tartışma ve sözlü sunumlar	43
		8. Hileyi önleme, tespit etme ve araştırmada muhasebecinin rolünü anlamak.	5	8. Mülâkat metni	38
		9. Hileye başvuranların motivasyonlarını öğrenmek.	5		
		10. Hileli faaliyetlerin uyarıcı işaretlerini öğrenmek.	5		
Toplam	100		100		

(*) Oranlar, yuvarlanmış rakamlardır ve gözden geçirilen müfredatlar birden fazla görevi şart koşturmaktadır.

Kaynak: Rezaee ve diğ. (2004: 28).

İkinci grupta muhasebe mesleğini icra edenlerin ve/veya akademisyenlerin hile araştırması ve/veya adli muhasebe dersleri ve konularıyla ilgili olarak ne düşündükleri hakkındaki çalışmalar yer almaktadır. Bunlara, talep tarafına yönelik çalışmalar da denilebilir. Bu çerçevede, örneğin, adli muhasebe derslerinin verilmesinin önemi, kimin tarafından verileceği, eğitimin hangi düzeyinde verilmesinin uygun olacağı gibi konular üzerinde durulmaktadır (Rezaee ve diğ. 2004: 6). Bunun için de esas itibarıyla denetim ve genel muhasebe dersini veren 1000 adet muhasebe profesörü ile kamusal muhasebe firmalarının ortakları veya yöneticileri olan 1000 adet sertifikalı kamu muhasebecisinin görüşlerine başvurulmuştur. Her ikisi de tesadüfî örneklem yöntemine göre seçilmiştir. Her iki gruba da, cevaplandırmaları isteğiyle e-posta yoluyla bir anket gönderilmiştir (Rezaee ve diğ. 2004: 7-8).

Rezaee ve diğerleri (2004) tarafından yapılan bu Çalışmada, adli muhasebe eğitiminin hem arz hem de talep tarafı sorgulanmış, işletme çevresinde ve muhasebe mesleğinde son yıllarda yaşanan değişikliklerin ışığında adli muhasebe konusunda bir ders açmayı düşünen üniversiteler ve fakültelere yararlı olabilecek bilgilerin sağlanması amaçlanmıştır. Bu nedenle, Rezaee ve diğerleri (2004), söz konusu çalışmanın aşağıda belirtilen noktalar açısından yararlı olacağını ileri sürmüşlerdir (Rezaee ve diğ. 2004: 6-7). Bunlar;

- (a) Enron, Anderson ve kamuoyuyla paylaşılmamış diğer skandallardan sonraki dönemde işletme çevresinde ve akademik çevrede adli muhasebenin artan önemi hakkında bir fikir vermek,
- (b) Adli muhasebe eğitimi ve uygulaması hakkında akademisyenlerin ve muhasebe mesleğini icra eden sertifikalı kamu muhasebecilerin de içinde yer aldığı bir örneklemde elde edilen yeni kanıtları sunmak,
- (c) Adli muhasebedeki yeni ilgi alanları ve adli muhasebe eğitiminin gelecekteki rolünü belirleyen temel adli muhasebe meseleleri ve konuları hakkında sürekli değişen önceliklerle ilgili akademisyenlerin ve sertifikalı kamu muhasebecilerinin belirtmiş oldukları görüşleri analiz etmektir.

Ankette yer alan sorulara profesörler ve sertifikalı kamu muhasebecileri tarafından verilen cevaplardan hareketle, adli muhasebe eğitiminin önemi, bugünü, geleceği gibi konularda çeşitli sonuçlara ulaşmak mümkün gözükmektedir. Her iki grup

da adli muhasebe hizmetlerinin üç alanına (hile araştırması, uzman şahitliği ve dava desteği) yönelik talebin ve ilginin gelecekte de artacağına inanmaktadır. Ne var ki verilen cevaplarda iki grup arasında farklılıklar vardır. Uygulayıcılar, akademisyenlere göre, adli muhasebe hizmetlerinden dava desteği ve uzman şahitliği alanlarında daha fazla talebin olacağı (sırasıyla, %75,1 ve %63,5); hatta akademisyenlerin bir bölümü bu alanlardaki talebin bir miktar (sırasıyla, %41,3 ve %43,8) düşeceği kanaatindedirler. Hile araştırmasına olan talebin artacağı konusunda hem akademisyenler (%93,3) hem de uygulayıcılar (%88,2) hemfikirdirler (Rezaee ve diğ. 2004: 10–11).

Akademisyenler, ayrıca çeşitli açılardan adli muhasebenin önemli olduğunu belirtmişlerdir (Rezaee ve diğ. 2004: 11). Bunlar; (a) mali raporlamanın güvenilirliğini artırması, (b) sorumlu kurumsal yönetişimi teşvik etmesi, (c) adli muhasebe eğitimi ve becerilerini elde eden bireylere yönelik talebi artırması, (d) öğrencileri hile araştırmasına hazırlaması, (e) öğrencilerin piyasada daha fazla istenir hale gelmelerini sağlaması, (f) adli muhasebe eğitimi ve uygulamasına yönelik toplumsal talebi tatmin etmesidir (Bkz. Tablo 4-4).

Tablo 4-4: Adli Muhasebe Eğitiminin Algılanan Faydaları

Faydalar	Akademisyenler		Uygulayıcılar	
	Ortalama Cevap	Standart Sapma	Ortalama Cevap	Standart Sapma
Finansal raporlamanın güvenilirliğini artırması	3.95	1.03	3.61	1.07
Sorumlu kurumsal yönetişimi teşvik etmesi	3.87	0.94	3.34	1.13
Muhasebe eğitimi ve becerilerini elde eden bireylere yönelik talebi artırması	3.82	0.82	3.77	0.95
Öğrencileri hile araştırmasına hazırlaması	3.75	0.90	3.71	1.02
Öğrencilerin piyasada daha fazla istenir hale gelmelerini sağlaması	3.62	0.96	3.23	1.19
Adli muhasebe eğitimi ve uygulamasına yönelik toplumsal talebi tatmin etmesi	3.51	1.03	3.29	1.07
Öğrencileri dava destek danışmanlığında görev almaya hazırlaması	3.19	0.97	3.59	1.02
Öğrencileri uzman şahitliğinde görev almaya hazırlaması	2.96	1.05	3.53	1.07

(¹) %1’de anlamlı.

Kaynak: Rezaee vd. (2004: 32).

Uygulayıcılar, Tablo 4-4’te belirtilen faydaları önemli bulduklarını belirtmiş olmalarına rağmen, akademisyenlere göre öğrencileri dava destek danışmanlığı ve uzman şahitliği görevlerini üstlenmeye hazırlamanın adli muhasebenin en önemli faydaları arasında olduğunu belirtmişlerdir (Rezaee ve diğ. 2004: 11).

Anketle bir de adli muhasebe müfredatının mevcut durumuyla ilgili olarak akademisyenlerin ne düşündükleri sorulmuştur. Ankete cevap verenlerden %36,4'ü, halen yürüttükleri programda hiçbir adli muhasebe dersinin bulunmadığını; %16,2'si ayrı bir adli muhasebe dersine sahip olduklarını ve %50'si de adli muhasebenin diğer muhasebe ve denetim dersleriyle birlikte müfredata entegre edildiğini belirtmiştir (Rezaee ve diğ. 2004: 13).

Yine bu çerçevede sorulan bir araştırma sorusunda, akademisyenler, oldukça itibarlı firmaların peş peşe yaşanan mali skandalların bir parçası olmasının, adli muhasebeye duyulan ilgideki artışta önemli ölçüde etkili olduğunu belirtmişlerdir (5 üzerinden, 4,25 ortalama). Bunun dışında, yaşanan mali skandalların etkisini takip eden diğer gerekçeler olarak, zaten bir muhasebe müfredatının adli muhasebeyi de ihtiva etmesi (4,02 ortalama); kolejler ve üniversitelerin, öğrencileri adli muhasebe alanında kariyer fırsatlarına yönelik desteklemeleri (3,99 ortalama) gereklidir cevapları da, sayılmıştır (Rezaee ve diğ. 2004: 13–14).

Adli muhasebe eğitiminin müfredatın bir parçası olmasından sonra gündeme gelecek olan diğer bir soru da öğretimde hangi yol ve yöntemlerin kullanılacağı sorusudur. Akademisyenlerin bu soruya verdikleri cevaplara bakıldığında, en çok kullanılan yöntemlerin vakalar, ders kitapları, araştırma projeleri, misafir konuşmacılar ve videolar olduğu görülmektedir. (5 üzerinde yapılan değerlendirmeye göre) vakalar ve ders kitapları, bir adli muhasebe dersinde en fazla kullanılan öğrenme mekanizması olarak belirtilmiştir (sırasıyla, 4,36 ve 4,25 ortalama). Araştırma projeleri (3,97), misafir konuşmacılar (3,63) ve videolar (3,32) da bunları takip etmektedir (Rezaee ve diğ. 2004: 14).

Rezaee ve diğerleri (2004: 21), ayrıca Enron sonrası anlayışın değişerek, çok sayıda muhasebe ders kitabında hile ve etikle ilgili konuların yer almaya başladığını; bu konudaki ihtiyacın daha yaygın bir şekilde kabul görmesine rağmen arzın henüz bu talebi karşılayacak genişlikte olmadığını belirtmektedirler.

Adli muhasebe ile ilgili Smith ve Crumbley tarafından 2009 yılında yapılan diğer bir çalışmada; adli muhasebe programları için adli muhasebe müfredatını geliştirmede en iyi pedagojik yaklaşımın ne olduğu sorusuna, bilimsel olarak verilmiş bir cevap olmadığını; ancak bu konuda felsefi inançlar bulunduğunu belirtmektedirler.

Onlara göre, önceleri geleneksel denetim dersleri, hile öğretimine muhasebe müfredatı içinde yer vermiştir ve aslında denetim, bir hile/adli müfredatın geliştirilmesinde başlangıç noktası olarak işlev görmektedir. Ne var ki, geleneksel denetim ağırlıklı içerikten hile ya da adli yaklaşım ağırlıklı içeriğe doğru bir değişim, kullanılan analitik tekniklerin kapsamını ve ayrıca müfredatlardaki kavrayışları değiştirmektedir (Smith ve Crumbley, 2009: 2).

Çalışmanın devamında hile/adli müfredat revizyonlarında üç tür anlayışla hareket edilebileceği ifade edilmektedir. Birincisinde, revizyonun temeline denetim derslerinin konulabileceği belirtilmektedir. Bunun doğru bir yaklaşım olamayacağı ileri sürülmektedir. Çünkü denetim, esas itibarıyla, muhasebe hesaplarının istatistiksel olarak doğru olduğu, iç kontrollerin tatmin edici bulunduğu ve muhasebe kurallarının takip edildiği hususunda güvenceler temin etmeye dayanan bir faaliyet olarak görülmektedir. Oysa hile/adli konuların da dahil edildiği bir denetim dersinde, dava hizmetleri, değerlendirme, adli bilişim gibi konuları da ihtiva eden oldukça geniş kapsamlı etkileşimli bir model esas alınmış olacaktır. Yine bu şekilde yeniden ele alınan bir denetim dersini alacak öğrencinin de, eski denetim derslerini alan öğrencilerden farklı olarak, farklı bir zihinsel kapasiteye yani müşterisinin dürüst olmadığını düşünen, daha şüpheli bir kişiliğe sahip olması gerekecektir (Smith ve Crumbley, 2009: 3).

Çalışmada ayrıca geleneksel denetim derslerinde kullanılan materyallerin miktarına, yeni materyallerin eklenmesi için yeteri kadar zaman olmadığı ifade edilmektedir. Onlara göre, var olan denetim öğretimine yeni hile konularının ve adli konuların eklenmesi makul bir alternatif olarak kabul görmemektedir. Nitekim, hile ve adli konularla ilgili program revizyonları yapanların, tamamıyla yeni bir hile araştırması veya adli muhasebe derslerini muhasebe müfredatlarına dahil etmeyi tercih ettiği belirtilmektedir (Smith ve Crumbley, 2009: 3).

Şu halde dersleri gözden geçirenler, hile araştırma veya adli muhasebe yaklaşımını tercih etmek gibi iki ayrı seçeneğe sahiptirler. Birinci seçenek olan hile araştırmasında; hileli ödeme şemaları, iç kontrol analizi, para hırsızlığı, (iç kontrol için) akış şemaları gibi konulara yer verilmektedir. Denetim ile hile araştırması arasında içerik yönünden bazı benzerlikler olmasına rağmen hile içeriği ve konunun derinliği, bir hile araştırması dersinde daha geniştir (Smith ve Crumbley, 2009: 3–4).

İkinci seçenek de adli muhasebe yaklaşımını benimsemektir. Adli muhasebe, kriminoloji, muhasebe, araştırmacı denetim, dava hizmetleri ve adli bilişime dair bir kavrayışı da kapsayan daha geniş bir yaklaşımdır. Üstelik adli muhasebeyi oluşturan bu beş farklı disiplinin her biri hem farklı konuları hem de farklı zihinsel donanımları gerekli kılmaktadır (Smith ve Crumbley, 2009: 4).

Smith ve Crumbley (2009: 5), rast gele seçtikleri iki muhasebe programında (Kanada'daki Seneca Koleji ve Avustralya'daki Wollongong Üniversitesi) adli programların görünümünü ortaya koymak istemişlerdir. Birincisi, Hile Araştırması ve Adli Muhasebe yüksek lisans sertifika programıdır. Bu program, yoğun bir şekilde toplam 12 dersin verildiği iki yarıyıldan oluşmaktadır. Bu derslere bakıldığında; derslerin İşletme Değerlemeden Kriminoloji ve Etiğe kadar oldukça geniş bir yelpazede derslerden oluştuğu görülmektedir. İkincisi ise Adli Muhasebe yüksek lisans programıdır. Bu programda da Adli Muhasebeye Giriş dersinden İleri Düzey Araştırma Tekniklerine kadar pek çok dersin yanında, ayrıca iki tane Bağımsız Araştırma dersi bulunmaktadır (Bkz. Tablo 4-5). Bu iki program, internet aracılığı ile yapılan bir araştırma sonucunda 200'ü aşkın muhasebe dersi ve programı arasından rast gele seçilmiştir; ancak seçilen örneklerin, adli muhasebeye ilişkin geniş bir bakış açısını/yaklaşımı temsil edici örnekler olmasına dikkat edilmiştir (Smith ve Crumbley, 2009: 5).

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), 1986 yılında, adli pratiklerin araştırmacı muhasebe ve dava desteğinin bir parçası olması gerektiğini belirtmiştir. Ama yapılan anket çalışması, hile ve adli pratikleri öğreten kimselerin henüz geniş bir bakış açısına sahip olmadıklarını ortaya koymuştur. Oysa, hile araştırma ile adli muhasebe birbirinden tamamen ayrı konular değildir; aksinin kabulü, dijital araştırmalar, kriminoloji ve bir ölçüde dava hizmetleri gibi mali tablo hilesinin ötesindeki alanların da hile/adli müfredatların dışında değerlendirilmesi anlamına gelecektir (Smith ve Crumbley, 2009: 18–19).

Tablo 4-5: İki Örnek ‘Adli’ Programının Ders Sıralaması ve Özet Ders Tanımları

Seneca Koleji (Hile Araştırması ve Adli Muhasebe Yüksek Lisans Sertifika Programı; iki yarıyılık)	Wollongong Üniversitesi (Adli Muhasebe Yüksek Lisans; altı derslik)
Hile Araştırmasının Temelleri: Hileyi tespit etmek ve önlemek için kullanılan yöntemlerle ilgili bir çalışma. Hile ve İşletme Çevresi: Ders, temel muhasebe uygulamaları ve işyerindeki hileyle mücadele için birlikte çalışan çeşitli örgüt içi kurumların rollerine ilişkin bir anlayış/kavrayış temin etmektedir. Para Aklama ve Varlıkların İzini Sürme: Para aklamayla mücadele ve uluslararası sınırları aşan varlıkların izini sürme yöntemlerini incelemek için oluşturulmuş uluslararası kontroller ve düzenlemelere yönelik bir çalışma. Hilenin Hukuki Boyutları: Ders, Kanada hukuki sistemine giriş düzeyinde bilgiyi ve hileyle mücadelede uluslararası işbirliğini kolaylaştıran anlaşmaların bir incelenmesini ihtiva etmektedir. Kriminoloji ve Etik: Niçin suç işlendiğine ilişkin teoriler ve etik konular, vaka çalışmaları kullanılarak incelenmektedir. İşletme Değerleme ve Zararların Sayısallaştırılması: Ders, işletme değerlendirme ve mali zararların sayısallaştırılmasıyla ilgili kavramlar üzerinde çalışılmasını ve [gerçek olaylara] tatbik edilmesini içerir. İleri Düzey Hile Araştırması: Öğrenciler, vaka çalışmaları kullanılarak, kanıtları belgelemek, kontrol etmek ve yönetmek zorundadır. Öğrenciler, geliri nasıl yeniden hesaplayacaklarını, satın alma ve iflas hilesini inceleyeceklerini, mali kurum hile şemalarını ve kimlik hırsızlıklarını inceleyeceklerini ve internet ile diğer “siber suçları” öğrenirler. Hile Önleme ve Tespit Etme-İç Denetim: Sarbanes-Oxley Kanunu’nca getirilen değişiklikler de dahil hileleri önlemeye yönelik programları yönlendirmede yönetimin ve yöneticilerden müteşkil şirket kurullarının rolleri ve sorumluluklarına dair bir çalışma. Adli Bilişim ve Veri Madenciliği: Öğrencilere, bilgisayar kullanımına ilişkin temel bir anlayış/kavrayış verilmekte ve bu sayede öğrencilerin, alışılmadık işlemler ile diğer düzensizliklerin tespit edilmesinde bilgisayarları kullanabilir hale gelmeleri beklenmektedir. Dava Desteği: Araştırma teknikleri, mali modelleme, vergileme meseleleri ve zararların sayısallaştırılması da dahil dava desteğinin bütün boyutlarına dair bir inceleme. Ayrıca, öğrenciler hakemlik ve aracılık yöntemleri üzerinde de çalışırlar. Mali Tablo Hilesi: Ders, yanlış gelir beyanlarının tespit edilmesi, gizlenmiş yükümlülükler, harcamalar ve uygun olmayan bildirimleri de içerecek şekilde mali tablo hilesine ilişkin bir araştırmayı içermektedir. Ayrıca, öğrenciler, varlık değerlendirme ve stok zararları ile ilgili konuları da görecektirler. Bir Uzman Şahit Olarak Hizmet Sunma-İletişim: Öğrenciler uzman şahitlerin rolünü ve kanıtları savunmanın ortak güçlükleri üzerinde çalışmaktadırlar.	Adli Muhasebeye Giriş: Öğrenciler; yöneticilerin, üst düzey memurların, üst kademe mali sorumluların ve yönetimin rolleri ve görevleri de dahil kurumsal yönetişimin hukuki ve etik çerçevesinin yanı sıra, adli bilimler ve onun düzenleyici çevredeki rolü konusunda bilgilendirilmektedir. Adli Çerçeve ve Dava Açma Çerçevesi: Ders, bir örgütün risk profilini belirlemeyi, değerlendirmeyi ve bunlara yönelik uygun tepkiler verebilmeyi amaçlayan becerileri geliştirmektedir. Ayrıca, adli sistem, kanıtlı ilgili kanunlar, çalışma metinlerinin hazırlanması ve bir uzman şahit olarak bunların sunulmasına dair bir anlayış vermektedir. Hile ve Başarısızlık: Öğrenciler, şüpheli veya düzensiz faaliyetleri tespit etme ve araştırmaya yönelik temel becerilerini geliştirmektedir. Konular arasında, varlık hilesi ve varlıkların yanlış yönetimi, bankacılık, piyasanın manipüle edilmesi ve belge hilesi çerçevesindeki işlemlerin analizi yer almaktadır. Araştırma Süreçleri: Öğrenciler, mali bilgileri değerlendirmeye ve mali veriler ile mali olmayan veriler arasındaki ilişkileri tespit etmeye yönelik niteliksel ve niceliksel analitik gözden geçirme usullerinde kullanılan bilgi ve beceriler elde ederler. İstatistiksel analiz ve modelleme de dahil stratejik analiz; kredi riskinin değerlendirilmesinde, hile tespitinde ve piyasa etkileşimlerini de içerecek şekilde risk değerlendirme çalışmalarında kullanılır. İleri Düzey Araştırma Teknikleri: Dersin ilgi alanı, tahmin, pazarlama, stratejik ortaklıklar ve bilgisayar sistemleri de dahil örgütlerin temel ve mali işlemlerine dair sayısal analizdir. Hile riskine ilişkin bir değerlendirme, yanlış yönetim ve kurumsal yönetişim, ele alınan birimin yapı ve çevresi üzerinde durulmaktadır. Araştırma Projesi A: Ders, öğrencilere, küresel ekonomik çevre üzerinde yoğunlaşan bağımsız bir hile araştırma projesi yapma imkânı sağlar. Araştırma konuları şunlar olabilir: Uluslararası düzenleyici çerçeveler, ulus-aşırı şirket hilelerini tespit etme ve ulus-aşırı şirketlerin adli analizi. Araştırma Projesi B: Ders, öğrencilere, küreselleşme ve mali hile alanında bağımsız bir proje yapma imkânı vermektedir. Araştırma konuları şunlar olabilir: İşlem ve bankacılık hilesi, (sahtekârlık da dahil) para meseleleri, internet kullanarak mali hile, off-shore bankacılık ve illegal para transferleri, yeraltı (underground) bankacılığı, para aklama, vergi cennetleri ve mali teröristler.

Kaynak: Smith ve Crumbley (2009: 6–9).

Derslerin nasıl geliştirilebileceği üzerine düşünenlerin, hile araştırması ile adli muhasebe arasında kavramsal farklılıklar bulunduğu farkında olmaları gerekmektedir. Adli araştırmalar daha geniş kapsamlıdır. Bu nedenle, muhasebe müfredatlarını gözden geçirecek olanlar, program revizyonlarını bir hile modeline mi, yoksa daha geniş kapsamlı adli muhasebe yaklaşımına mı dayandıracaklarına karar vermek durumundadırlar. Çünkü böyle bir tercih, öğretimin yönünü ve muhasebe müfredatında yer alan konuların kapsamını etkileyecektir. Muhasebe mesleğini icra edenlerin, bu mesleğin gelecekteki müşterilerin beklentilerine uygun hizmet sunmalarının bir ihtiyaç olduğuna inandıkları dikkate alındığında; muhasebe konusunda çalışan akademisyenlerin de kendi programlarını gözden geçirirlerken mesleğin gelecekteki beklentileri karşılayacak bir şekilde bu işi yapmaları gerektiğini göz ardı etmemeleri gerekir (Smith ve Crumbley, 2009: 19).

4.3. ALAN ARAŞTIRMASI

4.3.1. Genel Açıklama

Günümüzde adli muhasebe mesleğine olan ilginin giderek artmasına rağmen, Türkiye’de henüz bu ilgiyi/talebi karşılayacak ölçüde bir eğitim faaliyeti içine girildiğini söylemek mümkün değildir. Üstelik bu konuda yeteri kadar veri de bulunmamaktadır. Örneğin, üniversiteler, son yıllarda yaşanan hile ve yolsuzluklardan sonra programlarında adli muhasebe eğitime yönelik bir değişiklik yaptılar mı? Eğer yaptysalar adli muhasebenin yeni programlardaki yeri nedir? Bu ve benzeri sorulara cevap aramak amacıyla Türkiye’deki akademisyenlerin adli muhasebe eğitiminin önemi ve verilmesi ile ilgili görüşleri yapılan anket çalışmasıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Ayrıca adli muhasebe müfredatının tasarımına yardımcı olması amacıyla, akademisyenlerin (a) adli muhasebe eğitime talebi ve ilgisi, (b) adli muhasebe eğitiminin uygunluğu, (c) adli muhasebeyi muhasebe müfredatına entegre etmenin yöntemleri ve (d) adli muhasebe eğitiminin içeriğinde yer alacak konularla ilgili görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

4.3.2. Araştırmanın Amacı

Türkiye'nin çeşitli üniversitelerinde muhasebe ve finansman anabilim dallarında görev yapan akademisyenlerin adli muhasebe eğitime yönelik bakış açılarını tespit etmek amacıyla yapılan alan araştırması ile ulaşılmak istenen, akademisyenlerin;

- Genelde adli bilimler, özelde ise adli muhasebe konusunda bilgilerinin olup olmadığının tespit edilmesi,
- Görev yaptıkları üniversitelerindeki müfredatlarda adli muhasebe ile ilgili bir dersin olup olmadığının ve eğer bir adli muhasebe dersi yoksa ileriki yıllarda açmayı düşünüp düşünmediklerinin belirlenmesi,
- Adli muhasebe ile ilgili konuların müfredatlarında nasıl yer alabileceğine dair düşüncelerinin belirlenmesi,
- Adli muhasebe ile ilgili konulara verdikleri önem derecesinin belirlenmesi,
- Adli muhasebe eğitimi ile ilgili değerlendirmelerinin akademisyenlerin bazı özellikleri açısından farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesidir.

4.3.3. Araştırmanın Metodolojisi

4.3.3.1. Araştırmanın Evreni ve Ön Çalışması

Araştırmanın evreni, Türkiye'deki üniversitelerde muhasebe ve finansman anabilim dallarında görev yapan akademisyenlerdir. Araştırma evreninin tercihinde, adli muhasebe eğitiminin lisans ve lisansüstü eğitim seviyelerinde daha çok üniversitelerin çeşitli bölümlerindeki muhasebe ve finansman anabilim dallarında ve adli muhasebe konularının daha çok muhasebe ve finans eğitimi ile birlikte verilmesi etkili olmuştur.

Türkiye'deki üniversitelerin muhasebe ve finansman anabilim dallarında görev yapan akademisyenler ve bunların e-posta adreslerine ilişkin bilgiler çalıştıkları kurumların resmi internet sayfalarından ve üye oldukları çeşitli kurumlardan elde edilmiştir.

Çalışma için hazırlanan anket formunun anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini belirlemek amacıyla çeşitli üniversitelerde muhasebe ve finansman anabilim dallarında görev yapan akademisyenlerin görüşleri alınarak yapılan ön değerlendirme sonucunda, anket formunda gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

Anket çalışmasında akademisyenlere bizzat, e – posta ve telefon yardımı ile ulaşılmaya çalışılmıştır. Anket geri dönüş oranını arttırmak amacıyla birkaç defa kendileri ile irtibat kurulmaya çalışılmıştır. Anket verilerini toplama süreci 07.03.2010 tarihinde başlamış ve 27.04.2010 tarihinde tamamlanmıştır. Bu süreçte toplam 480 farklı akademisyene anket formu gönderilmiş, 51 farklı üniversiteden (Bkz. Ek-2) toplam 97 akademisyen anket talebine olumlu cevap vererek anket formunu cevaplandırmıştır. Bu sebeple anket geri dönüş oranı %20 (97/480) olarak gerçekleşmiştir.

4.3.3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın amacına ulaşabilmek amacıyla adli muhasebe literatüründen yararlanılarak bir anket formu (Bkz. Ek-1) hazırlanmıştır. Ankette Türkiye’deki üniversitelerin muhasebe ve finansman anabilim dallarındaki akademisyenler hedef kitle olarak seçilmiştir. Anket formu ulaşılmak istenen amaca yönelik olarak üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm; katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 7 sorudan, ikinci bölüm akademisyenlerin mevcut eğitim müfredatları ile ilgili değerlendirmeleri ile adli muhasebe derslerinin müfredatlarındaki durumu ve müfredatlarına eklenmesi ile ilgili düşüncelerine yönelik 17 sorudan, üçüncü bölüm ankete katılan akademisyenlerin adli muhasebe konularına verdikleri önem derecesinin beşli Likert ölçeği⁶ aracılığı ile ölçülmesine yönelik 41 sorudan oluşturulmuştur⁷.

Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler SPSS 16.0 paket programına aktarılmış ve frekans dağılımı, ortalamalar, farklılık ve faktör analizi gibi istatistikî yöntemler kullanılarak analiz edilmiştir.

⁶ Tutum ölçmek için yaygın olarak kullanılan bir ölçek türüdür. Buna göre kişilerin bir tutumu ifade eden cümleye ne düzeyde katıldıkları, tümüyle katılma veya hiç katılmama arasında, tercihen beşli bir seçeneğe göre cevap alınarak belirlenir.

⁷ Anket sorularının hazırlanmasında Rezaee, Zabihollah vd. “Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners”, *Social Science Research Network*, 2004, pp. 1-44 ve Rezaee, Zabihollah and Burton, E. James. “Forensic Accounting Education: Insights from Academicians and Certified Fraud Examiner Practitioners”, *Managerial Auditing Journal*, 12 (9), 1997, pp. 479-489 adlı çalışmalardan yararlanılmıştır.

4.3.4. Araştırmanın Sonuçları ve Sonuçların Değerlendirilmesi

Araştırmaya katılan akademisyenlerin genel özelliklerini belirlemek amacıyla hazırlanan sorulara ilişkin elde edilen bulgular ve frekans dağılımları aşağıda yer alan tablolarda verilmiştir⁸.

Tablo 4-6: Akademisyenlerin Genel Özellikleri

Cinsiyet	N	%	İş Tecrübesi	N	%
Bay	68	74	0–5 yıl	21	22
Bayan	24	26	6–10 yıl	20	21
Yaş	N	%	11–15 yıl	26	27
18–25 Yaş arası	3	3	16–20 yıl	9	10
26–35 Yaş arası	40	45	21–25 yıl	5	5
36–45 Yaş arası	31	34	26 yıl ve üzeri	14	15
46–55 Yaş arası	11	12	Akademik Unvan	N	%
56–65 Yaş arası	5	6	Prof. Dr.	11	12
66 Yaş ve üzeri	-	-	Doç. Dr.	20	21
Eğitim	N	%	Yrd. Doç. Dr.	27	28
Lisans	2	2	Öğr. Gör. Dr.	9	9
Y.Lisans	20	22	Öğr. Gör.	7	7
Doktora	69	76	Arş. Gör. Dr.	2	2
			Arş. Gör.	20	21

Tablo 4-6’da görüleceği üzere ankete katılan akademisyenlerin %74’ü baydır. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu (%79) 26–45 yaş arası akademisyenlerden oluşmaktadır. Burada genç yaştaki akademisyenlerin elektronik posta yöntemi ile yapılan ankete katılma oranlarının daha yüksek olduğu, daha ileri yaş düzeyindeki akademisyenlerin elektronik anket uygulamasına ilgi göstermedikleri söylenebilir. Yine yapılan değerlendirmede ankete katılan akademisyenlerin %57’sinin 10 yılın üzerinde mesleki tecrübeye sahip olduğu, %76’sının doktora mezunu olduğu, %61’inin öğretim üyesi, %39’unun ise öğretim yardımcısı kadrosunda görev yaptıkları görülmektedir.

⁸ Çalışmada toplam 97 anket kullanılmasına rağmen bazı frekans toplamalarının eksik olduğu görülmektedir. Söz konusu eksiklik ilgili sorulara bazı katılımcıların cevap vermemesinden kaynaklanmaktadır.

Tablo 4-7: Akademisyenlerin Görev Yaptıkları Üniversitelerin Bölgelere Göre Dağılımı

Bölge	N	%
Marmara Bölgesi	39	40
Ege Bölgesi	16	17
Karadeniz Bölgesi	15	16
İç Anadolu Bölgesi	14	14
Akdeniz Bölgesi	7	7
Doğu Anadolu Bölgesi	4	4
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	2	2
TOPLAM	97	100

Tablo 4-7’de görüleceği üzere, ankete katılan akademisyenlerin büyük bir çoğunluğu (%57) Marmara ve Ege Bölgelerindeki üniversitelerde görev yapmaktadır. Türkiye’deki üniversitelerde istihdam edilen akademisyenlerin geneline bakıldığında, akademisyenlerin büyük çoğunluğunun batı bölgelerindeki üniversitelerde çalıştıkları görülecektir. Bu nedenle ankete katılan akademisyenlerin bölgelere göre dağılımı Türkiye’deki bütün akademisyenlerin bölgelere göre dağılımı ile paralellik arz etmektedir. Ankete en düşük katılım (%6) ise Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgelerindeki üniversitelerden gerçekleşmiştir.

Tablo 4-8: Üniversitelerin Programlarında Denetim Dersinin Durumu

Üniversitenizin ders programında denetim dersi var mı?	N	%
Evet	89	94
Hayır	6	6
TOPLAM	95	100

Tablo 4-8’de görüleceği üzere, ankete katılan akademisyenlerin çok büyük bir bölümünün (%94) görev yaptıkları üniversitelerin ders programlarında denetim dersi bulunmaktadır.

Adli muhasebenin diğer muhasebe alanlarından en yakın ilişki içerisinde olduğu alan muhasebe denetimidir. Muhasebe denetimi, adli muhasebecilerin araştırmacı yeteneklerini kullanabilmelerine imkân tanıyan, şirketlerde yaşanan şüpheli durumların incelenmesinde ve hilelerin ortaya çıkarılmasında onlara temel bilgi sağlayan önemli bir alandır. Adli muhasebecilerin bahsedilen araştırmacı yeteneklerini kullanabilmeleri için

sağlam bir denetim bilgisine sahip olmaları zorunludur. Bu nedenle, üniversitelerin ders programlarında denetim dersinin olması adli muhasebe eğitimi için oldukça önemlidir.

Tablo 4-9: Programlarında Denetim Dersi Olan Akademisyenlerin Denetim Dersi Verme Durumları

Daha önce veya şu an, denetim dersinin verilmesi sorumluluğu size hiç verildi mi?	N	%
Geçmişte verilmişti ama şu an böyle bir sorumluluğum yoktur.	20	28
Bu dersi hep ben anlattım, şimdi de ben anlatıyorum.	18	26
Bu dersi hiç anlatmadım.	32	46
TOPLAM	70	100

Tablo 4-9’da görüleceği üzere, daha önce denetim dersi hiç vermeyen akademisyen oranı (%46) ile daha önce ve sürekli olarak denetim dersi veren akademisyenlerin oranı (%54) birbirine yakındır. Bu oranlar, daha sonra yapılacak diğer analizlerde akademisyenlerin verdikleri cevaplar arasında farklılık olup olmadığına yönelik karşılaştırma yapılabilmesi için yeterli olarak kabul edilebilir. Akademisyenlerin denetim dersi verme sorumluluğuna ilişkin değerlendirmede araştırma görevlisi kadrosunda bulunan öğretim elemanları -hukuki olarak ders verebilmeleri mümkün olmadığı için- değerlendirmeye alınmamışlardır. Bu nedenle Tablo 4-9’da dikkate alınan toplam cevap sayısı 70’tir.

Tablo 4-10: Akademisyenlerin Muhasebe Müfredatlarının Yeterliliğini Değerlendirmesi

Muhasebe müfredatınızın yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	N	%
Evet	60	63
Hayır	35	37
TOPLAM	95	100

Tablo 4-11: Akademisyenlerin Muhasebe Müfredatlarına Yönelik Reform İstekleri

Muhasebe müfredatınızın köklü bir reforma ihtiyacı var mı?	N	%
Evet	35	37
Hayır	60	63
TOPLAM	95	100

Tablo 4-10 ve 4-11 birlikte değerlendirildiğinde ankete katılan akademisyenlerin %63'ünün mevcut muhasebe müfredatlarının yeterli olduğunu düşündükleri ve muhasebe müfredatlarında köklü bir reform istemedikleri görülmektedir.

Adli muhasebe eğitiminin mevcut muhasebe eğitimi müfredatına entegre edilmesinin programda meydana getireceği değişiklikler, programlarını yeterli olarak değerlendiren ve reform istemeyen akademisyenleri rahatsız edecektir. Nitekim, bu durum Tablo 4-20'de %58 oranıyla görülmektedir.

Tablo 4-12: Akademisyenlerin Çeşitli Özellikleri Açısından Muhasebe Müfredatlarının Yeterliliğini Değerlendirmelerinin ANOVA Analizi Sonuçları

Değişkenler	Ortalamaların Karesi	F	p
Akademik Unvan	0,384	1,690	0,134
Mesleki Tecrübe	0,410	1,810	0,120
Üniversitenin Bulunduğu Coğrafi Bölge	0,047	0,188	0,979

Tablo 4-13: Akademisyenlerin Çeşitli Özellikleri Açısından Muhasebe Müfredatlarında Reform İsteklerinin ANOVA Analizi Sonuçları

Değişkenler	Ortalamaların Karesi	F	p
Akademik Unvan	0,326	1,414	0,219
Mesleki Tecrübe	0,227	0,960	0,447
Üniversitenin Bulunduğu Coğrafi Bölge	0,169	0,703	0,648

Tablo 4-12 ve 4-13 değerlendirildiğinde yapılan ANOVA⁹ analizi sonuçlarına göre akademisyenlerin akademik unvanlarına, mesleki tecrübelerine, görev yaptıkları üniversitelerin coğrafi konumuna göre muhasebe müfredatlarının yeterliliği ve programlarında reform istekleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık görülmemektedir.

⁹ Farklılıkların incelenmesinde karşılaştırılacak olan ortalamalar ikiden fazla olduğu için One – Way ANOVA analizinden (Tek Yönlü Varyans Analizi) yararlanılmıştır. One – Way ANOVA analizi ikiden fazla grup arasındaki farklılıkların belirlenmesinde kullanılan bir analiz yöntemidir (Altunışık ve diğ. 2004: 168). Burada p değeri (anlamlılık düzeyi) < 0,05 anlamlı olarak kabul edilmiştir.

Tablo 4-14: Akademisyenlerin Adli Bilimler Konusunda Bilgileri

Adli bilimler konusunda bir bilginiz var mı?	N	%
Evet	34	36
Hayır	61	64
TOPLAM	95	100

Tablo 4-14'te görüleceği üzere akademisyenlerin genel olarak adli bilimler konusunda bilgilerinin olup olmadığına yönelik sorulan bir soruda katılımcıların %64'ü adli bilimler konusunda bilgilerinin olmadığını ifade etmiştir.

Özellikle XX. yüzyılda bilimde meydana gelen gelişmelerle birlikte suçların ortaya çıkarılması aşamasında oldukça sık kullanılan yeni birçok yöntem adli bilimler aracılığı ile geliştirilmiştir. Dolayısıyla adli muhasebe eğitimi alacak öğrencilerin adli muhasebe ile birincil derecede ilişkisi olan adli bilimler konusunda bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Bu konuda geliştirilecek müfredat kapsamında eğitim verecek akademisyenlerin adli bilimlerle ilgili bilgilerini arttırmaları gerekecektir.

Tablo 4-15: Akademisyenlerin Adli Muhasebe Konusunda Bilgileri

Adli muhasebe konusunda bir bilginiz var mı?	N	%
Evet	58	61
Hayır	37	39
TOPLAM	95	100

Tablo 4-15'te görüleceği üzere, ankete katılan akademisyenlerin %61'i adli muhasebe konusunda bilgilerinin olduğunu ifade etmiştir. Türkiye'de adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesine yönelik olarak yapılacak alt yapı çalışmalarında görev üstlenebilecek olan akademisyenlerin adli muhasebe konusunda bilgi sahibi olmaları bu konuda olumlu bir duruma işaret etmektedir.

Ayrıca yapılan ANOVA analizi sonuçlarına göre akademisyenlerin akademik unvanlarına, mesleki tecrübelerine, görev yaptıkları üniversitelerin coğrafi konumuna göre adli muhasebe konusunda bilgilerinin olup olmamasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır (Bkz. Tablo 4-16).

Tablo 4-16: Akademisyenlerin Çeşitli Özellikleri Açısından Adli Muhasebe Konusundaki Bilgilerinin ANOVA Analizi Sonuçları

Değişkenler	Ortalamaların Karesi	F	p
Akademik Unvan	0,476	2,190	0,052
Mesleki Tecrübe	0,365	1,614	0,165
Üniversitenin Bulunduğu Coğrafi Bölge	0,235	1,008	0,426
Denetim Dersine Girme Durumu	1,677	8,350	0,000*

* $p < 0,01$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunan sonuç

Ancak, akademisyenlerin denetim dersi verme durumlarına göre adli muhasebe konusunda bilgilerinin olup olmamasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu belirlenmiştir (Bkz. Tablo 4-16). Bu amaçla alt grupların hangileri arasında farklılık olduğunu tespit etmek için yapılan TUKEY¹⁰ testi sonuçlarına göre (Bkz. Ek-3), daha önce denetim dersi hiç vermeyen bir akademisyenle, sürekli olarak denetim dersi veren bir akademisyenin adli muhasebe konusunda bilgi sahibi olmaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık görülmektedir.

Adli muhasebe müfredatının geliştirilmesinde başlangıç noktası olarak işlev gören denetim derslerini veren akademisyenlerin, adli muhasebenin en yakın olduğu alanın muhasebe denetimi olması nedeniyle diğer muhasebe alanlarında ders veren akademisyenlerden bilgi seviyelerinin farklı olması beklenen bir sonuçtur.

Tablo 4-17: Akademisyenlerin Görev Yaptıkları Üniversitede Adli Muhasebe Dersinin Varlığı

Müfredatınızda ayrı bir adli muhasebe dersi var mıdır?	N	%
Evet	5	5
Hayır	90	95
TOPLAM	95	100

Anket çalışmasıyla birlikte akademisyenlere müfredatlarında ayrı bir adli muhasebe dersinin olup olmadığı sorulmuştur. Ankete cevap verenlerin hemen hemen tamamı (%95), halen yürüttükleri programda hiçbir adli muhasebe dersinin

¹⁰ Bulunan farklılıkların sebeplerini belirlemek amacıyla Post Hoc testlerinden TUKEY testinden yararlanılmıştır. TUKEY testi ikili alt grupların hangilerinin arasında fark bulunduğunu gösteren bir analiz yöntemidir.

bulunmadığını; yalnızca %5'i ayrı bir adli muhasebe dersine sahip olduklarını belirtmişlerdir.

Hem akademisyenlerin verdikleri cevaplara hem de üniversitelerin müfredatlarına bakıldığında Türkiye’de adli muhasebe eğitimi ile ilgili oldukça sınırlı sayıda dersin olduğu görülmektedir. Bu derslere örnek olarak Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü – İşletme Anabilim Dalı – İşletme Bilim Dalı Doktora Programı’nda bulunan ISL6330 Adli Muhasebe dersi ile Marmara Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü – İşletme Anabilim Dalı – Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı’nda bulunan 215072203 Hile Denetimi dersleri verilebilir.

Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde verilen ISL 6330 Adli Muhasebe dersinde, içerik olarak adli muhasebenin kavramsal çerçevesi, türleri, geleneksel muhasebe uzmanlıklarından farkları, adli muhasebe eğitimi, Türkiye’de uygulanabilirliği gibi konulara yer verilmektedir (Karadeniz Teknik Üniversitesi, 2010). Marmara Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü’ndeki 215072203 Hile Denetimi dersinde ise adli muhasebenin uygulama alanlarından birisi olan hile denetimi ile ilgili olarak; hilenin genel yapısı, tanımı, unsurları, hile eyleminin büyüklüğü ve yaygınlığı, hile türleri ve tanımlamalar, hile ve denetim olgusu, hile yapan kişilerin karakteristik özellikleri, işletme çalışanlarını hile yapmaya iten unsurlar ve hilenin ortaya çıkarılması gibi konulara yer verilmektedir (Marmara Üniversitesi, 2010).

Tablo 4-18: Çalıştıkları Kurumda Adli Muhasebe Dersi Olmayan Akademisyenlerin Muhasebe Müfredatlarına Ayrı Bir Adli Muhasebe Dersi Konulmasına Yönelik Değerlendirmeleri

Müfredatınıza ayrı bir adli muhasebe dersi konulması gerekir mi?	N	%
Evet	48	52
Hayır	44	48
TOPLAM	92	100

Tablo 4-18’de görüleceği üzere, ankete katılan akademisyenlerden müfredatlarına ayrı bir adli muhasebe dersi konulması ile ilgili olumlu görüş belirtenler (%52) ile olumsuz görüş belirtenlerin oranı (%48) hemen hemen birbirine eşittir.

Kamuoyuna yansıyan skandallar, bunlara birtakım düzenlemelere gidilerek verilen tepkiler¹¹, Amerika Birleşik Devletleri’nde Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulunun (ACFE – Association of Certified Fraud Examiners) hileleri önlemeye yönelik eğitim programları, başta Rezaee ve diğerleri (2004) tarafından yapılan çalışma olmak üzere yapılan diğer ampirik çalışmaların sonuçları, adli muhasebenin, özellikle de hileleri önlemeye yönelik eğitimin muhasebe müfredatına dahil edilmesine yönelik bir talebi ve ilgiyi yansıttığını göstermektedir.

Wyatt (2004) tarafından yapılan bir çalışmada muhasebe hileleri ile ilgili eğitimin sadece denetim derslerine bırakılmaması gerektiği savunulmakta ve bu konuda daha geniş anlamda bir eğitim sürecinin lisans düzeyinde başlatılması gerektiği vurgulanmaktadır (Wyatt 2004’ten aktaran, Sürmen ve Yayla, 2007: 413).

Rezaee ve diğerleri (2004: 20), çok sayıda üniversitenin, hileleri önlemeye yönelik eğitim de dahil adli muhasebe eğitimini kendi derslerine ve özellikle de müfredata nasıl entegre edileceği konusunda bir çaba içinde olduklarını belirtmektedir. Onlara göre, böyle bir değişiklik, başarılı olabilmek için yönetsel desteğin yanı sıra mali destekle birlikte personel desteği de gerektirecektir. Nitekim onlar, yaptıkları çalışmanın sonuçlarının da bu düşüncelerini desteklediğini belirtmektedirler. Rezaee ve diğerleri (2004: 21)’nin bulgularına göre, az sayıda fakülte adli muhasebe eğitim ve ders materyali geliştirme konusunda isteklidir. Eğer adli muhasebe, özellikle de hileleri önlemeye yönelik kavramlar ve teknikler muhasebe ders kitaplarına yedirilseydi, çok daha fazla sayıda üniversite adli muhasebe eğitimini muhasebe müfredatının bir parçası haline getirmeye istekli olurdu.

Tablo 4-19: Akademisyenlerin Adli Muhasebe Eğitiminin Gerekliliğine Yönelik Değerlendirmeleri

Değerlendirmeler	N*	%
Bugünkü muhasebe müfredatı adli muhasebe eğitimi ve uygulamaları için toplumun ihtiyaçlarına yeterince cevap verememektedir.	60	63
Muhasebe müfredatı adli muhasebe konularını kapsamalıdır.	45	47
Yüksek öğretimde öğrenciler adli muhasebedeki kariyer fırsatlarına yönelik cesaretlendirilmelidir.	61	64

*Not: Her bir akademisyen birden fazla cevabı işaretleyebilmektedir. Bu soruda cevap veren toplam akademisyen sayısı 95’tir.

¹¹ Türkiye’de “Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun”, “Devlet Memurları Kanunu”, “Çıkar Amaçlı Suç Örgütleriyle Mücadele Kanunu”, “Sermaye Piyasası Kanunu”, “Bankalar Kanunu”, “Vergi Usul Kanunu” gibi kanuni düzenlemeler kamuoyuna yansıyan birçok skandalın önlenmesine yönelik düzenlemeleri içermektedir.

Tablo 4-19’da görüleceği üzere, akademisyenlerin çoğunluğu muhasebe müfredatının toplumun gelecekte adli muhasebe eğitimi ve uygulamasından beklentilerini karşılamada yetersiz olduğunu (%63) ve üniversitelerin, öğrencileri adli muhasebe alanında kariyer yapmaları konusunda teşvik etmelerinin yararlı olacağı kanaatindedir (%64). Ancak; muhasebe müfredatının adli muhasebe konularını kapsamaması ile ilgili akademisyenler arasında görüş ayrılığı bulunmaktadır. Akademisyenlerin %47’si muhasebe müfredatının adli muhasebe konularını kapsamaması gerektiğini düşünürken %53’ü bu görüşe katılmamaktadır (Bkz. Tablo 4-19).

Bu Çalışmada; akademisyenler arasındaki bir başka görüş ayrılığı da, adli muhasebe eğitiminin nasıl verileceği konusundadır. Tablo 4-18 ve 4-19 birlikte değerlendirildiğinde mevcut muhasebe müfredatından ayrı bir adli muhasebe dersi konulmasını isteyen akademisyenlerin oranının %52 olduğu, akademisyenlerin çoğunluğunun adli muhasebe derslerini muhasebe müfredatı konularından ayrı olarak ayrı bir ders şeklinde açılmasını uygun gördükleri söylenebilir.

Tablo 4-20: Akademisyenlerin Kendi Kurumlarına Adli Muhasebe Eğitimi Entegre Etme Konusundaki Düşünceleri

Kendi kurumunuzdaki müfredata adli muhasebe eğitimi entegre etme düşünceniz var mı?	N	%
Evet	39	42
Hayır	53	58
TOPLAM	92	100

Tablo 4-20’de görüleceği üzere, akademisyenlerin kendi kurumlarındaki müfredata adli muhasebe eğitimi entegre etme konusundaki düşüncelerine yönelik bir soruda akademisyenlerin %58’i adli muhasebe eğitimi müfredatlarına eklemeyi düşünmediklerini ifade etmişlerdir. Buradan Türkiye’deki üniversitelerde görev yapan akademisyenlerin mevcut programlarının içinde verilecek adli muhasebe derslerinin, diğer derslerden de beslenerek daha yararlı olacağını ve bunun da yetiştirdikleri öğrencilerin iş bulmalarına yardımcı olacağı konularında ikna edilmeleri gereği açıkça görülmektedir.

Tablo 4-21: Akademisyenlerin Çeşitli Özellikleri Açısından Adli Muhasebe Eğitimini Müfredatlarına Entegre Etme Düşüncelerinin ANOVA Analizi Sonuçları

Değişkenler	Ortalamaların Karesi	F	p
Akademik Unvan	0,327	1,352	0,243
Mesleki Tecrübe	0,443	1,881	0,106
Üniversitenin Bulunduğu Coğrafi Bölge	0,195	0,780	0,588
Denetim Dersine Girme Durumu	1,420	6,440	0,002*

*p < 0,01 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunan sonuç

Tablo 4-21’de görüleceği üzere, yapılan ANOVA analizi sonuçlarına göre akademisyenlerin akademik unvanlarına, mesleki tecrübelerine, görev yaptıkları üniversitelerin coğrafi konumuna göre adli muhasebe eğitimini müfredatlarına entegre etme düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Ancak akademisyenlerin denetim dersi verip vermemeleri açısından adli muhasebe eğitimini müfredatlarına entegre etme düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu belirlenmiştir. Bu amaçla alt grupların hangileri arasında farklılık olduğunu tespit etmek için yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre (Bkz. Ek-4), daha önce denetim dersi hiç vermeyen bir akademisyenle, sürekli olarak denetim dersi veren bir akademisyenin adli muhasebe eğitimini müfredatlarına entegre etme düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık görülmektedir. Bu farklılık, denetim dersi veren akademisyenlerin adli muhasebe eğitimini müfredatlarına entegre etmek istemeleri, denetim dersi vermeyenlerin ise entegre etmek istememeleri düşüncelerinden kaynaklanmaktadır.

Tablo 4-22: Müfredatlarında Adli Muhasebe Dersi Olmayan Akademisyenlerin Adli Muhasebe Dersi Açılmasına Yönelik Planları

Eğer şu an bir adli muhasebe dersiniz yoksa, kaç yıl içinde açmayı planlıyorsunuz?	N	%
1 yıl içinde	2	2
2 yıl içinde	11	13
5 yıl içinde	14	17
Böyle bir dersi açmayı planlamıyoruz.	56	68
TOPLAM	83	100

Tablo 4-22’de görüleceği üzere, akademisyenlerin %68’inin adli muhasebe dersi açmayı planlamadıkları, %32’sinin ise 1-5 yıl arasında bir süre içerisinde ders açmayı planladıkları görülmektedir. Buradaki düşünce, akademisyenlerin Tablo 4-20’deki görüşleri ile paralellik arz etmektedir. Yine de Türkiye’de birkaç yıl içerisinde de olsa adli muhasebe dersi açmayı planlayan akademisyenlerin olması olumlu bir gelişmedir.

Tablo 4-23: Akademisyenlerin Adli Muhasebe Konularının Hangi Muhasebe Dersinin İçinde Yer Alabileceğine Dair Değerlendirmeleri

Adli muhasebe var olan bir derste verilmek istenseydi, hangi dersin içinde verilmesi uygun olurdu?	N	%
Genel Muhasebe	2	2
İleri Düzey Muhasebe	14	17
Denetim	60	72
Yönetim Muhasebesi	-	-
Adli muhasebe, muhasebe eğitimi müfredatı içinde yer almamalı.	7	8
TOPLAM	83	100

Tablo 4-23’te görüleceği üzere, Çalışmanın adli muhasebenin var olan bir derste verilmek istenmesi durumunda, hangi dersin içinde verilmesinin uygun olabileceğine yönelik diğer bir sorusunda, akademisyenlerin çok büyük bir bölümünün (%72) denetim dersinin içinde verilmesini uygun bulduğu görülmektedir. İleri Düzey Muhasebe dersi içerisinde verilmeli şeklinde düşünen akademisyenlerin oranı ise %17’dir.

Adli muhasebe eğitiminin müfredata dahil edilmesi konusunda iki farklı yaklaşımdan söz etmek mümkündür. Birinci yaklaşımda, muhasebe ve denetim dersleri yoluyla adli muhasebenin müfredata entegre edilmesi, ikinci yaklaşımda ise müstakil bir adli muhasebe dersinin açılması önerilmektedir. Birinci yaklaşımın mantığı şudur: Adli muhasebenin üç alanı -dava danışmanlığı, uzman şahitliği ve hile araştırma- bugünkü işletmelerin bütün boyutlarını etkilemektedir. Adli muhasebe konuları, hâlihazırdaki ileri düzey muhasebe ve denetim derslerinin içine yedirilebilir. Bu süreç, müfredatta müstakil yeni bir muhasebe dersi daha açmadan adli muhasebenin bütün kritik boyutlarının müfredata dahil edilmesini sağlayabilecektir (Rezaee ve diğ. 2004: 19–20).

Bununla beraber, birinci yaklaşım sorunsuz da değildir. Her şeyden önce, adli muhasebenin var olan muhasebe ve denetim derslerine ilave edilmesi, hem öğrenciler

hem de fakülteler için ilave yükler getireceği açıktır. Dahası, bölümler, adli muhasebe konularına karşı duyduğu hoşnutsuzluktan dolayı başlangıçta adli muhasebe konularını kendi derslerine dahil etme konusunda isteksiz davranabilir. Son olarak, öğretim elemanları, adli muhasebe konularına yer açmak için halen verdikleri derslerin içeriğinde yer alan konuların bazılarını müfredattan çıkarmak zorunda kalabilirler (Rezaee ve diğ. 2004: 20). Adli muhasebe eğitime yeni başlayacak olan üniversitelerdeki akademisyenlerin belirtilen eleştirileri dikkate almaları yararlarına olacaktır.

Adli muhasebe eğitiminin muhasebe müfredatına entegre edilmesine yönelik ikinci yaklaşım olan lisans ya da yüksek lisans düzeyinde ayrı bir adli muhasebe dersinin açılmasında ise, adli muhasebe konularına, özellikle de hileleri önlemeye yönelik eğitime daha fazla ağırlık verilebileceği ve adli muhasebe eğitiminin yeteri kadar müfredatta yer tutmasının güvence altına alınabileceği belirtilmektedir (Rezaee ve diğ. 2004: 20). Nitekim, Türkiye’deki akademisyenlerden ankete katılanların bir kısmı, adli muhasebe derslerinin uzmanlık muhasebesi şeklinde lisans ve lisansüstü seviyede ayrı dersler olarak verilmesini önermişlerdir.

Tablo 4-24: Akademisyenlerin Adli Muhasebenin Normal Muhasebe Müfredatına Katılmasına Engel Olabilecek Konulara Yönelik Değerlendirmeleri

Adli muhasebenin normal muhasebe müfredatına katılmasına engel olabilecek konular	N*	%
Eğitici ders kitabı ve materyalin olmaması	53	70
Fakültelerin ilgisinin yokluğu	37	49
Yönetici ilgisi ve desteğinin yokluğu	32	42
Öğrenci ilgisinin yokluğu	21	28
İş fırsatlarının yokluğu	10	13
Finansal kaynak yetersizliği	8	11

*Not: Her bir akademisyen birden fazla cevabı işaretleyebilmektedir. Bu soruda cevap veren toplam akademisyen sayısı 76’dır.

Tablo 4-24’te görüleceği üzere, adli muhasebe eğitiminin normal muhasebe müfredatına katılmasının önündeki engellerin neler olduğu konusunda akademisyenlere yönelik diğer bir soruda, onlardan belirtilen ifadelerden katıldıklarını işaretlemeleri istenmiştir. Değerlendirmede bulunan akademisyenlerin %70’i adli muhasebe konusunda eğitici ders kitabı ve materyalinin olmamasını engel olarak görmektedir. Gerçekten de Türkiye’de eğitim dilinin genelde Türkçe olması ve adli muhasebe ile ilgili kaynakların daha çok yabancı dilde yazılmış olması bu konuda bir engel olarak

görülebilir. Diğer taraftan akademisyenlerin %49'u fakültelerin ilgisinin yokluğunu, %42'si yönetici ilgisi ve desteğinin yokluğunu engel olarak görmektedir.

Buradan, adli muhasebe eğitiminin muhasebe müfredatına entegre edilmesinin önündeki engellerin esas itibarıyla kurumsal olduğunu, istihdam edenlerin ve öğrencilerin taleplerinin eksikliğinden kaynaklanmadığını ve finansal kaynak yetersizliği olmadığını söylemek mümkündür.

Tablo 4-25: Akademisyenlerin Adli Muhasebe Eğitiminin Eğitimin Hangi Seviyesinde Verilebileceğine Yönelik Değerlendirmeleri

Adli muhasebe konusu/dersi, eğitimin hangi düzeyinde verilmelidir?	N	%
Lisans	15	16
Yüksek Lisans	65	68
Doktora	15	16
TOPLAM	95	100

Tablo 4-25'te görüleceği üzere, Çalışmanın adli muhasebe eğitiminin eğitimin hangi düzeyinde verilmesine yönelik sorusunda, ankete katılan akademisyenlerin %68'i adli muhasebe derslerinin eğitimin yüksek lisans seviyesinde, %16'sı lisans seviyesinde, diğer %16'sı ise doktora seviyesinde verilmesinin uygun olacağını belirtmişlerdir.

Rezaee ve diğerleri (2004: 21), 21 tane adli muhasebe müfredatını inceledikten sonra, muhasebe programlarının çoğunluğunun adli muhasebe derslerini yüksek lisans düzeyinde ve/veya lisansüstü/lisans düzeyinde açtıklarını ve bu tercihle öğrencilerin, bir adli muhasebe dersi alma fırsatı verilmeden önce lisans düzeyinde yer verilen çeşitli işletme ve muhasebe kavramlarına dair yeterli bir kavrayışa sahip olmalarının güvence altına alınmasının amaçlandığını belirtmişlerdir. Üniversiteler; yüksek lisans öğrencilerinin, iş çevresinde başarılı olabilmeleri için lisans düzeyinde adli muhasebe konularına aşina olacak şekilde mezun edilmelerinin yararlı olacağı beklentisiyle, adli muhasebe dersini lisans düzeyinde de açabilirler. Ama lisans düzeyinde açılacak herhangi bir adli muhasebe dersinin, yine de müfredatın sonlarına doğru bir yerde ve tercihen seçmeli olarak verilmesi yararlı olabilir.

Çalışmanın diğer bir bölümünde akademisyenlerden adli muhasebe konularının önemi açısından bir sıralama yapmaları, beş noktalı Likert ölçeğinde “çok önemli demek istediklerinde “5”i, önemli değil demek istediklerinde de “1”i işaretlemeleri istenmiştir.

Tablo 4-26: Akademisyenlerin Adli Muhasebe Konularına Verdikleri Önem Derecesi

Müfredat İçeriği	Sıra	Ortalama Cevap	Standart Sapma
Hileyi önlemeye yönelik kontroller	1	4,67	0,56
Kayıtların tahrif edilmesi	2	4,64	0,63
İç kontrol değerlemesi	3	4,56	0,64
Hile türleri	4	4,53	0,64
Hile tespiti ve caydırma programları	5	4,48	0,68
Siber suçlar ve bilgisayar hileleri	6	4,48	0,85
Hile karşıtı denetim standartları	7	4,47	0,78
Hile denetiminin teorisi ve metodolojisi	8	4,45	0,66
Hileyi önlemeye yönelik eğitim	9	4,44	0,79
Finansal raporlama standartları ve ilkeleri	10	4,38	0,85
Hilenin unsurları: Baskı, fırsat ve rasyonelleştirme	11	4,37	0,73
Hileleri karşıtı kriterler	12	4,36	0,73
Analitik gözden geçirme usulleri	13	4,34	0,83
Rüşvet ve yolsuzluk araştırması	14	4,34	0,78
Adli muhasebeyle ilgili profesyonel standartlar	15	4,33	0,83
İlgili taraf işlemlerinin manipüle edilmesi	16	4,31	0,73
Finansal raporlama süreci ve analizi	17	4,30	0,84
Bilgi güvenliği ve mahremiyeti	18	4,30	0,87
Etiğin ilkeleri ve şirkete ait davranış kuralı	19	4,29	0,80
Kurumsal yönetim	20	4,29	0,75
Hukuki sisteme ilişkin bilgi	21	4,28	0,67
Delil/kanıt toplama kuralları	22	4,26	0,90
Suç kontrol teknikleri	23	4,23	0,79
Kriminoloji, beyaz yakalı ve ekonomik suçlar	24	4,22	0,72
İşletmeyle ilgili ikaz işaretleri	25	4,21	0,80
Etkili rapor yazma	26	4,18	0,86
Menfaat çatışması araştırma teknikleri	27	4,16	0,89
İşletme değerlemeleri ve maliyet tahminleri	28	4,13	0,93
Bilirkişi tanıklığı ve uzman şahitliği teknikleri	29	4,12	0,87
Kurum içi soruşturmaları yönetme	30	4,10	0,78
Gelirler/kazanç yönetimi	31	4,04	0,98
Hileyi önlemeye yönelik staj	32	3,99	1,03
Duruşma ile ilgili kurallar ve çapraz sorgu yöntemleri	33	3,98	0,98
Adli muhasebe alanında mesleki kariyerler	34	3,97	0,85
İstatistikî örnekleme	35	3,97	0,87
Yanlış davranışlarla ilgili iddiaların çözüme kavuşturulması	36	3,94	0,85
Dava danışma teknikleri	37	3,94	0,98
Adli muhasebeyi destekleyen profesyonel örgütler	38	3,88	0,94
Görüşme tecrübeleri ve görüşmenin hukuki boyutları	39	3,87	0,98
Hissedar davaları	40	3,86	0,91
Boşanma davalarında varlıkların değerlemesi	41	3,51	1,19

Tablo 4-26’da görüleceği üzere; akademisyenler, sıralamanın üst kısmına, 5 üzerinden ortalama 4,5 ve üzeri puan vererek “Hileyi önlemeye yönelik kontroller”, “Kayıtların tahrif edilmesi”, “İç kontrol değerlemesi”, ve “Hile türleri” konularını yerleştirmişlerdir. Bununla birlikte önerilen 41 adli muhasebe konusuna verilen önem derecesinin tümünün 3’ün üzerinde olması nedeniyle, adli muhasebe eğitimi müfredatı açısından bu konuların önemli olduğu kabul edilmiştir.

Ayrıca yapılan ANOVA analizi sonuçlarına göre, adli muhasebe eğitiminin içeriğinde yer alabilecek konulara verilen önem derecesi konusunda akademisyenler arasında çok az görüş ayrılığı bulunmaktadır. Akademisyenlerin verdikleri cevaplarda bulundukları üniversitelerin verilen cevaplar üzerinde etkili olmadığı (Bkz. Ek-5) ve yine akademik kariyerin üst kademelerinde yer alanlarla alt kademelerinde yer alanlar arasında 39 konuda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın bulunmadığı yalnızca 2 konuda bir fark bulunduğu tespit edilmiştir (Bkz. Ek-6).

Yapılan her çalışmada birtakım sınırlılıkların bulunması kaçınılmaz olmaktadır. Öncelikle Çalışmada sadece akademisyenlere odaklanması önemli bir sınırlılıktır. Ancak eğitim konusuna birinci derecede ilgi duymaları bakımından akademisyenlerin tercih edilmesi isabetli bir tercih sayılabilir. Ayrıca ankete e-posta gönderilenlerin tamamının cevap vermemesi ve yine bir adli muhasebe eğitiminin muhasebe müfredatına entegre edilmesinde dikkate alınabilecek konular e-postayla gönderilen ankete eklenirken, niye başka konular değil de sadece 41 konu bu listeye dahil edildi şeklinde bir soru sorulabilir. Çalışmadaki konu listesinin oluşturulmasında literatür taramasından ve özellikle Rezaee ve diğerleri (2004) tarafından seçilen adli muhasebe müfredatlarının 21 tanesinin içerik analizinden elde edilen bilgi ve veriler büyük ölçüde belirleyici olmuştur.

Çok sayıda konuyu bir müfredata dahil etmenin zorlukları bulunmaktadır. Bu nedenle, bunların kendi içinde bir sınıflandırmaya tabi tutulmasında yarar vardır. Bu amaçla müfredata dahil edilebilecek konular faktör analizi yapılarak gruplandırılmaya çalışılmıştır.

Faktör analizi, değişkenler arasındaki karşılıklı ilişkileri inceleyerek, değişkenlerin daha anlamlı ve özet bir şekilde sunulmasını sağlayan bir analiz türüdür (Bayram, 2004: 131). Faktör analizi, çok sayıda olan değişkenleri az sayıda değişkene

çevirme imkânı sağlar. Bu az sayıdaki değişken kendi aralarında homojen yapıdadır. Bu doğrultuda faktör analizinin amacı, değişkenler arasındaki karşılıklı bağıllığın kökenini ortaya koymaktır. Diğer bir ifade ile en az bilgi kaybıyla, büyük miktarlardaki değişkenlerden özet ve yeni bir yapı içerisinde, bilgiler elde etmektir (Nakip, 2006: 423).

Bu amaçla adli muhasebe müfredatına dahil edilebilecek 41 konu faktör analizi ile incelenerek özet olarak ifade edilmesi amaçlanmıştır.

Faktör analizinin uygulanacağı örneklemin yeterliliğinin ölçülmesi Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)¹² ölçümü ile yapılır (Bayram, 2004: 137). Faktör analizi uygulanacak veri setine ilişkin bu oranın 0,50'nin üzerinde olması istenmektedir. Çalışmamızda bu oran 0,890 değeri ile veri setinin faktör analizine uygunluk düzeyi "iyi" olarak bulunmuştur. Ayrıca Bartlett¹³ testinde p değerinin 0,05'ten düşük çıkması sonucunda da değişkenlerin faktör analizine uygun olduğu belirlenmiştir. Faktör bileşenlerinin kavramsal anlamlılığının sağlanabilmesi için orthogonal rotasyon yöntemine ait olan varimax döndürme tekniği kullanılmıştır.

Faktör analizinde, faktör yükünün 1'e yakın ve 0,50 ve üzerinde olması iyi bir ölçüt olarak tanımlandığı için, Döndürülmüş Bileşenler Matrisi (Rotated Component Matrix) tablosunda faktör yük değerlerinden 0,50'den küçük değerler elenmiş ve kalan maddelere faktör analizi yeniden uygulanmıştır. İki defa eleme yapılarak elde edilen üçüncü tabloda faktör yük değerlerinin 0,50'den büyük olarak geçerli olduğu görülmüştür (Bkz. Tablo 4-27). Faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yüklerine bakıldığında öz değeri 1,0'ın üzerinde toplam 6 faktör belirlenmiştir. Söz konusu 6 faktör toplam varyansın %72,456'sını açıklamaktadır. Faktör analizine ilişkin sonuçlar Tablo 4-27'de verilmiştir.

¹² Veri setinin faktör analizi için uygunluğunun araştırılmasında kullanılan bir testtir. Bu testte faktör analizine devam etmek için KMO oranının 0,5'in üzerinde olması yeterlidir. Oran ne kadar yüksek olursa veri setinin faktör analizi için o kadar uygun olduğu söylenebilir (Varıcı, 2007: 101).

¹³ Veri setinin faktör analizi için uygunluğunun değerlendirilmesinde kullanılan diğer bir testtir. Faktör analizinde değişkenler arasında yüksek ilişki olanlar bir faktör altında toplanır. Faktörlerin oluşmasında değişkenlerin en azından bir kısmı arasında yüksek oranlı korelasyonlar olduğu olasılığı test edilir. Veri setinin faktör analizi için uygun olması için ya da başka bir deyişle değişkenler arası yüksek korelasyonlar olması için sıfır hipotezinin reddedilmesi gerekir. Bu yöntem Barlett's testi denir (Varıcı, 2007: 101).

Tablo 4-27: Faktör Analizi Sonuçları

DEĞİŞKENLER	F ₁	F ₂	F ₃	F ₄	F ₅	F ₆
Dava danışma teknikleri	0,806					
Bilirkişi tanıklığı ve uzman şahitliği teknikleri	0,802					
Duruşma ile ilgili kurallar ve çapraz sorgu yöntemleri	0,793					
Hissedar davaları	0,783					
Suç kontrol teknikleri	0,748					
Yanlış davranışlarla ilgili iddiaların çözüme kavuşturulması	0,729					
Boşanma davalarında varlıkların değerlemesi	0,694					
Kriminoloji, beyaz yakalı ve ekonomik suçlar	0,640					
Kurum içi soruşturmaları yönetme	0,611					
Görüşme tecrübeleri ve görüşmenin hukuki boyutları	0,610					
Hile karşıtı denetim standartları		0,805				
Siber suçlar ve bilgisayar hileleri		0,782				
Hileyi önlemeye yönelik eğitim		0,737				
Adli muhasebeyle ilgili profesyonel standartlar		0,647				
Hileyi önlemeye yönelik staj		0,615				
Delil/kanıt toplama kuralları		0,599				
Hile denetiminin teorisi ve metodolojisi			0,752			
Hile türleri			0,730			
İşletmeyle ilgili ikaz işaretleri			0,691			
Hilenin unsurları: Baskı, fırsat ve rasyonelleştirme			0,619			
Hile tespiti ve caydırma programları			0,575			
Hile karşıtı kriterler			0,502			
Finansal raporlama standartları ve ilkeleri				0,844		
Kurumsal yönetim				0,831		
Finansal raporlama süreci ve analizi				0,619		
İç kontrol değerlemesi				0,602		
İstatistikî örnekleme					0,743	
Etkili rapor yazma					0,619	
Bilgi güvenliği ve mahremiyeti					0,540	
Adli muhasebeyi destekleyen profesyonel örgütler						0,668
Adli muhasebe alanında mesleki kariyerler						0,566
Faktördeki Değişken Sayısı	10	6	6	4	3	2
Öz Değer	6,836	4,797	3,586	3,095	2,610	1,539
Açıklanan Varyans (%)	22,050	15,473	11,566	9,982	8,420	4,964
Kümülatif Varyans (%)	22,050	37,523	49,089	59,072	67,492	72,456
Kaiser-Meyer-Olkin Yeterlilik Ölçütü	0,890					
Bartlett's Testi	X²=2,048 sd:465, p: 0,000					
Faktörlere Ait Cronbach Alfa Değerleri	0,938	0,898	0,888	0,856	0,742	0,774
Tüm Değişkenlerin Cronbach Alfası	0,957					

Değişkenlere ait verilerin güvenilir olup olmadıkları Cronbach Alfa katsayısı ile belirlenebilir. Bu katsayı 0 ile 1 arasında bir değer almaktadır (Bayram, 2004: 127). Ölçeğin güvenilirliği açısından alfa katsayısına ilişkin yorum aşağıdaki gibi yapılır (Nakip, 2006: 146):

Tablo 4-28: Alfa Katsayısının Güvenilirliği

Katsayı (%)	Güvenilirlik Derecesi
01 – 20	Hiç güvenilirmez
21 – 40	Güvenilmez
41 – 60	Nispeten güvenilir
61 – 80	Güvenilir
81 – 100	Çok güvenilir

Çalışmada faktör analizine tabi tutulan tüm değişkenlere ait ölçeğin Cronbach Alfa değeri 0,957 olarak bulunmuştur. Bu durumda ölçeğin “çok güvenilir” olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca her bir faktöre ait güvenilirlik katsayısını ifade eden alfa değeri sırasıyla; 0,938-0,898-0,888-0,856-0,742 ve 0,774 olarak bulunmuştur. Bu sonuçlara göre ilk 4 faktörün alfa değerinin çok güvenilir ve son 2 faktörün alfa değerinin güvenilir olduğu sonucuna ulaşılır.

Çalışmanın değişkenleri ve faktör yükleri dikkate alındığında akademisyenlerin adli muhasebe müfredatına eklenebilecek konulara yönelik değerlendirmelerinde; F₁ “Suç Türleri ve Suçların Araştırılması ve Önlenmesine Yönelik Hukuki Kurallar”, F₂ “Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Standartlar ve Hile Eğitimi”, F₃ “Adli Muhasebe Kapsamında Hile Denetimi”, F₄ “Mali Raporlama ve Kurumsal Yönetişim”, , F₅ “Adli Muhasebede Araştırma Yöntemleri”, F₆ “Adli Muhasebe Mesleği”, olmak üzere toplam 6 faktör bulunmuştur.

Yapılan faktör analizi sonucunun değerlendirmesine göre adli muhasebe ile ilgili müfredat geliştirilmesinde bu 6 faktöre uygun konuların belirlenerek eğitim verilmesi faydalı olacaktır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Günümüzde yeni yöntemlerle işlenen suçların ve yapılan hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi eskiye göre daha fazla uzman desteği gerektirmekte, bunun bir sonucu olarak yeni uzmanlık alanlarına olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Bu ihtiyaca cevap verebilecek uzmanlık alanlarından bir tanesi de adli muhasebedir.

Adli muhasebe konularında yeterli donanımına sahip olup başta muhasebe, işletmecilik ve hukuk gibi çeşitli disiplinlerden elde ettiği bilgiler ve araştırmacı bir mantıkla mali, sosyal ve hukuki sorunları çözümlemeye çalışan adli muhasebeciler işletmelerde çalışanların yaptıkları hilelerin ve yolsuzlukların önlenmesinde ve bunların tespit edilmesinde oldukça önemli görevler üstlenmektedir.

Adli muhasebecilerin çalışmalarında en yakın ilişki içerisinde olduğu alan muhasebe denetimidir. Muhasebe denetimi, adli muhasebecilerin araştırmacı yeteneklerini kullanabilmelerine imkân tanıyan, işletmelerde yaşanan şüpheli durumların incelenmesinde ve hilelerin ortaya çıkarılmasında onlara temel bilgi sağlayan bir alandır. Bunun yanında adli muhasebeciler, hukuki problemler içeren bir alanda çalışmaları sebebiyle, veri toplama, analiz etme ve raporlama gibi işlemleri yaparken hukuk biliminden; mali belgelerdeki hilelerin tespitinde ve faillerin ayırt edilmesinde, çalışanların kişisel özellikleri bakımından hileli işlemlere hangilerinin karışıp hangilerinin karışamayacağı, çalışanları suç işlemeye güdülendiren unsurların neler olduğu gibi konuların anlaşılmasında kriminoloji biliminden faydalanmaktadır.

Adli muhasebeciler, adaletin tesis edilmesi sürecinde dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik ve hile denetçiliği gibi temel uzmanlık faaliyetlerinin yanında, boşanma davalarında malların net değerlerinin belirlenmesi, iflas durumlarında varlık değerlemeleri, mali tablo ve belgelerin analizi gibi faaliyetlerde de görev alabilmektedir. Adli muhasebecilerin en çok görüşüne ve yardımına başvurulduğu alan ise hilenin araştırılması ve soruşturulmasıdır.

Adli muhasebenin günümüzün en çok tartışılan konularının başında gelmesinin bir sonucu olarak adli muhasebe eğitiminin de bu tartışmanın dışında tutulması düşünülemez. Çünkü, adli süreçte adli muhasebecilerin yapmış oldukları hizmetin etkili olma düzeyi, her şeyden önce, aldıkları eğitime ve adli muhasebe mesleğinin nasıl tasarlandığına bağlıdır.

Kamuoyuna yansıyan mali skandallar ve bu skandallara birtakım düzenlemelere gidilerek verilen tepkiler, yapılan bazı ampirik çalışmaların sonuçları, adli muhasebe eğitiminin muhasebe müfredatına dahil edilmesine yönelik bir talebi ve ilgiyi gösterdiği söylenebilir.

Son dönemde, yapılan akademik çalışmaların bir sonucu olarak adli muhasebe, hem en çok tercih edilebilecek mesleklerin başında hem de diğer mesleklere göre daha güvenceli bir meslek olarak takdim edilmektedir. Bu nedenle, adli muhasebe mesleği ile ilgili eğitim altyapısını tamamlamış olan başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere bazı gelişmiş ülkelerdeki çok sayıda üniversite programlarında adli muhasebe ile ilgili çeşitli derslere yer vermektedir. Yapılan araştırmalara göre, gelecekte daha fazla lisans ve lisansüstü program, adli muhasebe dersi açma eğilimindedir. Yeni açılacak bu derslerin, araştırmalarda fiilen yer almış olanlar tarafından öğretilmesi faydalı olabilir. Adli muhasebe ile ilgili derslerin daha çok akademisyenler tarafından öğretilmesi konusunda bir eğilim vardır. Ancak, adli muhasebe konularında uzman olan meslek mensuplarının da üniversitelerde kendilerine yer bulabilmesi, adli muhasebenin sorun çözme yöntemleri ve uygulama süreci konusunda bilgi ve tecrübelerini aktarmaları öğrencilerin yararına olabilecektir.

Adli muhasebe alanında bir müfredat oluşturmak isteyenlerin Amerika Birleşik Devletleri'nde hazırlanan *Model Müfredat ve Uygulama Rehberi*'ni dikkate almaları yararlarına olabilir. Ne var ki, bu çalışma, oldukça esnek olmasından dolayı eleştirilmiştir. Oysa bu esneklik eğitimcilere, öğrencilerin talepleri ile arzulanan sonuçlar arasında bir denge kurma imkânı sağlayabilmektedir. Hangi amaçla öğrenci yetiştiriliyorsa eğitim kurumları, öğrencinin bu yerlere yerleşmelerini mümkün kılacak bir içerikte müfredat hazırlayabileceklerdir.

Model Müfredat ve Uygulama Rehberi'nin değişmez, her yerde geçerli bir müfredat ve rehber olduğu düşünülmemelidir. Bu çalışmayı hazırlayanlar bile elde edilen bu ürün üzerinde sürekli düşünmekte, onu revize etmektedirler. Durum bu olunca, bu çalışmadan yararlanacaklar, doğal olarak, kendi özgün şartlarını da dikkate alarak bir uyarlama yapabilirler. Ne var ki, asıl sorun, bir eğitim müfredatının nasıl oluşturulacağı meselesinin ötesine geçmiştir. Eğitilmiş hile denetçisine ve adli muhasebeciye yönelik talep her geçen gün artmaktadır; ancak eğitim kurumları bu

talebe aynı hızla cevap verememektedir. Bu talep baskısı, özellikle üniversitelerin yüzleşmek durumunda kaldığı bir gerçek olarak görülebilmektedir.

Model Müfredat, bir anlamda, bir kıyaslama aracı olarak görev yapmış, daha önce hile denetimi ve adli muhasebe alanında eğitim programı açmış olan kurumlar, kendilerine çekidüzen vermişler, eksikliklerini gidermeye çalışmışlardır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Florida Atlantik Üniversitesi'nde daha önce açılmış olan adli muhasebe eğitimi programı, Model Müfredat yayımlandıktan sonra programını gözden geçirmiştir.

Adli muhasebe eğitiminin müfredata yerleştirilmesinde karşılaşılan en büyük sorun, müfredatta yer olmadığı şeklinde ifade edilmektedir. Ancak bu eleştiriye rağmen yine de müfredata seçimlik bir ders konulabilir ve adli muhasebe eğitimine bir yerden başlangıç yapılabilir. Yapılan denetim çalışmalarının kapsamına, adli denetimin de düzenli olarak yapılması zorunluluğu eklenirse, üniversiteler geleceğin muhasebecilerini yetiştirmek için çok disiplinli hile denetimi ve adli muhasebe konularında programlar açmak durumunda kalacaklardır. Adli muhasebenin yüksek öğretim kurumlarında yer bulmasının, hem bu kurumlar, hem de uygulayıcılar, öğrenciler, ekonomi ve en genel anlamda toplum için büyük yararlar sağlayacağı açıktır.

Adli muhasebe mesleğini icra edenlerin söylediklerinin anlamlı olabilmesi, söylenenlerin sağlam bir teorik çerçeveye dayandırılmasını gerekli kılmaktadır. Bunun da yolu nitelikli bir uzmanlık eğitiminden geçmektedir.

Hile ve adli muhasebe üzerine disiplinlerarası bir programın tasarlanması ve sunulması, önemli yararlar sağlayabilir. Utica Koleji'ndeki gibi disiplinlerarası bir programın hayata aktarılması ve sürdürülmesi, hukuk, muhasebe ve işletme eğitimcileri arasında oldukça yakın bir iletişimi ve işbirliğini gerektirmektedir. Bu noktada, Türkiye gibi henüz disiplinlerarası çalışma geleneği olmayan ülkelerde bunun önemli bir sorun olabileceğine işaret etmek gerekir.

Açılacak her yeni program, yeni şeylerin öğrenilmesini, yeni deneyimlerin kazanılmasını ve tabii ki yeni bir müfredatın hazırlanmasını gerektirmekte, bu da üniversitenin yapısını değiştirebilmektedir. Bu nedenle, herhangi bir üniversitedeki bir programın sürdürülmesinde, yönetimin desteğinin ve yeteri kadar personelin bulunmasının oldukça önemli olduğunu belirtmek gerekir.

Adli bilimlerin önemine ilk dikkat çekenlerin yazılarını yazmalarının üzerinden neredeyse tam bir yüzyıl geçmiştir. Ancak, geline nokta bakıldığında, Amerika Birleşik Devletleri'nde hâlâ adli bilimler, daha spesifik olarak da adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesi üzerinde çalışılmaktadır. Ne var ki, Türkiye'de henüz adli bilim ve adli muhasebe eğitimi üzerinde düşünme aşamasına bile gelinebilmiştir.

İşletmelerin uluslararası ticari faaliyette bulundukları günümüzde, adli muhasebecilere duyulan ihtiyacın sadece Amerika Birleşik Devletleri'ndeki işletmelerin bir sorunu olarak görülmesi yanlış olabilir. Yaşanan ekonomik krizlerin diğer ülkeleri nasıl etkilediğini görmek için 2010 yılında Yunanistan'da yaşanan ekonomik krizin sonuçlarına bakılabilir. Dolayısıyla Türkiye'de de daha önce benzer sorunlar yaşandığı için, adli muhasebe uzmanlığına yönelik bir ihtiyacın olmadığı gibi bir eleştiri yapmak yanlış olarak değerlendirilebilir.

Önceleri geleneksel denetim dersleri içerisinde yer alan hile ile ilgili konular günümüzde analitik tekniklerin kullanımı ile ilgili konuları içermekte ve eski müfredatlardaki konular daha geniş bir bakış açısını gerektirmektedir. Günümüzde artık, geleneksel denetim ağırlıklı içerikten hile ya da adli yaklaşım ağırlıklı içeriğe doğru bir değişim söz konusudur. Bu nedenle, hile ve adli uygulamaları öğrenenlerin geniş bir bakış açısına sahip olmaları, yeni yöntem ve tekniklerin kullanımı konusunda bilgilerinin olması gerekmektedir.

Adli muhasebe eğitimi ile ilgili yapılan açıklamalar doğrultusunda, bu çalışmada alan araştırması olarak Türkiye'deki üniversitelerin muhasebe ve finansman anabilim dallarında görev yapan akademisyenlerin adli muhasebe eğitime yönelik bakış açılarının değerlendirmesi yapılmıştır. Alan araştırması sonuçları ve üniversitelerin müfredatları değerlendirildiğinde, Türkiye'de adli muhasebe eğitimi ile ilgili oldukça sınırlı sayıda dersin olduğu görülmektedir.

Anket sonuçları değerlendirildiğinde, ankete katılan akademisyenlerin %63'ünün mevcut muhasebe müfredatlarını yeterli olarak düşündüğü ve müfredatlarında köklü bir reform istemedikleri söylenebilir. Akademisyenlerin bu düşünceleri akademik unvanlarına, mesleki tecrübelerine, görev yaptıkları üniversitelerin coğrafi konumuna göre farklılık arz etmemektedir. Ayrıca akademisyenlerin %61'inin adli muhasebe konusunda bilgileri vardır; ancak,

akademisyenlerin adli muhasebe konusundaki bilgileri denetim dersi verip vermemeleri açısından farklılık göstermektedir. Ayrıca, akademisyenlerin %47'si muhasebe müfredatının adli muhasebe konularını kapsamaması gerektiğini düşünürken %53'ü bu görüşe katılmamaktadır. Yine akademisyenlerin %52'si muhasebe müfredatından ayrı bir adli muhasebe dersi konulması görüşünü de olumlu olarak değerlendirmektedir. Öte yandan yapılan değerlendirmede akademisyenlerin çoğunun (%95), halen yürüttükleri programda adli muhasebe ile ilgili hiçbir dersin bulunmadığı görülmüştür. Çalışmada akademisyenlerin kendi kurumlarına adli muhasebe eğitiminin entegre edilmesi konusunda %58'i olumsuz olarak görüş belirtmiştir. Ancak denetim dersi veren akademisyenlerin, adli muhasebe eğitimini müfredatlarına entegre etmek istedikleri, denetim dersi vermeyenlerin ise entegre etmek istemedikleri belirlenmiştir. Ayrıca, adli muhasebe eğitiminin muhasebe müfredatına entegre edilmesinin önündeki engellerin esas itibarıyla kurumsal olduğu, istihdam edenlerin ve öğrencilerin taleplerinin eksikliğinden kaynaklanmadığı ve finansal kaynak yetersizliğinin de olmadığı akademisyenler tarafından ifade edilmiştir. Ankete katılan akademisyenlerin %68'i adli muhasebe derslerinin eğitimin yüksek lisans seviyesinde verilmesinin uygun olacağını belirtmiştir.

Adli muhasebe eğitimi ile ilgili önerilen 41 adli muhasebe konusuna yönelik değerlendirmede akademisyenler arasında iki konu hariç görüş birliği olduğu kabul edilebilir. Anket sorularına verilen cevaplara göre tüm konular önemli olarak kabul edilmiştir. Akademisyenlerin verdikleri cevaplarda bulundukları üniversiteler ile akademik unvanlarının etkili olmadığı belirlenmiştir.

Yapılan faktör analizine göre adli muhasebe ile ilgili müfredat geliştirilmesinde; *“Suç Türleri ve Suçların Araştırılması ve Önlenmesine Yönelik Hukuki Kurallar”*, *“Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Standartlar ve Hile Eğitimi”*, *“Adli Muhasebe Kapsamında Hile Denetimi”*, *“Mali Raporlama ve Kurumsal Yönetişim”*, *“Adli Muhasebede Araştırma Yöntemleri”*, *“Adli Muhasebe Mesleği”* faktörlerine uygun konuların belirlenerek eğitim verilmesi faydalı olabilecektir.

Yapılan açıklamalar ışığında adli muhasebe eğitiminin Türkiye’de geliştirilebilmesi için aşağıdaki çalışmaların yapılması önerilebilir:

- Muhasebe mesleğini icra edenlerin, bu mesleğin gelecekteki müşterilerinin beklentilerine uygun hizmet sunmalarının bir ihtiyaç olduğuna inandıkları dikkate alındığında; muhasebe konusunda çalışan akademisyenlerin de kendi programlarını gözden geçirirken mesleğin gelecekteki beklentileri karşılayacak bir şekilde bu işi yapmaları gerektiğini göz ardı etmemeleri gerekir.
- Yatırımcının mali raporlara olan güvenini zedeleyen mali skandalların, adli muhasebe uygulamalarına yönelik talebi artıracak beklentisiyle bu talebe uygun cevap verecek eğitim kurumlarının muhasebe programlarının içeriği, sunumu gibi konuları yeniden gözden geçirmeleri gerekir.
- Eğitim ve öğretimin, denetimle ilgili yeni standartlar ve kanunlar tarafından getirilmesi düşünülen yeni duruma uyum sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekir.
- Adli muhasebe eğitiminin daha çok lisansüstü eğitim seviyesinde verildiği dikkate alındığında, Türkiye’de kurulabilecek bir Adli Bilimler Enstitüsü bünyesinde adli muhasebe ile yakından ilişkili diğer bilimlerle ortak derslerin yer alabileceği müstakil bir Adli Muhasebe Anabilim Dalı oluşturulabilir. İkinci bir alternatif olarak hukuk veya iktisadi idari bilimler fakülteleri bünyesinde Adli Bilimler Anabilim Dalı oluşturulabilir ve burada ağırlıklı olarak hile denetimi ve adli muhasebe alanında uzmanlaşmaya yönelik seçimlik dersler yer alabilir.
- Üniversiteler, müstakil bir program açamıyorlarsa, en azından, adli muhasebe ile ilgili derslerin işletme, hukuk gibi bölümlerin içinde yer aldığı yeni müfredatlar hazırlayabilir.
- Eğitim müfredatının geliştirilmesi aşamasında müfredat hazırlayanlar Model Müfredat ve Uygulama Rehberi’nden yararlanabilir. Ayrıca, hile araştırması ve adli muhasebe konusunda deneyimli meslek mensupları için, uygulama tecrübelerini öğrencilere aktarabileceği uygun dersler belirlenebilir.
- Öğrencilerin adli muhasebe eğitimi için gerekli becerileri kazanabilmeleri amacıyla, örnek mahkeme uygulamaları, veri arama çalışması ve analizi, gerçeğine benzer vakalar ve soruşturmalar, hileli raporlamalar üzerinde çalışabilecekleri uygulamalı dersler açılabilir.

- Adli muhasebe eğitimi için gerekli temel ders kitabı ve materyal geliştirilebilir, muhasebe ve denetim kitaplarında adli muhasebe konularına yeteri kadar yer verilebilir.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) gibi kuruluşların ortaklaşa verdiği eğitim programlarının sayısı artırılabilir, konferans vb. etkinliklerle adli muhasebe eğitiminin gerekliliği akademisyenlere ve uygulayıcılara kavratılabilir.
- Sermaye Piyasası Kurulu'nun ve diğer yetkili kurumların, işletmelerin faaliyet raporlarına ve mali tablolarına yönelik adli denetim yapılmasını zorunlu kılacak gerekli yasal düzenlemeler yapılabilir.
- Türkiye'de adli muhasebe uzmanlığına yönelik mesleki altyapının geliştirilebilmesi için Maliye Bakanlığı'na yetki verilebilir ve bu yetki kapsamında gerekli mesleki standartlar ve eğitim standartları belirlenebilir. Bu standartlara göre adli muhasebe uzmanı olabilecek meslek mensuplarının, belirlenen görev tanımlarına göre mesleklerini icra etmeleri mümkün olabilir.

Yatırımcı güveninin uzun yıllar boyunca çalışılarak kazanıldığı gerçeği unutulmadan, var olan güvenin korunabilmesi ve daha güvenilir bir ülke imajı kazanılabilmesi amacıyla Türkiye'de adli muhasebe eğitime yönelik gerekli alt yapı çalışmasına başlanarak, vakit kaybetmeden herkesin kendi üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmesi gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- Ağca, Ahmet. (2003). “Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (8). 81–92.
- Ahmad, Syed Noh Syed. (2004). “Forensic Accounting Courses in Malaysia”, Controlling Corruption in Asia and the Pacific. *Asian Development Bank*, 149–156.
- Aktaş, Hüseyin ve Kuloğlu, Gökhan. (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 5 (25). 101–120.
- Almirall, Jose R. and Furton, Kenneth G. (2003). “Trends in Forensic Science Education: Expansion and Increased Accountability”. *Analytical and Bioanalytical Chemistry*, 8 (376). 1156–1159.
- Altuğ, Osman. (1999). *Muhasebe & Hukuk İlişkileri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2004). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*. Adapazarı: Sakarya Kitabevi.
- Ansari, Kashif Mateen. (2004). “Corruption and Forensic Accounting”. *Monthly Management Accountant*, 8, 17–19.
- Arens, Alvin A. and Randal J. Elder. (2006). “Perspectives on Auditing Education after Sarbanes-Oxley”. *Issues in Accounting Education*, 21 (4). 345–362.
- Bacchetta, Marc. (1998). *Electronic Commerce and the Role of the WTO*. Geneva: World Trade Organization (WTO).
- Bayram, Nuran. (2004). *Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi*. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Benson, Michael L. and Simpson, Sally S. (2009). *White-Collar Crime*. Routledge, New York – USA.
- Bhasin, Madan. (2007). “Forensic Accounting - A New Paradigm for Niche Consulting”. *The Chartered Accountant*, 1, 1000–1010.

- Bierstaker, James L., Brody, Richard G., and Pacini, Carl. (2006). "Accountants' Perceptions Regarding Fraud Detection and Prevention Methods". *Managerial Auditing Journal*, 21 (5). 520–535.
- Bozkurt, Nejat. (1998). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: ALFA Yayınları.
- (2000). "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik". *Yaklaşım Dergisi*, 8 (94). 56–62.
- (2009). *İşletmelerin Kara Deliği – HİLE*. İstanbul: ALFA Yayınları.
- Brooks, Leonard J. and Labelle, Réal. (2006). "CAP Forum on Forensic Accounting in the Post-Enron World: Education for Investigative and Forensic Accounting". *Canadian Accounting Perspectives*, 5 (2). 287–306.
- Buckhoff, Thomas A. and Taylor, Mark H. (2005). "A Case Study of the Role of the Forensic Accountant in a Legal Dispute". Pagano Walter J. and Buckhoff, Thomas A. (Ed.), in *Expert Witnessing in Forensic Accounting* (71–97). Philadelphia: Edwards Inc.
- Carnes, Kay C. and Gierlasinski, Norman J. (2001). "Forensic Accounting Skills: Will Supply Finally Catch up to Demand?". *Managerial Auditing Journal*, 16 (6). 378–382.
- Carrabine, E., Cox, P., Lee, M., Plummer, K. and South, N. (2009). *Criminology*. Routledge, New York – USA.
- Carter, Terry. (1997). "Accounting Gumshoes". *ABA Journal*, 83 (9). 36–37.
- Crumbley, Larry. (1995). "Forensic Accountants Appearing in the Literature". *New Accountant*, Issue 7, Glen Head, 10.
- Crumbley, Larry and Apostolou, Nicholas. (2002). "Forensic Accounting: A new Growth Area in Accounting", *Ohio CPA Journal*, Issue 3, 61 (July-September).
- Crumbley, L., Heitger, Lester E., and Smith, G. S. (2007). *Forensic and Investigative Accounting*. Chicago – USA: CCH.
- Curtis, George E. (2008a). "Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curriculum". *Issues in Accounting Education*, 23 (4). 535–543.

- (2008b). “The Model Curriculum in Fraud and Forensic Accounting and Economic Crime Programs at Utica College”. *Issues in Accounting Education*, 23 (4). 581–592.
- Çankaya, Fikret ve Gerekan, Bilal. (2009). “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlâk Kuralları”. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 4. 93–108.
- D’ath, Jacqueline. (2008). “Forensic Accounting is Here to Stay”. *Chartered Accountants Journal*, 4. 12–14.
- Fleming, A. S., Pearson, Timothy A., Riley Richard A. (2008). “West Virginia University: Forensic Accounting and Fraud Investigation (FAFI)”. *Issues in Accounting Education*, 23 (4). 573–580.
- Golden, Thomas W., Skalak, Steven L., and Clayton, Mona M. (2006). *A Guide to Forensic Accounting Investigation*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Grippio, Frank J. and Ibex, J. W. Ted. (2003). “Introduction the Forensic Accounting”. *National Public Accountant*, 6, 4–5.
- Heitger, Lester E. and Heitger, Dan L. (2008). “Incorporating Forensic Accounting and Litigation Advisory Services into the Classroom”. *Issues in Accounting Education*, 23 (4). 561–572.
- Houck, Max M., Kranacher, Mary-Jo, Morris, Bonnie W., Riley, Richard A., Robertson, James, and Wells, Joseph T. (2006). “Forensic Accounting as an Investigative Tool”. *The CPA Journal*, 8, 68–70.
- İSMMMO Akademi, *Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Sertifika Programı*, <http://www.ismmmoakademi.com.tr/FlashPageFlip/BagimsizAdliMuhasebeUzmanligiProgrami/default.html>, (Erişim Tarihi: 18.04.2010).
- Karababa, Ayhan. (2007). *Kahramanmaraş’ın Suç Profili ve Çözüm Önerileri*. Yüksek Lisans Projesi, Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı.

Karadeniz Teknik Üniversitesi, “Adli Muhasebe”,

<http://www.katalog.ktu.edu.tr/DersBilgiPaketi/course.aspx?pid=309&lang=1&dbid=37727>, (Erişim Tarihi: 01.04.2010).

Karayalçın, Yaşar. (1988). *Muhasebe Hukuku*. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.

Kaya, Uğur. (2005). “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7 (1). 49 – 64.

Kranacher, Mary-Jo, Morris, Bonnie W., Pearson, Timothy A., and Riley, Richard A. (2008). “A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting”. *Issues in Accounting Education*, 23 (4). 505–519.

Kresse, William J. (2008). “The Saint Xavier University Graduate Program in Financial Fraud Examination and Management”. *Issues in Accounting Education*, 23 (4). 601–608.

Küçük, İsmail. (2008). *Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

Manning, George A. (2005). *Financial Investigation and Forensic Accounting*. USA: Taylor & Francis Group.

Marmara Üniversitesi, “Hile Denetimi”,

<http://sbe.marmara.edu.tr/index.php?sayfa=ph&ic=dprog&dil=turk&tur=3&seviye=5&abd=2215&bd=07&dkod=215072203>, (Erişim Tarihi: 01.04.2010).

McMillan, Keith P. (2004). “Trust and the Virtues: A Solution to the Accounting Scandals?”. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, 943–953.

Mohd, Sarif Ibrahim and Mazni, Abdullah. (2007). “An Overview of Forensic Accounting in Malaysia” In: *International Conference on Business and Information*, July 10-13, Tokyo, Japan, (<http://eprints.um.edu.my/1028>, Erişim Tarihi: 26.03.2010).

- Mouritsen, Jan and Thrane, Sof. (2006). "Accounting, Network Complementarities and the Development of Inter-Organizational Relations". *Accounting, Organizations and Society*, 31, 241–275.
- Nakip, Mahir. (2006). *Pazarlama Araştırmaları: Teknikler ve SPSS Destekli Uygulamalar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Oberholzer, Corne. (2002). *Quality Management in Forensic Accounting*. Master's Dissertation, Gordon Institute of Business Science, University of Pretoria.
- Pagano, Walter J. (2005). "Perspectives of an Accounting Expert as an Expert Consultant and Testifying Witness". Pagano Walter J. and Buckhoff, Thomas A. (Ed.), in *Expert Witnessing in Forensic Accounting* (19–27). Philadelphia: Edwards Inc.
- Pazarçeviren, Selim Yüksel. (2005). "Adli Muhasebecilik Mesleği". *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (2). 1–19.
- Pearson, Timothy A. and Singleton, Tommie W. (2008). "Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment". *Issues in Accounting Education*, 23 (4). 545–559.
- Ramamoorti, Sridhar. (2008). "The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component into Fraud and Forensic Accounting Curricula". *Issues in Accounting Education*, , 23 (4). 521–533.
- Ramaswamy, Vinita. (2007). "New Frontiers: Training Forensic Accountants within the Accounting Program". *Journal of College Teaching & Learning*, 4 (9). 31–38.
- Ranallo, Lawrence F. (2006). "Forensic Investigations and Financial Audits: Compare and Contrast". Golden, Thomas W. et al. (Ed.), in *A Guide to Forensic Accounting Investigation* (109–117). New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Rezaee, Z., Lander, Gerald H., and Reinstein, A. (1996). "Integrating Forensic Accounting into the Accounting Curriculum". *Accounting Education*, 1 (2). 147–162.

- Rezaee, Zabihollah and Burton, E. James. (1997). "Forensic Accounting Education: Insights from Academicians and Certified Fraud Examiner Practitioners". *Managerial Auditing Journal*, 12 (9). 479–489.
- Rezaee, Zabihollah and Riley, Richard. (2010). *Financial Statement Fraud*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Rezaee, Zabihollah, Crumbley, Larry D., and Elmore, Robert C. (2004). "Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners", *Social Science Research Network*, (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=518263, Erişim Tarihi: 11.03.2010).
- Rosen, L. S. (2006). "Forensic Accounting: Where and When Headed?". *Canadian Accounting Perspectives*, 5 (2). 257–264.
- Schiesser, Werner und Burkart, André. "Wirtschaftsprüfung und Forensic Services – Ähnlichkeiten und Unterschiede", *L'Expert-comptable suisse*, 5/01, http://www.treuhaender.ch/getAttachment.axd?attaName=528a01_0471.pdf, Erişim Tarihi: 26.04.2010).
- Schinkel, Maarten Pieter. (2007). "Forensic Economics in Competition Law Enforcement". *Journal of Competition Law and Economics*, 4 (1). 1–30.
- Seal, Willie and Vincent-Jones, Peter. (1997). "Accounting and Trust in the Enabling of Long-Term Relations", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10 (3). 406–431.
- Seda, Mike and Kramer, B. K. Peterson. (2008). "The Emergence of Forensic Accounting Programs in Higher Education". *Management Accounting Quarterly*, 9 (3). 15–23.
- Siegel, Jay A., Knupfer, Geoffrey C., and Saukko Pekka J. (2000). *Encyclopedia of Forensic Sciences*, Three-Volume Set, 1-3. USA.
- Silverstone, Howard and Sheetz, Michael. (2007). *Forensic Accounting and Fraud Investigations for Non-Experts*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

- Singleton, Tommie W., Singleton, Aaron J., Bologna, G. Jack, and Lindquist, Robert J. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Smith, G. Stevenson and Crumbley, D. Larry. (2009). "How Divergent are Pedagogical Views toward the Fraud/Forensic Accounting Curriculum?". *Global Perspectives on Accounting Education*, 6, 1–24.
- Sürmen, Yusuf ve Yayla, Hilmi Erdoğan. (2004). "Türk Yüksek Öğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin AICPA'nın Sertifika Öncesi Hile Eğitimi Bütünleştirme Matrisi ile Karşılaştırılması". Ayşegül Mengi (Ed.), *Demokrasi ve Politika – Hukuk Yönetim ve İktisat Üzerine İçinde*, (409–417). Ankara: İmge Kitabevi.
- Telpner, Zeph and Mostek, Michael. (2003). *Expert Witnessing in Forensic Accounting: A Handbook for Lawyers and Accountants*. Florida: CRC Press.
- Thornhill, William T. (1995). *Forensic Accounting: How to Investigate Financial Fraud*. Irwin.
- Tutar, Erol, "Kriminoloji Nedir", <http://www.kriminoloji.com>, 2002, (Erişim Tarihi: 15.12.2009).
- Türedi, Hasan. (2007). *Denetim*. Trabzon.
- Utica College-1, "Bachelor of Science in Economic Crime Investigation Curriculum", <http://www.onlineuticacollege.com/programs/economic-crime-curriculum.asp>, (Erişim Tarihi: 20.03.2010).
- Utica College-2, "MS in Economic Crime Management Curriculum", <http://www.onlineuticacollege.com/programs/economic-crime-mgmt-curriculum.asp>, (Erişim Tarihi: 20.03.2010).
- Utica College-3, "Online Executive Master of Science in Economic Crime Management", <http://www.onlineuticacollege.com/programs/exec-master-crime-management.asp>, (Erişim Tarihi: 20.03.2010).
- Utica College-4, "MBA in Fraud Management Curriculum", <http://www.onlineuticacollege.com/programs/mba-fraud-curriculum.asp>, (Erişim Tarihi: 20.03.2010).

- Utica College-5, “Bachelor of Science in Economic Crime Investigation Course Descriptions”, <http://www.onlineuticacollege.com/programs/economic-crime-investigation-course.asp>, (Erişim Tarihi: 20.03.2010).
- Varıcı, İdiris. (2007). *Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Üzerine Etkisi: Orta ve Doğu Karadeniz’deki KOBİ’ler Üzerine Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Bilim Dalı.
- Walklate, Sandra. (2005). *Criminology - The Basics*. Routledge, New York – USA.
- Watson, S. F., Apostolou, B., Hassell, John M., and Webber, Sally A. (2007). “Accounting Education Literature Review (2003–2005)”. *Journal of Accounting Education*, 25, 1–58.
- West Virginia University, Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions, Stakeholder Organizations, Faculty, and Students, U.S. Department of Justice, Office of Justice Programs, National Institute of Justice, March 2007, <http://www.ncjrs.gov/pdffiles1/nij/grants/217589.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.03.2010).
- Young, George R. (2008). “Forensic Accounting and FAU: An Executive Graduate Program”. *Issues in Accounting Education*, 23 (4). 593–599.

EKLER

EK (1): Anket Formu

Cinsiyetiniz:

☐ Bay ☐ Bayan

Eğitim durumunuz?

☐ Lisans ☐ Yüksek Lisans ☐ Doktora

Unvanınız:

☐ Prof. Dr ☐ Doç. Dr. ☐ Yrd. Doç. Dr. ☐ Öğr. Gör. Dr. ☐ Öğr. Gör. ☐ Arş. Gör. Dr. ☐ Arş. Gör.

Yaşınız:

☐ 18-25 ☐ 26-35 ☐ 36-45 ☐ 46-55 ☐ 56-65 ☐ 66 ve üzeri

Mesleki Tecrübeniz (Akademisyen olarak):

☐ 0-5 yıl ☐ 6-10 yıl ☐ 11-15 yıl ☐ 16-20 yıl ☐ 21-25 yıl ☐ 26 ve üstü

Görev yaptığınız şehrin il plaka kodu:

Görev yaptığınız üniversite:

Üniversitenizin ders programında denetim dersi var mı?

☐ Evet ☐ Hayır

(Varsa) daha önce veya şu an, denetim dersinin verilmesi sorumluluğu size hiç verildi mi?

☐ Geçmişte verilmişti ama şu an böyle bir sorumluluğum yoktur.

☐ Bu dersi hep ben anlattım, şimdi de ben anlatıyorum.

☐ Bu dersi hiç anlatmadım.

Muhasebe müfredatınızın yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?

☐ Evet ☐ Hayır

Muhasebe müfredatınızın köklü bir reforma ihtiyacı var mı?

☐ Evet ☐ Hayır

Adli bilimler konusunda bir bilginiz var mı?

☐ Evet ☐ Hayır

Adli muhasebe konusunda bir bilginiz var mı?

☐ Evet ☐ Hayır

Müfredatınızda ayrı bir adli muhasebe dersi var mıdır?

☐ Evet ☐ Hayır

(Hayır cevabı verenlere) müfredatınıza ayrı bir adli muhasebe dersi konulması gerekir mi?

☐ Evet ☐ Hayır

Müfredatınızda ayrı bir adli muhasebe dersi varsa hangi seviyede ve isimleri nelerdir?

(Seviye olarak, lisans, yüksek lisans ve doktora):

Aşağıdaki ifadelerden katıldıklarınızı işaretleyiniz.

- ☐ Bugünkü muhasebe müfredatı adli muhasebe eğitimi ve uygulamaları için toplumun ihtiyaçlarına yeterince cevap verememektedir.
- ☐ Muhasebe müfredatı adli muhasebe konularını kapsamalıdır.
- ☐ Yükseköğretimde öğrenciler adli muhasebedeki kariyer fırsatlarına yönelik cesaretlendirilmelidir.

Kendi kurumunuzdaki müfredata adli muhasebe eğitimi entegre etme düşünceniz var mı?

- ☐ Evet ☐ Hayır

(Evet diyenlere) adli muhasebe konusu, müfredatınızda nasıl yer almalıdır?

Yukarıdaki soruya hayır cevabı verdiyseniz boş geçiniz.

☐ Var olan derslerden birinin içinde ayrı bir konu olarak ele alınmalıdır.

☐ Ayrı bir ders olarak verilmelidir.

Eğer şu an bir adli muhasebe dersiniz yoksa, kaç yıl içinde açmayı planlıyorsunuz?

☐ 1 yıl içinde ☐ 2 yıl içinde ☐ 5 yıl içinde ☐ Böyle bir dersi açmayı planlamıyoruz.

Adli muhasebe var olan bir derste verilmek istenseydi, hangi dersin içinde verilmesi uygun olurdu?

☐ Genel Muhasebe

☐ İleri Düzey Muhasebe

☐ Denetim

☐ Yönetim Muhasebesi

☐ Adli muhasebe, muhasebe eğitimi müfredatı içinde yer almamalı.

☐ Diğer:

Aşağıda belirtilen adli muhasebenin normal muhasebe müfredatına katılmasına engel olabilecek ifadelerden katıldıklarınızı işaretleyiniz.

☐ Fakültelerin ilgisinin yokluğu

☐ Yönetici ilgisi ve desteğinin yokluğu

☐ Öğrenci ilgisinin yokluğu

☐ Eğitici ders kitabı ve materyalin olmaması

☐ Finansal kaynak yetersizliği

☐ İş fırsatlarının yokluğu

☐ Diğer:

Adli muhasebe konusu/dersi, eğitimin hangi düzeyinde verilmelidir?

☐ Lisans ☐ Yüksek Lisans ☐ Doktora

Aşağıda belirtilen adli muhasebe müfredatı içinde yer alan konular, sizce hangi düzeyde önemlidir?

Adli muhasebe alanında mesleki kariyerler	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Adli muhasebeyi destekleyen profesyonel örgütler	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Adli muhasebeyle ilgili profesyonel standartlar	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Analitik gözden geçirme usulleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Bilgi güvenliği ve mahremiyeti	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Bilirkişi tanıklığı ve uzman şahitliği teknikleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Boşanma davalarında varlıkların değerlemesi	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Dava danışma teknikleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Delil/kanıt toplama kuralları	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Duruşma ile ilgili kurallar ve çapraz sorgu yöntemleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Etığın ilkeleri ve şirkete ait davranış kuralı	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Etkili rapor yazma	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Finansal raporlama standartları ve ilkeleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Finansal raporlama süreci ve analizi	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Gelirler/kazanç yönetimi	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

Görüşme tecrübeleri ve görüşmenin hukuki boyutları	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Hile denetiminin teorisi ve metodolojisi	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Hile karşıtı denetim standartları	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Hile tespiti ve caydırma programları	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Hile türleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Hileleri karşıtı kriterler	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Hilenin unsurları: Baskı, fırsat ve rasyonelleştirme	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Hileyi önlemeye yönelik eğitim	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Hileyi önlemeye yönelik kontroller	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Hileyi önlemeye yönelik staj	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Hissedar davaları	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Hukuki sisteme ilişkin bilgi	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
İç kontrol değerlemesi	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
İlgili taraf işlemlerinin manipüle edilmesi	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
İstatistikî örnekleme	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
İşletme değerlemeleri ve maliyet tahminleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
İşletmeyle ilgili ikaz işaretleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Kayıtların tahrif edilmesi	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Kriminoloji, beyaz yakalı ve ekonomik suçlar	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Kurum içi soruşturmaları yönetme	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Kurumsal yönetim	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Menfaat çatışması araştırma teknikleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Rüşvet ve yolsuzluk araştırması	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Siber suçlar ve bilgisayar hileleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Suç kontrol teknikleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Yanlış davranışlarla ilgili iddiaların çözüme kavuşturulması	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

EK (2): Ankete Cevap Veren Akademisyenlerin Görev Yaptıkları Üniversiteler

	Üniversite Listesi	Cevap Sayısı
1.	Abant İzzet Baysal Üniversitesi	2
2.	Adıyaman Üniversitesi	1
3.	Adnan Menderes Üniversitesi	1
4.	Afyon Kocatepe Üniversitesi	3
5.	Akdeniz Üniversitesi	3
6.	Anadolu Üniversitesi	6
7.	Ankara Üniversitesi	1
8.	Atatürk Üniversitesi	2
9.	Bahçeşehir Üniversitesi	1
10.	Balıkesir Üniversitesi	3
11.	Bartın Üniversitesi	1
12.	Bilecik Üniversitesi	1
13.	Cumhuriyet Üniversitesi	1
14.	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	3
15.	Çankaya Üniversitesi	1
16.	Çukurova Üniversitesi	3
17.	Doğuş Üniversitesi	1
18.	Dokuz Eylül Üniversitesi	2
19.	Dumlupınar Üniversitesi	1
20.	Düzce Üniversitesi	1
21.	Erciyes Üniversitesi	2
22.	Fatih Üniversitesi	4
23.	Gaziantep Üniversitesi	1
24.	Gaziosmanpaşa Üniversitesi	1
25.	Giresun Üniversitesi	1
26.	Gümüşhane Üniversitesi	2
27.	Hacettepe Üniversitesi	1
28.	Harran Üniversitesi	1
29.	İnönü Üniversitesi	2
30.	İstanbul Bilgi Üniversitesi	1
31.	İstanbul Üniversitesi	4
32.	İzmir Ekonomi Üniversitesi	1
33.	Kadir Has Üniversitesi	1
34.	Karadeniz Teknik Üniversitesi	4
35.	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi	2
36.	Kırklareli Üniversitesi	1
37.	Kocaeli Üniversitesi	1
38.	Maltepe Üniversitesi	1
39.	Marmara Üniversitesi	5
40.	Mersin Üniversitesi	1
41.	Muğla Üniversitesi	1
42.	Nevşehir Üniversitesi	1
43.	Pamukkale Üniversitesi	4
44.	Rize Üniversitesi	2
45.	Sakarya Üniversitesi	2
46.	Trakya Üniversitesi	1
47.	Tunceli Üniversitesi	1
48.	Uludağ Üniversitesi	4
49.	Uşak Üniversitesi	2
50.	Yıldız Teknik Üniversitesi	1
51.	Zonguldak Karaelmas Üniversitesi	3

EK (3): Akademisyenlerin Denetim Dersi Verip Vermemelerine Göre Adli Muhasebe Konusundaki Bilgilerine İlişkin TUKEY Tablosu

(I) Denetim Dersi Verme Durumu	(J) Denetim Dersi Verme Durumu	Ortalama Farkı (I-J)	Std. Hata	p	95% Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Hiç vermeyen	Geçmişte veren	,26923	,11793	,063	-,0119	,5504
	Sürekli veren	,46660*	,12015	,001	,1802	,7530
Geçmişte veren	Hiç vermeyen	-,26923	,11793	,063	-,5504	,0119
	Sürekli veren	,19737	,14359	,359	-,1449	,5397
Sürekli veren	Hiç vermeyen	-,46660*	,12015	,001	-,7530	-,1802
	Geçmişte veren	-,19737	,14359	,359	-,5397	,1449

*Ortalama farkı 0.05 anlamlılık düzeyinde önemli.

EK (4): Akademisyenlerin Denetim Dersi Verip Vermemelerine Göre Adli Muhasebe Eğitimini Müfredatlarına Entegre Etme Düşüncelerine İlişkin TUKEY Tablosu

(I) Denetim Dersi Verme Durumu	(J) Denetim Dersi Verme Durumu	Ortalama Farkı (I-J)	Std. Hata	p	95% Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Hiç vermeyen	Geçmişte veren	,09231	,12356	,736	-,2022	,3868
	Sürekli veren	,44231*	,12356	,002	,1478	,7368
Geçmişte veren	Hiç vermeyen	-,09231	,12356	,736	-,3868	,2022
	Sürekli veren	,35000	,14850	,053	-,0040	,7040
Sürekli veren	Hiç vermeyen	-,44231*	,12356	,002	-,7368	-,1478
	Geçmişte veren	-,35000	,14850	,053	-,7040	,0040

* Ortalama farkı 0.05 anlamlılık düzeyinde önemli.

EK (5): Akademisyenlerin Bulundukları Farklı Üniversitelere Göre Adli Muhasebe Konularına Verdikleri Önem Derecesine İlişkin ANOVA Analizi Sonuçları

	<i>Ortalamaların Karesi</i>	<i>F</i>	<i>p</i>
Hileyi önlemeye yönelik kontroller	0,383	0,772	0,806
Kayıtların tahrif edilmesi	0,397	0,936	0,592
İç kontrol değerlemesi	0,381	0,918	0,615
Hile türleri	0,311	0,987	0,522
Hile tespiti ve caydırma programları	0,528	1,004	0,499
Siber suçlar ve bilgisayar hileleri	0,444	1,226	0,257
Hile karşıtı denetim standartları	0,715	1,343	0,171
Hile denetiminin teorisi ve metodolojisi	0,386	0,705	0,877
Hileyi önlemeye yönelik eğitim	0,413	0,467	0,994
Finansal raporlama standartları ve ilkeleri	0,637	0,848	0,709
Hilenin unsurları: Baskı, fırsat ve rasyonelleştirme	0,424	0,63	0,936
Hileleri karşıtı kriterler	0,756	1,484	0,103
Analitik gözden geçirme usulleri	0,571	0,621	0,944
Rüşvet ve yolsuzluk araştırması	0,541	0,75	0,828
Adli muhasebeyle ilgili profesyonel standartlar	1,005	0,873	0,676
İlgili taraf işlemlerinin manipüle edilmesi	0,584	0,694	0,888
Finansal raporlama süreci ve analizi	0,467	0,762	0,818
Bilgi güvenliği ve mahremiyeti	0,849	1,465	0,114
Etiğin ilkeleri ve şirkete ait davranış kuralı	0,927	0,917	0,617
Kurumsal yönetim	0,797	1,39	0,150
Hukuki sisteme ilişkin bilgi	0,487	0,895	0,648
Delil/kanıt toplama kuralları	0,706	0,956	0,563
Suç kontrol teknikleri	0,528	0,889	0,654
Kriminoloji, beyaz yakalı ve ekonomik suçlar	0,562	0,843	0,718
İşletmeyle ilgili ikaz işaretleri	0,873	1,408	0,138
Etkili rapor yazma	0,839	1,276	0,218
Menfaat çatışması araştırma teknikleri	0,712	0,949	0,574
İşletme değerlemeleri ve maliyet tahminleri	0,455	1,026	0,471
Bilirkişi tanıklığı ve uzman şahitliği teknikleri	0,601	0,961	0,557
Kurum içi soruşturmaları yönetme	0,762	0,937	0,590
Gelirler/kazanç yönetimi	1,025	1,176	0,304
Hileyi önlemeye yönelik staj	0,591	0,868	0,684
Duruşma ile ilgili kurallar ve çapraz sorgu yöntemleri	0,74	0,798	0,775
Adli muhasebe alanında mesleki kariyerler	0,736	0,683	0,893
İstatistikî örnekleme	0,763	1,121	0,358
Yanlış davranışlarla ilgili iddiaların çözüme kavuşturulması	0,654	0,653	0,921
Dava danışma teknikleri	0,805	0,847	0,711
Adli muhasebeyi destekleyen profesyonel örgütler	0,659	0,74	0,843
Görüşme tecrübeleri ve görüşmenin hukuki boyutları	0,965	1,006	0,497
Hissedar davaları	0,945	0,952	0,569
Boşanma davalarında varlıkların değerlemesi	1,181	0,688	0,893

EK (6): Akademisyenlerin Akademik Unvanlarına Göre Adli Muhasebe Konularına Verdikleri Önem Derecesine İlişkin ANOVA Analizi Sonuçları

	<i>Ortalamaların Karesi</i>	<i>F</i>	<i>p</i>
Hileyi önlemeye yönelik kontroller	0,502	1,169	0,331
Kayıtların tahrif edilmesi	0,319	0,764	0,600
İç kontrol değerlemesi	0,241	0,593	0,735
Hile türleri	0,376	1,226	0,302
Hile tespiti ve caydırma programları	0,761	1,479	0,196
Siber suçlar ve bilgisayar hileleri	0,690	1,778	0,114
Hile karşıtı denetim standartları	0,268	0,401	0,876
Hile denetiminin teorisi ve metodolojisi	0,983	2,334	0,040
Hileyi önlemeye yönelik eğitim	1,284	2,248	0,047
Finansal raporlama standartları ve ilkeleri	0,565	0,803	0,570
Hilenin unsurları: Baskı, fırsat ve rasyonelleştirme	0,767	1,473	0,198
Hileleri karşıtı kriterler	0,807	1,255	0,287
Analitik gözden geçirme usulleri	0,786	1,083	0,379
Rüşvet ve yolsuzluk araştırması	0,396	0,617	0,716
Adli muhasebeyle ilgili profesyonel standartlar	1,165	1,097	0,371
İlgili taraf işlemlerinin manipüle edilmesi	1,028	1,522	0,181
Finansal raporlama süreci ve analizi	0,462	0,860	0,528
Bilgi güvenliği ve mahremiyeti	1,347	1,959	0,081
Etiğin ilkeleri ve şirkete ait davranış kuralı	1,290	1,371	0,236
Kurumsal yönetim	1,365	2,092	0,063
Hukuki sisteme ilişkin bilgi	0,161	0,299	0,935
Delil/kanıt toplama kuralları	0,605	0,826	0,553
Suç kontrol teknikleri	0,579	1,044	0,403
Kriminoloji, beyaz yakalı ve ekonomik suçlar	0,649	1,077	0,383
İşletmeyle ilgili ikaz işaretleri	0,748	0,976	0,447
Etkili rapor yazma	0,261	0,324	0,923
Menfaat çatışması araştırma teknikleri	0,705	0,953	0,462
İşletme değerlemeleri ve maliyet tahminleri	0,483	1,067	0,389
Bilirkişi tanıklığı ve uzman şahitliği teknikleri	1,150	2,002	0,075
Kurum içi soruşturmaları yönetme	0,334	0,408	0,872
Gelirler/kazanç yönetimi	0,175	0,172	0,984
Hileyi önlemeye yönelik staj	0,370	0,569	0,754
Duruşma ile ilgili kurallar ve çapraz sorgu yöntemleri	0,632	0,761	0,602
Adli muhasebe alanında mesleki kariyerler	0,196	0,211	0,972
İstatistikî örnekleme	0,244	0,322	0,924
Yanlış davranışlarla ilgili iddiaların çözüme kavuşturulması	0,452	0,540	0,776
Dava danışma teknikleri	1,312	1,568	0,167
Adli muhasebeyi destekleyen profesyonel örgütler	1,140	1,557	0,170
Görüşme tecrübeleri ve görüşmenin hukuki boyutları	0,510	0,513	0,797
Hissedar davaları	0,450	0,449	0,844
Boşanma davalarında varlıkların değerlemesi	0,757	0,522	0,790

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler	
Adı Soyadı	Abdülkadir PEHLİVAN
Doğum Yeri ve Tarihi	Akçaabat, 01.10.1983
Eğitim Durumu	
Lisans Öğrenimi	Karadeniz Teknik Üniversitesi - İşletme Bölümü (2005)
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce
Bilimsel Faaliyetleri	
A. Uluslararası Bilimsel Toplantılarda Sunulan ve Bildiri Kitabında Basılan Bildiriler 1. “Usul-u Defteri: An Accounting Teaching Book Published in the Early Years of the 20th Century in the Ottomans”, (Ortak Yayın) 12th World Congress of Accounting Historians, İstanbul, 27–31 July 2008. 2. “Türkiye'deki Kamu Kurumlarında Kurulabilecek Denetim Komitelerinin Kamu İç Denetim Elemanlarının Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi”, (Ortak Yayın) MÖDAV 5th Annual International Accounting Conference, İstanbul, 13–15 November 2008. 3. “Muhasebe Bakış Açısıyla Çevresel Denetim”, (Ortak Yayın) The Third Business and Economy International Workshop, Giresun, 26–27 June 2008. 4. “The Consequences of Modernity and Accounting”, (Ortak Yayın) 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting, İstanbul, 15-18 September 2010. B. Ulusal Bilimsel Toplantılarda Sunulan ve Bildiri Kitabında Basılan Bildiriler 1. “Doğal Afet Risklerini Paylaşma Aracı Olarak Deprem Sigortası”, Türkiye Mühendis ve Mimar Odaları Birliği Afet Sempozyumu, (Ortak Yayın) Ankara, 5–7 Aralık 2007. C. Ulusal Hakemli Dergilerde Yayınlanan Makaleler 1. “Zorunlu Deprem Sigortası Üzerine Bir Değerlendirme”, (Ortak Yayın) Mevzuat Dergisi, Yıl: 9, Sayı:113, Mayıs 2007. 2. “Natural Laws of Accounting as a Science”, (Ortak Yayın) Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 12, Yıl 9, Haziran 2007. 3. “Risk Kavramından Hareketle Türkiye’deki Sigortacılık Sektörü Üzerine Değerlendirmeler”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C.X, S.I, 2008. 4. “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı ve Muhasebe”, (Ortak Yayın) Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 23, Sayı:2, 2009. 5. “Kamu Kurumlarında Denetim Komitelerinin Kompozisyonu ve Çalışma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, (Ortak Yayın) Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C.XI, S.I, 2009. 6. “Yönetim Muhasebesindeki Değişimi Anlamak”, (Ortak Yayın) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 11, Sayı: 17, Aralık, 2009.	
İş Deneyimi	
Çalıştığı Kurumlar	• Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü - Araştırma Görevlisi (2005 - 2009) • Karadeniz Teknik Üniversitesi Trabzon Meslek Yüksek Okulu - Öğretim Görevlisi (2010 - ...)
İletişim	
E-Posta Adresi	apehlivan@ktu.edu.tr
Tarih	14.06.2010