

ADLI MUHASEBE EĞİTİMİ: YÜKSEK LİSANS MÜFREDAT GELİŞTİRME ÖNERİSİ*

Dr. Öğr. Üyesi Derya ÜÇOĞLU**

İnceleme Makalesi / *Review Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
Mart 2021, 23(1), 81-106

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, yurt dışındaki üniversitelerin adli muhasebe yüksek lisanslarında yer alan derslerin ve ders içeriklerinin incelenerek Türkiye’de açılacak benzeri bir yüksek lisans programı için müfredat modeli sunmaktır. Bu kapsamda yapılan araştırmada ABD, Avustralya, Birleşik Krallık ve Kanada’da muhasebe yüksek lisans programları altında adli muhasebe alt uzmanlık alanı sunan 6 üniversite ve adli muhasebe yüksek lisans programı bulunan 17 üniversite olmak üzere toplam 23 üniversitenin müfredatları incelenmiştir. Yapılan içerik analizi doğrultusunda, Türkiye’de gelecek yıllarda açılacak ilk adli muhasebe yüksek lisans programında yer alması gereken 10 zorunlu ders ve 2 seçmeli ders ile derslerin asgari içerikleri ile ilgili bir müfredat modeli geliştirilmiştir. Son olarak da önerilen müfredattaki zorunlu dersler, programın öğrenme çıktılarıyla ve tüm adli muhasebecilerin sahip olması gereken bilgi setiyle eşleştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Muhasebe Eğitimi, Müfredat, Yüksek Lisans

JEL Sınıflandırması: M40, M41

FORENSIC ACCOUNTING EDUCATION: A RECOMMENDATION ON MASTER’S DEGREE CURRICULUM DEVELOPMENT

ABSTRACT

This study aims to investigate the courses and course contents of master programs in forensic accounting offered by the universities abroad to provide a curriculum model for a similar program to be offered in Turkey. In this research, the curricula of 23 universities in the USA, Australia, the United Kingdom, and Canada, including six universities offering accounting programs with a concentration on forensic accounting and 17 universities with forensic accounting master's programs, were examined. Based on the content analysis conducted, a curriculum model was developed for ten core courses and two elective courses to be included in the first forensic accounting master's program that will be offered in the following years in Turkey, and for the

* Makale Gönderim Tarihi: 02.08.2020; Makale Kabul Tarihi: 06.01.2021

** İstanbul Bilgi Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, derya.ucoglu@bilgi.edu.tr,

 orcid.org/0000-0001-5510-3574

Atf (Citation): Üçoğlu, D. (2021). Adli Muhasebe Eğitimi: Yüksek Lisans Müfredat Geliştirme Önerisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(1), 81-106. <https://doi.org/10.31460/mbdd.776495>

minimum content of these courses. Finally, the core courses included in the curriculum were matched with the program learning outcomes and the knowledge sets that all forensic accountants should have.

Keywords: Forensic Accounting, Accounting Education, Curriculum, Master's Degree

JEL Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

Adli muhasebe, hile tespitinde ve kontrolünde vazgeçilmez olan, bir bireyin veya kuruluşun yasadışı bir finansal faaliyette bulunup bulunmadığını belirlemek için kullanılan, hızla büyüyen araştırmacı bir muhasebe alanıdır (Okoye ve Gbegi 2013, 2).

Muhasebe kavramlarının ve tekniklerinin uygulanmasını içeren adli muhasebe, tartışma, ihtilaf ve sonucunda ihtilaf çözümü gibi konulara temel oluşturacak, mahkemeye sunulmaya uygun bir muhasebe analizi sağlamaktadır (Zysman 2004, bölüm 1). Apostolou, Hassell ve Webber'e (2000) göre, hukuki konularda muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerinin üçlü uygulamasından faydalanan adli muhasebecilik, en üst düzeyde güvence veren ve hukuki incelemeler için uygun olan bir muhasebe alanıdır (Olaoye ve diğerleri 2019, 265).

Dünyada hilelerin, yolsuzlukların ve finansal raporlama skandallarının her geçen gün daha da artması sonucunda adli muhasebe eğitimi bir zorunluluk haline gelmiştir. Hile ve adli muhasebe eğitiminin kökeni Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Kanada, Birleşik Krallık, Fransa ve Avustralya gibi gelişmiş ülkelerde atılmış, söz konusu ülkelerin en köklü üniversitelerinde lisans veya lisansüstü düzeylerde mevcut muhasebe müfredatlarına hile ve adli muhasebe eğitimi dahil edilmiştir (Johnson-Rokos 2015, 38-39).

Adli muhasebecilik eğitimi veren üniversiteler veya meslek kuruluşları gibi kurumların müfredat geliştirebilmeleri için adli muhasebecilikle ilgili önemli becerilerin hangileri olduğunun bilinmesi son derece yararlıdır. Bu nedenle de adli muhasebecilerin hangi becerilere sahip olması gerektiği ve bu becerilerin uygulamacılar, akademisyenler ve adli muhasebe hizmeti kullanıcıları açısından farklı olup olmadığının araştırılması amacıyla yapılmış pek çok çalışma bulunmaktadır (Nicolae ve Diana 2017, 420-421).

Adli muhasebecilik eğitimine farklı disiplinlerin dahil edilmesi gereklidir çünkü yetkin bir adli muhasebecinin sağlam bir muhasebe alt yapısına ve araştırmacı bir anlayışa ihtiyacı vardır. Bunlara ek olarak adli muhasebecilerin denetim teknikleri, kriminoloji, yasal süreçler ve dava prosedürlerinin yanı sıra kuvvetli yazılı ve sözlü iletişim becerilerine sahip olması önemli görülmektedir (Nicolae ve Diana 2017, 421).

Bu çalışmada da öncelikle adli muhasebecilikle ilgili genel bilgilere, adli muhasebecilerin sahip olması gereken özelliklere ve bilgilere, adli muhasebecilik eğitimine ve literatürde adli muhasebecilik ve adli muhasebe eğitimi konusunda yapılmış araştırmalara yer verilmiştir. Sonrasında hangi ülkelerdeki hangi üniversitelerde adli muhasebe yüksek lisans programlarının mevcut olduğu tespit edilmiş, söz konusu programların müfredatlarında yer alan dersler ve ders içerikleri incelenmiştir. Yapılan içerik analizi sonrasında dersler belirli başlıklar altında kategorize edilmiştir.

Türkiye’de halihazırda mevcut bir adli muhasebe yüksek lisans programı bulunmuyor olması nedeniyle, yapılan analizler doğrultusunda bir müfredat modeli önerisi geliştirilmiştir. Adli muhasebe yüksek lisans programında yer alması gereken dersler ve derslere ilişkin asgari içerikler sunulmuş, önerilen zorunlu derslerin programın öğrenme çıktılarıyla ve adli muhasebecilerin sahip olması gereken bilgi setiyle eşleştirmesi yapılmıştır.

2. ADLİ MUHASEBE

2.1. Adli Muhasebe ile İlgili Genel Bilgiler

“Forensic accounting” terimi ilk olarak ABD’de ortaya çıkmış ve dilimize “adli muhasebe” olarak çevrilmiştir. Adli muhasebe; muhasebe, finans ve yönetim alanlarındaki yasa dışı faaliyetlerle veya tartışmalı kararlarla ilgili olarak dava süreci başlamadan veya dava sürecinde, olaylarla ilgili detaylı araştırmaların yapıldığı bir muhasebe uzmanlık alanı olarak tanımlanmaktadır. (Aracı ve Çevik Özcan 2019, 802)

Adli muhasebeciliğin ortaya çıkış nedenleri arasında ticari işlemler nedeniyle kişilerin veya kurumların mahkemelere daha fazla başvurma gereksinimleri ve bu doğrultuda yargı mensuplarının karşılaştıkları dava ve olaylarda uzman görüşüne daha çok ihtiyaç duymaları, işletme çalışanları tarafından yapılan hilelerdeki artış ve bu hilelerin tespitinde ve engellenmesindeki zorluklar, işletme başarısızlıklarındaki artışlar ve son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları nedeniyle mesleğe olan güvenin azalması bulunmaktadır (Şenel ve Arslan 2019, 301).

Ayrıca internette yapılan işlemlerin ve e-ticaretin gelişmesiyle birlikte artan siber suçlarla ilgili adli soruşturmanın yürütülmesi için gerekli olan yetenek ihtiyacı da adli muhasebecilere gereksinim duyulmasına yol açmıştır (Pazarçeviren 2005, 3).

Adli muhasebecilik mesleği, birçok ülkede ve 1980’den sonra Amerika’da gelişmeye başlamış ve adli muhasebecilik konusunda uzman olan muhasebeci sayısı her geçen gün artmaya başlamıştır. Ekonomik çevrenin değişmesi, muhasebecilik mesleğinin değişen ihtiyaçları ve sınırlı sayıda mevcut uzmanlıkların bulunması, adli muhasebeciliğin hızlı gelişimine yardımcı olmuştur (Zeytinoglu ve Anadolu 2020, 28).

Bütün dünyada yaşanan şirket skandalları sonrasında Amerika’da Sarbanes-Oxley Yasasının 2002 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte denetimde adli muhasebecilik uygulamalarından yararlanması gerekliliği daha da net ortaya çıkmıştır. Daha sonra SEC tarafından yayımlanan düzenlemelerde de açıkça adli muhasebeci teriminin kullanılması, adli muhasebecilik mesleğinin muhasebe mesleği içerisindeki yerinin ayrı olarak tanınmasına yol açmıştır (Çabuk ve Yücel 2012, 31).

Adli muhasebe; hukuk ve muhasebe gibi farklı disiplinleri birleştiren, muhasebe ve ticaret bilgisinin kullanılarak soruşturma yapılması, mahkemelerde kullanılması amacıyla görüş oluşturulması, hile tespiti, finansal sorunların çözülmesi vb. amaçlarla işletmenin sahip olduğu muhasebe sisteminin derinlemesine incelenmesini kapsayan sezgisel bir yaklaşımdır (Terzi ve Kıymetli Şen 2015, 478-479).

Temel olarak adli muhasebe aşağıda yer alan özelliklere sahiptir (Renzhou 2011, 2148-2149):

- Adli muhasebe, belirli yasal konulardaki sosyal-mesleki faaliyetlerdir.
- Adli muhasebenin mesleki faaliyetleri için muhasebe, hukuk, denetim ve değerlendirme dahil olmak üzere birden fazla araç kullanılmaktadır.
- Adli muhasebenin mesleki faaliyetleri sosyal mülkiyet düzenini korumayı amaçlar.
- Adli muhasebenin mesleki faaliyetleri, yasadışı ele geçirme, zararlar, değerlerin korunması ve bir mülke değer katma gibi sorunları çözer.

Adli muhasebecilik dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik ve hile denetçiliği/araştırmacı muhasebecilik bileşenlerinden oluşmaktadır. Dava destek danışmanlığında, adli muhasebeci finansal verileri toplayıp analiz ettikten sonra bir rapor hazırlayarak sunar ve dava öncesinde veya esnasında avukatlara destek olacak danışmanlık hizmetleri verir. Adli muhasebeciler, davalarda uzman şahit olarak teknik, bilimsel veya diğer konularda avukatlara ve hakimlere bilgi sağlayabilirler. Ayrıca işletmelerde meydana gelen hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi için gerekli tedbirlerin alınması için de adli muhasebeciler hile denetçisi ve araştırmacı muhasebeci olarak faaliyet gösterebilirler (Elitaş 2012, 158-159).

2.2. Adli Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Özellikler ve Bilgiler

Adli muhasebecilik mesleğinin geniş ve farklı alanlardan bilgi birikimi gerektirmesi, adli muhasebecilerin sahip olması gereken beceriler ve özellikler konusunda birçok değişik çalışma yapılmasına yol açmıştır. Becerilerin doğru belirlenmesi, bu alandaki eğitim müfredatlarının da doğru şekilde oluşturulmasını sağlayacaktır.

Zysman’a göre adli muhasebecinin sahip olması beklenen özellikler aşağıda yer almaktadır (Zysman, 2004, bölüm 10):

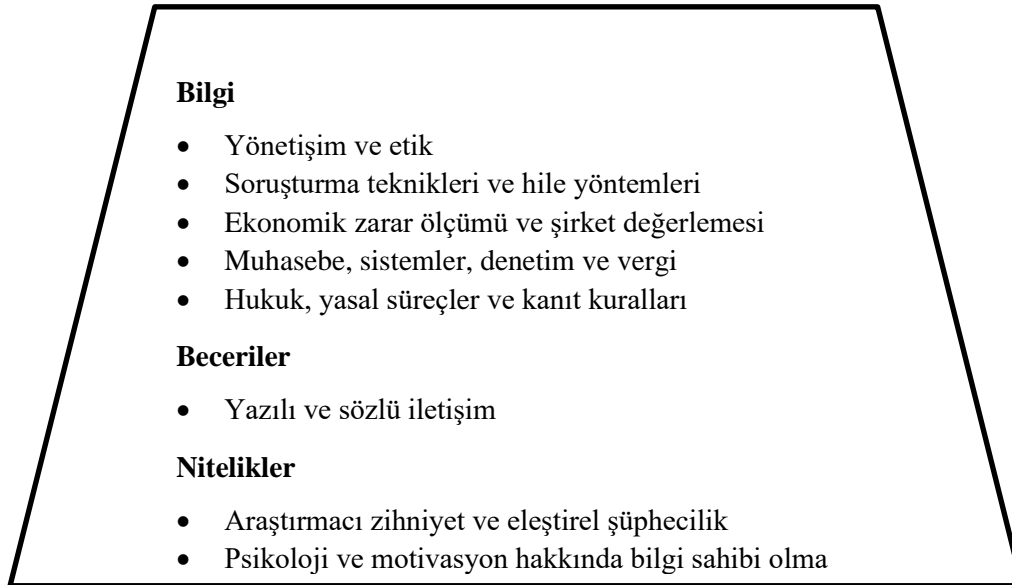
- Meraklı,

- Ayrıntılara ve detaylara önem veren,
- Israrcı,
- Şüpheli,
- Sağduyulu,
- Güvenilir mesleki muhakeme becerisine sahip,
- Kendine güvenen,
- Yaratıcı,
- Organizasyon becerisi olan.

Ayrıca adli muhasebecinin bütün alternatiflere açık olması, büyük resmi görebilmesi ve kuvvetli iletişim becerilerine sahip olması gerektiği belirlenmiştir.

Ramaswamy'e göre ise adli muhasebecinin finansal tablolar ve analizi hakkında derinlemesine bilgi sahibi olması, rüşvet, kara para aklama, yolsuzluk gibi hile türlerine vakıf olması, işletmelerin iç kontrol sistemlerini analiz ederek riskleri değerlendiren kontrol sistemleri kurabilmesi, network sistemleri hakkında bilgi sahibi olması ve bilgisayar becerilerinin üst düzeyde olması, yasadışı davranışların arkasındaki dürtülerin ne olduğunu anlayabilmesi ve çalışanları motive eden hile engelleme programları kurabilmesi için belirli oranda psikoloji bilgisine sahip olması, hukuki sistem ve bazı kanunlar hakkında temel bilgilere sahip olması gerekli olarak görülmektedir (Ramaswamy 2005, 70).

Brooks ve Labelle'in çalışmasında (2006, 292) ise araştırmacı ve adli muhasebecinin (investigative and forensic accountant - IFA) sahip olması gereken bilgi, beceri ve nitelikler aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:



Şekil 1. Araştırmacı ve Adli Muhasebecinin Sahip Olması Gereken Bilgi, Beceri ve Nitelikler
Kaynak: Brooks ve Labelle 2006, 292.

Bozkurt'a (2000) göre adli muhasebecilerin ileri seviyede muhasebe bilgisinin yanı sıra, suç bilimi, psikoloji, araştırma teknikleri, istatistik ve bilgisayar uygulamaları gibi alanlarda bilgi sahibi olarak muhasebeci veya denetçi kimliğinin dışına çıkabilmeleri ve karşılaştıkları olayları derinlemesine inceleyebilmeleri gerekmektedir (Bozkurt 2000, 59).

Digabriele'in çalışmasında yaptığı anketin sonuçlarına göre ise; uygulamacılar ve akademisyenler eleştirel düşünme, yapılandırılmamış problem çözme, araştırmacılığın esnekliği, analitik yeterlilik ve yasal konularda bilgi sahibi olmanın adli muhasebecilerin önemli becerilerinden olduğunu belirtmiştir. Adli muhasebecilik hizmetleri kullananlar akademisyenlere kıyasla tümdengelimsel analizi daha az önemli olarak değerlendirmesine rağmen, bütün taraflar tümdengelimsel analizin de önemli becerilerden biri olduğu hususunda ortak görüş bildirmiştir. Ayrıca yazılı ve sözlü iletişimde başarılı olma ile soğukkanlılık da adli muhasebecilerin sahip olmaları gereken önemli özellikler olarak görülürken, en düşük ortalamaya sahip beceri belirli hukuki konularda bilgi sahibi olmak şeklinde tanımlanmıştır (Digabriele 2008, 336-337).

2.3. Adli Muhasebecilik Eğitimi

Enron, WorldCom ve HealthSouth gibi finansal raporlama skandallarının yaygın olarak duyulmasından sonra muhasebe mesleğinin önde gelenleri muhasebe eğitmenlerine adli muhasebe eğitimi vermeleri konusunda çağrı yapmaya başlamıştır. Sonrasında birçok üniversite adli muhasebecilik ve/veya hile denetimi ile ilgili dersler sunmaya başlamış ve bazı üniversiteler de bu alana özel derece, yan dal veya sertifika programları açmıştır (Kramer ve diğerleri 2017, 249-250).

Kranacher ve diğerleri (2008, 508), hile ve adli muhasebe eğitimi müfredat modelinde aşağıda yer alan temel alanlarda içerik sunulmasını önermektedir:

- Özellikle hile ve finansal suçlara odaklanılan kriminoloji, yasal mevzuat ve etik konular,
- Hilenin önlenmesi, caydırma, tespit, soruşturma ve iyileştirme (tespit ve araştırma için bilgisayar tabanlı araç ve teknikler ile elektronik vaka yönetimi araçları içeren),
- Araştırma ve analiz dahil adli danışmanlık ve dava danışmanlığı hizmetleri, kayıp ve zararların ölçümü, uyumsuzluk soruşturması ve tahkim ile arabuluculuğu da içerecek şekilde uyumsuzluk çözümü.

Adli muhasebecilik eğitiminin önündeki engellerden biri öğretim üyelerinin ilgi eksikliği ve müfredata adli muhasebenin entegre edilmesiyle eğitime ciddi bir katkı sağlanamayacağı görüşüdür. Adli muhasebecilikle ilgili birçok uygulama alanı olması, kapsamlı ders planı hazırlanmasını da zorlaştırmaktadır. Ayrıca adli muhasebenin birçok farklı disiplinden besleniyor olması, adli muhasebe alanında gerekli bilgilere sahip öğretim elemanı bulma zorluğunu da beraberinde getirmektedir (Rezaee ve diğerleri 1992, 28).

Florida Atlantic Üniversitesi yenilikçi bir yaklaşımla Amerika’da ilk adli muhasebe yüksek lisans programını açan üniversite olup, programda öğrencilerine 10 ders sunmaktadır:

Tablo 1. Florida Atlantic Üniversitesi Adli Muhasebe Yüksek Lisans Programı Dersleri

Genel Zorunlu	Adli Muhasebe Zorunlu
Muhasebe Bilgi Sistemleri	Muhasebe Hile Denetimi Kavramları
Denetim	Muhasebe Hile Denetimi Davranış ve Prosedürleri
Federal Gelir Vergisi Kavramları	Adli Muhasebe ve Yasal Çevre
E-Ticaret Muhasebesi	Adli Muhasebe, Hile ve Vergilendirme
Lisansüstü İşletme İletişimi	Şirket Değerlemesi

Kaynak: Young 2008, 594

Programın başlamasıyla birlikte en büyük problem istekli ve nitelikli öğretim üyesi bulma aşamasında yaşanmıştır. Fakülte üyelerinin böyle bir programda yer almayı istememelerinin en önemli nedenlerinden biri bu programdaki derslerde vurgu yapılan konuların diğer programlardakilerden daha farklı olması ve bunun için de öğretim üyelerinin önemli miktarda hazırlanma zamanı harcamasının gerekmesidir.

Bir diğer sebep de adli muhasebe ile ilgili bilgi veya deneyim eksikliğidir. Bu sorunun aşılması için üniversite dışından nitelikli öğretim üyeleri istihdam edilmesinin ve daimi öğretim üyelerinin nitelikli uygulamacılar ile eşleştirildiği takım öğretimi yaklaşımının benimsenmesinin üniversitedeki eğitime önemli ölçüde katkısı olmuştur (Young 2008, 597-598).

Birçok üniversite adli muhasebeciliğin müfredatlarına entegrasyonu konusunda sorunlar yaşamaktadır. Çünkü müfredat değişiklikleri hem finansal hem kişisel maliyetlerin yanı sıra programın başarılı olması konusunda idari taahhütler ve garantiler de içermektedir. Adli muhasebeciliğin müfredatlara entegrasyonu konusundaki en önemli engeller finansal kaynak, öğretim materyalleri, idari destek ve fakülte ilgisi eksiklikleridir.

Adli muhasebe eğitimi ve adli muhasebe dersi materyallerinin geliştirilmesi ile ilgilenen çok az öğretim elemanı bulunmaktadır. Adli muhasebenin, özellikle hileyle mücadele ile ilgili kavramların ve tekniklerin muhasebe ders kitaplarına ve yayınlara daha çok entegre edilmesiyle, daha fazla üniversitenin müfredatlarına adli muhasebe eğitimini dahil etmeleri beklenmektedir (Johnson-Rokosu 2015, 48).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde adli muhasebe mesleği hakkındaki farkındalığın tespiti, mesleğin gerektirdiği yetkinliklerin belirlenmesi ve adli muhasebe mesleğinin eğitim boyutu açısından incelenmesi gibi konularda birçok çalışma mevcuttur.

Pehlivan ve Dursun (2012), adli muhasebe eğitimi ile ilgili bakış açılarını tespit etmek amacıyla akademisyenlere yönelik olarak anket yaptıkları çalışma sonucunda Türkiye’de adli muhasebecilikle ilgili yeterli eğitim altyapısı bulunmadığını, akademisyenlerin müfredatlara adli muhasebe eğitimi ile ilgili dersler eklenmesi konusunda isteksiz olduklarını ve mevcut müfredatları yeterli gördüklerini belirlemiş ve Türkiye’de adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesi konusunda önerilerde bulunmuşlardır.

Akın ve Onat’ın (2015) 92 meslek mensubunun katılımıyla gerçekleştirdiği anket çalışması sonucunda meslek mensuplarının adli muhasebe ile ilgili olarak kısmen bilgi sahibi oldukları, gelecekte mesleğin daha da önemli olacağını düşündükleri ve bu nedenle de adli muhasebecilikle ilgili bilgi birikimlerini artırmak istedikleri anlaşılmıştır. Ancak mesleğin yasal düzenlemelerle desteklenmesi, meslekle ilgili staj imkanlarının yaratılması, adli muhasebecilikle ilgili lisans ve yüksek lisans programlarının açılması gibi adımlarla adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde istenen seviyede gelişebileceği yorumları da çalışmada yer almaktadır.

Ciğer ve Topsakal (2015) yaptıkları anket çalışması ile adli muhasebe eğitimini engelleyen nedenlerin en önemlilerinin adli muhasebe konusunda yönetimin ilgisinin ve desteğinin yetersiz olması, adli muhasebe konusunda uygun muhasebe dersleri bulunmaması ve adli muhasebe konusundaki derslerin müfredatta yer almasına önem verilmemesi, adli muhasebe eğitimi veren fakülte sayısının çok az olması ve öğrencilerin de böyle bir eğitime yeterince ilgi göstermemesi olduğunu tespit etmiştir.

Açık (2016) çalışmasında, Amerika, İngiltere ve Kanada gibi ülkelerdeki adli muhasebecilik derslerini araştırmış olup; muhasebe ve denetim dersleri dışında genel psikoloji, iletişim sistemleri, hile denetimi, istatistik, sosyoloji, kriminoloji ve adli muhasebe gibi değişik alanlardan dersler bulunduğunu, Türkiye’de ise bu alanda verilen yalnızca birkaç eğitim olduğunu belirlemiştir. Türkiye’de adli muhasebe alanında yüksek lisans programlarının açılması ve eğitim sayılarının artmasıyla birlikte adli muhasebecilik mesleğinin hukuki bir altyapıya da sahip olması sonrasında, ülkemizde de bu mesleğin yaygın olarak icra edilmesinin beklendiği tespiti yapılmıştır.

Kıllı ve Çeviren’in (2017) adli muhasebe konusunda muhasebe meslek mensuplarının farkındalıklarını tespit etmek amacıyla yaptıkları anket sonuçlarına göre meslek mensuplarının adli muhasebe kavramından haberdar oldukları, ancak adli muhasebecilik mesleği hakkında çok fazla bilgi sahibi olmadıkları ve bu alanın gelişime açık olduğunu düşündükleri için alanla ilgili eğitimlerin ve

seminerlerin düzenlenmesini ve adli muhasebecilik mesleği ile ilgili lisansüstü programların açılmasını çoğunlukla destekledikleri belirlenmiştir.

Kramer ve diğerlerinin (2017) yaptıkları çalışma ise muhasebe eğitimi ile ilgili olarak eğitimcilerin ve uygulamacıların mevcut görüşlerinin belirlenmesine yönelik olup, bu amaçla yapılan ankete 129 kişi katılmıştır. Katılımcılardan hiçbiri adli muhasebe eğitimi verilmesine gerek olmadığı yönünde görüş belirtmemiş olup, ankette sunulan adli muhasebe eğitimi ile ilgili 14 alan konusunda ise farklı sıralamalar yapmışlardır. Akademisyenler; hile tespit yöntemleri, varlıkların kötüye kullanılması, hileli finansal tablolar ve analizi, hilenin önlenmesi/caydırma ve kanıtların organize edilmesi ve değerlendirilmesi de dahil hile soruşturma yöntemleri konularına öncelik verirken, uygulamacılar hilenin önlenmesi/caydırma, hile tespit yöntemleri, hileli finansal tablolar ve analizi, siber suçlar ve güvenlik, görüşme ve sorgulama konularını en önemli 5 konu olarak seçmiştir.

Tiwari ve Debnath'ın (2017) yaptıkları literatür taramasına dayalı çalışmada, adli muhasebe eğitiminin multidisipliner olduğu ve denetim, muhasebe, istatistik, bilgi teknolojileri, yasal kurallar ve insan becerilerini kapsadığına ve denetime benzemekle birlikte denetimden farklı olduğuna değinilmiştir. Bahsedilen becerilere ek olarak adli muhasebeci güçlü içgüdülere sahip olmalı ve hile olasılığını ortaya çıkarmak için kilit belirtileri saptayabilmelidir. Adli muhasebecilikle ilgili artan talep doğrultusunda adli muhasebe eğitiminin ayrı bir disiplin olarak geliştirilmesinin, adli muhasebecilik mesleği ile ilgili uygun yasal düzenlemelerin yapılması ve ayrı adli muhasebe standartlarının geliştirilmesi ihtiyacını doğurması beklenmektedir.

Deniz ve Yaslıdağ (2019) tarafından yapılan anket çalışması bulgularına göre adli muhasebeciliğin ismen bilinirliği oldukça yüksek iken, adli muhasebe konusunda yeterli bilgi sahibi olunma oranının oldukça düşük olduğu görülmüştür. Ancak anket katılımcıları adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulduğu konusunda ortak görüş bildirmiş ve bunun önündeki en büyük engelin adli muhasebe konusunda ülkemizde gevşek bir tutum olması ve bu alanda eğitim veren fakülte sayısındaki yetersizlik olduğunu belirtmiştir. Çalışmada, Türkiye'de adli muhasebecilik mesleğinin gelişebilmesi için, gerekli yasal düzenlemelerin yapılması ve adli muhasebe eğitimi konusundaki yetersizliklerin ortadan kaldırılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Alshurafat ve diğerlerinin (2020) yaptığı, adli muhasebe eğitiminde çeşitli öğretim yöntemlerinin yararlılığına ilişkin algılar konulu çalışmanın ilk aşamasında adli muhasebe eğitimi veren 15 Avustralya üniversitesinin müfredatları ve ders izlenceleri incelenmiş, ikinci aşamada da uygulamacılar ve eğitimcilerle 18 mülakat gerçekleştirilmiştir. Araştırma, adli muhasebeciliğin imza pedagojilerini somutlaştıran unsurları ve özellikleri ortaya koymuştur. Adli muhasebe öğrencilerinin eğitiminde deneyimsel yaklaşımın kullanımı mülakat katılımcıları tarafından savunulurken, bu yaklaşımın mevcut adli muhasebe derslerine yaygın olarak yansıtılmadığı tespit edilmiştir. Bunun

sebeplerinin de adli muhasebe eğitimcilerinin adli muhasebe endüstrisi ile iş birliği konusunda karşılaştıkları engeller ve adli muhasebe eğitimcilerinin rolleri konusundaki farklı görüşler olduğu belirlenmiştir.

4. ADLİ MUHASEBECİLİK YÜKSEK LİSANS PROGRAMI MÜFREDAT GELİŞTİRME ÖNERİSİ

4.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, yurt dışındaki adli muhasebe ile ilgili yüksek lisans müfredatlarında yer alan derslerin ve içeriklerinin analiz edilerek, gelecekte Türkiye’de açılacak adli muhasebecilik yüksek lisans programları için bir müfredat modeli önermektir.

4.2. Çalışmanın Yöntemi ve Veri Seti

Yurt dışındaki adli muhasebe yüksek lisans programlarına ilişkin olarak yapılan üniversite araştırması, öncelikle değişik anahtar kelimeler yazmak suretiyle arama motorları kullanılarak yapılmıştır. Hile ve adli muhasebe eğitiminin temellerinin ABD, Kanada, Birleşik Krallık ve Avustralya gibi gelişmiş ülkelerde atılmış olması nedeniyle (Johnson-Rokosu 2015, 38), özellikle bu ülkelerdeki üniversitelerin sunduğu programlar çalışmaya dahil edilmiştir.

Amerika’daki yüksek lisans programları için ayrıca Ulusal Eğitim İstatistikleri Merkezi (National Center for Education Statistics - NCES¹) resmi web sitesinden yararlanılmıştır. Söz konusu alanda bir yüksek lisans programı bulunmakla birlikte, üniversitenin resmi web sitesinden yüksek lisans programının müfredatına ve derslerine erişilemeyen programlar çalışma kapsamına dahil edilememiştir.

Verilerine erişilebilen programlara içerik analizi uygulanmış, veriler özetlenmiş ve müfredatlarda bulunan derslerle literatürde yapılan çalışmalar karşılaştırılarak adli muhasebeciliğin gerektirdiği beceriler ve adli muhasebecilerin sahip olması gereken bilgi seti de dikkate alınarak müfredat modelinde yer alması önerilen dersler ve derslerin içerikleri, oluşturulan program öğrenme çıktıları doğrultusunda belirlenmiştir.

4.3. Araştırma Bulguları

Yapılan inceleme doğrultusunda, çalışmaya konu olan 4 ülkedeki 23 üniversitede adli muhasebe ile ilgili yüksek lisans programı veya muhasebe yüksek lisans programında alt uzmanlık alanı olarak adli muhasebe eğitimi olduğu tespit edilmiştir.

¹ NCES, ABD’de eğitimle ilgili verilerin toplanması ve analizi ile ilgili birincil federal kuruluştur.

Tablo 2. Adli Muhasebe Yüksek Lisans Programı veya Alt Uzmanlık Alanı Olan Üniversitelerin Ülkesel Dağılımı

Ülke	Üniversite Sayısı
ABD	15
Avustralya	2
Birleşik Krallık	5
Kanada	1
Toplam	23

Söz konusu alanda en çok yüksek lisans programı veya muhasebe yüksek lisans programında alt uzmanlık alanı sunan ülkenin ABD olduğu görülmüştür.

Programların isimlerinin özetlendiği Tablo 3’de yer alan yüksek lisansların 17 tanesi bireysel olarak adli muhasebe alanında açılmış programlar iken, 6 tanesi adli muhasebe alt uzmanlık alanı imkanı sağlamaktadır.

Tablo 3. Adli Muhasebe Alanındaki Yüksek Lisans Programlarının İsimleri

Yüksek Lisans Program İsimleri	Program Sayısı
Accountancy - Forensic Accounting	2
Accounting - Forensic Accounting	4
Accounting and Financial Forensics	1
Accounting Forensics	1
Financial Fraud Investigations	1
Forensic Accounting	11
Forensic Accounting and Financial Crime	1
Forensic and Fraud Examination	1
Forensic Audit and Accounting	1
Toplam	23

Yüksek lisans programlarının müfredatları incelendiğinde, çok farklı disiplinlerden, çok farklı içeriklerde dersler bulunduğu görülmüştür. Söz konusu dersler Tablo 4’te belirli başlıklar altında özetlenerek frekansları sunulmuştur.

Tablo 4. Yüksek Lisans Programlarındaki Derslerin Frekansı

Ders Adı	Ders Adedi
Hile Yöntemleri, Hile Denetimi ve Hilenin Engellenmesi	23
Adli Muhasebecilik	21
Denetim	16
Finansal Tablolar ve Analizi, Hileli Finansal Raporlama	13
Veri Analitiği	13
Bilgi Teknolojileri (IT)	13
Yasal Konular ve Süreçler	12
Muhasebe ve Raporlama	11
Soruşturma Teknikleri	11
İş Etiği	9
Şirket ve Varlık Değerlemesi	8

Uzman Tanıklık	4
Kriminoloji	2
Risk Yönetimi	1

Bazı yüksek lisans programlarında belirli alanlarda birden fazla ders sunulduğu görülmüştür. Örneğin “Hile Yöntemleri, Hile Denetimi ve Hilenin Engellenmesi” ile ilgili olarak 23 üniversiteden 17’si toplam 23 adet ders sunmaktadır. Zaten bütün programlarda en çok hile ve adli muhasebecilik ile ilgili dersler yer almaktadır.

Tablo 5. Yüksek Lisans Programlarında İlgili Dersleri Sunan Üniversitelerin Sayısı ve Oranı

Ders Adı	Üniversite Adedi	Toplam Üniversite Sayısına Oranı
Hile Yöntemleri, Hile Denetimi ve Hilenin Engellenmesi	17	% 74
Adli Muhasebecilik	15	% 65
Denetim	12	% 52
Veri Analitiği	12	% 52
Finansal Tablolar ve Analizi, Hileli Finansal Raporlama	11	% 48
Bilgi Teknolojileri (IT)	11	% 48
Yasal Konular ve Süreçler	11	% 48
İş Etiği	9	% 39
Soruşturma Teknikleri	9	% 39
Şirket ve Varlık Değerlemesi	8	% 35
Muhasebe ve Raporlama	6	% 26
Uzman Tanıklık	4	% 17
Kriminoloji	2	% 9
Risk Yönetimi	1	% 4

4.4. Yüksek Lisans Müfredat Geliştirme Önerisi

4.4.1. Müfredatta Yer Alacak Dersler ve İçerikleri

Mevcut adli muhasebecilik yüksek lisans programları ile ilgili olarak yapılan analiz sonucunda, programların öğrenme çıktıları ve programlarda en çok sunulan dersler dikkate alınarak Türkiye’de açılacak bir yüksek lisans programı için müfredat modeli önerisi geliştirilmiştir.

Tablo 6. Yüksek Lisans Programları İncelenen Üniversiteler

Üniversite Adı	Ülke	Yüksek Lisans Program Adı
Bay Path University	ABD	Accounting - Forensic Accounting
Christian Brothers University	ABD	Accountancy - Forensic Accounting
De Montfort University	Birleşik Krallık	Forensic Accounting
Florida Institute of Technology	ABD	Accounting and Financial Forensics
George Mason University School of Business	ABD	Accounting - Forensic Accounting
Georgia Southern University Parker College of Business	ABD	Accounting - Forensic Accounting
Liberty University	ABD	Accounting - Forensic Accounting
Macquarie University	Avustralya	Forensic Accounting and Financial Crime
Northumbria University	Birleşik Krallık	Forensic Accounting
Pfeiffer University	ABD	Financial Fraud Investigations
Roosevelt University	ABD	Accounting Forensics

Sheffield Hallam University	Birleşik Krallık	Forensic Accounting
Stevenson University	ABD	Forensic Accounting
Strayer University	ABD	Forensic Accounting
SUNY College at Old Westbury	ABD	Forensic Accounting
University at Albany - State University of New York	ABD	Forensic Accounting
University of Portsmouth	Birleşik Krallık	Forensic Accounting
University of Scranton	ABD	Accountancy - Forensic Accounting
University of South Wales	Birleşik Krallık	Forensic Audit and Accounting
University of Toronto	Kanada	Forensic Accounting
University of Wollongong	Avustralya	Forensic Accounting
Webster University	ABD	Forensic Accounting
West Virginia University	ABD	Forensic and Fraud Examination

Bu modelin geliştirilmesi için Tablo 6’da yer alan üniversitelerin sundukları programların program öğrenme çıktıları, yüksek lisans dersleri ve ders içerikleri ile ilgili olarak üniversitelerin resmi web sitelerinde açıklanan bilgiler “içerik analizi”ne tabi tutulmuştur. Bazı üniversitelerin web sitelerinden ders içeriklerine ve program öğrenme çıktılarına erişilememiştir.

Söz konusu dersler ve derslerin içerikleri belirlenirken, programa katılacak adayların temel muhasebe bilgilerine sahip olacakları varsayılmıştır. Yurt dışındaki yüksek lisans programlarının çoğunda da finansal muhasebe, maliyet muhasebesi gibi dersler programların ön koşulu olarak listelenmekte, program dersleri içinde yer almamaktadır.

Müfredat modelinin ilk aşamasında, Bologna sürecinde ve önemli bütün akreditasyonlarda yer alan “program öğrenme çıktıları” belirlenmiştir. Sonrasında bu çıktıları sağlayacak şekilde ve adli muhasebecilerin sahip olması gereken beceriler ve özellikler de dikkate alınarak 10 zorunlu ders ve bu derslerin içerikleri hazırlanmış, son olarak da söz konusu zorunlu dersler, program öğrenme çıktılarıyla ve adli muhasebecilerin sahip olması gereken bilgi setiyle eşleştirilmiştir. Ayrıca programda yer almasının faydalı olacağı düşünülen 2 seçmeli derse ait içerik önerisi de yapılmıştır.

4.4.1.1. Zorunlu Dersler

Programda yer alması uygun görülen zorunlu dersler ve içerikleri aşağıda yer almaktadır.

Hile Yöntemleri ve Hile Denetimi

Adli muhasebe alanında açılacak bir yüksek lisans programında zorunlu olarak sunulması gereken ilk ders öğrencilerin çeşitli hile yöntemleri, onların denetimi ve engellenmesi konusundaki temel bilgileri öğrenecekleri bir “Hile Yöntemleri ve Hile Denetimi” dersidir. Dersin içeriğinin aşağıdaki konuları kapsamı önerilmektedir:

- Hilenin doğasının ve nedenlerinin teorik olarak anlaşılması (hile yapan kişilerin psikolojileri, kişileri hileye iten nedenler, vb.) ve eleştirel olarak değerlendirilmesinin yanı sıra hile soruşturmasının gerektirdiği beceri, bilgi ve temel tekniklere ilişkin bilgiler,

- Yolsuzluk, varlıkların kötüye kullanılması, zimmete para geçirme, yanlış beyan, hileli iflas, kundakçılık ve kar amaçlı suçlar gibi hile kapsamında değerlendirilebilecek bütün eylemlerin tespiti ve engellenmesi konusunda kullanılabilecek teknikler,
- Yaratıcı muhasebe olaylarının ve muhasebe skandallarının organizasyonel bağlamda değerlendirilmesi,
- Finansal tablo analizinin hileli finansal raporlamayı ortaya çıkarmak için nasıl kullanılabileceğinin ve farklı hile eylemlerinin finansal raporlamaya olan muhtemel etkilerinin incelenmesi,
- E-hile (e-fraud) türlerinin tespiti ve engellenmesi.

Adli Muhasebecilik

Adli muhasebe alanındaki bir yüksek lisans programında yine zorunlu olarak sunulması gereken derslerden biri “Adli Muhasebecilik” dersidir. Bu dersin öğrencilere adli muhasebecilik mesleği ile ilgili temel bilgileri vermesi beklenmektedir.

- Adli muhasebecilerin rolü ve adli muhasebecilerden beklentiler - kanıt kuralları, adli muhasebecinin bilirkişi olarak mesleki etik sorumluluğu ve yasal sorumluluğu da dahil olmak üzere rolünün analiz edilmesi ve yorumlanması,
- Alternatif uyuşmazlık çözümü de dahil olmak üzere taleplerin hukuki çözüm süreçlerini değerlendirme ve adli muhasebecinin hukuki destek hizmetlerindeki rolünü analiz etme,
- Müşterilerle ilişkiler - sözleşme tanımı, anlaşmazlıklar, planlama,
- Personelle ilişkiler - işin kapsamı, gözetim, kanıtların toplanması ve analizi, dosya dokümantasyonu, e-posta kullanımı, rapor türleri, içerik konuları ve hazırlık, dava ayrıcalığı, gizlilik, uzman tanıklık ve benzeri roller,
- Mali suçlar ve mali suçları kanıtlamak için kullanılan yöntemler hakkında bilgi birikimi geliştirilmesi.

Denetim

Yüksek lisans programında temel bir zorunlu ders olarak yer alacak olan “Denetim” dersinin içeriği, denetim teorisi ve teknikleri ve genel kabul görmüş denetim standartları kapsamında şekillenmektedir:

- Denetim mevzuatı kapsamındaki denetimler için gereklilikler,
- Uygun risk analizinin ve iç kontrol sistemi değerlendirmesinin yapılarak denetim prosedürlerinin tasarlanması,
- Denetim kanıtlarının değerlendirilmesi ve uygun denetim görüşünün gerekçeleriyle rapor olarak yazılması,

- Geleneksel bağımsız denetim prosedürlerini, yeni denetim sürecinde ve risk modellerinde bulunanlarla karşılaştırma,
- Mesleki standartlar ve etik, kanıtların belgelenmesi ve istatistiksel örnekleme dahil olmak üzere denetim konularının derinlemesine analizi.

Veri Analitiği

Veri analitiği, “operasyonel, finansal veya kuruluşun içindeki veya dışındaki diğer elektronik veri biçimlerinden bilgi çıkarma süreçleri” olarak tanımlanmaktadır (Tschakert ve diğerleri 2017, 10). Adli muhasebe yüksek lisans programında yer alacak veri analitiği dersinin aşağıda yer alan başlıkları kapsamayı önerilmektedir:

- İhtiyaç duyulan verileri çıkarmak ve ilgili verilerden faydalı bilgiler elde etmek için manuel ve otomatize yöntemler kullanılarak verilerin incelenmesi ve analizi,
- Verilerin bütünlüğünü korurken verilerin toplanması, veri dönüştürme, veri temizleme, veri sınıflandırma, veri otomasyonu ve veri depolama,
- Veri görselleştirme ve analizi, blockchain teknolojisi ve dağıtılmış veritabanları,
- Kullanılan eylemlerin, araçların ve prosedürlerin nasıl seçildiğini raporlama, başka hangi işlemlerin yapılması gerektiğini belirleme, güvenlik açıklarını belirleme ve mevcut güvenlik denetimlerini geliştirme,
- Hile tespiti ve önlenmesinde veri madenciliği, bilgi çıkarımı ve vaka yönetimi yazılımlarının kullanılması yoluyla elektronik verilerin analizi.

Finansal Tablolar Analizi ve Hileli Finansal Raporlama

Muhasebe ve finans yüksek lisans programlarında yer alan klasik finansal tablolar analizi ders içeriğinin yanında, finansal tabloların hile açısından değerlendirilmesi konusuna ağırlık veren bir dersin müfredatta yer alması uygun olacaktır:

- Finansal tablo türleri ve analiz yöntemleri,
- Finansal tabloların uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığının incelenmesi,
- Güncel ve tarihi hileli finansal raporlama örnekleri üzerinden gidilerek finansal tablo hilelerinin nasıl tespit edilebileceğinin ve engellenebileceğinin belirlenmesi.

Bilgi Teknolojileri (IT) ve Adli Bilişim

Günümüzde işletmelerin bütün fonksiyonlarında yoğun bir teknoloji kullanımının yer aldığı dikkate alınarak, bilgi teknolojileri ve adli bilişimle ilgili bir dersin de adli muhasebecilik yüksek lisansında sunulması önerilmektedir:

- İşletme ihtiyaç değerlendirmesini, sistem tasarımını ve diğer unsurlarını, bilgi teknolojisi güvenliğini, iş için internet uygulamalarını, bilgi sistemleri türlerini ve teknoloji risklerini, felaket kurtarma çözümlerini ve iş sürekliliğini anlamak,
- Hile tespitinde adli analiz teknikleri ile teknoloji kullanımı,
- Bilgisayar sistemleri ve bilgisayar yazılımlarını kullanarak kapsamlı bir denetim yapılması.

Yasal Konular ve Süreçler

Adli muhasebecilik birçok farklı disiplinden beslenen bir alan olup, bunlardan en önemlilerinden biri de hukuktur. Adli muhasebecilerin yasal konular ve süreçler hakkında en azından belirli seviyede bilgi sahibi olması bir gerekliliktir. O nedenle yüksek lisans müfredatında bu amaca hizmet eden bir dersin de bulunması ve dersin asgari olarak aşağıdaki içeriğe sahip olması önerilmektedir:

- İş Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Medeni Kanun, Fikri Mülkiyet hakları, Ceza Hukuku, İdare Hukuku gibi alanlarda temel bilgiler,
- Elektronik ticaret,
- Dava ve alternatif uyuşmazlık çözümü süreçleri,
- Yönetim kurullarının, çoğunluk ve azınlık hissedarların ve diğerlerinin görev ve hakları,
- Adli muhasebecinin cezai ve hukuki işlemlerde oynadığı rolün incelenmesi,
- Hukuk ve ceza davalarının temel usulüne ilişkin olarak esaslı yönlerini gözden geçirerek prosedür ve delillerin yargı karar verme süreciyle ilgisinin belirlenmesi.

Muhasebe Etiği

Muhasebe ve denetim alanlarındaki eğitimin vazgeçilmez bir unsuru da etik dersleridir. Müfredatta muhasebe etiği konusunda bir dersin yer alması, adli muhasebecilerin hem kendi karar alma süreçleri için temel oluştururken hem de inceledikleri vakalardaki olaylara müdahil olan kişilerin davranışlarının değerlendirilmesi noktasında faydalı olacaktır. Derste aşağıda yer alan konuların kapsanması uygun olacaktır:

- Muhasebede etik tanımı ve etik davranış kuralları,
- Başlıca etik teorileri,
- Etik teorilerinin gerçek hayattaki ticari vakalarla ve güncel olaylarla ilişkilendirilmesi,
- Mesleğin mesleki davranış kurallarına dayalı etik bir karar verme modeli sunulması.

Soruşturma Teknikleri

Adli muhasebeciler, araştırmacı muhasebeci ve hile denetçisi olarak da görev yapabildiklerinden, soruşturma tekniklerine hakim olmaları önemlidir. Soruşturma teknikleri konusunda müfredata dahil edilecek bir derste aşağıdaki konular yer alabilir:

- Temel psikoloji bilgileri,
- Yapılandırılmış soruşturma yaklaşımları,
- Görüşme ve araştırma teknikleri, profil çıkarma, kanıt toplama ve yönetimi,
- Soruşturma bulgularının raporlanması.

Şirket ve Varlık Değerlemesi

Bir mülkün veya şirketin değerlendirilmesi ile ilgili hukuki davalar için şirket ve varlık değerlendirme teorileri, zarar hesaplamaları ve diğer adli muhasebe araçlarının kullanımı hakkında bilgiler içeren bir dersin de adli muhasebecilik yüksek lisans müfredatında yer almasının adli muhasebeciler için faydalı olacağı düşünülmektedir.

4.4.1.2. Seçmeli Dersler

Kriminoloji

Walsh ve Hemmens'e göre (2008) kriminoloji, "suç ve suç davranışının çeşitli yönleri ile ilgili veri toplayan ve analiz eden disiplinler arası bir bilimdir". Kriminoloji ve kriminolojik çalışmaların yasal ortama uygulanması adli muhasebecilik için son derece önemlidir, çünkü kriminoloji suç oranlarının, eğilimlerin, suç işlemeye iten motivasyonların ve belirli bir toplumda, kültürde veya coğrafi bölgedeki suç nedenlerinin incelenmesini kapsamaktadır (Curtis 2008, 535).

Seçmeli olarak sunulabilecek kriminoloji dersinde aşağıda konuların yer alması önerilmektedir:

- Hile ve dolandırıcılık faillerinin psikolojik ve sosyolojik motivasyonlarının, işlenen suçlar ve davranışlardaki benzerlik ve farklılıklar dikkate alınarak incelenmesi,
- Beyaz yakalı suçlarının doğası, düzenleyici kurumların ve yasal sistemlerin bu suçları nasıl ele aldığı, suçluların tespit ve kovuşturma süreçlerinden kaçınma yöntemleri,
- Bu tür suçların bireyler, kuruluşlar ve toplum üzerindeki etkisi.

Siber Suçlar ve Bilişim Hukuku

Seda ve Kramer'in (2009) 150 akademisyen ve 155 uygulamacı ile gerçekleştirdikleri anket sonuçlarına göre, 37 müfredat içeriğinden öneme göre yapılan sıralamada "e-ticaret, siber suçlar ve bilgisayar hileleri" 13. olmuştur. Teknolojik gelişmeler doğrultusunda siber suçlarda yaşanan artış, Georgia Southern University, Pfeiffer University, Webster University ve University of Toronto gibi üniversitelerin yüksek lisans programlarında siber suçlar dersinin yer bulmasına yol açmıştır. Bu doğrultuda seçmeli ders olarak sunulabilecek Siber Suçlar ve Bilişim Hukuku dersinde aşağıdaki konulara yer verilebilir:

- Dijital ortamdaki hile ve dolandırıcılık türleri,
- Dijital kanıtların toplanması, analizi ve saklanması,

- Dijital bilginin toplanması ve depolanması, yazılım lisanslamaları, e-ticaret, bilgi ve veri gizliliği ve güvenliği, elektronik imza ile ilgili yasal çevre,
- Bilişim hukuki ile ilgili ihtilafı durumların çözümü.

4.4.2. Müfredatta Yer Alacak Derslerin Program Öğrenme Çıktılarıyla ve Adli Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Bilgi Setiyle Eşleştirilmesi

Program öğrenme çıktıları (program yeterlilikleri), “öğrencilerin bir programdan mezun oluncaya kadar kazanmaları gereken bilgi, beceri ve yetkinlikleri tanımlayan, yani öğrencinin mezun olduğunda neyi bildiğini, neyi yapabildiğini ve nelere yetkin olduğunu açıklayan ifadelerdir” (YÖK 2010, 29).

Program öğrenme çıktıları belirlenirken araştırmaya konu olan 23 üniversite içinden program öğrenme çıktılarını açıklayan üniversitelerin sundukları bilgiler ve programlarındaki dersler incelenmiş, ilerleyen yıllarda Türkiye’de açılması beklenen yüksek lisans programları için uygun olan ifadeler revize edilerek Türkiye’ye uygun hale getirilmiştir. Sonrasında da programda yer alması uygun görülen zorunlu dersler ve derslerin içerikleri, modelin ilk aşamasında belirlenen program öğrenme çıktıları ile karşılaştırılmıştır.²

Bir zorunlu dersin yüksek lisans müfredatında yer alıyor olması için, o programın öğrenme çıktılarını karşılıyor olması gerekmektedir. Bu doğrultuda ders içeriklerinin birkaç defa gözden geçirilmesi suretiyle Tablo 7’de yer alan şekliyle program öğrenme çıktılarının zorunlu derslerle eşleştirilmesi yapılmıştır.

Tablodan da görüldüğü üzere, derslerin her biri en az bir program öğrenme çıktısını karşılamakta ve sekiz öğrenme çıktısının tamamı, önerilen zorunlu derslerle karşılanmaktadır.

² Seçmeli dersler programı tamamlayan bütün öğrenciler tarafından alınmak zorunda olmadığından, derslerin program öğrenme çıktıları ile eşleştirilmesi işlemi, yalnızca zorunlu dersler dikkate alınarak yapılmaktadır.

Tablo 7. Önerilen Derslerin Yüksek Lisans Program Öğrenme Çıktılarıyla Eşleştirilmesi

Dersler	Hile Yöntemleri ve Hile Denetimi	Adli Muhasebecilik	Denetim	Veri Analitiği	Finansal Tablolar Analizi ve Hileli Finansal Raporlama	Bilgi Teknolojileri (IT) ve Adli Bilişim	Yasal Konular ve Süreçler	Muhasebe Etiği	Soruşturma Teknikleri	Şirket ve Varlık Değerlemesi
Program Öğrenme Çıktıları										
Hile, beyaz yakalı suçların diğer yönleri, kara para aklama ve diğer finansal anlaşmazlıkların soruşturulmasındaki zorluklara vakıf olabilmek ve çözümlene	✓	✓							✓	
Finansal tabloları analiz ederek finansal raporlama hilelerini tespit edebilme	✓			✓	✓					
Açıklayıcı, tahmine dayalı ve öngörücü iş analitiği kavramlarını uygulayabilme				✓						
Denetim tekniklerini kullanarak hile ve diğer uygun olmayan muhasebe faaliyetlerini belirleyebilme, araştırabilme ve raporlayabilme	✓	✓	✓	✓	✓	✓			✓	
Bilgi teknolojileri uygulamalarını muhasebe ve denetim ortamında kullanabilme			✓	✓		✓				
Hukuki veya cezai yasal işlemlerde ilgili durumların çözümü için müvekkillere, avukatlara ve mahkemelere rapor, tavsiye ve kanıt sağlayabilme		✓					✓		✓	
Muhasebecilik ve adli muhasebecilikle ilişkili etik çerçeve hakkında bilgi ve farkındalığa sahip olabilmek ve etik ikilemleri çözümlene	✓	✓	✓					✓		
Şirket ve varlık değerlemeleri, zarar tespitleri gibi konularda hukuki davalar ve anlaşmazlıklar için uzman olarak rapor hazırlayabilme ve görüş verebilme		✓					✓			✓

Hile Yöntemleri ve Hile Denetimi, Adli Muhasebecilik ve Veri Analitiği dersleri, en çok program öğrenme çıktısını karşılayan dersler olarak görülmektedir.

Daha spesifik bir ders olan Şirket ve Varlık Değerlemesi dersi yalnızca tek bir öğrenme çıktısını karşılamakla birlikte, bu konudaki davaların ve anlaşmazlıkların çözümünde adli muhasebecinin rol oynayabilmesi bakımından önemli olması nedeniyle dersin programda muhakkak bulunması gerektiği kanaati oluşmuştur.

Program öğrenme çıktılarıyla yapılan eşleştirmeden sonra, müfredatta bulunması uygun görülen zorunlu dersler adli muhasebecilerin sahip olması gereken bilgi setiyle karşılaştırılmıştır. Adli muhasebecilerin sahip olması gereken bilgi seti, bu araştırma kapsamında sunulmuş olan literatürdeki çalışmalardan derlenerek, adli muhasebecilik yüksek lisansı müfredatıyla ilgili yapılan ders önerileri ve içerikleri ile eşleştirilmiştir.

Tablo 8’de özetlenmiş olan verilerden görüleceği üzere, önerilen müfredat modelindeki dersler, adli muhasebecilerin sahip olmaları beklenen bilgi setiyle uyumludur.

Hile Yöntemleri ve Hile Denetimi, Adli Muhasebecilik, Bilgi Teknolojileri (IT) ve Adli Bilişim ve Soruşturma Teknikleri dersleri, adli muhasebecilik alanı ile ilgili bilgilerle en çok eşleştirilen derslerdir. Muhasebe Etiği ve Şirket ve Varlık Değerlemesi dersleri ise tabloda yer alan 13 unsurdan yalnızca birer tanesiyle ilişkilendirilebilmiştir.

Genel olarak değerlendirildiğinde, önerilen 10 ders ve derslerin içerikleri hem program hedefleriyle hem de programdan mezun olacak ve adli muhasebeci olarak çalışacak kişilerin sahip olması gereken bilgilerle eşleşmektedir. Oluşturulmuş olan müfredat modelinin mevcut haliyle dikkate alınarak hayata geçirilmesi mümkün olmakla birlikte, zaman içinde meslekle ilgili beklentilerin değişmesi ve adli muhasebecilerin sahip olması gereken bilgi, beceri ve yetkinliklerin gelişmesi sonucunda eğitim müfredatının da güncellenmesi şaşırtıcı olmayacaktır.

Ancak Türkiye’de açılacak bir adli muhasebe yüksek lisans programı müfredatını, programın hedeflerinin yanında, öğretim elemanlarının uzmanlık alanlarının da büyük ölçüde etkileyeceğinin dikkate alınması ve bu hususun programın planlanması sürecinde önemli bir kısıt olarak yer alacağıının unutulmaması gerekmektedir.

Tablo 8. Önerilen Derslerin Adli Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Bilgi Setiyle Eşleştirilmesi

	Hile Yöntemleri ve Hile Denetimi	Adli Muhasebecilik	Denetim	Veri Analitiği	Finansal Tablolar Analizi ve Hileli Finansal Raporlama	Bilgi Teknolojileri (IT) ve Adli Bilişim	Yasal Konular ve Süreçler	Muhasebe Etiği	Soruşturma Teknikleri	Şirket ve Varlık Değerlemesi
Adli danışmanlık ve dava danışmanlığı hizmetleri		✓					✓			
Bilgi teknolojileri						✓				
Ekonomik zarar ölçümü ve şirket/varlık değerlendirilmesi										✓
Finansal tablolar ve analizi	✓				✓					
Görüşme ve soruşturma teknikleri ve hile türleri/yöntemleri	✓	✓							✓	
Hile denetimi dahil denetim teknikleri	✓		✓		✓	✓				
Hukuki sistem, kanunlar ve yasal süreçler hakkında temel bilgiler		✓					✓			
Kanıtların organize edilmesi ve değerlendirilmesi		✓	✓			✓			✓	
Kuvvetli yazılı ve sözlü iletişim			✓						✓	
Mesleki standartlar ve etik								✓		
Siber suçlar ve güvenlik	✓			✓		✓				
Temel psikoloji bilgisi	✓								✓	
Veri madenciliği ve veri analizi				✓						

5. SONUÇ

Hem çalışan hem de finansal raporlama hilelerindeki artışlar sonucunda bazı ülkelerde yürürlüğe giren yasalar sonucunda adli muhasebecilik mesleği yasal bir zemine kavuşarak daha da önemli hale gelmiştir. Bunun sonucunda da yurt dışındaki bazı üniversitelerde sertifika programları açılmış, mevcut müfredatlara adli muhasebecilik ve hile denetimi dersleri entegre edilmiş ve adli muhasebe lisans ve yüksek lisans programları açılmıştır.

Bu çalışmada öncelikle yurt dışındaki adli muhasebe yüksek lisans programlarına ilişkin olarak araştırma yapılmış ve adli muhasebe yüksek lisans programı veya adli muhasebe alt uzmanlık alanı sunduğu tespit edilen üniversitelerin resmi web sitelerinde yayınladıkları verilerden hareketle, ilgili yüksek lisans müfredatlarında yer alan dersler ve içerikleri ve programların öğrenme çıktılarına ilişkin bilgiler toplanmıştır. Öncelikle program öğrenme çıktılarının analizi yapılarak, Türkiye’de açılacak bir adli muhasebe yüksek lisans programına uygun program yeterlilikleri belirlenmiştir. Daha sonra erişilebilen ders bilgilerine içerik analizi uygulanarak derslerle ilgili veriler özetlenmiş, programların müfredatlarında yer alan derslerin içerikleri literatürde yapılmış olan ve bu çalışmada sunulan araştırmalarda yer alan, adli muhasebecilerin sahip olması gereken bilgi ve becerilerle karşılaştırılmıştır. Bunun sonucunda da gelecekte Türkiye’de açılacak adli muhasebecilik yüksek lisans programları için bir müfredat modeli önerilmiş, modelde yer alması planlanan dersler ve derslerin içerikleri belirlenmiştir.

Açılacak bir adli muhasebe yüksek lisans programında; Hile Yöntemleri ve Hile Denetimi, Adli Muhasebecilik, Denetim, Veri Analitiği, Finansal Tablolar Analizi ve Hileli Finansal Raporlama, Bilgi Teknolojileri (IT) ve Adli Bilişim, Yasal Konular ve Süreçler, Muhasebe Etiği, Soruşturma Teknikleri, Şirket ve Varlık Değerlemesi derslerinin zorunlu dersler olarak ve Kriminoloji ile Siber Suçlar ve Bilişim Hukuku derslerinin de seçmeli dersler olarak bulunmasının uygun olacağı tespit edilmiştir. Bu derslerin program hedeflerine ulaşılması ve adli muhasebecilerin sahip olması gereken bilgi ve becerilerin kazandırılması noktasında önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Henüz Türkiye’de adli muhasebecilik mesleği ile ilgili gerekli yasal düzenlemelerin yapılmamış olması, mesleğin ve adli muhasebe eğitiminin gelişmesinin önündeki en önemli engeldir. Mesleğin hukuki olarak tanınması ve adli muhasebeci unvanının resmi olarak kullanılmaya başlanması, söz konusu alanda eğitim almak isteyen insan sayısını artıracak ve yurt dışındaki üniversitelerde olduğu gibi Türkiye’deki üniversitelerde de bu alanda lisans ve lisansüstü programlar açılmaya başlanmasına yol açacaktır. Bu çalışma da açılacak yüksek lisans programlarının müfredatları konusunda yol gösterici olma özelliğine sahiptir.

Adli muhasebe alanının interdisipliner olması ve farklı alanların derslerinin birlikte sunulması gerekliliği adli muhasebe eğitiminin zorluklarından biridir. Açılacak yüksek lisans programları için

ilgili alanlarda yetişmiş öğretim elemanı, kaliteli ve ders içerikleriyle uyumlu ders materyalleri bulma sıkıntısı yaşanacağı öngörülmektedir. Ancak açılacak lisansüstü programların sayısının artmasıyla birlikte, adli muhasebecilik alanında çalışan öğretim üyesi sayısının ve adli muhasebe eğitimi için hazırlanmış veya adapte edilmiş ders materyallerinin de çoğalması beklenmektedir.

Gelecek çalışmalarda, Türkiye'deki akademisyenler, adli muhasebe alanında kariyer yapmayı planlayan meslek mensupları ve adli muhasebecilik hizmetlerinin potansiyel kullanıcıları ile yapılacak anketler ve mülakatlar ile, önerilen müfredat modeli konusunda görüş alınmasının ve gelen geri bildirimler doğrultusunda modelin geliştirilmesinin hem literatüre hem de adli muhasebe eğitimine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

YAZARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve bu çalışma için finansal destek alınmamıştır.

AUTHOR'S DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

KAYNAKÇA

- Açık, S. 2016. "Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları ve Eğitim Boyutu Açısından İncelenmesi", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20(3), 1071-1090.
- Akın, O. ve Onat, O.K. 2015. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 8(1), 33-51.
- Alshurafat, H., Beattie, C., Jones, G. ve Sands, J. 2020. "Perceptions of the usefulness of various teaching methods in forensic accounting education", Accounting Education, 29(2), 177-204.
- Apostolou, B., Hassell, J.M. ve Webber, S.A. 2000. "Forensic expert classification of management fraud risk factors", Journal of Forensic Accounting, 1, 181-192. Aktaran: Olaoye, C. O., Ogundipe, A.A. ve Dada, R.A. 2019. "Formal Education and Forensic Accounting Development in Nigeria", Acta Universitatis Danubius: Oeconomica, 15(2), 263-274.

- Aracı, H. ve Çevik Özcan, E. 2019. “Adli Muhasebe: Adli Muhasebecilik Mesleği Yetkinlikleri, Önemi ve Türkiye’deki Yeri”, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(3), 801-813.
- Bozkurt, N. 2000. “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan - Adli Muhasebecilik”, *Yaklaşım Dergisi*, 94, Ekim, 56-61.
- Brooks, L.J. ve Labelle, R. 2006. "Education for Investigative and Forensic Accounting", *Canadian Accounting Perspectives*, 5(2), 287-306.
- Ciğer, A. ve Topsakal, Y. 2015. “Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış: Adli Muhasebe Eğitiminin Faydaları ve Engelleyicileri”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 15(31), 70-88.
- Curtis, G.E. 2008. " Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curriculum", *Issues in Accounting Education*, 23(4), 535-543.
- Çabuk, A. ve Yücel, E. 2012. “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, 27-50.
- Deniz, T. ve Yashıdağ, B.H. 2019. “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesi Üzerine Bir İnceleme”, *Kesit Akademi Dergisi*, 5(19), 150-168.
- Digabriele, J.A. 2008. “An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants”, *Journal of Education for Business*, 83(6), 331-338.
- Elitaş, B.L. 2012. “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye için Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 55, 153-171.
- Johnson-Rokosu, S.F. 2015. “Integrating Forensic Accounting Core Competency into the Study of Accounting. Case of Nigeria Tertiary Institutions”, *Academic Journal of Economic Studies*, 1(3), 38-64.
- Kıllı, M. ve Çeviren, S.M. 2017. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Farkındalıkları: Mersin İlinde Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 87-108.
- Kramer, B., Seda, M. ve Bobashev, G. 2017. “Current Opinions on Forensic Accounting Education”, *Accounting Research Journal*, 30(3), 249-264.
- Kranacher, M., Morris, B.W., Pearson, T.A. ve Riley, Jr, R.A. 2008. “A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting”, *Issues in Accounting Education*, 23(4), 505-519.
- National Center for Education Statistics (NCES), <https://nces.ed.gov/collegenavigator/?s=all&p=43.0117&l=94> (Erişim Tarihi: 02.05.2020).

- Nicolae, B. ve Diana, D. 2017. "The Relevant Skills for Forensic Accountants – Can the Romanian Accounting Education Programs Offer Them?", *Ovidius University Annals: Economic Sciences Series*, 17(1), 419-423.
- Okoye, E.I. ve Gbegi, D.O. 2013. "Forensic Accounting: A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector, (A Study of Selected Ministries in Kogi State)", *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 3(3), 1-19.
- Pazarçeviren, S.Y. 2005. "Adli Muhasebecilik Mesleği", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-19.
- Pehlivan, A. ve Dursun, A. 2012. "Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitime Yönelik Bir Araştırma", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 129-141.
- Ramaswamy, V. 2005. "Corporate Governance and the Forensic Accountant", *The CPA Journal*, 75(3), 68-70.
- Renzhou, D. 2011. "Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting", *Energy Procedia*, 5, 2147-2151.
- Rezaee, Z., Lander, G.H. ve Gavin, T.A. 1992. "Forensic Accounting in the Curriculum", *Managerial Auditing Journal*, 7(3), 25-29.
- Seda, M. ve Kramer, B.P. 2009. "State of Forensic Accounting Tracks at the University Undergraduate/Graduate Levels and the Related Need to Change the Educational Model Used in the Accounting Curriculum", *Journal of Forensic Studies in Accounting and Business*, 1(1), 23-50.
- Şenel, S.A. ve Arslan, Ö. 2019. "Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde Adli Muhasebe Mesleğinin Rolü", *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(1), 293-308.
- Terzi, S. ve Kıymetli Şen, İ. 2015. "Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sınır Ağı Modelinin Kullanımı", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 7(14), 477-490.
- Tiwari, R.K. ve Debnath, J. 2017. "Forensic Accounting: A Blend of Knowledge", *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 25(1), 73-85.
- Tschakert, N., Kokina, J., Kozlowski, S. ve Vasarhelyi, M. 2017. "How Business Schools Can Integrate Data Analytics into the Accounting Curriculum", *The CPA Journal*, 87(9), 10-12.
- Walsh, A., and Hemmens, C. 2008. *Introduction to Criminology*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications. Aktaran: Curtis, G. E. 2008. "Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curriculum", *Issues in Accounting Education*, 23(4), 535-543.

Young, G.R. 2008. "Forensic Accounting and FAU: An Executive Graduate Program", *Issues in Accounting Education*, 23(4), 593-599.

YÖK, Yükseköğretimde Yeniden Yapılanma 66 Soruda Bologna Süreci Uygulamaları, https://uluslararasi.yok.gov.tr/Documents/yay%C4%B1nlar/yuksekogretimde_yeniden_yapilanma_66_soruda_bologna_2010.pdf (Erişim Tarihi: 18.06.2020).

Zeytinoğlu, E. ve Anadolu, Z. 2020. Forensic Accounting Education: An Evaluation of Perception of Students and Certified Public Accountants (Chapter 3), Grima, S., Boztepe, E. and Baldacchino, P.J. (Ed.) *Contemporary Issues in Audit Management and Forensic Accounting (Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis, Vol. 102)*, Emerald Publishing Limited.

Zysman, A (2004). *Forensic Accounting Demystified*. <https://www.forensicaccounting.com> (Erişim Tarihi: 11.07.2020).