

SEÇİLMİŞ ÖRNEKLERLE ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ VE TÜRKİYE İÇİN BİR DEĞERLENDİRME

Bilge Leyli ELİTAŞ*

ÖZET

Bu çalışmada adli muhasebecilik mesleğinin gerekliliği ve adli muhasebenin yasal dayanağı incelendikten sonra Türkiye için bir literatür taraması yapılmıştır. Daha sonra da çalışmanın amacı çerçevesinde seçilmiş iki örnek üzerinde durulmuştur. Çalışmanın amacı adli muhasebe eğitiminin nasıl olması gerektiğinin seçilmiş örnekler çerçevesinde sezgisel olarak değerlendirilmesidir. Bu örnekler Utica Koleji ve West Virginia Üniversitesi'dir. Bu örnekler üzerinden adli muhasebe eğitiminin içeriği ve hacmi ortaya konmaya çalışılmış, arından da Türkiye için önerilerde bulunulmuştur. Türkiye'de adli muhasebe temalı ders sayısının iki örnek dışında üniversitelerde olmadığı tespiti dayanak olarak gösterilerek, bunun da adli muhasebe eğitiminin ve mesleğinin gelişmesine engel olduğu kanaatine varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Denetim, Adli Muhasebe Eğitimi, Türkiye.

JEL Sınıflandırması: M 40, M 41, M 42.

The Education Of Forensic Accounting With The Selected Samples: An Analysis For Turkey

Abstract

In this study, a literature review was made after examining necessity of accounting profession and legal basis of the forensic accounting subjects. Then, within the framework of the study, selected two samples were emphasized. Aim of the study is to evaluate intuitively how forensic accounting should be in the framework of selected samples. These samples are Utica College and West Virginia University. It was tried to show the content and volume of forensic accounting education on these samples, then suggestions were made for Turkey. It was concluded that forensic accounting courses do not exist in universities in Turkey except two samples, and this is a drawback for development of forensic accounting education and profession.

Keywords: Accounting, Auditing, Forensic Accounting Education, Türkiye.

JEL Classification: M 40, M 41, M 42.

* Arş. Gör. Dr. Bilge Leyli Elitaş, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, bilgeleyli@gmail.com, bdemirel@aku.edu.tr

1. GİRİŞ

Dünya’da son çeyrek asırda yaşanan ve etkileri zaman zaman ülke ekonomilerini sarsacak boyutlara çıkan bazı önemli iflasların birçoğunun arkasında “muhasabe hileleri” yatmaktadır. Bu durum gerek ülkelerin ve gerekse işletmelerin muhasabe hile ve yolsuzluklarına karşı daha ciddi ve duyarlı bir şekilde yaklaşmaları, bu hile ve yolsuzlukların önüne geçmek için düzenlemeler yapmaları, konunun teorisyenlerce gündeme alınmasını sağlamaları ve uygulayıcıların bu alandaki eğitimlerini geliştirmeleri gibi pek çok faaliyetin gerçekleştirilmesine neden olmuştur. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri “Enron ve Arthur Andersen” skandalı sonucunda Sarbanes-Oxley Yasası’nı çıkarmış, bu yasa bağımsız denetim işi ile iç denetim işinin aynı denetim işletmesi tarafından yapılmaması yönündeki düzenlemesi ile de “muhasabe etik” anlayışında da yeni bir dönemi açmıştır. Almanya Federal Cumhuriyeti de “Alman On Adım Programı” ile gerekli gördüğünde yaptığı çeşitli yasal düzenlemeleri yaşanan çeşitli muhasabe hile ve yolsuzluklarının ardından topluca gözden geçirerek beklemekte olan düzenlemelerin daha kısa sürede yasalaşması yoluna gitmiştir.

Tüm bu çabalar muhasabe işlemlerinde olası hile ve yolsuzlukların önüne geçerek tüm bilgi kullanıcılarına daha doğru, daha gerçek ve daha objektif bilgi sunmak içindir. Bunun sağlanabilmesi için gerek halihazırdaki meslek mensuplarına yönelik çalışmalar yapıldığı /yapılacağı veya yapılmakta olduğu gibi ayrıca meslek mensubu adaylarına da (ki bunların birçoğu İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri’nden yetişmektedir) yapılması gerekenler söz konusudur. Bu çalışmanın hedef kitlesi, bugün için henüz eğitim süreci devam eden ancak yarının meslek mensubu adayları olarak görebileceğimiz İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi programlarının öğrencileridir. Çalışmanın konusu ise söz konusu hedef kitlenin “muhasabe hile ve yolsuzluklarının” önlenmesine dair nasıl eğitilebileceğidir. Bu amaçla eğitim-öğretim programlarında nelerin yapılabileceğinin araştırılmasıdır. Bu noktada muhasabe hile ve yolsuzluklarının bertaraf edilmesi amacıyla yapılan eğitimin Türkiye’de akademik yazında “Adli Muhasebe” olarak anıldığını, Amerikan kaynaklı bu çevirinin orijinalinin ise “Forensic Accounting” olduğunu hatırlatmak yararlı olacaktır. Bu bağlamda çalışmada seçilmiş örnekler ile Türkiye’de adli muhasabe eğitimi üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

Daha açık bir ifade ile adli muhasabe eğitiminde ne tür konular ele alınmalı, söz konusu konular ayrı bir ders olarak mı yoksa fakültelerdeki mevcut “Muhasebe Denetimi/Denetim” ders içeriklerinin içerisine eklenerek mi işlenmeli; tüm bunlar seçilmiş örnekler üzerinden açıklığa kavuşturulmaya çalışılacaktır.

2. ADLİ MUHASEBE VE GEREKLİLİĞİ

En çok kabul gören tanımıyla adli muhasabe; “bir araştırma kapsamında muhasabe, denetim ve hukuki kavram, ilke ve tekniklerin yasal, finansal ve sosyal problemlerin çözümünde kullanılmasıyla ilgilenen bir hizmet türüdür” (Kaya, 2005: 51). Adli muhasabe kavramının kökeninin 1817 yılında iflasa konu olan mallar ile ilgili bir mahkeme kararına dayandığı söylenebilir. Ancak “adli muhasabe kavramını” ele alan ilk makale 1946 yılında

Maurice E. Peloubet (bu kişi New York City Muhasebe Firması'nın ortağıdır) tarafından literatüre kazandırılmıştır (Crumbley, 2001: 181). Adli muhasebe mesleği 1980'li yıllardan itibaren Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere gelişmiş bazı ülkelerde yaygınlaşmaya başlamıştır. Bu kavramın orijinal ifadesi "Forensic Accounting"tir. Forensic kelimesi sözlük anlamı ile "mahkemeye ait", "adli davalarda bir standart olarak kabul edilme" ifadeleri ile açıklanabilmektedir (Bozkurt, 2000). Dilimize "adli muhasebe" olarak çevrilen mesleği uygulayan kişiler ise "adli muhasebeci" olarak nitelendirilmektedir. Adli muhasebenin adından da yola çıkarak, "adli muhasebe; finansal veriler yardımıyla işletmelerin yaşadığı hukuki sorunları çözmeye çalışan uzmanlık türüdür" diyebiliriz (Elitaş, Karakoç ve Görgülü, 2011: 225).

Günümüzde muhasebe ve denetim mesleği tüm dünyada önemli bir değişim sürecinden geçmektedir. 21. Yüzyılın başlarında ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde ve sonrasında Avrupa'da ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları denetimin "güven sağlama" unsuruna darbe vurarak, bu yaşanan değişimde önemli birer itici güç olmuşlardır. Bu değişim sürecinde işletmeler muhasebe sistemlerini ve denetim fonksiyonunu ve denetçilerin görev, sorumluluk ve yetkilerini sorgulamaya başlamışlardır. Yine bu değişim sürecinde hem denetim firmalarına hem de doğrudan denetçilere yönelik çeşitli düzenlemeler (Sarbanes-Oxley Yasası, Alman On Adım Programı v.b.) geliştirilmiştir. Geliştirilen düzenlemelerin adları ve içerikleri ne olursa olsun ortak bir amacı vardır; o da "denetimin güven sağlama" unsurunu güçlendirmektir.

Böyle bir resmin oluşmasında hileli mali raporlama, varlıkların suistimali ve ahlâki olmayan davranışlar etkili olmuştur. Sayılan bu nedenlere göre mahkemelerdeki ticari davalar artmış, birey ve kurumlar arasındaki sorunlar çoğalmış, çalışan hilelerinin önlenmesi giderek zorlaşmış, işletme iflasları artmış ve avukatların mahkemelerde uzman desteği ihtiyaçları da geçmişe nazaran yükselmiştir (Bozkurt, 2000). Başta ABD ve Kanada olmak üzere pek çok gelişmiş ülkede 1980'li yıllardan itibaren yaygınlaşan adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'de benzer bir gelişim süreci gösteremediği bilinmektedir (Çabuk ve Yücel, 2012: 45). 21. Yüzyıla muhasebe alanında damgasını vuran en önemli olay yaşanan muhasebe skandallarıdır. Bu skandallar göstermiştir ki işletmeler hilelere karşı daha farklı donanımlar geliştirmelidir. İşte bu arayış ilgili çevreleri "Adli Muhasebecilik" adı verilen muhasebe ve denetim mesleğine yöneltmiştir. Bu gelişmelere bağlı olarak söz konusu alanla ilgili eğitim ihtiyacı da artmıştır.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Konu yabancı literatürde birçok yayın ile tartışılmıştır. Ancak bu çalışmanın çerçevesi içerisinde sadece Türkiye'de yapılan yayınlar incelenecektir ki bu literatür taraması bize konunun tüm yönleriyle ulusal yazında ne ölçüde ele alındığını gösterecektir. Bu çerçevede ulusal literatürde bu konuda yapılan çalışmalar: Bozkurt, 2000; Sipahi, 2004; Kaya, 2005; Pazarçeviren, 2005; Erol, 2008; Emir, 2008; Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009; Özkul ve

Pektekin, 2009; Çankaya ve Gerekan, 2009; Bozkurt, 2009; Gülten, 2010; Dönmez ve Karausta 2011; Güney ve Bozkurt, 2011 şeklinde olup görüldüğü üzere kısıtlıdır. Ayrıca Türkiye’de “Adli Muhasebe” konusunda yazılmış ve Yüksek Öğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi’ne kayıtlı 11 adet¹ tez² mevcuttur.

Bozkurt (2000) çalışmasında adli muhasebecilik mesleğini kapsam ve mesleği gerektiren nedenler boyutuyla Türkiye’ye tanıtmaya çalışmıştır. Çalışmasında üzerinde durduğu en önemli konu ise Türkiye’nin adli muhasebecilik mesleğine duyduğu ihtiyacın büyüklüğüdür. Sipahi (2004) çalışmasında muhasebe denetiminde hile riskini SAS 82 çerçevesinde incelemiştir. Çalışma her ne kadar doğrudan adli muhasebe ile ilgili olmasa da adli muhasebenin temel çalışma konusu olan hile çerçevesinde yapılmış bir çalışmadır. Yazar çalışmada hile riskini ortaya çıkaran faktörleri ele almıştır. Kaya (2005) ise adli muhasebecilik mesleğini ayrıntılı şekilde açıklayarak Türkiye açısından gerekliliğini ve uygulanabilirliğini ele almıştır. Pazarçeviren (2005) çalışmasında Mooresville Honda şirketinin yaşamış olduğu bir adli muhasebe davasını örnek olay şeklinde incelemiştir. Çalışmasının sonucunda muhasebeci, bağımsız denetçi ve iç denetçilerle adli muhasebeciler arasındaki farklara dikkat çekmiş, hilelerle mücadelede adli muhasebecilerin aldıkları eğitim nedeniyle daha başarılı olacakları beklentisini vurgulamıştır. Erol (2008) çalışmasında işletmelerde yaşanan yolsuzluklar (hata ve hile açısından) üzerinde durmuş, bu bağlamda “kurumsal yönetim”in güçlendirilmesi ve denetimin değişen beklentileri karşılayabilme potansiyelini konu edinmiştir. Emir (2008) çalışmasında adli muhasebenin doğuşunun nedeni olarak kabul edilebilecek hile üzerinde yoğunlaşmış ve hile denetimini çalışmasının merkezine oturtmuştur. Bu bağlamda denetim şirketlerinin hile denetimi konusunda dikkat etmeleri gereken noktalar belirtilmiştir. Toraman, Abdioğlu ve İşgüden (2009) çalışmalarında adli muhasebecilik mesleğini suç gelirlerinin aklanması boyutuyla incelemiştir. Suçla mücadelede profesyonel yardım alınabilecek meslek elemanları olarak görülen adli muhasebecilerin aklama suçu ile ilgili olarak soruşturmanın yürütülmesine ve sonuçlanmasına teknik bilgi, beceri ve deneyimleri ile yardımcı olmaları beklenmektedir. Bu yardımın, dava öncesi; dava destek danışmanlığı, hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik şeklinde olabileceği gibi dava sürecinde avukatlara yardımcı olmak veya uzman şahit sıfatıyla mahkemeye görüşünü bildirmek şeklinde olabileceğini düşünmektedirler. Özkul ve Pektekin

¹ <http://tez2.yok.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 22.02.2012)

² Yazılan tezler şöyledir: Gülaçtı 2004 yılında “Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi”; Toplu, 2005 yılında “Forensic Accounting”; Serttaş 2005 yılında “Adli Muhasebe ve Hile Denetimi”; Kuloğlu 2007 yılında “Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği”; Akyel 2009 yılında “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler”; Pehlivan 2010 yılında “Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma”; Vural 2010 yılında “Kara Para Aklama Suçu İle Mücadelede Adli Muhasebecilik Mesleği”; Altınsoy 2011 yılında “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”; Göksu 2011 yılında “Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi”; Şahin 2011 yılında “Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi” ve son olarak da Saçaklı 2011 yılında “Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler” isimli çalışmaları ile konuyu akademik tez boyutunda ele almışlardır.

(2009) ise çalışmalarında bilgi teknolojilerinin muhasebe denetimindeki artan önemini vurgulayarak, teknolojinin kötü amaçlı kullanıldığı durumlarda ortaya çıkan yolsuzluklar ve bu yolsuzluklarla mücadelede adli muhasebecinin yararlanabileceği veri madenciliği tekniklerini ele almışlardır. Çankaya ve Gerekan (2009) çalışmalarında adli muhasebenin bir uzantısı olarak ele alınan hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik mesleğini tanıtarak, merkezi Amerika Birleşik Devletlerinde bulunan Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (Association of Certified Fraud Examiner-ACFE) tarafından meslekle ilgili geliştirilmiş standartlar ve meslek ahlâk kurallarını ortaya koymuşlardır. Çalışmalarının sonucunda Türkiye açısından mesleğin gelişimi için gerekli eğitim şartlarının sağlanması, bu alanda hizmet veren bir kuruluşun belirlenmesi ve gerekli hukuksal düzenlemelerin yapılmasının gerekliliği vurgulamışlardır. Bozkurt (2009) çalışmasında bir çok yönü ile ve etraflıca bir şekilde adli muhasebeciliği, gerekliliğini, esaslarını, özelliklerini, türlerini, mesleği yapacaklarda aranacak nitelikler ve kapsamını tanıtmaktadır. Gülten (2010) çalışmasında adli muhasebe kavramını hukuken irdelemiştir ve bu mesleği icra edecek olanlara “Adli Müşavir” denilebileceği tespitini yapmıştır. Ayrıca çalışmada Türkiye açısından “Adli Müşavir”lik mesleğinin icra edilebilmesinin için bazı unsurların eksik olduğu vurgusunun yapılmış olması da dikkat çekicidir. Bu unsurlar; adli müşavirlik mesleğinin belge ve sertifikasyonu ile mesleğin kanuni alt yapısının henüz olmaması olarak gösterilebilir. Dönmez ve Karausta (2011) çalışmalarında hile, mesleki hile ve çalışanların hile algısına erişip erişmedikleri Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’nde yapılan bir anket ile test edilmiştir. Çalışmada ayrıca hileye tanık olan çalışanların ihbar hatlarını kullanma istekleri de test edilmiştir. Çalışma sonucunda katılımcıların en az “yolsuzluk” ile ilgili davranışı onayladıkları, en çok ise “varlık usulsüzlüğü”nü kabul edilebilir buldukları tespit edilmiştir. Güney ve Bozkurt (2011) çalışmalarında hata ve hile ele alınarak Erzurum ilinde meslek mensupları ile meslek mensubu adaylarının (stajyerler) konuya yaklaşımları incelenmiştir. Elitaş, Karakoç ve Görgülü (2011) ise çalışmalarında Türkiye’deki muhasebe öğretim elemanlarının adli muhasebe yönlü farkındalıklarını tespit etmek amacıyla anket uygulamışlardır. 144 muhasebe eğiticisi üzerinde yapılan anketin sonuçlarına göre, Türkiye’deki öğretim elemanları “adli muhasebecilik mesleği”nin uygulanması için gerekli altyapının mevcut olduğuna, ancak mesleği seminer, yayın v.b. faaliyetlerle yönlendirecek kurum ve kuruluşlara ihtiyaç olduğuna ve aynı zamanda uzun vadede başarılı olunabilmesi için yükseköğretim kurumlarının eğitim programlarını değiştirmeleri gerekeceğine inanmaktadırlar. Bunun yanı sıra öğretim elemanları adli muhasebecilik mesleğinde başarılı olabilmek için yoğun bir muhasebe eğitimini yeterli görmelerine rağmen, hile ile mücadele konusunda genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçilerin yetersiz olacağını ifade etmişlerdir.

4. ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN İÇERİĞİ

Literatür “adli muhasebecilik” hizmetinin içeriğinin belirlenmesi adına dikkatlice ele alındığında 1980’li yıllardan itibaren özellikle Batı ülkelerinde adli muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyacın arttığı görülmektedir. Bu ihtiyacın artmasının nedenleri arasında mahkemelere gelen başvuru sayısındaki artış, ticari işlemlerdeki karmaşıklıkla, işletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklardaki artış ve bunları önlemede yaşanan zorluklar, işletmelerin başarısızlık oranlarının artması, mahkemelerde daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duyulmasının etkili olduğu söylenebilir (Bozkurt, 2000). Bahsedilen bu sorunlarla mücadelede adli muhasebeciler aşağıda belirtilen üç farklı faaliyet alanında çalışmaktadırlar ki bunlar da adli muhasebecilik hizmetinin bileşenlerini oluşturmaktadır:

- Dava Destek Danışmanlığı,
- Hile Denetçiliği/Araştırmacı Muhasebecilik,
- Uzman Şahitlik.

Bu hizmet alanlarını kısaca tanıyamamız yararlı olacaktır.

4.1. Dava Destek Danışmanlığı

Mesleğin bu uygulama alanında adli muhasebeci, adli dava öncesinde veya dava aşamasında hukuki problemlerin çözümünde hukukçulara yardımcı olmaktadır. Adli muhasebecinin dava destek danışmanlığı avukatlara destek olmak amacıyla danışmanlık hizmetlerini kapsamaktadır (Curtis, 2008: 590). Adli muhasebeci faydalı, güvenilir ve ilgili bilgiyi değerlendirir, finansal veriyi toplar, analiz eder ve bu konuda görüşünü içeren bir rapor hazırlar. Ayrıca adli muhasebeci yeminli tanık olarak soruları hazırlar, sorgulamayı yönlendirir (Owojori ve Asaolu, 2009: 185). Adli muhasebeci dava destek danışmanlığı hizmeti yardımıyla aşağıda yer alan konularda ilgili taraflara yardımcı olabilmektedir (Telpner ve Mostek’ten aktaran Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 38):

- İddiaları desteklemek veya reddetmek amacıyla önemli belgelerin sağlanması,
- Kayıpların söz konusu olduğu alanlarda değerlendirme yapmak amacıyla ilgili belgelerin incelenmesi,
- Kanıtların incelenmesi yoluyla finansal konuların anlaşılmasına çalışılması,
- Davaya hazırlık kapsamında karşılaşılabilecek sorulara hazırlık yapılması,
- Dava süreci başlamadan önce dava ile ilgili muhasebe veya finans alanındaki konular ile ilgili olarak iddiaların belirlenmesi ve belirlenen bu iddialara karşı savunma hazırlanması,
- Dava aşamasında konu ile ilgili bilgi verilmesi.

4.2. Hile Denetçiliği/Araştırmacı Muhasebecilik

Günümüzde hileli işlemlerin kapsamının ve bu işlemlerin neden olduğu zararların önemli derecede artış gösterdiği görülmektedir. Bu hilelerin kapsamı şu şekilde özetlenebilir (Bozkurt, 2000):

- İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler,
- Beyaz yakalılar tarafından yapılan hileler,
- İşletme tepe yönetimlerinin ilgililerini yanıltmaya yönelik olarak yaptıkları mali tablo hileleri,
- Yatırımlarla ilgili yapılan hileler,
- Ticari rüşvetler ve komisyonlar,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Elektronik fon transferi (EFT) ile ilgili hileler,
- Kredi kartı hileleri,
- Bilgisayar hileleri,
- İnternet yoluyla yapılan hileler.

Bu anılan hilelerin ve benzerlerinin ortaya çıkartılması ve önlenmesi amacıyla yeni bir meslek türü olarak “Adli Muhasebecilik Mesleği” ortaya çıkmıştır. Bu amaçlar doğrultusunda bu alanda çalışan kişiler “Hile Denetçisi”, “Adli Muhasebeci” veya “Araştırmacı Muhasebeci” olarak adlandırılmaktadır (Bozkurt, 2000).

4.3. Uzman Şahitlik

Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA)’ne göre uzman şahit, bir konu hakkında bilimsel, teknik veya özel bir fikir verme noktasında veya bir konunun aydınlatılması noktasında yardım edebilecek gerekli bilgi, yetenek, deneyim ve eğitime sahip kişidir. Bir başka ifade ile uzman şahit, bilgi, yetenek, tecrübe ve eğitim noktasında alanında uzman kişi olarak değerlendirilir. Adli muhasebeci uzman şahitlik hizmeti ile avukatlara, hâkimlere ve jüri üyelerine dava konusu olayın yorumlanması zor teknik yönüyle ilgili bilgi vermektedir (Owojori ve Asaolu, 2009: 186). Toplumda yaşanan ve mahkemeye konu olan olayların daha sağlıklı bir biçimde çözüme kavuşturulması bakımından adli muhasebeciliğin bu uygulama alanı oldukça önemlidir. Adli muhasebecilerin uzman şahitlik faaliyetlerinde üstlendikleri görevler arasında; dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak verileri toplamak, verilerden hareketle bir görüşe ulaşmak, oluşturduğu görüşünü mahkemede hâkimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmak şeklindedir (Bozkurt, 2000).

4.4. Türkiye’deki Mevcut Yasal Düzenlemelerin Sağladığı İmkânlar

Türkiye’de muhasebecilik ve denetçilik mesleklerine yön veren en önemli düzenleme 3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Kanunu” (kısaca meslek kanunu)’dur. Kanunun konuya dönük hükümleri şöyledir;

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, **tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak** (Mad. 2/A Fıkrası).

Ayrıca yasa maddelerine ek olarak, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin (ÇUEHY) 18’nci maddesi de SMMM’lerin faaliyet konularını yukarıdaki şekilde aynen belirleyerek Yeminli Mali Müşavirler’in faaliyet konularını ise şöyle saymıştır:

1. Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak,

2. Yukarıdaki konularda, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, **rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,**

3. Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek,

4. İlgili mevzuat ile Maliye Bakanlığı ve resmi mercilerce verilecek görevleri yapmaktır.

Adı geçen yasa, yukarıda sayılan faaliyet konuları çerçevesinde SMMM ve YMM’ler için bağımsız danışmanlık ve bilirkişilik, tahkim konularında bir yetki vermektedir. Bu açıdan mevcut SMMM ve YMM’lerin yasadan almış oldukları yetkiye dayanarak, mali konularda danışmanlık hizmeti, bilirkişilik ve tahkim gibi konularda sınırlı bir adli muhasebecilik hizmeti sunabileceklerini göstermektedir.

Adli muhasebecilik ile klasik denetçilik mesleği ve personeli arasındaki bu temel farklar (Dava destek danışmanlığı, hile denetçiliği/araştırmacı muhasebecilik ve uzman şahitlik) ve Türkiye’de mevcut yasal düzenlemelerin “adli muhasebecilik” yetkilerini kısmen vermesi ve adli muhasebeciliğin spesifik içeriği gereği “adli muhasebecilik eğitimi” şeklinde bir ihtiyacın karşımıza çıktığını görmekteyiz. Bu bağlamda mevcut örnekler ortaya konarak bu alanda çalışmalar yapmak isteyen enstitüler ve üniversitelere model olabileceği düşünülmektedir. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde başarılı uygulama örneği olduğunu düşündüğümüz seçilmiş adli muhasebe eğitimi programları incelenerek Türkiye için tespit ve önerilerde bulunulacaktır.

5. SEÇİLMİŞ ÖRNEKLERLE ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİ

Çalışmanın önceki bölümlerinde Türkiye’de “Adli Müşavirlik” mesleğinin icrasının mevcut yasal düzenlemeler oluşturulmadığından mümkün olamayacağı ifade edilmiştir (örneğin; adli müşavirlik mesleğinin belge ve sertifikasyonu ile mesleğin kanuni alt yapısının henüz olmaması). Hatta mevcut yasal düzenlemelerin ilgili maddeleri belirtilerek ancak iyimser bir yorumla ve sınırlı “Adli Müşavirlik” hizmeti sunulabileceği üzerinde durulmuştur.

Ancak bir başka açıdan da “Adli Müşavirlik” olarak tanımlanabilecek adli muhasebe denetçiliğinin gün geçtikçe artan bir öneme sahip olduğu ve gittikçe de işletmeler için gerekli olduğu görülmektedir. Bu açıdan konu ele alındığında yasal zeminin oluşturulması bürokratik bir konu olduğundan bir kenara bırakılacak olunursa geriye üniversitelerde gerekli eğitimi vermek için neler yapılması gerektiği konusu kalmaktadır. Bu açıdan da çalışmanın bu bölümünde “adli muhasebe” eğitiminin nasıl verilmesi gerektiği üzerinde durulacaktır. Bu bağlamda “adli muhasebe ve/veya hile denetçiliği”ne karşı olarak kullandığımız “Adli Müşavirlik” eğitiminin örgütlü olarak ve yasal zemine sahip olarak uygulandığı ülke olan Amerika Birleşik Devletleri’nden örnekler esas alınacaktır. Amerika Birleşik Devletleri’nde merkezi bulunan ACFE (Association of Certified Fraud Examiners – Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği) hem yasal zemini olan ve hileye karşı denetçi sertifikasyonu yapan bir kurumdur. Hem de ACFE’nin hileye karşı eğitim programları geliştiren ve bunların üniversitelerde uygulanmasını teşvik eden ve bunun için gerekli eğitim materyallerini sağlayan bir bölümü mevcuttur: Hileye Karşı Eğitim Ortaklığı (Anti-Fraud Education Partnership). ACFE ile eğitim ortaklığına katılmak için üniversite şu şartları sağlamalıdır (acfe.com, 2012):

- Üniversite resmi olarak ACFE'ye "Hileye Karşı Eğitim" (Fraud Examination) isimli bir ders başlatmak için başvurur,
- Bu dersin lisans ve/veya lisansüstü eğitim programlarında üç kredilik bir ders olarak yürütülmesi gerekmektedir,
- Eğitmenin bilgileri ACFE'ye bildirilmelidir (eğitmen mutlaka ACFE üyesi olmalıdır) ve dersin yürütüleceği zaman bildirilmelidir,
- ACFE'nin sağlayacağı materyal ve imkânlarla ilişkin kullanım şartları onaylanmalıdır,
- 90 günlük ders programının tamamlanması için eğitmen ve öğrencilere ilgili kaynakların sağlanması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen süreç çerçevesinde ACFE hileye karşı eğitim amacıyla başvuran üniversiteye on adet video kaynağı ve çeşitli çalışma kitapları sağlamaktadır (acfe.com, 2012).

Adli muhasebe eğitiminin ACFE açısından yukarıda belirlenmiş asgari nitelik normları üniversitelerde ACFE ile ortaklaşa ve/veya ACFE desteğinde yürütülecek olan bir "Adli Muhasebe" eğitiminin olmazsa olmaz unsurları niteliğindedir.

Bu çerçevede iyi uygulama örneği olduğunu düşündüğümüz iki seçilmiş örnek ele alınacaktır. Bunlardan ilki hileye karşı denetçilik eğitimine ilk örnek olması nedeniyle 1987 yılında bir lisans programı olarak "Ekonomik Suç Araştırması" (Economic Crime Investigation) bölümünü açan Utica College örneğidir (Curtis, 2008: 581). Diğerisi ise ders içeriklerinin en kapsamlı olarak ele alındığı West Virginia University (2008) örneğidir.

5.1. Utica College Örneği

Utica Koleji 1987 yılı güz döneminde "Ekonomik Suç Araştırması" programını Amerika Birleşik Devletleri ve Dünya'da ilk olarak lisans düzeyinde açmıştır. Programın formel başlığı "Ceza Adaleti – Ekonomik Suç Araştırması"dır ve "Ceza Adaleti Disiplini" programın temelini oluşturmaktadır. Bu programın yoğunlaştığı temel iki çalışma alanı şöyledir; (a) Finansal Araştırma ve (b) Bilgisayar Güvenliği (Curtis, 2008: 581).

Utica Koleji'nin 1987 yılında uyguladığı orijinal "Ceza Adaleti – Ekonomik Suç Araştırması" programının dersleri şöyledir (Curtis, 2008: 581-582):

Tablo 1: Utica Koleji 1987 Yılı Ceza Adaleti-Ekonomik Suç Araştırması Bölümü
Ders Programı

Zorunlu Dersler	Kredisi	
Ceza Adaletine Giriş 1	3	
Ceza Adaletine Giriş 2	3	
Kriminoloji	3	
Yolsuzluk ve Organize Suç	3	
Hukuk Sistemi	3	
Ceza Sürecinde Anayasa Hukuku	3	
Ekonomik Suç Araştırması	3	
Seminer	3	
Programla İlişkili Diğer Dersler	Kredisi	
Hileli (Örtülü) Çalışmalara Giriş (Seçmeli)	3	} Bu iki dersten biri seçilir.
İrksal ve Kültürel Azınlıklar (Seçmeli)	3	
Psikolojiye Giriş	3	
Gelişim Psikolojisi 2: Ergenlik (Seçmeli)	3	} Bu üç dersten biri seçilir.
Sosyal Psikolojiye Giriş (Seçmeli)	3	
Anormallik Psikolojisi (Seçmeli)	3	
Uzmanlık Dalı: Finansal Araştırmalar Uzmanlık Dalı	Kredisi	
Finansal Muhasebe	3	
Orta Düzey Muhasebe	3	
Gelir Vergisi Muhasebesi	3	
Denetim	3	
Yönetim ve Organizasyon (Seçmeli)	3	} Bu derslerden ikisi seçilir.
Borçlar Hukuku (Seçmeli)	3	
İşletme Hukuku ve Kıymetli Evrak Hukuku (Seçmeli)	3	
İktisadın İlkeleri 1 (Seçmeli)	3	
İktisadın İlkeleri 2 (Seçmeli)	3	
Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası (Seçmeli)	3	
İşletme Finansmanı (Seçmeli)	3	
Uzmanlık Dalı: Bilgisayar Güvenliği Uzmanlık Dalı	Kredisi	
Bilgisayar Bilimine Giriş	3	
COBOL Programlama	3	
Assembler Language (Çevirici Dil) Programlama	3	
Bilgisayar Organizasyonu	3	
Bilgisayar Bilimi	3	
Genel Muhasebe 1	3	} Bu dersler ikili grup halinde seçilir.
Genel Muhasebe 2	3	
Finansal Muhasebe	3	
Orta Düzey Muhasebe	3	

Utica Koleji'nin resmi web sayfasına bakıldığında 2012 yılı güncel verileri ışığında 1987 yılında eğitime başlayan "Ceza Adaleti – Ekonomik Suç Araştırması" lisans bölümünün adının "Ekonomik Suç Araştırması" şeklinde değiştirildiği görülmektedir (onlineuticacollege.com, 2012). Bu bağlamda bölümün yeni ders programı aşağıda yer alan Tablo 2'de görüldüğü gibidir. Bölüm 1987'deki hali ile finansal araştırmalar ve bilgisayar

güvenliği olmak üzere iki temel uzmanlık alanına odaklanmakta iken şu an itibarıyla finansal araştırmalara odaklanmaktadır. 2012'deki güncel ders programı ile 1987 yılındaki ders programı karşılaştırıldığında da eski programda yer alan "Bilgisayar Güvenliği Uzmanlık Dalı"nın yerine yeni programda "Hileyi Engelleme ve Ortaya Çıkarma Uzmanlık Dalı" konmuştur.

Tablo 2: Utica Koleji 2012 Yılı Ekonomik Suç Araştırması Bölümü Ders Programı

Zorunlu Dersler (28-37 Kredi)	Kredisi
Ceza Adaleti Araştırma Yöntemlerine Giriş	1
Ceza Adaletine Giriş	3
Ekonomik Suç Teorisi	3
Ekonomik Suç Araştırmaları	3
Siber Suç Hukuku ve Araştırmaları	3
Bilgi Güvenliği	3
Ekonomik Suç Hukuku	3
Seminer	3
Stajyerlik	6 - 15
Programla İlişkili Diğer Dersler (18 Kredi)	Kredisi
Finansal Muhasebe	3
Mikro İktisadın Temelleri	3
Kriminoloji	3
Temel İstatistik (Seçmeli)	3
Sosyal Bilimlerde İstatistik (Seçmeli)	3
İstatistik (Seçmeli)	3
Kriminolojik Araştırma Yöntemleri	3
Kriminal Hukuk Sistemi	3
Finansal Araştırmalar Uzmanlık Dalı (18 Kredi)	Kredisi
Yönetim Muhasebesi	3
Orta Düzey Muhasebe 1	3
Orta Düzey Muhasebe 2	3
Maliyet Muhasebesi (Seçmeli)	3
Denetim (Seçmeli)	3
Adli Muhasebe ve Hile Denetimi	3
İşletme Finansmanı	3
Hileyi Engelleme ve Ortaya Çıkarma Uzmanlık Dalı (18)	Kredisi
Hileyi Engelleme ve Ortaya Çıkarma Teknolojileri	3
Hileyi Engelleme Teknikleri	3
Ödeme Sistemleri ve Hile	3
İleri Derecede Ekonomik Suçlar	3
Hile ve Uygunluk Faaliyetleri	3
Yolsuzluk ve Organize Suçlar (Seçmeli)	3
Suç Araştırmalarında Modern Teknikler (Seçmeli)	3
Para ve Bankacılık (Seçmeli)	3
Risk Yönetimine Giriş (Seçmeli)	3
Mesleki Etik (İş Ahlakı)	3

1999 yılının Ocak ayında Utica Koleji “Ekonomik Suç Yönetimi” (ECM – Economic Crime Management) Yüksek Lisans (MBA) programını da başlatmıştır. Bu program aynı lisans düzeyinde açılan program gibi hem Amerika Birleşik Devletleri’nde hem de Dünya’da alanında ilk lisansüstü programdır. Ekonomik suç; yönetim, araştırma ve teknoloji disiplinlerinin entegre olmasından oluşan program, orta düzey yöneticilerin eğitimine yöneliktir. Başvuru sahiplerinin en az iki yıllık hukuk, hile veya güvenlik ile ilgili işlerde tecrübeli olmaları şartı aranmaktadır (Curtis, 2008: 583).

Anılan yüksek lisans programının 2012 akademik yılı ders programı aşağıda yer alan Tablo 3’de görüldüğü gibidir. Tablo 3 incelendiğinde yüksek lisans programında yönetim, ekonomik suç, teknoloji, analitik (çözümleyici) beceriler ve kümülatif tecrübelerle ilişkin derslerin yer aldığı görülecektir (onlineuticacollege.com, 2012). Programın odaklandığı alan hile ve risk yönetim stratejileri, güncel ekonomik suç yapısı ve yenilikçi teknolojik ve analitik çözümlere uygulamalarıdır (onlineuticacollege.com, 2012).

Tablo 3: Utica Koleji 2012 Yılı Ekonomik Suç Yönetimi Yüksek Lisans Ders Programı

Yönetim Dersleri (9 Kredi)	Kredisi	
Ekonomik Suç Yönetiminde İleri Düzey Seminer	3	
Örgüt Teorisi Yapısı ve Tasarımı	3	
Küreselleşmiş Yapıda Yönetici	3	
Ekonomik Suç Dersleri (9 Kredi)	Kredisi	
Ceza Gerektiren Hilenin Hukuki Kavramları	3	
Finansal Araştırmalar	3	
Hile Yönetimi: Risk ve Uygunluk	3	
Teknoloji Dersleri (9 Kredi)	Kredisi	
Hile Yönetimi ve Teknoloji	3	
Bilgi ve İletişim Güvenliği	3	
Bilişim Ağları (Network) ve İnternet Güvenliği	3	
Analitik Beceriler (3 Kredi)	Kredisi	
İleri Düzey Hile Analizleri	3	
Kümülatif Tecrübeler (6 Saat)	Kredisi	
Uzmanlık Çalışması 1 (Seçmeli)	3	İki dersten biri seçilir.
Tez 1 (Seçmeli)	3	
Uzmanlık Çalışması 2 (Seçmeli)	3	İki dersten biri seçilir.
Tez 2 (Seçmeli)	3	

Utica Koleji ayrıca 2004 yılında “Ekonomik Suç ve Hile Yönetimi” İşletme Yüksek Lisansı (MBA) programını da uygulamaya başlamıştır (Curtis, 2008: 584). Bu program ulusal anlamda hile yönetimi ile iş hayatını bir araya getiren nadir programlardan olup, mezunlarına iyi çalışma olanakları sunmaktadır. Kurumsal şirket skandalları ve bunun peşinden gelen Sarbanes-Oxley Yasası genel düzenlemesi ile şirketlerin adli muhasebe ve hile denetimi yapabilecek kişilere olan talepleri (örneğin; muhasebeciler ve hile denetçileri - CPA)

artmaktadır. Bu kişilerin hileleri, adli muhasebe ve diğer tekniklerle tespit etmeleri ve engellemeleri beklenmektedir (onlineuticacollege.com, 2012).

Bu bağlamda program yukarıda belirtilen ihtiyaçlara cevap verebilecek meslek elemanı yetiştirmesinin yanı sıra ACFE'nin Sertifikalı Hile Denetçiliği (CFE) sınavlarına hazırlamaktadır. CFE tüm Dünya'da geçerli bir sertifikadır (onlineuticacollege.com, 2012).

Aşağıda yer alan Tablo 4'de ise programın 2012 yılı güncel dersleri görülmektedir.

Tablo 4: Utica Koleji 2012 Yılı Ekonomik Suç ve Hile Yönetimi Yüksek Lisans Ders Programı

Zorunlu Dersler	Kredisi
Yönetimde Temel Konular 1	6
Yönetimde Temel Konular 2	6
Stratejik Yönetim ve Liderlik	3
Yönetimde Sayısal Analizler	3
Hile Yönetiminde Hukuki ve Düzenleyici Konular	3
Hileyi Ortaya Çıkarma ve Önleme Yönetimi	3
Hile Yönetimi İle İlgili Seminer Çalışması	3
Seçmeli Dersler (İki Ders Seçilecek)	Kredisi
İleri Düzey Hile Araştırmaları ve Analizleri (Seçmeli)	3
Bilgi ve İletişimi Güvenliği (Seçmeli)	3
Güven ve Adli Muhasebe (Seçmeli)	3

5.2. West Virginia University Örneği

Daha önceden belirttiğimiz ikinci seçilmiş örnek West Virginia Üniversitesi idi. Bu üniversitenin seçilmiş örnek olarak kabul edilmesinin temel sebebi Amerikan Ulusal Adalet Enstitüsü'nden (NIJ – National Institute of Justice) “Hile ve Adli Muhasebe’de Ulusal Bir Model Öğretim Programı” geliştirmeleri için destek almış olmasıdır (Fleming, Pearson ve Riley, 2008: 574).

Bu üniversite daha önceden yaşanmış ve Dünya üzerinde etkili olan ve ses getiren muhasebe yolsuzluklarından kaynaklanan şirket iflasları nedeni ile 2003 yılı yazında Muhasebe Bölümü profesyonel muhasebeciler ve denetçiler yetiştirmek üzere yeni bir akademik program başlatmıştır. Program adli muhasebe ve hile araştırmaları olarak nitelendirilebilecek dersler, modüller ve aktif öğrenme aktivitelerini içermektedir (Fleming, Pearson ve Riley, 2008: 573).

Programın adı Adli Muhasebe ve Hile Araştırmaları (FAFI – Forensic Accounting and Fraud Investigation)’dır. Program 2004 yılı yazında başlamıştır. Bu program 4 ders (12 kredi)’den oluşmaktadır ve Lisansüstü Sertifika Programı niteliğindedir (Fleming, Pearson ve Riley, 2008: 574).

Program iki dönem olarak uygulanmaktadır. Her bir dönem iki ders alınabilmektedir. Programda yer alan dersler şu şekildedir (be.wvu.edu, 2012):

1. Dönem:

Hile Araştırması: Bu derste hile çeşitleri, hile belgeleri, kanıt kaynakları ve hilenin belirlenmesi ve araştırılması için gerekli becerileri vurgulayarak iç ve dış kaynaklı hilelerin analizi öğretilir.

Hileli Data Analizleri: Ders kapsamında dijital önlem ve caydırıcılık, dijital delil, dijital tespit ve veri madenciliği, dijital sunu ve raporlama araçları, siber suç ve elektronik dava takip araçlarını içeren dijital ortaya çıkartma ve araştırmaları yer alır.

2. Dönem:

Hile: Kriminoloji / Yasal Konular: Ders; hileyi ortaya çıkarmakta denetçiler / hile denetçilerinin sorumlulukları, araştırma teknikleri, görüşme teknikleri, yasal kavramlar, delil-kanıt yönetimi, kriminoloji ve etik konularından oluşur.

İleri Düzey Hile Araştırmaları: Ders, hileler ve finansal suçlar ile ilgili büyük dava soruşturmaları ve hile ve hukuk davalarına ilişkin araştırmaları vurgulamak üzerinde durur. Bu ders ayrıca terörizm finansmanı, organize suç, uyuşturucu ticareti, komplo ve şantaj amaçlı yolsuzluk örgütü (RICO – Racketeer Influenced and Corrupt Organizations) ve para aklama gibi konuları da içerir.

Birinci dönemde yer alan iki dersi de geçemeyen öğrenciler ikinci dönem derslerini de alamamaktadırlar. Ayrıca birinci dönemde yer alan derslerin seçilebilmesi için öğrencilerin daha önceden (a) Muhasebenin Genel İlkeleri, (b) Orta Düzey Muhasebe, (c) Muhasebe Sistemleri ve (d) Denetim Teorisi derslerini almış olmaları gerekmektedir (be.wvu.edu, 2012).

6. SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada amaç “Adli Muhasebe” eğitimi ve bu eğitim süreci sonucunda elde edilecek kalifikasyonun değerlendirilmesinin incelenmesidir. Bu amaçla çalışma içerisinde adli muhasebe, hile denetçiliği (adli müşavirlik) ve seçilmiş örnekler ile konunun üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda adli muhasebenin gerekliliği vurgulanarak, Türkiye için bir literatür taramasına yer verilmesinin ardından, adli muhasebe eğitiminin içeriğinden ve özellikle Türkiye’de adli muhasebecilik (adli müşavirlik) yetkisinin mevcut olmamasından bahsedilmiştir. Bu anlamda en önemli konulardan birisi de “Adli Muhasebe”nin gelişimi için meslek örgütlerinin harekete geçerek bu alanda varolduğu düşünülen yasal yetki boşluğunun doldurulmasına yönelik gayret sarf edilmesi gerekliliğidir.

Her ne kadar Türkiye’de kısıtlı olmak koşulu ile bir adli müşavirlik hizmetinden söz edilse bile “adli muhasebeci”, “adli müşavirlik” ve/veya “hile denetçiliği” gibi resmi bir unvanın kanuni alt yapısının mevcut olmadığı gerçeği ile karşı karşıyayız. Bu gerçek bir yanda dururken diğer yanda “adli muhasebe” eğitiminin nasıl olması gerektiği konusunda iyi uygulama örneği olduğunu düşündüğümüz iki seçilmiş örnek ile konu şekillendirilmeye çalışılmıştır. Bu örneklerden ilki Utica Koleji örneğidir. Bu üniversitenin uygulama örneği olarak seçilmesinin nedeni Dünya’da ve Amerika Birleşik Devletleri’nde “adli muhasebe”

konusunu ele alan ve bu alana hem lisans hem de lisansüstü programlarında yer veren ilk üniversite olmasıdır. Programın ilk ve son halleri çalışmaya alınmış ve ne kadar kapsamlı derslerden oluştuğu görülmüştür.

Diğer örnek ise West Virginia Üniversitesi örneğidir. Bu üniversitenin uygulama örneği olarak seçilmesinin nedeni Amerikan Ulusal Adalet Enstitüsü'nden (NIJ – National Institute of Justice) “Hile ve Adli Muhasebe’de Ulusal Bir Model Öğretim Programı” geliştirmeleri için destek almış olması ve bu çerçevede yürüttüğü çalışmalarını bir model müfredat oluşturma amacı ile gerçekleştirmesidir. Bu üniversitedeki programın Utica Koleji’ne göre daha sade ve göreceli olarak daha az dersten oluştuğunu söylemek mümkündür. Ancak bu programdan mezun olunabilmesi için hem yazılı hem de elektronik ortamda sunum yapmalarının zorunlu kılındığı bir uygulama getirilmiş olması da programın ayrıcalığı olarak dikkat çekmektedir.

Konuya Türkiye açısından bakıldığında Türkiye’de Saçaklı (2011)’nin çalışmasında 165 üniversitenin ders programlarının incelendiği, bunlardan 144’üne ulaşıldığı ve bunlardan da Karadeniz Teknik Üniversitesi’nin Doktora programında “Adli Muhasebe” ve Marmara Üniversitesi’nin de Yüksek Lisans programında “Hile Denetimi” isimli konumuz çerçevesinde dersler olduğu tespit edilmiştir (Saçaklı, 2011: 64 ve 91).

Bu veriler konunun Türkiye’de üniversiteler boyutunda ya çok ele alınmadığını ya da “Denetim” temalı dersler içerisinde konunun ele alınmaya çalışıldığını göstermektedir. Hangi ihtimal söz konusu olursa olsun çalışmada seçilmiş örnekler incelendiğinde “Adli Muhasebe” konusunun ayrı bir ders olarak okutulması gerektiği gayet açık bir şekilde anlaşılacaktır. Bu ders içerisinde;

- Hile,
- Kriminoloji ve ceza adaleti,
- Etik ve Ahlâk,
- İç Kontrol,
- Finansal tablo hileleri,
- Siber ortamda hile, veri analizi ve güvenlik

gibi konuların mutlaka bulunması gerektiği çalışmada yapılan incelemeler sonucunda ortaya çıkan subjektif kanaattir.

Bu çalışmada hem başarılı ve hem de “Adli Muhasebeci” unvan ve yetkisini veren ACFE’nin öngördüğü normlara uygun eğitim verdiğini düşündüğümüz örnekler ele alınıp değerlendirilmeye çalışılmıştır. Yapılan değerlendirmelerin Türkiye’deki “Adli Muhasebecilik” eğitimlerinde dikkate alınması ve geliştirilmesinin yakın gelecekte daha çok gereksinim duyulacak olduğunu düşündüğümüz “Adli Muhasebeci” ihtiyacının karşılanmasına katkı sağlayacağına inanıyoruz.

KAYNAKLAR

- Akyel, Nermin. (2009), “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler”, Sakarya: Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Altınsoy, Merve. (2011), “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği” İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Bozkurt, Nejat. (2000), “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 8, Sayı 94, Ekim, ss. 56-61.
- Bozkurt, Nejat. (2009), “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik” <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000102277.htm>, (22.01.2012).
- Crumbley D. Larry. (2001), “Forensic Accounting: Older Than You Think”, Journal of Forensic Accounting, Vol. 2, ss. 181-202.
- Curtis, George E. (2008), “The Model Curriculum in Fraud and Forensic Accounting and Economic Crime Programs at Utica College”, Accounting Education, Vol. 23, No. 4, pp. 581-592.
- Çabuk, Adem-Yücel, Elif. (2012), “Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı 54, Nisan, ss. 27-50.
- Çankaya, Fikret-Gerekan, Bilal. (2009), “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kurulları”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 9, Sayı 28, Nisan, ss. 93-108.
- Dönmez, Adnan-Karausta, Tamer. (2011), “Çalışanların Mesleki Hile Algısı ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma”, İstanbul: Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2011, Sayı 104, ss. 17-41.
- Elitaş, Cemal-Karakoç, Mehtap-Görgülü, M. Emre. (2011), “Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy Profession: Example of Turkey”, International Journal of Business and Social Science, United States of America, Vol. 2, No. 10, June 2011, pp. 224-241.
- Emir, Murat. (2008), “Hile Denetimi”, İstanbul: Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2008, Sayı 86, ss. 109-121.
- Erol, Mikail. (2008), “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 13, Sayı 1, ss. 229-237.

- Fleming, A. Scott-Pearson, A. Timothy-Riley, Richard A. (2008), “West Virginia University: Forensic Accounting and Fraud Investigation”, *Accounting Education*, Vol. 23, No. 4, pp. 573-580.
- Göksu, Seyhan. (2011), “Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi” İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Gülaçtı, Mete. (2004), “Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulama Önerisi” İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Gülten, Selçuk. (2010), “Adli Muhasebe ve Adli Müşavirlik Kavramı”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 68, Sayı 3, ss. 311-320.
- Güney, Selami-Bozkurt, Ramazan. (2011), “Muhasebe Meslek Mensupları ve Aday Stajyerlerin Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısında Etiksel Tutumları: Erzurum İli Muhasebe Meslek Mensupları ve Stajyerler Uygulaması”, http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presantations/UL08.pdf, (22.01.2012).
- Kaya, Uğur. (2005), “Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği”, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1, Mart 2005, ss. 49-64.
- Kuloğlu, Gökhan. (2007). “Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği” Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Owojori, A. A.-Asaolu, T.O. (2009), “The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World”, *European Journal of Scientific Research*, Vol. 29, No. 2, pp. 183-187.
- Pazarçeviren, Selim Yüksel. (2005), “Adli Muhasebecilik Mesleği” , *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, ss. 1–19.
- Pehlivan, Abdülkadir. (2010), “Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma” Erzurum: Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Saçaklı, Yeşim. (2011), “Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler”, Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Kanunu, 3568 Sayılı Kanun, Yayımlandığı Resmi Gazete No: 20194, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 13/06/1989.
- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Yayımlandığı Resmi Gazete No:

- 20391, Yayınlandığı Resmi Gazete Tarihi: 03/01/1990,
<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/20282.html>, (22.01.2012).
- Serttaş, Cengiz. (2005), “Adli Muhasebe ve Hile Denetimi” İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Sipahi, Barış. (2004), “SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler”, İstanbul: Mali Çözüm Dergisi, Nisan-Mayıs-Haziran 2004, Sayı 67.
- Şahin, Berca. (2011), “Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi” İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Toplu, Mustafa Can. (2005), “Forensic Accounting” İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Toraman, Cengiz-Abdioğlu, Hasan-İşgüden, Burcu. (2009), “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C.11,S 1.
- Özkul, Fatma Ulucan-Pektekin, Pınar. (2009), “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 4, ss. 57-88.
- Vural, Handan. (2010), “Kara Para Aklama Suçu İle Mücadelede Adli Muhasebecilik Mesleği”, Erzurum: Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- <http://www.acfe.com/higher-ed.aspx>, (06.03.2012).
- <http://www.onlineuticacollege.com/programs/economic-crime-courses.asp>, (06.03.2012).
- <http://www.onlineuticacollege.com/programs/economic-crime-mgmt-curriculum.asp>, (06.03.2012).
- <http://www.onlineuticacollege.com/programs/exec-master-crime-management.asp>, (06.03.2012).
- <http://www.onlineuticacollege.com/programs/mba-fraud-management.asp>, (06.03.2012.)
- <http://www.onlineuticacollege.com/programs/mba-fraud-management.asp>, (06.03.2012).
- http://www.be.wvu.edu/fafi_online/outline.htm, (07.03.2012).
- http://www.be.wvu.edu/fafi_online/requirements.htm, (07.03.2012).

