



BULLETIN OF ECONOMIC THEORY AND ANALYSIS

Journal homepage: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/beta>

Adli Muhasebenin Sunduğu Fırsatlar ve Geliştirilmesi Gereken Yönleri

Halime KARACA  <https://orcid.org/0000-0003-0218-3851>

To cite this article: Karaca, H. (2023). Adli Muhasebenin Sunduğu Fırsatlar ve Geliştirilmesi Gereken Yönleri. *Bulletin of Economic Theory and Analysis*, 8(2), 156-179.

Received: 30 May 2023

Accepted: 12 Aug 2023

Published online: 31 Dec 2023



©All right reserved



Bulletin of Economic Theory and Analysis

Volume 8, Issue 2, pp. 156-179, 2023

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/beta>

Original Article / Araştırma Makalesi

Received / Alınma: 30.05.2023 Accepted / Kabul: 12.08.2023

Adli Muhasebenin Sunduğu Fırsatlar ve Geliştirilmesi Gereken Yönleri

Halime KARACA^a

^a Dr. Öğr. Gör., İnönü Üniversitesi, Malatya Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Malatya, TÜRKİYE

<https://orcid.org/0000-0003-0218-3851>

ÖZ

Ekonomi; bilişim ve finans sistemlerinde yaşanan gelişmeler, iletişim olanaklarının artmasını sağlarken aynı zamanda işletmelere küresel boyutta hizmet verme imkânı ve işletmelerin faaliyet hacminin artmasını da sağlamıştır. Ancak bu olumlu gelişmeler beraberinde finansal tablo hilelerinin ve denetim skandallarının artmasına neden olmuş; denetim sistemlerinin yetersizliği nedeniyle muhasebe, hukuk, denetim ve araştırma becerilerini kapsayan adli muhasebe kavramı ortaya çıkmıştır. Bu çalışmada birçok disiplini birleştiren ve uzmanlaşmış bir muhasebe alanı olan adli muhasebenin sunduğu fırsatlar ve geliştirilmesi gereken yönlerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda; adli muhasebe kavramı, adli muhasebe eğitimi ve adli muhasebe düzenlemeleri literatür kapsamında incelenmiş, adli muhasebenin sunduğu fırsatlar ve geliştirilmesi gereken yönleri irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler

Adli Muhasebe,
Adli Muhasebe
Düzenlemeleri,
Adli Muhasebe
Eğitimi,
Fırsatlar ve Zayıf
Yönler

JEL Kodu

M40, M41

İLETİŞİM Halime KARACA, ✉ halime.karaca@inonu.edu.tr İnönü Üniversitesi, Malatya Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Malatya, TÜRKİYE.

Opportunities of Forensic Accounting and its Aspects That Need Improvement

ABSTRACT

Economy; The developments in information and financial systems have enabled the increase in communication opportunities, as well as the opportunity to serve businesses on a global scale and increase the activity volume of businesses. However, these positive developments have led to an increase in financial statement fraud and audit scandals, and the concept of forensic accounting, which includes accounting, law, auditing and research skills, has emerged due to the inadequacy of audit systems. In this study, it is aimed to reveal the opportunities offered by forensic accounting, which is a specialized accounting field that combines many disciplines, and the aspects that need to be developed. In accordance with this purpose; The concept of forensic accounting, forensic accounting education and forensic accounting regulations are examined within the scope of the literature, the opportunities offered by forensic accounting and the aspects that need to be developed are examined.

Keywords

Forensic accounting, Forensic Accounting Regulations, Forensic Accounting Education, Opportunities and Weaknesses

JEL Classification

M40,M41

1. Giriş

Sermayenin hızlı bir şekilde el değiştirdiği küresel dünyada işletmeler; yasal düzenlemelerin sürekli değişmesi, bilişim teknolojisi kullanımının artması, pazar koşullarındaki değişkenlik ve endüstriyel yapılardaki gelişimin etkisiyle zorunlu bir değişim sürecine girmiştir. Bu değişim süreci muhasebe ve denetim mesleğini de etkilemiş; karmaşıklaşan işlemlerin denetimi, risk yönetimi, etkin teknoloji kullanımı gibi farklı konularda gelişim ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Çabuk & Yücel, 2012). Özellikle küresel boyutta etkili olan muhasebe ve denetim skandalları sonrasında denetim mesleği yeniden değerlendirilmiştir. Günümüzde denetim, var olanın ve görünenin ötesinde ve rakamların arkasında yatan gizli noktaların araştırılmasını gerektirmektedir. Bu gelişim sürecinde pek çok faaliyeti içinde barındırması gereken muhasebe ve denetim mesleklerinin günümüzdeki son aşamalarından biri de adli muhasebedir (Bozkurt, 1998).

Muhasebe, hukuk, denetim ve araştırma becerilerini kapsayan bir alanı ifade eden adli muhasebeyle ilgili literatür çalışmaları; son yıllarda hızla artış göstermektedir (Ozili, 2020; Ramos vd., 2019). İşletme ve paydaşları için adli muhasebenin önemli uygulamalarının yanı sıra işletmelerde hile ve yolsuzlukların artması bu alanda yapılan çalışmaları da artırmıştır. Hile ve yolsuzluk araştırmalarının artmasına neden olan faktörler, aralarında Big-5 denetim firması Arthur Anderson'ın da bulunduğu Enron, WorldCom ve Tyco gibi hileli muhasebe tabanlı kurumsal

yönetişim uygulamaları sonucu büyük ABD şirketlerinin iflas etmesidir (Rezaee, 2004; Huber, 2012). Büyük ölçekli ve finansal yapıları karmaşık kuruluşların finansal raporlarında açıklanan bilgilere yatırımcıların yeterince güvenmemesi de bu alanda araştırmaların artmasına neden olmuştur. Büyük ölçekli firmaların faaliyetlerinin karmaşıklığının yanı sıra mali ve mali olmayan hileli işlemlerin ve failerinin tespiti oldukça zor olduğundan adli muhasebecilere olan ihtiyaç artmaktadır (Ozili, 2020). Ayrıca işletmelerin üst düzey yöneticileri tarafından işlenen ve artan sayıdaki beyaz yakalı hile ve yolsuzluklar da, adli muhasebe hizmetine olan ihtiyacı artıran diğer önemli bir faktördür (Zahra vd., 2005).

ABD ve Kanada gibi birçok gelişmiş ülkede, adli bilimler konusunda uzmanlaşmaya gidilmiştir. Özellikle iktisadi ve mali faaliyetler kapsamında yapılan çeşitli hileli işlemlerin tespit edilmesi ve önlenmesinde kullanılan yöntem ve tekniklerinin geliştirilmesine katkı sağlayan adli muhasebe adı altında bir bilim dalı ortaya çıkmıştır. Adli muhasebe alanında geliştirilen yöntem ve tekniklerin suçlularla mücadelede kullanılabilmesi için bu alanda hizmet verecek kişilerin nitelikli bir uzmanlık eğitiminden geçmeleri gerekmektedir (Pehlivan & Dursun, 2012). Ancak gelişmekte olan bir meslek olan adli muhasebecilik mesleğine ilişkin genel kabul görmüş mesleki standartlar henüz bulunmamaktadır. Bu nedenle farklı çalışma sahaları olan adli muhasebecilerin, olaylara yaklaşımları ve çalışma biçimleri farklılık göstermektedir (Aksu vd., 2008).

Adli muhasebenin geliştirilmesi hile ve yolsuzluk olaylarının sınırlandırılması politikası üzerinde bir etkiye sahip olduğundan iş ve sosyo-ekonomik kalkınmaya katkıda bulunacaktır. Bu kapsamda işletmeler ve kamu için öneme sahip olan adli muhasebe düzenlemeleri, adli muhasebe eğitiminin araştırılması, adli muhasebenin sunduğu fırsatlar ve geliştirilmesi gereken yönlerinin ortaya konulması önem arz etmektedir.

2. Adli Muhasebe Kavramı

Adli kelimesi; mahkeme veya kamuda tartışmalara konu olan, bu tartışmalara ilişkin veya buralarda kullanılan şekilde tanımlanmaktadır. Muhasebe ise işletmenin faaliyet sürecinde, varlıklarda ve kaynaklarda oluşan parasal değişimleri saptayan ve yeni kararların alınmasında bilgileri kullanılabilir hale getiren sistemdir (Cemalcılar & Erdoğan, 1997). Bu iki kavramın bir arada kullanıldığı adli muhasebe; adli kavramıyla işlemin hukuk boyutunu, muhasebe kavramıyla ticari faaliyetlerin sonucu ortaya çıkan hesap işlerini işaret etmektedir. Dolayısıyla adli muhasebe;

hukuk ile muhasebenin işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan hesap işleri konusunda bir arada çalışmasını, karar verme noktasında ise bir kesişim noktasını ifade eder (Karacan, 2012).

Yatırımcılar, alacaklılar, düzenleyiciler ve diğer paydaşlar; bir işletme hakkında ekonomik kararlar almak için finansal tablolardan yararlanırlar. Finansal tabloların güvenilirliği, karar alıcıların doğru kararlar almaları noktasında önem arz etmektedir. Mali tablo denetiminin amacı; bir işletmenin belirli bir zamandaki mali durumunu gösteren mali tablolarının, doğruluğu ve güvenilirliği konusunda makul güvence vermektir. (Erkuş & Karaca, 2020). İşletmelerde denetim mekanizması ve genellikle hileyi tespit ve caydırma aracı olarak değerlendirilen iç kontrole (Tetik & Karaca, 2021) rağmen muhasebe skandallarının yaşanmaya devam etmesi, adli muhasebeciliğin gelişmesinin en önemli nedenleri arasındadır. Literatürde adli muhasebe kavramına ilişkin farklı tanımlar yer almakta, tek bir tanım gerekli açıklamaları karşılayamamaktadır.

Alshurafat vd., (2019) adli muhasebeyi; muhasebe, denetim, hukuk, sayısal yöntemler, finans, bilgi sistemleri, bilişim teknolojileri, etik, hile ve kriminoloji, istihbarat, psikoloji, sosyoloji gibi alanlarda bilgi ve beceri sahibi olmayı gerektiren ve adli alanda kanıt olarak nitelendirilebilecek bilgi ve belgeleri toplayıp, bunları analiz etme ve değerlendirmeyi kapsayan bir disiplin olarak tanımlamıştır.

Salleh & Aziz (2014)'e göre adli muhasebe; finansal muhasebe, denetim, maliyet ve yönetim muhasebesi, vergi ve finans gibi muhasebe dallarıyla beraber hukuk başta olmak üzere ilgili diğer disiplinleri de fiilen birleştiren uzmanlaşmış bir muhasebe dalıdır.

Meriç (2016) ise adli muhasebeyi; hukuk ve ceza mahkemelerindeki olayların incelenmesi, test edilmesi, soruşturulması, araştırılması, analizi için finans, muhasebe, vergi ve denetim bilgilerinin uygulanması ve bu bilgiler arasındaki ilişkiler ile ilgilenen bir bilim şeklinde ifade etmiştir.

Adli muhasebe “mahkemelerde suçları kanıtlamak veya hukuki ihtilafları çözümlmek amacıyla sunulan kanıtların, ispata dönüştürülmesi için yürütülen özel bir denetim” olarak özetlenmektedir (Rozas, 2009). Adli muhasebe aynı zamanda hukuki konuların incelemesinin yanı sıra yüksek düzeyde güvence sağlama sürecidir (Abdulrahman vd., 2020). Dolayısıyla adli muhasebecilerin sunduğu mesleki hizmetler çeşitlidir, karmaşıktır ve farklı uzmanlık türleri gerektirdiğinden çok yönlü meslek olarak değerlendirilmektedir (Van Akkeren vd., 2013). Adli muhasebeden sadece ticari suçlar da değil cinayet gibi ağır ceza veya boşanma gibi aile mahkemesi davalarında da yararlanılabilmektedir (Aktaş & Kuloğlu, 2008). Ayrıca emniyet güçleri,

mahkemeler ve avukatlar, ekonomik suçlara yönelik soruşturmalar veya davalar sürecinde; muhasebe, finansal yönetim, bilişim teknolojileri, vergi mevzuatı, bütçeleme uygulamaları konularında da adli muhasebeden yararlanılmaktadır (Pazarçeviren, 2005). Adli muhasebeciler; sonuç ve değerlerin hesaplanması amacıyla eleştirel şekilde belgeleri inceleyerek, mali ve mali olmayan verileri, yanlış uygulama ya da şüpheli işlemlerin bulunabileceği ve bu işlemlerin dolandırıcılık suçuyla ilişkili olabileceği şüphesiyle soruşturmaktadırlar (Aktaş & Kuloğlu, 2008). Adli muhasebeciler dava öncesinde gereken bilgi ve kanıtların edinilmesinde ve dava sürecinde mahkemeye kanıtların sunulmasında katkı sağlamaktadır (Pazarçeviren, 2005).

Belge sahtekarlığı, bilgisayar, kredi kartı ve vergi hileleri, zimmete para geçirme, yazılım korsanlıkları, finansal bilgi manipülasyonları şeklinde hile ve yolsuzluklar için yapılan analizlerde adli muhasebe uygulamaları kullanılmaktadır. Ayrıca iflas, davaya konu olan birleşme bölünme ve devir işlemleri nedenleriyle paydaşlar arasında anlaşmazlıklar olması durumunda işletme değerlemesi ve gerçek kazanç kaybının saptanması gibi birçok alanda adli muhasebeden yararlanılmaktadır (Bell, 2008). Yasal denetim kapsamında genişletilmiş yöntemlerin tasarlanıp uygulanması, denetim komitelerine danışmanlık yapılması, hile ve yolsuzluk olaylarının tespiti ve önlenmesine yardımcı olarak adli muhasebe, önleyici bir rol oynamaktadır (Silverstone & Sheetz, 2007).

Adli muhasebecilik mesleğinin uygulama kapsamını; dava destek danışmanlığı, hile denetçiliği ve araştırmacı muhasebecilik, bilirkişilik, (uzman şahitlik) olmak üzere üç ana grupta incelemek mümkündür (Aksu vd., 2008). Adli muhasebeciler işletme içi sahip, ortak ve yöneticileri ile üçüncü kişilerden gelebilecek hile ile ilgili taleplerin değerlendirilmesi aşamasında hile denetçiliği ve hile araştırmacılığı; mahkemelerde ilgili avukatlara yardımcı olmak amacıyla dava desteği; avukatların ve hâkimin fikirlerinin şekillenmesine yardımcı olmak için uzman tanıklık yaparlar (Meriç & Erkuş, 2016).

Adli muhasebeciler; dolandırıcılık işlemlerini fark edebildiği, somut kanıtları değerlendirebildiği, yanlış beyanları ortaya çıkarabildiği ve rakamların ötesine bakabildiği için muhasebenin dedektifi olarak kabul edilmektedir. Adli muhasebecilerin; muhasebe, işletme ve hukuk bilgisi ve insan davranışlarıyla beraber analitik, iletişim, teknoloji yetkinliklerine sahip olması gerekmektedir. Adli muhasebeciler; işlerini gerçekleştirmek için ticari bilgi ve finansal raporlama sistemleri, muhasebe ve denetim standartları ve prosedürleri, kanıt toplama ve

soruşturma teknikleri ve dava süreçleri ve prosedürleri hakkında bir anlayış kullanırlar. Ayrıca ayrıntılara dikkat, nesnellik, problem çözme yeteneği ve güçlü sözlü ve yazılı iletişim becerileri adli uzmanları için önemlidir (Salleh & Aziz, 2014).

3. Adli Muhasebe Düzenlemeleri

Tarihsel muhasebe bağlamında adli muhasebe; başlangıçta gerçeklerin ortaya çıkarılması, doğrulamaların yapılması, tartışmalı mali konuların denetimi kapsamında, mali belgelerin ve işlemlerin incelenmesi ve analizinde muhasebe uzmanlığından yararlanmak için kullanılmıştır. Bununla birlikte 1990'larda mali dava anlaşmazlıkları ve Küresel Mali Krizi kapsayan düzenleyici reformların ardından adli muhasebe kurumları, yalnızca mali belgelerin incelenmesinin ve uzman olarak müdahil olmanın çok ötesine geçen farklı alanlara doğru genişlemiş ve çeşitlenmiştir (Tarr vd., 2016).

Adli muhasebenin, muhasebe mesleği içindeki yeri ve önemi giderek artmaktadır. Mesleğe olan ihtiyaç ve ilginin artmasıyla birlikte mevcut idari altyapıların yeniden güncellenmesi ve yeni yasal düzenlemelerle kurumsal çerçevenin düzenlenmesi yönünde çalışmalar yapılmıştır. Bu kapsamda ABD ve Kanada'daki adli muhasebe düzenlemeleri ve uygulamaları birçok ülkede referans olarak kullanılmaya başlanmıştır (Arslan, 2020). Ancak dünya genelinde adli muhasebe literatüründe, adli muhasebeciliği düzenleyen düzenlemeler arasında önemli farklılıklar söz konusudur. Örneğin İngiltere'de adli muhasebe mesleğine giriş şartlarını düzenleyen yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Profesyonel kuruluş düzenlemesinin olmaması ve adli muhasebe uygulamalarını kapsayan herhangi bir mevzuatın bulunmaması nedeniyle adli muhasebe hizmetleri, yasal düzenlemelerden bağımsız bir ortamda sunulmaktadır (Hegazy vd., 2016).

Mesleğin yaygın olarak uygulandığı Kanada'da, 2012 yılında muhasebe dernekleri Kanada Yeminli Mali Müşavirler (CPA- Canadian Chartered Professional Accountants) çatısında, mesleği birleştirmeye ilişkin çerçeve yayımlayarak ulusal düzeyde mesleki birleşim tamamlanmıştır. Adli muhasebe alanında CPA tarafından federal düzeyde denetim yapılmakta; eğitim, mesleki nitelikler ve mesleğe giriş için yasal sertifika düzenlenmektedir. Ayrıca adli muhasebe hizmetlerinin her bir özel alanında çalışan yeminli mali müşavirlere, yoğun bir değerlendirme sürecinden sonra sertifikalar verilmektedir (Gosselin, 2014).

Mesleğin yaygın olarak kullanıldığı ABD'de en büyük dört muhasebe firması dahil birçok kurumda adli muhasebe birimleri mevcuttur (Huber, 2012). ABD'de adli muhasebe faaliyetlerinden

elde edilen kârdaki artışın, ulusal GSYİH' deki artıştan daha fazla olduğu ileri sürülmektedir (Huber, 2014). Huber (2012)'a göre ABD'de adli muhasebe, gelişmesi için zamana ihtiyaç duyan bir meslektir. ABD'de adli muhasebeci belgesine sahip olmak için lisans eğitimi sonrasında mesleki deneyim ve sertifika sınavlarında başarılı olmak gerekmektedir (Meriç, 2016). Adli muhasebe alanında birçok kurum tarafından sertifika verilmektedir. 1988 yılında hile denetçisi Dr. Joseph T. Wells 'sin kurucusu olduğu; "Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği" (ACFE), tarafından verilen Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE) sertifikası bu alanda en popüler sertifikadır (Huber, 2014). ACFE farklı profesyonel ve kişisel geçmişlerden gelen dünya genelinde hemen hemen her sektörde hizmet veren yaklaşık 60.000 CFE'ye ev sahipliği yapmaktadır (ACFE, 2023). Bir diğer önemli sertifika, Uluslararası Yetkili Suç Araştırmacıları Birliği (ACFEI- Association of Certified Forensics Examiners International) tarafından verilen Adli Muhasebe Sertifikasyonu (Cr.FA-Certified Forensic Accountant)'dur. Bu sertifikayla muhasebecilere, Hile Denetçiliği ve Uzman Şahitlik alanlarında yetkilendirilme sağlanmaktadır. Bir diğer önemli sertifika ise Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından, Yetkili Kamu Muhasebecileri için Hukuki Problemlerin Çözümünde Finansal Bilgi kullanımına yönelik Finansal Suç Bilimi (Financial Forensics) sertifikasıdır (Toraman vd., 2009). Bir diğer önemli sertifika ise Ulusal Sertifikalı Değerleme Uzmanları ve Analistler Birliği (NACVA), iş değerlemesi ve adli muhasebe alanında çeşitli sertifikalar vermekte olup, Mali Adli Bilişimde Uzman Analist (MAFF) sertifikasıdır (Huber, 2014).

Avustralya'da, birçok işletmede adli muhasebe birimleri bulunmakta ve adli muhasebeci sayıları gün geçtikçe artmaktadır (Tarr vd., 2016). Avustralya'da üniversiteler tarafından farklı adli muhasebe seminerleri düzenlenmektedir. İngiltere'de olduğu gibi Avustralya'da da adli muhasebe mesleği için yasal bir sertifika gerekliliği bulunmamaktadır (Van Akkeren vd., 2013). Adli muhasebe mesleği sertifikasıyla ilgili bir düzenleme olmamasına rağmen, meslek farklı ülkelere kıyasla bir standarda göre düzenlenmiştir. Muhasebe Mesleği ve Etik Standartları Kurulu (APESB), adli muhasebe hizmetlerinin kalite ve etik standartları ile ilgili olarak üyeleri için standartlar belirlemektedir. APESB adli muhasebeyi tanımlamakta ve adli muhasebecilerin sorumluluklarını düzenlemektedir (İsmail vd., 2022).

Türkiye'de ise adli muhasebe mesleğinin gelişmesi için yapılan çalışmalar Kanada ve ABD ile karşılaştırıldığında henüz yenidir. 2009 yılında İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) tarafından seminer programları düzenlenmiş, diğer çeşitli meslek kuruluşları ve

üniversiteler tarafından da benzer çalışmalar yapılmıştır (Karacan, 2012). Yeni TTK'de adli muhasebe kavramı telaffuz edilmese de özel denetime ilişkin maddelerde, adli muhasebenin niteliklerini taşımaktadır (Kurt & Elagöz, 2015). 2011 yılında hile denetimi ve hile araştırmacılığı, bilirkişilik ve uzman şahitlik yapılması amacıyla Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri A.Ş kurulmuştur. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK), adli muhasebe alanında ki önemli bir diğer gelişmedir. İlgili kanunla davaya konu olaya ilişkin, alanında uzman kişilerden yardım alınabileceği hükme bağlanmıştır (Akatak, 2021).

4. Adli Muhasebe Eğitimleri

Enron, WorldCom ve Tyco gibi hileli mali raporlama skandalları sonrasında muhasebe mesleği öncüleri; muhasebe öğretim üyelerinden adli muhasebe konularının müfredata dahil edilmesi talebinde bulunmuştur (Üçoğlu, 2021). Bu talep sonrasında dünyanın dört bir yanındaki üniversite muhasebe disiplinleri, adli muhasebe eğitimlerini ve müfredatlarını hile/adli muhasebe derslerini içerecek şekilde revize etmektedir (Smith & Crumbley, 2009a).

Yapılan araştırmalar; coğrafi konum, büyüklük veya sektöre bakılmaksızın kuruluşları etkileyen ve ciddi zararlara neden olan hile ve yolsuzlukların ortaya çıkartılmasında bağımsız denetimin yetersiz kaldığını ortaya koymaktadır (Kramer vd., 2017). İşletmelerde meydana gelen çalışan ve yönetim dolandırıcılığı, zimmete para geçirme ve diğer mali suçlar nedeniyle; muhasebe ve denetçilerin bu suçları ortaya çıkarmak için adli muhasebe eğitimi ve becerilerine sahip olması gerekmektedir (Houck vd., 2006). Ayrıca adli muhasebe, finansal hile kontrolü ile birlikte iç kontrol ve kaliteli finansal raporlama üzerinde de etkili olduğu gözlemlenmiştir (Kurnaz vd., 2019). Hem iç hem de dış denetimin kurumsal işletmelerde hileyi önleme ve ortaya çıkarmadaki başarısızlığı ve işletmelerde yaşanan sayısız skandallar, adli muhasebenin işletmelerde kullanılmasını artırmıştır (Navarrete & Gallego, 2023). Bu gerçekler, adli muhasebe eğitimlerinin gerekliliğinin altını çizmektedir.

Mounce & Frazier (2002)'e göre adli muhasebe eğitiminin topluma fayda sağlamanın ötesinde, bilgiyi edinen öğrencilere doğrudan fayda sağlamakta ve işe alınma potansiyelini arttırmaktadır. The Wall Street Journal'da çıkan bir makale, adli muhasebecileri muhasebe mesleğinin "yeni göz alıcı çocukları" olarak tanımlamış ve Federal Soruşturma Bürosu'nun (FBI) 1992 ile 1996 yılları arasında adli muhasebeci sayısını ikiye katladığını, ayrıca bazı büyük kamu muhasebe firmasının adli muhasebeci sayılarını arttırdığını açıklamıştır (Kramer vd., 2017).

USA News & World Report adlı dergi, adli muhasebeciliğin ülkedeki en güvenli sekiz meslekten biri olduğunu ve ilk 100 muhasebe firmasının yüzde 40'ının adli muhasebe danışmanlık hizmetlerini genişlettiğini açıklamıştır (Levine, 2002). Carpenter vd., (2011) tarafından yapılan araştırma; adli muhasebe eğitimi alan öğrencilerin eğitim ile kazandıkları yetkinliklerin adli muhasebe mesleği dışında denetçi, yönetici veya danışman olarak çalışmaları durumunda profesyonelliklerin artıracığı, daha fazla mesleki şüphencilğe sahip oldukları, mesleki şüphencilğin zaman içinde devam ettiğini ifade etmiştir.

Rezae vd., (2004)'e göre adli muhasebe eğitimi seminerleri; 1980'lerde uluslararası muhasebe eğitimi seminerleri ve 1990'larda e-ticaret seminerleri ile benzer şekilde, fakülte ve muhasebe programlarının ilgi alanlarına, becerilerine, felsefelerine ve taleplerine göre dersler tasarlanmasıyla ortaya çıkmıştır. Adli muhasebe eğitimi; 2000 yılından önce az sayıda üniversite tarafından eğitim seminerleri olarak verilmiş, lisans düzeyinde eğitimin sağlanması ise 2000'li yıllardan sonra gerçekleşmiştir. Bundy vd. (2003), adli muhasebenin gelişen bir alan olduğunu ve ilgili ekonomik suç soruşturması alanında yalnızca iki ABD üniversitenin lisans eğitimi verdiğini; Rezaee vd. (2004) ise, adli muhasebe eğitim semineri veren 25 üniversitenin olduğunu ileri sürerek adli muhasebe eğitiminde gelişmenin yavaş ilerlediğini ifade etmiştir. 2003 yılında, farklı üniversiteler tarafından verilen eğitim seminerlerinin içeriklerinin farklı olması nedeniyle West Virginia Üniversitesi (WVU), konuyla ilgili 46 uzmandan oluşan teknik bir çalışma grubuyla işbirliği içinde adli muhasebede model bir müfredat geliştirmek için Ulusal Adalet Enstitüsünden destek almış ve müfredatı geliştirmiştir.

2006-2009 yılları arasında altı akademik dergide yayınlanan muhasebe eğitimi literatürü incelenmiş; hile ve adli konular ve etik ile ilgili makalelerde artış görüldüğü, davranış bilimleri, dijital adli ve dava danışmanlığı hizmetleri gibi adli muhasebe konularını içeren çalışmalar yayınlandığı ortaya konulmuştur (Apostolou vd., 2010). Seda & Kramer (2009) yaptıkları çalışmada, adli muhasebe eğitim semineri veren 48 üniversite ve fakülte olduğunu ve 21 kurumun lisans ve lisansüstü düzeylerde (lisans, yan dallar ve/veya sertifikalar) çeşitli adli muhasebe programları verdiği sonucuna varmıştır. Smith & Crumpley (2009a) ise çalışmasında, 40 üniversitenin bir ile altı arasında adli muhasebe dersi verdiğini ifade etmiştir. Seda & Kramer (2014) çalışmalarında örneklem almadan üniversite ve fakülteleri araştırmış ve ABD'de ve uluslararası düzeyde adli muhasebe eğitimi veren 447 fakülte ve üniversite olduğunu; bu

kurumlarda adli muhasebe sertifikası veya lisans ve yandal programı verildiğini, çalışma ile son yirmi yılda adli muhasebe eğitiminin mevcudiyetinde önemli bir artış olduğunu ortaya koymuştur.

Adli muhasebe eğitiminin genişletilmesi ve geliştirilmesi ihtiyacı tüm dünyada kabul görmüştür. Uluslararası Yeminli Mali Müşavirler Derneği, 2015 yılında, adli muhasebenin gerçek dünyada oynadığı role ilişkin bir anlayışla öğrencileri donatmayı amaçlayan bir adli muhasebe müfredatı geliştirmiştir. Benzer şekilde Avustralya'da, profesyonel muhasebe dernekleri dikkatleri adli muhasebe uzmanlıklarına yöneltmektedir. Hem CPA Australia (CPA) hem de Avustralya ve Yeni Zelanda Yeminli Mali Müşavirler (CA ANZ) bu alanda çalışmalar başlatmıştır (Alshurafat vd., 2020).

5. Adli Muhasebenin Sunduğu Fırsatlar ve Geliştirilmesi Gereken Yönleri

Alshurafat vd., (2021) tarafından yapılan çalışmada, adli muhasebenin sunduğu fırsatlar ve geliştirilmesi gereken yönleri sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Çalışma kapsamında adli muhasebenin sağladığı fırsatlar; adli muhasebe eğitimi alanlara sağladığı yararlar, mesleki değeri, adli muhasebeye duyulan ihtiyaç ve artan talep, yeni kariyer fırsatları oluşturması ve dolandırıcılığı azaltması şeklinde ifade edilmiştir. Adli muhasebenin geliştirilmesi gereken yönleri ise mesleki düzenlemelerin yetersizliği, mesleğe girişte düzenlemelerin eksikliği, adli muhasebe eğitim içeriklerinde var olan tutarsızlıkları, araştırma ve araştırma dergilerinin eksikliği, adli muhasebenin asıl amacının doğru anlaşılması, yüksek nitelikli uygulayıcılara ve eğitimcilere olan ihtiyaç, kamu tarafından yetersiz tanınma şeklinde ifade edilmiştir.

5.1 Adli Muhasebenin Sunduğu Fırsatlar

Adli muhasebe; öğrencilere, eğitimcilere, uygulayıcılara ve müşterilere birtakım fırsatlar sunmaktadır. Bu fırsatlar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

- **Adli muhasebe eğitimi alanlara sağladığı yararlar:** Adli muhasebe eğitimleri; öğrencilere çeşitli yararlı bilgi, yetenek ve beceri sağlamaktadır. Öğrencilerin dolandırıcılığı tespit etme kapsamında; kanıt toplama, düzenleme ve değerlendirme, dolandırıcılık kanıtlarını (ör. vergi kaçakçılığı) soruşturma, kanıt toplama amacıyla görüşme yapma ve iletişim konularında yetkinlik edinmelerinde önemli bir gelişme göstermiştir (Brickner vd., 2010). Adli muhasebe dersinde hile üçgeni teorisini öğrenen öğrencilerin diğer öğrencilere kıyasla hileyi daha çabuk fark ettiği şüphencilik düzeylerinin geliştiği, daha yüksek hile riski değerlendirmesi performansına sahip oldukları

görülmektedir. Ayrıca adli muhasebe hizmetlerinin geniş yelpazesinin öğrencileri bilişim muhasebesi eğitimine katılmaya teşvik edecek ve onlara yeni fırsatlar sunabilecektir (Alshurafat vd., 2021).

- **Mesleki değer:** Muhasebeci ve denetçilerin, adli muhasebe becerilerine sahip olduklarında mesleki değerleri artmaktadır. Adli muhasebe mesleğinin önemi; özellikle günümüzün karmaşık iş ortamında ve artan dolandırıcılık ve finansal hile olaylarında, adli muhasebecilerin yargılayıcı ve soruşturmacı rollerinden kaynaklanmaktadır (Crumbley vd., 2004). Adli muhasebe mesleği muhasebe, denetim, hukuk, finans, bilgi teknolojisi ve kriminoloji bilgi kombinasyonuna sahip olması nedeniyle hayati bir meslek olarak kabul edilmektedir. Adli muhasebenin faydaları, adli muhasebe şemsiyesi altında özetlenen geniş görev yelpazesinden kaynaklanmaktadır (Alshurafat vd., 2020).
- **Adli muhasebeye duyulan ihtiyaç ve artan talep:** Son dönemlerde adli muhasebecilere, adli muhasebe hizmetlerine ve adli muhasebe eğitimine olan ihtiyaç artmaktadır (Tiwari ve Debnath, 2017). Adli muhasebe eğitim programlarının sayısı da dünya çapında artış göstermiştir Avustralya’da adli muhasebe eğitimi veren üniversitelerin sayısı ve ABD’deki üniversitelerin ve uluslararası muhasebenin adli muhasebe eğitimi mevcudiyeti büyük ölçüde artmış, ayrıca adli muhasebe firmalarının sayısı da artmıştır (Hegazy vd., 2017). ABD’de adli muhasebe, akademisyenler ve uygulayıcılar gibi farklı paydaşlardan artan bir ilgi görmektedir. Adli muhasebe firmalarındaki bu artış Avustralya, Çin, İngiltere, Yeni Zelanda, Kanada ve İrlanda gibi dünya ülkelerinde de görülmektedir (Alshurafat vd., 2021).
- **Yeni kariyer fırsatları oluşturmaları:** Adli muhasebe mesleğine artan ihtiyaç, meslek mensuplarına farklı kariyer fırsatları sunmaktadır. Adli muhasebe akreditasyonlarının düzenlenmesiyle ilgili bazı sorunlar olsa da, çeşitli mesleki sertifikalar sunan birçok kuruluş bulunmaktadır. Adli muhasebeciler; adli muhasebe hizmetleri sağlamak için devlet kurumlarında, denetim firmalarında, bankalarda ve finans şirketlerinde, kar amacı gütmeyen kuruluşlarda, küçük ve orta ölçekli kuruluşlarda veya uzmanlaşmış firmalarda çalışabilmektedir. Ayrıca; denetim komitelerine veya şirketlerin yöneticisine, CEO, CFO ve CAO’suna özel danışmanlık hizmeti verebilecek veya SEC’in iznine tabi olmak koşulu ile denetim komitelerinde görev alabileceklerdir (Meriç, 2016).

- **Hile ve yolsuzlukların azaltılması:** Adli muhasebe hile ve yolsuzlukların azalmasını sağlar. Hileli işlemlerinin sayı ve maliyetinin artması ve denetçilerin faillerin tespitinde yetersiz kalması, adli muhasebenin meşruiyet kazanmasını sağlamaktadır. Hile ve yolsuzluklar, dünya genelinde her tür ve büyüklükteki kuruluşlar için bir tehdit oluşturmaktadır. ACFE tarafından yürütülen 2022 tarihli Milletler Raporu, 133 ülkeden toplam 3,6 milyar doları aşan 2.110 mesleki hileli işlemi incelemiş ve söz konusu hileli işlemlerin işletmelerin yıllık gelirlerinin %5'ini kaybetmesine neden olduğunu ortaya koymuştur (ACFE; 2022). Ayrıca ACFE tarafından çeşitli tarihlerde yapılan araştırmalarda, denetçilerin %10-%12 arasında hileli işlemleri tespit edebildiği belirlenmiştir (Terzi & Kıymetli Şen, 2015). Enron, Tyco, WorldCom, Adelphia'nın çöküşüne kurumsal dolandırıcılık neden olmuştur. Tiwari ve Debnath (2017); adli muhasebe eğitiminin paydaşlara, işletmelerde finansal hile ve yolsuzlukların sonuçları hakkında farkındalık oluşturduğunu ve mali suçlara yol açabilecek bilgilerin korunması için gerekli adımlar hakkında paydaşları bilgilendirdiğini ifade etmektedir. Adli muhasebeciler işletmelerde hileli işlemlerin incelenmesini, varlıkların fiziki kontrolü, gözetim, belgelerin incelenmesi ve faillerle yapılan görüşmeler ile birleştirmektedirler. Çalışmalarından edindiği deneyimi sayesinde adli muhasebeciler paydaşlara benzer hileleri önlemeye yarayacak iç kontrol önerileri de getirebilirler (Aksu vd., 2008). Hilelerin tespit edilmesinde adli muhasebeciler; veri madenciliği, Benford Kanunu ve Benzer Büyüklük Faktörü yöntemlerini uygulamaktadır (Panigrahi, 2006). Kırmızı Bayraklar (red flags), Beneish M-Skoru, Hileli sayısal modeller (pattern numbers) yöntemleri de adli muhasebeciler tarafından kullanılan yöntemlerdendir (Navarrete & Gallego, 2023).

5.2. Adli Muhasebenin Güçlendirilmesi Gereken Yönleri

Adli muhasebenin sunduğu fırsatların yanı sıra birtakım güçlendirilmesi gereken yönleri bulunmaktadır. Bu yönler aşağıda başlıklar altında açıklanmıştır.

- **Mesleki düzenlemelerin yetersizliği:** Adli muhasebe literatüründe ülkeler arasında mesleki düzenlemelerde farklılıklar bulunmaktadır (Hegazy vd., 2017; Tarr vd., 2016). Brennan'a (2014) göre, İrlanda'daki adli muhasebe düzenlemeleri yavaş gelişmekte ancak ABD ve Kanada'da hızla gelişim göstermektedir. Adli muhasebe alanında ilk profesyonel kurum olarak ACFE 1988'de ABD'de kurulmuştur. ACFE 1991 yılında denetçilerin görevlerini

kolaylaştırmayı amaçlayan ve dolandırıcılık incelemesinde bağımsızlık ve tarafsızlık, nitelikler, mesleki özen ve gizlilikle ilgili ilk standartlarını yayımlamıştır. İlerleyen süreçte ilgili kuruluşların sayısı artsa da bu kuruluşlardan hiçbiri federal veya eyalet yasalarına tabi olmamıştır. Sertifika vermekte ve üyelik kriterlerini belirlemekte kuruluşlar serbesttir (Alshurafat vd., 2021).

- **Mesleğe girişte düzenlemelerin eksikliği:** Ülkeler arasında adli muhasebecilerin sahip olması gereken nitelikler konusunda farklılık vardır. İngiltere’de adli muhasebe mesleğine girişin niteliklerini ve gerekliliklerini düzenleyen özel bir hüküm, belgelendirme süreci veya sınav bulunmamaktadır. Ayrıca İrlanda ve Avustralya’da da aynı sorun devam etmektedir (Van Akkeren & Tarr, 2014). Herhangi bir resmi niteliği olmadan mesleği icra eden herkes, adli muhasebeci unvanını kullanabilmektedir. Bu durum adli muhasebe mesleğini, muhasebe dışı temelli uzmanlara açık bırakmıştır. Crumpley vd., (2004), dünyada adli muhasebe mesleğini yöneten kapsamlı standartlar veya genel kabul görmüş kurallar olmadığını iddia etmiştir. Aradan geçen sürede soruna herhangi bir çözüm bulunamamıştır (Alshurafat vd., 2021).
- **Adli muhasebe eğitim içeriklerinde tutarsızlıklar:** Adli muhasebe eğitimi, piyasanın taleplerini karşılayacak şekilde muhasebe müfredatında yeterli derecede yer almamaktadır. Denetim ve muhasebe dersleri, muhasebe bilgisinin dolandırıcılık soruşturması ve dava desteği gibi diğer disiplinlerle bütünleştirilmesi açısından öğrencilere yeterli bilgi sunamamaktadır. Akademisyenler, uygulayıcılar ve kullanıcılar arasında adli muhasebe eğitimiyle ilgili sunum, bilgi içerikleri ve öğretim pedagojileri gibi birçok konuda çelişkili görüşler söz konusudur. Akademisyenler, dolandırıcılık türleri, dolandırıcılık unsurları, kırmızı bayraklar ve dolandırıcılığın önlenmesi konularına yoğunlaşırken; uygulayıcılar dolandırıcılık eğitiminin entegrasyonunun önemli olduğunu kabul etmekte ve hayali varlıkların tespiti, çıkar çatışmaları, etkili raporlama, bilirkişilik, bilirkişilik teknikleri, mevzuata ve düzenlemelere uyum ve dava danışmanlığı teknikleri ile ilgili konulara daha fazla yoğunlaşmaktadır (Rezaee vd. 2004). Adli muhasebe müfredatının kapsamı, mezun olan muhasebe öğrencilerinin kariyerlerini başarılı bir şekilde sürdürmelerine yardımcı olmalı ve profesyonel bir kariyere geçişi kolaylaştırmalıdır.

- ***Araştırma ve araştırma dergilerinin eksikliği:*** Adli muhasebe araştırmaları genellikle hile ve yolsuzluk soruşturması konularına yoğunlaşmıştır. Adli muhasebe araştırmalarında kayda değer teorik katkılar, her hilenin fırsat, baskı ve haklı çıkarmadan oluşan hile üçgeni teorisine; yetkinlik unsurunun eklenmesiyle hile karosu teorisi (Karaca & Tetik, 2023), geliştirilmesidir. Hem konularda hem de araştırma yöntemlerinde ele alınması gereken boşluk söz konusu olup uygulayıcılara yararlı olması için araştırmaların, adli muhasebe kapsamına giren tüm konuları kapsayacak şekilde genişletilmesi gerekmektedir (DiGabriele & Huber, 2015). Teorik ve pratik katkılar sağlamanın ana yolu araştırmadır. Adli muhasebe araştırma dergilerinin sınırlı olması, adli muhasebenin gelişim sürecini etkilemektedir. Adli muhasebe dergilerinin yeterli sayıda bulunmaması, yayınlarından yüksek düzeyde atıf alamamalarına neden olacak; dolayısıyla adli muhasebe dergilerinin sıralamasını sınırlandıracak ve adli muhasebe konuları araştırmacılara ve aynı şekilde uygulayıcılara çekici gelmeyecektir (Alshurafat vd., 2021).
- ***Adli muhasebenin asıl amacına ilişkin yanlış anlama:*** Denetim, muhasebe ve adli muhasebenin faaliyet alanları büyük ölçüde kesişse de (Aksu vd., 2008); denetim, adli muhasebe ve geleneksel muhasebe arasında büyük farklılıklar vardır. Adli muhasebe geleneksel muhasebeden çok daha kapsamlıdır. Adli muhasebe, muhasebe kapsamında denetimle benzerlik göstermektedir (Erdoğan, 2020). Geleneksel muhasebe; finansal veri ve bilgilerin tanımlanması ve tanınması, ölçülmesi ve kaydedilmesi, açıklanması ve kullanıcılarına iletilmesi olmak üzere üç ana faaliyeti kapsamaktadır (Weygandt vd., 2019). Denetçilerin sorumluluğu, hesap bakiyelerinin istatistiksel ve maddi olarak doğru olduğu, iç kontrollerin yeterli olduğu ve finansal tabloların gerçeğe uygun sunulup sunulmadığı konusunda bağımsız bir görüş sunmaktır (Smith & Crumbley, 2009b). Adli muhasebenin amacı ise; finansal hile konularıyla ilgili olarak büyük olasılıkla mahkemede tanıklıkla sonuçlanan yargılama, değerlendirme ve soruşturma hizmetleri sağlamaktır (Muehlmann vd., 2012). Literatürde adli muhasebe iki farklı yaklaşımla tanımlanmaktadır. İlk yaklaşım, adli muhasebecilerin mahkeme içi rolünü kapsayan daraltılmış bir tanımdır (Alshurafat vd., 2021: 141). Bu tanıma göre adli muhasebe, çözümlenmemiş meselelerde kanıt elde etmek amacıyla finansal becerilerin ve araştırmacı bir zihniyetin kullanılmasıdır. İkinci yaklaşım ise, adli muhasebecilerin değerlendirme ve soruşturma rollerini içeren geniş bir tanımdır. Bu tanıma göre adli muhasebe; finans, dolandırıcılık bilgisi, ticaret ve hukuk sisteminin

işleyişine ilişkin kapsamlı bir bilgi ve anlayışı kapsamaktadır (Aktaş & Kuloğlu, 2008). Adli muhasebeciler dolandırıcılığı önlemek veya tespit etmekle beraber çok daha geniş bir yelpazede risk yönetimi görevlerini de gerçekleştirirler (Smith & Crumbley, 2009b). Huber (2013), adli muhasebe tanımlarında bir varyasyon olduğunu ve bazı durumlarda, özellikle hile incelemesiyle karıştırıldığını ve tanımların çelişkili olduğunu belirtmiştir. Smith ve Crumpley (2009b); denetim, hile incelemesi ile adli muhasebe arasındaki bazı kavramsal farklılıkları vurgulamaktadır. Smith & Crumpley (2009b)'e göre denetim ve hile incelemesi geçmişe dönük sınırlı bir inceleme iken adli muhasebe geçmiş ve geleceğe yönelik geniş ve kapsamlı bir incelemedir. Adli muhasebe müfredatının bir hile incelemesi modeline mi, daha geniş kapsamlı bir adli modeline mi yoksa iki yaklaşımın bileşimi esasına göre düzenleneceği önem arz etmektedir. Adli muhasebe, son 40 yılda birkaç önemli dönüşüm geçirmiştir (Williams, 2006). 1990'ların başına kadar adli muhasebeye ilişkin dar görüş literatüre hakim olmuştur. Son otuz yılda, büyük ölçekli kurumsal skandallara ve adli muhasebe hizmetlerinin artan uygulamasına yanıt olarak terimin kullanımı değişmiştir (Botes ve Saadeh, 2018; Tarr vd, 2016; Van Akkeren & Buckby, 2015). Hem daraltılmış hem de geniş yaklaşımlar eksiklikler arz etmekte ve adli muhasebenin kapsamlı bir tanımını sağlamakta başarısız olmaktadır. Bu nedenle adli muhasebe mesleğinin doğru bir tanımını sağlamadaki eksiklikler, adli muhasebenin asıl amacının yanlış anlaşılması tehdidine yol açmıştır (Alshurafat vd., 2021).

- ***Yüksek nitelikli uygulayıcılara ve eğitimcilere olan ihtiyaç:*** Akademisyenler, adli muhasebe alanına yeterli ilgi göstermemekte ve adli muhasebenin müfredata entegrasyonunun önemli katkı sağlayamayacağı görüşündedirler. Adli muhasebenin birçok disiplini barındırması dersin planlanmasını zorlaştırmakta ve bu alanda yeterli bilgi ve deneyime sahip akademisyen eksikliği sorununa neden olmaktadır (Young, 2008). Üniversiteler adli muhasebe müfredatı entegrasyonunda, müfredat değişikliklerinin mali ve kişisel maliyetleriyle beraber programın başarılı olmasıyla ilgili idari taahhütleri ve garantileri içermesi sorun yaşanmasına neden olmaktadır. Mali kaynaklar, öğretim materyalleri, yönetsel destekler, fakültelerin ilgisizliği adli muhasebe müfredatları entegrasyonunda sorun oluşturan konulardır. Ayrıca bu alanda eğitim ve materyallerini geliştiren ilgili öğretim üyesi sayısı da sınırlıdır (Üçoğlu, 2021).

- **Kamu tarafından tanınmama:** Adli muhasebe hizmeti, çoğu işletme ve hatta kamu tarafından hala yeni bir meslek olarak tanımlanmaktadır. Kamuoyu tarafından tanınmaması, adli muhasebe hizmetlerinin kamuda yeterince anlaşılmasına yol açmakta ve hizmetin öneminin göz ardı edilmesine neden olmaktadır. Adli muhasebe mesleğinin mevcut durumu göz önüne alındığında kamu güveni ve tanınmasını sağlamak amacıyla etkileyici değişiklikler yapılması gerekmektedir.

6. Sonuç

İşletmelerde hile ve yolsuzluk olaylarının artması, özellikle hile ve yolsuzluk olaylarının işletmelerin beyaz yakalılar olarak tanımlanan üst düzey yöneticileri tarafından yapılması, finansal yapıları karmaşık kuruluşların finansal raporlarında açıklanan bilgilerin güvenilirliği konusunda yatırımcılarda güven eksikliğine neden olmuştur. Bu durum muhasebe, hukuk, denetim ve araştırma becerilerini kapsayan bir alanı ifade eden adli muhasebe ihtiyacını ortaya çıkarmış bu alanda literatür çalışmaları son yıllarda hızlı artış göstermiştir.

Enron, WorldCom ve Tyco gibi hileli mali raporlama skandalları sonrasında muhasebe mesleği öncülere muhasebe öğretim üyelerinden adli muhasebe konularının müfredata dahil edilmesi talebinde bulunmuştur. Bu talep sonrasında dünyanın dört bir yanındaki üniversite muhasebe disiplinleri, adli muhasebe eğitimlerini ve müfredatlarını hile ve adli muhasebe derslerini içerecek şekilde revize etmektedir. Gelişmekte olan bir meslek olarak adli muhasebe; öğrenciler, eğitimciler, uygulayıcılar ve müşteriler gibi adli muhasebe paydaşlarına birçok fırsatlar sunmakta ancak geliştirilmesi gereken yönleri de bulunmaktadır. Adli muhasebenin sunduğu fırsatlar; öğrencilere ve muhasebe uzmanlarına sağladığı faydalar, adli muhasebeye artan talep, yeni kariyer fırsatları sunması ve hileyi azaltmasıdır. Geliştirilmesi gereken yönleri ise; adli muhasebe düzenlemeleri, mesleğe girişte yasal düzenlemeler, adli muhasebe müfredatı ve uzmanlaşmış araştırma dergileri, asıl amacının tanımlanması, yüksek nitelikli uygulayıcı ve eğitimci, kamuoyunda tanınmadır.

Disiplinler arası bir alan olan adli muhasebenin farklı alan derslerini içermesi nedeniyle müfredat entegrasyonu gerektirmektedir. Ancak mali kaynaklar, öğretim materyalleri, yönetsel destekler, fakültelerin ilgisizliği adli muhasebe müfredatları entegrasyonunda sorun oluşturan konulardır. Bu alanda eğitim ve materyallerin geliştirilmesiyle ilgili öğretim üyesi sayısının sınırlı olması da diğer bir sorundur. Aslında eğitim programlarının artması; eğitimci, uygulayıcı, kullanıcı

sayısını artıracak ve müfredat entegrasyonu ile öğretim materyallerinin düzenlenme sürecini kolaylaştıracaktır.

Dünya genelinde adli muhasebe mesleğini yöneten kapsamlı standartların veya genel kabul görmüş kuralların olmaması, ülkeler arasında mesleki düzenlemelerde farklılıklara neden olmaktadır. Birçok ülkede mesleğe girişte bir standardizasyonun olmaması; herhangi bir resmi niteliği olmayan herkesin mesleği icra etmesine yol açmakta adli muhasebe mesleğini, muhasebe dışı temelli uzmanlara açık bırakmaktadır.

Adli muhasebecilerin topluma karşı sorumlu tutulabilecekleri parametreler oluşturularak ve adli muhasebenin ekonomik ve sosyal refaha nasıl katkıda bulunduğuna dair beklentileri sağlamaştırarak, adli muhasebenin kamu muhasebesinden ayrı ve farklı bir meslek olarak kamuoyu tarafından tanınması toplum için faydalı olacaktır.

Kaynakça

- Abdulrahman, M. H. A., Yajid, M. S. A., Khatibi, A., & Azam, S. M. F. (2020). The impact of forensic accounting on fraud detection in the UAE banking sector: a study on islamic and conventional banks. *European Journal of Economic and Financial Research*, 3(6), 150-175.
- Akatak, A. (2021). *Adli muhasebe kapsamında hilelerin incelenmesi üzerine bir araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aksu, İ., Uğur, A., & Çukacı, Y. C. (2008). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin bir kolu olarak bilirkişilik. *Journal Of Management And Economics Research*, 6(9), 63-71.
- Aktaş, H. & Kuloğlu, G. (2008). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 8(25), 101-120.
- Alshurafat, H., Al Shbail, M. O. & Mansour, E. (2021). Strengths and weaknesses of forensic accounting: an implication on the socio-economic development. *Journal of Business and Socio-economic Development*, 1(2), 135-148.
- Alshurafat, H., Beattie, C., Jones, G. & Sands, J. (2020). Perceptions of the usefulness of various teaching methods in forensic accounting education. *Accounting Education*, 29(2), 177-204.
- Alshurafat, H., Beattie, C., Jones, G. & Sands, J. (2019). Forensic accounting core and interdisciplinary curricula components in Australian universities: analysis of websites. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 11(2), Special Edition, 353-365.
- Apostolou, B., Hassell, J., Rebele, J. & Watson, S. (2010). Accounting education literature review (2006-2009). *Journal of Accounting Education*, 28(3/4), 145-197.
- Arslan, Ö. (2020). the forensic accounting profession and the process of its development in the World. *Contemporary Issues in Audit Management and Forensic Accounting*, 102, 203-218.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2022). *Report to the nations on occupational fraud and abuse*. Global Fraud Study.
- Brickner, D. R., Mahoney, L. S. & Moore, S. J. (2010). Providing an applied-learning exercise in teaching fraud detection: a case of academic partnering with IRS Criminal Investigation. *Issues in Accounting Education*, 25(4), 695-708.
- Bozkurt, N. (1998). *Muhasebe denetimi*, Alfa Yayınevi.
- Cemalcılar, Ö. & Erdoğan, N. (1997). *Genel muhasebe*. (4. Baskı), Beta Basım Yayım.
- Crumbley, L., Rezaee, Z. & Elmore, R.C. (2004). Forensic accounting education: a survey of academicians and practitioners. *Journal of Forensic Accounting*, 11(2), 181-202.

- Çabuk, A. & Yücel, E. (2012). Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'deki gelişme potansiyeline yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 67-84.
- DiGabriele, J. A. & Huber, W. (2015). Topics and methods in forensic accounting research. *Accounting Research Journal*, 28(1), 98-114.
- Dursun, A. & Pehlivan, A. (2012). Türkiye'de adli muhasebe eğitimine yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 129-141.
- Erdoğan, M. (2020). Hile denetçiliği ve araştırmacı muhasebecilik çerçevesinde adli muhasebe: örnek olay incelemesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 3714-3726.
- Gosselin, M. (2014). Forensic accounting in Québec: the context of a distinct society in Canada. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 6(3), 48-61.
- Hegazy, S., Sangster, A. & Kotb, A. (2017). Mapping forensic accounting in the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 28, 43-56.
- Houck, M., Kranacher, M.-J., Morris, B., Riley, R., Robertson, J. & Wells, J. (2006). Forensic accounting as an investigative tool: developing a model curriculum for fraud and forensic accounting. *The CPA Journal*, 76(8), 68-76.
- Huber, W. (2012). Is forensic accounting in the United States becoming a profession?. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(1), 255-284.
- Ismail, S., Al-zoubi, A.B., Dahmash, F.N., Ahmad, S. & Mahmoud, M. A (2022). Review on Forensic Accounting Profession and Education: Global Context. *Preprints.org*. 2022110369.
- Karaca, H. & Tetik, H. (2023). *İç Denetimin Hileli Finansal Raporlama Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Uygulama*, Özgür yayınları.
- Karacan, S. (2012). Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4(8) 105-128.
- Kramer, B., Seda, M. & Bobashev, G. (2017). Current opinions on forensic accounting education. *Accounting Research Journal*, 30(3), 249-264.
- Kurnaz, N., Köksal, I. & Ulusoy, T. (2019). Forensic accounting in financial fraud control in digital environment: a research on independent auditors, *Journal of Turkish Studies*, 14(3), 1609-1627.
- Kurt, A. & Elagöz, G. (2015). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu perspektifinden adli muhasebecilik mesleğine bakış. *Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 10(1), 213-238.
- Levine, S. (2002). Careers to count on, *U.S. News & World Report*, 18 February, 46.

- Meriç, A. & Erkuş, H. (2016). Türkiye’de bilirkişilik müessesesi bağlamında muhasebe meslek mensuplarının yaptığı uzman tanıklık faaliyetlerinin değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 317-340.
- Meriç, A. (2016). *Adli Muhasebe*, Detay Yayıncılık.
- Navarrete, A. C. & Gallego (2023). Forensic accounting tools for fraud deterrence: a qualitative approach. *Journal of Financial Crime*, 30(3), 840-854.
- Ozili, P. K. (2020). Advances and issues in fraud research: a commentary. *Journal of Financial Crime*, 27(1) 92-103.
- Panigrahi, P. K. (2006). Discovering fraud in forensic accounting using data mining techniques, *The Chartered Accountant*, 1426-1430.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). Adli muhasebecilik mesleği. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-19.
- Rezaee, Z., Crumbley, D. L. & Elmore, R. C. (2004). Forensic accounting education: a survey of academicians and practitioners. *Teaching and Curriculum Innovations*, 6, 193-231.
- Rozas, A. (2009). Auditoría forense, *Quipukamayoc, Revista de la Facultad de Ciencias Contables*, 16(32), 67-93.
- Salleh, K. & Aziz, R. Ab. (2014). Traits, skills and ethical values of public sector forensic accountants: an empirical investigation, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 145, 361–370.
- Seda, M. & Kramer, B. (2014). An examination of the availability and composition of forensic accounting education in the United States and other countries. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 6(1) 1-46.
- Silverstone, H. & Sheetz, M. (2007). *Forensic accounting and fraud investigation for non-experts*. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, 2th Edition.
- Smith, G. & Crumbley, D. (2009). How divergent are pedagogical views towards fraud/forensic accounting curriculum?, *Global Perspectives on Accounting Education*, 6, 1-24.
- Smith, G. S. & Crumbley, D. L. (2009b). Defining a forensic audit. *Journal of Digital Forensics, Security and Law*, 4, 60-80.
- Tarr, J. A., Van Akkeren, J. & Buckby, S. (2016). Forensic accounting: Professional regulation of a multi-disciplinary field. *Australian Business Law Review*, 44(3), 204-215.
- Terzi, S. & Kıymetli Şen, İ. (2015). Adli muhasebede hilelerin tespitinde yapay sınır ağı modelinin kullanımı. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (14), 477-490.
- Tetik, N. & Karaca, H. (2021). İç kontrol kavramı ve uygulamalarının tarihsel gelişimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2021 Özel Sayı, 189-204.

- Tiwari, R. K. & Debnath, J. (2017). Forensic accounting: a blend of knowledge. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 25(1), 73-85.
- Toraman, C., Abdiođlu, H. & İşgüden, B. (2009). Aklama suçunun önlenmesine yönelik çabalar: adli muhasebecilik mesleği ve uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), 17-55.
- Üçoğlu, D. (2021). Adli muhasebe eğitimi: yüksek lisans müfredat geliştirme önerisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(1), 81-106.
- Van Akkeren, J. & Tarr, J. A. (2014). Regulation, compliance and the Australian forensic accounting profession. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 6(3), 1-26.
- Van Akkeren, J., Buckby, S. & MacKenzie, K. (2013). A metamorphosis of the traditional accountant: an insight into forensic accounting services in Australia. *Pacific Accounting Review*, 25(2), 188-216.
- Weygandt, J. J., Kieso, D. E., Kimmel, P. D., Trenholm, B., Warren, V. & Novak, L. (2019). *Accounting principles*, John Wiley and Sons.
- Zahra, S. A., Priem, R. L. & Rasheed, A. A. (2005). The antecedents and consequences of top management fraud. *Journal of Management*, 31(6), 803-828.

EXTENDED ABSTRACT

The increase in fraud and corruption incidents in enterprises, especially the fact that fraud and corruption incidents are carried out by the senior managers of the enterprises, which are defined as white-collar companies, have caused a lack of confidence in the reliability of the information disclosed in the financial reports of institutions with complex financial structures. This situation has revealed the need for forensic accounting, which expresses an area covering accounting, law, auditing and research skills, and literature studies in this field have increased rapidly in recent years.

In many developed countries such as the USA and Canada, specialization has been made in forensic sciences. A branch of science has emerged under the name of forensic accounting, which contributes to the development of methods and techniques used in the detection and prevention of various fraudulent transactions, especially within the scope of economic and financial activities. In order for the methods and techniques developed in the field of forensic accounting to be used in the fight against criminals, those who will serve in this field must undergo a qualified specialist training. However, there are no generally accepted professional standards for the forensic accounting profession, which is an emerging profession. For this reason, forensic accountants, who have different fields of work, have different approaches and working styles.

The development of forensic accounting will contribute to business and socio-economic development as it has an impact on the policy of containment of fraud and corruption cases. In this context, forensic accounting regulations, which are important for businesses and the public, researching forensic accounting education, the opportunities offered by forensic accounting and the aspects that need to be developed are important

Forensic accounting; It is a science that deals with the application of financial, accounting, tax and auditing information to the examination, testing, investigation, investigation, analysis of events in civil and criminal courts and the relationships between this information. The development of forensic accounting will contribute to business and socio-economic development as it has an impact on the policy of containment of fraud and corruption cases. In this context, forensic accounting regulations, which are important for businesses and the public, researching forensic accounting education, the opportunities offered by forensic accounting and the aspects that need to be developed are important.

The place and importance of forensic accounting in the accounting profession is gradually increasing. With the increasing need and interest in the profession, efforts were made to re-update the existing administrative infrastructures and to regulate the institutional framework with new legal regulations. In this context, forensic accounting regulations and practices in the USA and Canada have started to be used as a reference in many countries. However, in the forensic accounting literature around the world, there are important differences between the regulations regulating forensic accounting. For example, in the UK, there is no legal regulation regulating the entry requirements for the forensic accounting profession. Forensic accounting services are provided in an environment independent of legal regulations, due to the absence of professional organization regulation and the absence of any legislation covering forensic accounting practices.

In the wake of fraudulent financial reporting scandals, university accounting disciplines around the world are revising their forensic accounting education and curricula to include fraud/forensic accounting courses. Researches made; It reveals that independent audit is insufficient in detecting frauds and corruptions that affect organizations and cause serious harm regardless of geographical location, size or sector. Due to employee and management fraud, embezzlement and other financial crimes that occur in businesses; Accountants and auditors must have forensic accounting education and skills to reveal these crimes. It has also been observed that forensic accounting is effective on financial fraud control as well as internal control and quality financial reporting. The failure of both internal and external audit to prevent and detect fraud in corporate businesses and numerous scandals in businesses have increased the use of forensic accounting in businesses. These facts underline the necessity of forensic accounting education.

The need to expand and develop forensic accounting education has been recognized all over the world. The International Association of Certified Public Accountants developed a forensic accounting curriculum in 2015 that aims to equip students with an understanding of the role that forensic accounting plays in the real world. Similarly, in Australia, professional accounting associations are turning their attention to forensic accounting specialties. Both CPA Australia (CPA) and Australian and New Zealand Certified Public Accountants (CA ANZ) have initiated studies in this area.

In the wake of fraudulent financial reporting scandals such as Enron, WorldCom, and Tyco, accounting professionals have asked accounting faculty to include forensic accounting topics in

the curriculum. Following this request, accounting disciplines of universities around the world are revising their forensic accounting education and curricula to include fraud and forensic accounting courses. Forensic accounting as an emerging profession; It offers many opportunities to forensic accounting stakeholders such as students, educators, practitioners and customers, but there are also aspects that need improvement. Opportunities offered by forensic accounting; The benefits to students and accounting professionals are increased demand for forensic accounting, new career opportunities, and reduced fraud. The aspects that need improvement are; forensic accounting regulations, legal regulations on entry to the profession, forensic accounting curriculum and specialized research journals, definition of its main purpose, highly qualified practitioner and educator, public recognition.

Forensic accounting, which is an interdisciplinary field, requires curriculum integration because it includes different field courses. However, financial resources, teaching materials, administrative supports, indifference of faculties; are the issues that cause problems in the integration of forensic accounting curricula. Another problem is the limited number of faculty members involved in the development of education and materials in this field. But the increase in training programs; it will increase the number of educators, practitioners, users and facilitate the process of curriculum integration and editing of teaching materials.

The absence of comprehensive standards or generally accepted rules governing the forensic accounting profession around the world causes differences in professional regulations between countries. The lack of standardization in entry to the profession in many countries leads to the practice of anyone without any formal qualifications, leaving the forensic accounting profession open to non-accounting based experts.