

TÜRKİYE’DE ADLİ MUHASEBE EĞİTİMİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA¹

Abdülkadir PEHLİVAN^(*)
Adem DURSUN^(**)

Özet: Başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere gelişmiş birçok ülkede her alanda olduğu gibi, adli bilimler alanında da uzmanlaşmaya büyük önem verilmiş ve bu çerçevede “adli muhasebe” adında yeni bir bilim dalı ortaya çıkmıştır. Adli muhasebe, özellikle iktisadi ve mali faaliyetler kapsamında yapılan çeşitli hileli işlemlerin tespit edilmesine ve her türlü hileli işlemi önleyecek yöntem ve tekniklerin geliştirilmesine katkı sağlayarak günümüzde önemli bir bilim dalı durumuna gelmiştir. Adli muhasebe alanında geliştirilen yöntem ve tekniklerin suçlularla mücadelede kullanılabilmesi için bu alanda hizmet verecek kişilerin bilimsel kurallara dayalı nitelikli bir uzmanlık eğitiminden geçmeleri artık zorunluluk haline almıştır. Bu zorunluluktan hareket edilerek bu çalışmada, Türkiye’deki akademisyenlerin adli muhasebe eğitime bakış açılarının tespit edilmesine yönelik anket çalışması yapılarak, adli muhasebe ile ilgili Türkiye’de yeterli bir eğitim altyapısının bulunmadığı, eğitim veren kurumunda bulunan akademisyenlerin adli muhasebe eğitiminin müfredatlarına eklenmesi konusunda isteksiz oldukları belirlenmiş, adli muhasebe eğitiminin Türkiye’de geliştirilmesine yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Adli Muhasebe, Adli Muhasebe Eğitimi, Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimi

A RESEARCH ON FORENSIC ACCOUNTING EDUCATION IN TURKEY

Abstract: In many developed countries, and particularly in the USA a great importance has been attached to specialization in forensic sciences, as well as any other fields, and within this frame a new branch of science referred to as "forensic accounting" has arisen. Contributing to the detection of various fraudulent transactions made especially within the scope of economic and fiscal activities, and to the development of methods and techniques that would prevent all kinds of fraudulent transactions, forensic accounting has become an important science nowadays. In order to use the methods and techniques developed within the field of forensic accounting in the fight against criminals, it is now a necessity to have the persons who will serve in this area undergo a qualified specialization education based on scientific rules. Within this frame, with the application of a questionnaire intended for determining the points of view of the academicians in Turkey on forensic accounting education, it has been established that an adequate infrastructure regarding forensic accounting does not exist in Turkey, that the academicians who are in the position of providing education are reluctant to include forensic accounting in the curriculum and some suggestions intended for having forensic accounting education developed in Turkey has been set forth.

Key Words: Forensic Accounting, Forensic Accounting Education, Forensic Accounting Education in Turkey

¹ Bu makale, birinci yazarın doktora tezinden türetilmiştir.

^(*)Yrd. Doç. Dr. Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

^(**)Doç. Dr. Atatürk Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

I. Giriş

XX. yüzyılda hızla gelişen teknolojik araçlar vasıtasıyla kullanılan yeni yöntem ve teknikler, toplumsal ve ekonomik hayatımızı kolaylaştırırken, toplumu yeni risk ve tehlikelerle karşı karşıya getirmiştir. Beyaz yakalı suçları olarak nitelenen ve nitelikli üst düzey çalışanlar tarafından yapılan hilelerin artması ve emniyet birimlerinin bu suçluları yakalamada yetersiz kalmasının bir sonucu olarak alternatif yeni yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi zarureti ortaya çıkmıştır (Ramaswamy, 2007: 32).

Yapılan araştırmaların sonucunda, özellikle 1900'lü yıllardan itibaren bilim adamlarının dikkatini çeken adli bilimlerin, suçluların tespit edilmesinde önemli katkı sağlayabileceği anlaşılmıştır. Adli bilim kavramını, insanoğlunun tabiat kanunlarını hukuk için kullanması olarak tanımlamak mümkündür (Crumbley, 1995: 23). Adli bilimlerin amacı, bilimsel bilgi, beceri ve gerçeklerin, özellikle mahkeme sürecinde kullanılarak, medeni hukuk veya ceza hukuku alanında ortaya çıkan hukuki sorunların çözümüne katkı sağlamaktır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103).

Adli bilimlerden birisi olan adli muhasebe de birçok işletmeyi etkileyen ve çok sayıda yatırımcının mağdur olmasına sebep olan hileli işlemlerin tespit edilmesine ve bu işlemleri önleyebilecek yaklaşımların geliştirilmesine katkı sağlayarak günümüzde önemli bir bilim dalı durumuna gelmiştir. Literatürde adli muhasebe, muhasebe ve işletmecilik bilgileri ile hukuk ilke ve kurallarını, araştırmacı bir mantıkla, mali, sosyal ve hukuki sorunlara uygulayan bir bilim olarak tanımlanmaktadır (Ansari, 2004; Bhasin, 2007; Rezaee & Lander, 1996; Singleton vd. 2006).

Toplumdaki pek çok grup, sosyal sorumluluk, mali raporlamayla ilgili güvence sağlama ve hileli işlemleri tespit etme ve önleme konularında muhasebecilerden daha aktif bir rol üstlenmelerini beklemektedir. Muhasebecilerin bu konularda daha aktif bir rol üstlenebilmeleri ise özellikle sağlam bir muhasebe bilgisinin yanında, denetim, risk değerlendirme, hile denetimi bilgisi ve hukuki çevreyle ilgili temel bir bilgi setine sahip olmalarını zorunlu kılmaktadır (Crumbley vd. 2007: 2000).

Adli muhasebecilerin kendilerinden beklenen sorumlulukları yerine getirebilmeleri için almaları gereken eğitime yönelik tartışmalar günümüzde hala devam etmektedir. Bunun nedeni ise, kamuoyuna yansıyan mali skandallar ve geleneksel denetim yöntemlerinin ve muhasebe eğitiminin bu skandalları önlemede yetersiz kalmasıdır (Pearson ve Singleton, 2008: 545).

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

Günümüzde adli muhasebe mesleğinin bir ihtiyaç olarak kabul edilmesi gerçeğinden hareketle (Seda ve Kramer, 2008: 15), Türkiye'de henüz bu

ihtiyacı karşılayacak ölçüde bir eğitim faaliyeti içine girilmemesi ve bu alanda yeteri kadar çalışma bulunmaması sebebiyle bu alanda yapılacak olan çalışmaların Türkiye’de adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Yukarıda kısaca belirtilen ihtiyaçlardan yola çıkılarak hazırlanan bu çalışmada, Türkiye’nin çeşitli üniversitelerinde muhasebe ve finansman anabilim dallarında görev yapan akademisyenlerin adli muhasebe eğitime yönelik bakış açıları tespit edilerek, Türkiye’de adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla öncelikle çalışma ile ilgili literatür sunularak, araştırma bulguları ile tartışma ve sonuca yer verilmiştir.

II. Literatür Taraması

Muhasebe eğitimiyle ilgili olarak geniş bir literatür bulunmasına karşın, özelde adli muhasebe eğitimi ile ilgili yapılan çalışmalar oldukça sınırlıdır. Bu konudaki çalışmalar sınırlı da olsa bazı araştırmacılar tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır (örneğin; Rezaee ve Burton, 1997; Carnes ve Gierlasinski, 2001; Rezaee vd. 2004; Watson vd. 2007; Smith ve Crumbley, 2009). Yapılan çalışmaların bazıları adli muhasebe eğitimi ile ilgili teorik çalışmalarken bazıları da ampirik çalışmalardır.

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

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

arzda bulunamadıklarına dikkat çekilmektedir (Carnes ve Gierlasinski, 2001: 381).

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

Rezaee vd. (2004) yaptığı çalışmanın genel olarak sonuçlarına bakıldığında şunlar görülmektedir: Akademisyenlerin ve uygulayıcıların çoğunluğu, gelecekte adli muhasebeye yönelik ilginin ve talebin artacağını beklemektedir; yine daha fazla muhasebe programı, adli muhasebe eğitimi vermek için plânlama yapmaktadır. Anketlere cevap veren her iki grup da adli muhasebe eğitimini öğrenciler ve muhasebe mesleği için uygun ve yararlı olarak görmektedir. Önerilen adli muhasebe konularının çoğunluğunun, muhasebe müfredatına entegre edilmesinin önemli olduğu belirtilmiştir. Adli muhasebe eğitiminin sunumu ve içeriği konusunda akademisyenler ile uygulayıcılar arasında çok az görüş ayrılığı bulunmaktadır (Rezaee vd. 2004: 3).

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

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

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

Adli muhasebe ile ilgili Smith ve Crumbley tarafından 2009 yılında yapılan diğer bir çalışmada; adli muhasebe programları için adli muhasebe müfredatını geliştirmede en iyi pedagojik yaklaşımın ne olduğu sorusuna, bilimsel olarak verilmiş bir cevap olmadığını; ancak bu konuda felsefi inançlar bulunduğunu belirtmektedirler. Onlara göre, önceleri geleneksel denetim dersleri, hile öğretimine muhasebe müfredatı içinde yer vermiştir ve aslında denetim, bir hile/adli müfredatın geliştirilmesinde başlangıç noktası olarak işlev görmektedir. Ne var ki, geleneksel denetim ağırlıklı içerikten hile ya da adli yaklaşım ağırlıklı içeriğe doğru bir değişim, kullanılan analitik tekniklerin kapsamını ve ayrıca müfredatlardaki kavrayışları değiştirmektedir (Smith ve Crumbley, 2009: 2).

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

Yukarıda özet bilgileri yer alan çalışmalarda önceleri adli muhasebe eğitiminin gerekliliğine yönelik çalışmalar göze çarparken son dönemde en iyi pedagojik yaklaşımın nasıl olabileceğine yönelik çalışmalar göze çarpmakta, bu da adli muhasebe eğitiminin gerekliliğinin kabul edildiğini, bunun mükemmelleştirilmesi aşamasına geçildiğini göstermektedir.

III. Alan Araştırması

A. Araştırmanın Önemi

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

B. Araştırmanın Amacı

Türkiye’nin çeşitli üniversitelerinde muhasebe ve finansman anabilim dallarında görev yapan akademisyenlerin adli muhasebe eğitime yönelik bakış

açılarını tespit etmek amacıyla yapılan alan araştırması ile ulaşılmak istenen, akademisyenlerin;

- Genelde adli bilimler, özelde ise adli muhasebe konusunda bilgilerinin olup olmadığının tespit edilmesi,
- Görev yaptıkları üniversitelerindeki müfredatlarda adli muhasebe ile ilgili bir dersin olup olmadığı ve eğer bir adli muhasebe dersi yoksa ileriki yıllarda açmayı düşünüp düşünmediklerinin belirlenmesi,
- Adli muhasebe eğitimi ile ilgili değerlendirmelerinin akademisyenlerin bazı özellikleri açısından farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesidir.

C. Yöntem Çalışma Grubu

Araştırma, Türkiye'deki üniversitelerde muhasebe ve finansman anabilim dallarında görev yapan akademisyenler üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışma grubu tercihi, adli muhasebe eğitiminin lisans ve lisansüstü eğitim seviyelerinde daha çok üniversitelerin çeşitli bölümlerindeki muhasebe ve finansman anabilim dallarında ve adli muhasebe konularının daha çok muhasebe ve finans eğitimi ile birlikte verilmesi etkili olmuştur.

Anket çalışmasında akademisyenlere bizzat, e – posta ve telefon yardımı ile ulaşılmaya çalışılmıştır. Anket verilerini toplama sürecinde toplam 480 farklı akademisyene anket formu gönderilmiş, 51 farklı üniversiteden toplam 97 akademisyen anket talebine olumlu cevap vererek anket formunu cevaplandırmıştır. Bu sebeple anket geri dönüş oranı %20 (97/480) olarak gerçekleşmiştir.

Ölçme Aracı

Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu Rezaee vd. (2004) ve Rezaee ve Burton (1997)'nin çalışmalarından yararlanılarak hazırlanmıştır. Anket formu ulaşılmak istenen amaca yönelik olarak katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye ve akademisyenlerin mevcut eğitim müfredatları ile ilgili değerlendirmeleri ile adli muhasebe derslerinin müfredatlarındaki durumu ve müfredatlarına eklenmesi ile ilgili düşüncelerine yönelik soruları içermektedir.

D. Bulgular

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular aşağıda ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur. Çalışmada toplam 97 anket kullanılmasına rağmen bazı frekans toplamalarının eksik olduğu görülmektedir. Söz konusu eksiklik ilgili sorulara bazı katılımcıların cevap vermemesinden kaynaklanmaktadır. Aşağıda Tablo 1'de katılımcıların demografik özelliklerine yer verilmiştir.

Tablo 1: Katılımcıların Demografik Özellikleri

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

Tablo 1’de görüleceği üzere ankete katılan akademisyenlerin %74’ü baydır. Tablo 1’de ankete katılan akademisyenlerin %57’sinin 10 yılın üzerinde mesleki tecrübeye sahip olduğu, %76’sının doktora mezunu olduğu, %61’inin öğretim üyesi, %39’unun ise öğretim yardımcısı kadrosunda görev yaptıkları görülmektedir.

Aşağıda Tablo 2’de akademisyenlerin adli muhasebe ile ilgili derslere yönelik düşüncelerinin yüzde ve frekans dağılımı yer almaktadır.

Tablo 2: Akademisyenlerin Adli Muhasebe ile İlgili Konulara Yönelik Düşüncelerinin Yüzde ve Frekans Dağılımı

Akademisyenlerin Adli Muhasebe ile İlgili Konulara Yönelik Düşünceleri	Evet		Hayır	
	N	%	N	%
- Üniversitenizin ders programında denetim dersi var mı?	89	94	6	6
- Muhasebe müfredatınızın yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	60	63	35	37
- Muhasebe müfredatınızın köklü bir reforma ihtiyacı var mı?	35	37	60	63
- Adli bilimler konusunda bir bilginiz var mı?	34	36	61	64
- Adli muhasebe konusunda bir bilginiz var mı?	58	61	37	39
- Müfredatınızda ayrı bir adli muhasebe dersi var mıdır?	5	5	90	95
- Müfredatınıza ayrı bir adli muhasebe dersi konulması gerekir mi?	48	52	44	48
- Kendi kurumunuzdaki müfredata adli muhasebe eğitimini entegre etme düşünceniz var mı?	39	42	53	58

Tablo 2’de görüleceği üzere ankete katılan akademisyenlerin çok büyük bir bölümünün (%94) görev yaptıkları üniversitelerin ders programlarında denetim dersinin bulunduğu, akademisyenlerin %63’ünün mevcut muhasebe müfredatlarının yeterli olduğunu düşündükleri ve muhasebe müfredatlarında köklü bir reform istemedikleri görülmektedir. Katılımcıların %64’ü adli bilimler konusunda bilgilerinin olmadığını %61’inin ise adli muhasebe konusunda bilgilerinin olduğunu ifade etmiştir. Ankete cevap verenlerin hemen hemen tamamı (%95), halen yürüttükleri programda hiçbir adli muhasebe dersinin bulunmadığını; yalnızca %5’i ayrı bir adli muhasebe dersine sahip olduklarını belirtmişlerdir.

Akademisyenlerden müfredatlarına ayrı bir adli muhasebe dersi konulması ile ilgili olumlu görüş belirtenler (%52) ile olumsuz görüş belirtenlerin oranı (%48) hemen hemen birbirine eşittir.

Akademisyenlerin kendi kurumlarındaki müfredata adli muhasebe eğitimini entegre etme konusundaki düşüncelerine yönelik bir soruda akademisyenlerin %58’i adli muhasebe eğitimini müfredatlarına eklemeyi düşünmediklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 3: Değişkenlere İlişkin Farklılık Analizleri

Özellikler		Akademik	Mesleki	Denetim
Değişkenler		Unvan	Tecrübe	Dersine Girme Durumu
Muhasebe Müfredatlarının Yeterliliğine Yönelik Değerlendirme	Ortalamaların Karesi F (p)	0,384 1,690 (0,134)	0,410 1,810 (0,120)	0,207 0,871 (0,422)
Muhasebe Müfredatlarında Reform İstekleri	Ortalamaların Karesi F (p)	0,326 1,414 (0,219)	0,227 0,960 (0,447)	0,094 0,395 (0,675)
Adli Muhasebe Konusundaki Bilgileri	Ortalamaların Karesi F (p)	0,476 2,190 (0,052)	0,365 1,614 (0,165)	1,677 8,350 (0,000)*
Adli Muhasebe Eğitimini Müfredatlarına Entegre Etme Düşünceleri	Ortalamaların Karesi F (p)	0,327 1,352 (0,243)	0,443 1,881 (0,106)	1,420 6,440 (0,002)*

Not: *Anlamlılık düzeyi $p < 0,01$

Tablo 3’te görüleceği üzere, yapılan ANOVA analizi sonuçlarında, akademisyenlerin akademik unvanlarına, mesleki tecrübelerine ve denetim dersi verip vermemelerine göre muhasebe müfredatlarının yeterliliği ve

programlarında reform istekleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık görülmemektedir.

Ayrıca akademisyenlerin akademik unvanlarına, mesleki tecrübelerine göre adli muhasebe konusunda bilgilerinin olup olmamasında ve adli muhasebe eğitimini müfredatlarına entegre etme düşüncelerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Ancak, akademisyenlerin denetim dersi verme durumlarına göre adli muhasebe konusunda bilgilerinin olup olmamasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu belirlenmiştir. Bu amaçla alt grupların hangileri arasında farklılık olduğunu tespit etmek için yapılan Tukey testi sonuçlarına göre ($p=0,001$), daha önce denetim dersi hiç vermeyen bir akademisyenle, sürekli olarak denetim dersi veren bir akademisyenin adli muhasebe konusunda bilgi sahibi olmaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık görülmüştür. Bu farklılık, sürekli olarak denetim dersi veren akademisyenlerin adli muhasebe konusunda bilgi sahibi olmalarından, daha önce hiç denetim dersi vermeyen akademisyenlerin ise adli muhasebe konularında bilgi sahibi olmamalarından kaynaklanmaktadır.

Yine yapılan analizde, akademisyenlerin denetim dersi verip vermemeleri açısından adli muhasebe eğitimini müfredatlarına entegre etme düşünceleri arasında da istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu belirlenmiştir. Bu amaçla alt grupların hangileri arasında farklılık olduğunu tespit etmek için yapılan Tukey testi sonuçlarına göre ($p=0,002$), daha önce denetim dersi hiç vermeyen bir akademisyenle, sürekli olarak denetim dersi veren bir akademisyenin adli muhasebe eğitimini müfredatlarına entegre etme düşünceleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık görülmektedir. Bu farklılık, denetim dersi veren akademisyenlerin adli muhasebe eğitimini müfredatlarına entegre etmek istemeleri, denetim dersi vermeyenlerin ise entegre etmek istememeleri düşüncelerinden kaynaklanmaktadır.

IV. Tartışma

Katılımcıların büyük bir çoğunluğunun (%79) 26–45 yaş arası akademisyenlerden oluşması, genç yaşta akademisyenlerin elektronik posta yöntemi ile yapılan ankete katılma oranlarının daha yüksek olduğu, daha ileri yaş düzeyindeki akademisyenlerin ise elektronik anket uygulamasına ilgi göstermedikleri ile açıklanabilir. Bu sonuç Shih ve Fan (2009) tarafından yapılan çalışmada ifade edilen, elektronik posta yoluyla veri toplanan çalışmaların geri dönüş oranları ile paralellik arz etmektedir.

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

denetim bilgisine sahip olmalarının zorunluluğunu açıklayan ve bu nedenle, üniversitelerin ders programlarında denetim dersinin olmasının adli muhasebe eğitimi için oldukça önemli olduğunu ifade eden çalışmalar bulunmaktadır (Crumbley vd. 2007; Ranallo, 2006; Schiesser & Burkart, 2010). Çalışmada, üniversitelerin çoğunun (%94) ders programlarında denetim dersinin olması adli muhasebe eğitimine temel oluşturması bakımından olumlu bir durumu göstermektedir.

Adli muhasebe eğitiminin mevcut muhasebe eğitimi müfredatına entegre edilmesinin programda meydana getireceği değişiklikler, programlarını yeterli olarak değerlendiren ve reform istemeyen akademisyenleri rahatsız edecektir. Nitekim, bu durum Tablo 2’de %58 oranıyla görülmektedir.

Özellikle XX. yüzyılda bilimde meydana gelen gelişmelerle birlikte suçların ortaya çıkarılması aşamasında oldukça sık kullanılan yeni birçok yöntem adli bilimler aracılığı ile geliştirilmiştir (Hopwood vd. 2008: 159). Dolayısıyla adli muhasebe eğitimi alacak öğrencilerin adli muhasebe ile birincil derecede ilişkisi olan adli bilimler konusunda bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Bu konuda geliştirilecek müfredat kapsamında eğitim verecek akademisyenlerin adli bilimlerle ilgili bilgilerini arttırmaları gerekecektir.

Hem akademisyenlerin verdikleri cevaplara hem de üniversitelerin müfredatlarına bakıldığında Türkiye’de adli muhasebe eğitimi ile ilgili oldukça sınırlı sayıda dersin olduğu görülmektedir.

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

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

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

üniversite adli muhasebe eğitimini muhasebe müfredatının bir parçası haline getirmeye istekli olurdu.

Yapılan analizlerde adli muhasebe müfredatının geliştirilmesinde başlangıç noktası olarak işlev gören denetim derslerini veren akademisyenlerin, adli muhasebenin en yakın olduğu alanın muhasebe denetimi olması nedeniyle diğer muhasebe alanlarında ders veren akademisyenlerden bilgi seviyelerinin farklı olması beklenen bir sonuçtur. Nitekim, çalışmanın sonuçları bu beklenti ile paralellik arz etmektedir.

V. Sonuç

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

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

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

Son dönemde, yapılan akademik çalışmaların bir sonucu olarak adli muhasebe, hem en çok tercih edilebilecek mesleklerin başında hem de diğer mesleklere göre daha güvenceli bir meslek olarak takdim edilmektedir. Bu nedenle, adli muhasebe mesleği ile ilgili eğitim altyapısını tamamlamış olan başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere bazı gelişmiş ülkelerdeki çok sayıda üniversite, programlarında adli muhasebe ile ilgili çeşitli derslere yer vermektedir.

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

Anket sonuçları değerlendirildiğinde, ankete katılan akademisyenlerin %63'ünün mevcut muhasebe müfredatlarını yeterli olarak düşündüğü ve müfredatlarında köklü bir reform istemedikleri söylenebilir. Akademisyenlerin bu düşünceleri akademik unvanlarına, mesleki tecrübelerine ve denetim dersi verip vermemelerine göre farklılık arz etmemektedir. Ayrıca akademisyenlerin %61'inin adli muhasebe konusunda bilgileri vardır; ancak, akademisyenlerin adli muhasebe konusundaki bilgileri denetim dersi verip vermemeleri açısından

farklılık göstermektedir. Öte yandan yapılan değerlendirmede akademisyenlerin çoğunun (%95), halen yürüttükleri programda adli muhasebe ile ilgili hiçbir dersin bulunmadığı görülmüştür. Çalışmada akademisyenlerin kendi kurumlarına adli muhasebe eğitiminin entegre edilmesi konusunda %58'i olumsuz olarak görüş belirtmiştir. Ancak denetim dersi veren akademisyenlerin, adli muhasebe eğitimini müfredatlarına entegre etmek istedikleri, denetim dersi vermeyenlerin ise entegre etmek istemedikleri belirlenmiştir.

Adli muhasebe eğitiminin daha çok lisansüstü eğitim seviyesinde verildiği dikkate alındığında, Türkiye'de kurulabilecek bir Adli Bilimler Enstitüsü bünyesinde adli muhasebe ile yakından ilişkili diğer bilimlerle ortak derslerin yer alabileceği müstakil bir Adli Muhasebe Anabilim Dalı oluşturulabilir. İkinci bir alternatif olarak hukuk veya iktisadi idari bilimler fakülteleri bünyesinde Adli Bilimler Anabilim Dalı oluşturulabilir ve burada ağırlıklı olarak hile denetimi ve adli muhasebe alanında uzmanlaşmaya yönelik seçimsel dersler yer alabilir.

Üniversiteler, müstakil bir program açamıyorlarsa, en azından, adli muhasebe ile ilgili derslerin işletme, hukuk gibi bölümlerin içinde yer aldığı yeni müfredatlar hazırlayabilir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda, adli muhasebe eğitiminin Türkiye'de geliştirilebilmesi için, eğitim ve öğretimin, denetimle ilgili yeni standartlar ve kanunlar tarafından getirilmesi düşünülen yeni duruma uyum sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekir.

Kaynaklar

- Aktaş, H. & Kuloğlu, G. (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 5 (25), 101–120.
- Ansari, K. M. (2004). Corruption and Forensic Accounting. *Monthly Management Accountant*, 8, 17–19.
- Bhasin, M. (2007). Forensic Accounting - A New Paradigm for Niche Consulting. *The Chartered Accountant*, 1, 1000–1010.
- Carnes, Kay C., & Gierlasinski, Norman J. (2001). Forensic Accounting Skills: Will Supply Finally Catch up to Demand?, *Managerial Auditing Journal*, 16 (6), 378–382.
- Crumbley, D. L. (1995). Forensic Accountants Appearing in the Literature, *New Accountant*, 10, Iss.7, 10-23.
- Crumbley, D. L., Heitger, Lester E., & Smith, G. S. (2007). *Forensic and Investigative Accounting* (3rd Ed.). Chicago: CCH.
- Hopwood W., Leiner J. J., & Young G. R. (2008). *Forensic Accounting* (1st Ed.). New York: McGraw-Hill Irwin.
- Pearson, Timothy A. & Singleton, Tommie W. (2008). Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment. *Issues in Accounting Education*. 23 (4), 545–559.

- Pearson, Timothy A. & Singleton, Tommie W. (2008). Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment. *Issues in Accounting Education*, 23 (4), 545–559.
- Ramaswamy, Vinita. (2007). New Frontiers: Training Forensic Accountants within the Accounting Program. *Journal of College Teaching & Learning*, 4 (9), 31–38.
- Ranallo, L. F. (2006). Forensic Investigations and Financial Audits: Compare and Contrast. Golden, Thomas W. et al. (Ed.), in *A Guide to Forensic Accounting Investigation* (109–117). New Jersey: John Wiley&Sons Inc.
- Rezaee, Z. & Burton, E. J. (1997). Forensic Accounting Education: Insights from Academicians and Certified Fraud Examiner Practitioners. *Managerial Auditing Journal*. 12 (9), 479–489.
- Rezaee, Z., Crumbley, D. L., & Elmore, Robert C. (2004). “Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners”, *Social Science Research Network*. [Online] Retrieved on: 24-January-2012 at URL: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=518263.
- Rezaee, Z., Lander, Gerald H., & Reinstein, A. (1996). Integrating Forensic Accounting into the Accounting Curriculum. *Accounting Education*, 1 (2), 147–162.
- Schiesser, Werner & Burkart, André. “Wirtschaftsprüfung und Forensic Services – Ähnlichkeiten und Unterschiede”, *L’Expert-comptable suisse*, 5/01. Retrieved on: 24-January-2012 at URL: http://www.treuhaender.ch/getAttachment.axd?attaName=528a01_0471.pdf
- Seda, Mike & Kramer, B. K. Peterson. (2008). The Emergence of Forensic Accounting Programs in Higher Education. *Management Accounting Quarterly*, 9 (3), 15–23.
- Shih, T. & Fan, X. (2009). Comparing Response Rates in E-mail Paper Surveys: A Meta Analysis. *Educational Research Review*, 4, 26 – 40.
- Singleton, Tommie W., Singleton, Aaron J., Bologna, G. J., & Lindquist, Robert J. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Smith, G. S. & Crumbley, D. L. (2009). How Divergent are Pedagogical Views toward the Fraud/Forensic Accounting Curriculum?”. *Global Perspectives on Accounting Education*, 6, 1–24.
- Sürmen, Y. & Yayla, H. E. (2007). Türk Yüksek Öğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin AICPA’nın Sertifika Öncesi Hile Eğitimi Bütünleştirme Matrisi ile Karşılaştırılması, Ayşegül Mengi (Ed.), *Demokrasi ve Politika – Hukuk Yönetim ve İktisat Üzerine* (ss. 409–417), Ankara: İmge Kitabevi.
- Watson, S. F., Apostolou, B., Hassell, John M., & Webber, Sally A. (2007). Accounting Education Literature Review (2003–2005). *Journal of Accounting Education*, 25, 1–58.