

**ADLİ MUHASEBECİLİK PERSPEKTİFİNDE
TÜRKİYE'DEKİ ÜNİVERSİTELERDE
MUHASEDE DENETİMİ EĞİTİMİ VE ÖNERİLER**
Yeşim SAÇAKLI
Yüksek Lisans Tezi
Danışman: Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ
Ekim, 2011
Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**ADLI MUHASEBECİLİK PERSPEKTİFİNDE
TÜRKİYE'DEKİ ÜNİVERSİTELERDE MUHASEBE
DENETİMİ EĞİTİMİ VE ÖNERİLER**

Hazırlayan
Yeşim SAÇAKLI

Danışman
Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ

AFYONKARAHİSAR 2011

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım.

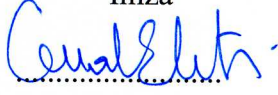
03.10.2011

Yeşim SAÇAKLI

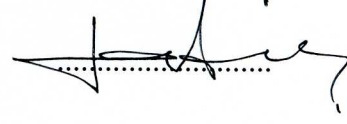
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ
Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR
: Doç. Dr. Erdal DEMİRHAN

İmza






İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Yeşim SAÇAKLI'nın “Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler” başlıklı tezini değerlendirmek üzere 03.10.2011 günü saat 10:00'de Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir

Prof. Dr. Mehmet KARAKAŞ
MÜDÜR

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ

ADLİ MUHASEBECİLİK PERSPEKTİFİNDE TÜRKİYE’DEKİ ÜNİVERSİTELERDE MUHASEDE DENETİMİ EĞİTİMİ VE ÖNERİLER

Yeşim SAÇAKLI

**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Ekim 2011

TEZ DANIŞMANI: Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ

Globalleşen dünyada, adli muhasebe eğitime olan ihtiyaç her geçen gün daha artmaktadır. Muhasebe denetimi eğitimini incelerken adli muhasebenin gerekliliğini göz ardı etmemek gerekmektedir. Başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere, dünyada birçok örneği görülen mali skandallar ile hileli uygulamaların önlenmesi ve hileli işlemlerin tespitini önlemek için muhasebe denetimi eğitimi gerekliliği günümüzde giderek artmaktadır. Muhasebe denetiminin bir alanı olan adli muhasebe geliştirilen yöntem, teknik ve uygulama alanlarıyla eğitimde önemli bir noktada bulunmaktadır. Bunun nedeni ise, kamuoyuna yansıyan mali skandallar ve geleneksel denetim yöntemlerinin ve muhasebe eğitiminin bu skandalları önlemede yetersiz kalmasıdır. Gözlenen sıkıntılardan kurtulmak içinde muhasebe denetimi ve adli muhasebe eğitime olan ihtiyaç giderek artmaktadır. Yüksek öğretim kurumlarında bu eğitimin verilmesi artık ihtiyaç haline gelmiştir.

Bu ihtiyaçtan yola çıkarak yapılan bu çalışmada, günümüzde adli muhasebe mesleğinin bir ihtiyaç olarak kabul edilmesi gerçeğinden hareketle, Türkiye’de henüz bu ihtiyacı karşılayacak ölçüde bir eğitim faaliyeti içine girilmemesi ve bu alanda

yeteri kadar çalışma bulunmaması sebebiyle bu alanda yapılacak olan çalışmaların Türkiye’de adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu konuda Türkiye’deki üniversitelerin ders programları incelenerek gerçek gözler önüne konulmaya çalışılmış, ders programlarındaki muhasebe denetimi ve özellikle adli muhasebedeki eksiklik tespit edilmiş, adli muhasebe bağlamında muhasebe denetimi eğitimi hakkında önerilerde bulunulmuştur.

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

ABSTRACT

ACCOUNTING AUDITING EDUCATION AND SUGGESTIONS AT UNIVERSITIES IN TURKEY IN TERMS OF FORENSIC ACCOUNTING PERSPECTIVE

Yeşim SAÇAKLI

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION**

October 2011

ADVISOR: Assoc. Prof. Dr. Cemal ELİTAŞ

The need for forensic accounting education has been increasing day by day in globalling world. The necessity of forensic accounting should not be ignored by examinig accounting control education. At first United States of America, the necessity of accounting control education to determinate fradulent operations and prevent fradulent applications and financial scandals seen many examples in the World has been increasing nowadays. As an area of accounting auditing, forensic accounting has an important position at education with its method, technique, and application areas. Because accounting education and traditional auditing methods are inadequate to prevent financial scandals that rebounded to public opinion. The need for accounting control and financial accounting education has been increasing to get rid of the problems observed. And giving this education has become a necessity at higher education foundations.

In this study made by departing from this necessity, it is thought that studies that will be done about forensic accounting will contribute to developing forensic accounting in Turkey because of the fact that there are not enough education activities carried out in this area in Turkey by moving the fact that forensic accounting job is a necessity today.

In this subject the truth has been tried to be revealed by examining the schedules of universities in Turkey, the lack of schedules in financial auditing and especially in forensic accounting determined and suggested about accounting auditing education in the context of forensic accounting.

Key Words: Accounting Auditing, Accounting Auditing Education, Forensic Accounting, Forensic Accounting Education, Fradulent Auditing

ÖNSÖZ

“Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler” isimli çalışma, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak sunulmuştur. Çalışmada adli muhasebe bağlamında muhasebe denetimi eğitimi, hile denetimi, tespiti ve adli muhasebe eğitimi gerekliliği ele alınmıştır. Son bölümde Türkiye’deki Üniversitelerin İşletme bölümlerindeki ders programlarının incelenmesine yönelik araştırma analiz edilerek sunulmuştur.

Yüksek lisans eğitimim ve tez çalışmam boyunca bana her zaman destek olan, engin bilgilerini hiçbir zaman benden esirgemeyen değerli hocam Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ’a, tez savunmamda değerli bilgilerini ve yorumlarını paylaşan hocalarım Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR ve Doç. Dr. Erdal DEMİRHAN’ a, çalışmam sırasında aradığım, Türkiye’de bulunan tüm üniversitelerin İktisadi İdari Bilimler Fakülteleri, İşletme Fakülteleri ve Sosyal Bilimler Enstitüleri personellerine, bilgi almak için ulaştığım tüm öğretim üyelerine, bugünlere gelmemde sonsuz katkıları olan babam Akif SAÇAKLI’ ya, annem Gülay SAÇAKLI’ ya, çalışmam sırasında desteğiyle hep yanımda olan kardeşim Nazlı SAÇAKLI’ ya ve arkadaşlarıma en içten duygularıyla teşekkür ederim.

Çalışmamın bilim dünyasına katkıda bulunması dileğiyle...

Yeşim SAÇAKLI

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	i
TEZJÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİNE GENEL BAKIŞ

1. MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHSEL SÜRECİ.....	4
2. MUHASEBE DENETİMİNİN TANIMI.....	6
3. MUHASEBE DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ.....	7
3.1. MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRLERİ.....	8
3.1.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	8
3.1.1.1. Finansal Denetim.....	8
3.1.1.2. Uygunluk Denetimi.....	9
3.1.1.3. Faaliyet Denetimi.....	9
3.1.1.4. Özel Amaçla Denetim.....	10
3.1.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	10
3.1.2.1. Genel Denetim.....	11
3.1.2.2. Özel Denetim.....	11
3.1.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri.....	11
3.1.3.1. Sürekli Denetim.....	11
3.1.3.1. Ara Denetim.....	11
3.1.3.1. Son Denetim.....	12
3.1.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	12
3.1.4.1. Bağımsız Denetim.....	12
3.1.4.2. İç Denetim.....	12
3.1.4.3. Kamu Denetimi.....	14
4. DENETÇİNİN ÖZELLİKLERİ.....	14
5. DENETÇİ TÜRLERİ.....	14
5.1. BAĞIMSIZ DENETÇİLER.....	15
5.2. İÇ DENETÇİLER.....	15
5.3. KAMU DENETÇİLERİ.....	16
6. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI.....	16
7. MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ.....	17
7.1. MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT KAVRAMI.....	17

7.2. MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT TÜRLERİ.....	17
7.2.1. Fiziki Kanıtlar.....	18
7.2.2. Doğrulama Kanıtları.....	18
7.2.3. Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar.....	19
7.2.4. Analitik Kanıtlar.....	19
7.2.5. Sözlü Kanıt.....	20
7.2.6. Gözlem Sonucu Elde Edilmiş Kanıt.....	20
8. DENETİM TEKNİKLERİ.....	20
8.1. FİZİKİ İNCELEME TEKNİĞİ.....	21
8.2. DOĞRULAMA TEKNİĞİ.....	21
8.3. BELGELERİN İNCELENMESİ TEKNİĞİ.....	21
8.4. KAYIT SÜRECİNİN İNCELENMESİ TEKNİĞİ.....	22
8.5. GÖZLEM TEKNİĞİ.....	22
8.6. ANALİTİK İNCELEME TEKNİĞİ.....	22
8.7. SORUŞTURMA TEKNİĞİ.....	24
9. MUHASEBE DENETİMİNİN ROLÜ ÜZERİNE BİR ÖRNEK: ENRON SKANDALI.....	23
10. ENRON SKANDALI SONRASI GELİŞMELER: SARBANES OXLEY KANUNU.....	27
11. MUHASEBE SKANDALLARINA KARŞI BAŞKA BİR DÜZENLEME: ALMAN 10 ADIM PROGRAMI.....	29
12. SARBANES OXLEY KANUNU VE ALMAN 10 ADIM PROGRAMI KARŞILAŞTIRILMASI.....	30
13. SARBANES OXLEY KANUNUN TÜRKİYE ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	32

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİNDE ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK

1. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI.....	36
1.1. MUHASEBEDE HİLE TÜRLERİ.....	38
1.1.1. Bilinçli Hatalar.....	38
1.1.2. Kayıt Dışı İşlemler.....	38
1.1.3. Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar.....	38
1.1.4. Uydurma Hesaplar Açma.....	39
1.1.5. Belge Yolsuzluğu.....	39
1.1.6. Bilançonun Maskelenmesi.....	40
1.1.7. Defter ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek.....	40
1.1.8. Bilgisayar Kayıtlarında Yapılan Hile ve Hatalar.....	42
1.1.9. Zarar ve İstisna Satışı.....	42
1.1.10. Hasılatı Gizleme.....	43
1.2. MALİ TABLO HİLELERİ.....	43
1.3. HİLE ÜÇGENİ.....	44
1.3.1. Fırsat.....	45

1.3.2. Baskı.....	46
1.3.3. Haklı Gösterme, Rasyonalizasyon.....	48
2. ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK.....	48
2.1. ADLİ MUHASEBE	48
2.1.1. Adli Muhasebe Tarihçesi.....	49
2.2. ADLİ MUHASEBECİLİK.....	51
2.2.1. Dava Desteği.....	52
2.2.2. Uzman Tanıklık.....	53
2.2.3. Hile Araştırmacılığı (Denetçiliği).....	54
2.2.3.1. Hile Belirteçleri.....	55
2.2.3.2. Muhasebe Anormallliği.....	55
2.2.3.3. İç kontrol Zayıflığı.....	55
2.2.3.4. Analitik Anormallikler.....	55
2.2.3.5. Aşırı Yaşam Biçimi.....	56
2.2.3.6. Olağan Olmayan Davranışlar.....	56
3. ADLİ MUHASEBECİLİK İLKELERİ.....	56
3.1. BAĞIMSIZLIK.....	56
3.2. MESLEKİ YETERLİLİK.....	57
3.3. İŞİN KAPSAMI.....	57
4. ADLİ MUHASEBECİDE BULUNMASI GEREKEN ÖZELLİKLER.....	58
5. ADLİ MUHASEBECİLİK İŞLEM SÜRECİ.....	60
6. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİ GEREKTİREN NEDENLER.....	61

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM VE ADLİ MUHASEBENİN ALT YAPI BİLEŞENİ OLAN EĞİTİMİN TÜRKİYE'DEKİ ÜNİVERSİTELERDE İNCELENMESİ

1. GENEL AÇIKLAMA.....	63
1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	63
1.2. ARAŞTIRMANIN METODU.....	64
1.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLAR.....	64
1.4. ARAŞTIRMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	65
2. TÜRKİYE'DEKİ ÜNİVERSİTELERİN DERS PROGRAMLARININ İNCELENMESİ.....	97
2.1. DERS PROGRAMLARINDA MUHASEBE DENETİMİ DERSİNİN YERİ.....	97
2.2. DERS PROGRAMLARINDA HİLE DENETİMİ DERSİNİN YERİ.....	101
2.3. DERS PROGRAMLARINDA ADLİ MUHASEBE DERSİNİN YERİ.....	102
4. ADLİ MUHASEBE EĞİTİM MODELİ ÖNERİSİ.....	107
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	117
KAYNAKÇA.....	121

TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1: Karşılaştırma: SAO- Alman 10 Adım Programı.....	31
Tablo 2: Programlarına Ulaşamayan Üniversiteler.....	65
Tablo 3: Üniversitelerin Ders Programlarındaki Dersler.....	66
Tablo 4: Üniversitelerdeki Muhasebe Denetimi İçerikli Dersler.....	88
Tablo 5: Derslerin Üniversitelerdeki Dağılımı.....	90
Tablo 6: Muhasebe Denetimi Dersi.....	98
Tablo 7: Hile Denetimi Dersi.....	101
Tablo 8: İç Kontrol ve Hilelerin Önlenmesi.....	102
Tablo 9: Adli Muhasebe Dersi.....	102
Tablo 10: Derslerin Üniversitelerde Bulunma Sayıları.....	103
Tablo 11: Amerika’da Bulunan Üniversitelerde Adli Muhasebe Dersleri.....	107
Tablo 12: Adli Muhasebe Dersi.....	113
Şekil 1: Hile Üçgeni.....	44

KISALTMALAR DİZİNİ

AA	: Arthur Andersen
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABFA	: American Board of Forensic Accounting
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners
ACFEİ	: American Collage of Forensic Examiners İnternational
ACFS	: Advisory Council of Faculty Senetas
AICPA	: American İnstitute of Certificated Public Accountants
ASB	: Accounting Standarts Board
CAATT	: Computer Assisted Audit Tools and Techniques
CEO	: Chief Executive Officer
CFO	: Chief Financial Officer
CICA	: Confederation of İnternational Contractors Association
FBI	: Federal Bureu of İntestigation
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles
IRS	: İnternal Revenue Service
ISMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KDV	: Katma Değer Vergisi
M.Ö.	: Milattan Önce
NACVA	: National Association of Certified Valuators and Analysts
ÖAV	: Özel Amaçlı Varlıklar
SOA	: Sarbanes Oxley Act
SPE	: Special Purpose Entity
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TSPAKB	: Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği
Vb.	: Ve benzerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Son zamanlarda gerçekleşen başlıca şirket skandalları (Enron, Worldcom, Adelphia, Xerox vb) muhasebe denetiminin önemini ve denetçi sorumluluğunu artırmıştır. Yapılan muhasebe hileleri yalnızca şirket sahiplerini ve yatırımcıları değil, çalışanlar, kredi kurumları, devlet ve denetim firmaları gibi pek çok kesimde zarar görmesine neden olmaktadır. Bilânço çıkarma, muhasebe defterleri, faturalar vb. konularda uzman olan bazı kötü niyetli kişiler hileyle rakamları manipüle edebilir, bir anda binler milyona, karlar zarara, zararlar kayba dönüşebilir.

İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta, yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve de önlenmesi zorlaşmaktadır. Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır. Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar. İnternet korsanları ve siber suçların giderek artması, bunlara yönelik gelişmiş güvenlik gereksinimi ve bu tür adli soruşturmaları yürütmek için gerekli olan yetenek ihtiyacı da adli muhasebecilerin önemini giderek artırmaktadır.

Adli muhasebeciliğin öneminin bu kadar artmasına karşılık, eğitimin yetersizliği günümüzde göze çarpmaktadır. Bunun nedeni ise, eğitimin temel noktası olan üniversitelerde muhasebe denetimi ve adli muhasebe eğitimine verilen önemi yetersiz oluşudur.

Dünyada adli muhasebeye verilen öneminin büyüklüğüne karşın, Türkiye’de bu durumun ciddiyeti hala kavranamamış yüksek öğretim kurumlarındaki eğitimin yetersizliği yapılan araştırmalar sonucu netlik kazanmış ve ciddiyeti hala kavranamamıştır.

Amerika’daki üniversitelerin müfredatlarına bakıldığında, adli muhasebeye ayrı bir önemin verildiği, müfredatta denetime verilen önemin direk göze çarptığı görülmektedir. Buna karşın Türkiye’deki üniversitelerdeki bu eksiklik hala bazı şeylerin hafife alındığını gösterir.

Bu amaçla yukarıda belirtilen ihtiyaçlardan yola çıkarak hazırlanan bu çalışmada muhasebe denetimi ve adli muhasebe genel hatlarıyla anlatılmış ve Türkiye’deki üniversitelerde muhasebe denetimi eğitimi çerçevesinde adli muhasebe eğitimine yönelik yardımcı olabilecek bilgilere ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Ayrıca Türkiye’deki üniversitelerde muhasebe denetimi ve asıl ulaşılmak istenen konu olan

adli muhasebe eğitimine yönelik değerlendirmelerini içeren bir araştırma sonuçları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmada kullanılan yöntem, muhasebe denetimi ve adli muhasebe ile ilgili uluslar arası alanda yapılmış çalışmalara dayalı literatür taraması ve Türkiye'deki üniversitelerin iktisadi idari bilimler ve işletme fakültelerinin işletme bölümlerindeki muhasebe denetimi ve adli muhasebe içerikli ders programlarının incelenmesine yönelik bir uygulamadan oluşmaktadır.

Çalışmanın konusu kapsam itibariyle geniş olması nedeniyle çalışmayı daha özellikli hala getirmek için bazı sınırlamalar yapılmıştır. Öncelikle Türkiye'deki üniversitelerde sadece iktisadi idari bilimler ve işletme fakültelerinin işletme bölümlerinin muhasebe ders programlarına bakılmıştır. Ders programlarına internet üzerinden ulaşılmaya çalışılmış, ulaşılmayan üniversitelere standart bir elektronik posta atılmıştır. Tüm üniversiteler telefon arayıcılığıyla aranmış ve ders programları hakkında bilgi almaya çalışılmıştır. En son olarak ta ulaşılmayan üniversitelerdeki ilgili akademisyenlerle telefon ve elektronik posta aracılığıyla ulaşılmaya çalışılmıştır.

Birinci bölümde, muhasebe denetiminin kavramsal çerçevesine bakılmış, denetim türleri incelenmiş adli muhasebeyle yakından ilgili olduğu düşünülen kanıt kavramı üzerinde durulmuştur. Denetim teknikleri ve adli muhasebeye bağlı olarak denetçi özellikleri sunulmuştur. Ayrıca muhasebe denetiminin önemini açıkça ortaya koyan bir örnek olan Enron Skandalı incelenerek, bu skandal sonrası oluşan Sarbanes Oxley konunu üzerinde durulmuştur. Son günlerde gündemde sıkça yer alan Alman 10 adım programına bu bölümde yer verilmiş. Enron, Xerox, Worldcom olaylarından sonra denetim alanındaki hareketlenmenin en iyi örneklerinden olduğu düşünülen Alman 10 adım programı ve Sarbanes Oxley Kanunu ilişkilendirilerek incelenmiş ve çalışmaya farklı bir boyut kazandırılmıştır.

İkinci bölümde, hile kavramı incelenerek, hile türlerine yer verilmiştir. Adli muhasebe sistemi tanıtılarak adli muhasebeciliğin önemi, adli muhasebe sisteminin çıkış nedenleri, adli muhasebeciliğin uygulama alanları olan dava desteği uzman tanıklık ve araştırmacı muhasebecilik faaliyetleri tanıtılmış, bunlarla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, çalışmanın uygulama kısmı olduğu düşünülen araştırmaya yer verilmiştir. İlk etapta, çalışmanın amacı olan Türkiye'deki Yüksek Öğretim Kurumlarındaki muhasebe denetimi ve adli muhasebe eğitiminin hangi konumda olduğu üzerinde durulmuştur. Tüm üniversitelerin çevrimiçi yayınlanan siteleri incelenmiş, ders programları indirilip incelenmiştir. Üniversiteler yoğun bir çalışma ile tek tek aranıp İktisadi İdari Bilimler Fakülteleri, İşletme Fakülteleri ve Sosyal Bilimler Enstitülerindeki yetkililerle görüşülmüş, ulaşılamayan üniversitelere elektronik posta yollanarak, son olarak ilgili akademisyenlerle bizzat telefonla ve elektronik posta yoluyla ulaşılmıştır. Çalışmanın kısıtları ve kapsamında ise, fakültelerin işletme bölümleri, sosyal bilimler enstitülerinde ise, işletme, muhasebe-finans, muhasebe denetimi vb. gruplar ele alınmıştır. Üniversitelerin incelenmesi 14.09.2011 tarihi itibarıyla bitmiş, bu tarihten itibaren açılacak yeni üniversite, değişen ders programları çalışmanın yönünü değiştirmeyecektir. Araştırma sonucunda denetim ve özellikle adli muhasebe eğitime yönelik acı gerçek gözler önüne serilmiş ve bu bağlamda sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİNE GENEL BAKIŞ

1. MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHSEL SÜRECİ

Denetim, çok eski yıllarda ticari ve mali olayların başlamasıyla ortaya çıkmıştır. Meydana gelen her ticari faaliyet veya mali olay tam olarak bugünkü anlamıyla olmasa da denetim işlemini gerekli kılmıştır. M.Ö. 3000 yılına dayanan arşiv bilgileri, eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde kamusal hesapların kontrolüne ve sağlamalarına ilişkin kanıtlar da denetim tarihinin çok eski tarihlere dayandığı görüşünü desteklemektedir. Halk adına denetim ve gözetim olanağı sağlanması için girişilen mücadeleler ise gelişimi desteklemektedir (Köse, 2000: 20). M.Ö. 4000 yılında doğudaki işletmeler ve hükümetler tarafından muhasebe endişelerini yatıştırmak için masrafların belgelenmesi, makbuz kesme ve vergi gibi aktivitelerin oluşturulması denetimin geliştirilmesine ve resmi kayıt sisteminin gelişmesine yardımcı olmuştur (Sridhar, 2003:3). İşletmelerdeki acemilikler, defter tutmadaki hatalar, yanlışlıklar yanı sıra artan dolandırıcılıklar sonucu muhasebe denetiminin oluşumunun gerekliliği artmıştır. Denetim uygulama olarak eski dönemlere dayanmasına karşın, günümüzdeki gelişimini Sanayi Devrimi'nden sonra tamamlamıştır (Bozkurt, 2010b: 17).

Muhasebe denetiminin tarihsel gelişimi sürecinde, muhasebe denetimi yaklaşımlarında ve muhasebe denetimi ile ilgilenen taraflarda da değişiklikler olmuştur. İlk yıllarda denetimin ilgili tarafı işletme sahipleri iken, zamanla borç verenler, devlet, sermaye piyasası yatırımcısı gibi diğer gruplarla ilgi duyanların sayısı artmıştır (Uzay vd., 2008: 10). Denetim uygulamalarında kullanılan yaklaşımlar ise zaman içinde aşağıdaki gibi değişmiştir.

- Sanayi devrimi öncesi ve sonrası 1900'lu yıllara kadar belgelerin tamamının incelenmesine yönelik "**Belge Denetim Yaklaşımı**". Bu tür yapılan denetimde

amaç, belgelerde olabilecek hata veya hileleri ortaya çıkartabilmektir. Çalışmalar belgelerin tamamını incelemeye yönelik olarak sürdürülmüştür.

- 1900 -1930 döneminde mali tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik “**Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı**”. Bu dönemde yaklaşım, işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkartılması yerine mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmak olmuştur. Böylece bu dönemde, günümüz modern denetim anlayışının temelleri atılmıştır.
- 1930’lu yıllardan günümüze kadar gelen ve işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini de esas alan “**Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı**”. Bu dönemde özellikle örnekleme çalışmalarında gelişmeler olmuş, işletmelerin bünyelerinde iç kontrol yapıları kurmaları, denetçilerin çalışmalarını şekillendirmeye başlamıştır.
- Günümüzde bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmeler sonucu, faaliyet denetiminin yaygınlaşması sonucu “**Yönetim Denetimi Yaklaşımı**”.
- 2000’li yıllardan sonra karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar sonucu, “**Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı**” ön plana çıkmıştır (Bozkurt, 2010b: 17-18).

Tarihsel süreç içinde ilk örneğe bakılacak olunursa, bağımsız bir mali müşavir tarafından ilk dış denetim İngiltere’de South Sea Bubble skandalı sonucu Charles Snell tarafından 1720 yılında yapıldı. 1710 yılında kiralanan South Sea Bubble Şirketi, toplam piyasa değeri, sonunda İngiltere’deki tüm paranın değerini aştı. Böylece şirket çöktü zaman, İngiliz ekonomisinde son derece önemli bir olay oldu. Bu olay muhasebe denetim tarihinde önemli bir yer edinmiştir (Fundamentals of the Internal Auditing Function).

Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi ise, denetim mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulması yanı sıra;

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartlarının oluşturulmasına,
- Tek düzen hesap çerçevesi finansal tablo düzenleme tablo düzenleme ve yayımlama ilkelerinin geliştirilmesine,
- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının belirlenmesine,
- Mesleğin yerleşmesi ve gelişebilmesi için, mesleğe giriş mesleğin uygulaması, meslek mensupları ve mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak mesleki bir örgütün kurulmasına,

- Meslek içi eğitimin yanı sıra, üniversitelerin gerek lisans, gerekse lisansüstü düzeylerde uzmanlaşmaya yönelik eğitim birimlerinin kurulmasına veya mevcutların geliştirilmesine,
- Muhasebe denetimine vergi denetimi olarak bakmamaya,
- Finansal tablolarını kamuya açıklanması ve açıklanan tabloların bağımsız denetçilerce onaylanması zorunluluğunun getirilmesine, bağlıdır ve bağlı olmuştur (Çarıkçıoğlu, s.3).

2. MUHASEBE DENETİMİNİN TANIMI

Muhasebe denetimi kavramının tanımını yapabilmek için muhasebe ve denetim kavramlarının tanımlarının yapılması gerekmektedir.

Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları (sermayesi ve borçları) üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir.

Esas olarak iktisadi, işletme veya teşebbüslerin, genelde ise malvarlığı ve gelir ve harcamaları bulunan kişi ve toplulukların, mali durumlarını, faaliyet sonuçları, üçüncü kişilerle olan alacaklılık borçluluk durumlarını belirlemek v.b. amaçlarla belge düzenlemelerini, belge alıp vermelerini, bunları sistematik olarak kayda geçirmelerini, kayıtlara dayanarak teşebbüs veya topluluğun mali durumunu ve faaliyet sonuçları gösteren mali tabloların düzenlenmesini ve rapora bağlanmasını içeren işlemler sistemi olarak tanımlanabilir (Baklacioğlu, 21).

Denetim, bir iş ya da işlemin doğru ve norm, kural, standart gibi önceden belirlenmiş metotlara uygun olup olmadığının araştırılması, incelenmesi ve kontrol edilmesi olarak tanımlanabilir. Genel anlamıyla denetim ise, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin işlemlerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve elde edilen sonuçları ilgi duyanlara raporlamak amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 1998: 5).

Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı; denetleme ise, muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır.

Muhasebe denetimi ise; bir firmanın finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine veya firmanın hukuki statüsü gereği başka bir

muhasebe sistemine uygun düzenlenip düzenlenmediğini belirlemeye yönelik, bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir (Erdoğan, 2002: 54-55).

3. MUHASEBE DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Muhasebe tanımının da içerdiği bazı özellikler aşağıda sıralanmıştır:

Denetim Belli Bir Ekonomik Birime Ait Bilgileri Kapsar: Her denetim çalışmasında denetimin yapılacağı alan ve dönemin kesin olarak ortaya konulması gerekir. Genelde denetim alanı, herhangi bir statüye sahip işletme veya onun bir birimi olabilir. Denetim çalışmaları kesinlikle başlangıcı ve sonu olan bir dönemi kapsamalıdır. Bu genelde 1 yıl olabileceği gibi 3 aylık, 2 yıllık veya işletmenin tüm faaliyet dönemini kapsayacak bir süreçte olabilir.

Denetim Bir Karşılaştırma Sürecidir: Denetim faaliyetlerinde temel olarak yapılan işlem, işletmenin çeşitli şekillerde ortaya koyduğu ve doğru olduğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçinin kendi doğrularının karşılaştırılmasıdır (Bozkurt, 2010b: 23-24).

Denetim Kanıt Toplama ve Değerleme Sürecidir: Denetim amaçlarına ulaşmak için denetçinin kullandığı her türlü bilgiye denetim kanıtı denir (Gürbüz, 1990: 5-7). Her denetim çalışmasında denetçiler belli bir görüşe ulaşabilmek için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamak zorundadırlar. Çeşitli denetim prosedürleri yardımıyla toplanan bu kanıtlar, denetçi tarafından değerlendirilerek sonuçta bir denetim görüşü oluşturulmaktadır.

Denetim Uzman Bir Kişi Tarafından Yapılmalıdır: Denetim çalışmasını yürüten kişi yeterli bilgi ve deneyime sahip olmalıdır. Denetçinin sahip olması gereken en önemli özelliklerde biri bağımsız davranma özelliğidir. Bağımsızlık denetim çalışmalarında tarafsız olabilme sonucunu doğurmaktadır.

Denetim Çalışmaları Sonucunda Rapor Düzenlenir: Denetimin son aşamasını denetim raporu oluşturur. Denetçi oluşturduğu görüşünü ayrıntılı olarak düzenleyeceği bir denetim raporu ile işletme ilgililerine bildirir. Genelde yazılı

biçimde düzenlenen denetim raporu, denetim türüne ve yararlananların niteliğine göre çeşitli biçimlerde olabilmektedir (Bozkurt, 2010b: 24-25).

Denetim ileriye dönüktür: Denetim, geçmişteki olay, işlem ve faaliyetleri ele alarak bir sonuca ulaşmakta ise de, asıl amaç, geçmişe ait zararı gidermekten ziyade gelecekte olabilecek zararları önleyici tarzda ortama özgü tedbirleri belirlemektir. Diğer bir ifadeyle, denetim bir gelecek sigortası niteliğindedir (Erdoğan, 2002: 56).

3.1. MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRLERİ

Muhasebe denetimini farklı şekillerde sınıflandırabiliriz. Genel olarak amaçlarına, kapsamına, uygulama zamanına, denetçinin statüsüne göre bölümlere ayırabiliriz.

Bu kısımda genel olarak denetim türleri ele alınacaktır.

3.1.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetimin amacı yönünden türleri; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi olarak üç başlık altında değerlendirilecektir.

3.1.1.1. Finansal Denetim

Finansal denetim (audit of financial statements), bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar. Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleridir. Bu denetim bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür (Kenger, 2001: 22-23).

Finansal denetimin içerdiği genel özellikler vardır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Bu tür denetimin amacı, işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır.
- Finansal tabloları denetleyen denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Amaç, mali tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır.

- Denetçi tarafından mali tablo hakkında bir bütün olarak tek görüş oluşturulmaktadır.
- Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır (Bozkurt, 2010b:28).

3.1.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme yönetimi tarafından konulan kurallar ve işletme politikalarının ne ölçüde uygulandığının saptanması amacıyla yapılan denetim türüdür (Dalak, 2000: 69) İşletme çalışanlarının ya da yöneticilerinin hukuk kurallarına yetkili makamlarca konulan usul ve kurallara uyup uymadıklarının incelenmesidir. Denetim sonuçları genellikle işletmenin üst yönetimine raporlanır. Uygunluk denetimi genellikle işletmede görev yapan iç denetçiler tarafından yapılırsa da zaman zaman kamu denetçileri de işletmenin eylem ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunu denetlerler. Uygunluk denetimine bir diğer örnek vergi denetimidir. Vergi denetiminde mükelleflerin mali hukuk kurallarına ne ölçüde uygun davrandığı incelenmektedir (Akarkarasu, 2000: 8). Bir başka örnek olarak ise, bir banka şube müdürünün kredi verme sınırını aşmış aşmadığının, banka müfettişleri tarafından incelenmesi veya bir işletmede mahsup fişlerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının iç denetçi tarafından incelenmesi verilebilir (Bozkurt, 2010b:29).

3.1.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi ve yönetim denetimi, bir firmanın amaçlarına ulaşmış olup olmadığını ve ekonomik işleyip işlemediğini tespit etmek amacıyla firma politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime tavsiyelerde bulunma çalışmalarıdır (Gürbüz,1990: 12).

Geleneksel olarak muhasebe denetiminin kapsamına muhasebe çalışmaları girmektedir. Faaliyet denetiminde değerlendirme kriterleri, son derece subjektiftir. Etkenlik ve etkinlik kavramları değerlendirme konusu ve şartlarına göre değişebilmektedir. Bu denetim türünde yapılan çalışmaların sonucunda; politikaların ve uygulamaların daha etkin ve etken olması için yönetime yeni çözümler ve öneriler içeren bir rapor sunulmaktadır (Karanfiloğlu, 29).

Faaliyet denetimi sonucunda düzenlenen raporlarda, politikaları ve uygulamaların daha etkin ve verimli olması için uygulanan ya da önerilen çözümlerin yer alması nedeniyle denetimden çok yönetim danışmanlığına benzemektedir. İyi gerçekleştirilen bir operasyonel denetimin yönetime;

- Artan bir karlılık,
- Kaynakların daha etkin kullanımı,
- Problemlerin daha erken safhalarda tanımlanması,
- Gelişmiş iletişim ortamı gibi faydalar sağlaması gereklidir (Taylor vd, 1997: 970).

3.1.1.4. Özel Amaçla Denetim

Özel amaçlı denetim, belli bir bilgi kullanıcı için belli bir konuda yapılan denetimdir. Örneğin bankaların kredi vermeden önce yaptıkları denetim, vergi denetimi özel amaçlı denetimlerdir. Bu denetim sonucunda, denetim talebinde bulunan bilgi kullanıcısına karar vermesine yardımcı olacak bilgiler ve önerileri içeren bir rapor sunulur.

Özel amaçlı denetimlerde denetlenecek bilgiler ve bunların karşılaşacakları ölçütler, denetimin amacına göre değişeceği için her denetim farklı konularda uzmanlık gerektirecektir. Bu nedenle özel denetim yapan uzmanların denetim yaptıkları konularda bilgi ve deneyim sahibi olmaları gerekir (Çömlekçi, 2004: 8).

Başlıca özel amaçlı, denetim türleri:

- Satın alma, devir, birleşmelerden önce yapılan incelemeler,
- Kredi açmadan önce yapılan incelemeler,
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun veya ihmalin araştırılması,
- Vergi incelemeleri,
- Kamusal örgütlerce yapılan incelemeler,
- Mahkemelerce yaptırılan özel incelemeler (Karanfiloğlu: 31).

3.1.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim türleri genel denetim ve özel denetim olarak ikiye ayrılır.

3.1.2.1. Genel Denetim

İşletmenin her türlü işlem ve kayıtları ile muhasebe çalışmalarının tümünü kapsayan denetim çalışmasıdır. Bu denetim türünde işletmenin mali durumunun ve muhasebedeki görüntüsünün gerçek ve düzgün olup olmadığı araştırılır.

3.1.2.2. Özel Denetim

Muhasebenin belli bir konusunda yapılan ve sadece bu konuda görüş açıklamayı amaçlayan denetim çalışmasıdır (Karanfiloğlu: 32). Sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesi özel denetimdir (Ulusoy, 2005: 276).

3.1.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim türleri, sürekli denetim, ara denetim ve son denetim olmak üzere 3'e ayrılır.

3.1.3.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim; bağımsız denetçinin, denetim konusunun temelini oluşturan olayların gerçekleşmesi ile eşzamanlı veya bu olayların gerçekleşmesinden kısa bir süre sonra yayınlanan bir dizi denetçi raporunu kullanarak denetim konusu üzerine yazılı bir güvence vermesine imkân tanıyan bir yöntemdir (Ağca, 2006). Her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetlemeyi ifade eder (Erdoğan, 2002: 60).

CICA (Confederation of international Contractors Association) ve AICPA (American Institute of Certificated Public Accountants) tarafından hazırlanan rapora göre; sürekli denetim, denetim konusuna giren işlemlere ilişkin olarak anında veya işlemler gerçekleştikten kısa bir süre sonra, yazılı güvence verilmesini sağlayan yöntemdir (CICA, 2009).

3.1.3.1. Ara Denetim

Hesap dönemi içinde belli tarihlerde yapılan denetimlerdir. Üç aylık, altı aylık gibi kısa hesap dönemlerine ait sonuçların denetimidir.

3.1.3.1. Son Denetim

Hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan denetim çalışmalarıdır. Bu denetim türüne tam denetim de denilmektedir.

3.1.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçi statüsüne göre denetim türleri bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olarak incelenecektir.

3.1.4.1. Bağımsız Denetim

İşletmelerin bağımsız bir uzman tarafından denetlenmesidir. Mali tabloların ait oldukları işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak aksettirilip aksettirilmediğinin ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenip, sonucun bir raporla teşvik edilmesi işlemidir (Çömlekçi, 1992: 5-6). Bir işletmenin mali tablolarında sunulmuş olan bilgilerin doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasal hükümlere uygun olup olmadığı hakkında bir kanaate ulaşmak amacıyla, bu işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe kayıtlarının eleştirisel biçimde bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesidir (Gürbüz, 1990: 25). Bağımsız denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır (SPK, Seri: X, No: 22).

Bağımsız dış denetimin temel amacı, kamunun aydınlatılmasını sağlayarak sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin haklarının korunmasını sağlamaktır (TSPAKB, 2010:167).

3.1.4.2. İç Denetim

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç

denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (Kaya, 2010: 28).

“Örgüte hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için örgüt içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur” biçiminde ifade edilen iç denetime ilişkin olarak Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA: American Institute of Certified Public Accountants) ve Denetim Standartları Kurulu (ASB: Accounting Standards Board) tarafından yapılan tanım da şöyledir: *“İç denetim, işletmeye bir hizmet olarak muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi için yönetim veya yönetim kurulu tarafından izleme ve değerlendirme faaliyetidir”* (Sağlar ve Tuan, 2009: 344).

İç denetim biriminin misyonu, *“İşletmenin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için düzenlenmiş bağımsız, tarafsız güven ve danışma hizmetleri sağlamaktır”* şeklinde ifade edilebileceği gibi; daha açık bir şekilde, iç denetimin ilgisini çeken ve (1) risk yönetimi, (2) kontrol, (3) kurumsal süreçler olarak adlandırılan faaliyet alanları gösterilmek suretiyle de tanımlanabilmektedir. Söz konusu misyon kapsamında iç denetim eyleminin faaliyet alanı İç Denetçiler Enstitüsü tarafından şöyle belirlenmiştir

- Muhtemel riskler belirlenir ve yönetilir,
- Farklı örgütsel guruplar arasında olması gereken etkileşimler oluşturulur,
- Önemli görülen finansal, yönetsel ve faaliyetlerle ilgili bilgi doğrudur,
- İşgörenlerin eylemleri politikalara, standartlara, prosedürlere ve uygulanması
- Zorunlu olan yasalara ve diğer düzenlemelere uygundur,
- Kaynaklar ekonomik olarak sağlanır, etkin bir şekilde kullanılır ve uygun olarak korunur,
- Programlara, planlara ve amaçlara ulaşılır,
- Kalite ve sürekli geliştirme, örgütün tüm kontrol süreçleri tarafından desteklenir,
- Örgütle ilgili olan önemli yasalar ve yapılan diğer düzenlemeler sürekli izlenir ve uygulanır (Yılancı, 1999: 108-109).

3.1.4.3. Kamu Denetimi

Kamusal denetim adından da anlaşılacağı gibi kamu kuruluşlarının kendi denetim elemanlarına kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla yaptırdıkları denetimler olmaktadır. İşletmelerde yürütülen kamusal mali denetim içinde ise, en önemli yeri vergi denetimi oluşturmaktadır (Aktuğlu,1993: 19). Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlenmiş olan bu denetim birimleri kamu firmalarının ve özel firmaların yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler.

Kamu denetimleri, yasalara dayanan, tarafsız ve yaptırımcı bir niteliğe sahip hesap denetimleridir (Gürbüz, 1990: 17).

4. DENETÇİNİN ÖZELLİKLERİ

Denetçi, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki özelliklere sahip denetim faaliyetini yürüten kişiye denir.

Denetçiler, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını göz önüne almaksızın, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek bütün müdahalelerden ve çalışmalarını sırasında ortaya çıkabilecek her türlü çıkar çatışmalarından uzak bir şekilde denetim raporlarını hazırlamak ve açıklamak zorundadırlar (Ulusoy, 2005: 276).

Denetçiler birtakım özelliklere sahip olmak zorundadırlar. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanacaktır.

- Denetçi yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.
- Denetçi bağımsız davranma özelliğine sahip olmalıdır.
- Denetçi çalışmalarında gerekli özeni göstermelidir.
- Denetçi kişilikli ve ahlaklı olmalıdır (Bozkurt, 2010b: 31).

5. DENETÇİ TÜRLERİ

Mesleki bilgi ve deneyime sahip olan, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan denetçiler yaptıkları denetim türleri bakımından denetçiler ,bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olarak 3 gruba ayrılırlar.

5.1. BAĞIMSIZ DENETÇİLER

Bağımsız denetim, bir işletmenin mali tablolarında sunulmuş olan bilgilerin doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasal hükümlere uygun olup olmadığı hakkında bir kanaate (görüşe) ulaşmak amacıyla, bu işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe kayıtlarının eleştirisel biçimde bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesidir (Gürbüz, 1990: 25). Bağımsız denetçi ise, profesyonel olarak denetim hizmeti sunan, bağımsız ve tek başına çalışan veya bir denetim işletmesine bağlı olan denetçilere bağımsız denetçi denir.

Bağımsız denetçilerin asli görevi mali tablolarını denetlemektir. Bunun yanında yaptıkları çeşitli hizmetlerde vardır.

- İşletmelere vergi konusunda danışmanlık yapmak,
- Çeşitli yönetim danışmanlığı yapmak,
- Muhasebe sistemi kurmak, mevcut sistemi inceleme ve önerilerde bulunmak,
- İç kontrol yapısını oluşturmak,
- İşletmelerde iç denetim işlevinin oluşumuna yardımcı olmak,
- İşletmeler adına temsil görevi üstlenmek,
- Kamu kurumlarının işletmelerden istediği belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmek (Bozkurt, 2010b: 31).

5.2. İÇ DENETÇİLER

İç denetçi, denetim işini firmanın kadrolu elemanı olarak yapan uzman bir kişidir. Aslında üst yönetimin görevi olan denetim işini onun adına yaparak kurmay hizmeti görür. Bu nedenle iç denetçiler, firma politikalarının ve yordamlarının personelce takip edilip edilmediğini ve firma varlıklarının korunup korunmadığını belirlemekle, yani uygunluk denetimi yapmakla veya faaliyet yordamlarının etkinlik ve verimliliğini belirlemekle, yani faaliyet denetimi yapmakla yükümlüdür (Çömlekçi ve Erdoğan, 1997: 8). İç denetçiler finansal denetimler, operasyonel denetimler, bilgi teknolojisi denetimleri, uygunluk denetimleri ve özel incelemeler ile kuruma değer katarlar (Kaya, 2010: 9). Ayrıca örgütte etkinlik, yeterlik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler (Korkmaz, 2007: 4)

5.3. KAMU DENETÇİLERİ

Kamuda oluşturulan birimlere bağı olarak denetim eylemleri yapan kamu denetçileri, denetime tabi kamu kurumlarının ve özel sektör işletmelerinin ilgili kanunlara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikalarına uygunluk ve kamuya yararlılık derecelerini denetleyerek, araştırıp inceler (Özer, 1997: 101). Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlenmiş olan bu denetim birimleri, kamu firmalarının ve özel firmaların yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetlerler (Güredin ve Sürmeli, 1997: 7).

6. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Devam eden denetim çalışmalarının kalitesini kontrol altında tutabilmek için bazı standartlar oluşturulmuştur. Bu standartların tümüne “ Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denir (Bozkurt, 2010g: 35).

Bu standartlar ilk kez 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından kabul edilmiş ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir. Standartlar,

1- Genel Standartlar

- a. Mesleki eğitim ve yeterlilik
- b. Bağımsız davranabilme
- c. Mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesi

2- Çalışma Alanı Standartları

- a. Denetimi planlama ve gözetim.
- b. İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme
- c. Yeterli ve güvenilir kanıt toplama

3- Raporlama Standartları

- a. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk
- b. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde değişmezlik (Devamlılık)
- c. Mali tablolardaki açıklama yeterliliği
- d. Görüş bildirme şeklindedir.

Standartların temel amaçları arasında denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmek, denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını yapması gereken çalışmaların neler olması gerektiğini belirlemek vardır (Bozkurt, 2010b: 35).

7. MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

Bu kısımda kanıt kavramından bahsedilecektir. Ayrıca kanıt toplama teknikleri başlıklar altında incelenecektir.

7.1. MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT KAVRAMI

Denetçi bir sonuca ve bu sonuca bağlı olarak bir görüşe ulaşmadan önce yeterli nitelikte kanıt toplamalıdır. Denetçi, toplayacağı kanıtların sayısını, iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesap veya hesap gurubunun niteliklerine ve bunların yanı sıra müşteri işletme hakkında derlenmiş bilgilere göre saptayacaktır

Denetim kanıtlarının kalitesini etkileyen belli başlı etmenler vardır. Denetçi bunları göz önünde bulundurmalıdır. Bunlar;

- Kanıtın geçerliliği,
- Kanıtın objektif oluşu,
- Kanıtın zamanlılığı,
- Kanıtın sürekliliğidir.

Toplanacak olan kanıtların *yeterli miktar ve güvenilirlik* te (kalitede, uygunlukta) olması denetçinin denetim raporunda ortaya koyacağı görüşü için önem arz etmektedir. Toplanacak olan kanıtların miktar ve güvenilirlik olarak yeterli olup olmadığının belirlenmesi denetçinin öznel yargısına bağlıdır (Türker vd., 2003: 45).

7.2. MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT TÜRLERİ

Muhasebe denetiminde kanıt türleri fiziki kanıtlar, doğrulama kanıtları, belgelerden elde edilen kanıtlar, analitik kanıtlar, sözlü kanıt, gözlem sonucu elde edilmiş kanıt olarak altı gruba ayrılır.

7.2.1. Fiziki Kanıtlar

Kanıt müşterinin sözlü beyanı, üçüncü kişilerle yazışmaları, denetçi tarafından yapılan gözlem ve soruşturmalar gibi çeşitli şekillerde olabilir. Önemli olan denetim amacının gerektirdiği nitelikte ve miktarda kanıt toplanmasıdır. Fiziksel kanıtlar denetçinin somut olarak görebildiği kanıtlardır (Çömlekçi, 2004: 6). Fiziksel kanıtlar, maddi varlıkların incelenmesi ve işletme faaliyetlerinin gözlenmesidir. Örneğin, denetçi stokları inceleyerek, stokların mevcut olduğuna ilişkin kanıt elde edebilir veya ambarda güvenlik önlemlerine ilişkin gözlemlerde bulunabilir. Fiziksel kanıtlar para, mal, demirbaş gibi maddi varlıkların var olduğunu doğrulamada kullanılmasına karşın, diğer denetim amaçları için bunların kullanımı sınırlıdır. Fiziksel kanıtlar incelenen varlığın mülkiyetini ve değerini belirlemede denetçiye yeterli bilgi sağlamaz (Kepekçi, 1998: 86). Örneğin, gözlenen ve sayılan varlık, kiralanmış veya ödünç alınmış olabilir (Gürbüz,1990: 97).

Sağlamlılık düzeyi yüksek fiziki kanıtlar kasa, stok, menkul kıymetler ve maddi duran varlık hesaplarından elde edilmektedir. İşletmede fiziki varlığı bulunmayan kalemler den fiziki kanıt elde etme olanağı bulunmamaktadır (Bozkurt, 2010g: 59).

Direkt olarak toplanmaları nedeniyle fiziki kanıtlar güvenilirlik dereceleri en yüksek kanıtlardır (Kardeş, 1996: 84).

7.2.2. Doğrulama Kanıtları

Denetçinin işletme dışındaki bir kaynaktan doğrudan doğruya yazılı bilgi alma işlemidir. Bu bilgiler işletme dışı bağımsız kaynaklardan geldiği için son derece güvenilir olarak işlem görür. Bu kanıtlar nispeten pahalı olduğundan daha az başvurulur. Bu teknik alacak hesapları, alacak senetleri, peşin ödemeler v.s alanlarda kullanılır. Doğrulama için işletmece hazırlanan ve imzalanan doğrulama mektubu ilgili kaynağa gönderilir. Yanıtın ise doğrudan denetçiye gelmesi sağlanmalıdır (www.asmmmo.org.tr). Doğrulama işlemi sağlamlık ve güvenilirlik nedeniyle çoğunlukla yazılı olarak yapılmaktadır (Bozkurt, 2010b: 60).

7.2.3. Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar

Belgelerden elde edilen kanıtlar denetçinin muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarında yer alan tutarların dayandığı belgelerden elde edilir.

Denetim işi, denetlenen işletme ve bağımsız üçüncü kişilerce hazırlanan belgelerin, yetkili incelenmesiyle toplanan kanıtları içerir. Bu belgeler, pek çok işletme yönetimi beyanları (bildirim, iddia) ile ilgili kanıt sağlayabilirler. (Kütük, 2008: 96).

İşletme dışında düzenlenen belgeler, işletme içinde düzenlenen belgelere göre daha güvenilir kanıtlardır. Çünkü bunlar bağımsız üçüncü kişilerden elde edilen kanıtlardır. Ancak, bunlar müşteri işletmenin bilgi sistemine girdiği için üçüncü kişilerin beyanlarından (doğrulamalar) elde edilen kanıtlar kadar güvenilir değildir (Kepekçi, 1998: 88).

7.2.4. Analitik Kanıtlar

Analitik inceleme teknikleri, finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder.

Analitik kanıtlar; finansal oranlar (resyolar), çeşitli istatistiksel analiz yöntemleri (zaman serisi analizleri) ve ussallık testleri ile elde edilen bütün kanıtlardan oluşmaktadır (Kardeş, 1996: 85).

Analitik inceleme tekniklerinin içeriği, işletmeye ait mali bilgilerin;

a) Önceki dönemlere ait karşılaştırılabilir nitelikteki bilgiler,

b) Bütçe ve tahminler gibi işletmenin beklediği sonuçlar veya amortisman gideri tahmini gibi bağımsız denetçinin beklentileri,

c) İşletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranının, faaliyette bulunulan sektör ortalamasıyla veya sektördeki benzer işletmelerin oranları ile karşılaştırılması gibi sektör bilgileri ile karşılaştırılmasını içerir (www.denetimnet.net).

7.2.5. Sözlü Kanıt

Denetlenen işletmenin dışındaki kişilerden alınan sözlü ifadelerdir. Belirli bir yasal durumla ilgili olarak denetçinin müşteri işletmenin avukatından aldığı sözlü ifadeler örnek olarak vermek mümkündür. Ayrıca müşteri işletmeden veya is görenlerden alınan sözlü ifadeler. Başlıca örnekler; işletmenin iç kontrol sistemi hakkında alınan sözlü bilgi, işletmenin satış politikası hakkında alınan sözlü bilgi, belirli bazı yevmiye kayıtları ile ilgili olarak alınan açıklayıcı sözlü bilgiler olarak sıralanabilir (Güredin, 1994: 32).

7.2.6. Gözlem Sonucu Elde Edilmiş Kanıt

Gözlem konusu kişiler işlemler ve süreçlerdir. Bu deneti işlemini uygulayan denetçi tanıklık yaptığı faaliyet hakkında görsel kanıt türünde bilgi toplar. Bu bilgi doğrudan doğruya denetçi tarafından elde edildiği için güvenilirlik derecesi yüksek bir bilgidir. Gözlem ayrıntılı bir fiziki bir inceleme yapılmasını gerektirmeyen bir denetim işlemidir (Kaya, 2005: 52).

8. DENETİM TEKNİKLERİ

Muhasebede denetim teknikleri, fiziki inceleme tekniği, doğrulama tekniği, belgelerin incelenmesi tekniği, kayıt sürecinin incelenmesi tekniği, gözlem tekniği, analitik inceleme tekniği ve soruşturma tekniği olarak yedi grupta incelenir.

8.1. FİZİKİ İNCELEME TEKNİĞİ

Denetçinin elde edebileceği en kuvvetli kanıtlardan biri, kayıtlarda ve belgelerde gösterilen aktif kıymetlerin fiziksel olarak işletmede mevcut olusudur. Bu teknik maddi varlıklarla sınırlıdır. Kasa, alacak senetleri, hisse senetleri ve tahviller, stoklar, binalar, demirbaşlar, makine ve tesisler bu tür aktif kıymetlerdir. Örneğin, işletmenin kasasında mevcut paranın denetçi tarafından görülmesi ve sayılması onun mevcut olduğunun kanıtıdır (Kepekçi, 1998: 91).

Fiziki inceleme tekniğinin uygulama aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2010b: 65):

- Fiziki olarak incelenecek varlık belirlenir.
- Fiziki varlığın sayımı yapılır. Sonuçlar kayıtlar ile karşılaştırılır. Sayım sırasında duruma göre örnekleme çalışmaları yapılabilir.
- Sayılan varlığın kalitesine bakılır. Burada amaç fiziki varlığın değerinin belirtildiği nitelikte olup olmadığının araştırılmasına yöneliktir. Bu aşamada gerektiğinde bir uzmanın yardımına başvurulur.
- Sayılan varlığın saflığına, dolayısıyla sahte olup olmadığına bakılır. Özellikle kasa denetimlerinde ve kuyumcu denetimlerinde bu konu önem kazanır. Bu aşamada da uzman görüşüne başvurmakta yarar vardır.

Denetçiler, fiziki inceleme tekniğini kullanarak maddi kıymetlerin varlığı ve durumu hakkında doğrudan bilgi edinirler ki; doğrudan edinilen bilgilerin güvenilirliği de yüksektir. Dolayısıyla, en yüksek güvenilirliğe sahip fiziki kanıtlar fiziksel inceleme sonucunda toplanan kanıtlardır (Türker vd., 2003: 84).

8.2. DOĞRULAMA TEKNİĞİ

Soruşturmanın özel bir türü olan doğrulama tekniği, üçüncü kişilerden bir bilgi veya mevcut bir durum hakkında yazılı cevap istenmesidir. Örneğin denetçi borçlularla ilişki kurarak alacakların doğruluğunu doğrudan sorabilir. Doğrulama tekniği hesap kalanları ve onların bileşenleriyle ilgili olarak sık sık kullanılır ancak kullanımı hesaplarla sınırlı değildir. Örneğin, denetçi, işletmenin üçüncü kişilerle yapmış olduğu anlaşma koşullarının ve işlemlerin teyidini isteyebilir.

İki tür doğrulama tekniği vardır; pozitif doğrulama tekniği ve negatif doğrulama tekniğidir. Pozitif doğrulama tekniği, tüm durumlarda bir cevap ister. Negatif doğrulama tekniği alıcıdan sadece eğer bir hesap kanlının doğru olmadığını düşünüyorsa cevap vermesi istenir (Çömlekçi, 2004: 47).

8.3. BELGELERİN İNCELENMESİ TEKNİĞİ

Denetim süreci boyunca, müşteri işletme faaliyeti ve mali tablolar ile ilgili olarak her türlü belge içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun ayrıntılı incelenmesi, belge incelenmesi tekniği olarak adlandırılır. Bu teknik yolu ile elde edilen kanıtlar, denetçinin denetim faaliyetleri sonucunda oluşacak olan görüşünde en çok başvurduğu kanıt türüdür.

Geleneksel kanıt toplama tekniklerinden biri olan belge incelemesi tekniğinde temel amaç, önemli olan hataları kaynağında belirlemek ve ileriye yansımaları engellemektir. Belge incelemesi iki aşamalı bir süreçtir. Birinci aşamada belgeler ile defter kayıtları arasında uygunluk aranır, ikinci aşamada ise, defter kayıtlarına esas teşkil eden belgelerin şekli ve maddi uygunlukları kontrol edilir (Türker vd, 2003: 82).

8.4. KAYIT SÜRECİNİN İNCELENMESİ TEKNİĞİ

İşletmenin dosyalarında bulunan belgelerin örnekleme yoluyla seçilerek ilgili kayıtlarının başlangıcından sonuna kadar adım adım izlenmesi tekniğidir. Burada amaç kayıt süreci içinde yapılabilecek hata veya düzensizlikleri ortaya çıkartabilmektir. Süreç izlenirken kayıtların doğru olup olmadığı konularında kanıtlar elde edilebilir. İşletmeler genellikle kayıt süreçlerini, iç kontrol yapılarına bağlı olarak düzenlerler. Dolayısıyla kayıt süreci izlenirken, kontrollerin yapılması işlemi de yapılmış olur (Bozkurt, 2010b: 70-71).

8.5. GÖZLEM TEKNİĞİ

Bu teknikte, belgelerin, kayıtların ve tabloların dikkatli bir incelemeye tabi tutulması yerine, daha fazla araştırmayı gerektirecek olağandışı işlemleri ve hesap kalanlarını belirlemek amacıyla belgeler, kayıtlar ve tabloları gözlemlemek te bir denetim prosedürü kabul edilebilir. Örnek olarak, denetçi alıcılar hesabı icmalinde alacak kalanı veren hesapların olup olmadığına veya alıcılar yardımcı hesaplarında uzun süredir tahsil edilmemiş büyük alacakların olup olmadığına göz atabilir (Kepekçi, 1998: 95).

8.6. ANALİTİK İNCELEME TEKNİĞİ

Analitik inceleme tekniği, işlem ve hesaplarda, varsa önemli sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık ve yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb., bakımlardan, önceki yıl hesap ve işlemleriyle, bütçe verileriyle veya sektör ortalamalarıyla oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemleri uygulanarak karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir. (Soyer, 2005: 54)

8.7. SORUŞTURMA TEKNİĞİ

Finansal veya finansal olmayan, işletmenin içinden veya finansal olmayan işletmenin içinden veya dıŐından bilgi sahibi kişilerden bilgi sağlamaya çalıŐmaktır. Soruşturma denetim suresince çokça kullanılan ve yapılan diğer denetim tekniklerini tamamlayan bir tekniktir.

Soruşturma yanıtları denetçiye daha önce sahip olmadığı bilgileri veya doğrulayıcı denetim kanıtlarını sağlayabilir. Bazı durumlarda soruŐturalardaki yanıtlar, denetçinin denetim tekniğini deĐiŐtirmesine veya ilave denetim teknikleri yapmasına temel oluşturur. Denetçi yeterli uygun denetim kanıtı elde etmek için soruşturmaya ilave olarak denetim teknikleri uygulanır. Örneğin tek başına soruşturma kontrollerin etkinliğini test etmek için yeterli değildir (mleki, 2004: 47).

9. MUHASEBE DENETİMİNİN ROLÜ ÜZERİNE BİR ÖRNEK: ENRON SKANDALI

Enron, bir mihenk taŐı olarak finansal skandallar tarihinde yerini almıştır. Zira Enron vakası, sadece bir denetim hatası değil aynı zamanda, kötü yönetim ile hissedarlar ve çalışanların dolandırıcılığı bir entrika niteliğindedir (Demircan, 2007: 36).

ABD'nin Houston (Texas) merkezli Şirketi, Enron; 1985'te iki doğal gaz Şirketinin birleŐmesiyle ortaya ıktı. Kısa müddet sonra Amerikan enerji piyasalarının serbestleŐmesiyle serpildi ve geliŐti. Future sözleşmeler adeta onun adıyla anılır oldu. ABD'de 1980'lerin ortalarında petrol fiyatları istikrarlı biçimde düŐmeye baŐlamıŐtı. Doğal gaz alıcıları bu dönemde fuel-oil gibi alternatif ucuz enerji kaynaklarına yönelmeye baŐladılar. Tam bu sırada Enron nclĞindeki endüstri Şirketleri piyasanın kurallarından arındırılması (derelegation) için yoğun lobby faaliyetlerine giriŐmeye baŐladılar. Bunların sonucunda oluşturulan yeni piyasada da Enron (gelecekteki enerji teslimlerinde geçerli olacak fiyatlara garanti vererek) futures sözleŐmelere giriŐti. Hemen akabinde Enron, benzer fırsatı (future sözleşmeler) serbestleŐen elektrik piyasasında da edindi. 1990'ların ikinci yarısında Enron, yeni piyasalara girerek faaliyetlerini geniŐletti. Enerjiye ilaveten, elik ve

orman ürünleri gibi endüstriyel ürünlerin ticaretine başladı. Yaklaşık on yıl kadar sonra şirket, faaliyet alanlarını daha da genişletmiş reklam amaçlı yayıncılık, internet bandwidth hizmetleri ile (kötü hava şartlarından kaynaklanan ekonomik riskleri sabitleyenler dahil) future sözleşmeler gibi geniş bir alana yayılmıştı.

Sonuçta 1980'li yılların küçük çapta bir boru hattı şirketi Enron, kısa sürede (2000 yılı) toplam geliri 100 milyar doları bulan dünyanın sayılı en büyük enerji şirketlerinden biri haline gelmişti. Aynı yıl itibariyle temel verilerine bakıldığında toplam aktifleri 65.5 milyar dolar ve toplam çalışan sayısı 19.000' e yaklaşmıştı. 2000 yılı gelirleri 100 milyar doları aşan Enron, enerji üretimi ve dağıtımını ile başlayıp, daha sonra enerji ticareti üzerinde yoğunlaşmış bir şirketti. Şirket, zaman içerisinde, kendi başına adeta bir enerji borsası haline geliyor ve ABD ile Avrupa'da enerji ticaretinin yüzde 20'sini gerçekleştiriyordu. Bunun yanı sıra, şirket birçok yeni alana da girmişti. Enron, bir yandan ABD'de enerji piyasasının liberalleştirilmesi için var gücüyle çabalarırken, diğer yandan da bu piyasada önemli bir oyuncu haline gelmişti.

Ekim 2001'de başlayan söylentiler Enron bilançosunun makyajlandığı iddialarını gündeme getirirken dikkatleri denetim firmalarının üzerine çekti. Enron'un çöküşüne yol açan süreçte üç önemli unsur etkili olmuştu. Bunlar şirketin yoğun olarak kullandığı özel amaçlı varlıkların (ÖAV) muhasebeleştirilmesinde yapılan hatalar, şirketin şarta bağlı yükümlülüklerinin değerlendirilmesinde ve muhasebe kayıtlarına yansıtılmasında yapılan hatalar ve şirket faaliyetlerinde kullanılan türev araçlar ile enerji satış sözleşmelerinin değerlerinin belirlenmesi ve muhasebe kayıtlarına yansıtılmasında yapılan hatalar olarak gruplandırılmaktadır (Kırılıoğlu ve Akyel, 2004: 30).

Şirket'in batışına giden yoldaki en önemli kilometre taşları, yasal ve/veya yasadışı olarak uygulanan bazı muhasebe kuralları ve Enron dışında kurulmuş birçok SPE (Special Purpose Entity) şirket kanalıyla risklerin ve zararların bilanço dışına çıkarılarak gizlenmesi olmuştu. Bu işlemlerle ve diğer bazı ilişkiler sayesinde karlı ve parlak bir görüntü yaratılarak şirketin hisse senedi fiyatları yükseltilmişti. Enron'un, Ekim 2001 'de zarar açıklaması ve Kasım 2001 'de geçmişe dönük olarak

gelirlerini düzeltmesiyle başlayan süreç, aralık başında şirketin iflasını istemesiyle korkunç sona ulaştı.

Enron Şirketi'nin iflası, sadece hissedarlarını ve çalışanlarını değil, işletme çevresinin (paydaşlar- stakeholders) tamamını etkiledi. Bu olayda başta mevcut sistem olmak üzere, denetim süreci, işletme çalışanları ve bu hisselerle yatırım yapanlar eleştirilmektedir. İflastan bir yıl öncesine kadar şirketin hisselerinin değeri 80 milyar dolar düzeyinde iken artık hiçbir değer ifade etmemektedir. Bir zamanlar hızla yükselen hisse fiyatları ile Wall Street'in en gözde şirketlerinden olan bu firmanın geleceği, Amerika'da enerji endüstrisinde serbestleştirmeye gidileceği haberleri ile parlamıştı. Ancak, kendi tepe yöneticilerinin ellerindeki şirket hisselerini büyük karlarla satmalarının akabinde, hissedarların birikimleri ve çalışanların tasarrufları yok olarak bu iflas olayı gerçekleşti. Şirketin muhasebe ve denetim uygulamaları titiz bir incelemeye tabi tutuldu ve şirketin denetiminden sorumlu ve beş büyük muhasebe firmasından biri olan Arthur Andersen firması da ağır eleştirilere hedef oldu. Dolayısıyla Enron'un ani iflası denetim mesleğinin, mesleki kurallarının ve ahlaki güvenilirliğinin tekrar gözden geçirilmesi sonucunu gündeme getirdi (Süer, 2003).

Bu enerji ve ticaret devinin, 2001 Kasım'ındaki varlıklar toplamı 70 milyar, hisse senetlerinin New York Borsası'ndaki pazar değeri de 80 milyar dolar, çalışan sayısı 21 bin idi. ABD ekonomik tarihinin bu en büyük iflas olayının ardından, şirketin hisselerine yatırım yapmış yatırımcıların servet kaybının 80 milyar dolara ulaşabileceği tahmin edilmiştir. Çok sayıda pay sahibinin şirket ve bağımsız deneticisi aleyhine mahkemelere başvurduğu bu büyük olayın, ABD toplum yaşamında ve kapitalizmin kaderinde önemli değişiklikler yapacağı tahmin edilmektedir.

Bu olayın, muhasebe uzmanlığı mesleği ve onun geleceği üzerinde de büyük değişiklikler yaratacağı şimdiden belli olmuştur. Çünkü bu büyük başarısızlıkta pay sahibi olanlar arasında, muhasebe uzmanlığı mesleğinin dev şirketlerinden (beş büyüklerden) ünlü Arthur Andersen (AA) firması da vardır. Enron olayı, bağımsız denetim ve işletme danışmanlığı alanının en güçlü şirketlerden AA'nın denetimi altında batmış olan üçüncü büyük firmadır (Aysan, 2002).

ABD’de Enron’ a yönelik yürütülen çeşitli incelemelerden çıkan sonuçlara göre, Andersen firması Enron’ un finansal raporlarının denetimi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmedi veya ilgili taraf işlemleri üzerindeki iç kontrol hakkında, iç denetim komitesinin endişelerini dikkate almadı. (Powers Raporu)

Enron'un çöküşünde temel olarak üç önemli husus etkili olmuştur.⁵⁴

- Şirketin yoğun olarak kullandığı Özel Amaçlı Varlıkların (Special Purpose Entity) muhasebeleştirilmelerindeki hata ve hileler
- Şirketin şarta bağlı yükümlülüklerin değerlemesindeki ve muhasebe kayıtlarına yansıtılmasındaki hatalar
- Şirketin faaliyetinin son yıllarında yoğun olarak kullandığı türev araçlar ile enerji satış sözleşmelerinin makul değerlerinin tespitinde ve muhasebe kayıtlarına yansıtılmasında yapılan hatalar dır.

Enron’ un çöküşünde en önemli etmen özel amaçlı varlıkların kullanılmasında yapılan hile ve hatalardır. Kurum ÖAV’ ları bilanço dışı finansman için kullanmış yalnız söz konusu varlıkların muhasebe sistemine entegrasyonunda genel kabul görmüş muhasebe standartlarına karşı çeşitli oyunlar yapılmıştır (İnam, 2007: 54).

İyi yapılmış geleneksel bir muhasebe denetiminin Enron’ un birçok işlevsel problemini tespit edilebileceğine birçok kişi tarafından inanılsa da, iyi yapılmış bir muhasebe denetimi ile problemler çok daha çabuk gün yüzüne çıkardı. Sürekli muhasebe denetiminde, denetim sonuçları işlemlerle aynı anda üretilmektedir. Sürekli yapılan muhasebe denetiminde, işlemler sürekli takip edilmekte ve bulgular beklenen sonuçlarla karşılaştırılmaktadır. Herhangi bir açıklık söz konusu olduğunda, denetçiler ve yöneticiler sisteme güvence sağlamak için uyarılmaktadır. Sürekli muhasebe denetimi ile Enron’ un hastalıkları teşhis edilebilirdi. Enron’ un kendi şirketleriyle gerçekleştirdiği işlemler anormal nitelikteydi. Örneğin, Enron’ un alt şirketlerine ait birçok oran, aynı sektörlerde yer alan rakiplerinin oranlarıyla uyumlu değildi. Sadece bu bile bir incelemeyi gerekli kılmaktaydı. Burada düzenli yapılacak muhasebe denetiminin önemi çok açıktır (Vasarhelyi vd., 2002)

Bilanço dışı işlemlerin mevcut muhasebe standartları ve diğer düzenlemeler yardımıyla ortaya çıkarabilmeleri oldukça zordur. Denetim şirketleri ayı zamanda bir muhasebe mesleğidir. Bunun içinde denetim tarafsız olmak zorundadır. Yani denetleyeceği şirketle ilgili hiçbir finansal ilişki içinde bulunmaması

gerekmemektedir. Ancak denetim firması aynı zamanda Enron şirketinin danışman firmasıydı. Bu durum, net bir şekilde çıkar çatışmasına neden olmaktadır. Çünkü denetçi, muhasebe problemleri olduğu şeklinde bir rapor yayınlarsa bu durum danışman şirketin gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Denetimde esas unsur, muhasebe standartları çerçevesinde kamu çıkarlarının korunup korunmadığının tespitidir. Kamu, bu sorgulamayı denetçilerin yapacağını ummaktadır. Kamunun, denetçiden istediği şeyler ile denetçinin kamuya verdiği şeyler arasında derin bir beklentiler uçurumu oluşmuştur. Bu uçurum, denetim mesleğine olan güvenin yeniden tesis edilmesi ve denetim fonksiyonunun, finansal sistemin bir parçası olduğu belirtilerek giderilebilecektir. (Demircan, 2007:38).

10. ENRON SKANDALI SONRASI GELİŞMELER: SARBANES OXLEY KANUNU

Denetlenen firmalarda karşılaşılan çarpıklıkların düzeltilmesi, denetçi firmaların toplumsal sorumluluklarının bilincinde hareket etmesini sağlamak amacıyla ve yolsuzlukların ve denetim sistemindeki çarpıklıkların kamuoyunda gördüğü tepkiye karşılık Sarbanes Oxley Kanunu 2002 yılında Amerikan Kongresinde kabul edilmiştir (Gökalp, 2005: 108).

Bu yasa halka açılmış olan firmalarla, onları denetleyen firmaları ve bu görevlerde çalışanları ilgilendirmektedir. Aynı zamanda kanun, denetlenen şirketlerde çalışan muhasebeci ve iç denetçileri de kapsamaktadır (İren, 2007:119).

ABD’de meydana gelen Enron, Worldcom ve Xerox gibi büyük şirketlerin finansal skandallarından sonra 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Kanunu ile özellikle halka açık şirketlerin denetiminin izlenmesi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, şirket sorumluluğunun ve üst yönetim düzeyinde açıklama sorumluluğunun artırılması, halka açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığın artırılması ve kurumsal yönetim alanlarında getirdiği düzenlemelerle yeni bir dönem başlamıştır (Temel, 2008: 1).

Sarbanes Oxley Kanunu(Sarbanes Oxley Act) her ne kadar ABD’de ortaya çıkan problemler ve özellikle Enron ve Worldcom başta olmak üzere önemli skandallardan sonra yürürlüğe konulmuş ise de SAO Yasası’nın düzenlediği konulara ilişkin problemler globaldir. SAO Yasası’nda yer alan düzenlemeler

oldukça ileri seviyede ve alışılmışın ötesinde radikaldir. Bu sebeple tüm dünyada yankı uyandırmıştır ve diğer ülke kurumsal yönetim düzenlemelerini önemli ölçüde etkilemiştir (Elitaş ve Elitaş, 2011, 128).

Sarbanes Oxley Kanunu; muhasebe gözlem kurulunun kuruluşu ve işleyişi, denetim firmasının bağımsızlığı, şirketin sorumluluğu, mali bilgilerin arttırılması, analiz ve çıkar çatışmaları, komisyon kaynakları ve otoritesi, çalışmalar ve raporlar, kurumsal ve suç unsuru taşıyan suiistimal sorumluluğu, beyaz yakalı suçları ile ilgili cezaların arttırılması, kurumsal vergi iadeleri ve kurumsal suiistimal ve sorumluluk konuları olarak 11 ana başlıktan oluşmaktadır (Güneş ve Teker, 2010: 69).

SAO Yasası ağırlıklı olarak kurumsal yönetim üzerine hükümler ihtiva etmekle birlikte, SAO Yasası'nda yer alan hükümlerin bir kısmı bağımsız dış denetçiler ve özellikle SEC (Securities and Exchange Commission) gibi şirket dışı unsurlara gönderme yapmaktadır. SAO Yasasının temelinde yöneticilerin ve şirket çalışanlarının şirkete ilişkin görevlerinde sadakat ve bağlılık ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlamak ve buna uygun davranmayanları çok ciddi şekilde cezalandırmak yatmaktadır. Şirket yöneticileri ve çalışanları açısından oldukça ağır para ve hapis cezaları öngörülmüştür. Ayrıca SAO Yasası ile ABD de bağımsız denetime ilişkin yeni sistem oluşturularak, Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulu, kurulmuş ve bağımsız denetimi hizmeti görececek şirketlerin kurula kaydı zorunlu tutulmuştur (Elitaş ve Elitaş, 2011: 128-129).

Sarbanes Oxley Kanunu' nda, sermaye oluşum sürecindeki kilit konumdaki oyuncuların çoğunu etkileyen hükümler yer almaktadır. Denetçiler için, yeni bir özel gözetim, gözden geçirilmiş bağımsızlık kuralları seti ve yeni bir kamu raporlaması seviyesi mevcuttur. Yönetim için, çıkar çatışmalarına karşı artırılmış koruma kapsamı, belirli başvuruların açık onaylamaları, finansal raporlama üzerindeki dâhili kontroller hakkında raporlama ve gözden geçirilmiş bildirim şartları mevcuttur. Denetim komiteleri için, dış denetim sürecinin izlenmesine ait doğrudan sorumluluk, tüm denetim ve denetim dışı hizmetlerin önceden onaylanması, bağımsızlık ve finansal uzmanlıkla ilgili değiştirilmiş kurallar, kurumsal raporlama ve denetim bulgularıyla ilgili isimsiz şikayetlerin izlenmesi, alınması ve büyük bir olasılıkla çözümlenmesi dahil olmak üzere kurumsal raporlama çerçevesinde sürekli genişleyen rolün sürdürülmesini içermektedir (PricewaterhouseCoopers, 2002: 1).

Sarbanes Oxley yasası ile yürürlüğe girmiş olan bazı yeni düzenlemeler şöyle özetlenebilir (Monks ve Minow, 2004: 248) :

- Üst düzey genel yönetici (CEO- Chief Executive Officer) ve finanstan sorumlu yönetici (CFO- Chief Financial Officer) şirketin finansal raporlarının sermaye piyasası mevzuatına uyumlu olarak hazırladığı konusunda kişisel olarak onay vermek zorunda olması,
- Önemli olayların gerçek zamanlı olarak kamuya açıklanması,
- Denetim komitesi üyeleri ve bağımsız denetçiler için sıkı bağımsızlık standartlarına uyulması,
- Bağımsız denetçi ortağın düzenli olarak periyodik rotasyona tabi tutulması zorunluluğu,
- Şirket çalışan ve yöneticilerine borç para verilmesinin yasaklanması,
- Sermaye piyasası ile ilgili ihlallere artan cezai ve yasal sorumluluklar,
- Muhasebe mesleğinin gözetimi yapacak kamu ve özel birimlerin oluşturulması.

11. MUHASEBE SKANDALLARINA KARŞI BAŞKA BİR DÜZENLEME: ALMAN 10 ADIM PROGRAMI

Sarbanes Oxley Kanunundan sonra Almanya'da finansal raporlama sistemini düzenleyen ve değişiklikler getiren Alman 10 Adım Programına bakmak uygun görülmüştür.

Alman 10 Adım Programında düzenlemenin hedefi muhasebe açısından bakıldığında, henüz ciddi şirket iflas ve muhasebe skandalları ortaya çıkmadan gerekli dersleri almak ve yasal boşlukların kötüye kullanımının önüne geçmek için gerekli ve yeterli düzenlemelerin yapılmasını içermektedir. Muhasebeyi hile ve yolsuzlukların aracı olmaktan uzaklaştırmaya çalışmak programın amacını oluşturur. Dünyada yaşanan şirket iflasları ve muhasebe hilelerine karşı önlem ve tedbir geliştirme ihtiyacından doğan Alman 10 Adım Programı denetçi açısından 3 ana hedefi sunmaktadır. Bunlar (Elitaş ve Elitaş, 2011: 132);

- Bir işletmenin gerek iç gerekse dış denetiminde bağımsızlığı zedelemeyecek nitelikte daha objektif kriterler getirmek,
- Denetçi rolünün artırılması,,

- Finansal raporların gerçek ve dürüst olarak gösterilip gösterilmediğinin denetlenmesi için bağımsız bir kurul kurulması şeklindedir.

Alman 10 adım programı ile getirilen on temel adım düzenlemeleri şu şekilde özetlenebilir (Elitaş ve Elitaş, 2011: 134-135);

- Yönetim ve gözetleme kurulu üyeleri şirketten şahsen sorumlu olacaklardır ve herhangi bir durum karşısından hissedarların hakları artırılacaktır.
- Yönetim ve gözetleme kurulu üyeleri sermaye piyasalarında oluşacak dezenformasyondan dolayı ihmal ve kasıtlardan dolayı hissedarlara sorumlu olacaklardır.
- İşletmeler Alman Kurumsal Yönetim Kodlarına göre yönetim kurulu üyelerinin hisse senedi alım ve satımlarına ilişkin şeffaflıkla bilgilendirme yapmak yükümlülüğündedir.
- Uluslar arası muhasebe ilkelerine göre muhasebe kurallarının düzenlenmesinde ilerleme sağlanmalıdır.
- Denetçinin rolü artırılmalıdır.
- Finansal raporların gerçek ve dürüst gösterilip gösterilmediğinin denetlenmesi için bağımsız bir kurul oluşturulmalıdır.
- Borsaların ve gözetim yapılarının geliştirilmesi için bağımsız bir kurul oluşturulmalıdır.
- Organize olmayan piyasalarda yatırımcının korunmasının iyileştirilmesi gerekmektedir
- Finansal analistler ve reyting kuruluşların tarafından yapılan şirket değerlemelerinin doğruluğu açısından denetim yapılmalıdır.
- Sermaye piyasalarında cezalar yaygınlaştırılmalıdır.

12. SARBANES OXLEY KANUNU VE ALMAN 10 ADIM PROGRAMI KARŞILAŞTIRILMASI

Bu başlık altında değişiklik açısından bir Anglo-Sakson düzenlenmesi olan SAO ve bir Kıta Avrupa karakteri taşıyan Alman 10 Adım programının getirdiği düzenlemeler Tablo 1 de karşılaştırılacaktır.

Tablo 1: Karşılaştırma: SAO- Alman 10 Adım Programı

Karşılaştırma Ölçütleri	Sarbanes-Oxley Yasası	10 Adım Programı
Düzenlemenin yapısı ve sistematığı	Yeni bir düzenleme	Çeşitli kanunlarda değişiklik yapılmıştır.
Şirket yönetici ve çalışanlarına ilişkin getirilen düzenlemeler	CEO ve CFO lara açıklamaları onaylama yükümlülüğü getirilmiştir.	Yönetim ve gözetim kurulu üyelerine şirket faaliyetlerinde şahsen sorumluluk getirilmiştir.
Şirket avukatlarının yasa dışı fiilleri rapor etme sorumluluğu	Avukatlara erekli durumları bildirme yükümlülüğü getirilmiştir.	Bu konuda açık bir düzenlemeye rastlanılmamıştır.
Kamuya açıklanan mali tablo ve raporlarda hata ve hile tespit edilmesi durumunda CEO ve CFO lara verilen tazminatların ve oluşan karların geri alınması	Mümkündür	Yönetim ve gözetim kurulu üyeleri ihmal ve kasıtlı fiillerden dolayı hissedarlara karşı sorumlu tutulmuştur.
İcracı yöneticilere ödünç ve kredi verme yasağı	Vardır	Bu konuda açık bir düzenlemeye rastlanamamıştır.
İç kontrol sistemi üzerinde yöneticilerin değerlendirme yapması ve iç kontrol raporu	Yayımlanır	Yayımlanır
Etik kurallar	Uyulmalıdır	Uyulmalıdır
Yöneticilerin görevden alınması	Kolaylaştırılmıştır	Kolaylaştırılmıştır
Eş zamanlı olarak kamuyu aydınlatma	Zorunludur	Zorunludur
Perdiyodik raporlarda kamuya yapılacak açıklamalara ilişkin hususlar	1.Tam ve doğru olarak, 2.Gerçeği yansıtır şekilde açıklanmalıdır.	1.Tam ve doğru olarak, 2.Gerçeği yansıtır şekilde açıklanmalıdır

Halka açık şirketler tarafından yapılan periyodik bildirimlerin gözetiminin artırılması	SEC tarafından izlenir	BaFin tarafından izlenir
Dış denetçi- iç denetçi Ayrımı	Kesinlikle vardır	Denetçi firmaların zorunlu rotasyonu öngörülmektedir.bunun şartı denetçi firmanın toplam cirosunun %30nu 5 yıl içerisinde denetimini yaptığı bir şirketten kazanmamalıdır. Bu oran 2004 yılında %15 e indirilmiştir
Menkul kıymetlere ilişkin yapılan analist çalışmalarından kaynaklanan menfaat çatışmalarının önelenmesi	Kurallara bağlıdır	Programın 9. adımı bu konuyu düzenler denetime tabidir.

(Elitaş ve Elitaş, 2011:136)

13. SARBANES OXLEY KANUNUN TÜRKİYE ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Sermaye Piyasası Kurulu 4 Mart 1996'da Seri: X, No:16 sayılı tebliği yayınlamıştır. Bu Tebliğ'de amaç; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kuralları belirlemektir (Sermaye Piyasası Kanunu, Seri: X, No:16 Tebliği). Sermaye piyasası bu tebliğ dışında denetime ilişkin olarak, Seri X, No:12 sayılı "Sürekli ve Sınırlı Denetime Tabiyet Tebliği", Seri: X, No:7 sayılı "Özel Denetime Tabiyet Tebliği" ve Seri: X, No:15 sayılı "Denetim Kuruluşları Liste Tebliği"ni yayınlamıştır (Dönmez ve Ersoy, 2006: 73).

Seri: X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"de, 02.11.2002 tarih ve 24924 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: X, No:19 sayılı Tebliğ ile yapılan değişiklikler ile ortaklıklarda denetimden sorumlu komite kurulması ve mali tablo ile yıllık raporların hazırlanması ve bildiriminde sorumluluk esasları hakkında yeni düzenlemeler getirilmiştir.

ABD'de yaşanan skandallar ve ardından yürürlüğe giren Sarbanes Oxley yasasından sonra Türkiye'de de dış denetim faaliyetinin kalitesini arttırmaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır (Uyar ve Aygören, 5).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Sarbanes Oxley Kanununun hükümlerini, SPK'nın seri X No:19 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ' de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ' de yapılan değişikliklerle Türkiye'de uygulamaya geçirmiştir.

Denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin birbirinden ayrılması, dış denetim yapan şirketlerin 5 yılda bir rotasyona tabi tutulmaları, muhasebe ve finansman konusunda uzman en az iki kişiden oluşan denetim komitesi oluşturma zorunluluğu bu düzenlemelerden bazılarıdır (Uyar ve Aygören,5)

Bu tebliğde denetim komiteleri ile ilgili de düzenlemeler bulunmaktadır. Denetim komitesi ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bunların yanında, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi ve bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetim komitesinin ön onayından geçtikten sonra ortaklık yönetim kuruluna sunulur.

Muhasebe denetiminde, 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu" ndan bahsedilmesi gerektiği ön görülmüştür. Kanunun 12.Maddesinde "Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler" ibaresi muhasebe denetiminin bazı kurullarla yasalastırıldığını göstermektedir.

3568 sayılı kanunun 47 ve 48. maddelerin muhasebecilerin usulsüz davranışlarından dolayı cezalandırılacağını belirtmektedir. Madde 47 de, Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı,

fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar. Madde 48 de ise, Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları verilir, ibaresi vardır.

Disiplin cezaları şunlardır:

a) Uyarma; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

b) Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığı yazı ile bildirilmesidir.

c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.

d) Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli mali müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.

e) Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir. Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır. Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahutsa bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır. Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir. Mükellefle birlikte kasten vergi zıyanına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir.

Madde 49 da ise aykırı davrananlar hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezasına hükmolunur. Bu maddeler meslek yasasında denetimle ilgili bazı kararların alındığını gösterir.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİNDE ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK

Bu bölümde hile kavramı ve hile kavramına bağlı olarak adli muhasebe konuları incelenecektir.

1. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI

Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlükte hile; “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” ve “çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma” olarak tanımlanmaktadır (TDK, <http://www.tdk.org.tr>).

İç denetçiler enstitüsü hile kavramını, sahtekârlık, emniyeti kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiil olarak tanımlamıştır. Bu fiiller, sadece şiddet tehdidi veya fizikî güç kullanımının gerçekleştirilmesine bağlı değildir. Suiistimaller para, mal veya hizmet sağlamak, hizmet kaybindan veya ödeme yapmaktan kaçınmak veya şahsıyla veya işle ilgili bir avantaj elde etmek amaçlarıyla çeşitli taraflar ve kurumlar tarafından gerçekleştirilebilir” (www.tide.org.tr).

ACFE’ ye göre aldatma, gizleme veya güven ihlali şeklinde nitelendirilebilecek yasadışı eylemdir. Bu hareketler şiddet veya güç kullanımına bağlı değildir. Hile bireyler veya örgütler tarafından yapılabilir.

AICPA’ ya göre kasıtlı veya kasıtsız bir hareket olup olmadığına bağlı olarak hata dan ayrılabilen geniş kapsamlı yasal kavramdır.

Hile, bir başka kişi veya grubun zararına neden olacak biçimde bir yarar sağlamak amacıyla kasıtlı olarak aldatma, yalan söyleme ve dolandırma faaliyetidir. Ayrıca bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır. Esasen bir suç olan hile, bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin

kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır (Arens vd., 1991: 314)

Genel olarak hile kavramında aşağıda sıralanan unsurların yer alması gerektiği kabul edilir (Bozkurt, 2009: 60):

- Hile eylemi hileyi yapan tarafından gizlice sürdürülen bir faaliyettir.
- Hile eyleminde hilekârın kendisine yarar sağlama esası vardır.
- Kesinlikle kasıt unsuru bulunmaktadır.
- Kurban bir şekilde aldatılır.
- Her durumda hile eyleminden kurban kişi veya işletme zarar görür.

İşletmelerde yapılan hileler günümüz modern toplumlarında büyük bir sorun haline gelmiştir. İşletmeler kaynaklarının hatırı sayılır bir kısmını çeşitli yolsuzluklarla birilerine kaptırmaktadırlar. Son yıllarda yapılan araştırmalar işletmelerin gelirlerinin %6'sını yapılan işletme hileleri nedeniyle kaybettiklerini ortaya koymaktadır (Bozkurt, 2000b).

Muhasebe hilesi yapmanın çok çeşitli amaçları olabilir. Bu amaçlara aşağıdakiler örnek verilebilir (Gürsoy, 2009:2):

- Zimmetlerin gizlenmesi,
- Ortakların birbirlerini yanıltma istekleri,
- Daha az kâr dağıtma isteği,
- Yolsuzlukların gizlenmesi,
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği,
- Vergi kaçırma düşüncesi.

1.1. MUHASEBEDE HİLE TÜRLERİ

Muhasebede hile türlerini on başlık altında toplayabiliriz. Bunlar, bilinçli hatalar, kayıt dışı işlemler, zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar, uydurma hesaplar açma, belge yolsuzluğu, bilançonun maskelenmesi, defter ve belgeleri yok etmek, belge yolsuzluğu, bilançonun maskelenmesi, defter ve belgeleri yok etmek ve gizlemek, bilgisayar kayıtlarında yapılan hile ve hatalar, zarar ve istisna satışı ve son olarak ta hasılatı gizleme olarak sıralanabilir.

1.1.1. Bilinçli Hatalar

Muhasebe hataları bilgisizliğe, dikkatsizliğe dayanır. Ancak söz konusu hatalar belli bir amaçla bilerek yapılırsa kasti hata olur ve muhasebe hilesi sayılırlar. Ancak kasıt, sübjektif bir unsurdur ve kanıtlanması zordur. Kastın varlığı kanıtlanamıyorsa, ortaya çıkan yanlışlık muhasebe hatası olarak değerlendirilir (Akyel, 2009: 21).

Yapılan herhangi bir düzensizliğin temelinde kasıt unsurunun olup olmadığını anlayabilmek için bazı genellemeler yapmak mümkündür (Gürbüz, 1995: 62).

- İşletmede yapılan hatalar hep aynı yönde ve sık sık tekrarlanıyorsa, bu hataların hile olduğu anlaşılır.
- Yapılan yanlışlığın işletme düzeyinde değer olarak yüksek olması durumunda söz konusu yanlışlığa hile gözü ile bakılır.
- İşletmede yapılan bir hatanın kolayca ortaya çıkabilmesi mümkün olmasına rağmen bunu örtmeyi sağlayıcı bir yanlışlık yapılmışsa bu hatanın hile olduğu anlaşılır.

1.1.2. Kayıt dışı İşlemler

İşletmelerin her türlü işlem ve kayıtlarının belgelere dayanması gerekir. Bir kısım işlemlerin belgesiz yapılması ve defterlere yansıtılmamasına kayıt dışı işlem denir. Kayıt dışı işlem alış faturası almamak, alınan faturayı gizlemek ve satış faturası düzenlememek sureti ile yani belge düzenine uymamak şeklinde gerçekleştirilir. Kayıt dışı işlemlerle sağlanan kaynaklar ya işletme dışında bir yerde (bankalardaki özel hesaplar gibi) toplanır ya da bilançonun pasifinde yer alan kapalı hesaplar içinde gizlenir (Akyel, 2009: 21).

1.1.3.Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar

Kayıtların VUK hükümlerine göre (VUK Md.219) yapılması gerekir. Madde 219 a göre (2365 sayılı kanununun 32'nci maddesiyle değişen şekli) Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:

- Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.
- Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerinin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.
- Günlük kasa, günlük perakende satış ve hâsılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.

1.1.4. Uydurma Hesaplar Açma

Gerçekte var olmayan kişiler adına uydurma ve yanıltıcı hesap açılması şeklinde yapılan uygulamadır. Uydurma hesaplar, belgeleri ve kayıt dışı olarak yapılan işlemleri denkleştirmek amacı ile kullanılır. Gerçek bir kişiye, yüksek bir bedelle ancak faturasız satılan mal uydurma bir isime düşük bir bedelle satılmış gibi fatura edilir. Bu suretle aradaki fark gizlenmiş olur. Aynı şekilde gerçekte imalata verilen ve mamul mal imal ederek, faturasız olarak mamul mal şeklinde satışı gerçekleştirilmiş bir işlem, uydurma bir kişiye hammadde olarak satılmış gibi gösterilebilir (Irmak vd, 2002: 43).

1.1.5. Belge Yolsuzluğu

Belge sahtekârlığı, belgeler yoluyla yapılan bir muhasebe hilesi türüdür. Belge sahtekârlığı, muhasebe hile yöntemleri içinde en çok başvurulan yöntemlerden biridir. Belge sahtekârlığı iki şekilde gerçekleştirilebilir. Birincisi, hem belgenin kendisinin hem de içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu, tam anlamı ile sahte belge kullanımınıdır. İkincisi ise, belgenin kendisinin gerçek olup, içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu yöntemde, belgede yer alan miktar veya fiyat, olduğundan farklı gösterilir. Dolayısıyla, belge gerçekleşen işlemi olduğundan farklı gösterir. Bu tür belgelere de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge denir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımının tespit edilip, ortaya çıkarılması oldukça güç bir

istir. Bu nedenle, belge sahtekârlığı en çok başvurulan muhasebe hile yöntemlerinden biridir (Bayraktar, 2007: 28).

Sahte belge, V.U.K.' nun 359. maddesinin (b) bendinin 1 no'lu fıkrasının parantez içi hükmünde; “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir” şeklinde tanımlanmıştır. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise, yine V.U.K.' nun 359. maddesinin (a) bendinin 2 no'lu fıkrasının parantez içi hükmünde; “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir” şeklinde tanımlanmıştır.

28 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (D) bölümünde sahte belge kavramı aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

- Bir mal hareketi, hizmet ifası olmadığı halde düzenlenen belgeler,
- Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,
- Başkası adına basılıp, kullanılan belgeler.

Örneğin, geliri gizleme olanağının olmadığı durumlarda, yüksek bedelli gider ve alış belgeleri temini, gerçekte var olmayan mal ve hizmet alımları için belge temin edilmesi, yüksek miktarda ve düşük bedelli satış belgesi düzenlenmesi, paravan şirketler kurmak yoluyla gerçek ilişki ve işlemlerin gizlenmesi, zirai stopajdan kurtulma amacıyla fatura temini, ihraç edilen malların bünyesine giren katma değer vergili girdilerin şişirilmesi gibi uygulamalar yapılmak suretiyle alınan malın miktarı ya da fiyatı olduğundan farklı gösterilebilir (www.alomaliye.com).

1.1.6. Bilançonun Maskelenmesi

Bilançonun maskelenmesi belli bir amaca dönük olarak bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesidir. Bilançoju etkileyen hata işletmeyi olduğundan kötü göstermek için yapılırsa “**bilanço maskelenmiş**” olur, diğer taraftan işletmenin durumunu daha iyi göstermek için bilançoda yapılan düzensizliklere “**bilanço süslemesi**” denir (Gürbüz, 1995: 60).

Mali tabloların (özellikle bilançoların) işletmenin durumunu olduğundan daha kötü yönde gösterebilmek için düzenlenmesinin amaçlarından bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- Vergi kaçırmak,

- Kar dağıtmamak ya da az dağıtmak,
- Hisse senetlerinin borsa fiyatlarını düşürmek (anonim şirketlerin borsada kötü olan hisse senetlerinin rayiçleri üzerinde etki yapmak, aksiyon toplamak, satmak ya da benzer spekülasyon yapmak). (Irmak ve diğerleri, 2002: 48).

Bilançonun olumlu yönde maskelenmesine bilançonun güzelleştirilmesi denir. Bunun amaçları şöyle sıralanır.

- Daha fazla kredi alabilmek
- Çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin için fazla kar dağıtmak
- İşletmenin kamuoyundaki imajı güçlendirmek
- Vergi ödeyebilmek

1.1.7. Defter ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek

İşletmelerde bir sene boyunca usul ve esaslara uygun olarak tutulan defterlerden VUK' nun 220. maddesinde belirtilenleri tasdike tabi olup, kanunda belirtilen sürelerde notere tasdik ettirilmelidirler. Ayrıca, yine VUK'nun 253. maddesi gereği tasdik ettirilen bu defterler beş yıl süreyle muhafaza edilmek zorundadırlar. Bu süre zarfında defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, istenildiğinde bu defterler ile birlikte, belge ve karneler ile vermek zorunda bulunan bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri yetkili makam ve memurlara ibraz etmek zorundadırlar.

Belgelerin gizlenmesi ile ilgili ise VUK' nun 148 ve 149. maddelerinde bilgi verme ile ilgili şu hükümler yer almaktadır. VUK 148. madde; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Ayrıca VUK 149. madde, kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kuruluşlar dâhil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.

1.1.8.Bilgisayar Kayıtlarında Yapılan Hile ve Hatalar

Muhasebe işlem ve olaylarının bilgisayar ortamında tutulduğu durumlarda, prensip olarak toplam ve bakiye gibi hesap işlemlerinde yanlışlık olmamaktadır. Ancak bu konuda doğrudan doğruya bir sonuca varmak için rakamların doğru olarak alınması gereklidir. Bununla birlikte muhasebede kullanılan makineler prensip yanlışlıkların ilk kayıtlarda yapılan hataları ve özellikle hileleri önleyememektedir. Kabul etmek gerekir ki, bu alanda yapılan hileler ağır sonuçlar doğurmaktadır. Zira bilgisayarların otomatik kontrolüne güvenilerek sonradan yapılan denetimlerde yanlışlıkların farkına varılmadan geçilmesi çok defa olabilmektedir. Muhasebede yapılan hileler, çoğunlukla denetleme dışında kalan bölümlerde yapılmaktadır. Bilgisayarların toplamını yaptıkları rakamlar arasında gerçek olmayan bir rakamın karışması ile yanlış bir toplam meydana gelebilir (Arkun, 1980: 100).

1.1.9.Zarar ve İstisna Satışı

Zararı mahsup etme süresi dolmak üzere olan bir işletmeden, yüksek fiyatla mal alınarak alıcı işletmenin maliyetleri şişirilirken zararlı işletmenin karının azaltılması suretiyle yapılan hile türüdür. Zararlı işletmede ortaya çıkan kar zarar mahsup edileceği için vergi ödemez. Alıcı işletme ise karı düştüğü için ödeyeceği vergi azalmış olur. Böylece zararlı olan işletmenin zararı diğer işletmeye satılmış olur. Zarar satışı zararlı işletmeye düşük bedelli mal satarak da gerçekleştirilebilir. Zarar satışına benzer bir uygulamaya bir istisna hakkı olmasına rağmen ilgili yılda kazanç yetersizliği nedeniyle istisnadan yararlanamayan, indirim imkânı bulunmayan işletmeye kâr aktarılmasında da görülebilir. Bu uygulama zararına satış tekniğine benzemektedir. Bir işletmenin kârı azaltılarak daha az vergi ödenmesi sağlanırken diğer işletmenin kârı arttırılır. Ancak istisna uygulaması imkânı oluşturulduğu için işletme vergi ödemez. Bu durumda vergi kaçırılmış olup, söz konusu durumu daha çok hâsılat istisnaları olarak adlandırılan ve ilgili yılda uygulanmadığı zaman diğer yıllarda uygulanmayan istisnalarda görülür (Kritik, 2007: 63-64).

1.1.10. Hasılatı Gizleme

Vergi gizleme amacıyla girişilen tedbirlerden birisi de fevkalade veya arızı hâsılat ve kârların muhasebeye intikal ettirilmemesidir. Söz konusu hâsılat ve kârlar, alınan çeşitli sigorta tazminatı gibi, amorti edilip tahsilane olanak kalmayan alacaklardan yapılan tahsilât, yatırım mallarının satın alınmasından sağlanan fatura dışı özel indirimler, hurda, dese, ıskarta ve artıkların satılmasında elde edilen kârlar gibi hâsılat unsurlarından oluşur (Kirik, 2007: 64).

1.2. MALİ TABLO HİLELERİ

Mali tablo hilelerinden kaynaklanan önemli tahrifatlar; “finansal tablo kullanıcılarının aldatılması amacıyla tablolardaki rakam ve/veya açıklamaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) uygunluk ve önemlilik kriterleri açısından doğru ve dürüst bir şekilde sunulmamasını sağlayacak şekilde bilinçli olarak tahrif edilmesi ve/veya göz ardı edilmesi” şeklinde tanımlanabilir (Uzay ve Küçük, 2009: 3).

Genellikle tepe yöneticileri tarafından yapılan mali tablo hileleri, hile türleri arasında en az yapılan tür olmasına rağmen işletmeye her yönden en büyük zararı vermektedir. Hileli mali tablolama sonucu hem büyük tutarlarda zarar meydana gelmekte, hem de işletmenin itibarı büyük ölçüde hasar görmektedir.

Hileli finansal tablolama;

- İşletmenin durumunun olduğundan iyi gösterilmesi veya,
- İşletmenin durumunun olduğundan kötü gösterilmesi şeklinde yapılmaktadır (Akdemir, 2010: 37).

Hileli mali tablolama kasıtlı yanlış beyanlar veya mali tablo kullanıcılarını aldatmak için finansal tablolarda tutarların veya açıklamaların atlanmasıdır. Hileli mali tablolama aşağıdaki eylemleri içerir:

- Muhasebe kayıtlarının veya finansal tabloların hazırlanmasını destekleyici belgelerin sahte olması, tahrifi veya değiştirilmesi,
- Olayların işlemlerin ve önemli bilgilerin mali tablolarda yanlış sunumu,
- Tutarlar; sınıflama, sunuş şekli veya açıklamalarla ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak kötüye kullanılması (Erdoğan, 2002: 21).

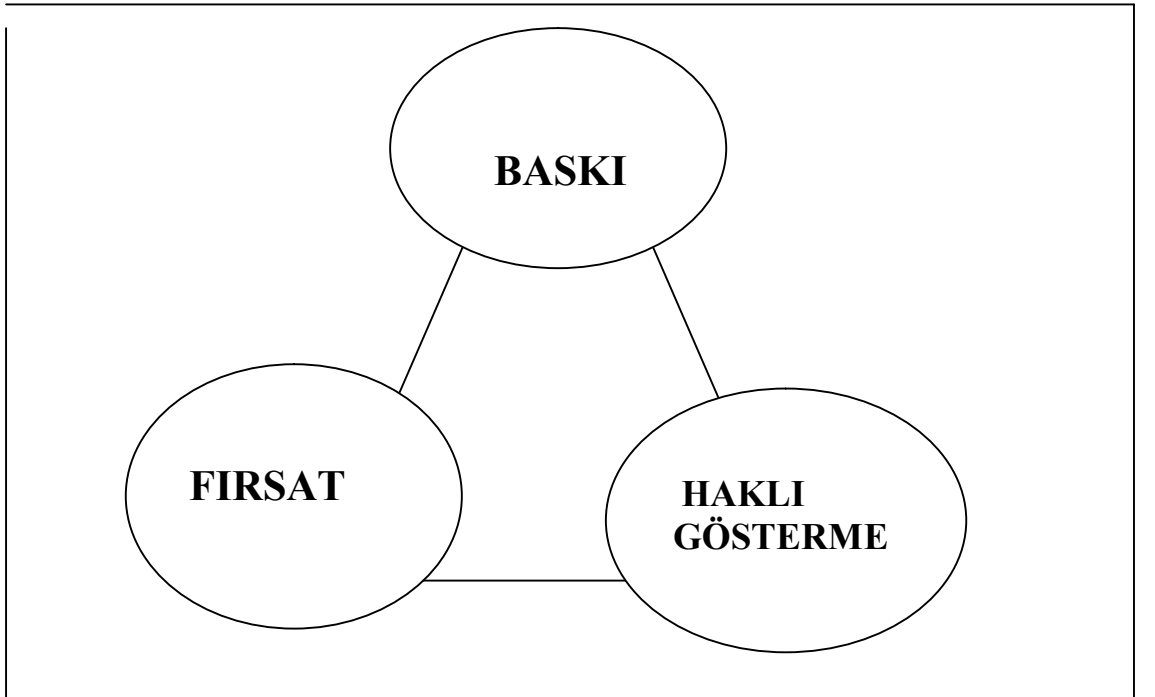
- Finansal raporlarda yer alan tutarlarla ve finansal raporların düzenlenmesi ve sunulmasında kabul edilen muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalarının bilinçli olarak; hatalı yapılması, eksik yapılması veya yapılmaması (Balcı, 2008: 74).

1.3. HİLE ÜÇGENİ

Bir işletme çalışanını hile yapmaya iten dürtüleri tek bir noktada aramak yanlış bir düşüncedir. Bir insanı hile yaptırmaya götüren yolda birden fazla dürtü bulunmaktadır. Bu dürtüler uygun bir potada toplandığında hile çoğunlukla kaçınılmaz olmaktadır.

Hile üçgeninin uçayağında yer alan unsurların açıklanması çoğunlukla bir benzetme ile başlamaktadır. Ateş, benzin ve oksijen unsurları bir araya gelmedikçe yangın ve patlama olmadığı bilinmektedir. Hile üçgeninde aynı bu üç unsur gibi bir araya gelmedikçe hile eylemi gerçekleşmemektedir (Bozkurt, 2009: 111).

Hile ve usulsüzlüğe ilişkin risk faktörleri arkasındaki teori ilk kez “Other People’s Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement” adlı eserinde Donald R. Cressey tarafından ortaya koyulmuştur. Cressey zimmete para geçirmek suçundan hapse atılmış 200 kişiyle yaptığı görüşmeler sonucunda gerçekleştirilen hileli ve usulsüz eylemlerin üç ortak unsura sahip olduğunu belirlemiştir.



Şekil 1: Hile Üçgeni

Şekil 1.de görülen hile üçgenini oluşturan 3 unsur ,

- Baskı
- Fırsat,
- Haklı gösterme

olarak üç grupta incelenir. Bu üç unsur birleşince hile otomatik olarak gerçekleşir.

Hile üçgeni unsurları ayrı başlıklar altında incelenecektir.

1.3.1. Fırsat

Koşullar ve/veya içinde bulunulan ortam, yönetim veya çalışanların sahtekârlık (yolsuzluk) yapmasına fırsat oluşturmaktadır. Tipik durumlar için bir süreç tasarlanabilir. Bununla birlikte, bir boşluk, bir fırsat penceresi herhangi bir şeyin (sistem, süreç) yanlış ve hatalı gitmesine veya kontrol ve denetimin yapılamamasına yol açan koşulların oluşmasına neden olabilir. Tasarlanan kontrol ve denetim sistemlerinin yetersizliği, kontrol ve denetimlerin eksikliği veya hiç olmaması sahtekârlık (yolsuzluk) yapılması için elverişli ortamın oluşmasına yol açabilir (Emir, 2008: 117).

Fırsat unsuru, çalışanın hile yapabilmesi ve yaptığı hileyi gizleyebilmesi için işletme varlıklarına, gerekli kişilere, bilgilere ve bilgisayar sistemlerine erişebilmesini içerir. Hile vakaları; zayıf iç kontrol sistemleri olan, varlıklarının etkili korunamadığı, yakalanma ihtimalinin az olduğu ve kabul edilebilir davranışların neler olduğu konusundaki politikaların açık olmadığı işletmelerde daha çok görülmektedir. Fırsat unsuru hile üçgeni içinde oldukça önemli yer tutmaktadır. Çünkü çalışan hile yapmaya karar vermiş olsa bile harekete geçebilmesi ancak bir fırsatını yakalaması gerekmektedir. Bazı çalışanlar ise ilk başta hile yapma niyeti olmadığı halde fırsat algılamaları tetikleyici unsur olarak onları hile yapmaya yöneltmektedir (Akdemir, 2010: 45).

İşletmelerde çalışanların hile yapmalarına fırsat unsurlarının bazıları şu şekilde sıralanabilir:

- Zayıf ahlak politikaları
- Üçüncü kişilerle ve ortaklarla yapılan gizli anlaşmalar
- Çalışanların yaptıkları işlerin kalitesini değerlemede yetersizlik

- Hile yapanların cezalandırılacağı disiplinli bir ortamın sağlanmaması
- İşletmelerde çalışanlar arasında bilgi akışının zayıf olması,
- Tepe yönetiminde var olan cahillik, umursamazlık ve yetenek eksikliği
- Sağlıklı denetim çalışmalarının bulunmaması

gibi durumlar fırsat unsuru olarak sayılabilir (Bozkurt, 2009: 120).

İşletmelerde hileye karşı korunmanın dolayısıyla fırsat unsurunu azaltmaya yönelik en önemli araç, iç kontrol sistemidir. İç kontrol sistemi teknik bir konu olduğundan dolayı bazı kilit öneriler işe yarayacaktır. Bunlar:

- İşletmede, “Görevlerin Ayrılığı İlkesi” dikkate alınarak, “Bir iş başından sonuna kadar tek bir kişiye yaptırılmamalıdır”.
- Sağlıklı bir yetkilendirme düzeni oluşturulmalıdır,
- İşletmede bağımsız inceleme ve gözlem faaliyeti bulunmalıdır,
- Varlıkların fiziki koruması sağlanmalıdır,
- Düzgün bir belge akış sistemi kurulmalıdır (Bozkurt, 2002c).

1.3.2. Baskı

Hile eylemi, çalışanı hile yapmaya yönlendiren bir motivasyon ya da baskı unsuru ile başlamaktadır. İhtiyaç, açgözlülük ya da hırs gibi nedenler ile çalışanların aklına hile yapma fikri gelmekte, diğer unsurlarla birleştiğinde ise hile eylemi gerçekleşmektedir.

Baskı unsurlarını 3 ana grupta toplamak mümkündür:

- Mali İçerikli Baskılar,
- Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar,
- İşle İlgili Baskılar,

Mali içerikli baskılar; genellikle kişilerin çeşitli nedenlerle paraya gereksinim duymaları sonucu ortaya çıkan baskılardır. Bu tür baskıları aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz:

- Para hırsı ve açgözlülük,
- Güzel yaşama isteği,
- Yüksek tutarlarda kişisel borçlar,

- Yüksek tutarlı sağlık harcamaları,
- Beklenmeyen mali gereksinimler.

Kişileri çalıştıkları işletmede yolsuzluk yapmaya itebilen nedenlerin başında gelir düzeylerinin düşüklüğünden dolayı fakirlik çekmeleri ve güzel koşullarda yaşama istekleridir.

Mali içerikli baskılar kısa bir süreçte ortaya çıkabileceği gibi, uzun bir süreçte de ortaya çıkabilir. Çok uzun yıllar bir işletmede dürüst bir biçimde çalışan bir kimse herhangi bir nedenle hile yapabilmektedir. Yapılan araştırmalar çalışanların ortalama %30'unun işletmedeki çalışmalarının ilk 3 yılında yolsuzluk yapmakta olduklarını, %70'inin ise iş yaşamlarının 4 ile 35. yılları arasında hileli işlemlere bulaştıklarını göstermektedir.

Kötü alışkanlıklardan doğan baskılar; mali içerikli baskılarla bağlantılı özellikler taşımaktadırlar. Kişinin, kumarbaz olması, uyuşturucu veya alkol bağımlısı olması, gece hayatına düşkünlük hileyi doğurabilecek nedenler arasında sayılmaktadır. Hileyi motive eden unsurlar arasında bu tür alışkanlıklar en kötü tür olarak kabul edilmektedir. Çocuğuna veya kocasına uyuşturucu veya içki parası götürebilmek için yolsuzluk yapan kadın çalışanlar, çok başarılı çalışma hayatı olduğu halde kumar tutkusu nedeniyle yolsuzluk yapan yönetici örnekleri çoktur.

İşle ilgili baskılar; çalışanın işinden memnun olmaması, haksızlığa uğradığını düşünmesi, beklediği terfiyi alamaması, düşük ücretle çalıştırılması, üstlerince gereken takdiri görememesi hileyi doğuran nedenler arasında görülmektedir (Bozkurt, 2000d).

Yönetim veya diğer çalışanları hileli davranışta bulunma yönünde güdüleyen kârlılık hedeflemesi, performansa dayalı ücretlendirme gibi bazı teşvik ve/veya baskı unsurları vardır (Uzay ve Küçük, 2009: 6).

Yöneticilerin işletme çalışanlarına göre hile yapması ellerinde bulundurdukları olanaklar nedeniyle daha kolay olup yöneticiler en çok su nedenlerle hile yapmaktadırlar;

- Buldukları mevkiyi kaybetmemek,
- Başarılı görünmek için, (Pazar payını artırmak, bütçeyi tutturmak)

- Büyük tutarda prim elde edebilmek,
- Şirketin piyasa değerini yüksek göstermek olarak sıralanabilir(Çıtak, 2007:31).

1.3.3.Haklı Gösterme, Rasyonalizasyon

Hile üçgeninin son ayağı olan haklı gösterme unsurunun ruhunda, hile yapanın kendini iç dünyasında ve dışarıya karşı haklı gösterecek savunma mekanizmaları üretmesi yatmaktadır. Bunun diğer ifadesi bahane üretmektir (Bozkurt, 2002c)

Çalışanların kendilerini haklı göstermeleri üç alanda odaklanmaktadır:

- **Gereklilik** : “İş için yaptım.” Çalışan hileyi gerekli olduğu için yaptığını düşünmektedir.
- **Zararsız olması**: “Kurban bunu karşılayabilir.”, “Parayı iyi bir amaç için almıştım.”, “Ne var ki? Bunu herkes yapıyor.”
- **Adillik** : “Bunu hak etmişlerdi ”, “Kötü muamele görüyordum.”, “Herkesten çok çalışıyordum hak ettim.” Gibi bahanelerle kendilerini haklı göstermektedirler (CIMA, 2009: 13).

2. ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK

2.1. ADLİ MUHASEBE

Özellikle son zamanlarda gerçekleşen Enron, WorldCom, Parmalat, Adelphia, Xerox vb. gibi şirket skandalları muhasebe denetiminin önemini ve denetçi sorumluluğunu artırmıştır. Yapılan muhasebe hileleri yalnızca şirket sahiplerinin ve yatırımcıların değil, çalışanlar, kredi kurumları, devlet ve denetim firmaları gibi pek çok kesimin de zarar görmesine neden olmaktadır.

Yapılan hileler işletmelerde önemli oranda kaynak kayıplarına neden olabilmektedir. Kaynak kayıplarının giderilmesi amacıyla hilelerin ortaya çıkarılması veya önlenmesi yönetimin en temel sorumluluklarından biridir ve uzmanlık gerektirir. Gerek teknolojik gelişmelerin kötüye kullanımı ve gerekse iş sürecinin karmaşıklaşması, hilelerin ortaya çıkarılmasını zorlaştıran etkenler haline gelmiştir.

Dolayısıyla basit inceleme teknikleriyle hilelerin ortaya çıkarılması oldukça güçleşmiştir. Bu nedenle, esas faaliyetleri işletmelerde yapılan hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek olan, alanında yeterli bilgi ve niteliğe sahip hile denetçilerinin faaliyette bulunması kaçınılmaz olmuştur (Çankaya ve Gerekan, 2009: 95).

Adli muhasebe, soruşturmacı tekniklerin kullanımı, muhasebe ve ticaret becerileri ile entegre olma, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceleri çözmeye, dolandırıcılık soruşturması, zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel bir yaklaşımdır (Oberholzer, 2002: 5). Genellikle finansal ve değer biçme meseleleri ile ilişkili hukuki problemlerin çözümü amacıyla, denetleme metot ve prosedürleri kullanarak muhasebe gerçeklerinin elde edilmesini sağlayan bir bilimdir. Ancak adli muhasebe geleneksel denetleme anlayışından da çok farklıdır. Adli muhasebe bir iddianın soruşturulmasıdır ve adli muhasebecilerden adli bir forumda meseleye açıklık getirici bir kanıt sunması beklenmektedir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 104). Adli muhasebe sadece mahkemedeki olaylarla değil, aynı zamanda işletmedeki hile, yolsuzluk gibi sorunların tespit ve çözümlenmesi ile de ilgilenen bir muhasebe uzmanlığıdır (Erol, 2008: 233).

2.1.1. Adli Muhasebe Tarihçesi

Adli muhasebe disiplininin kökleri 5000 yıldan fazla bir geçmişe dayanmaktadır. MÖ. 3300-3500 tarihleri arasında dünyanın ilk muhasebecileri olan Mısır'daki kâtipler, ticari işlemleri ıslak kil tabletlerin veya papirüslerin üzerine kaydediyorlardı. Bir kâtip orijinal dokümanı daha sonra ince bir kil zarfın içine katlayıp koyuyordu. Eğer bundan sonra dış tabletle herhangi bir amaçla oynanıp kurcalanırsa bu durum bir soruşturmaya konu oluyordu. Mısırlı muhasebeciler, kraliyet denetçileri herhangi bir düzensizlik tespit ettiklerinde, para cezası, sakat bırakma hatta ölüm cezası verebildikleri için titiz kayıtlar hazırlamak hususunda son derece dikkatliydiler. MÖ. 321-184 arasında Hindistan Mauray dönemi boyunca kayıtlarda doğruluk ve suçlulara hesap sormaya yönelik bir eğilim görülmektedir. Muhasebe kavramları üzerine en eski bilimsel çalışması olarak tanınan Kautilya'nın Arthasastra'sında, en az 40 farklı tip zimmet sıralanmaktadır. Kautilya ayrıca,

muhasebecilerin görevleri esnasında işledikleri kasıtlı dolandırıcılık, ihmal ya da savsaklama şeklindeki suçlar için cezalandırılmaları gerektiğini ileri sürmüştür (Oberholzer; 2002: 1).

Bu ilk yıllar boyunca, hukuk çalışması muhasebecilerin hizmetlerinin büyük bir bölümünü oluşturmaktaydı. Edinburg Muhasebeciler Topluluğu isimli kuruluş 1854 yılında muhasebe ve hukuk arasındaki ilişkiye dikkat çekmek için bir kraliyet fermanı talep etti. Muhasebecinin işi yalnızca hesap uzmanlığı ile sınırlı değildir. Ayrıca kanunun zorunlu genel prensipleriyle hatırı sayılır tanındık geniş bir alana da hitap etmektedir. 20. yüzyılın ilk yıllarına kadar, imtiyazlı muhasebeciler yoğun bir şekilde çalışarak artan muhasebe hizmetleri ve mahkeme huzuruna çıkmalar şeklindeki aşırı işlerinin küçük bir bölümünü azalttılar. Kısaca adli muhasebecilik, muhasebenin içerisinde yeni bir uzmanlık olmaktan ziyade, muhasebeciliğin köklerine geri dönüşü temsil etmektedir (Oberholzer; 2002: 2).

Adli muhasebe terimini ilk defa 1824 yılında İskoçyalı James Mc.Clelland adlı bir muhasebeci kendi tanıtım reklamında kullanmıştır. Bu kişi, reklamda kendisini mahkemelerde ve tahkim işlerinde uzman tanık olarak tanıtmıştı (Ramaswamy, 2007: 32).

XX. yüzyılın başlarında adli muhasebe mesleği Amerika Birleşik Devletleri'nde ve İngiltere'de yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Adli muhasebecilerin ilk olarak çalıştırıldığı kurumlardan birisi de Amerikan İç Gelirler Servisi (IRS – Internal Revenue Service)'dir. Amerika Birleşik Devletleri'nde 1927 yılında Federal Araştırma Bürosu (FBI – Federal Bureau of Investigation) ajanı olan Eliot Ness, Al Capone adlı vergi kaçakçısını yakalamada Amerikan İç Gelirler Servisi'nde muhasebeci olarak görev yapan Elmer Iwey'i kendileriyle ortak çalışmaya davet etmişti. Iwey'in de yer aldığı ortak bir çalışmayla birlikte Capone yakalanmıştı (Pehlivan, 2010: 5). Bu olaydan sonra II. Dünya Savaşı (1939 – 1945) yıllarında Federal Araştırma Bürosu, yaklaşık olarak 500 kadar adli muhasebeciyi bünyesinde çalıştırma kararı almıştı (Ramaswamy, 2007: 32).

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

- 1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından *Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisinde Adli Muhasebenin Yeri* adlı eserin yayımlanması,

- 1982 yılında Francis C. Dykeman tarafından *Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci* adlı çalışmanın yayımlanması,
- 1986 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) tarafından, dava hizmetlerinin altı alanına –zararlara, antitröst analizlerine, muhasebeye, değerlemeye, genel danışmanlığa ve analizlere– değinen Pratik Yardım 7'nin çıkarılması,
- 1988 yılında Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu'nun (ACFE – Association of Certified Fraud Examiners) kurulması,
- 1988 yılında adli muhasebecinin ana karakter olduğu yeni bir dedektif romanı türünün yayımlanması,
- 1992 yılında Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji'nin (ACFEI – American College of Forensic Examiners International) kurulması,
- 1997 yılında Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu'nun (ABFA – American Board of Forensic Accounting) kurulması,
- 2000 yılında Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergileme Dergisi'nin (The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation) çıkarılmaya başlanmasıdır.

2.2. ADLİ MUHASEBECİLİK

Bir işi en iyi bilen kişi, işi yapan kişidir ve işi yapan kişiler de konularında uzman kişilerse yapacakları birkaç değişiklikle içerisinde bulunulan durumu olduğu gibi değil, olmasını istediği gibi, görünür hale getirebilirler. Bilanço düzenlenmesi, muhasebe kayıtları, defterler, faturalar vb. konularda uzman olan bazı kötü niyetli kişiler hileli uygulamalarla rakamları manipüle edebilir, bir anda binler milyonlara, karlar zarara, zararlar kayıplara dönüşebilir. Satışlar yöneticilerin ya da patronların isteğine göre yükselip düşebilir. Bu konularda neye ve nereye dikkat edilmesi gerektiğini ancak uzman bir hesap kontrolörü (denetçisi) söyleyebilir. Bu gibi hileli uygulamaların ortaya çıkartılması için gerekli eğitimi alarak yetişmiş uzman kişilerden oluşan ve Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve İngiltere gibi ülkelerde uygulamalarına rastladığımız adli muhasebecilik meslek grubu ön plana çıkmaktadır (Akyel, 2009: 71).

Muhasebe, denetleme ve inceleme becerilerinin bütünü olarak ifade edilen adli muhasebecilik uzmanlık sahasının oluşumunda, genel olarak aşağıda sıralanan nedenler etkili olmuştur (Bozkurt, 2000c: 56-61)

- Ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması sonucu, bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamışlardır.
- Toplumda; birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkiler giderek sorun doğurmaya başlamıştır.
- İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta, yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve de önlenmesi zorlaşmaktadır.
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır.
- Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar.

İşletmelerdeki finansal skandallar, muhasebecilerin görevlerini yaparken, potansiyel hile ve diğer yasal olmayan faaliyetlerden haberdar olmamaları nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu noktada adli muhasebecilik mesleği muhasebe ve hukuk arasında ilişki kuran, yeni bir muhasebe bakış açısı sunmaktadır (Enyi, 2008: 3-4).

Adli muhasebeciler rakamların ötesine geçebilmek için eğitim almışlardır ve işletme gerçekleri ile ilgilenirler. Ayrıca bu meslek mensupları yüksek mesleki standartlara ve etik değerlere sahip meslek elemanlarıdır. Toplumun daha güvenilir, faydalı, ilgili ve sorumlu bilgi talebi sosyal, ekonomik ve yasal durumlar açısından gerçekleri yargılayan adli muhasebecilere yönelik talebi artırmaktadır (Toraman vd, 2009: 20).

Adli muhasebe mesleğinin uygulama kapsamını üç bölüme ayırmak mümkündür. Bunlar;

- Dava desteği
- Uzman tanıklık
- Hile araştırmacılığı şeklindedir.

2.2.1. Dava Desteği

Dava desteği, bir adli dava öncesinde veya dava esnasında ilgili avukata sağlanan muhasebe desteğidir. Daha çok ekonomik kayıpla ilgilidir. Örneğin bir

sözleşme ihlalinin sonucunda ortaya çıkan mali kaybı hesaplamak tipik bir dava desteğidir (Pazarçeviren, 2005: 4).

Genel olarak bir adli muhasebecinin sağlayacağı dava desteği aşağıda sıralanan hususları kapsamaktadır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 111):

- Bir iddiayı tekzip etmek veya desteklemek için gerekli dokümanları temin etmek,
- Eksik noktaları belirlemek ve durumun öncül bir değerlendirmesini yapmak için dokümanları incelemek,
- Karşı taraftaki bilirkişinin zarar (tazminat) talebi raporunu incelemek ve mevcut durumun eksik veya iyi yönleri hakkındaki raporları gözden geçirmek,
- Davanın sonuca bağlanmasına (feragate) yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmak,
- Karşı tarafın tanığını dinlemek için duruşmaya katılmak ve “bir tarafın tanığının diğer tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi” işlemine yardım etmek.

2.2.2. Uzman Tanıklık

Uzman tanıklık, dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak çeşitli verileri toplamak, bu verilerden bir sonuca vararak bir kanıya ulaşmak, oluşturduğu görüşünü mahkemede hâkimlere ve avukat aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmayı amaçlar (Bozkurt: 2000c).

Uzman görüşü genelde adli muhasebecinin uzmanlık alanlarıyla ilgili olmaktadır. Amaç, iddiaları bir uzman tanığın ifadesiyle destekleyerek, yorumlanması gereken olgu ve olayları güvenilir bir şekilde açıklığa kavuşturmaktır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 111). Adli muhasebeci uzman şahitlik hizmeti ile avukatlara, hâkimlere ve jüri üyelerine dava konusu olayın yorumlanması zor teknik yönüyle ilgili bilgi vermektedir (Kasum, 2009: 5).

Mesleğin bu alanı ayrıntılı incelendiğinde, toplumda yaşanan ve mahkemeye konu olan olayların daha sağlıklı bir biçimde çözüme kavuşturulması bakımından oldukça önemli olduğu ortaya çıkmaktadır (Çankaya ve Gerekan, 2009: 96).

2.2.3. Hile Araştırmacılığı (Denetçiliği)

Günümüz dünyasında işletme çalışanları, tepe yöneticileri ve bireyler tarafından çeşitli alanlarda ve biçimlerde hileler yapılabilmektedir. Bunlardan bazıları;

- İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler,
- Beyaz yakalılar tarafından işlenen suçlar,
- İşletme tepe yöneticilerinin işletme ilgililerini yanılmaya yönelik olarak yaptıkları mali tablo hileleri,
- Yatırımlarla ilgili hileler,
- Ticari rüşvetler ve komisyonlar,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Elektronik fon transferleri ile ilgili hileler,
- Kredi kartı hileleri,
- Bilgisayar hileleri,
- İnternet yoluyla yapılan hileler, şeklinde dir.

Bu tür hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesi uzmanlık gerektiren işlerden olmuştur. Genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci, bağımsız denetçi ve iç denetçilerden hilelerle savaşmada başarı beklemek zordur. Bu nedenle yeni bir meslek türü zorunlu olarak doğmuştur. Bu mesleği yerine getirenlere, “Hile Denetçisi” veya “Hile Araştırmacısı” adı verilmektedir (Bozkurt, 2000c: 3-4).

Hile denetçisi hilelerle ilgili kanıt teşkil edebilecek anahtar işlemleri araştırır. Söz konusu işlemleri diğer işlemler arasında fark edip yakalamak oldukça zordur. Bu nedenle hile denetçileri, diğer işlemlerden az da olsa farklılık arz eden işlemleri incelemeli ve hileli işlemler varsa hile kapısını aralamalıdır (Çankaya ve Gerekan, 2009: 97-98).

İşletmelerde yapılan hileli işlemlerle mücadele eden adli hile denetçileri işletmelerde yapılan hilelerin tespiti ve yapılabilecek hilelerin önlenmesi ile ilgili konularda hizmet verebilmektedir.

Başarılı bir hile değerlendirme sürecinin 4 adımı mevcuttur:

- İşletmede hileli işlemlere neden olabilecek risk faktörlerini tespit etmek ve değerlendirmek,
- İşletme içinde olabilecek hileleri belirlemek ve değerlendirmek,
- İşletme içinde hileye neden olabilecek öncelikli riskleri belirlemek,
- Zayıflamış kontrolleri gözden geçirmek (Çankaya ve Gerekan, 2009: 97).

2.2.3.1. Hile Belirteçleri

Hile keşfinde adli muhasebeciler, şüpheli noktaları belirleyebilmek için “Kırmızı Bayraklar” adı verilen bir yaklaşımı da kullanabilmektedirler. Bu yaklaşım kapsamında adli muhasebeciler, hile ile ilgili belirteçleri, yani kırmızı bayrakları tanımayı öğrenmeli, kanıt bulununcaya kadar bu belirteçleri saklamalı ve izlemelidirler. Aşağıda bu hile belirteçleri kısaca açıklanacaktır (Arzova, 2003: 121).

2.2.3.2. Muhasebe Anormalliği

- Zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayıtlara alınmayan işlemler,
- Yetkisiz ve dayanaksız işlemler ve bakiyeler,
- Sonuçları etkileyen son dakika düzeltmeleri,
- Kayıp belgeler, belgeler üzerinde oynamalar,
- Orijinal belgelerin yerine fotokopi biçimindeki belgelerin varlığı,
- İşletme kayıtları ile doğrulama kayıtları arasında görülen tutarsızlıklar
- Mali tablolarda açıklanmayan değişimler.

2.2.3.3. İç kontrol Zayıflığı

- Varlıkların fiziksel korunmasında zayıflıklar,
- Yetersiz yetkilendirme ve belgelendirme sistemi,
- Var olan kontrollere gereken önemin verilmemesi.

2.2.3.4. Analitik Anormallikler

- Açıklanamayan stok noksanlıkları ve düzeltmeleri,
- Atık ve döküntülerdeki artışlar,
- Aşırı satın almalar, anlamsız gider ya da ödemeler.

2.2.3.5. Aşırı Yaşam Biçimi

- Çok pahalı eşya kullanımı, pahalı seyahatler,
- Pahalı araba kullanımı ve ev ikameti,
- Üst düzey sosyal kulüplere üyelik.

2.2.3.6. Olağan Olmayan Davranışlar

- Olağan olmayan alınganlıklar ve şüpheler,
- Rahat bir görünüm sağlayamama,
- Aşırı sinirlilik, sürekli düşünceli olma ya da aşırı sıkılgan davranışlar sergileme.

3.ADLİ MUHASEBECİLİK İLKELERİ

Adli muhasebecilik ilkeleri bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve işin kapsamı olarak 3 grupta incelenir.

3.1. BAĞIMSIZLIK

Adli muhasebeciler soruşturma yaptıkları faaliyet alanından bağımsız olmalıdırlar. Soruşturma ister içerden ister hukuki yollar aracılığıyla dışarıdan gelen yönlendirmelerle başlatılmış olsun, kişi eğer işletmenin içinden ise, adli muhasebecinin yeterince bağımsız çalışabilmesi için soruşturmanın seyrinden işletme yönetimine karşı sorumlu olmasından ziyade, farklı bir bildirim kanalıyla bu sorumluluğunu yerine getirmesine olanak verilmelidir. Eğer adli muhasebeci bağımsız veya bir organizasyon tarafından ise alınmış ise, bildirim sorumluluğu, yönetim kuruluna yönelik olandan farklı bir bildirim kanalıyla, kusurlu olma olasılığı düşünülen her kişiden hiyerarşik olarak daha üst düzeyde bulunan bir “ üst düzey yöneticiye” yönelik olmalıdır. Eğer bağımsızsa ve yasa uygulatıcılar, yargı otoriteleri veya diğer dış otoritelerce görevlendirilmişse, bildirim sorumluluğunun kime olduğu görevlendirme yapılırken tanımlanmalıdır. Adli muhasebeci adli muhasebe soruşturmasını gerçekleştirirken objektif olmalıdır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 117).

3.2. MESLEKİ YETERLİLİK

Adli muhasebe soruşturmaları ustalık ve profesyonel itina ile gerçekleştirilmelidir. Tüm adli muhasebe personeli soruşturma ekibi içindeki görevine ilişkin teknik yeterlilik, eğitim ve deneyime sahip olmalıdır. Adli muhasebeci soruşturma sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, yetenek ve öğretiyeye sahip olmalıdır veya soruşturma takımında gerekli diğer yeteneklere sahip kişilerden yararlanarak veya onları da ise katarak bu yetenekleri kazanmalıdır. Belirli bir göreve birden fazla adli muhasebeci katıldığında, bir tanesi görevi yönetme ve soruşturmanın tüm yönlerinin tam ve doğru şekilde tamamlanıp belgelendirilmesini temin etmek için “sorumlu kişi” olarak tayin edilmelidir. Adli muhasebeciler, hukukçular, yürütme ve düzenleyici otoriteler, muhasebeciler ve denetçilerden beklenen en yüksek mesleki davranış standartlarına uymalıdır.

Adli muhasebeci genel işleri kapsamında günlük faaliyetlerinde karşılaşılabilecek veya devam eden adli muhasebe soruşturmasıyla ilgili belirli olaylara yönelik kişilerle mülakat veya sorguda ihtiyaç duyacağı iletişim yeteneğine sahip olmalıdır. Adli muhasebeci soruşturma bulgularının bildirimini konusunda mükemmel derecede yetenekli olmalıdır. Sözlü iletişim becerisi, hizmete katılanlara veya uzman tank olarak soruşturma bulgularına veya bu bulgular temelinde ulaşılan sonuçlara ilişkin ifade verirken gereklidir. Yazılı iletişim becerisi ise, hizmetlerine katılanlara yönelik veya yasa yürütücü veya yargı otoritelerine yönelik sonuçları özetleyen özel raporlama için gereklidir. Adli muhasebeciler sürekli devam eden bir mesleki eğitimle teknik yeterliliklerini sürekli arttırmalıdır. Adli muhasebeciler adli muhasebe soruşturmalarını gerçekleştirirken gereken mesleki itinaı göstermelidirler (Kuloğlu, 2007: 27).

3.3. İŞİN KAPSAMI

Adli muhasebe soruşturmasının kapsamı söz konusu işlemlerin, bilgisayardaki veya diğer kayıtların, belirli bir tarih veya periyoda ait raporların incelenmesi ve değerlendirilmesini içermelidir. Böyle bir soruşturma, süregelen risklerin düzeyinin düzgün biçimde tanımlanıp ilgilenildiğini saptamak amacıyla değerlendirilmesi için risklerin etkin yönetimine ilişkin tüm idari disiplinleri (bütçeleme ve stratejik planlama gibi), politikaları, uygulamaları, prosedürleri ve

mevcut kurulu iç denetim sistemlerini, tüm uygulanabilir yasa ve düzenlemeleri, yanı sıra her türlü spesifik faaliyet, işlev, işlem ve böyle bir soruşturmanın amaç ve hedeflerine ilişkin soruşturma altındaki isin diğer özel yönlerini kapsayacaktır. Çalışmanın bir bireye veya bireyler grubuna yönelik gerçekleştirileceği yerlerde adli muhasebe soruşturmasının kapsamı, soruşturmanın amaç ve hedefleriyle ilgili söz konusu işlemlerin ve bu kişilerin kayıtlarının incelenmesini kapsamalıdır.

Adli muhasebeci muhasebe, yönetim, bilgisayar sistemleri, maliye, operasyon, risk yönetimi (sigorta) ve güvenlik bilgilerinin ve bu bilgiler üzerine rapor, tanım, ölçüm, analiz ve değerlendirme ifadelerinin güvenilirliğini ve bütünlüğünü gözden geçirmelidir. Adli muhasebeciler, operasyonlar üzerinde önemli etkisi olan politikaları, planları, prosedürleri, yasaları ve düzenlemeleri temin etmek için kurulan sistemleri irdelemelidirler. Uygunluk veya itaatsizliğe ilişkin bulgularını raporlamalıdır. Adli muhasebeci varlıkların muhafazasına ilişkin yöntemleri gözden geçirmeli ve mümkünse bu varlıkların fiziksel varlığını doğrulamalıdır. Bu varlıkların nasıl bir risk yönetimi programıyla korunduğunu, akılcı öngörüler göz önüne alınarak risklerin belirlenip belirlenmediğini saptamak amacıyla gözden geçirip değerlendirmelidir. Adli muhasebeci, akılcı öngörülerin idare tarafından yeterli, etkin ve ekonomik şekilde uygulanıp uygulanmadığını saptamak için hangi varlıkların kullanılmış veya kullanılmakta olduğunu değerlendirmelidir. Adli muhasebeci, sonuçların saptanan amaçlar ve hedeflerle (bütçeleme ve stratejik planlama gibi) uyumlu olup olmadığını ve operasyon ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için operasyon ve programları incelemelidir. (Kuloğlu, 2007: 27-28).

4. ADLİ MUHASEBECİDE BULUNMASI GEREKEN ÖZELLİKLER

Adli muhasebecinin görevlerini yerine getirebilmesi için birtakım özelliklere sahip olması gerekir. Adli muhasebecilerin normal muhasebeciler ya da denetçilerden farklı olarak birtakım özellikleri taşımaları ve bazı konularda yoğun bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Finansal uzmanlık, hile bilgisi, ticaret gerçekleri ve hukuk sisteminin çalışması hakkında güçlü bilgi ve anlayış bir adli muhasebecinin en temel özelliklerindedir (Oberholzer, 2002: 4).

IRS (Amerika İç Gelirler Servisi) den emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R.Roche adli muhasebecinin tanımını şöyle vermiştir:

“Kayıtların görünen değerini kabul etmeyip arka planına bakan, dokümanlar hakkında şüphe duyan, gerçek niyeti araştıran, bilirkişi raporu hazırlayan, özellikle birilerinin yalan söyleme ihtimalinin olduğu durumlarda ortaya çıkan, bireylerle çok detaylı mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntılarıyla ortaya koyan kişidir” (Pazarçeviren, 2005: 10).

Adli muhasebeci; dolandırıcılık bilgisi, hukuk bilgisi, delil kuralları, soruşturma yeteneği, toplumsal beceriler, psikoloji teorilerini ve cezai davranışlara ilişkin diğer teorileri anlama, iletişim becerileri, bilgi teknolojisi becerileri, diğer uzmanlık yeteneklerinden faydalanma ve soruşturma halindeki kişilerin haklarına iliksin bilgi sahibi olmak zorundadır. Dolandırıcılık olaylarının çoğu, denetimlere uygunluk ve prosedürlere itaat zırhının arkasına güzel bir şekilde saklanmıştır. Buna karşın adli muhasebeci prosedürlerin ihlal edilebileceğinin ve denetimlerin kurnazlıklarla delinebileceğinin tamamen farkında olmalıdır. Bu yüzden adli muhasebeci bir yanlışlık oluşmuşsa, bütün dolandırıcılık belirtilerini ortaya koyabilecek bir düzeyde araştırmacı merakı ile konuları incelemelidir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 115).

Bir adli muhasebecinin yapısında barındırması gereken özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Pazarçeviren, 2005: 10).

- MERAK: Adli muhasebeci mesleki alanda ilgili ve meraklı olmalıdır. Faaliyetlerinde mesleki şüpheciliğini kullanmalıdır.
- ISRARCILIK: Adli muhasebeci üzerine aldığı işi tümüyle tamamlayana kadar araştırmalarını sürdürmelidir.
- YARATICILIK: Adli muhasebeciler uymak durumunda oldukları ilke ve standartlar yanında olabildiğince yaratıcı olmalı, ayrıntılara dikkat etmelidirler.
- SEZGİ: Adli muhasebeciler her durumu kendi özelliklerine göre araştırmalı, olayı hem bir resim gibi genel olarak hem de ayrıntıları ile analiz etmelidirler. Baskı ortamında sakin davranmalı, iyi bir işletme sezgisine sahip olabilmeli, kararlarında net, analitik ve mantıki bir düşünceyi hakim kılmalıdır.

- HÜNER: Bir adli muhasebeci tüm çalışmalarını sunmak amacıyla yazılı veya sözlü iletişimde başarılı olmalıdır. İnsan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilmelidir.

Sayılan karakteristik özellikleri taşımanın yanında, adli muhasebecilerin bilgi sahibi olması gereken alanlar şunlardır (Bozkurt, 2000c: 5).

- Yoğun bir muhasebe bilgisi
- Denetim
- İstatistik
- Bilgisayar uygulamaları
- Hukuk
- Psikoloji
- Araştırma teknikleri
- Suç bilimi
- İşletme yönetimi

5. ADLİ MUHASEBECİLİK İŞLEM SÜRECİ

Her adli muhasebe görevi kendine özgü bir süreçtir. Bu nedenle, adli muhasebecilik işlemindeki yaklaşım ve izlenecek yollar farklılık gösterecektir. Bunun yanında genel olarak, adli muhasebe işlemi aşağıdaki adımları içerir (www.forensicaccounting.com).

Müşteri ile Buluşma: Bu işlem mevcut durumun, olayın içindeki aktörlerin ve sorunların anlaşılması açısından yardımcı olacaktır.

Çatışmanın Tespiti: Taraflar ortaya çıkar çıkmaz, sorunun ne olduğu sorgulanarak, bir uyuşmazlık kontrolü yapılmalıdır.

Öncül (Başlangıç) Araştırma: Detaylı bir eylem planı (yapılacak işler, dava taslağı) yapmadan önce, ön bir araştırma yapmak her zaman faydalıdır. Sorunun daha iyi anlaşılması açısından, bu öncül araştırma sonraki planlar için de örnek oluşturacaktır.

Bir Eylem Planı Hazırlanması: Bu plan müşteri ile görüşerek ve öncül araştırmayı yaparak elde edilen verilerin, hedeflerin ve hedeflere ulaşmak için yararlanılacak metodolojinin en iyi şekilde kullanımını sağlar.

Doğru Kanıtların Elde Edilmesi: Davanın niteliğini temel almak kaydıyla, dokümanların tespiti, sayısal veriler, aktifler, kişi ya da kurum ve olayın gerçekteğiğine ya da gerçekteşmediğine dair kanıt ya da bilirkişi raporlarının incelenmesi bu kapsamda yer alır.

Analiz: Analiz davanın niteliğine göre, aşağıdaki maddeleri de içerebilir:

- Mali kaybın hesaplanması,
- İşlemlerin özeti,
- Aktiflerin incelenmesi,
- Iskonto oranlarından faydalanılarak şimdiki (cari) değerlerin bulunması,
- Analizin grafik ve tablolarla açıklanması.

Raporun Hazırlanması: Rapor; görevin niteliğine, araştırmanın kapsamına, uygulanacak yaklaşıma, kapsamın, bulguların ya da fikirlerin limitlerine (sınırlarına) göre çeşitli bölümlere ayrılarak hazırlanacaktır. Raporda, bulguların uygun bir şekilde desteklenmesi ve açıklanması için çizelgeler ve grafikler de yer almaktadır.

6. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİ GEREKTİREN NEDENLER

Yapılan hileler işletmelerde önemli oranda kaynak kayıplarına neden olabilmektedir. Kaynak kayıplarının giderilmesi amacıyla hilelerin ortaya çıkarılması veya önlenmesi yönetimin en temel sorumluluklarından biridir ve uzmanlık gerektirir. Gerek teknolojik gelişmelerin kötüye kullanımı ve gerekse iş sürecinin karmaşıklaşması, hilelerin ortaya çıkarılmasını zorlaştıran etkenler haline gelmiştir. Dolayısıyla basit inceleme teknikleriyle hilelerin ortaya çıkarılması oldukça güçleşmiştir. Bu nedenle, esas faaliyetleri işletmelerde yapılan hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek olan, alanında yeterli bilgi ve niteliğe sahip adli muhasebecilerin faaliyette bulunması kaçınılmaz olmuştur. Çalışmada, şirket skandalları ile son zamanlarda gereksinim duyulan, adli muhasebenin bir uzantısı olarak ele alınan adli muhasebecilik mesleğinin tanıtılması amaçlanmıştır. Ülkemizde meslekle ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu maksatla ülkemizde mesleğin geliştirilmesine ışık tutması açısından merkezi ABD’de bulunan ACFE (Association of Certified Fraud Examiner – Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu) tarafından meslekle ilgili geliştirilmiş standartlar ve meslek ahlâk kuralları açıklanmış ve iç denetim standartları ve meslek ahlâk kuralları ile karşılaştırması

yapılmıştır. Bu doğrultuda mesleğin ülkemizde geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmuştur (Çankaya ve Gerekan, 2009: 95).

Muhasebenin uzmanlık alanlarından biri olarak değerlendirebileceğimiz denetim ve inceleme becerilerinin bütünü olarak ifade edilen adli muhasebeciliğin oluşumunda, genel olarak aşağıda sıralanan nedenler etkili olmuştur (Bozkurt, 2000e: 56–57):

- Ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması sonucu, bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamışlardır,
- Toplumda; birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkiler giderek sorun doğurmaya başlamıştır,
- İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta, yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve de önlenmesi zorlaşmaktadır,
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır,
- Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaktadırlar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM VE ADLİ MUHASEBENİN ALT YAPI BİLEŞENİ OLAN EĞİTİMİN TÜRKİYEDEKİ ÜNİVERSİTELERDE İNCELENMESİ

1. GENEL AÇIKLAMA

Üçüncü bölümde Türkiye’de bulunan devlet ve vakıf üniversitelerinde, denetim ve adli muhasebe eğitime yönelik yapılan araştırma konu edilmiştir. Araştırmanın yöntemleri belirtilmiş, uygulanan araştırma analizi yapılmış ve elde edilen veriler değerlendirilmiştir.

1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Günümüzde adli muhasebe çalışmalarındaki artışa rağmen, Türkiye’deki üniversitelerde bu çalışmalara destek verecek eğitimin yetersizliğine dikkat çekmektedir. Üniversitelerdeki muhasebe denetimi eğitimi ne durumda? Muhasebe denetimi eğitimindeki adli muhasebeye ayrılan konum nedir? Sorularına cevap aranmaya çalışılmıştır.

Türkiye’de bulunan vakıf ve devlet üniversitelerindeki ders programları incelenerek muhasebe denetimi ve denetime bağlı olarak adli muhasebecilik derslerinin varlığını tespit ederek, bundan hareketle ulaşılmak istenen veriler;

- Üniversitelerdeki genel olarak muhasebe denetimi ve alanın daraltıldığına adli muhasebe derslerinin yoğunluğu,
- Devlet üniversiteleri mi, vakıf üniversitelerini adli muhasebe eğitime daha çok önem veriyor,
- Muhasebe denetimi dersleri hangi isimler ve içeriklerle sunuluyor,
- Adli muhasebe ile ilgili konuların müfredatlarda nasıl yer alabileceğine dair düşüncelerinin belirtilmesi,
- Adli muhasebe dersi nasıl ve ne içeriklerle derslere konulabileceği hakkında görüşlerin belirlenmesi,

- Adli muhasebe dersinin müfredata konulmasının önemini vurgulanmasıdır.

1.2. ARAŞTIRMANIN METODU

Üniversitelerin ders programlarına internet adreslerinden ulaşılmıştır. Ulaşılmayan üniversitelere, üniversitelerin bilgi sisteminden bulunan mail adreslerine standart elektronik posta atıldı. Hatta bazı üniversitelerde ilgili öğretim üyelerine bizzat ulaşılarak yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi ile bilgi alındı. Son olarak ta, yine üniversitelerin internet sayfalarında bulunan telefon numaraları ile telefon aracılığıyla ders programlarına ulaşılmaya çalışıldı.

1.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLAR

Araştırmada Yükseköğretim Kurulu resmi sitesinde güncel olarak yayınlanan devlet ve vakıf üniversiteleri baz alındı. 103 tane devlet ve 62 tane vakıf üniversitesi olmak üzere toplamda 165 tane üniversite araştırmanın kapsamını oluşturmaktadır. Birçok yeni üniversite açılması nedeniyle son olarak güncellenen üniversitelere bakılıp, veri toplama süreci 14.09.2011 tarihinde tamamlanmıştır. Bu tarihten itibaren açılacak olan üniversiteler araştırmanın kapsamına girmemektedir. Üniversitelerin ders programları lisans, yüksek lisans ve doktora olarak üç kısımda incelenmiştir. İktisadi idari bilimler fakülteleri, işletme fakülteleri ve sosyal bilimler fakültelerinde İşletme bölümü araştırma hedef kitlesi olarak seçilmiştir. Meslek Yüksek okulları araştırma alanına dâhil değildir. Araştırmanın konusu muhasebede denetimdir. Temel olarak adli muhasebe, muhasebe denetimi ve hile denetimi üzerinde yoğunlaşmıştır.

Toplam 165 üniversiteden 3 tane üniversiteye hiçbir şekilde ulaşılamamıştır. 1 tane üniversitenin lisans ders programına, 6 tane üniversitenin yüksek lisans ders programına ve 11 üniversitenin doktora ders programına ulaşılamamıştır. Bu üniversiteler aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: Programlarına Ulaşamayan Üniversiteler.

HİÇ ULAŞILAMAYAN ÜNİVERSİTELER	LİSANS PROGRAMINA ULAŞILAMAYAN ÜNİVERSİTELER	Y.LİSANS PROGRAMINA ULAŞILAMAYAN ÜNİVERSİTELER	DOKTORA PROGRAMINA ULAŞILAMAYAN ÜNİVERSİTELER
1)Bitlis Eren Üni.	1)Selçuk Üni.	1)Bayburt Üni	1) Balıkesir Üni.
2)Karabük Üni.		2)Dicle Üni.	2)Bayburt Üni.
3)Zirve Üni.		3)İnönü Üni.	3)Çukurova Üni.
		4)Tunceli Üni.	4)Dicle Üni.
		5)Bilkent Üni.	5)Osmangazi Üni.
		6)Sabancı Üni.	6)İnönü Üni.
			7)Selçuk Üni
			8)Trakya Üni.
			9)Tunceli Üni.
			10)Bilkent Üni.
			11)Sabancı Üni.

Üniversitelerin internet sayfalarındaki veriler dikkate alınmıştır. Teoride internet sayfalarındaki yayımlanan bilgiler, uygulamada kullanılmayabilmektedir. Elektronik posta ve telefon ile ulaşılarak alınan bilgilerin doğruluğu da muhakkak tartışılabilir. Fakat araştırmamızda elde edilen bilgiler tamamen doğru olarak kabul edilmiştir ve araştırmanın sonuçlanması sağlanmıştır.

1.4. ARAŞTIRMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmada baz alınan üniversiteler ve üniversitelerde muhasebe denetimi, adli muhasebe, muhasebe denetimi ve adli muhasebe içerikli dersler tablo 3 te incelenmiştir. Tablo 3 te üniversitelerin karşısına, incelenen ders programlarında aradığımız derslerin mevcut olup olmasına ilişkin, lisans, yüksek lisans ve doktora programlarında mevcudiyeti gösterilmiştir. “√” işareti aranan dersin mevcut olduğunu “X” işareti ise bulunmadığını göstermektedir.

Tablo 3: Üniversitelerin Ders Programlarındaki Dersler

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
1.ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ	X	√	√	YL: İşletme Denetimi D: Denetim
2.ADANA BİLİM VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
3.ADIYAMAN ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
4.ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L: Muhasebe Denetimi
5.AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ	√	X	√	L:Muhasebe Denetimi D:İç Denetim
6.AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
7. AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
8.AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L:Muhasebe Denetimi YL: Muhasebe Denetimi YL: Denetim ve Denetim Standartları YL: Denetim-Kontrol YL: Bağımsız Dış Denetim D: Dış Denetim ve Denetim Standartları

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
9. AKSARAY ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
10. AMASYA ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
11. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L: Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz L: Muhasebe Denetimi YL: Denetim Standartları YL: İç Kontrol D: Bilgi Teknolojileri Ortamında Denetim D: İç Denetim
12. ANKARA ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L: Denetim YL: Denetim YL: Uluslararası Denetim Standartları
13. ARDAHAN ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
14. ARTVİN ÇORUH ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
15. ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L: Denetim

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
16.BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ	√	√		L: Muhasebe Denetimi YL: Muhasebe Denetimi
17.BARTIN ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
18.BATMAN ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
19.BAYBURT ÜNİVERSİTESİ	√			L:Muhasebe Denetimi
20.BİLECİK ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
21.BİNGÖL ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	YL: Muhasebe Denetimi
22.BİTLİS EREN ÜNİVERSİTESİ				
23.BOĞAZIÇI ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Denetim
24. BOZOK ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L:Muhasebe Denetimi YL: Muhasebe Denetimi YL: Denetim Standartları YL: Bağımsız Denetim
25.BURSA TEKNİK ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
26.CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L:Denetim YL: Kontrol ve Denetim Uygulamaları

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
27. CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L: Muhasebe Denetimi
28. ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L: Muhasebe Denetimi
29. ÇANKIRI KARATEKİN ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L: Muhasebe Denetimi L: Denetim Teknikleri
30. ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ	√	√		L: Denetim YL: Denetim ve Meslek Hukuku YL: Denetim
31. DİCLE ÜNİVERSİTESİ	√			L: Muhasebe Denetimi
32. DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
33. DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ	X	√	X	YL: Risk Yönetimi ve İç Denetim
34. DÜZCE ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
35.EGE ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Denetim
36.ERCİYES ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L:Muhasebe Denetimi YL: Bağımsız Denetim Standartları ve Uygulaması
37.ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
38.ERZURUM TEKNİK ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
39.ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ	√	√		L:Muhasebe Denetim L:Denetim Araştırmaları 1,2 L:İç Kontrol Sistemler 1,2 YL: İç Denetim
40. FIRAT ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
41. GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L:Denetim YL: Denetim D:Uluslar arası Denetim Standartları

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
42. GAZİ ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L:Muhasebe Denetimi YL: Muhasebe Denetimi D:Bağımsız Denetim Standartları ve Uygulamaları
43.GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
44. GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
45.GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ	X	X	X	
46.GİRESUN ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz
47.GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
48.HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Auditing(Denetim)
49.HAKKÂRİ ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
50. HARRAN ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
51.HİTİT ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L:Muhasebe Denetimi YL: Muhasebe Denetimi
52.İĞDIR ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
53.İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
54.İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ	√			L:Muhasebe Denetimi
55.İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
56.İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L:Denetim YL: Denetim Kavram ve Teknikleri(Tezsiz) YL: İleri Denetim(Tezsiz) YL: Denetim İlke ve Teknikleri(Tezli) D:İleri Denetim D:İleri Denetim Uygulamaları
57.İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
58. İZMİR YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ	X	X	X	
59.KAFKAS ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
60. KAHRAMAN MARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L:İşletme Denetimi L:Muhasebe Denetimi YL: Denetim
61.KARABÜK ÜNİVERSİTESİ				
62.KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L:Muhasebe Denetimi YL: Kamu İç Denetim Uygulamaları YL: Muhasebe Denetimi D:Adli Muhasebe D:İç Denetim Standartları ve Uygulamaları
63. KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
64.KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Denetim

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
65.KAYSERİ ABDULLAH GÜL UNİVERSİTESİ	X	X	X	
66.KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ	X	√	√	YL: SPK Denetim Uygulamaları YL: İşletmelerde İç Kontrol ve Denetim D:Organizasyonlarda Mali Denetim
67.KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
68.KİLİS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
69.KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
70.KONYA UNİVERSİTESİ	X	X	X	
71.MARDİN ARTUKLU ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
72. MARMARA ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L: Muhasebe Denetimi YL: Muhasebe Denetimi Uygulamaları YL: Denetim Teorisi YL: Muhasebe ve Denetim Standartları YL: İşletmelerde İç kontrol Yapısı YL: Türkiye’de Denetim Yapısı ve Uygulamaları YL: Maliyet Denetimi YL: İç Denetim YL: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri YL: Hile Denetimi YL: Faaliyet Denetimi D: Uluslar arası Denetim Standartları
73. MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ	X	√	X	YL: Muhasebe Denetimi
74. MERSİN ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L: Mali Denetim
75. MİMAR SİNAN GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
76. MUĞLA ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L:Muhasebe Denetimi YL: Muhasebe Denetimi D:Muhasebe Denetim İlkeleri D:Muhasebe Denetim Uygulamaları
77.MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Denetim L: Auditing
78.MUŞ ALPARSLAN ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
79. NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
80.NEVŞEHİR ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
81.NİĞDE ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L:Denetim ve Revizyon YL: Muhasebe Denetimi YL: Muhasebe Denetim Uygulamaları D: İleri Denetim D: İleri Denetim Uygulamaları
82.ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
83.ORDU ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
84.ORTA DOĞU TEKNİK ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Auditing
85.OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Denetim
86.PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L:Denetim ve Revizyon YL: Muhasebe Denetimi ve Uluslar arası Muhasebe Standartları
87.RİZE ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
88.SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L: Muhasebe Denetimi YL: Muhasebe Denetimi YL: İleri Denetim Teknikleri
89.SELÇUK ÜNİVERSİTESİ		√		YL: Muhasebe Denetimi ve Standartları
90.SİİRT ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
91. SİNOP ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
92.SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L:Muhasebe Denetimi YL: Muhasebe Denetimi D:Denetim Standartları Uygulaması
93. ŞIRNAK ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
94.TRAKYA ÜNİVERSİTESİ	√	√		L:Muhasebe Denetimi YL: MuhasebeDenetiminde Uygulamalar ve Denetim Hukuku
95.TUNCELİ ÜNİVERSİTESİ	√			L:Muhasebe Denetimi
96.TÜRK-ALMAN ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
97. ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
98.UŞAK ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
99.YALOVA ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L:Muhasebe Denetimi YL: Muhasebe Denetimi ve Risk Yönetimi

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
100.YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
101.YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
102.YÜZÜNCÜ YIL ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
103.ZONGULDAK KARAEMLAS ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L:Muhasebe Denetimi YL: Muhasebe Denetimi D: Dış Denetim

VAKIF ÜNİVERSİTELERİ

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
104. ACIBADEM ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
105.ANKARA BİLGE ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
106.ALANYA HAMDULLAH EMİN PAŞA ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
107. ALTINKOZA ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
108.ATILIM ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Denetim L:Auditing
109.AVRASYA ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
110.BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L: International Auditing Standards and Reporting YL: Muhasebe Denetimi YL: Vergi Muhasebesi ve Denetimi D: International Auditing Standards and Reporting
111.BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ	√	X	√	L:Muhasebe Denetimi D:Uluslar arası Denetim Standartları
112.BEYKENT ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L:Denetim YL: Denetim İlke ve Teknikleri
113.BEZM-İ ÂLEM VAKIF ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
114.BURSA ORHANGAZİ ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
115.CANİK BAŞARI ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
116.ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
117.ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
118.DOĞUŞ ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Denetim
119.FATİH SULTAN MEHMET VAKIF ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
120.FATİH ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Auditing L:Muhasebe Denetimi
121.GAZİKENT ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
122.GEDİK ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
123.GEDİZ ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
124.HALİÇ ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
125. IŞIK ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Denetim

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
126.İHSAN DOĞRAMACI BİLKENT ÜNİVERSİTESİ	X			
127. İSTANBUL 29 MAYIS ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
128.İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Denetim

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
129.İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L:Muhasebe Denetimi L:SPK ve Denetim Uygulamaları L:Mali Tablolar ve Denetimi YL: Denetim Teorisi YL: İç Denetim YL: Muhasebe ve Denetim Standartlar YL: Finansal Muhasebe ve Denetim İlişkisi YL: Türkiye’de Denetim Yapısı ve Uygulamaları YL: Maliyet Denetimi YL: SPK ve Denetim Uygulamaları D: Türkiye’de Denetim Uygulamaları D: Maliyet ve Yönetim Denetimi
130.İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L:Denetim YL: Denetim Teorisi YL: Muhasebe ve Denetim YL: Denetim Standartları YL: İç Denetim
131.İSTANBUL BİLİM ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
132.İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
133.İSTANBUL KEMERBURGAZ ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
134.İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Denetim
135.İSTANBUL MEDİPOL ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
136. İSTANBUL SABAHATTİN ZAİM ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
137.İSTANBUL ŞEHİR ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
138.İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L:Denetim YL: Denetim Teorisi ve Uluslar arası Denetim Standartları YL: İç Kontrol Sistemleri

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
139.İZMİR EKONOMİ ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L:Muhasebe Denetimi L: İleri Muhasebe ve Finansal Denetçiliğe Hazırlık YL: Muhasebe Denetimi YL: İç Kontrol ve Hilelerin Önlenmesi
140.İZMİR ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
141. KADİR HAS ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
142.KOÇ ÜNİVERSİTESİ	√	√	√	L:Auditing(Denetim) YL: Auditing D:Auditing
143.KTO KARATAY ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
144.MALTEPE ÜNİVERSİTESİ	√	√	X	L:Denetim YL: Denetim YL: İç Denetim
145.MELİKŞAH ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
146.MEVLANA ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
147.NUH NACİ YAZGAN ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
148.OKAN ÜNİVERSİTESİ	X	√	X	YL: Finansal Raporlama ve Denetim
149.ÖZYEĞİN ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
150.PİRİ REİS ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
151.SABANCI ÜNİVERSİTESİ	√			L:Denetim L:Denetim Problem Çözümü
152.SÜLEYMAN ŞAH ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
153.ŞİFA ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
154.TED ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
155.TOBB EKONOMİ VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ	X	√	X	L:Dış Denetim

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
156.TOROS ÜNİVERSİTESİ	X	√	X	YL: Kurumsal Denetim ve Yönetim
157.TURGUT ÖZAL ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Muhasebe Denetimi
158.TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
159.UFUK ÜNİVERSİTESİ	√	X	X	L:Denetim
160. ULUSLAR ARASI ANTALYA ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
161.ÜSKÜDAR ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	
162.YAŞAR ÜNİVERSİTESİ	√	X	√	L:Denetim D:Denetim
163.YEDİTEPE ÜNİVERSİTESİ	X	√	X	YL: Auditing
164.YENİ YÜZYIL ÜNİVERSİTESİ	X	X	X	

ÜNİVERSİTENİN ADI	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	DERS ADI
165. ZİRVE ÜNİVERSİTESİ				

İncelenen ders programları ve içeriklerde denetim içerikli 64 farklı ders olduğu tespit edilmiştir.

Bu dersler:

Tablo 4: Üniversitelerdeki Muhasebe Denetimi İçerikli Dersler

1. Muhasebe Denetimi	34. Denetim araştırmaları
2. Adli muhasebe	35. İç kontrol sistemleri
3. Hile denetimi	36. Bağımsız denetim standartları ve uygulamaları
4. Denetim	37. Denetim kavram ve teknikleri
5. İşletme denetimi	38. İleri denetim
6. İç denetim	39. İleri denetim uygulamaları
7. Denetim ve denetim standartları	40. Denetim ilke ve teknikleri
8. Denetim - kontrol	41. Kamu iç denetim uygulamaları
9. Bağımsız dış denetim	42. İç denetim standartları ve uygulamaları
10. Dış denetim ve denetim standartları	43. Denetim teorisi
11. Muhasebe denetimi ve mali analiz	44. Spk Denetim uygulamaları
12. Denetim standartları	45. İşletmelerde iç kontrol ve denetim
13. Bağımsız denetim	46. Organizasyonlarda mali denetim
14. Kontrol ve denetim uygulamaları	47. Muhasebe denetim uygulamaları
15. Denetim teknikleri	48. Muhasebe ve denetim standartları
16. Denetim ve meslek hukuku	49. İşletmelerde iç kontrol yapısı
17. Risk yönetimi ve iç denetim	50. Türkiye’de denetim yapısı ve uygulamaları
18. Bağımsız denetim standartları ve uygulaması	51. Maliyet denetimi

19. İç kontrol	52. Bilgisayar destekli denetim teknikleri
20. Bilgi teknolojileri ortamında denetim	53. Faaliyet denetimi
21. Uluslar arası denetim standartları	54. Mali denetim
22. Muhasebe denetim ilkeleri	55. Dış denetim
23. Denetim ve revizyon	56. Uluslar arası denetim standartları ve raporlama
24. Muhasebe denetimi ve uluslar arası muhasebe standartları	57. Vergi muhasebesi ve denetimi
25. İleri denetim teknikleri	58. Mali tablolar ve denetimi
26. Muhasebe denetimi ve standartları	59. Finansal muhasebe ve denetim ilişkisi
27. Denetim standartları uygulaması	60. Maliyet ve yönetim denetimi
28. Muhasebe denetiminde uygulamalar ve denetim hukuku	61. Muhasebe ve denetim
29. Muhasebe denetimi ve risk yönetimi	62. Denetim teorisi ve uluslar arası denetim standartları
30. İleri muhasebe ve finansal denetçiliğe hazırlık	63. Kurumsal denetim ve yönetim
31. İç kontrol ve hilelerin önlenmesi	64. Denetim Standartları
32. Finansal raporlama ve denetim	
33. Denetim ve problem çözümü	

165 üniversitenin 73 tanesinin lisans, yüksek lisans ve doktora programlarının hiçbirinde denetim içerikli dersin bulunmadığı göze çarpmaktadır. Bu durum yaklaşık %45 gibi bir oranı kapsamaktadır.

Denetim içerikli derslerin daha iyi görülebilmesi için lisans, yüksek lisans ve doktora programları içinde üniversitelere göre dağılımı tablodaki gibidir:

Tablo 5: Derslerin Üniversitelerdeki Dağılımı

DERSİN ADI	ÜNİVERSİTELER		
	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA
1)MUHASEBE DENETİMİ	1)Adıyaman Üni.		
	2)Adnan Menderes Üni.		
	3)Kocatepe Üni		
	4)Akdeniz Üni.	4)Akdeniz Üni.	
	5)Anadolu Üni.		
	6)Balıkesir Üni.	6)Balıkesir Üni.	
	7)Bartın Üni.		
	8)Batman Üni.		
	9)Bayburt Üni.		
	10)Bilecik Üni.		
	11) Bingöl Üni.		
	12)Bozok Üni.	12)Bozok Üni.	
	13)Cumhuriyet Üni.		
	14)Onsekizmart Üni.		
	15)Karatekin Üni.		
	16)Dicle Üni.		
	17)Erciyes Üni.		
	18)Erzincan Üni.		
	19)Osmangazi Üni.		
	20)Gazi Üni.	20)Gazi Üni.	
	21)Gaziantep Üni.		
	22)Gaziosmanpaşa		
	23)Gümüşhane Üni.		
	24)Harran Üni.		
	25)Hitit Üni.	25)Hitit Üni.	
	26)İnönü Üni.		
	27)Kafkas Üni.		
	28)Sütçü İmam Üni.		
	29)Karadeniz Teknik Üni.	29)Karadeniz Teknik Üni.	
	30)K.oğlu Mehmetbey Üni.		
	31)Kocaeli Üni.		
	32)Marmara Üni.		
		33)M.A.Ersoy Üni.	
	34)MuğlaÜni.	34)Muğla Üni.	
	35)Namık Kemal Üni.		

	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA
	36)Nevşehir Üni.		
		37)Niğde Üni.	
	38)Ondokuz Mayıs		
	39)Sakarya Üni.	39)Sakarya	
	40)S.Demirel Üni.	40)S.Demirel	
	41)Trakya Üni.		
	42)Tunceli Üni.		
	43)Uludağ Üni.		
	44)Uşak Üni.		
	45)Yalova Üni.		
	46)Yıldız Teknik Üni.		
	47)Karaelmas Üni.	47)Karaelmas Üni.	
		48)Bahçeşehir Üni.	
	47)Başkent Üni.		
	48)Fatih Üni.		
	49)Gazikent Üni.		
	50)İst.Aydın Üni.		
	51)İzmir Ekonomi Üni.	51)İzmir Ekonomi Üni.	
	52)Turgut Özal Üni.		
2)ADLİ MUHASEBE			1)Karadeniz Teknik Üni.
3)HİLE DENTİMİ		1)Marmara Üni.	
4)DENETİM			1)Abant İzzet B. Üni.

2)Ankara Üni.	2)Ankara Üni.	
3)Atatürk Üni.		
4)Boğaziçi Üni.		
5)Celal Bayar Üni.		
6)Çukurova Üni.	6)Çukurova Üni.	
7)Ege Üni.		
8)Galatasaray Üni.		
9)Hacettepe Üni.		
10)İstanbul Üni.		
	11)Sütçü İmam Üni.	
12)Kastamonu Üni.		
13)Mustafa Kemal Üni.		
14)Korkut ata Üni.		
15)Atılım Üni.		
16)Beykent Üni.		
17)Doğuş Üni.		
18)Fatih Üni.		
19)Işık Üni.		

	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA
	20)Arel Üni.		
	21)Bilgi Üni.		
	22)Kültür Üni.		
	23)İst. Kültür Üni.		
	24)İst. Ticaret Üni.v		
	245)Koç Üni.	25)Koç Üni.	25)Koç Üni.
	26)Maltepe Üni.	26)Maltepe Üni.	
	27)Sabancı Üni.		
	28)Ufuk Üni.		
	29)Yaşar Üni.		29)Yaşar
		30)Yeditepe Üni.	
	31)Ortadoğuteknik Üni.		
5)İŞLETME DENETİMİ		1)Abant I.Baysal Üni.	
	2)Sütçü İmam Üni.		
6)İÇ DENETİM			1)Kocatepe Üni.
			2)Anadolu Üni.
		3)Osmangazi Üni.	3)Osmangazi Üni.
		4)Marmara Üni.	
		5)İst.Aydın Üni.	
		6)Bilgi Üni.	
		7)Maltepe Üni.	
7)DENETİM VE DENETİM STANDARTLARI		1)Akdeniz Üni.	
8)DENETİM-KONTROL		1)Akdeniz Üni.	
9)BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM		1)Akdeniz Üni.	
10)DIŞ DENETİM VE DENETİM STANDARTLARI			1)Akdeniz Üni.
11)MUHASEBE DENETİMİ VE MALİ ANALİZ	1)Anadolu Üni.		
	2)Giresun Üni.		
12)DENETİM STANDARTLARI		1)Anadolu Üni.	
		2)Bozok Üni.	
13)İÇ KONTROL		1)Anadolu Üni.	

	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA
14)BİLGİ TEKNOLOJİLERİ ORTAMINDA DENETİM			1)Anadolu Üni.
15)ULUSLAR ARASI DENETİM STANDARTLARI		1)Ankara Üni.	
			2)Galatasaray Üni.
			3)Marmara Üni.
			4)Başkent Üni.
16)DENETİM STANDARTLARI		1)Bozok Üni.	
		2)Bilgi Üni.	
17)BAĞIMSIZ DENETİM		1)Bozok Üni.	
18)KONTROL VE DENETİM UYGULAMALARI		1)Celal Bayar	
19)DENETİM TEKNİKLERİ	1)Karatekin Üni.		
20)DENETİM VE MESLEK HUKUKU			
21)RİSK YÖNETİMİ VE İÇ DENETİM		1)Dumlupınar Üni.	
22)BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI VE UYGULAMASI		1)Erciyes Üni.	
23)DENETİM ARAŞTIRMALARI	1)Osmangazi Üni.		
24)İÇKONTROL SİSTEMLERİ	1)Osmangazi Üni.		
		2)İst. Ticaret Üni.	
25)BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI VE UYGULAMALARI			1)Gazi Üni.

	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA
26)DENETİM KAVRAM VE TEKNİKLERİ		1)İstanbul Üni.	
27)İLERİ DENETİM		1)İstanbul Üni.	1)İstanbul Üni.
28)İLERİ DENETİM UYGULAMALARI			2)Niğde Üni. 1)İstanbul Üni.
29)DENETİM İLKE VE TEKNİKLERİ		1)İstanbul Üni.	2)Niğde Üni.
30)KAMU İÇDENETİM UYGULAMALARI		2)Beykent Üni. 1)Karadeniz Teknik Üni.	
31)İÇ DENETİM STANDARTLARI VE UYGULAMALARI			1)Karadeniz Teknik Üni.
32)DENETİM TEORİSİ	1)Kırıkkale Üni.		
		2)Marmara Üni.	
		3)İst.Aydın Üni.	
		4)Bilgi Üni.	
33)SPK DENETİM UYGULAMALARI		1)Kırıkkale Üni.	
	1)İst. Aydın Üni.	2)İst. Aydın Üni.	
34)İŞLETMELERDE İÇ KONTROL VE DENETİM		1)Kırıkkale Üni.	
35)ORGANİZASYON LARDA MALİ DENETİM			1)Kırıkkale Üni.
36)MUHASEBE DENETİMİ UYGULAMALARI		1)Marmara Üni.	
			2)Muğla Üni.
		3)Niğde Üni.	

	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA
37)MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI		1)Marmara Üni.	
		2)İst. Aydın Üni.	
38)İŞLETMELERDE İÇKONTROL YAPISI		1)Marmara Üni.	
39)TÜRKİYEDE DENETİM YAPISI VE UYGULAMALARI		1)Marmara Üni.	
		2)İst. Aydın Üni.	2)İst.Aydın Üni.
40)MALİYET DENETİMİ		1)Marmara	
		2)İst. Aydın Üni.	
41)BİLGİSAYAR DESTEKLİ DENETİM TEKNİKLERİ		1)Marmara Üni.	
42)FAALİYET DENETİMİ		1)Marmara Üni.	
43)MALİ DENETİM	1)Mersin Üni.		
44)MUHASEBE DENETİM İLKELERİ			1)Muğla Üni.
45)DENETİM VE REVİZYON	1)Niğde Üni.		
	2)Pamukkale Üni.		
46)MUHASEBE DENETİMİ VE ULUSLAR ARASI MUHASEBE STANDARTLARI		1)Pamukkale Üni.	
47)İİLERİ DENETİM TEKNİKLERİ		1)Sakarya Üni.	
48)MUHASEBE DENETİMİ VE STANDARTLARI		1)Selçuk Üni.	

	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA
49)DENETİM STANDARTLARI UYGULAMASI			1)S.Demirel Üni.
50)MUHASEBE DENETİMİNDE UYGULAMALAR VE DENETİM HUKUKU	1)Trakya Üni.		
51)MUHASEBE DENETİMİ VE RİSK YÖNETİMİ		1)Yalova Üni.	
52)DIŞ DENETİM			1)Karaelmas Üni.
	1)TOBB Ekonomi Üni.		
53)ULUSLAR ARASI DENETİM STANDARTLARI VE RAPORLAMA	1)Bahçeşehir Üni.		1)Bahçeşehir Üni.
54)VERGİ MUHASEBESİ VE DENETİMİ		1)Bahçeşehir Üni.	
55)MALİ TABLOLAR VE DENETİMİ	1)İst. Aydın Üni.		
56)FİNANSAL MUHASEBE VE DENETİM İLİŞKİSİ		1)İst. Aydın Üni.	
57)MALİYET VE YÖNETİM DENETİMİ			1)İst. Aydın Üni.
58)MUHASEBE VE DENETİM		1)Bilgi Üni.	
59)DENETİM TEORİSİ VE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI		1)İzmir Ekonomi Üni.	

	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA
60)İLERİ MUHASEBE VE FİNANSAL DENETÇİLİĞE HAZIRLIK	1)İzmir Ekonomi Üni.		
61)İÇ KONTROL VE HİLELERİN ÖNLENMESİ		1)İzmir Ekonomi Üni.	
62)FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM		1)Okan Üni.	
63)DENETİM VE PROBLEM ÇÖZÜMÜ	1)Sabancı Üni.		
64)KURUMSAL DENETİM VE YÖNETİM		1)Toros Üni.	

2. TÜRKİYE'DEKİ ÜNİVERSİTELERİN DERS PROGRAMLARININ İNCELENMESİ

Tablo 5 te 64 farklı ders olduğu görülmektedir. Fakat bu araştırmada muhasebe denetimi, adli muhasebe ve hile denetimi dersleri üzerinde yoğunlaşılacaktır.

2.1. DERS PROGRAMLARINDA MUHASEBE DENETİMİ DERSİNİN YERİ

Araştırmada 64 tane denetim içerikli derse rastlanılmasına rağmen muhasebe denetimi dersi üzerinde durulacaktır. Denetimi muhasebe içinde tüm yönleriyle kapsamından dolayı muhasebe denetimi dersi seçilmiştir.

Üniversitelerin doktora programlarında muhasebe denetimi dersine rastlanmamıştır. Yapılan araştırmada 165 üniversitenin 52 tanesinin lisans

programında 14 tanesinin ise yüksek lisans ders programında muhasebe denetimi dersi olduğu görülmektedir.

Bu dersin içeriğine bakıldığında:

“Muhasebe denetiminin temel kavramlarının aktarılması yoluyla, öğrencinin denetim ile muhasebe arasındaki farkları anlamasına yardımcı olmayı amaçlayan dersin içeriğinde genel olarak; denetim mesleği, denetim standartları ve denetçi türleri, mesleki ahlak ve moral değerler, finansal tablolara ilişkin denetim raporlarının hazırlanması, denetim işlevi, denetçi ve denetim türleri, genel standartlar, çalışma sahası standartları, denetim süreci ve planlaması, denetim planlanması, denetim programının yürütülmesi, denetim kanıtları ve teknikleri, denetimin gelişimi ve işlevleri, genel kabul görmüş denetim standartları, denetim süreci ve plânlaması, denetim kanıtları ve teknikleri, çalışma kâğıtları, iç kontrol sistemi, denetim raporu, mali tablo hesaplarının denetimi yer almaktadır” .

Muhasebe denetimi, belli bir iktisadi birim veya döneme ait sayısal bilgilerin, önceden tespit edilmiş ölçülere uygunluk derecesini belirleme ve bu konuda bir rapor yazmak amacı ile bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen denetim kanıtı toplama ve toplanan kanıtların değerlendirme çalışmasıdır.

52 üniversiteden seçilen Süleyman Demirel Üniversitesi yüksek lisans muhasebe denetimi dersinin içeriği aşağıdaki gibidir.

Tablo 6: Muhasebe Denetimi Dersi

201414 – Muhasebe Denetimi – KTU: 3-3-0
Muhasebe denetiminin temel kavramlarının aktarılması yoluyla, öğrencinin denetim ile muhasebe arasındaki farkları anlamasına yardımcı olmayı amaçlayan dersin içeriğinde; denetim mesleği, denetim standartları ve denetçi türleri, mesleki ahlak ve moral değerler, finansal tablolara ilişkin denetim raporlarının hazırlanması yer almaktadır.

Denetim içeriği açısından tablo 6 da muhasebe denetimi dersinin ağırlığı görülmektedir. 165 üniversiteden 52'sinde muhasebe denetimi dersi vardır. Bu durumda Türkiye'deki üniversitelerin yaklaşık % 32'ünde muhasebe denetimi dersinin varlığını göstermektedir. Muhasebe denetimi eğitimi dersleri verilen üniversitelerde okutulan kitaplara bakıldığında; Melih Erdoğan, Celal Kepekçi, Hasan Kaval, Nejat Bozkurt ve birçok değerli hocaların kitapları yoğunluktadır. Muhasebe denetimi dersinin amacının iyi anlaşılabilmesi için, bu kitaplardan Melih

Erdoğan'ın "Denetim" kitabı, Celal Kepekçi' nin "Bağımsız Denetim" ve Nejat Bozkurt'un "Muhasebe Denetimi" adlı kitaplarından yararlanılarak hangi konuların derslerde yer verildiğinin daha iyi anlaşılması için karma bir içeriği göstermenin yararlı olacağı kanısına varılmıştır. Bu içerik şu şekildedir:

1. Muhasebe denetiminin tanımı ve özellikleri
2. Muhasebe denetiminin toplumsal işlevi
3. Denetim türleri
4. Denetçi ve türleri
5. Genel kabul görmüş denetim standartları
6. Uluslar arası denetim standartları
7. Mali tabloların bağımsız denetiminin hedefleri
8. Denetim kanıtları ve prosedürleri
9. Çalışma kağıtları
10. Denetim sürecinin aşamaları
11. Denetim planlaması
12. İşletme ile ilgili temel bilgilerin toplanması
13. Denetimde önemlilik planlaması
14. Denetimde önemlilik ve risk
15. İç kontrol yapısının incelenmesi, kontrol riskinin belirlenmesi ve değerlemesi
16. Denetim işinin alınması
17. Uygunluk testleri ve maddilik testleri
18. Muhasebe denetiminde analitik inceleme prosedürleri
19. Genel denetim planının ve denetim programının hazırlanması
20. Denetimin tamamlanması ve denetim raporu
21. Muhasebe denetiminde istatistikî örnekleme yöntemleri
22. Mali tablo hesaplarının denetimi
23. Satın alma ve ödeme döngüsünün denetimi
24. Stok ve üretim döngüsünün denetimi
25. Personel ve ücret döngüsü
26. Kaynak elde etme ve geri ödeme döngüsü
27. Nakit bakiyelerinin denetimi

28. Denetim çalışmasının tamamlanması
29. Muhasebe denetiminde örnekleme kavram ve uygulamalar.
30. Bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin denetim.

Muhasebe denetimi eğitiminin amacı (üniversitelerdeki eğitim amacı göz önüne alınarak); muhasebe denetiminin tarihi gelişimini; uygulama mesleki örgütlenme ve eğitim yönleriyle birlikte incelemek aynı zamanda günümüz Türkiye sinde muhasebe denetiminin mevcut durumunu tanıtmak ve geleceğe yönelik bazı öngörülerde bulunmaktır. Ayrıca muhasebe denetimi eğitimin dikkate alınması gerektiğinin bir başka açıklaması da; 2000’li yılların başından itibaren Dünya genelinde yaşanan büyük ölçekli finansal skandallar, düzenleyici kurumların ve uluslararası nitelikteki meslek kuruluşlarının harekete geçmesine yol açmış, muhasebe denetimine ilişkin var olan kurallar yeniden ele alınmış ve muhasebe denetiminin kalitesini yükseltmeye yönelik, denetçi bağımsızlığını artırmaya yönelik yeni kurallar ve kurumların (kamu gözetim kurulu gibi) oluşturulmasının gündeme gelmesidir.

Muhasebe denetim işinin gelişmesi geniş ölçüde eğitime ve dolayısıyla yetmiş insan gücüne bağlıdır. Uluslar arası genel kabul görmüş denetim standartlarından ilki, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmaktır. Yeterli mesleki bilgi ve deneyim ise üniversite öğreniminden başlayıp, meslek içi eğitimi ile devam etmektedir. Üniversitelerde lisans yüksek lisans ve doktora eğitimi düzeyinde bu konuda uzun süredir çeşitli çalışmalar ve sempozyumlar yapılmaktadır. Ancak bu çalışmaların yeterli olduğu söylenemez. Yapılan araştırma gösteriyor ki lisans düzeyinde toplam 165 üniversiteden sadece 52 sinde yüksek lisans düzeyinde sadece 14 üniversitede muhasebe denetimi eğitimi verilmektedir. Akademik açıdan düşünüldüğünde kişinin muhasebe denetimi eğitimi almadan doktora eğitimini tamamlama ihtimalini gözler önüne seriyor.

Tablo 5 te bazı üniversitelerin muhasebe denetimi eğitimine önem verdikleri görünüyor. Akdeniz, Balıkesir, Bozok, Gazi, Hitit, Karadeniz Teknik, Muğla, Sakarya, Süleyman Demirel, Karaelmas ve İzmir Ekonomi Üniversiteleri muhasebe denetimi adı altında hem lisans hem de yüksek lisans eğitimlerinde derse yer vermektedirler. Ankara, Çukurova ve Maltepe Üniversitelerinde lisans ve yüksek lisans derslerinde, denetim adı altında ders verilmektedir. Yaşar Üniversitesinde

lisans ve doktora eğitiminde denetim dersi verilmektedir. Koç Üniversitesinde ise, denetim dersi, lisans, yüksek lisans ve doktora eğitimlerinde verilmektedir. Bu üniversiteler muhasebenin denetimini genel olarak tüm yanlarıyla “muhasebe denetimi” ve “denetim” adı altında inceleyen üniversitelerdir. Tablo 4 te denetim içerikli toplamda 64 ders olduğu da göz ardı edilmemiştir.

2.2. DERS PROGRAMLARINDA HİLE DENETİMİ DERSİNİN YERİ

Hile denetimi dersi incelendiğinde sadece Marmara Üniversitesinin yüksek lisans programında görülmektedir. Ders;

Tablo 7: Hile Denetimi Dersi

Z/S	Dnm	Ders kodu	Ders adı	Kredi	Akts
Z	2	215072203	HİLE DENETİMİ	3	5

şeklindedir.

Hile denetimi hukuki sorgulama yöntemleri ile standart denetleme tekniklerini birleştiren yeni bir alandır. Hile denetimi bir hile şemasını ortaya çıkarmakta olup, görüşmeler analitik ve bağımsız prosedürler gibi standart denetleme teknikleri üstüne kuruludur. Ayrıca hile denetimi firma temelinde elde edilecek bilgilerin yanında hilelerin değişik sektörlerde nasıl ortaya çıkacağıyla ilgili bilgi yede gereksinim duyar. Hile denetçileri ve adli soruşturmaların hile denetimi konusunda iyi bir eğitime sahip olması gerekir (Emir, 2008:110). Bu eğitimin üniversitede verilmeye başlaması önemlidir. Fakat sadece Marmara Üniversitesinde “ hile denetimi” dersi görülmektedir (Marmara Üniversitesi, 2011).

Ayrıca İzmir Ekonomi Üniversitesinin yüksek lisans ders programında “İç Kontrol ve Hilelerin Önlenmesi” adlı ders yer almaktadır.

Tablo 8: İç Kontrol ve Hilelerin Önlenmesi

Z/S	Dnm	Ders kodu	Ders adı	Kredi	Akts
		BA 580	İç Kontrol ve Hilelerin Önlenmesi		

şeklindedir.

İzmir Ekonomi Üniversitesindeki bu dersin amacı iç kontrol mekanizmalarının anlaşılması, risk ve hile imkânlarının ayırt edilebilmesidir.

Bu dersi başarıyla tamamlayabilen öğrenciler;

- Dersin sonunda öğrenciler iç kontrol genel çerçevesini açıklayabileceklerdir.
- Dersin sonunda öğrenciler denetim kontrol listesini tartışabileceklerdir.
- Dersin sonunda öğrenciler iç kontrol çerçevesinde karşımıza çıkabilecek hilenin ne olduğunu, niteliğini ve önemini açıklayabileceklerdir.
- Dersin sonunda öğrenciler hile denetleme araçlarını tanımlayabileceklerdir.
- Dersin sonunda öğrenciler hileli finansal raporlama hakkında tartışabileceklerdir.

Bu ders genel iç kontrol çerçevesinin temelidir. İç kontrolün amaçları ve bölümleri üzerinde durur. İç kontrolün önemine ve geçmiş iç kontrol hatalarının maliyetlerine dikkat çeker (İzmir Ekonomi Üniversitesi, 2011).

2.3. DERS PROGRAMLARINDA ADLİ MUHASEBE DERSİNİN YERİ

Adli muhasebe dersi ise, sadece Karadeniz Teknik Üniversitesinin doktora programında yer almaktadır.

Tablo 9: Adli Muhasebe Dersi

D.Kodu	Dersin Adı	D	Z/S	T	U	L	K	H.S
ISL6330	Adli Muhasebe	1	S	3	0	0	3	3

Adli Muhasebe dersi soruşturmacı tekniklerin kullanımı, muhasebe ve ticaret becerileri ile entegre olma, mahkemede tanıklık ve uzman tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık finansal bilmeceleeri çözme, dolandırıcılık soruşturması, zararlara karar verme, işletmelere değer biçme ve diğer finansal tartışmaların çözümünde kullanılan sezgisel yaklaşımın geliştirilmesini amaçlamaktadır (Karadeniz Teknik Üniversitesi, 2011).

Araştırma sonucunda Tablo 10 da görülen muhasebe denetimi dersi 52 üniversitenin lisans programında, 14 üniversitenin yüksek lisans programında yer almaktadır. Hile denetimi dersine 1 üniversitenin yüksek lisans programında yer verilmiştir. Araştırmanın temelini oluşturan adli muhasebe dersi ise sadece 1 üniversitenin doktora programında yer almaktadır.

Tablo 10: Derslerin Üniversitelerde Bulunma Sayıları

DERSİN ADI	PROGRAMLAR		
	LİSANS	Y.LİSANS	DOKTORA
1)MUHASEBE DENETİMİ	52	14	X
2)ADLİ MUHASEBE	X	X	1
3)HİLE DENETİMİ	X	1	X

Araştırma sonucu, muhasebede denetime verilen değeri gözler önüne sermektedir. 165 üniversiteden sadece Karadeniz Teknik Üniversitesinde adli muhasebe dersinin olması eğitimde adli muhasebeye verilen önemi açıkça ortaya koymaktadır.

Oysaki muhasebe denetimine verilen önem çok eski yıllara dayanmaktadır. Masum Türker'e göre 1940'lı yıllardan sonra "Kontrol ve Revizyon" adı altında başlatılan dersler, "Denetim ve Revizyon" daha sonraları ise "Muhasebe Denetimi" adını almıştır (Uzay ve diğerleri, 2008: 7).

Osman Fikret Arkun'un 1975 yılı Ocak ayında kaleme aldığı "Muhasebe Denetimi" kitabının önsözünde; "On yıla yakın süreden beri, İstanbul İktisadi ve

Ticari İlimler Akademisinde okuttuğum konuları ve bu alandaki tecrübelerimi de ekleyerek, bu kitapta toplamakta yarar gördüm” demektedir (Arkun, 1980: 8).

İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi öğretim üyesi Ersin Güredin ise; “1968 yılında ilk kez 3. sınıflara “İşletme Denetimi” dersinin programa konulduğu, daha sonra son sınıflar için “Muhasebe Denetimi” dersine programda yer verildiğini” belirtmiştir. Ersin Güredin, “Denetim” başlıklı ders kitabını, ilk kez 1981 yılında yayınlamıştır (Uzay vd., 2008: 7).

Tarihlere bakıldığında muhasebe denetimine uzun yıllardan beri önem veriliyor. Çok gelişmiş ve iyi olanakların sağlandığı günümüz Türkiye sinde yüksek öğretim kurumlarında muhasebe denetimi eğitimi hala neden geliştirilemiyor? Muhasebe denetiminin uzantısı olan adli muhasebe eğitimine neden gereken önem verilmiyor?

Oysa, adli muhasebe dersi müfredata katıldığında eğitime neler katacak? Beklenen düzeyin altında olmasına rağmen adli muhasebe eğitimi, muhasebe denetiminden farklı neler kazandıracak? gibi sorulara verilen cevaplar adli muhasebe eğitiminin gerekliliğini gözler önüne sermektedir.

Yüksek öğretim kurumlarının müfredatlarında yer alacak adli muhasebe eğitimi öğretim üyelerine ve öğrenciler aşağıdaki yararları sağlayacaktır.

- Finansal suçlar, dolandırıcılık ve adli muhasebe alanlarında farklı dersler, farklı çalışma grupları ve farklı çalışma teknikleri oluşturmak için bir öğretim programı ve içerik seçmek.
- Öğrencilere dolandırıcılığa ve adli muhasebeye, derslere ve çalışmalara bireysel maruz bırakarak bir giriş ortamı oluşturmak.
- Var olan denetleme, bilgi sistemleri ve diğer iş ya da hesaplama içeriklerinde değişiklik yapmak.
- Profesyonel alanda kullanmak için öğretim programında yeni öneriler sağlamak.
- Dolandırıcılık ve adli muhasebe alanlarında işçilere, müdürlere, denetleme komitesine ve diğer ilgili paydaşlara çalışma için bir rehberlik sağlamak, şeklinde yarar sağlayacaktır (Kranacher, 2008: 508).

Muhasebe öğrencileri için adli muhasebe üzerine ayrı bir ders istemi, geleceğin muhasebecilerini eğitmek için atılmış önemli bir adımdır. Böylece onlar

dolandırıcılığı önleme ve ortaya çıkarmada daha donanımlı olabilirler fakat pek çok üniversitenin özel bir dersin dışında öğrencilere daha fazla dolandırıcılıkla ilgili eğitim verilmesi gerektiğini fark etmeleri gerekir (Seda ve Kramer, 2008: 16).

Adli muhasebe eğitimi öğrencilerin hangi yönlerini geliştirir, hangi durumlara odaklanmayı sağlar, A. Scott Fleming ve diğ. nin makalesinde açıkça belirtilmiştir (Fleming vd, 2008: 577-578). Bunlar,

1. Dolandırıcılık planlarında farkındalık geliştirmelerini, dolandırıcılığı soruşturma-ortaya çıkarmanın başlıca ve geliştirilmiş kapsamını tanıtmalarını sağlar. Öğrenciler;
 - Dolandırıcılık faillerinin genel özelliklerini tanımlayabilmeli,
 - Dolandırıcılığı teşhis edebilmeli, soruşturma yaklaşımlarına karar verebilmeli ve uygun önlemler önerebilmeli,
 - Belirsizlik için anlayış ve hoşgörü geliştirebilmelidir.
2. Profesyonel bir kapsamda eleştirel düşünme becerilerini uygulamalarını sağlar. Öğrenciler;
 - İfade edebilmeli, eleştirebilmeli, kıyaslayabilmeli, uygulama ve politikaya dair dolandırıcılığın sebepleri ile ilgili teorileri karşılaştırabilmeli,
 - Farkı belirleyip nasıl sonuca ulaşacağı konusunda tahminde bulunabilmelilerdir.
3. Kişi haklarını içeren kanıtların kullanımı ve analizine rehberlik etmek için kriminal ve sivil hukuk bilgisi uygulamalarını kapsar. Öğrenciler;
 - Kanıtın toplanması, tanımlanması ve korunması için gerekli prosedürü ve önemini bilmeli
 - Görüşmeleri yönetmek için yasal gereklilikleri açıklayabilmeli
 - Bir görüşmeyi yönetmede kullanılan teknikleri tanımlayabilmeli ve uygulayabilmelidir.
4. İç kontrol ortamı ve bilgisayarların etkileri ile bu alandaki bilgi teknolojisini kavramalarını ve değerlendirmelerini sağlar. Öğrenciler;
 - Delile ait olayları analiz etmek ve toplamak için bilgi teknolojisini kullanabilmeli,

- Bilgisayar destekli denetleme tekniklerinin temel kapsamalarını tam anlamıyla kavradığını gösterebilmelidir.
5. Soruşturma bulgularını yazılı ve sözlü olarak etkili bir şekilde iletebilmelerini sağlar. Öğrenciler;
- Mahkemede tanıklık etme becerilerini geliştirmeli,
 - Tablolar, grafikler ve soruşturma raporlarıyla durum bilgisini organize edip sunabildiklerini gösterebilmelidir.

Adli muhasebe eğitiminin müfredata dahil edilmesi konusunda iki farklı yaklaşımdan söz etmek mümkündür. Birinci yaklaşımda, muhasebe ve denetim dersleri yoluyla adli muhasebenin müfredata entegre edilmesi, ikinci yaklaşımda ise müstakil bir adli muhasebe dersinin açılması önerilmektedir. Birinci yaklaşımın mantığı şudur: Adli muhasebenin üç alanı -dava danışmanlığı, uzman şahitliği ve hile araştırma- bugünkü işletmelerin bütün boyutlarını etkilemektedir. Adli muhasebe konuları, hâlihazırdaki ileri düzey muhasebe ve denetim derslerinin içine yedirilebilir. Bu süreç, müfredatta müstakil yeni bir muhasebe dersi daha açmadan adli muhasebenin bütün kritik boyutlarının müfredata dahil edilmesini sağlayabilecektir. Bununla beraber, birinci yaklaşım sorunsuz da değildir. Her şeyden önce, adli muhasebenin var olan muhasebe ve denetim derslerine ilave edilmesi, hem öğrenciler hem de fakülteler için ilave yükler getireceği açıktır. Dahası, bölümler, adli muhasebe konularına karşı duyduğu hoşnutsuzluktan dolayı başlangıçta adli muhasebe konularını kendi derslerine dahil etme konusunda isteksiz davranabilir. Son olarak, öğretim elemanları, adli muhasebe konularına yer açmak için halen verdikleri derslerin içeriğinde yer alan konuların bazılarını müfredattan çıkarmak zorunda kalabilirler (Pehlivan, 2010: 139-140).

Mevcut lisans programlarına adli muhasebecilik konusundaki derslerin monte edilmesi, Türk Yükseköğretim Programlarında oldukça köklü bir değişikliği gerektirecektir. Ayrıca tüm lisans eğitimi almış kişilerin adli muhasebe bilgisine sahip olması gibi bir uygulamayı da beraberinde getirecektir. Fakat mevcut lisans eğitiminin son döneminde, muhasebe denetimi konusunu destekleyecek şekilde muhasebe hileleri ve hile tespitine yönelik seçimlik uygulanabilecek bir ders ilave edilebilir. Adli muhasebecilik konulu bir yüksek lisans programının hazırlanması da kuskusuz yerinde bir uygulama olacaktır (Akyel, 2009: 220).

4.ADLİ MUHASEBE EĞİTİM MODELİ ÖNERİSİ

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

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

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki üniversitelere bakıldığında adli muhasebe ile ilgili yukarıda belirtilen derslerin olduğu sertifika programları görülmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde adli muhasebe ile ilgili sertifikaların verildiği bazı üniversiteler ve bu üniversitelerde mevcut olan adli muhasebe dersleri tablo-sunulmuştur.

Tablo 11: Amerika'da Bulunan Üniversitelerde Adli Muhasebe Dersleri

ÜNİVERSİTE	ADLİ MUHASEBE DERSİ
<i>Baltimore Üniversitesi</i>	<ul style="list-style-type: none">➤ Adli Muhasebe ilkeleri➤ Mali Raporların Ayrıntılı inceleme➤ Araştırmacı Muhasebecilik ve Hile Denetimi➤ Dava Desteği
<i>California Devlet Üniversitesi-Fullerton</i>	<ul style="list-style-type: none">➤ Adli ve Araştırmacı Muhasebe➤ Hile Denetimi: Muhasebe Suçlarını Önleme, Tespit Etme ve Araştırma➤ İşletme Değerleme Teorisi ve

	Uygulaması ➤ Dava Desteği ve Uzman Şahitliği Hizmetleri
<i>LaSalle Üniversitesi</i>	➤ Hile Denetimi: İlkeler ve Uygulamalar ➤ Mali Tablo Hilesi ➤ Mesleki Hile ve Kötüye Kullanım ➤ Bilgisayar ve İnternet Hilesi ➤ Hileyi Tespit Etme ve Önleme: Özel Çalışmalar
<i>New York Üniversitesi</i>	➤ Adli Muhasebeye Giriş: Kavramlar ve Vakalar ➤ Hileli Mali Raporlamanın Önlenmesi ve Tespit Edilmesi ➤ Hukuki Meseleler ve Adli Muhasebede Mesleki Standartlar ➤ Dava Desteği ve Adli Muhasebeye Giriş ➤ Adli Muhasebede Vaka Çalışmaları
<i>Batı Virginia Üniversitesi</i>	➤ Hile: Kriminoloji/Hukuki Meseleler ➤ Hile Denetimi ➤ İleri Düzey Hile Denetimi ➤ Bilgi Teknolojisi Denetimi ➤ Hile Denetimi ve Önleme ➤ Hile Bilgi Bankası Analizi
<i>St. Thomas Üniversitesi</i>	➤ İleri Düzey Muhasebe ➤ Hile Denetimi ➤ Adli Muhasebe Uygulamaları ➤ Adli Muhasebe Uygulama Sorunları ➤ Bilgisayarlı Denetim ve Araştırma

Kaynak: Seda ve Kraner (2008: 18)

Sayılan üniversitelerden Batı Virginia Üniversitesinin ders içeriği incelenecektir. Batı Virginia Üniversitesi Ticaret ve Ekonomi Fakültesi Muhasebe Bölümü, 2004 yılı yaz ayında ilk 12 kredilik (4ders) Dolandırıcılık Soruşturması ve Adli Muhasebe Lisans Sertifikası için talepte bulundu. Son zamanlarda, 4 derslik sertifika programı aşağıdaki gibi yapılandırıldı. Bu dört ders ve içeriği aşağıda özetlenmiştir (Fleming ve Diğerleri, 2008: 574-576)

ACCT 581- Dolandırıcılık ve Adli Muhasebeye Giriş Dersi

- Dolandırıcılık ve Adli Muhasebeye Giriş
- Adelphia Dolandırıcılık
- Eleştirel düşünme
- Dolandırıcılığın Esasları
- Dolandırıcılık Üçgeni
- Dönüşümler ve Bağlantılar
- Bilginin Kaynağı

- Uygun Soruşturma Teknikleri
- Güvenirlik ve Çeşitlilik Sınıflandırma Bilgisi
- Hipotez/ Kanıt Matrisi
- Gizleme
- Grafikler ve Tablolar
- Birlik Matrisi
- Bağlantı Tablosu
- Aktivite/Olay Akış Çizelgesi
- Mal Beyan Akış Çizelgesi
- Dolandırıcılığı Önleme, Caydırma ve Ortaya Çıkarmada Proaktif Yaklaşımlar
- Mesleki Dolandırıcılık ve Suistimal- Genel Bakış
- Doğrudan Finansal Analizler
- Dolaylı Finansal Analizler
- Remedasyon-Sivil ve Kriminal Adalet Sistemleri-Genel Bakış
- Kanıt Temelleri/Esaslar
- Olay Kaydı/Rapor Sunma
- Ahlaki Düşünceler
- Finansal Beyan Dolandırıcılığı
- Genel Bakış
- WorldCom
- Red Flags
- Hedef Risk Değerlendirme
- İki-gün Durum/ Olay Simulasyonu
- Durum/Olay Sunumları : “Davacıya Sunmak”

ACCT 582 – Dijital Bir Ortamda Dolandırıcılık ve Adli Muhasebe

Dijital kontrol ortamı, önleme, caydırma, dijital kanıt, dijital buluş ve soruşturma, dijital sunuş ve araçları rapor etme, cyber-suç ve elektronik durum yönetimi araçları. Ders başlıkları ise aşağıdaki gibidir:

- Sistematik bilgi teknolojisi denetlemenin esaslarını kavrama

- Faiz bilgisi oluşturan sistem analiz süreci ve karmaşık bilgisayar operasyonlarının esaslarını tanımlama
- “Olayın etrafı”ndan çok “baştan aşağıya olayı” denetleme anlayışı kazanma
- Analiz için uygun bilgiyi daha iyi bir şekilde edinmek için bilgi toplama ve depolama tekniklerini öğrenme
- Bugünkü Girişim Kaynağı Planlama Sistemleri hakkında bilgi sahibi olma (öz. J.D. Edwards, Oracle, PeopleSoft ve BAAN)
- Gelir devrini denetleme
- Gider devrini denetleme
- Genel olarak dolandırıcılık planları üzerinde çalışmak ve ACFE sertifikası
- Cyber-suç ve bilgi teknolojisi ile bağlantılı dolandırıcılık planlarının başlıca çeşitlerini kavrama
- Bilgisayar destekli Denetleme araçları ve Teknikler (CAATTs)’nden yararlanma konusuna yapılan özel vurgu ile dijital ortamda dolandırıcılığı ortaya çıkarmak için kullanılmış olan özel denetleme yaklaşımları ile uzmanlığı kanıtlama
- IDEA ve ACL gibi analiz araçları ve özelleştirilmiş bilgi alımı ile uzmanlık gösterimi

ACCT-583 ve 584 – Orta Dereceli ve Gelişmiş Dolandırıcılık ve Adli Muhasebe

Denetleyiciler/ Dolandırıcılık Araştırmacılarının dolandırıcılığı ortaya çıkarma sorumluluğu, araştırmacı teknikler, görüşme becerileri, yasal kavramlar, kanıt yönetimi, kriminoloji ve etik başlıklarını içermektedir.

Ders içeriği ayrıca, kompleks dolandırıcılığın durum soruşturması ve finansal suçlar ile adli ve dava destekleme soruşturmasına bir vurgulamayı da kapsar. Ders bir tartışma ortamında durum soruşturma suçlarının ifade edilmesini gerektirir. Başlıklar terör ekonomisi, organize suç, uyuşturucu alışverişi, suikast, RICO ve para aklamayı kapsamaktadır. Muhasebe 583 ve 584’teki başlık 581 ve 582’dekilerin daha ayrıntılı versiyonudur:

- Kompleks Dolandırıcılıklar ve Finansal Suçlar
- Para Aklama, RICO, Suikast, Mail Dolandırıcılığı, Vergi Dolandırıcılığı, İdare Dolandırıcılığı
- Hile, Çoklu Bireyseller, Organizasyonlar ve Yargılama Yetkileri
- Kompleks Planlar; Terör Ekonomisi, Vergi Dolandırıcılığı, İflas Dolandırıcılığı, Kimlik Hırsızlığı
- Yasal Olmayan Aktivitelerle karışık Yasal Aktiviteler (Yasadışı hariç)
- Kompleks Finansal Durum Dolandırıcılığı, Finansal Suçlar ve Çöküş
- Çöküşün, denetleyicileri bir finansal dolandırıcılık olayına yaklaşımı nasıl etkilediğini kavramak
- Dolandırıcılık risk faktörlerini, riskleri ve planları tanımlamak
- Farklı kuruluşlarla ilgili dolandırıcılık planlarını tanımlamak
- Dolandırıcılık riskini azaltma-denetleme karışıklığına yer vermek
- Dolandırıcılık riskinin değerlendirilmesi
- Danışma ve Dava Danışma servisleri
- Dolandırıcılığı Ortaya Çıkışı – Hedef Risk Değerlendirme Çalıştayları
- Dava Danışma Servisleri
- Uzman Tanıklık/İfade Hazırlık Çalıştayı
- Görüşme ve Sorgu Çalıştayı
- Tartışma Sahası/Bilgi Alımı

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki üniversitelerden Batı Virginia Üniversitesi, adli muhasebe derslerini kendi eğitim programına dahil etmesi bakımından önemlidir. Bunun iki faydası olmuştur: Bir taraftan, öneriler test edilmiş, diğer taraftan, üniversitenin programı iyileştirilmiştir.

2000'li yıllardaki büyük şirket skandalları, adli muhasebe mesleğine gereksinimi artırmıştır. Dünya'da kısa isimleri ACFEİ (American College of Forensic Examiners International), ACFE (Association of Certified Fraud Examiners), ACFS (Advisory Council of Faculty Senates), NACVA (National Association of Certified Valuators and Analysts) ve Institute of Business Appraisers adlı kuruluşlarca Adli Muhasebe ve Hile Denetçisi Uzmanları yetiştirilmeye başlanmış ve sertifikasyonla akredite edilmiştir. Türkiye'de halen uygulaması

olmayan bu mesleğin kapsamı ve özellikleri, toplumda bireylerin ve kurumların artan oranda mahkemelere başvurmaya başlaması, ticari işlemlerin giderek karmaşık hale gelmesi ve bunun neticesinde bireylerin ve kurumların devlet ilişkilerinde giderek artan sorun yaşamaları nedeni ile; İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından kurulan İSMMMO Akademi oda başkanı Yahya Arıkan ve Nejat Bozkurt öncülüğünde konularında uzman akademisyenlerin oluşturduğu heyet, Adli Muhasebe Uzmanları yetiştirmekte ve akredite çalışmaları devam etmektedir. “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı” adı altındaki eğitim katılımcılara,

- İşletmelere yönelik hile denetçiliği
- Hile araştırmacılığı
- Mahkemelere yönelik uzman şahitlik
- Mahkemelere yönelik dava destek danışmanlığı
- İşletmelerde hile riskini ölçme ve değerlendirme
- Taraflara arasında oluşan anlaşmazlıkları çözümleme
- Ve diğer kazanımlar, sağlayacaktır.

Nejat Bozkurt öncülüğünde düzenlenen bu programda öğretilen dersler aşağıda sıralanmıştır(www.ismmmoakademi.com.tr).

- İşletme etiği ve işletme kültürü
- Temel davranış bilimleri
- Mali tablo hileleri
- Adli bilişim uygulamaları
- İşletmelerde iç kontrol uygulamaları
- Temel denetim teorisi
- Hile teorisi
- Kurumsal yönetim uygulamaları
- Dijital ortamda veri analizi ve hile incelemesi
- Çalışan hileleri
- Kriminoloji ve adli bilimler açısından ceza –caza usul hukuku ve diğer hukuk alanları
- Adli bilimler ve adli bilimler hukuktaki yeri
- Adli belge incelenmesi ve sahtecilik suçları

- Adli bilimlerde delil ve bilirkişilik
- Adli muhasebe araştırma teknikleri
- Adli muhasebe uygulamalarıdır.

Türkiye’de yüksek öğretimde adli muhasebenin yeri tablo 12 de açıkça görülmektedir. Karadeniz Teknik Üniversitesi sadece bu derse yer veren üniversitedir.

Tablo 12: Adli Muhasebe Dersi

D.Kodu	Dersin Adı	D	Z/S	T	U	L	K	H.S.
ISL6330	Adli Muhasebe	1	S	3	0	0	3	3

Bu çalışmada adli muhasebeye eğitimde nasıl yer verilebilir? Nasıl etkin hale getirilebilir? Sorusuna cevap arandığı için Amerika’daki üniversitelerden ve Türkiye’deki eğitim programlarından harmanlanan bir ders içeriğinin önerilmesi uygun görülmüştür.

- Hile ve denetimi,
- İşletmelerde iç kontrol,
- Kriminoloji ve ceza hukuku
- Mali tablo hileleri,
- Dijital ortamda veri analizi ve hilenin incelenmesi,
- Adli muhasebecilik uygulamaları,
- Etik ve psikoloji.

Yukarıda önerilen dersler veya derslerin içerisinde yer verilebilecek konulara yer verilmiştir.

Bu konuların seçilme nedenlerine bakıldığında, hile ve denetimi, adli muhasebenin temel dayanağı olan hileyi anlamak ve denetiminde neler gerekir onları anlamak için önemlidir. İşletmenin kaynaklarının veya varlıklarının bilerek ve isteyerek çalınması, su istimal edilmesi, yanlış yönlendirilmesi ve kişisel çıkarlar göz önünde tutularak yapılan faaliyetlerin tespiti ve denetimi için bu dersin konulması gerekliliği belirlenmiştir.

İşletmelerde iç kontrol dersi, örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, finansal kayıtların güvenilirliğini kontrol etmek, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerdiğinden önemi büyüktür. İç kontrol, süreç ve iş akışları içine yerleştirilen, kişilerden etkilenen, işletmenin amaçlarına ulaşmasında kullanılan bir araçtır. Makul ölçüde güvenilirlik sağlar. Bu özellikleri ile iç kontrol işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Etkinliğinin ve yerindeliğinin değerlendirilmesi için denetim faaliyetine ihtiyaç gösterir. Bu nedenle iç kontrol ve denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir. Bu bağlamda bir birini tamamladığı gerekçesiyle bu dersin konulması uygun görülmüştür.

Kriminolojinin Türkçe karşılığı “Suç Bilimi”dir. Suçun işlenmesi ve engellenmesi gibi, suçluya davranışla ilgili olarak ortaya çıkan, insani ve toplumsal alandaki durumlarla ilgilenir. Kriminolojinin konusu, toplumsal normlardan sapma şekillerinden suç denilen insan davranış, tavır ve hareketlerini ve suç olayını, suçu yapan süreçleri, sosyal bir gerçek olarak ceza adalet sisteminin işleyişini, suç ile suçlu ve sosyal çevre ilişkilerini incelemek, suçun sebep ve etmenlerini mümkün olduğunca belirlemek, suça sebebiyet veren unsurları, süreçleri izah etmek ve bu hususlarda elde edilen bilgilerle söz konusu suç denilen sosyal kötülüğü en etkin şekilde yok etmek veya mümkün olduğunca azaltacak strateji ve teknikleri belirlemektir. Ceza hukuku, suç ve ceza kavramlarını inceleyen kamu hukuku bölümüdür. Genel ceza hukukunun konusu suç kavramının maddi ve manevi unsurlarıyla tanımı, ceza hukukuna hakim olan genel ilkeler, ceza kavramının tanımı, suçu ortadan kaldıran nedenler, cezayı azaltan ve ortadan kaldıran nedenler gibi bütün suçlar için geçerli olan ilke ve teorilerdir. Kriminoloji ve ceza hukukunun adli muhasebeyle yakından ilgili olması sayılan konu kapsamı doğrultusunda gerekli görülmüştür.

Mali tablo hileleri, önemli ölçüde olumsuz etkileyecek yönetim tarafından yapılan kasıtlı düzenlemeler, mali tablolar üzerinde yapılan hileli düzenlemeler olarak tanımlanmaktadır. Hileli finansal raporlama, hırsızlık ve zimmete para geçirmeye benzemez ama bu tip hırsızlıklar ve zimmete para geçirmeleri gizlemek

amacıyla da kullanılabilir. İşletmenin muhasebe kayıtlarında ve dolayısıyla mali tablolarında yapılan olağan olmayan düzenlemeler, maskelemeler, yolsuzluklar, hileler küçük bir kesime yarar sağlarken önemli bir kesim üzerinde zararlara neden olmaktadır. Adli muhasebeciler, mali tablo analizi hakkında ileri düzeyde bilgiye sahip olması gerekir. Bir adli muhasebeci mali tabloları eleştirel bir şekilde görebilmek, oran analizleri yapabilmek ve tutarsızlıklar ile kırmızı bayrakları tespit etmede ise yarayacak diğer araçları kullanabilmek için uzmanlığa ihtiyaç duyar.

Dijital ortamda veri analizi ve hilenin incelenmesi durumu da şu şekilde açıklanabilir. Bilgisayarlar günümüzde artık her yerde olması ve bilişim dünyasının ileri düzeyde gelişim göstermesi nedeniyle düzenlenebilecek hileler kaçınılmazdır.

Adli muhasebe eğitiminde bilgisayar suçlarının nasıl işlendiğini bilmeleri, bilgisayar verilerinin nasıl incelendiği hakkında bilgi sahibi olmaları önemlidir. İnternet korsanları ve siber suçların giderek artması, bunlara yönelik gelişmiş güvenlik gereksinimi ve bu tür adli soruşturmaları yürütmek için gerekli olan yetenek ihtiyacı da adli muhasebecilerin önemini giderek artırmaktadır.

Adli muhasebe uygulamaları üç alanda önem taşımaktadır. Bu alanlardan birincisi, avukatlara sunulan danışmanlık desteği açısından “dava desteği”, ikinci alan, mahkemede sunulan uzmanlık bilgisi açısından “uzman tanıklık” ve işletme yönetiminin ve ilgili tarafların isteği doğrultusunda hizmet veren, olası hileli uygulamaların ortaya çıkartılmasını amaçlayan “araştırmacı muhasebecilik” ya da “hile araştırmacılığı”dır. Sayılan üç alandan ilk ikisi isin adliyeye, yargıya intikal eden kısmı açısından, üçüncü alan ise, işletme yönetimi açısından önem kazanmaktadır. Bu açıdan adli muhasebe uygulamaları, adli muhasebe eğitimi açısından önemlidir.

Muhasebede uyulması gereken etik ve kuralların bilinmesi hileli eylemleri ve hukuki çıkmazları açığa kavuşturacaktır. Ayrıca psikoloji eğitimi denetim sırasında çok etki sağlayacağı için önerilen dersler arasında yer almaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde globalleşmeye paralel olarak hilelerin büyüklüğü ve tespiti eskiye nazaran daha fazla uzmanlaşma istemektedir. Yakın zamanda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları tüm dünyada muhasebe denetiminin bir alanı olan adli muhasebeye olan ihtiyacı artırmaktadır.

Muhasebe denetimi, bir ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenen ölçütlere olan uygunluğunu belirlemek, işletmelerde oluşan şüpheli durumları, incelemek, hilelerin tespitini ve önlenmesini sağlayan adli muhasebenin e bir uzantısı olan bir alandır. Denetimin yürütülmesi; mevcutlar, belgeler ve işlemler gibi olayları incelemeye tabi tutarak ve bu olaylarla ilgili muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini anlamaya çalışarak buna ilişkin bir görüş bildirmektir.

İşte, denetçinin bir görüş elde etmesine ve bir sonuca ulaşmasına yarayan her türlü belge, bilgi ve kayıtlar “denetim kanıtı” olarak adlandırılmaktadır. Denetim kanıtının olduğu yerde adli muhasebenin varlığı ortaya çıkmaktadır. Araştırmacı olan adli muhasebenin en önemli verisi kanıttır. Muhasebe denetimi ile adli muhasebenin kesiştiği en önemli noktalardan biridir.

Adli muhasebe uygulamaları üç alanda önem taşımaktadır. Bu alanlardan birincisi, avukatlara sunulan danışmanlık desteği açısından “dava desteği”, ikinci alan, mahkemede sunulan uzmanlık bilgisi açısından “uzman tanıklık” ve işletme yönetiminin ve ilgili tarafların isteği doğrultusunda hizmet veren, olası hileli uygulamaların ortaya çıkartılmasını amaçlayan “araştırmacı muhasebecilik” ya da “hile araştırmacılığı”dır . Bu açıdan adli muhasebe uygulamaları, adli muhasebe eğitimi açısından önemlidir.

Yaşanan mali skandallardan sonra adli muhasebecilik, deyim yerindeyse moda konumuna gelmiş önemi artmıştır. En çok konuşulan konular başında gelmektedir. Muhasebe denetimi eğitiminin üniversite müfredatlarında beklenen düzeyde olmasa da varlığı, adli muhasebecilik dersinin müfredata eklenmesine yönelik beklentiyi yükseltmektedir.

Fakat yapılan araştırmada sonuç gayet açıktır. Sadece bir üniversitede adli muhasebe dersi vardır. Bu ders ise seçmeli bir ders olup yüksek lisans programında yer almaktadır. Bu durum adli muhasebe dersinin yüksek öğretim kurumlarında yer

edinme çabasının zayıf olduğunu gösterir. Oysa adli muhasebenin üniversitelerde yer edinmesi, bir işletme öğrencisinin iş hayatına sağlayacağı katkı büyüktür. Adli muhasebenin çok yönlü olması nedeniyle bir muhasebe alanının yanı sıra hukuk, yönetim, iktisadi vb işletme alanlarıyla ilgili olması yönünden gerekliliğini belirtir. Fakat yapılan araştırma sırasında, literatür taraması yapıldığında hüsrana uğranılmıştır. Türkçe olarak sadece birkaç makale ve tez çalışmasına ulaşılmıştır. Oysa Amerika birleşik devletleri başta olmak üzere birçok gelişmiş ülkede konu üzerinde birçok araştırma ve akademik çalışmalara rastlanılmış, üniversitelerde adli muhasebe ile ilgili çok çeşitli derslere yer verildiği gözlenmiştir. Halen açılacak yeni dersler ve yapılan çalışmalar olduğu görülmüştür.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda adli muhasebe eğitiminin Türkiye'deki üniversitelerde geliştirilebilmesi açısından bazı çalışmaların yapılması hakkında önerilerde bulunulabilir. Bunlar aşağıda belirtilecektir.

Türkiye'deki üniversitelerde yapılan ders programlarının incelenmesinde Karadeniz Teknik Üniversitesinin adli muhasebe dersine yer vermiş olması büyük bir adım ve doğru bir uygulamadır. Bu dersi seçmeli olarak koymuş olup adli muhasebe eğitimini başlamasına öncü olduğuna inanılmaktadır. Bu strateji uygun görülmüştür, seçimlik konulan ders, öğrencinin isteğine bağlı olduğu için zorlama yapılmadan sadece bu alanla ilgilenmek isteyenler için idealdir. Bu durum, sözü edilen üniversiteyi övmek veya diğer üniversiteleri yermek değildir. Sadece durum tespiti açısından bunu vurgulamak gerektiği düşünülmüştür.

Zorunlu dersler adli muhasebe veya adli muhasebe içerikli dersleri müfredata eklenerek gelecekte muhasebe alanında ilerlemek isteyen öğrenciler için disiplinli ve düzenli hile denetimi ve adli denetim eğitimi verilmiş olur. Yâda muhasebe denetimi derslerinin içeriği genişletilerek ayrıca bir adli muhasebe konusu eklenebilir ki bu öğrencilerin adli muhasebeciliği öğrenip ilgi alanlarının yönlendirilmesi açısından önemlidir. Lisans düzeyinde muhasebe denetimi dersi içine entegre edilen adli muhasebenin, öğrencinin konuyu kavraması açısından ve bu konu üzerinde düşünme fırsatı verilmesi açısından önemli olabilir. Öğrencinin lisans eğitiminden sonra bu konuda uzmanlaşmak adına yüksek lisans programlarında adli muhasebe eğitimi verilmesi iş çevrelerinde başarılı olmaları açısından ve adli muhasebe konuların

yatkın bir biçimde mezun edilmeleri uygun olabilir. Yine tercihe göre lisans derslerinde seçimlik adli muhasebe dersi konularak ilgi artırılabilir.

Aslında adli muhasebecilik eğitiminin üniversitelerde yaygınlaşmasında akademisyenlere büyük görev düşmektedir. Yapılan araştırmalarda akademisyenlerin bu konuda bir kısmının istekli oldukları fakat yönetsel açıdan gerekli şartların sağlamadığı gerekçesi sunulmaktadır. Bir kısmının ise bu konuyu düşünmedikleri adli muhasebe eğitiminin karşısındaki engeli göstermektedir.

Üniversiteler özel bir program açmaya sıcak bakmayabilirler. Buyüzden adli muhasebe eğitiminin entegre edilmesi açısından, bazı derslerde yer verilip, örnek vakalar, analizler veri arama çalışmaları, hile tespiti ve hileli tablo incelenmesi gibi uygulamalar giderek öğrenciye adli muhasebe eğitimi aşılanabilir.

Üniversitelerde fırsat doğurulamıyorsa, akademisyenlerin öncülüğünde ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) gibi kuruluşlarca yapılan adli muhasebe eğitimleri artırılabilir.

Öğrencilerin daha fazla bilgi sahibi olması araştırmalarda yararlanabilmesi için ders kitaplarında adli muhasebe içerikli konulara yer verilmelidir.

Sarbanes oxley kanunu ve Alman 10 Adım programları ışığında yeni kararlar alınabilir kanunlarda değişikliğe veya yapılandırılmaya gidilebilir. Adli muhasebe dersinin üniversitelerde müfredata girmesi için bir düzenleme yapılabilir. Aynı zamanda 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” doğrultusunda yeni kararlar alınıp, bu bağlamda adli muhasebecilerle ilgili bir bölüm oluşturulabilir. İşletmelerin faaliyet raporlarına ve mali tablolarına yönelik adli denetim yapılmasını zorunlu kılacak gerekli yasal düzenlemeler yapılabilir.

Müfredatta değişiklik yapılacaksa, Amerika Birleşik Devletlerinde bulunan üniversitelerin ders programlarına ulaşılabilir ve model müfredat olarak kullanılabilir. Bu ders programlarının bir kısmına Tablo 11 de yer verilmiş ve model müfredat olarak içeriği incelenmiştir.

3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nda yer alan ve denetime ilişkin maddeler "Adli Muhasebe" eğitiminin içerik ve niteliği ile özelliklerini tam anlamıyla kapsamadığı için bu

kanunda ivedilikle "Adli Muhasebe" ve "Adli Muhasebecilik" mesleği ile bu işi yapacak olan "Adli Muhasebeci" lere ilişkin düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda şu an için işletmelerin ve denetçilerin bu görevi üstlenmesi yasal olarak mümkün görülmemektedir. Çünkü yasal düzenlemeden yoksundur. Bu çerçevede yurtdışından özellikle de ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) örgütünün verdiği ünvanların Türkiye'de geçerli olabilmesi için yetkili bir kurum tarafından akredite edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca adli muhasebe eğitiminin öneminin belirtilmesi açısından ve Türkiye'deki adli muhasebe kaynağı yetersizliğine katkıda bulunabilecek bir çalışma yapılabilir. Bu bağlamda adli muhasebe ders içerikleri incelenerek başlı başına bir çalışma oluşturulabilir yada adli muhasebe sertifikası nasıl alınabilir?, Neler gereklidir? , Şartları nelerdir? Sorularına cevap aranarak bilimsel çalışmalar oluşturulabilir.

Yapılan çalışmalar ve öneriler doğrultusunda Türkiye'deki yüksek öğretim kurumlarında daha yoğun bir istek oluşmalı ve zaman geçmeden bir zemin oluşturularak gerekli girişimlerde bulunulmalıdır.

KAYNAKÇA

- Ağca, A.(2006). *Sürekli Denetim: Denetimde Bir Devrim mi Yoksa Bir Hayal mi?*, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/029/> 15.12.2010
- Akarkarasu, N.(2000). *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim Ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*. İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü
- Akdemir, Ç. (2010). *İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi*. Marmara Üniversitesi, İstanbul: Yüksek Lisans Tezi.
- Aktuğlu, M.A. (1993). *Denetleme ve Revizyon*. İzmir: Bilgehan Basımevi.
- Akyel, N.(2009). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi için Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Sakarya Üniversitesi, Sakarya: Doktora Tezi.
- Aktaş, H. ve Kuloğlu, G.(2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı.25, s.101-12
- Arens, A.A., Elder R.J. and Beasley,M.S. (1991). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach* . Pearson Prentice Hall, 5th Edition.
- Arkun, O.F.(1980). *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Nihad Sayar yayın ve Yardım Vakfı
- Arzova, B. (2003). İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 20.
- Aysan , M .(2002). *Enron Olayı*. Radikal Gazetesi., 27.02.2002.
- Balcı, A.(2008). *Finansal Raporların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi: SAS 99 Kapsamında İncelenmesi ve SPK Düzenlenmesi ile Karşılaştırılması*. Gazi Üniversitesi, Ankara: Yüksek Lisans Tezi.
- Baklacioğlu, S. Türkiye’de Bağımsız Denetim Sistemi. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt. 47, Sayı.3.
- Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*. Trakya Üniversitesi, Edirne: Yüksek Lisans Tezi.
- Bozkurt, N.(2009). *İşletmelerin Kara Deliği: Hile, Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınları

- Bozkurt, N.(2000a). Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri. *Muhasebe Finansman Dergisi*, Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi, Sayı. 12.
- Bozkurt, N. (2000b).İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.92.
- Bozkurt, N.(2000c). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*,Sayı.94.
- Bozkurt, N. (2002). *İşletmelerde Çalışanların Yaptıkları Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Seminer Notları.
- Bozkurt, N.(2010a). *Adli muhasebenin içeriği, gelişimi ve Türkiye Uygulamaları*. İstanbul: Seminer Notları.
- Bozkurt, N.(2010b). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Çankaya,F. ve Gerekan, B.(2009).Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*.
- Çarıkcıoğlu,P. *Türkiye 'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi*
<http://archive.ismmmo.org.tr> 9.10.2010
- CICA.(1999).(Chartered Accountants of Canada); AICPA (American Institute of Certificated Public Accountants) Continuous Auditing- Executive Summary from CA Research Report
- CIMA. (2009). Fraud Risk Management: A Guide To Good Practise.
- Çıtak, N. (2007). *Hileli Mali Rapordamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama*. Marmara Üniversitesi, İstanbul: Doktora Tezi.
- Çömlekçi, F. (2004). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset Tesisleri.
- Çömlekçi, F. (1992). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Dalak, G.(2000). Denetim ve Kalite Denetimi. *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*. Güz,Cilt.1 Sayı.1.
- Demircan, A.S.(2007). Sarbanes Oxley (2002) Yasası Ve Bağımsız Denetime Etikleri. Trakya Üniversitesi, Edirne: Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi.

- Dönmez, A. ve Ersoy, A.(2006). *Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi*. Bilig , Kış, Sayı.36.
- Elitaş, C. ve Elitaş, B.L.(2011). Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Bağlamında Hukuki Düzenlemelerin Yapıları: Sarbanes- Oxley Yasası ve Alman 10 Adım Programının Karşılaştırılması. *MÖDAV*, 2011/1 , s.119-141
- Erdoğan, M.(2002).Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*,No.5.
- Erdoğan, N.(2002).Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No:82. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*.
- Emir, M.,(2008). Hile Denetimi. *Mali Çözüm*, İSMMM MO Yayınları, Hakemli Yazılar, Sayı.86.
- Erol, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara(Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler. Süleyman Demirel Üniversitesi IIBF Dergisi, Isparta.
- Enyi, P.(2008) . “Detecting Causes Of Variances In Operational Outputs Of Manufacturing Organizations: A Forensic Accounting Investigation Approach”, *Social Science Research Network*.
- Fundamentals of the Internal Auditing Function*,
http://media.wiley.com/product_data/excerpt/90/04712811/0471281190.pdf,
05.12.2010.
- Fleming, A.S., Pearson, T A. and Riley, R. A.(2008). West Virginia University: Forensic Acoounting and Fraud Investigation(Fafi). *Issues İn Accounting Education* Vol.23 No.4 November , pp.573-580.
- Gürbüz, H. (1990). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınları.
- Güredin, E.(1998). Denetim. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağ. A.Ş.
- Güredin, E. ve Sürmeli, F.(1997).Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz. Eskişehir.
- Gökalp, F.(2005). Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi. *Analiz*, Cilt.5, Sayı.14
- Güneş, Ş. ve Teker, S.(2010). Türk Enerji Sektöründe Kurumsal Risk Yönetimi Farkında lığı. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt .11, Sayı.1.
- Gürsoy, H.(2009). Muhasebe Hileleri. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.203.
<http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/denetim.doc>

<http://www.denetimnet.net/Pages/DenetimTekniklerididenetim.aspx>

<http://www.tide.org.tr>

<http://www.alomaliye.com/>

<http://www.tdk.org.tr>

<http://www.forensicaccounting.com/>

Irmak, R., Çağlayan, B., Arslan Kurnaz, G. ve Bal, B. *Muhasebenin Genel Esasları, Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*. Ankara: Vergi Denetmenler Derneği Eğitim Yayınları Serisi:7.

İren, G. (2007). *Firma Başarısızlıklarını Önlemede Muhasebe ve Muhasebe Denetiminin Rolü*. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: Yüksek Lisans Tezi.

İnam, B.(2007). *Denetim mesleğinde etik, bağımsızlık ve Sarbanes - Oxley Kanunu sonrası gelişmeler*.

Gazi Üniversitesi, Ankara: Yüksek Lisans Tezi.

İzmi Ekonomi Üniversitesi.(2011).<http://ects.ieu.edu.tr/akademik.php?sid=course>
(Erişim Tarihi: 06.03.2011).

Karanfiloğlu, Y. Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri, Sayıştay Dergisi Sayı:35 <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der35m3.pdf> 10.12.2010

Karadeniz Teknik Üniversitesi, “Adli Muhasebe”,
<http://www.katalog.ktu.edu.tr/DersBilgiPaketi/course.aspx?pid=309&lang=1&bid=37727> (Erisim Tarihi: 01.04.2011).

Kardeş, S.(1996).*Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Pelin Ofset Ltd. Sti.

Kaya, B. İç Denetim Nedir?.

http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_bertan_kaya_5_makale.pdf

10.10.2010

Kaya, Ünzile.(2005). *Gıda Pazarlama ve Dağıtım İşletmelerinde İç Denetim*. Celal Bayar Üniversitesi, Manisa: Yüksek Lisans Tezi

Kenger,E.(2001). Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu.

http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm ,15.12.2010

Korkmaz, U.(2007). Kamuda İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi* . Cilt.2, Sayı.25.

Kepekçi, C.(1990). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. Eskişehir: Anadolu

- Üniversitesi yayımları; no.118. Açıköğretim Fakültesi yayın; no.42.
- Kepekçi, C.(1998). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Lazer Ofset Matbaa Tesisleri Sanayi ve Tic. Ltd. Şti.
- Kuloğlu, G.(2007). *Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği*. Celal Bayar Üniversitesi, Manisa: Doktora tezi.
- Kütük, İ.(2008). *Kamu ve Bağımsız Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri* . Trakya Üniversitesi, Edirne: Yüksek Lisans Tezi.
- Kırlıoğlu, H. ve Akyel, N.(2004). *Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar*. Sakarya Üniversitesi,Sakarya.
- Kirik, Z.(2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Anadolu Üniversitesi, Eskişehir:Yüksek Lisans Tezi.
- Kasum, A.S. (2009).The Relevance of Forensic Accounting to Financial Crimes in Private and Public Sectors of Third World Economies: A Study From Nigeria”, *The 1st International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility*
- Kranacher, M.J., Morris W. B., Pearson, T.A. and Riley, R .(2008). A model Curriculum for Education İn Fraud and Forensic Accounting. *Issues in Education* , Vol.23, No.4, November, pp.505-519
- Köse, Ö.(2000). *Dünyada ve Türkiye’ de Yüksek Denetim*. Ankara: İnceleme Ve Çeviri Dizisi/ Sayıştay Yay.
- Kütük, İlhan.(2008).*Kamu ve Bağımsız Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*. Trakya Üniversitesi. Edirne: Yüksek Lisans Tezi.
- MarmaraÜniversitesi.(2011).
<http://sbe.marmara.edu.tr/index.php?sayfa=ph&ic=dprog&dil=turk&tur=3&seviye=5&abd=2215&bd=07> (Erişim Tarihi: 12.04.2011).
- Miklos A. VASARHELYI, Alexander KOGAN, Michael G. ALLES: “Would Continuous AuditingHave Prevented the Enron Mess? , The CPA Journal, Vol.72, No.7 ,2002.
- Monks, R.A.G. ve Nell Minow . *Corporate Governance*.Third Edition, United Kingdom: Blackwell Publishing.
- Özer, M.(1997).*Denetim*.Ankara: Özkan Matbaacılık Yayınları,

- Oberholzer, C.(2002).Quality Management in Forensic Accounting.*Gordon Institute of Business Science.*
- Pehlivan, A.(2010).Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma” Atatürk Üniversitesi. Erzurum: Doktora Tezi,
- Pazarçeviren, S.Y.(2005).Adli Muhasebecilik Mesleği. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt.1, Sayı.2.
- PricewaterhouseCoopers: Navigating the Sarbanes-Oxley Act (2002). Powers raporu
- Ramamoorti, S.(2003).Internal Auditing: History,Evolotion and Prospects.*The Institute of Internal Auditors Research Foundation.*
- Ramaswamy, Vinita. (2007).New Frontiers: Training Forensic Accountants within theAccounting Program. *Journal of College Teaching & Learning.*
- SPK, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, Seri: X, No: 22, 26196 Sayılı Resmi Gazete, madde 4. <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid590&fn=590.pdf> 01.01.2011
- Sağlar, J.ve Tuan, K.(2009).İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri.Ç.Ü. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt.18, Sayı.1.
- Seda, M. and Kramer, B.K.(2008).The Emergence of Fronsic Accounting Programs in Higher Education.*Management Accounting Quarterly*. Vol. 9 , No.3.
- Soyer, S. (2005).Uluslar arası Denetim Standartları. Ankara Üniversitesi. Ankara:Yüksek Lisans Tezi.
- Süer, A.Z.(2003).Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler” İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi. Antalya: VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu.
- Süleyman Demirel Üniversitesi(2011). <http://iibf.sdu.edu.tr/index.php?dosya=akademik/bolumler/isletme&tur=2> (Erişim Tarihi:02.02.2011).
- Taylor, D. H. and Glezen, G.W. (1997). *Auditing: an assertions approach.*

Newyork.

- Temel, H.(2008).Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve Spk Düzenlemelerinin Karşılaştırılması. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*.cilt.45, sayı.519.
- TSPAKB.(2010).*Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar*. TSPAKB Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi.
- Türker, M., Pakdemir, R., Selvi, Y., ve Yılmaz, F., “ Sınırlı Uygunluk Denetimi” Türmob Yayınları, Ankara, 2003.
- Toraman, C., Abdioğlu, H. Ve İşgüden, B.(2009).Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları.Afyonkocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi.
- Uzay, Şaban ve Küçük, Ergün., “ Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar” Erciyes Üniversitesi,İİBF Dergisi, Nisan, 2009.
- Uzay, Ş., Tanç, A.ve Erciyes ,M.(2008).*Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe*. 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi.
- Ulusoy, Y.(2005).Halka Açık Anonim Ortaklarda Bağımsız Dış Denetim Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* .Cilt : 7, Sayı : 2.
- Uyar, S.ve Aygören, H.(2006).Türkiye’de Denetim Görüşlerinin Yatırımcı Kararlarına Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Cilt.8. Sayı.4.s.129-146.
- Vasarhelyi, M.A., Kogan, A. and Alles, M.G.(2002). Woul Continious AuditingHave Prevented the Enron Mess?. *The CPA Journal*, Vol.72, No.7.
- Yıllancı, M.F.(1999).*İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesinin Denetim Karar Sürecindeki Yeri*. Kütahya: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:631.