



ANKARA
HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA VE BAĞIMSIZ
DENETÇİLERİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİ ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

Jamila KHALIGOVA

**Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Adem ALTAY**

**YÜKSEK LİSANS
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

EYLÜL 2019



**HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN
MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Jamila KHALIGOVA

**YÜKSEK LİSANS
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

**ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

EYLÜL 2019

Jamila KHALİGOVA tarafından hazırlanan “Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheliği Üzerine Bir Araştırma” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY ÇOKLUĞU ile Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Adem ALTAY

İşletme Anabilim Dalı, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum

Başkan : Prof. Dr. Hasan KAVAL

İşletme Anabilim Dalı, Atılım Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum

Üye : Prof. Dr. Figen ZAİF

İşletme Anabilim Dalı, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum

Tez Savunma Tarihi: 12.09.2019

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

.....
Prof. Dr. Figen ZAİF
Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında, tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.



Jamila KHALIGOVA

12.09.2019

HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEKİ
ŞÜPHECİLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA
(Yüksek Lisans)

Jamila KHALIGOVA

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Eylül 2019

ÖZET

Hileli finansal raporlama, finansal tablo kullanıcılarını aldatmak amacıyla kasıtlı olarak yapılan yanlış beyanlar, ihmaller gibi finansal tablolarda yapılan hilelerdir. Bu nedenle de finansal tablo kullanıcıları finansal tabloların kalitesi ile ilgili ek ve daha fazla bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Böylece, bağımsız denetçiler raporlama yapan kuruluşların finansal durumunun gerçeğe uygun bir şekilde sunulduğunu makul bir güvence sağlayarak finansal raporlama sürecinin kalitesini desteklemede önemli bir rol oynamaktadır. Yaşanan muhasebe skandalları ile birlikte bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik tutumu daha da önem kazanmıştır. Bu araştırmada da hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliği birlikte ele alınmış ve bağımsız denetçilerin bu konulardaki duyarlılığı araştırılmıştır. Bu araştırma sonucu, denetçilerin hileli finansal raporlama konusunda deneyime sahip olduğu ve özellikle hileli finansal raporlama söz konusu olduğunda, denetim çalışmalarının şüpheli bir tavırla gerçekleştirilmesinin ve genel olarak mesleki şüphecilik kavramının denetim çalışmalarında çok önemli yere sahip olduğuna inandığını göstermektedir. Genel olarak ele alındığında anket sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlama ve mesleki şüphecilik ile ilgili yeterli düzeyde bilgi ve birikime sahip olduğu söylenebilir. Araştırma sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe çok önem verdiği, denetimin her aşamasında mesleki şüpheciliği uyguladığını, ister denetim çalışmalarında isterse de hile tespitinde mesleki şüpheciliğin çok önemli bir yere sahip olduğunu ve özellikle mesleki şüpheciliğin deneyimle elde edildiğini düşünmektedirler.

Bilim Kodu : 112202
Anahtar Kelimeler : Hile, Hileli Finansal Raporlama, Bağımsız Denetim, Mesleki Şüphecilik
Sayfa Adedi : 119
Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Adem ALTAY

FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING AND A RESEARCH ON PROFESSIONAL
SKEPTICISM OF INDEPENDENT AUDITORS

(M.S. Thesis)

Jamila KHALIGOVA

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL FOR ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY

September 2019

ABSTRACT

Fraudulent financial reporting is fraud in financial statements such as deliberate misrepresentation and negligence to deceive users of financial statements. Therefore, users of financial statements need additional and more information about the quality of financial statements. Thus, independent auditors play an important role in supporting the quality of the financial reporting process by providing reasonable assurance that the financial position of reporting entities is presented in a fair manner. As a result of the accounting scandals, the professional skepticism of independent auditors became more important. In this study, fraudulent financial reporting and the professional skepticism of independent auditors were handled together and the sensitivity of independent auditors on these issues was investigated. The results of this research show that the auditors have experience in fraudulent financial reporting and they believe that audit work is carried out in a skeptical manner, especially in the case of fraudulent financial reporting. In general, according to the results of the survey, it can be said that independent auditors have sufficient knowledge about fraudulent financial reporting and professional skepticism. According to the results of the research, independent auditors attach great importance to professional skepticism, apply professional skepticism at every stage of the audit, occupational skepticism has an important place in auditing studies or fraud detection and especially professional skepticism is obtained by experience.

Science Code : 112202
Key Words : Fraud, Fraudulent Financial Reporting, Independent Audit, Professional Skepticism
Page Number : 119
Supervisor : Assist. Prof. Dr. Adem ALTAY

TEŞEKKÜR

Çalıőmamda verdiği desteklerden ötürü öncelikle danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Adem ALTAY'a, bu süreçte hep yanımda olan ve sabır gösteren aileme ve son olarak anket çalışmasına katılan tüm değerli meslek mensuplarına teşekkür ederim.



İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLoların LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLERİN LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR.....	xv
1. GİRİŞ.....	1
2. HİLE KAVRAMI VE HİLE İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR.....	3
2.1. Hile Kavramı	3
2.2. Hilenin Tanımı	3
2.3. Hilenin Unsurları.....	5
2.3.1. Baskı Unsuru	7
2.3.2. Fırsat Unsuru	7
2.3.3. Haklı Gösterme Unsuru.....	7
2.4. Hile Çeşitleri	8
2.5. İşletmelerde Hile Yapılma Nedenleri.....	9
2.6. Muhasebe Açısından Hile	10
2.6.1. Kasti Hatalar.....	11
2.6.2. Kayıt Dışı İşlemler	11
2.6.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt.....	12
2.6.4. Uydurma Hesaplar Açma	13
2.6.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge Kullanmak	13
2.6.6. Bilançonun Maskelenmesi	13

	Sayfa
2.7. Finansal Tablo Kavramı ve Finansal Tabloların Amaçları	14
2.8. Finansal Tabloların Güvenilirliği ve Hesap Verilebilirlik	15
2.9. Finansal Raporlama.....	16
2.10. Hileli Finansal Raporlama.....	16
3. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMAMANIN ÖNELENMESİ, BAĞIMSIZ DENETİM VE MESLEKİ ŞÜPHECİLİK İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR.....	21
3.1. Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesi	21
3.1.1. Hilenin Önlenmesinde Organizasyon Kültürü ve Etik Değerler.....	21
3.1.2. Hilenin Önlenmesinde Yönetim Kurulunun Rolü.....	22
3.1.3. Hilenin Önlenmesinde Kurumsal Yönetimin Rolü	22
3.1.4. Hilenin Önlenmesinde Etkin İç Kontrol Sisteminin Etkisi	23
3.1.5. Hilenin Önlenmesinde Denetim Komitesinin Rolü	24
3.2. Hileli Finansal Raporlamanın Tespitinde Kullanılan Teknikler	25
3.2.1. Analitik İnceleme Teknikleri	25
3.2.2. Fısıltı Yöntemi.....	26
3.2.3. Benford Kanunu	26
3.2.4. Soruşturma Tekniklerinin Kullanımı	27
3.2.5. Kontrol Listeleri Kullanımı.....	29
3.2.6. Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanımı	30
3.2.7. Kırmızı Bayraklar Tekniği	32
3.2.8. Çapraz Denetim Tekniği	32
3.2.9. Sürekli Denetim.....	32
3.3. Denetim Kavramı ve Türleri	33
3.3.1. Denetçi Türleri	36
3.3.1.1. Kamu denetçisi	36
3.3.1.2. İç denetçi.....	37

	Sayfa
3.3.1.3. Bağımsız denetçi.....	38
3.4. Bağımsız Denetim Kavramı ve Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüphesizliği	39
3.4.1. Bağımsız Denetim Kavramı	39
3.4.2. Bağımsız denetçinin mesleki şüphesizliği	42
3.5. Hile Denetimi ile İlgili Düzenlemeler	49
3.5.1. Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler.....	50
3.5.1.1. Sermaye piyasası tarafından yapılan düzenlemeler	50
3.5.1.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yapılan düzenlemeler.....	51
3.5.1.3. Türk Ticaret Kanunu'ndaki düzenlemeler	52
3.5.1.4. Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yapılan düzenlemeler.....	53
3.5.1.5. Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler.....	53
3.5.1.6. 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanun.....	54
3.5.2. Uluslararası Düzenlemeler	55
3.5.2.1. Sarbanes- Oxley yasası	55
3.5.2.2. Sarbanes- Oxley Yasası ve hile ilişkisi bağımsız denetim ve hile	56
3.5.2.3. AICPA tarafından yapılan düzenlemeler.....	57
3.5.2.4. IFAC tarafından yapılan düzenlemeler.....	57
3.5.2.5. INTOSAI tarafından yapılan düzenlemeler.....	57
3.6. Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Sorumluluklar.....	58
3.6.1. İşletme Tepe Yönetiminin Sorumlulukları.....	58
3.6.2. Yönetim kurulunun sorumlulukları.....	59
3.6.3. Denetim Komitesinin Sorumlulukları	60
3.6.4. Sermaye Piyasası Kurumlarının Sorumlulukları.....	61
3.6.5. İç Denetçilerin Sorumlulukları.....	61
3.6.6. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları.....	63

4. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	67
4.1. Literatür Taraması	67
4.2. Araştırmanın Amacı	70
4.3. Araştırmanın Modeli	70
4.4. Araştırmanın Hipotezleri.....	70
4.5. Verilerin Analizi Yöntemi.....	71
4.6. Güvenirlik Analizi.....	71
4.7. Veri ve Bilgi Toplama Yöntemi.....	72
4.8. Bulguların Değerlendirilmesi	72
4.8.1. Anketi Yanıtlayan Denetçilerin Demografik Özelliklerinin Analizi	72
4.8.2. Bağımsız Denetim ve Hileli Finansal Raporlama ile ilgili Yargılara Katılım Düzeylerinin Dağılımı	74
4.8.3. Mesleki Şüphencilik ile ilgili Yargılara Katılım Düzeyi	79
4.9. Hipotezlerin Sınanması	83
4.9.1. H ₁ Hipotezinin Sınanması	83
4.9.2. H ₂ Hipotezinin Sınanması	85
4.9.3. H ₃ Hipotezinin Sınanması	86
4.9.4. H ₄ Hipotezinin Sınanması	89
4.9.5. H ₅ Hipotezinin Sınanması	92
4.9.6. H ₆ Hipotezinin Sınanması	94
4.9.7. H ₇ Hipotezinin Sınanması	96
4.9.8. H ₈ Hipotezinin Sınanması	97
4.9.9. H ₉ Hipotezinin Sınanması	99
4.9.10. H ₁₀ hipotezinin sınanması	102
5. SONUÇ	107

	Sayfa
KAYNAKLAR	111
EKLER.....	115
EK-1. Anket Soruları	116
ÖZGEÇMİŞ	119



TABLULARIN LİSTESİ

Tablo	Sayfa
Tablo 4.1. Anket bölümlerinin güvenilirlik analizi	72
Tablo 4.2. Örneklemin cinsiyete göre frekans ve yüzde dağılımı	73
Tablo 4.3. Örnek kütleinin yaşa göre frekans ve yüzde dağılımı	73
Tablo 4.4. Örnek kütleinin eğitime göre frekans ve yüzde dağılımı.....	73
Tablo 4.5. Örnek kütleinin mesleki unvana göre frekans ve yüzde dağılımı.....	73
Tablo 4.6. Örnek kütleinin mesleki tecrübe yılına göre frekans ve yüzde dağılımı	73
Tablo 4.7. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeylerinin dağılımı.....	74
Tablo 4.8. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri skor ortamlarının büyükten küçüğe doğru sıralanması	77
Tablo 4.9. Mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri dağılımı.....	79
Tablo 4.10. Mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri skor ortamlarının büyükten küçüğe sıralanması	82
Tablo 4.11. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin cinsiyete göre değişimi	83
Tablo 4.12. Mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin cinsiyete göre değişimi	85
Tablo 4.13. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin yaşa göre değişimi	87
Tablo 4.14. Mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin yaşa göre değişimi	89
Tablo 4.15. Anlamlı farklılık gösteren ifadelerin TUKEY testi	91
Tablo 4.16. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin eğitim durumuna göre değişimi	93
Tablo 4.17. Mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin eğitim durumuna göre değişimi	95
Tablo 4.18. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin unvana göre değişimi.....	96
Tablo 4.19. Mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin unvana göre değişimi	98

Tablo**Sayfa**

Tablo 4.20. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile İlgili yargılara katılım düzeyinin mesleki deneyime göre değişimi.....	100
Tablo 4.21. Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin mesleki deneyime göre değişimi.....	103



ŞEKİLLERİN LİSTESİ

Şekil	Sayfa
Şekil 2.1. Hile kavramının içerdiği özellikler	4
Şekil 2.2. Hile üçgeni.....	6
Şekil 2.3. Hile çeşitleri.....	8
Şekil 2.4. İşletmelerde gerçekleşen hile türleri	9
Şekil 3.1. Nelson mesleki şüphecilik modeli	46
Şekil 3.2. Denetçilerin hile tespitini etkileyen mesleki şüpheciliğin özellikleri.....	47
Şekil 3.3. Mesleki şüphecilik modeli.....	48
Şekil 3.4. İç denetçilerin sorumlulukları.....	62

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDS	Bağımsız Denetim Standartı
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
CEO	Chief Executive Officer
CFO	Chief Finance Officer
COO	Chief Operating Officer
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes Oxley
SAS	Statements on Auditing Standards
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
KGK	Kamu Gözetim Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
TDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TÜRMOB	Türkiye Müşavirler Odaları Birliği

1. GİRİŞ

Finansal tablolar açısından hile, işletmelerin; finansal tablo kullanıcılarını aldatmak veya yanlış yönlendirme amaçlı kasti olarak gerçeği yansıtmayan finansal tablo hazırlamaları ve yayınlamaları anlamına gelmektedir. Başlıca olarak finansal tablolarda iki çeşit hile ile karşılaşmaktadır. Bunlar; varlıkların kötüye kullanılması ve hileli finansal raporlama olmaktadır. Varlıkların kötüye kullanılması, aşikar hırsızlık, zimmet, gider hesaplarının şişirilmesi ve s. gibi harcama kalemlerine haksız yüklemeler, şirket varlıklarının suistimali ve başka bu gibi suçları içermektedir. Hileli finansal raporlama ise finansal tabloların bilerek çarpıtılmasıyla karşılaşılan bir suç ve hile türü olmaktadır. Bunlar, yapılmayan satışların yapılmış gibi gösterilmesi, gerçekleşmediği halde gelecek yıla ait bir gelirin cari yılda kazanılmış gibi gösterilmesi, harcamaların uygun olmayacak şekilde aktifleştirilmesi veya cari yıla ait harcamanın gelecek yıla aitmiş gibi sunulması buna örnek olarak gösterilebilir. Bağımsız denetimden geçmiş ve kamuya açıklanmış olan finansal tablolar hileli olması durumunda, piyasa katılımcılarının güveni açısından ciddi bir tehdit oluşturması söz konusu olmaktadır. Bu nedenle de finansal raporlama sürecinin güvenilirliği, şeffaflığı finansal tablo kullanıcılarının akıllı kararlar almasında çok önemli olmaktadır.

Bağımsız denetimin yapılma amacı, finansal tablolardaki bilgilerin finansal tablo kullanıcıları açısından güven derecesini arttırmaktır. Böylece, bağımsız denetçi bütün önemli hususları inceleyerek şirket yönetimi tarafından hazırlanmış finansal tabloların, finansal raporlama çerçevesine uygunluğu konusunda görüş belirtmektedir. Bağımsız denetçinin görüşü aynı zamanda, finansal tablo bilgilerinde hile veya hata kaynaklı önemli yanlış beyanların yer almadığı ile ilgili olarak makul güvence vermelidir.

Öteden beri denetim mesleğinde var olan şüphecilik, 2000'li yıllardan sonraki skandallarla birlikte sadece bağımsız denetimde değil her türlü denetimde ileri derecede önem kazandı. Denetim faaliyetini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında gerekli ve yeterli özeni gösteren bir kişi olarak tanımlanan denetçi, şüpheli olmadığı sürece yeterli ve kaliteli denetim kanıtlarına ulaşamayacaktır. Bu da var olan denetim riskini yükseltecektir.

Son zamanlarda yaşanan hızlı gelişmeler ve değişimler her alana etki ettiği gibi denetim mesleğine de etki etmiştir. Yaşanan muhasebe skandallarıyla beraber denetim yetersizliği ve denetçilerin mesleki şüpheciliği, daha da önem arz etmiş aynı zamanda tartışma konusu

haline gelmiştir ve böylece denetim standartlarında da bu konuya yer verilmiştir. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu'un ortaya çıkarmış olduğu denetim kaynaklı hileli raporların nedenlerinden biri de yetersiz düzeyde mesleki şüphecilik uygulaması olmaktadır. Kaliteli bir denetim için denetçinin gerekli ölçüde denetim kanıtı elde etmesi esastır. Toplanan denetim kanıtlarının yetersizliği aslında mesleki şüphecilikle ilgilidir, çünkü denetçinin şüpheciliğinin artması ile kanıtların nicelik ve niteliği de artacaktır. Bu nedenle de mesleki şüphecilik, toplanan kanıtların yeterliliği ve doğruluğuyla bağlantılı olarak karar vermeye yön vermektedir. Denetçilerin mesleki şüphecilik konusuna yeterince önem vermemelerinin denetim kalitesine ve denetim mesleğine zarar verdiği ortaya konulmaktadır. Mesleki şüpheciliğin denetimin bütün yönlerinde, özellikle de hile denetiminde çok önemli rolü bulunmaktadır. Mesleki şüphecilik mesleki yargı ve denetçinin bağımsızlığı ile ilgilidir ve aynı zamanda denetim kalitesine katkı sağlamaktadır. Bu bağlamda, bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlama ve mesleki şüphecilik ile ilgili tutumları araştırmanın önemini oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı hileli finansal raporlama ve mesleki şüphecilik kavramlarını inceleyerek bağımsız denetçilerin bu konuda duyarlılığını ve yaklaşımını ortaya koymaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, hile kavramı, hile ile ilgili açıklamalara yer verilmiş ve hile muhasebe açısından ele alınmıştır. En sonda finansal tablolar ile ilgili genel bilgiler verilmiş ve hileli finansal raporlamaya giriş yapılmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, hileli finansal raporlamanın önlenmesi, hile tespitinde kullanılan yöntemler ve genel olarak denetim kavramına yer verilerek bağımsız denetim ve bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği açıklanmıştır. Son olarak ise hile ile ilgili düzenlemeler ve hileli finansal raporlamadaki sorumluluklar ele alınmaktadır.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümünde, Ankara ilindeki bağımsız denetçilere yönelik olan anket çalışması ve bu anket çalışmasının sonuçlarının analizleri açıklanmaktadır. Bu çalışma ile denetçilerin hileli finansal raporlama ve mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılma düzeyi belirlenmekte ve bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlama ve mesleki şüphecilik ile ilgili görüşleri araştırılarak bağımsız denetçilerin bu konuda duyarlılığının ve yaklaşımının ortaya koyulması amaçlanmaktadır.

2. HİLE KAVRAMI VE HİLE İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

2.1. Hile Kavramı

Hile genel bir terim olduğu için çeşitli anlamlar içermektedir. Genel olarak ele alındığında ise hile kavramının içeriğinde sahtekarlık, dolandırıcılık, açıkgozlülük, kurnazlık, yolsuzluk gibi davranışlar yatmaktadır.

2.2. Hilenin Tanımı

Günümüzde çok çeşitli nedenlerle hilenin tek ve kapsayıcı olan bir tanımını yapmak oldukça zordur. Hile, geniş bir kavram olduğundan çeşitli tanımları bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir.¹

Kelime olarak hilenin sözlükteki anlamını Türk Dil Kurumu (TDK), “Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika”² şeklinde tanımlamaktadır.

Hile, aldatma, rüşvet, sahtecilik, haraç alma, bozulma, yozlaşma, hırsızlık, komplo, zimmet, kötüye kullanma, önemli gerçekleri gizleme gibi eylemleri açıklamakta ve kavramakta kullanılan bir anlam taşımaktadır.

Hile, bir başka kişi veya grubun zararına neden olacak bir biçimde, bir yarar sağlamak amacıyla, kasıtlı olarak aldatma faaliyetinde bulunmaktır.

Hile kasıtlı olarak yapılan, gerçeklere, adalete, dürüstlüğe ve eşitliğe karşı aldatma, yalan söyleme ve dolandırma faaliyetidir.

Hile, işletme çalışanın işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasti olarak uygun olmayan bir şekilde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç elde etmesidir.

Hilenin içerdiği özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir,³

- Hile eylemi, hile yapanın gizlice sürdürdüğü bir faaliyettir,
- Hile eyleminde, hile yapanın kendisine yarar sağlaması söz konusudur,
- Hilede, kesinlikle kasıt unsuru vardır,

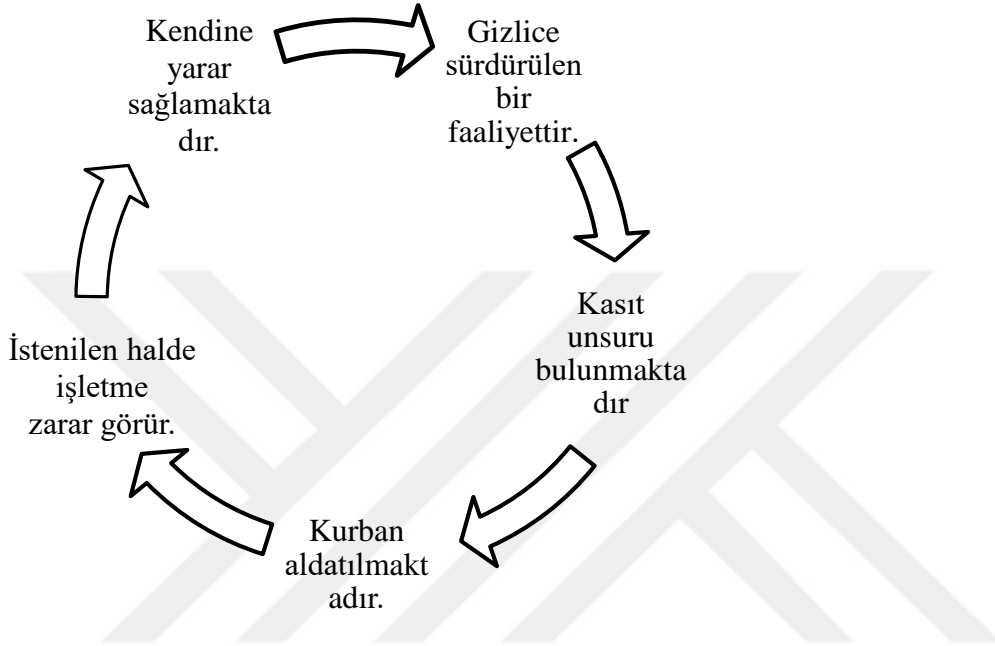
¹ Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği: Hile- Çalışan Hileleri* (Birinci basım). İstanbul: Alfa Basım Yayın, s. 60.

² İnternet: TDK, “Hile” Büyük Türkçe Sözlük http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=156176&device=desktop, Son Erişim tarihi: 15.04.2018.

³ Bozkurt, a.g.e., s.60

- Hile yapan kişi kurbanı bir şekilde aldatmaktadır,
- İstenilen durumda kurban kişi veya işletme zarara uğramaktadır.

Hilenin bu özellikleri aşağıda Şekil 1.1. döngü halinde gösterilmektedir.



Şekil 2.1. Hile kavramının içerdiği özellikler

Odak noktasında güven unsurunun yer aldığı bu döngü hile yapan kişinin hareket planını oluşturmaktadır. Öncelikle hilenin gizli bir şekilde nasıl tasarlanacağı ve oluşturulan güvene dayalı olarak da nasıl uygulanacağı bu döngüde ifade edilmektedir. Sonuç ise hile yapan kişinin elde etmek istediği menfaatin elde edilmesiyle sonuçlanmaktadır. Hile eyleminin tekrarı ve yapılma sıklığı ortamın uygun şartlarına bağlı olarak yinelenabilmektedir. Hilelerin bazıları yaratılan büyük güven sayesinde küçük küçük devam ettirilmektedir. Böyle hileler işletmenin itibarına zarar vermemektedir. Çünkü, işletme eğer yüksek karlılıkla faaliyetini sürdürüyorsa alışkanlık haline dönüşmüş böyle hilelerle ilgilenmeyi bile düşünmemektedir.⁴

Yukarıda da bahsedildiği gibi, odağında güven yer aldığından hilenin en önemli unsurlarından biri de güven olmaktadır. Bu sebeptendir ki, hile ile güven düzeyi arasında

⁴ İnternet: Özeroğlu A. İ. (2014). "Finansal Aldatmasa ve Muhasebe Hileleri". *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 183. Web: http://www.asosjournal.com/Makaleler/834654103_152%20AL%C4%B0%20C4%B0HSAN%20C3%96ZERO%C4%9ELU.pdf, Son Erişim Tarihi: 12.05.2019.

doğru orantı söz konusudur. Yani, bir işletmede çalışana olan güven düzeyi ne kadar yüksekse, onun hile yapma olasılığı da o kadar yüksektir.

Muhasebede yapılan hileler varlıkların çalınması ve muhasebe verilerinin manipülasyonu olarak gerçekleştirilebileceği gibi işletmenin önemli verilerinin kişisel bir yarar sağlamak amacıyla işletme dışına aktarılması şeklinde de gerçekleştirilmektedir.⁵

Muhasebe hileleri ise genel kabul görmüş Ulusal Muhasebe Standartlarına uyulmaması eylemlerini içermektedir. Buna örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir.⁶

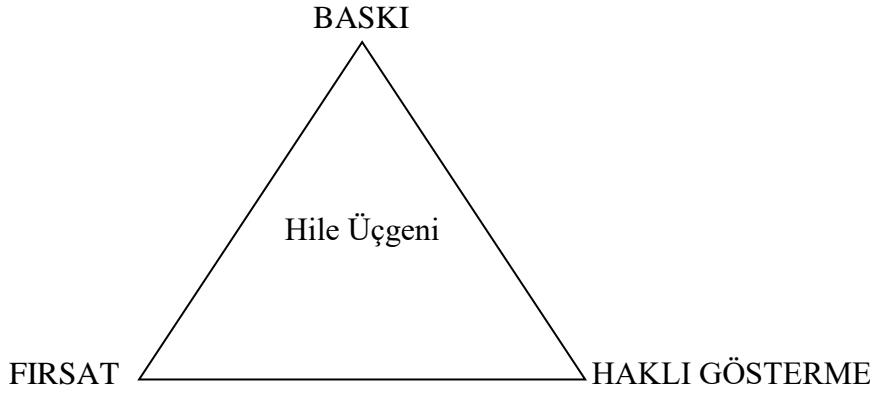
- Borçları (yabancı kaynakları) bilançoda olduğundan daha az göstermek ya da hiç göstermemek,
- Dönen ya da duran varlıkları olduğundan fazla göstermek,
- Dönem gideri niteliğindeki gider kalemlerini aktifleştirerek, gelecek dönemlere aktarmak,
- Dönem gelirlerini gelecek dönemlere aktarmak,
- Tahsili mümkün olmayan şüpheli alacakları saklamak (şüpheli alacaklara karşılık ayırmamak, değersiz alacakları zarar kaydetmemek),
- Yabancı parası ile doğmuş borç ve alacakları olduğundan fazla ya da olduğundan az tahakkuk ettirmek ya da kur farkı tahakkuk ettirmemek,
- Duran varlıklara olduğundan fazla amortisman ayırmak ya da amortisman ayırmamak

2.3. Hilenin Unsurları

Genel olarak ele alındığında hile de diğer suçlar gibi en iyi üç faktörle açıklanabilmektedir. Bu unsurlar, fırsat, baskı ve haklı göstermedir ve hile üçgenini oluşturmaktadır. Hile üçgeni şekil 2.2.'de gösterilmiştir.

⁵ Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama* (Birinci Basım). İstanbul: Beta Basım Yayım, s.3.

⁶ İnternet: Özel, S. (2011). "Muhasebe Hilesi Kavramı". *Yaklaşım Dergisi*, 226. Web: http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=7925, Son Erişim tarihi: 18.04.2018.



Şekil 2.2. Hile üçgeni

1940 yılında Donald R. Cressey'in zimmet suçu sebebiyle hapiste olan 200 mahkum üzerine yaptığı araştırma sonucu çalışanları hile yapmaya iten nedenlerin açıklandığı bir teoriyi ortaya koymuştur. Donald R. Cressey'in çalışmalarından yola çıkan Joseph T. Wells ise "Hile Üçgeni"ni (Farud Triangle) bir terim olarak ortaya koymuştur.

Hile üçgenindeki unsurlardan ilki olan baskı unsuru mali karakterli olabileceği gibi, kötü alışkanlıklardan ve çalışanın işle ilgili yaşadığı sıkıntılar sebebiyle de ortaya çıkabilmektedir. Bir diğer unsur olan fırsat unsuru ise işletme sahibi ve tepe yöneticilerinin en çok müdahale edebilecekleri unsur olmaktadır. İşletmelerde hile yapılmasına olanak sağlayan fırsat unsuru ne kadar engellenebilirse, işletmede oluşabilecek hileler de o derece azalma gösterecektir. Bu durumda işletme tepe yöneticilerinin iç kontrol yapısının gerekliliğine inanmaları, işletme çalışanlarıyla iletişim kurarak neyin dürüst olduğunun neyin olmadığını açıkça ortaya konulması, dürüst kişilerin işe alınmasının sağlanması, uygun bir organizasyon yapısının oluşturulması, etkili bir iç denetim birimlerinin ve etkili bir muhasebe sisteminin oluşturulması, görevlerdeki ayrılık ilkesinin uygulanması, sağlam bir şekilde yetkilendirme sisteminin kurulması, bağımsız inceleme ve gözlem faaliyetlerinin uygulanması, fiziki koruma bulunması ve sağlıklı bir belge akış düzeni sağlanması gibi faaliyetler işletme içerisinde fırsat unsurunu azaltmak için alınabilecek önlemler olmaktadır. Üçüncü unsur olan haklı gösterme ise kişinin işlediği hile suçunu akla yatkın hale getirebilmek için bulduğu ve kendini inandırdığı bahaneler olmaktadır.⁷

Hile üçgeni unsurları aşağıda ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

⁷ Bozkurt'tan aktaran Tarhan Mengi, B. (2012). "Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi - Hile Karosu". *Mali Çözüm Dergisi*, s.116

2.3.1. Baskı Unsuru

Hile eylemi, çalışanı hile yapmaya yönlendiren ve hilenin unsurlarından ilki olan 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. Bu hile unsurunun arakasında yatan sebep mali iftiyaçtan kaynaklanabildiği gibi farklı baskılar sonucu da gerçekleşebilmektedir. Genel olarak çalışanları hile yapmaya iten baskı unsurları üç ana grupta toplanabilir. Bunlar, mali içerikli baskılar, kötü alışkanlıklardan doğan baskılar, işle ilgili baskılar olarak sıralanabilmektedir.⁸

2.3.2. Fırsat Unsuru

İnsanların suç işlemesine sebep olan durumlardan bir diğeri de fırsat unsurunun olmasıdır. Baskı ve haklı gösterme unsuru söz konusu olduğunda, personel hile yapma fırsatı arayacaktır. Bu, yakalanma riskinin düşük olduğu veya bazı bilgilere erişilmenin mümkün olması ile hile yapmayı kolaylaştıran geçici bir durum olmaktadır. Şöyle ki, etkin olarak hileyi önlemeye çalışılmıyorsa, bu durumda dürüst olmayan personelin yararlanabileceği birçok fırsat bulunmaktadır.

2.3.3. Haklı Gösterme Unsuru

Hile üçgeninin son unsuru olan haklı gösterme, yönetim veya çalışanları tarafından yapılan dürüst olmayan davranışları ve hile eylemlerini, kendi zihinlerinde akla yatkın duruma getirme ve meşrulaştırmalarıdır. Cressey'e göre suç gerçekleşmeden ve gerçekleştikten sonra haklı gösterme eylemi tekrarlanır. Özellikle suç gerçekleştikten sonra kişi kendine bahaneleri her defasında tekrarlar. Fakat hile yapmaya devam edilen süreçte eylemin yanlış olduğu düşüncesi giderek azalmaya başlamakta ve durum alışkanlık halini almaktadır. Yeteri kadar ahlak kurallarına sahip olmayan kişiler için bu durum çok kolay aşılabilir. Gerçekleştirdikleri hileli eylemden sonra bu kişilerin vicdanını ve aklını kurcalayacak bir duruma söz konusu olmadığı için bu faktör etkin olarak çalışmayacaktır. Şöyle ki, kendilerine bahaneler sunarak hileyi haklı bir sebebe dayandıracak ve böylece ikna olacaklardır. Aynı zamanda hileyi yapan kişiyi sadece kendisinin ikna edebildiği de bir gerçektir.⁹

⁸ Tommie W.Singleton, Aaron J. Singleton, G.Jack Bologna, Robert J. Lindquist'ten aktaran Jafarova, S. (2009). *İşletmelerde Hile Yapmanın Nedenleri ve Sosyal Psikoloji Açısından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmış Lisansüstü Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 13

⁹ Ataman, B., Aydın, R. (2017). "Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma". *Marmara Business Review*, 2, 7.

2.4. Hile Çeşitleri

Hileler genel olarak ele alındığında aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Çalışan Hileleri
- Yönetim Hileleri
- Yatırım Hileleri
- Satıcı Hileleri
- Müşteri Hileleri
- Diğer Hileler

Bu hileler ile ilgili aşağıdaki şekilde kısaca açıklama verilmiştir.

Hile Türü	Etkilenen	Hileyi Yapan	Açıklama
Çalışan hileleri	İşverenler	Çalışanlar	İşletme çalışanlarının işverene karşı yaptığı hileler
Satıcı hileleri	Mal veya hizmet alan işletmeler	Mal veya hizmet satıcıları	Satıcı işletmelerin mal veya hizmetleri teslim etmemesi veya fazla para istemesi
Müşteri hileleri	Mal veya hizmet satan işletmeler	Müşteriler	Müşterilerin kendilerine ait olmayan bir şeyi istemesi veya düşük fiyatlandırma istemesi
Yönetim hileleri	Mali tablo kullanıcıları	Üst yönetim	Üst yönetimin mali tabloları olduğundan farklı göstermesi
Yatırım hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Hileli yatırımlara para yatırmak amacıyla yatırımcıların aldatılması
Diğer hileler	Değişken	Değişken	Güven yaratılarak karşı tarafın aldatılması

Şekil 2.3. Hile çeşitleri

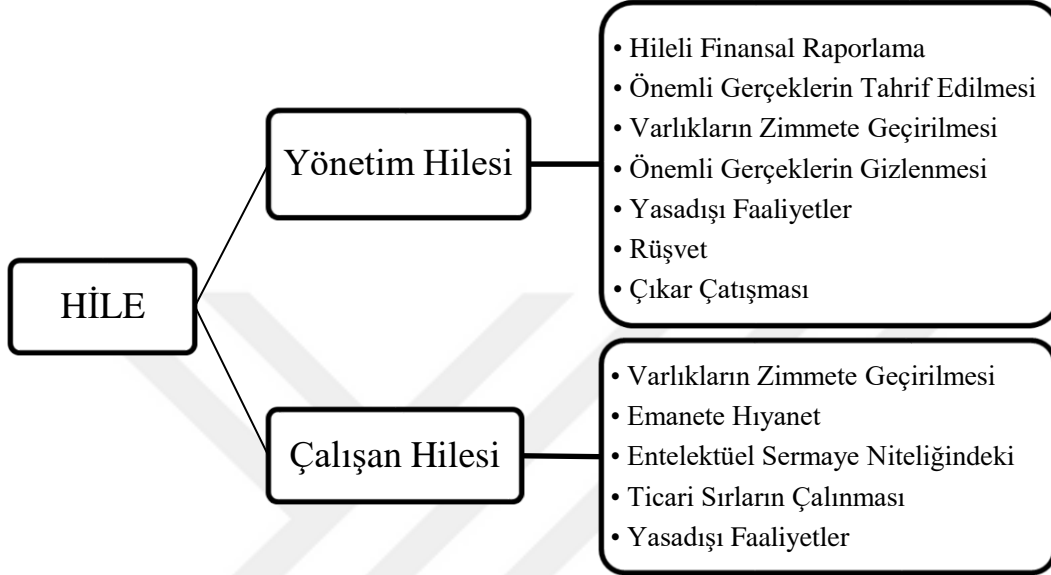
Kaynak: Saime Doğan, Dilek Kayakıran, İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/366454>

Hileyi, hile yapanların işletmedeki statülerine ve kapsamına göre ise aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

- Çalışanlar tarafından yapılan hile ve usulsüzlükler
- Yönetimin yaptığı hile ve usulsüzlükler
- Varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan hile ve usulsüzlükler

- Finansal raporlamadan kaynaklanan hile ve usulsüzlükler

Yukarıda sıralanan bu sınıflandırmalar genel olarak iki başlık altında toplanmaktadır ve aşağıda Şekil 1.4'deki gibidir.



Şekil 2.4. İşletmelerde gerçekleşen hile türleri

ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) ise yayınladığı raporlarda “Fraud Tree” (Hile Ağacı) adını verdiği sınıflandırmaya göre hileleri üç başlık altında ele almaktadır. Bunlar, aşağıdaki gibidir:

- Yolsuzluk
- Varlıkların kötüye kullanılması
- Hileli finansal tablolar

2.5. İşletmelerde Hile Yapılma Nedenleri

İşletme çalışanlarının kendilerine yarar sağlamak amacıyla yaptıkları birçok hile çeşitleri vardır. Her bir hile çeşidi yapılma nedenine göre farklılık göstermektedir. Bu hilelerin yapılma nedenlerine göre çok geniş kapsamlı açıklamalar yapılabilir. Şöyle ki, bir kişinin çalıştığı işletmeyi dolandırmasına neden olan unsurlar bilinen veya bilinmeyen olarak çeşitlilik göstermektedir.¹⁰

¹⁰ Jafarova, a.g.t., s. 13..

2.6. Muhasebe Açısından Hile

Muhasebe, işletmelerde gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ilişkin bilgileri saptayan, ölçen, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve yorumlayan bir sistemdir. Muhasebe hilesi ise, bu sistem içerisinde işletmeye veya üçüncü kişilere karşı bilerek yapılan her türlü düzensizliğe verilen isimdir.¹¹

Hata ve hile arasındaki farkta olduğu gibi muhasebede yapılan hileleri muhasebe hatalarından ayıran temel unsur kasıttır. Hatalarda kasıt değil, bilgisizlik, dikkatsizlik ve ihmal söz konusu olmaktadır. Hile ise çıkar sağlamak amacıyla yanıltmaya yönelik kasıt içermektedir. Ancak burada kasıt unsurunun tespiti oldukça zor olmaktadır. Buna rağmen yapılan herhangi bir düzensizliğin esasında kasıt unsurunun söz konusu olup olmadığını anlayabilmek için bazı genellemeler yapmak mümkün olmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹²

- İşletmedeki hatalar hep aynı yönde ve sürekli tekrarlanıyorsa, bu hataların hile olduğu anlaşılabilir.
- Yapılan yanlışlığın işletme düzeyindeki değeri yüksekirse bu yanlışlığa hile gözü ile bakılır.
- Yapılan bir hatanın kolay bir şekilde ortaya çıkabilmesi mümkün olması söz konusu iken aksine bunu saklayıcı bir yanlışlık daha yapılmışsa böyle hatanın hile olduğu sonucuna varılabilir.

İşletmelerde muhasebe hileleri yapanlar, bunları belirli amaca yönelik ve farklı yöntemler kullanarak uygulamaktadırlar. Bu hileler, işletmelerin gerçek durumlarını olumlu veya olumsuz gösteren düzenlemeler, işlemlerin kaydedilmesinde ve mali tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin kendi çıkarları doğrultusunda, üçüncü kişilerin aleyhine olacak şekilde yapılmaktadır. Bu hilelerden zarar görenler ortaklar, pay sahipleri, alıcılar, borç verenler ve bazen de işletmenin kendisidir. Bu hileli işlemler vergi kaçırma kastından ziyade olarak farklı amaçlarla yapılabilmektedir. Buna örnek verilirse, zararda olan bir işletme bankalardan kredi alabilmesi için bilançonun bazı kalemlerinde değişiklik yaparak durumu olduğundan daha iyi göstererek kredi kurumunu aldatmaktadır. Bunu

¹¹ Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trakya, 13-14.

¹² Kırık, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, s. 57

yapmaktaki amaç vergi kaçırma olmamaktadır. Burada kredi kurumunun aldatılması ve yanıltılması söz konusudur. Bundan başka, şirket yöneticileri ortakları aldatmaya yönelik olarak, daha fazla prim elde etmek veya kötü giden işleri ortaklardan saklamak amacıyla şirketi olduğundan fazla karlı gösterebilir.

Muhasebede yapılan hileler literatürde genel olarak 6 başlık altında incelenmektedir. Bunlar aşağıdaki gibidir:¹³

- Kasti hatalar
- Kayıt dışı işlemler
- Zamanından önce veya sonra kayıt
- Uydurma hesaplar açma
- Sahte ve yanıltıcı belge kullanmak
- Bilançonun maskelenmesi

Bu hileler aşağıda başlıklar halinde ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.6.1. Kasti Hatalar

Muhasebede yapılan hatalar bilgisizlik ve dikkatsizlik sonucunda oluşmaktadır. Fakat, bu hataların belli amaçlara dayanması ve sistematik olarak yapılması kasti hata olmaktadır ve muhasebe hilesi sayılmaktadır. Bu hile yönteminde işlemler ve hesaplamalar üzerinde kasti olarak bazı yanlışlıkların yapılması söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla, kasıt unsuru söz konusu olduğu için yapılan bu hata hile olmaktadır. Fakat, yapılan böyle yanlışlıklarda kasıt unsurunun ispat edilmesi oldukça güç olmaktadır.¹⁴

2.6.2. Kayıt Dışı İşlemler

Devlet otoritelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlemler kayıt dışı işlemler olmaktadır. Kayıt dışı işlemler hem yasalarla yasaklanmış ekonomik faaliyetleri, hem de yasalarla yasaklanmadığı halde bilinçli olarak belgelenmeyen ve kayıtlara alınmayan ekonomik faaliyetler kapsamaktadır. Ekonomik açıdan üretken ve tamamen yasal olduğu halde bazı nedenlerden dolayı kamu otoritelerinden saklanan bazı faaliyetler vardır. Buradaki amaç; gelir, katma değer ve diğer vergilerden, sosyal güvenlik katkılarını

¹³ Bayraklı, H. H. Erkan, M., Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Osmangazi: Ekin Yayınevi, s.77.

¹⁴ Bayraklı, Erkan ve Elitaş, a.g.e., s.77

ödemekten, kanunla belirlenmiş yasal düzenlemelerden (asgari ücret, güvenlik standartları vb.) kaçınma şeklinde özetlenebilir.¹⁵

İşletmelerde bütün mali işlemlerin ve muhasebe kayıtlarının belgelere dayanarak yapılması, muhasebe ilkelerinin zorunluluğu olmaktadır. Bu sebeple, muhasebedeki işlemlerin bir kısmının resmi belgelere dayanmaksızın yapılması veya yapılan işlemlerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmamasına kayıt dışı işlem denilmektedir. Bu gibi işlemler söz konusu olduğunda işletme defterleri gerçek durumunu göstermemektedir.¹⁶

2.6.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

İşletmedeki faaliyetlerin düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Bu işlemlerin yapıldığı tarih önemli olmakta ve kayıtlar da o tarih itibarıyla yapılmalıdır. Yapılan işlemlerin gerçekleşme zamanı ile kayıt altına alınan zamanı birbirine karıştırılmamalıdır. Şöyle ki, kayıt zamanı, muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınan bir süredir ve VUK gereği on gün olmaktadır. Yapılan işlem tarihinin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonra kaydedilmesi gizli bir amacın söz konusu olduğunu göstermektedir. Buna, mal stoklarını fazla göstermemek adına yılsonlarında alınmış malları bilanço gününden sonraki bir tarihe bırakarak kaydetmek veya işletmenin likiditesini iyi göstermek için bilanço kapandıktan sonra gelecek olan nakdi önceden kaydetmek gibi hileler örnek gösterilebilir.¹⁷

Yukarıda da belirtildiği gibi, mali işlemlerin yapıldığı tarih önemli olmakta ve VUK'da belirtilen sürede yapılması gerekmektedir. VUK'un kayıt zamanı ile ilgili olan 219. maddesi aşağıdaki gibidir:

a) 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.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin 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 cevap vermez.

¹⁵ Okay, a.g.e., s.59

¹⁶ Bayraklı, Erkan ve Elitaş, a.g.e., s.78

¹⁷ Açıık, S. (2012). Muhasebede hata ve hilelerin vergi hukuku açısından incelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 356.

c) *Günlük kasa, günlük, parakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.*

2.6.4. Uydurma Hesaplar Açma

Bu hile yönteminde gelirin gizlenmesi veya maliyetleri olduğundan daha çok göstererek vergi kaçırmak için hayali kişiler adına uydurma, yanıltıcı bir hesap açılması söz konusu olmaktadır. Uydurma hesapların yapılmasındaki gerçek amaç belgesiz ve kayıt dışı olarak yapılan işlemlerde denkliğin sağlanmasıdır. Burada bahsedilen hesapta hem işlem hem de belge var olsa da, yapılan işlem ile eldeki belgenin içeriği farklılık göstermektedir. Böylece bu hesaplar aracılığı ile işlemler olduğundan farklı şekilde yansıtılmış olmaktadır. Bu amaçla da açılmış olan uydurma hesaplar daha sonra uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılmaktadır.¹⁸

2.6.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge Kullanmak

Belge sahtekarlığı, belgeler aracılığıyla yapılan başka bir muhasebe hilesi çeşididir. Bu hile türü, muhasebe hile yöntemleri içinde en çok başvurulan yöntemlerden biri olmaktadır. Belge sahtekarlığı iki farklı şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Birincisi, hem belgenin hem de belge içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu, tam anlamı ile sahte belge kullanımını ifade etmektedir. İkincisi ise, belgenin kendisinin gerçek, fakat içeriğinin gerçek olmaması durumudur. Bu yöntemde, belgede yer alan miktar veya fiyat, olduğundan farklı gösterilmektedir. Yani, belge gerçekleşen bir işlemi olduğundan farklı göstermektedir. Böyle belgelere ise muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge denilmektedir. Sahte veya yanıltıcı belge kullanımının tespit edilmesi ve ortaya çıkarılması oldukça güç olmaktadır. Bu nedenle de, belge sahtekarlığı en çok başvurulan bir diğer muhasebe hile yöntemlerinden olmaktadır.¹⁹

2.6.6. Bilançonun Maskelenmesi

İşletmeler çeşitli çıkar sağlamak amacıyla, VUK ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı olarak bilançolar düzenlemektedirler. İşletmenin mali durumunu olduğundan farklı gösteren böyle düzenlemeler bilanço maskelenmesi olarak isimlendirilmektedir. Bilanço maskelenmesi amaçlarına göre farklılık gösterdiğinden iki şekilde olabilmektedir. Bunlar, bilançonu iyileştirilmesi ve bilançonun kötüleştirilmesi olarak karşımıza çıkabilmektedir.

¹⁸ Kırık, a.g.t., s.56

¹⁹ Açık, a.g.e. s.357

Bilançoların iyileştirmesi yönünde yapılan düzenlemelere “bilanço güzelleştirmesi” adı da verilmektedir. Dönem sonlarında düzenlenen bilançoların olduğundan iyi gösterilmesi durumu ile ilgili olarak işletme yöneticilerinin ve işletme sahiplerinin bir çok nedenleri olabilmektedir. Bilançoların iyi gösterilmesinin nedenlerinden bazılarını şöyle sıralayabiliriz;²⁰

- İşletmenin ihtiyaç duyduğu krediyi daha fazla ve düşük maliyetle alabilmek,
- Çok hissedarlı şirketlerde ortakların beklentilerini karşılama amaçlı olarak fazla kar payı dağıtmak,
- İşletme imajını kamuoyunda daha da güçlendirmek,
- Borsadaki hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,
- Ödenmesi gereken vergiyi ödeyebilmek,
- Potansiyel ortakların işletmeye katılmasını cazip hale getirmek.

2.7. Finansal Tablo Kavramı ve Finansal Tabloların Amaçları

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucu işletmelerin büyümesi ve işletmeler ile ilgilenen kişilerin sayısında artış söz konusu olmuştur. Finansal tablolar genel olarak işletme yönetimlerinin, işletmenin finansal durumu ve faaliyetleri hakkında işletme ilgilileriyle iletişim kurabilmesi için başlıca araç olmaktadır.²¹

Finansal tablo kavramını daha iyi anlamak için muhasebe kavramını hatırlamakta fayda olacaktır. Şöyle ki, muhasebe; “finansal nitelik taşıyan değişim işlemleri ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları para cinsinden sistemli bir şekilde tanımlama, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleriyle; varılan sonuçları yorumlayarak işletme sahiplerine, yöneticilerine ve işletme ile ilişkisi bulunan diğer taraflara amaçlarına uygun ve faydalı bilgileri sağlayan bir disiplindir”²² şeklinde tanımlanabilir. Bu tanımdan yola çıkarak finansal tablolara açıklama getirecek olursak, “finansal tablolar, muhasebenin ürettiği finansal verilerin çıktısıdır” şeklinde özetleyebiliriz.

Finansal tablolar, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mali işlemleri ve sonucunda oluşan ekonomik kaynakları, finansal durumu hakkında bilgi vermek için hazırlanmaktadır. Bu sebeple, finansal tablolar bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili kararlar almasına ışık

²⁰ Bayraklı, Erkan ve Elitaş, a.g.e., s.62

²¹ Tarhan Mengi, B. (2013). *Hileli Finansal Raporlama* (1. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım, s.1.

²² Arzova, B. (2009). *Muhasebe Teorisi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, s.10, 11

tutacak şekilde hazırlanırlar. İşletme ilgilileri ve aynı zamanda işletme ile ilgili çeşitli kararlar almakta olan kişilerin kararlarını desteklemek amacıyla farklı türde finansal tablolar geliştirilmiştir. Özellikle, işletmenin sahip olduğu kaynakları, bu kaynaklarda olan değişimi ve işletmenin finansal gücünü yansıtan farklı türde finansal tablolar oluşturulmuştur.²³

213 sayılı VUK'un 175 ve 257. maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı'nın 1. Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğine göre, finansal tablolar aşağıdakilerdir:

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Satışların Maliyeti Tablosu
- Fon Akım Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Kar Dağıtım Tablosu
- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Bunlardan, bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar, diğerleri ise ek finansal tablolar olmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğe göre finansal tabloların amaçları aşağıdaki gibidir:

- ✓ Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak.
- ✓ Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak.
- ✓ Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

2.8. Finansal Tabloların Güvenilirliği ve Hesap Verilebilirlik

Sürekli olarak gelişmekte olan ve gittikçe karmaşıklaşan bir ortamda, doğal olarak sunulan bilgilerin doğruluğunda da azalma görülmektedir. Sunulan bilgilerin çeşitlenmesi ve bu bilgilerden yararlanan kesimin sayısının artması nedeniyle, bu bilgiye olan ihtiyaç ve güven duygusu gittikçe daha da önem kazanmaktadır. Bununla beraber denetçi

²³ Yalçın, E. (2015). *Yorum, Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama (TMS-TFRS)*. Ankara:Seçkin Yayıncılık, s.185

bağımsızlığı ihlalleri, denetim şirketlerinin denetledikleri şirketlerin yönetimiyle bir takım danışmanlık anlaşmalarının yapmaları, yöneticilere yasal olmayan menfaatler sağlanması gibi çeşitli nedenlerden dolayı yaşanan şirket skandalları diğer hissedarları milyarlarca zarara uğratmış ve bunun sonucu olarak denetimden geçmiş finansal tablolara olan güven önemli derecede yara almıştır.²⁴

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin güvenilir olmama nedenleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;²⁵

- İşletmenin hesap planı, muhasebe çalışanları tarafından iyi anlaşılabilir, olabilir,
- Muhasebede çalışan personel, çalışmalarına gerekli dikkat ve özeni göstermediği için bazı hatalar yapmış olabilir,
- İşletmenin finansal tabloları, yönetimin istekleri doğrultusunda hazırlanmış olabilir,
- Yapılmış bazı hile ve yolsuzlukları gizlemek ve işletmeyi olduğundan daha iyi göstermek amacıyla finansal tablolar gerçeğe aykırı bir şekilde düzenlenmiş olabilir,
- Daha az vergi ödemek için bazı işlemler yapılmış olabilir,
- İşletmeyi daha prestijli göstermek amacıyla karı olduğundan fazla gösterecek işlemler yapılabilir.

2.9. Finansal Raporlama

Finansal raporlama, finansal tablolar gibi finansal bilgilerin yatırımcı ve alacaklılar gibi finansal tablo kullanıcılarına iletilmesini ifade eder. Finansal raporlama tipik olarak finansal tablo yayınlayan şirketler olarak görülür. Genel amaçlı bir finansal tablo kümesi bilanço, gelir tablosunu, mal sahibinin özkaynak tablosunu ve nakit akım tablosunu içerir, ancak finansal raporlama, finansal tablolardan çok daha geniştir.

2.10. Hileli Finansal Raporlama

Öncelikle ve özellikle bilanço ve gelir tablosu ile ara dönemler için mizanlarda yapılan düzenlemelerdir. Burada amaç finansal tablo değerlendiriciler ve tabloları inceleyerek işletme hakkında kanaat oluşturmak isteyenleri (bankalar, maliye teşkilatı, tedarikçiler vd...) yanıltmaktır. Halka açılma seçeneği olmayan aynı zamanda kredi değerliliği olduğu halde teminat noksanlığı nedeniyle kredi kullanamayan işletmelerin sıkça kullandığı bir

²⁴ Çıtak, N. (2009), *Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, s.11

²⁵ Hasan, G. (1995). *Muhasebe Denetimi* (4. Baskı). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, s.27

yöntem; sipariş avansına yönelik topladığı çekleri, bilançoda pasif tarafta göstermek yerine, aktif tarafta “ticari alacaklar” kaleminde gösterme şeklindedir. Bu hile ile amaçlanan bilançoğu güçlü göstermek ve ödeme güçlüğü içinde olduğunu maskeleyektir. En yaygın diğer finansal raporlama hilesi ise işletmenin stoklarıyla oynama şeklinde gerçekleşir. Değeri düşük stoklar değeri yüksek gibi gösterilebilir. Kayıt dışı çalışan bir kısım işletmelerde stokta mal olmadığı halde varmış gibi göstermek de bir başka çeşit finansal raporlama hilesini oluşturmaktadır. 2001 yılında gerçekleşen Enron skandalı hileli finansal raporlamaya güzel bir uluslararası örneği oluşturmaktadır. Bir işletmenin muhasebe kayıtlarında ve dolayısıyla mali tablolarında yapılan olağan olmayan düzenlemeler, maskeleymeler, yolsuzluklar, hileler küçük bir kesime yarar sağlarken önemli bir kesim üzerinde zararlara neden olmaktadır. Yapılanlardan mikro düzeyde yatırımcılar, borç verenler, çalışanlar, satıcılar zarar görürken, makro düzeyde devlet ve kamuoyu etkilenmektedir. Eğer bu bilanço hileleri halka açık işletme mali tablolarında yapılırsa ülke boyutları çok büyük zararlara uğrayacaktır. Maddi zararın yanısıra sermaye piyasalarına duyulan güvensizlik sermaye piyasalarının gelişmesini engelleyecek ve işletmelerin özkaynak finansman teminini güçleştirecektir. Elbette bu durumun makro anlamda ülkenin gelişmesi ile doğrudan bir ilişkisi vardır.²⁶

Hileli finansal raporlama, özellikle işletme üst yönetimi tarafından yapılmaktadır. Buradaki amaç vergi tasarrufu sağlamaya, işletmeye yatırım yapacak güce sahip olan yatırımcıların düşüncelerini olumlu yönde etkilemeye, borç verenleri daha kolay ikna etmeye yöneliktir. Yapılma şekillerine göre aşağıdaki gibi sıralanabilir: ^{27 28}

- Finansal tabloların hazırlanmasına dayanak olan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin tahrif edilmesi (evrak sahtekarlığı), değiştirilmesi, manipüle edilmesi ve gerçeğe uygun olmayan belge düzenlenmesi,
- Finansal tablolara yansıtılması gereken işlemlerin bilinçli olarak atlanması veya yanlış yansıtılması,
- Finansal tablolara yansıtılması gereken bilgilerin kayda alınmasından dipnotlardaki açıklamalara kadar olan aşamalarda ilgili muhasebe ilkelerinin bilinçli olarak yanlış uygulanması,

²⁶ İnternet:

http://www.asosjournal.com/Makaleler/834654103_152%20AL%c4%b0%20%c4%b0HSAN%20%c3%96ZERO%c4%9eLU.pdf, Son Erişim tarihi: 12.01.2019.

²⁷ Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi* (4. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi, s.79

²⁸ Göçen, C. A. (2010). “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”. *Mali Çözüm Dergisi*, 97, 113.

- Faaliyet sonuçlarının değiştirilmesi ya da başka amaçlara ulaşmak için özellikle hesap dönemi sonuna yakın bir tarihte sahte yevmiye kayıtlarının yapılması,
- Hesap bakiyelerini tahmin etmede kullanılan varsayımların uygun olmayan biçimde oluşturulması ve kanaatlerin değiştirilmesi,
- Raporlama döneminde meydana gelen işlem ve olayların finansal tablolara yansıtılmaması, zamanından önce yansıtılması veya ertelenmesi,
- Finansal tablolarda yer alan tutarları etkileyebilecek bilgilerin gizlenmesi veya açıklanmaması,
- İşletmenin finansal durumunu veya finansal performansını yanlış sunmak amacıyla karmaşık işlemlere girişilmesi ve
- Önemli ve olağandışı işlemlere ilişkin kayıtların ve koşulların değiştirilmesi suretiyle gerçekleşebilir.

Hileli finansal raporlama yapılmasının başlıca nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:²⁹

- Rekabet ortamındaki ahlak anlayışının bozulması,
- Üst yönetime baskı yapılması,
- Kurumun yüksek marka beklentisinin olması,
- Denetim şirketleri tarafından yeteri kadar özen gösterilmemesi,
- Eğitim eksikliği,
- Kredi kuruluşları ve yatırım bankalarının yüksek beklentisi gösterilebilir.

Hileli finansal raporlama ile ilgili yapılan tanımlarda, hile eyleminin olumsuz etki ettiği taraflara değinilebilmektedir. Bazı tanımlarda işletme dışı tarafların hileli finansal raporlamanın kurbanı olduğu vurgulanmaktadır. Bundan başka, işletme içi taraflar olarak çalışanlar, iç denetçiler, denetim komitesi, idari personeller, yönetim kurulu üyeleri ve yöneticiler de hileli finansal raporlamadan olumsuz şekilde etkilenebilmektedir. Bu olumsuz etki, makam ve mevki kaybından ziyade itibar kaybına da neden olabilmektedir. Makam ve mevki kaybının kişileri maddi olarak zarara uğratmasına sebep olurken, itibar kaybı kişilerin kariyerlerinin zedelenmesine neden olmaktadır. Hileli finansal raporlamanın olumsuz etki ettiği işletme dışı taraflar ise bir tek yatırımcı ve kredi verenler olmamaktadır.

²⁹ Güven, T. (2019). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Hilelerin Önlenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s. 60

Bunlar tedarikçiler, müşteriler, iş ortakları, dış denetçiler, hukuk müşavirleri, kamu organları, sigortacılar ve borç verenler olarak sıralanabilir.³⁰

Hileli finansal raporlamanın işletmelere ve aynı zamanda işletme ile ilgilenenlere verdiği zararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.³¹

- Finansal raporlama sürecinin doğruluğunu ve kalitesini azaltmaktadır.
- Denetçilerin ve denetim firmalarının doğruluğu ve tarafsızlığı zedelenmektedir.
- Sermaye piyasalarına olan güven ve sermaye piyasası katılımcıları ve finansal bilgilerin güvenilirliğini azaltmaktadır.
- Sermaye piyasalarının verimliliği düşmektedir.
- Ülkenin ekonomik büyüme ve refah düzeyi olumsuz etkilenmektedir.
- Dava edilme sonucu çok ciddi zararlar ortaya çıkabilmektedir.
- Hileli finansal raporlamaya karışanların kariyerlerine zarar vermektedir.
- Hileli finansal raporlama gerçekleştiren işletme iflas edebilmekte veya ciddi ekonomik kayıplara uğramaktadır.
- Aşırı boyutlardaki düzenleyici müdahaleleri teşvik etmektedir.
- Hile eylemine karıştığı iddia edilen işletmelerin normal faaliyetleri ve performansı olumsuz etkilenmektedir.

BDS 240'a göre hile, aşağıdaki tekniklere benzeyen teknikler kullanılarak kontrollerin yöneticiler tarafından ihlal edilmesi suretiyle gerçekleştirilebilir:

- Faaliyet sonuçlarını manipüle etmek veya başka hedeflere ulaşmak amacıyla, özellikle muhasebe döneminin sonuna doğru gerçek olmayan yevmiye kayıtları yapmak.
- Hesap bakiyelerini tahmin etmek için kullanılan varsayım ve yargıları uygun olmayan biçimde değiştirmek.
- Raporlama döneminde meydana gelen olay ve işlemleri finansal tablolara yansıtılmamak veya zamanından önce ya da sonra yansıtılmak.

³⁰ Küçük, E. (2009). *Hileli Finansal Raporlamanın Engellenmesinde Kurumsal Yönetim ve Dış Denetimin Rolü: Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri, s. 9,10.

³¹ Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 10, 11.

- Finansal tablolarda yer alan tutarları etkileyebilecek hususları gizlemek veya açıklamamak. İşletmenin finansal durumunu veya performansını olduğundan farklı göstermek amacıyla kurgulanmış karmaşık işlemler gerçekleştirmek.
- Önemli ve olağan dışı işlemlerin şartlarını ve bunlarla ilgili kayıtları değiştirmek.



3. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMANIN ÖNELENMESİ, BAĞIMSIZ DENETİM VE MESLEKİ ŞÜPHECİLİK İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

3.1. Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesi

Hilelerin önlenmesi çalışmaları her işletmenin dikkate alması gereken önemli bir konulardandır. Hilenin önlenmesi aşaması hile ortaya çıkmadan oluşturulacağı için daha da önemli bir rol almaktadır. Çünkü, hilenin gerçekleşikten sonra ortaya çıkartılması daha zor, zahmetli ve aynı zamanda maliyetli olmaktadır. İşletmeler hilenin“Fırsat” ayağını kontrol altına almak zorundadır. Bunun için, etkili bir iç kontrol sistemi kurulması ve işletme içerisinde etik değerler ve dürüstlüğün ön plana çıktığı bir davranış tarzının yerleştirilmesi önemlidir. Hilelerin tespit edilmesinin ve ortaya çıkartılmasının hilelerin önlenmesinden daha zor olmasının nedeni hilenin kasıtlı olarak yapıldığı için gizleme unsurunu da içerisinde taşımasındandır. Bu nedenle de ortaya çıkartılması oldukça güç olmaktadır.

Bir işletmede yüksek etik kültürün oluşturulması için öncelikle hile riskinin minimize edilmesi gerekmektedir. Çünkü bir işletmede hileli eylemlerin meydana gelme olasılığı var ise bu hile riskine işaretler ve aynı zamanda işletmenin hile karşısındaki savunmasızlığını ifade etmektedir. İşletmenin iyi yönetilmesi ve güçlü kontrol yapısına sahip olması hile önlemede ve hile riskinin sifıra indirilmesinde etkili olmamaktadır. Böyle durumda hile riski yönetimi etkili olmakta ve bu sayede işletme içerisindeki bütün birimlerin rolleri belirlenerek farklı kontroller uygulanarak hile önlenmektedir hatta olabildiğince hızlı ortaya çıkarılması mümkün olmaktadır. Hile kontrolünün gözetiminden sorumlu olan kişi işletmenin kurumsal yönetim çerçevesinde özellikle yazılı olarak ve açık bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir.³²

3.1.1. Hilenin Önlenmesinde Organizasyon Kültürü ve Etik Değerler

Öncelikle hilelerin önlenmesi için organizasyonun her kademesinde doğruluk ve dürüstlük kültürünün etkin olması ve etik değerlerin benimsenmesi gerekli olmaktadır. Böylelikle

³² İnternet: Ulucan Özkul, F. Özdemir, Z. Web: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/165815>, Son Erişim Tarihi: 15.11.2018.

organizasyon içinde doğruluk ve dürüstlük kültürünü oluşturmanın bir kaç yolu bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:³³

- Üst yönetim tarafından uygun davranış modelinin oluşturulması
- Doğru niteliklere sahip kişilerin işe alınması
- Beklentilerin organizasyonun bütün kademelerine iletilmesi ve periyodik olarak bu beklentilerin kabulünün yazılı bir şekilde belgelenmesinin istenmesi
- Çalışanlar için pozitif iş ortamının oluşturulması
- Hileyi yapan kişilerin cezalandırılması için etkin politikaların geliştirilmesi ve bunların devamlı olarak sürdürülmesi

3.1.2. Hilenin Önlenmesinde Yönetim Kurulunun Rolü

Hilelerin ve hileli finansal raporların önlenmesi ve aynı zamanda bu hileleri tespit etmede yönetim kurulunun rolü büyük önem taşımaktadır. Şöyle ki, AICPA tarafından hazırlanan raporda hilelerin önlenmesinde ve tespitinde yönetim kurulunun üzerine düşen görev ve sorumluluklara yer verilmiştir. Bunlardan bazıları aşağıdakilerden oluşmaktadır:³⁴

- Bağımsız davranma,
- Hilelerin önlenmesi, tespiti ve gereği için periyodik olarak görüşmelerin yapılması,
- Ahlaki davranışlara ve yasal düzenlemelere uyumun teşvik edilmesi,
- Hilelere karşı çalışanlar, müşteriler ve satıcıların yetkilendirilmesi,
- Hile risklerin anlaşılması,
- Yönetiminin gözetilmesi.

3.1.3. Hilenin Önlenmesinde Kurumsal Yönetimin Rolü

Hileli finansal raporlamanın önlenmesinde kurumsal yönetim ilkeleri önemli rola sahiptir. Bu ilkeleri aşağıdaki gibi açıklanabilir,

Şeffaflık ilkesi: İşletmedeki mevcut durum ve olaylar ile ilgili bilgilerin ulaşılabilir, anlaşılabilir ve soyut olmasını ifade etmektedir. Bu sebeple de şirket tarafından bilgilendirme politikasının oluşturulması gerekmektedir.

³³ Terzi, S. (2012). Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit (1. Baskı) İstanbul: Ekim, s. 128-130.

³⁴ Terzi, a.g.e., s. 137, 138.

Hesap verilebilirlik ilkesi: Yönetim tarafından alınan kararların doğruluğunu kanıtlama ve sorumlulukların kabullenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Daha geniş anlamda bu ilke yönetimin işlev ve sorumluluklarının açıklanmasını, yöneticilerin ve paydaşların taleplerini sıraya alınmasını ve alınan kararların objektif olduğunun yönetim kurulunca izlenmesini öngermektedir.

Eşitlik ilkesi: Bu ilke hissedarların hakları ve eşit işleme tabi olmaları gibi konuları kapsamaktadır. Aynı zamanda hissedarların oy kullanma hakkı ve inceleme hakkı gibi konuların düzenlenmesini de kapsamaktadır.

Sorumluluk ilkesi: Şirkette doğru ve etkin bir kontrol mekanizması oluşturarak yasalara ve toplumsal değerlere uygunluğun güvence altına alınmasını amaçlayan doğru hedeflerin planlanmasını ve bunların uygulanmasını içermektedir.

3.1.4. Hilenin Önlenmesinde Etkin İç Kontrol Sisteminin Etkisi

Güçlü bir iç kontrol yapısının oluşturulmasının hile ile mücadelede çok önemli bir yeri vardır. Birçok işletmede doğal risk olarak tanımlanan, doğrudan önlenemeyen çeşitli risk unsurları mevcuttur. Birçok çalışanın fırsatını bulduğu anda hile yapması bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bu anlamda önceden belirlenen risklerin çeşitli önlemler ile en aza indirilmesi en önemli adım olacaktır. Bunun en önemli yolu da etkili bir iç kontrol yapısı oluşturmaktır.³⁵

Etkin bir iç kontrol sistemi, çalışanların tarafından yapılan hilelerin engellenmesi ve ortaya çıkartılmasında oldukça etkilidir. Çalışanlar tarafından yapılan hileler, hile üçgeninde belirtilen baskı, tutum ve fırsat koşullarının var olması durumunda ortaya çıkabilecektir. İşletme yönetimleri etkin bir iç kontrol mekanizmasını tesis ederek çalışanlarını hile yapmaya iten fırsat ortamını engelleyebilmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi ile hilelerin engellenmiş olmasının işletme yönetimine sağladığı fayda sadece işletme varlıklarının korunmasında değil, aynı zamanda güvenilir bilgiler içeren finansal tabloların onları doğru kararlar alması noktasında da karşımıza çıkmaktadır. Yöneticilerin ekonomik kararlar almasındaki en önemli rehberleri, şirketin ekonomik resmi olan mali tablolarıdır. Yöneticiler, bu resme bakarak, belli analiz ve tahminlerle planlama yaparlar. Yanıltıcı bilgiler baz alınarak belirlenen hedeflere ulaşmak zor olacaktır.³⁶

³⁵ Erdem, Z. (2014). *Hile Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi*. Yüksek Lisans Tezi İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s.53.

³⁶ Ercinler, S. (2014). *Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulanması*. Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s.82

3.1.5. Hilenin Önlenmesinde Denetim Komitesinin Rolü

Yaşanan muhasebe skandallarının sonucu olarak iç kontrol ve finansal raporlama sürecine duyulan güven azalmıştır. Böylelikle şirket yönetimlerinin sorumluluklarının daha fazla olması yönünde istek yaranmış ve düzenleyici kurumlar tarafından yapılan yasal düzenlemelerde denetim komitelerinin oluşturulması yönünde düzenlemeler yapılmıştır. Denetim komiteleri finansal raporlama sürecinin denetlenmesi, iç denetimlerin gözetimi ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetçiler arasında koordinasyonun sağlanması amacıyla kurulmuştur. Denetim komitesinin kurulmasındaki diğer amaç, yönetim kurulu ve bağımsız denetçiler arasında ilişki kurmak ve aynı zamanda aralarında koordinasyonun sağlanmasına yönelik olmaktadır. Bundan başka bağımsız denetçilerin bağımsızlığını desteklemek ve onlara bu konuda yardımcı olmak, aynı zamanda işletmenin iç kontrollerini ve finansal raporlama sürecini izlemek denetim komitesinin sorumluluğu altındadır. Yönetici olmayan üyelerden oluşan denetim komitesi şirket genel kurulunun bir alt komitesi olmaktadır. Denetim komitesi, şirketin iç kontrol sistemini değerlendirerek, iç denetim programlarını gözden geçirerek, şirketin üst yönetimden alt kademelerine kadar etik, yasa ve belirlemiş politika ve kurallara uygun davranılmasını sağlayarak hileye karşı kontrol ortamı oluşturulmasına ve hilelerin önlenmesine yardımcı olmaktadır.³⁷

Denetim komitelerinin etkin olabilmesi ve hileli finansal raporlamayı önleyebilmeleri için SOX (Sarbanes-Oxley Yasası) tarafından bazı şartlar öngörülmüştür. Bunlar,³⁸

Denetim komitesini oluşturan kişiler yönetim kurulu üyelerinden tamamen farklı olmalıdır

İhtiyaç duyulması halinde denetim komitesi danışmanlık alabilir

Denetim komitesi bağımsız denetçiler ile gerçekleştirilecek denetim sözleşmelerinden, gerçekleştirilecek denetim çalışmalarının gözetiminden ve denetçilere ödenecek ücretlere kadar olan süreçlerden sorumludurlar

Denetim komitesinin görevlerini etkin ve etken bir biçimde sürdürmesinin aynı zamanda finansmanının sağlanması gerekmektedir.

Bağımsız denetçiler tarafından işletmenin kullanmış olduğu tüm ciddi muhasebe politikaları ve uygulamaları denetim komitesine raporlanması gerekmektedir.

Denetim komitelerini oluşturan üyelerden en az biri finansal konuda uzman olmalıdır ve bu durumu halka açık işletmelerin ortaya koyması gerekmektedir.

³⁷ Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 139.

³⁸ Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 57, 58

3.2. Hileli Finansal Raporlamanın Tespitinde Kullanılan Teknikler

Hileli finansal raporlama gerçekleştiren işletme yönetimleri genellikle bunu gizleyebilmek ve denetçinin hileyi ortaya çıkarmasına engel olmak için çaba sarf ederler. Bu nedenle de, gerçekleştirdikleri hileli işlemleri muhasebe kayıt ve işlemleri arasına gizlemeyi seçerler. Bu sebeple denetçilerin bu eylemleri ortaya çıkarmaları için ayrıntılı olarak analizler yapmaları gerekmektedir. Bağımsız denetçiler gerçekleştirdikleri çalışmalar sonucunda elde ettikleri verilere ve belirtilere dayanarak hileli finansal raporlama ile karşı karşıya olup olmadıklarına karar vermek durumundadır. Hileli finansal raporlamanın ortaya çıkarılması konusunda vakaların yaklaşık %80 'inde karşılaşılan en büyük problemlerden biri denetçilerin yeterli denetim kanıtı elde etmemelerinden kaynaklanmaktadır. Özellikle de varlıkların sahipliği, değerlemesi ve yönetimin bu konuları sunumunun yeterli biçimde denetlenmemesi ve yeterli kanıtlar elde edilmemesi, hileli finansal raporlamanın ortaya çıkartılmamasının en önemli nedenlerdir. İşletmenin üçüncü kişiler ile olan ilişkilerinin analiz edilmesi bu konuda faydalı olabilir. Şöyle ki, işletmenin ilişkili olduğu taraflar ile olan ilişkileri, finansal kurumlar ile olan ilişkileri, denetçiler ile olan ilişkileri, hukukçular ile olan ilişkileri ve yatırımcılar ile olan ilişkilerinin detaylı biçimde incelenmesi oldukça önemli veriler sunar.

3.2.1. Analitik İnceleme Teknikleri

Finansal tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesi şeklinde yapılan incelemeler, analitik incelemedir tekniğidir. Daha geniş anlamda, bu teknik finansal ve finansal olmayan veriler ile işletme kayıtları arasında anlamlı ilişkilerin incelenmesinden elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilmiş beklentilere uygunluğunun test edilmesi işlemleridir. Analitik inceleme tekniğindeki temel amaç, denetim görüşü için kanıt toplamak, veriler arasında anlamlı ilişkiler olduğunu doğrulamak ve bunlar arasında doğal olmayacak sapmaları ortaya çıkarmaktır. Aynı zamanda işletmenin ve çevresinin tanınması, işletmenin sürekliliğinin sağlanması, finansal tablolardaki hataların tespit edilmesi ve denetim testlerinin azaltılması da analitik inceleme prosedürlerinin amaçları arasında yer almaktadır. Analitik inceleme prosedürleri, genellikle tahmin edilebilecek yüksek hacimli işlemlerde uygulanabilen tekniklerdir. Bazı durumlarda denetçi, finansal tabloları etkileyebilecek önemli yanlışlık riskini kabul edilebilir düşük seviyelere indirmek için, sadece temel analitik inceleme tekniklerini uygulamaya karar verebilir. AICPA tarafından yayınlanan 56 No'lu denetim standardında (SAS), analitik inceleme teknikleri şu şekilde

tanımlanmaktadır: “Çeşitli finansal ve finansal olmayan veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilere uyup uymadığının bakılması işlemlerine analitik inceleme prosedürleri adı verilmektedir.” Örneğin; işletmenin cari yıla ilişkin giderleri ile önceki yıllara ilişkin giderlerini karşılaştırarak bir karara varması, incelediği döneme ilişkin satış karlılığı ile sektöre ilişkin satış karlılık rakamlarını karşılaştırarak bir sonuca ulaşması analitik inceleme prosedürlerinin içeriğini oluşturur. Analitik inceleme, gelişmiş analitik teknikleri bilgisayarlar yardımıyla çok etkin olarak yapılabilir ve elde edilen kanıtlar, finansal sonuçların doğruluğunu ortaya çıkarmanın ötesinde işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini ortaya koyar.

3.2.2. Fısıltı Yöntemi

İngilizcede “Whistleblowing” olarak isimlendirilen fısıltı yöntemi tekniği ABD’de yaygın olarak kullanılan tekniklerdendir. Bu yöntem ile çalışanların hile önleme ve ortaya çıkarma sürecine katılmaları sağlanmaktadır. Çünkü işletme içerisinde yanlış olan ve yanlış giden durumlarla ilgili ilk bilgi sahibi olan kişiler, işletme çalışanlarıdır. Bu yöntemi kullanırken çalışanların kendi bildikleri ve notları da içerisine dahil edebildikleri unsurları denetçi ile paylaşmaları son derece doğaldır. Ayrıca bu notların ve anlatılan bilgilerin güvenilir ve araştırmaya değer olup olmadığı hakkında titiz davranmaları gerekmektedir. Çünkü bu bilgilerin doğru olabileceği gibi kıskançlık, kişilik bozuklukları, intikam ve kişisel nedenlere bağlı olarak asılsız iddialarda bulunabileceği ihtimali de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu yöntemin hile denetimindeki amacı;^{39 40}

- ✓ Mevcut durumlar hakkında bilgiler toplayarak saptayıcı tedbirler almak,
- ✓ Uygulamalar ile ilgili geri cevap alınmasını sağlamak,
- ✓ Uygulamalar ile ilgili kendini güvende hissetmek,
- ✓ Bilgi sahibi olunmayan durumlar ile ilgili bilgi sahibi olmak.

3.2.3. Benford Kanunu

Bir matematik kanunu olan bu yöntemi ilk olarak 1881 yılında matematik ve astronomi profesörü olan Simon Newcomb keşfetmiştir. Newcomb, akademik çalışmaları sırasında matematik kitaplarını incelerken logaritma tablosu kitaplarının ilk sayfalarının sonraki sayfalardan daha fazla yıpranmış olduğunu gözlemlemiştir. Ayrıca incelediği bu yıpranmış

³⁹ Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 162

⁴⁰ Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 129

sayfalardaki sayı dizilerinden ilk hanesi “1” ile başlayan dizilerin diğerlerinden daha fazla olduğunun ve bunu iki, üç, ve diğer sayıların takip ettiği sonucuna varmıştır. O dönemde bu durum üzerine Newcomb bir makale hazırlasa da fazlaca dikkate alınmamıştır. Daha sonrasında ise 1938 yılında fizikçi olan Frank Benford tarafından aynı gözlemler yapılarak aynı sonuçlara ulaşılmış ve böylece literatüre sokulmuştur. Benford, bu durumun bir tesadüf olmama ihtimalinden hareketle birbirinden farklı 20229 sayı seti üzerinde çalışmalar yapmış ve insanlar tarafından daha çok küçük rakamların kullanıldığı sonucuna ulaşmıştır. Denetim alanında ise bu yöntemi kullanan muhasebe profesörü Mark J. Nigrini olmuştur. Mark J. Nigrini kişilerin hile eylemini gerçekleştirirken uydurdukları sayıların tesadüfi sayılar olmayacağını düşünerek Benford Kanunu’nu denetim alanında kullanmayı denemiştir. Böylece hileli işlemlerdeki sayıların Benford Kanunu ile uyumlu olmasının mümkün olmadığını ve ortaya çıkacak farklılığın gerçekleştirilmiş bir hileli finansal raporlama belirtisi olabileceğini ileri sürmüştür. Fakat hile denetiminde bu yöntemi kullanmanın avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Avantajlarından en önemlisi düşük maliyetli olmasıdır. Ayrıca, bu yöntem şirketin veri tabanına uygulandığından şüphelilerin hile tespiti için kullanıldığını anlama olasılığı düşüktür ve böylece hileyi yapmaya devam ettikçe yakalanmaları kolay olmaktadır. En önemli dezavantajı ise sonuçların garanti olmamasıdır yani, yapılan analiz sonuçlarına göre hileli gibi tespit edilen hususların, aslında hileli olmama olasılığının olmasıdır.⁴¹

3.2.4. Soruşturma Tekniklerinin Kullanımı

Hileli finansal raporlama yapan kişiler genel olarak akla yatkın bir şekilde girebilmek için gerçekler ile hayali unsurları birleştirerek olayı kendi diledikleri şekilde yansıtmaya eğilimi içerisine girerler. Bu kişiler genellikle gerçeği saptırarak , yalan söyleyerek, çeşitli bilgi ve belgeleri gizleyerek denetçinin kafasını karıştırabilmek için gayret ederler. Bu nedenle sorgulamayı yürüten kişinin sorgulamayı oldukça derin bir şekilde gerçekleştirmesi gerekli olmaktadır. Hileli finansal raporlama çevreden bağımsız bir şekilde oluşmamaktadır. Bu nedenle işletmede hileli finansal raporlamaya ilişkin gerçekleştirilen araştırmalar işletme üst yönetiminin sorgulanmasını içerecek biçimde tasarlanmalı, sırasıyla işletmenin CEO’ su, CFO’ su, COO’su ve muhasebe personeli sorgulanmalıdır. Sorgulama işleminin yetkin ve deneyimli bir hile denetçisi tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu kişi muhasebede herhangi bir tahrifat gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin sert ama önemli

⁴¹ Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 163-167

⁴¹ Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 130-132

soruları sorup karşılığında dürüst yanıtlar almayı başarabilen bir kişi olmalıdır. Hileli finansal raporlamayı sorgulama ile ortaya çıkarabilmek için, yönetim ve kilit noktalarda çalışan tüm personel sorgulanmalıdır. Hile incelemecileri ve bağımsız denetçiler , bir sorgulama sürecinde çeşitli önemli noktaları dikkate almalı ve konu ile ilgili olduğunu düşündükleri soruları korkusuzca sorabilmelidirler. Bu noktada, sorulan soruların suçlayıcı nitelik taşımamasına özen gösterilmelidir. Genel olarak sorgulamalar sırasında denetçilerin karşısına iki grup çalışan gelmektedir. Bunlardan ilki hileli finansal raporlama suçunu işlediği düşünülen ikincisi ise , suç işlememiş ancak işletmede bir şeylerin yanlış gittiğine dair düşüncesi olan kişidir. İkinci grup bilgi alınması açısından çok iyi bir kaynaktır. Toplu şekilde gerçekleştirilecek sorgulamalarda kişilerin birbirini etkileme ihtimali bulunmaktadır. Bu sebeple, sorgulamalar toplu olarak gerçekleştirilmemeli, kişiler bir bir sorgulanmalıdır. Sorgulama sırasındaki ortam kişinin sorulan sorulara samimiyetle cevap vermesine olanak sağlayacak biçimde sağlanmalıdır. Sorgulamayı yürüten kişi , hile konusunda soru sormaya başlamadan önce , denetçi olarak hileleri ortaya çıkarma konusundaki sorumluluğunu belirtmeli ve bu konuda çeşitli sorular sormak zorunda olduğunu açıklamalıdır. Sorgulanan kişinin bu hususu anlayıp anlamadığı sorulmalıdır. Alacağı pozitif yanıt üzerinde hile konusunda sorular yöneltmeye başlamalı, soruları en kolay olandan en zor olana göre sıralayarak yöneltmelidir.

Denetçinin, hile yapıldığını ve hileyi yapanı tahmin etmesi söz konusudur. Denetçi burada, bilgi birikimini ve tecrübesinin yanı sıra, sosyal özelliklere de sahip olmalı ve çalışanlarla sohbet edebilmeli, varsa hileli durum hakkında onları konuşturabilme yeteneğine sahip olabilmelidir. Denetçi, konuşturma eyleminin çoğunlukla diğer çalışanlarla yapmakla birlikte, bazen hile yaptığına inandığı çalışanı da konuşturarak onun yanılmasını ve bu şekilde yakalanmasını da sağlayabilmektedir. Sorgulama, herhangi bir konu hakkında işletme personeline ve diğer ilişkili kişilere soru sorma ve tatmin edici cevaplar alma sürecidir. Cevaplar resmi, gayri resmi, yazılı ve sözlü açıklamalar şeklinde olabilir.

Hile soruşturmasında:

- Olayın gerçekleşme biçimi ve ayrıntıları,
- Hileye karışanlar, asıl suçlu ile yardım edenler, göz yumanlar,
- Hile maliyetinin hesaplanması,
- İşletme içinde uygulanacak yaptırımların nelerden oluştuğu ve uygulama prosedürü,
- Hileye dışarıdan karışanlar varsa bunlar hakkında yapılabilecek işlem önerileri,

- Zanlılardan masum oldukları anlaşılanların, bu durumdan kurtarılmaları ve telafi uygulamaları,
- Konularını açıklamak ve belirlemeye yönelik çalışmalar yürütülür.

3.2.5. Kontrol Listeleri Kullanımı

Kontrol listelerinin kullanımı işletmelerde hileli finansal raporlamanın ortaya çıkartılması konusunda fayda sağlayabilmektedir ve bu kontrol listeleri AICPA tarafından yayınlanan SAS No.99'a dayanarak hazırlanmıştır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;⁴²

• Baskı/Teşvik Unsuruna İlişkin Kontrol Listesi

- ✓ İşletmenin mali istikrarı ve karlılığı ekonomik, endüstriyel nedenlerden dolayı ya da işletmenin faaliyet koşulları nedeniyle tehdit altında mı?
- ✓ İşletme yönetimi çeşitli şartların yakalanması veya işletme ile ilgili olan üçüncü tarafların beklentilerinin karşılanması gibi konularda baskı altındadır mı?
- ✓ İşletme yöneticilerinin veya yönetim kurulunun gelirleri işletmenin mali performansından etkileniyor mu?
- ✓ İşletme yöneticileri ve işletme personeli, yönetim kurulu veya yönetim tarafından özellikle satış ve karlılığa ilişkin finansal hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda yoğun bir baskı altında mı?

• Fırsat Unsuruna İlişkin Kontrol Listesi

- ✓ İşletmenin yaptığı faaliyetleri veya içinde bulunduğu endüstri kolu işletmenin hileli finansal raporlama yapabilmesi için gereken ortamı sunmakta mıdır?
- ✓ İşletme yönetimi yeterli düzeyde takip edilmekte midir?
- ✓ İşletmenin organizasyon yapısı karmaşık ya da istikrarsız bir durum sergilemekte midir?
- ✓ Müşteri işletmenin iç kontrol yapısına ilişkin unsurlarda herhangi bir açıklık mevcut mudur?

• Haklı Gösterme ve Tutum Unsurlarına İlişkin Kontrol Listesi

⁴² Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 137,138

- ✓ İşletme yönetiminin etik değerlere desteği ve iletilmesi ile ilgili başarısızlığı veya tam tersi uygun olmayan etik değer ve standartların iletilmesi gibi bir durum söz konusu mudur?
- ✓ İşletmedeki konumları gereği finansal konularla ilişkili olmayan yöneticilerin muhasebe politikaları ve tahminleri gibi konularda alınacak kararlara katılma veya bu konularla meşgul olma yönünde bir tutum içinde bulunmaktadırlar mı?
- ✓ İşletme yönetimi ve yönetim kurulu üyelerinde kanunların çiğnenmesi ile ilgili bir tutum mevcut mudur?
- ✓ İşletme yönetiminin işletme hisse senedi fiyatlarının atması yönünde aşırı bir ilgisi bulunmakta bu yönde bir tavır sergilemekte midir?
- ✓ İşletme yönetimi agresif ve gerçektışı öngörülerde bulunmakta mıdır?
- ✓ İşletme yönetimi, düzeltme yapılması gereken durumları zamanında bildirmeyi ihmal etmekte midir?
- ✓ İşletme yönetimi uygun olmayan muhasebe uygulamalarını önemlilik temeline bağlı olarak haklı göstermeye çalışma eğiliminde midir?

3.2.6. Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanımı

Teknolojide ve bilgisayar alanında yaşanan gelişmeler sonucu olarak işletmelerde yürütülen faaliyetler ve yapılan işlemler gigabayt ve terabayt büyüklüğüne sahip hard disklere aktarılıp kaydedilmeye başlanmıştır. Böyle büyük hacimli verilerin manuel olarak kontrol edilmesi zorluk yarattığı için küçük ve orta büyüklükteki işletmeler Excel, Access gibi bilgisayar programları kullanarak bu durumu çözmeye çalışmaktadır. Fakat gittikçe büyüyen işlem hacmi nedeniyle böyle programların da zamanla yeterli olmamasına yol açmaktadır. Ayrıca teknolojideki gelişimlere bağlı olarak artan veri setleri, beraberinde işletmelerdeki hile ve usulsüzlükleri de arttırmıştır. Sonuç olarak, günümüzde hile ve usulsüzlükleri tespit etmede en önemli sorunlardan biri, işletmelerin oldukça büyük hacimli verilere sahip olmasıdır. Bu nedenle de böyle büyük hacimli veri setleri içindeki hileli işlemleri tespit etmek için istatistiki modellemelerle çalışan karmaşık algoritmalara ihtiyacı vardır. Böyle durumda kullanılacak en etkin istatistiki yöntemlerden biri de veri madenciliği yöntemidir. Veri madenciliği tekniği istatistik ile teknolojinin bütünleşmesi sonucu meydana gelen bir araçtır. 1990'lı yıllarda ortaya çıkan bu kavram

dünyada yeni yaygınlaşmış ve son yıllarda muhasebe ve denetim alanında da uygulanmaya başlanmıştır. Bu teknik, veri ambarlarındaki çok çeşitli verilere dayanarak daha önce keşfedilmemiş bilgileri ortaya çıkarmak ve bu bilgileri karar vermek ve eylem planını gerçekleştirmek için kullanma sürecidir. Bu sebeple tek başına bir çözüm olmamakta, çözüme ulaşmak için verilecek karar sürecini destekleyen ve problemleri çözmede gerekli olan bilgileri sağlamaya faydalı olan bir araçtır. Başka bir ifadeyle veri madenciliği, “verilerin içerisindeki örüntülerin, ilişkilerin, değişimlerin, düzensizliklerin, kuralların ve istatistiksel olarak önemli olan yapıların keşfedilmesidir” şeklinde tanımlayabiliriz. Veri madenciliği tekniği ile, gizli ve şüpheli ilişkilerin ortaya çıkarılabilmesi için, kontrollerin etkinliğini belirleyebilmek için, hile risklerinin gözlemlenebilmesi için bilgilerin yararlı ve etkili bir şekilde incelenmesi ve analiz edilebilmesini amaçlanmaktadır. Bu analiz sürecinde yer alan büyük miktarda verilerin analiz edilebilmesi için ilk önce bu verilerin çeşitli süreçlerden geçirilerek analize uygun duruma getirilebilmesi gerekmektedir. İşlenmemiş yani ham haldeki verilerin potansiyel bir hileli finansal raporlama riskine karşı inceleyebilmek için dört aşamadan geçilmesi gerekmektedir. Bu aşamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir;⁴³

İlk olarak incelenecek verilerin içermesi gereken bilgileri içerdiğinden ve doğru bir formatta bulunduğundan emin olunması gerekmektedir. Verilerin mümkün olduğunca kesin olması ve eksiklikler içermemesi önemlidir. Bu eksiklikler kalitesiz veriler nedeniyle başarısızlık ve vakit kaybına neden olur.

İkinci aşamada ise hile riskine ilişkin test edilecek unsura karar verilmelidir. Bu noktada sınırlama bulunmamakta, incelemeyi yapan kişi test etmek istediği unsurla ilgili verinin ne olduğuna karar vererek bu unsura etki edebilecek verileri belirlemek suretiyle gerekli test çalışmasını gerçekleştirebilir. Muhasebe kayıtlarında bir yanlışlığın olup olmadığını inceleyen bir denetçi, bütün günlük defter girişlerini elektronik formatta elde etmeye, bu kayıtlardaki sistematığı anlayarak bir beklenti oluşturmaya, bu beklentiye gerçekleşmiş olan veriler ile karşılaştırmaya, anormal durumları araştırıp bunların nedenlerini ortaya çıkarmaya çalışmaktadır. Mesai saatleri dışında gerçekleştirilen muhasebe kayıtları, dönem sonlarında bilançoya aktarılan maliyetlere ilişkin kayıtlar anormal durumlara örnek olarak gösterilebilir.

⁴³ Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 141, 142

Çalışmalar örnekler alınarak yapılmakta ve sonuçlar gözden geçirilmektedir. Süreç tekrarlara dayanmaktadır. Böylece ne kadar çok çalışma yapılırsa test sonuçları o kadar güvenilir olur.

Veri analizleri ile hileli olan kayıtların ortaya çıkarılmasını direkt olarak sağlamasa da, gerçekleştirilen testlerde ortaya çıkan normal olmayan durumları göz önüne getirmeye yardımcı olacaktır. Böylece denetçi gerekli çalışmalarını bunun üzerinde gerçekleştirecektir.

3.2.7. Kırmızı Bayraklar Tekniği

Hile belirteçleri olarak da isimlendirilebilen “kırmızı bayraklar”, işletmede ortaya çıkabilecek potansiyel risk faktörleridir. Bu hile belirteçleri, hileye karşı işletmede doğal bir eğilim olduğunu göstermektedirler. Kırmızı bayraklar (hile belirteçleri), işletme yönetimini ya da personelini işletme lehine ya da kişisel kazanç sağlamak adına hile yapmaya iten olaylar, durumlar, baskılar, fırsatlar ya da kişisel özelliklerdir. İşletmelerde ortaya çıkabilecek hile belirteçlerini; muhasebe ile ilgili anormallikler, iç kontrol zayıflığı, analitik anormallikler, aşırı yaşam biçimleri, olağan olmayan davranışlar ve şikayetler, uyarılar-imalar şeklinde altı grupta toplamak mümkündür. Kırmızı bayraklar yöntemi, sonuca götürmekten ziyade hilenin söz konusu olabileceğinin belirteçleridir.

3.2.8. Çapraz Denetim Tekniği

Çapraz denetim tekniği muhasebe hesaplarının işleyiş şekline dayanarak yapılan bir denetim tekniğidir. Bu yöntemdeki amaç hangi hesapların karşılıklı çalıştığının belirlenmesidir. Eğer karşılıklı çalışmaması gereken hesaplar da aynı kayıta yer alıyorsa anormal bir durum olduğu düşünülmekte ve bunun incelenmesi gerekmektedir. Bundan başka hesaplardaki tutarların denkliği de önemli olmaktadır. Hesaplar ve tutarlar arasında fark söz konusu ise bu durumda incelenmesi gereken bir sorunun var olduğu kabul edilmektedir.⁴⁴

3.2.9. Sürekli Denetim

Sürekli denetim tekniği, finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili görüş oluşturulması amacıyla bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve analitik prosedürlerin kullanılması ile elektronik denetim kanıtlarının toplanmasından elde edilen görüşü bir denetim raporu ile bilgi kullanıcılarına sunmaya yönelik sistematik bir süreç

⁴⁴ Terzi, a.g.e. s.162,163.

olmaktadır. Rezaee ve arkadaşlarının tanımına göre sürekli denetim fiziki olarak belge olmadan kağıtsız ve gerçek zamanlı muhasebe ortamında hazırlanmış finansal tablolara uygun görüş verebilmek için elektronik denetim kanıtlarının toplanması süreci olmaktadır. Başka bir çalışmada yine Rezaee ve arkadaşları tarafından yapılan tanımda sürekli denetim, bilginin ortaya çıkmasıyla veya ortaya çıkmasının ardından, denetçi tarafından devamlı olarak bilgiye ilişkin güvence verilmesini sağlayan kapsamlı bir elektronik denetim süreci olarak ele alınmaktadır. Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere, burada vurgulanmak istenen, sürekli denetim tekniğinin bilgi teknolojileriyle beraber ve devamlı bir şekilde gelişme gösteren bir süreç olduğudur. Sürekli denetim, işlemlerin gerçekleşme anında veya gerçekleşmesi sonrası sonuçların denetlenmesi olduğundan tam otomatik ve birbiriyle ilişkili işlemlere ve sonuçlara hızlı erişimi sağlayan bir süreç ile mümkün olabilmektedir. Bu ihtiyaçların karşılanabilmesi için, sürekli denetimin online bir sistem üzerinde uygulanması gerekmektedir.⁴⁵

Sürekli denetimde iki ana bileşen söz konusudur. Bunlar aşağıdakilerdir:⁴⁶

a) Sürekli kontrol değerlendirmesi: Kontroldeki zayıflıklar üzerinde mümkün olduğu kadar hızlı denetim yapılabilmesini ifade etmektedir. Bu teknik sayesinde, iç denetçiler yönetimin izleme fonksiyonunun yeterliliğini değerlendirmekte, denetim ve yönetim kurullarına kontrollerin etkili çalıştığı ve kurumun muhtemel olumsuzlukları hızlı bir şekilde düzeltebileceği garantisini sunmaktadırlar.

b) Sürekli risk değerlendirmesi: Beklenen risk düzeyindeki sistem ve süreçlerin tespit edilmesini ifade etmektedir. Bu yöntemle, denetçiler kurumun riskli alanlarını tespit etmekte ve bu riskleri derecelendirerek sınırlı olan denetim kaynaklarının daha aktif şekilde dağılımını sağlamaktadırlar.

3.3. Denetim Kavramı ve Türleri

Denetim kavramının farklı şekillerde incelenmesi ile, değişik tanımlar yapmak mümkündür. Genel olarak ele alındığında denetim kavramı, “*ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi ilgili görüş bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir*” şeklinde tanımlanabilir. Daha geniş anlamda

⁴⁵ Çetin, B. (2011). *Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği*. Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, s. 22,23.

⁴⁶ Cankar, İ. (2006). “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”. *23 Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi*, 61, 71.

günümüzde denetim kavramı; *“Denetim bir organizasyonda yönetimin iddialarının bağımsız, nesnel bir bakış açısıyla daha önceden belirlenmiş ölçütlere, kriterlere uygunluğu konusunda güvence sağlayan ve bu ölçütleri ne ölçüde gerçekleştirdiği konusunda sistematik ve disiplinli bir biçimde inceleyip değerlendirerek bu bilgilere ihtiyaç duyan taraflara raporlayan bir danışmanlık faaliyetidir”* şeklindedir. Kısacası, denetim, daha önceden hedeflenen bir amaca ulaşıp, ulaşılamadığını veya hangi seviye ve ölçülerde ulaşıldığını incelemek, tetkik etmek ve analiz etmektir. TDK (Türk Dil Kurumu) güncel sözlükte ise denetim kavramı *“Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol”* şeklinde tanımlanmaktadır. Denetim kavramını muhasebe açısından ele alınca ise, öncelikle muhasebenin iki temel fonksiyonuna dikkat etmek gerekir. Bunlardan birincisi bir işletmede meydana gelen ekonomik faaliyetlerin kayıtlara alınıp, izlenmesi, diğeri ise bu kayıtlardan elde edilmiş olan finansal bilgilerin raporlar halinde düzenlenmesi ve ilgili kişilere sunulmasıdır. Bu fonksiyonlardan ikincisi mevcut olduğuna göre denetim söz konusu olmaktadır. Buradan yola çıkarak genel anlamda muhasebe denetimi, *“raporlanan ve ilgililere sunulan finansal bilgilerin doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında, tarafsız ve bağımsız bir kişi tarafından görüş bildirilmesi sürecidir”* şeklinde tanımlanmaktadır. Muhasebe denetimini geniş anlamda incelediğimizde denetimi, *faaliyetlerin etkili ve yeterli bir seviyede yürütülüp, yürütülmediğinin incelenmesi amacıyla, bilgi toplama işlemlerinin ve bütün yönetim faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesini kapsayan bir süreçtir* şeklinde tanımlayabiliriz. Muhasebe denetimi; temel olarak geniş anlamdaki denetimin özel bir amaca indirgenmiş hali olmaktadır. Bu özel amaç, firmaya ait ekonomik faaliyetlerin kaydedildiği, muhasebe kayıtlarının ve kayıtların sonucu olan finansal tabloların doğruluğunun, tarafsızlığının ve güvenilirliğinin incelenmesidir. Diğeri bir ifade ile modern anlamda muhasebe denetimi (auditing), bir işletmenin muhasebe kayıtlarının, bir uzman kişi tarafından detaylı incelenerek doğruluğu, dürüstlüğü, güvenilirliği ve tarafsızlığı konusunda bir fikir edinme şeklidir. Günümüzde finansal tablo kullanıcıları, kullanılan bilginin güvenilir olup olmadığına dair görüşü almadan finansal kararlarını yönlendirmemektedirler. Bu nedenle bilginin kullanıcıya ulaşmadan önce denetlenmiş olması gerekmektedir. Şöyle ki, Uluslararası Denetim Standartları'nda denetim kavramı amaç yönünden tanımlanmaktadır. Buna göre, *“finansal tabloların denetlenmesinin amacı, finansal tabloların ve bunların dipnotlarının önceden belirlenmiş bir finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanıp, hazırlanmadığı hakkında bir görüş açıklamak için denetçiye imkan sağlamaktır.”* KGK'da (Kamu Gözetim Kurumu) yer alan bağımsız denetim

yönetmeliğinde, bağımsız denetimin tanımı yapılmaktadır. Şöyle ki, bağımsız denetim “*Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması*” olarak tanımlanmıştır.^{47 48}

Denetime gerek duyulmasını ve denetimin zorunlu olmasına sebep olan faktörler genel olarak dört ana başlık altında toplanabilmektedir. Bunlar aşağıdaki gibidir.⁴⁹

Çıkar çatışması: Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan şirket yöneticileri ile bu finansal tabloların kullanıcıları arasında çıkar çatışması söz konusu olabilmektedir. Aynı zamanda bu çıkar çatışması şirket yöneticileri ve finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan yöneticiler ile hissedarlar arasında da olabilmektedir. Diğer yandan, şirket paydaşları şirketlerinin kredi alımında veya satımında değerini olduğundan daha fazla veya mevcut finansal yapıyı olduğundan daha iyi gösterme eylemi içerisinde bulunabilmektedirler.

Muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı: Muhasebe işlemleri ve finansal tabloların hazırlanması süreci, işletmelerin büyümesi ve teknolojinin gelişmesi ile daha karmaşık hale gelmektedir. Bu durum ise hazırlanan mali tabloların hatalı olma ihtimalini artırmaktadır. Durumun böyle olması sebebiyle de denetim zorunlu hale getirilmektedir.

Bilgilerin alınacak kararlar ile ilgili olması: Alınacak kararların bilgiye dayalı olması ve bilginin alınacak kararları etkilemesi nedeniyle kullanılacak bu bilginin doğruluğu önemli olmaktadır.

Diğer nedenler: Bilgi kullanıcıları ile firmanın farklı yerde olması ve ilgili şirkette doğrudan kendilerinin denetim yapma yetkisi ve imkânı olmaması gibi nedenlerden dolayı denetime ihtiyaç duymaktadırlar.

Denetim faaliyeti farklı kriterlere göre sınıflandırılabilir. Denetleyen firmalar, denetlenen firmalar, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimin kamu kuruluşu veya özel sektör

⁴⁷ Doğan, T. (2018). *Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Etkinliği ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s.7.

⁴⁸ Soyer, S. (2005). *Uluslararası Denetim Standartları*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s. 20,21

⁴⁹ Hatunoğlu, Z., Koca, N., Killi, M. (2012). “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(9), s. 172.

oluşuna göre farklılık gösterir ancak klasik anlamda denetim, “konularına ve amaçlarına göre denetim” “niteliğine göre denetim” ve “denetçinin niteliğine göre denetim” olmak üzere 3 başlık altında toplanabilir. Buna göre başlıklar altında sınıflandırmak gerekirse;

Amacına ve konusuna göre denetim türleri;

Finansal tablo denetimi,

Uygunluk denetimi,

Faaliyet denetimi'dir.

Denetimin özelliğine göre denetim türleri;

Sürekli denetim,

Sınırlı denetim,

Özel denetim olmaktadır

Denetçinin niteliğine göre denetim ise;

İç denetim,

Bağımsız denetim,

Kamu denetimi'dir

3.3.1. Denetçi Türleri

Denetçinin genel olarak tanımı “denetçi, denetim faaliyetlerini yürüten mesleki bilgi ve deneyime sahip ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan kişidir” şeklinde ifade edilebilir. Denetim faaliyetlerini yürüten denetçileri İç Denetçiler, Kamu Denetçileri ve Bağımsız Denetçiler olmak üzere üç gruba ayırmak mümkün olmaktadır.

3.3.1.1. Kamu denetçisi

Kamu denetçileri kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izlemekte ve denetlemektedirler.

Kamu denetçilerinden bazıları aşağıda sıralanmıştır:

Maliye Bakanlığı Denetçileri

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları

Sermaye Piyasası Kurulu Denetçileri

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Denetçileri

Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişleri

3.3.1.2. İç denetçi

İç denetçiler, işletme çalışanlarıdır ve işletmenin iç bilgi sistemini inceleyen, işletme yönetimi tarafından alınan kararların işletmede ne ölçüde uygulandığı konusunda bilgi toplayan kişilerdir. Diğer bir ifade ile iç denetçiler, işletme yönetimine, yönetim kuruluna veya aynı yetki ve sorumluluğa sahip olanlar için analiz yapma, önerilerde bulunma ve bilgi hazırlama konusunda sorumlu olan işletme çalışanlarıdır. Büyük işletmelerde başında baş denetçinin bulunduğu iç denetimle görevli servisler yer almaktadır. İç denetçilerin ortaklığa bağlı olması onları dış denetçilerden ayıran özelliklerden biridir. Ayrıca, iç denetçiler, dış denetçiler kadar bağımsız olmasalar da, kendilerinden tarafsız olmaları beklenmektedir. Fakat, iç denetçilerin ortaklığa bağlı olması, onların bağımsız olmadığı anlamına gelmez. Çünkü, iç denetçiye duyulan güvenin başlıca dayanağı, iç denetçinin ortaya koyabildiği bağımsızlık düzeyi olmaktadır. İç denetçinin tarafsızlığından bahsedebilmek için ise iç denetçinin işletmenin örgüt yapısı içindeki konumuna, bağlı bulunduğu yönetim kademesine, yönetim kurulunun iç denetçiye tanıdığı hareket serbestisine ve verdiği desteğe bakmak gerekmektedir. Bağımsız dış denetçiler, iç denetçilerden denetlenen ortaklık hakkında bilgi sağlamak ve bağımsız denetim çalışmalarının sürdürülmesi konusunda faydalanabilirler. Bu sebeple de iç denetçilerin bağımsız ve aynı zamanda mesleki açıdan da yeterli olmaları gerekmektedir. Bundan başka, dış denetçiler, stok sayımında, doğrulama mektubu göndermede, büyük defter hesaplarının detaylı analizinde ve buna benzer konularda iç denetçilerin yardımlarından faydalanabilmektedirler. Ancak elde edilen bu bilgilerin güvenilirliği dış denetçiler tarafından araştırılması ve değerlendirmesi gerekir.⁵⁰

İç denetçilerin başlıca görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Çalınmaya ve amaç dışı kullanıma karşı işletme varlıklarının yeterince korunup korunmamasının araştırılması,

Muhasebe kayıtlarına dayanak olan belge ve verilerin güvenilir olup olmamasının araştırılması,

⁵⁰ Ulusoy, Y. (2006). *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, s.106, 107.

İşletmeyi daha verimli yönetmek amacıyla tepe yönetiminin koyduğu politika ve prosedürlere uyulup ulmamasının veya ne derece uyulduğunun belirlenmesi,

Yönetim tarafından talep edilen özel araştırmaların yapılması,

İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi,

Bağımsız denetçilerle işbirliğinin yapılması.⁵¹

3.3.1.3. Bağımsız denetçi

Bilgi kullanıcıları açısından mali tablolardaki muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olması çok önemlidir. Güvenilir olmayan mali tablolar ise Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleriyle uyumsuz olmakla beraber finansal raporlamanın güvenilirlik düzeyini de olumsuz yönde etkilemektedir. Aynı zamanda gerçek bilgileri yansıtmayan finansal raporlama, bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar almasına sebep olabilmektedir. Böylelikle yanlış alınan her karar, karar alıcılara zarar verebileceği gibi ülke ekonomisine de zarar vererek, olumsuz etkilenmesine neden olacaktır. Böyle bir durumda mali tablolardaki hata ve hile riskinin önlenmesi için muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırılması gerekmektedir. Mali tabloların güvenilir ve aynı zamanda geçerli olması yatırımcıların amaçlarına uygun ve tutarlı karar vermelerine yardımcı olmaktadır. Aksi durumda ise eksik ve gerçeği yansıtmayan bilgilerle hazırlanmış mali tablolar ekonomik gelişmeyi engellemekle beraber yatırımcıların piyasalara olan güvenini de zedelemektedir. Özellikle, son yıllarda artan ekonomik faaliyetler sonucunda işletme faaliyetleri daha karmaşık hale gelmiş, verilerin çokluğu ve bilgi sağlayanların yanlı tutumları nedeniyle işletmelerin sunduğu bilgilerin güvenilirliği daha fazla sorgulanmaya başlamıştır. Böyle bir durumda bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgi ihtiyaçları daha da artmaktadır. Bu nedenle de sunulan finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için, bu konuda deneyim ve yetkiye sahip üçüncü kişilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kişiler denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçilerdir. Bağımsız denetçi, gerçekleştirdiği denetim çalışmaları sonucunda bir rapor hazırlayan, elde ettiği bilgi ve bulguları ihtiyacı olan bilgi kullanıcıları veya karar vericilerin ilgisine sunan kişidir.^{52 53}

⁵¹ Karahan, A. (2018). *Bağımsız Denetçinin Mesleki şüphesizliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma*. Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya, s. 33

⁵² Erdoğan, 2001; 52, Çömlekçi, 2003: 29 aktaran h İnternet: Bulca, H., Yeşil T. (2014). Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı. s.52 Web: https://optimumdergi.usak.edu.tr/images/SAYI_01_02/OJEMS_v1_iss2_47to58.pdf, Son Erişim Tarihi: 12.05.2019.

Bağımsız denetçiler, SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) veya YMM (Yeminli Mali Müşavir) ünvanına sahip olan, bağlı olmadığı bir şirketin muhasebe kayıtlarını ve ticari işlemlerini inceleyen, finansal tabloların ilgili muhasebe standartlarına ve denetim prosedürlerine uygun olarak finansal tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine dair görüş bildiren kişilerdir. Bağımsız denetçiler, işletme faaliyetlerinin mevcut durumu ve geleceği ile ilgili bilgi sahibi olmak isteyen kişi ve kuruluşların talebi üzerine bu denetim faaliyetini gerçekleştirirler. Bu denetim faaliyeti belirli bir ücret karşılığında ve bağımsız olarak yapılmaktadır. Ayrıca, bağımsız denetçiler bu hizmeti tek başlarına verebilecekleri gibi herhangi bir denetim şirketine bağlı olarak da çalışabilirler.⁵⁴

3.4. Bağımsız Denetim Kavramı ve Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüphesizliği

Bağımsız denetim faaliyeti şirketler açısından yasal bir zorunluluk olmakla beraber aynı zamanda bir ihtiyaç olmaktadır. Şirketlerin faaliyetlerin sonuçlarının zamanında, doğru, uluslararası geçerliliği olan bir dilde ve diğer firmalarla karşılaştırılabilir olarak sunulması firmaların günümüz rekabet ortamında ayakta kalabilmesi için hayati öneme sahiptir. Bu kalitede veriyi sağlamak ancak bağımsız denetimle mümkündür.

3.4.1. Bağımsız Denetim Kavramı

Bağımsız denetim faaliyetini tarih olarak ele alırsak, gelişmekte olan diğer ülkelerdeki gibi Türkiye’de de çok eskilere dayanmamaktadır. Bu mesleğin Türkiye’de başlangıcı ve gelişmesinde banka ve diğer mali kuruluşların isteklerinin büyük etkisi olmuştur. Şöyle ki finansal tabloların bağımsız denetiminin yapılmasına 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalardaki bankaların ve yurtdışından fon sağlayan kuruluşların yurtdışı fon kaynaklarının talebi ile başlanmıştır. Bu denetim çalışması ilk başta yurtdışındaki bağımsız denetim şirketlerince yapılmaktaydı. 1970’li yıllarından itibaren ise bağımsız denetim çalışması Türkiye’deki uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin üye şirketleri tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır.⁵⁵

Literatürde ilk olarak Hollandalı profesör Theodore Limperg’in değindiği bağımsız denetçiye duyulan güven hususu günümüzde de denetim mesleğinin özü ve varoluş nedeni olmaktadır. Dünya’da 2000’li yılların başında yaşanmış finansal skandallar neticesi olarak, denetim sektörüne olan güvenin sarsılmasıyla beraber bir tek akademisyenler değil

⁵³ Hatunoğlu, Koca, Killi, a.g.d., s. 171.

⁵⁴ Karahan, a.g.e., s. 33.

⁵⁵ Erççek, M. (2016). *Türkiye’de Denetimin Gelişimi Ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, s.25

denetim sektörü mensupları ve hatta kanun koyucular Limperg'in geliştirdiği bu teorinin denetimin özü olduğunu ifade etmişlerdir. Aynı zamanda son yıllarda hızla gelişen denetim sektöründe, denetimin ana felsefesinin yani denetimin bir sosyal sorumluluk olgusu olduğunun unutulmasından kaynaklanan problemler yaşandığını dilegetirmişdirler. Limperg geliştirdiği teoreme, toplumun güvenilir finansal bilgiye olan ihtiyacını ve denetim tekniklerinin bu ihtiyacı karşılama durumunu açıklar. Limperg'in çalışmalarının merkezinde bağımsız denetçinin sosyal sorumluluğu ve bağımsız denetimlerin toplumun ihtiyaçlarını karşılama mekanizmaları yer almaktadır. Limperg'in çalışmaları nasıl bir denetim yapılmalı sorusuna cevap aramakta ve denetimin sosyal önemini ve etkilerini vurgulamaktadır. Limperg' in teorisine göre;⁵⁶

bağımsız denetçi, finansal tablo kullanıcıları adına hareket eden gizli bir ajan niteliği taşımaktadır,

bağımsız denetim raporunun değeri (rapora duyulan güven) bağımsız denetçinin görüşünü belirtirken faydalandığı uzmanlığından ve bağımsızlığından kaynaklanmaktadır,

bağımsız denetçi görevini yerine getirirken (denetim raporunu hazırlarken), söz konusu raporu kullanıcılarının rasyonel beklentilerini karşılamayı hedef almış olmalıdır,

bağımsız denetçi tarafından onaylanan finansal tablo kullanıcılarının en üst düzeyde tatmin edilebilmesi için denetçilerin toplumda kendileri hakkında oluşan beklentileri maksimum düzeyde karşılayabilmeleri gerekmektedir,

bağımsız denetim mesleği dinamik bir yapıdadır, yani iş hayatındaki değişimler denetim mesleğini de değiştirecektir

Bağımsız denetçiler, bağımsızlık derecesi en yüksek olan denetçi grubudur ve genellikle bir firma organizasyonu içinde yer alırlar. Bağımsız denetçinin denetlediği işletme ile arasındaki ilişki, alıcı-satıcı ilişkisidir. Bağımsız denetim ile çok sayıda işletmeye hizmet verilmektedir ve bir işletmeden sağlanan gelir bağımsızlığı zedeleyecek düzeyde olmamalıdır. Bu nedenle anılan denetçi grubu, bağımsız denetçi ya da dış denetçi adını taşırlar. Bağımsız denetçiler müşterilerine genel olarak aşağıdaki hizmetleri sunarlar.⁵⁷

- i) İşletmelerin finansal tablolarını denetlemek.
- ii) İşletme yöneticilerine danışmanlık yapmak.

⁵⁶ Atasoy, R. (2010). *Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Türkiye Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s. 11-12.

⁵⁷ Soyer, a.g.e., s. 35

- iii) İhtiyaç duyulan konularda özel incelemeler ve araştırmalar yapmak
- iv) Muhasebe organizasyonu, iç kontrol sistemi ve diğerkonularda işletmelere yardımcı olmak.
- v) Borsa, vergi daireleri ve mahkemelerde temsil görevi yapmak.
- vi) Bilirkişilik, hakemlik ve tasfiye memurluğu yapmak.

Bağımsız denetim çalışması başta denetlenen işletme olmakla, işletmeyle ilişkili olan üçüncü kişilere, kamu kuruluşlarına ve topluma birçok faydası bulunmaktadır. Bunlar, aşağıdaki gibi sıralanabilir:^{58 59}

Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar, kullanıcılar tarafından daha güvenilir kabul edilmektedir.

İşletmelerde yapılan hata ve hile oranını azaltmakta etkili olur.

Bağımsız denetimden geçmiş mali veriler, kamu kuruluşları tarafından da daha güvenilir bulunacağı için yapılan denetimlerde denetim alanını bytmezler.

Bağımsız denetimden geçmiş mali veriler işletmeye kredi vermek isteyen kişi veya kurumlarca işletme lehine kullanılabilir.

Denetim sonucu olarak işletme politikalarına uyulup uyulmadığı tahmin edilebilir.

Genel anlamda bağımsız denetim sonucu olarak işletme daha güvenli hale gelebilmektedir.

İşletmeye yatırım yapılmasını kolaylaştırır.

Yönetime doğru bilgi akışı sağlamaktadır.

İşletme yönetiminin mali tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında, geleceğe ait sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur.

Mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını göstermektedir.

İşletme yönetimi ve çalışanlar tarafından yapılan hilelerin nlenmesine yardımcı olmaktadır.

Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşmaktadır.

⁵⁸ Saraç, E. (2016). *Bağımsız Denetim Kanitlerinin Denetim Görüşüne Etkisi Ve Analitik İnceleme Tekniği rneği*. Yüksek Lisans Tezi, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.15

⁵⁹ Demirtaş Aydoğan, S. (2016). "Türkiye'de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu erevesinde Değerlendirilmesi". *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 30, s. 774

Bağımsız denetim faaliyeti şirket ortaklarının haklarını daha iyi korumuş olmaktadır.

Başarılı bir denetim için aşağıdaki faktörler önemli olmaktadır. Bunlar:⁶⁰

Denetçi bağımsızlığı

İşletmeyi ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü anlamak

Risk esaslı yaklaşım

Mesleki şüphecilik

3.4.2. Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği

Öncelikle meslek sözcüğünü kavram olarak ele alacak olursak, “bir kimsenin geçimini sağlamak için, profesyonel şekilde ve sürekli olarak yaptığı iş” olarak tanımlanabilmektedir. Herhangi bir iş ya da uğraşın meslek sayılabilmesi için, o iş ya da uğraşın en azından belli bir tekniği ve kurumsallaşmış değerleri olması gerekir.⁶¹

Yapılan bir işin meslek olarak kabul görmesi için bazı kriterleri taşıması gerekmektedir. Bu özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁶²

Meslek öncelikle, kişinin başlıca ve düzenli olarak yürüttüğü faaliyet alanıdır. Ara sıra yapılan hobi veya zevk gibi faaliyetler meslek sayılmaz.

Meslek, belirli bir ücret karşılığında ve temel geçim kaynağı olarak yapılmalıdır.

Meslek sistematik bir bilgiye dayanmalıdır.

Mesleklerin açık ve standart bir şekilde tanımı yapılmalıdır.

Her mesleğin, kişisel bir beceriye dayanması veya kendine has özel bir eğitim uygulamasının olması gerekmektedir.

Mesleklerin, mesleğin amaçlarını, mesleği icra edenlerin kişisel amaçlarından daha üstün tutan bir mesleki davranış standartları olmalıdır.

Her mesleğin kendine özgü mesleki ilkesi, kuralları, meslek etiği ve disiplini bulunması gerekmektedir.

⁶⁰ İnternet: Bağımsız Denetim ve Süreçleri / Güler BAYRAM s.13 Web:

<http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/1/Bag%C4%B1ms%C4%B1zdenetimsurecleri.pdf>, Son Erişim tarihi: 12.01.2019.

⁶¹ Ertekin, 1987: 36 Aktaran İnternet: İnternet: Koçberber, S. Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği. Web: <File:///C:/Users/User/Downloads/Dnyadavetrikiedenedenetimetii.Pdf>, Son Erişim tarihi: 12.01.2019.

⁶² Goode, 1996: 68 Aktaran İnternet: Koçberber, S. Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği. Web: <File:///C:/Users/User/Downloads/Dnyadavetrikiedenedenetimetii.Pdf>, Son Erişim tarihi: 12.01.2019..

Yukarıdaki kriterler açısından ele alındığında meslek kavramı, “belirgin ve tutarlı ideolojisi olan, üyelerine toplum içindeki konumlarının bilincini aktaran, nasıl ve hangi değer ölçülerine göre davranacaklarını biçimsel ya da biçimsel olmayan toplumsal mekanizmalar aracılığıyla aşıl原因an, birlik duygusunu ve varlığını temsili kuruluşlar aracılığıyla koruyan ve pekiştiren topluluk, ekonomik ve toplumsal nitelikte bir birliktir” olarak tanımlanabilir⁶³

Son yıllarda yaşanan büyük muhasebe skandalları ile birlikte mesleki şüphecilik kavramı daha da önem kazanmış ve modern denetimin temel bir parçasını oluşturmasına neden olmuştur. Ayrıca denetim yetersizliğine de bağlanan muhasebe skandalları ile denetçilerin mesleki şüphecilik konusunda ne derecede yeterli oldukları da tartışma konusu olmaya başlanmıştır.⁶⁴

Denetim çalışmalarında mesleki şüpheciliği önemli kılan nedenler,

Mesleki şüphecilik kavramının uluslararası denetim standartlarında yer alması,

Uluslararası denetim firmalarının denetim metodolojilerinde mesleki şüphecilik kavramına yer verilmesi,

Mesleki şüphecilik konusuna denetçi eğitimlerinde yer verilmesi,

Akademik ve mesleki literatürde mesleki şüphecilik konusunda çalışmalara yer verilmesi ve mesleki şüpheciliğin öneminin vurgulanması,

şeklinde sıralanabilir.⁶⁵

Denetim açısından şüphecilik terimi, denetçilerin denetim görevini yerine getirirken tutumlarını ifade etmektedir.. Bundan başka şüpheli bir tutum, denetçinin her zaman denetim için sunulan kanıtları eleştirel bir şekilde sorguladığı ve değerlendirdiği anlamına gelmektedir. Buna ek olarak, denetim kanıtlarının toplanması denetim sürecinin bir parçası olarak düşünölmeli-yani tüm denetim prosedürü boyunca mesleki bir şüpheli tutum uygulanmalıdır. Şüpheli olan denetçiler, müşterilerin beyanlarını yeterli destekleyici kanıt olmadan kabul etmeme eğilimindedir. Bu nedenle, bu denetçiler her zaman müşterilerinin finansal tablolarını kanıtlamalarını isterler.

Denetimin temelini oluşturan diğer kavramlar gibi, mesleki bir şüpheciliğin anlamını tam olarak yakalamak tek bir tanım için zordur. Mesleki şüphecilik tanımını standartlara ve

⁶³ (Karasu, 2001: 42) Aktaran İnternet: Koçberber, S. Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği. Web: File:///C:/Users/User/Downloads/Dnyadavetvrikyededendetimeti.pdf, Son Erişim tarihi: 12.01.2019.

⁶⁴ Dalkılıç, F., Oktay, S. (2011). “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphecilik”. *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, 103, s. 64-69.

⁶⁵ Quacdacers 2009’dan aktaran Dalkılıç ve Oktay, a.g.e., s. 64-65

akademik literatürden etkilenmeyen, ancak birbirinden farklı tanımlara dayanarak inceleriz.

Denetim Kalitesi Merkezi (CAQ), hile hakkındaki 2010 raporunda, mesleki şüpheciliği şöyle açıklamaktadır: “Şüphecilik, soru sorma, kanıtların eleştirel değerlendirmesi ve tutarsızlıklara dikkat yoluyla bilgilerin doğrulanmasını içerir. Şüphecilik başlı başına bir amaç değildir ve düşmanca bir mikro yönetimi teşvik etmek anlamına gelmez; finansal raporlama tedarik zincirindeki tüm katılımcıların ihtiyaç duyduğu önemli bir profesyonel objektif unsurdur. Tedarik zinciri boyunca şüphecilik, sadece hilenin tespit edilme olasılığını değil aynı zamanda hilenin tespit edileceği algısını da artıracaktır. CAQ raporuna benzer şekilde, Uluslararası Denetim Standartları, mesleki şüpheciliği “sorgulayıcı bir akıl ve denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlendirmesini içeren bir tutum” olarak tanımlamaktadır. Açıkça denetçiden, finansal tabloların maddi olarak yanlış yönlendirilmesine neden olan koşulların mevcut olabileceğini kabul eden mesleki bir şüphecilik ile bir denetim planlamasını ve gerçekleştirilmesini talep etmektedir.

Denetim standartları, sorgulayıcı bir akıl ve denetim kanıtının kritik bir değerlendirmesini vurgular. Bununla birlikte, “sorgulayıcı bir zihin” ve “denetim kanıtının eleştirel bir değerlendirmesi” gibi terimler biraz belirsizdir ve uygun sorgulama seviyelerinin ne olduğunu ve eleştirel değerlendirmenin ne olduğunu ve bu davranışların farklı sunan ortamlarda nasıl gösterildiğini ve belgelendiğini açıklamaya açıktır. Tutum olarak, mesleki şüphecilik temelde bir zihniyettir. Bir denetçinin zihniyetinin yanı sıra, diğer mesleki şüphecilik unsurları da bir denetçinin nitelikleri ve eylemleridir. Mesleki şüpheciliğin unsurlarını oluşturan bu üç kavram, tüm denetim sürecine nüfuz etmekte ve denetim kalitesinin ayrılmaz bir parçası olmaktadır. Bu unsurlar, denetçiler denetim sırasında değişen veya oluşan şartlara ve baskılara cevap verirken dinamik olarak etkileşime girer.

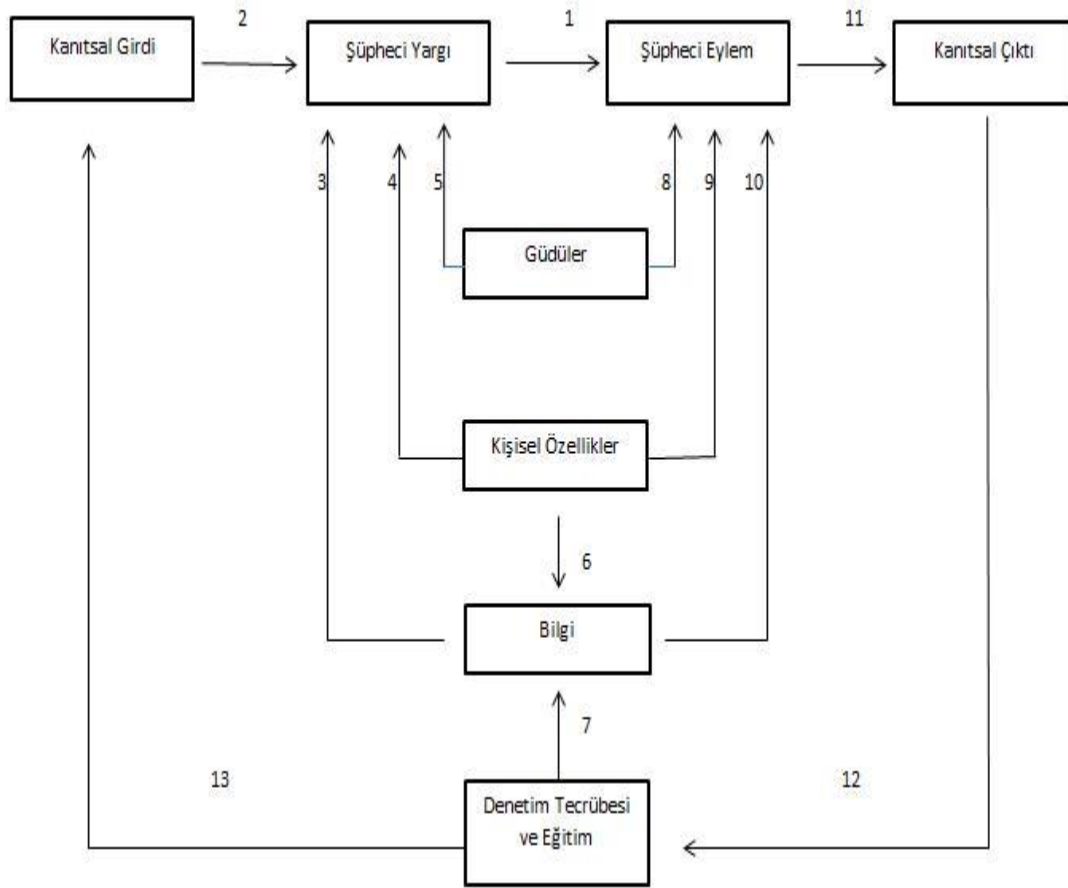
Şüphecilik, denetçinin alaycı veya aşağılayıcı olabileceği anlamına gelmemektedir. Denetçilerin şüpheli tutumu, hilenin varlığını gösterebilecek herhangi bir ipucu hakkında her zaman soru sormalarına yol açacaktır. Hurr, Eining ve Plumlee (2003), çalışmalarında bir denetçinin şüpheli tutumunun mesleki şüphecilik davranışına yol açtığını bildirmiştir. Onlar, bu çalışmalarında oldukça şüpheli bir tutuma sahip olan denetçilerin denetim kanıtı toplamakta daha yetkin olacağını savunmuştur. Nelson’ın mesleki şüphecilik modeli, şüphecinin özelliklerinin kuşkulu yargıyı veya eylemi etkileyebileceğini göstermektedir.

Quadackers'ın (2009) ampirik çalışmasına göre ise, şüphencilik özellikleri denetçilerin şüpheli yargıları ve kararlarıyla olumlu yönde ilişkilidir.⁶⁶

Nelson Mesleki Şüphencilik Modeli Nelson, mesleki şüphencilikle ilgili mevcut literatürü, mesleki yargıları ve eylemleri yaratacak olan denetim kanıtlarıyla, denetçinin bilgisi, kişisel özellikleri ve güdülerinin birleşimini gösteren bir modele entegre etmiştir (Şekil 1.). Şekil 1. Nelson Mesleki Şüphencilik Modeli (Nelson, 2009: 5) Modelin ana odağı, şüpheli karar ve şüpheli eylemin, ayrı ayrı düşünülmesi gereken iki farklı bileşen olduğudur. Genel olarak, şüpheli davranış, şüpheli yargıdan kaynaklanmaktadır, ancak her şüpheli yargının, şüpheli davranışa dönüştüğü söylenemez (Nelson, 2009: 5). Şüpheli yargılar, denetçinin bilişselliği ve ruh haline bağlı iken (örn, hipotez üretme) şüpheli eylemler, denetçi performansının (örn, planlama kararları, denetim raporlaması) bir özelliğidir

Nelson, mesleki şüphencilikle ilgili mevcut literatürü, mesleki yargıları ve eylemleri yaratacak olan denetim kanıtlarıyla, denetçinin bilgisi, kişisel özellikleri ve güdülerinin birleşimini gösteren bir modele entegre etmiştir (Şekil 1.)

⁶⁶ Noviyanti, S., Winata, L. (2015). "The Role of" Tone at The Top" and Knowledge of Fraud on Auditors' Professional Skeptical Behavior". *Contemporary Management Research*, 11(1), 59.



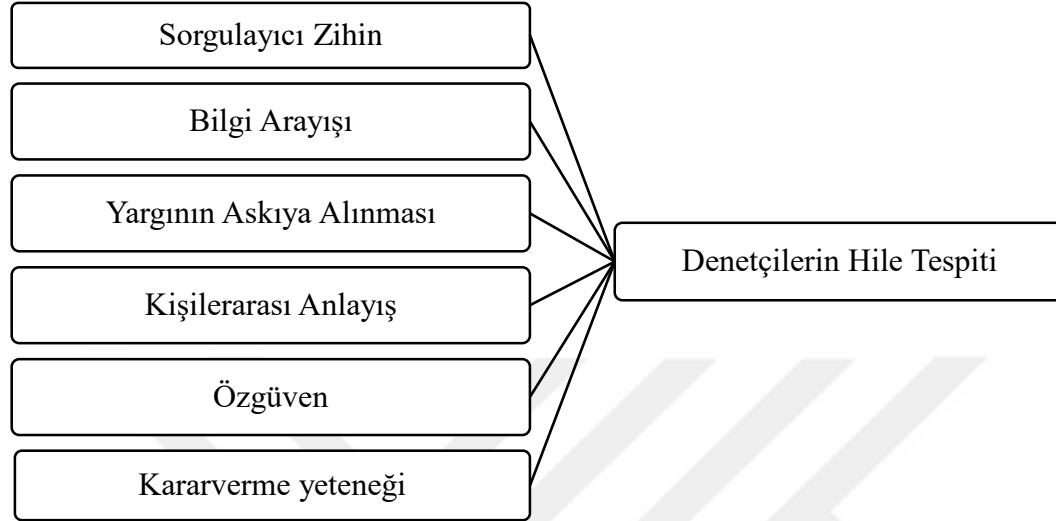
Şekil 3.1. Nelson mesleki şüphencilik modeli

Kaynak: Nelson, 2009: 5 aktaran Didem Göçmen Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüphenciligi

Modelin ana odağı, şüpheli karar ve şüpheli eylemin, ayrı ayrı düşünülmesi gereken iki farklı bileşen olduğudur. Genel olarak, şüpheli davranış, şüpheli yargıdan kaynaklanmaktadır, ancak her şüpheli yargının, şüpheli davranışa dönüştüğü söylenemez. Şüpheli yargılar, denetçinin bilişselliği ve ruh haline bağlı iken (örn, hipotez üretme) şüpheli eylemler, denetçi performansının (örn, planlama kararları, denetim raporlaması) bir özelliğidir.

Kanıtsal girdi, yargı sürecine önemli bir girdi sağlamaktadır. İlk kanıtsal girdinin, müşteri hakkında geçmiş bilgisi vermesi halinde, mesleki şüphencilik, denetim planlamasını etkileyebilir. Kanıtsal girdi, denetim sürecinin bir parçası olarak, elde edilen tüm kanıtlardan oluştuğunda, denetim görüşünü etkileyebilir. Çıktı olarak kanıt, denetçinin deneyiminin bir parçası haline gelmekte ve gelecekte, bir sonraki karar sürecinde girdi olarak kullanılmaktadır. Haliyle, denetçinin karar sürecinde, kanıt, hem girdi hem de çıktı olduğu için, model döngüsel olarak kurgulanmıştır.

Şüpheli yargılar her zaman şüpheli eylemlere dönüşmediğinden, yargı ve eylem ayırımı vurgulayan model, denetim kanıtıyla birlikte, bilgi, kişisel özellikler ve güdeleri şüpheli yargının belirleyicileri olarak sunmaktadır.



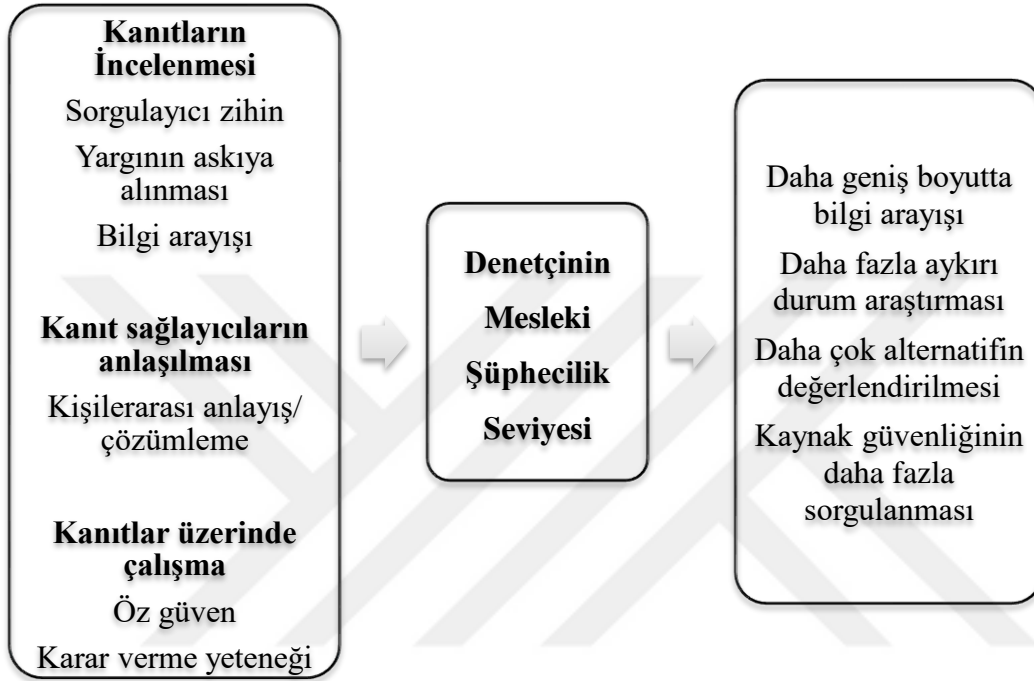
Şekil 3.2. Denetçilerin hile tespitini etkileyen mesleki şüpheciliğin özellikleri⁶⁷

Hurtt, felsefi literatürün kapsamlı bir incelemesini yaparak, mesleki şüphecilikle ilgili olan, felsefi şüphecilik bakış açılarını tanımlayan bulguları, denetim standartlarında mesleki şüpheciliğe yapılan vurgularla ve önceki denetim araştırmaları tarafından önerilen hususlarla birleştirerek, bir mesleki şüphecilik modeli oluşturmuştur. Modelde, mesleki şüphecilik, çok boyutlu bireysel bir özellik olarak tanımlanmakta, hem bireysel bir özellik, hem de bir hal boyutu içerdiği ifade edilmektedir. Bireyin mesleki şüphecilik seviyesini belirlemek için geliştirilen ölçek, denetim standartları, psikoloji, felsefe ve tüketici davranışları araştırmalarından yola çıkılarak, üç genel başlık altında, altı kişisel karakteristik özellik üzerine kurulmuştur.⁶⁸Hurtt, Eining ve Plumlee tarafından geliştirilen bu mesleki şüphecilik modeli üç genel başlık altında ve altı kişisel karakteristik ile açıklanmıştır. Bu model aşağıda verilen Şekil 1’de ayrıntılı olarak gösterilmektedir. Bu modelde ilk sırada kanıtların incelenmesi başlığı altında sorgulayıcı zihin, yargının askıya alınması ve bilgi arayışı yer almaktadır. Sorgulayıcı zihin kendine sunulan bilgileri olduğu gibi kabul etmek yerine, sunulan bilgilerle ilgili kanıt arama ve doğrulama yapmayı ifade etmektedir. Şüpheliler bu anlamda kendilerine sunulan argümanların diğer açıdan

⁶⁷ İnternet: file:///C:/Users/User/Downloads/ProfessionalSkepticism.pdf, Son Erişim tarihi: 10.11.2018.

⁶⁸ Göçmen, F. D. (2018). Örgüt İkliminin Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheciliği Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. Doktora Tezi, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.64,65.

incelemekte ve şeytanın avukatı rolünü üstlenmektedirler. Yargının askıya alınması ile ifade edilmek istenen sonuca ulaşmak için acele etmektense ek araştırmalar yapmak ve ilave kanıtlar toplamaktır. Bilgi arayışı mesleki şüphecilikle yaklaşımda bulunan denetçilerin kesin doğrulara ulaşmak için farklı kaynaklara yönelerek eldeki bilgiyi garanti altına almalarıdır.⁶⁹



Şekil 3.3. Mesleki şüphecilik modeli

Kaynak: Hurtt, Eining ve Plumlee (2003) s. 26 aktaran Dalkılıç, F., Oktay, S., Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphecilik, İSMMMOMali Çözüm Dergisi
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/103malicozum/4%20fatih%20dalkilic.pdf>

İlk üç özellik olan; sorgulayıcı zihin, yargının ertelenmesi, bilgi arayışı denetçinin kanıt inceleme şekliyle ilişkilendirilmektedir. Denetçinin, karar vermeden önce araştırma ve kanıtı yeterli şekilde inceleme isteğini belirtmektedir. Mesleki şüphecilik gösteren sorgulayıcı bir zihne sahip denetçi, bir karara varmadan önce beklemek istemekte, sunulan bilgileri, direkt kabul etmek yerine kanıt toplamayı, doğrulama yapmayı ve gerektiğinde ilave araştırmalar uygulamayı tercih etmektedir. Kanıt sağlayıcıların anlaşılması başlığında yer alan, dördüncü özellik, bireylerarası anlayıştır. Buna göre denetçi, aynı olgu ve olaylar karşısında farklı bireylerin farklı tutum ve bakış açıları geliştirebileceğini bilerek hareket etmelidir. Denetim standartlarında belirtildiği üzere, denetçinin, yolsuzluğa meydan verecek şekilde, bireyler üzerinde, teşvik/baskı oluşturan unsurları, bireyin, kendisinin,

⁶⁹ Dalkılıç ve Oktay, a.g.e., s. 69.

yolsuzluk yapma ihtimaline karşın, önündeki fırsatları ya da hileli eylemi haklı çıkarmak için kullandığı tutumları iyi tanımlayabilmesi ve kanıtı değerlendirirken, aynı olgu ve olaylar karşısında, farklı bireylerin farklı tutum ve bakış açıları geliştirebileceğini bilerek, güvenilir olarak kabul ettiği bireylerden gelen açıklamaların dahi, hata ve hileler içerebileceğini göz önünde bulundurması gerekmektedir. Yani, denetçi güvenilir olarak kabul ettiği bireylerden gelen açıklamaların dahi hata ve hileler içerebileceğini her an aklından çıkarmamalıdır. En son iki özellik olan, özgüven ve karar verme yeteneği, kanıtlar üzerinde çalışılması başlığı altında yer alır ve bireyin elde edilen bilgiye göre hareket etme kabiliyetiyle ilgilidir. Özgüven, denetçilerin, hem başkalarının varsayımlarına karşı çıkmalarını sağlamakta, hem de, kendi içgörülerine de, en az başkalarının içgörülerine kadar çok değer biçmelerini sağlamaktadır. Yüksek düzeyde özgüven ve karar verme yeteneği denetçinin eldeki kanıtların yeterli ve inandırıcı olduğu konusunda değerlendirme yapmasını sağlamaktadır. Bu değerlendirme ve sonucunda verilecek karar denetçinin kişisel beceri ve anlayışının bir yansımasıdır. Özerklik yeteneği yani, karar verebilme yeteneği, bir denetçinin, kişisel olarak kendisini tatmin etmek için, yeterli derecede bilginin ne zaman elde edildiğine bireysel olarak kendisinin karar verebilme yeteneğiyle ilişkilendirilmektedir.^{70 71}

3.5. Hile Denetimi ile İlgili Düzenlemeler

21. yüzyılda dünya çapındaki şirketlerde yaşanan muhasebe skandalları özellikle de ABD’de Enron’la başlayan muhasebe ve denetim usulsüzlükleri ile kamunun denetimden geçmiş finansal raporlara güvensizliğinin oluşmasına neden olması ile beraber finansal raporlardaki hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde bağımsız denetim çalışmalarında kullanılan yöntemlerin yeniden gözden geçirilmesi ihtiyacını da doğurmuştur. Bu nedenle de hile ve denetim ile ilgili yeni kanunlar ve düzenlemelerin yapılması öngörülmüştür. Böylelikle bu düzenlemelerle bağımsız denetimi tüm dünyada yaygınlaştırmak ve bağımsız denetim çalışmalarının daha kaliteli ve yeterli güvenilirlikte yapılmasının sağlanması amacıyla denetim standartları güncellenmiş ve ayrıca yeni gözetim mekanizmaları yaratılmıştır. ABD’de yaşanan finansal skandallar örneğin Enron, Worldcom ve Avrupa’da meydana gelen Parmalat, Ahold gibi finansal skandalların bir daha yaşanmaması üzere hem şirket yönetimlere hem de mali tablo denetçilere fazla görev ve sorumluluk getiren bu düzenlemelerin sonucu olarak 30 Temmuz 2002 yılında ABD’de Sarbanes Oxley

⁷⁰ Göçmen, a.g.t., s. 65,66.

⁷¹ Dalkılıç ve Oktay, a.g.e. s. 69,70

Yasası'nın (SOX) ardından, Avrupa Birliği'nde 25. 04. 2006 yılında yürürlüğe giren denetim kamu gözetimi, güvence sağlaması, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim firmanın şeffaflığının sağlanması ve pek çok denetim standartları içeren Revize 8. Direktif meydana getirilmiştir. Bundan başka, farklı ülkeler tarafından yapılan yasal düzenlemelerin yanında hilenin önlenmesi ve tespiti konusunda uluslararası uygulamalara ışık tutan diğer kurumlar ise AICPA ve IFAC'tır. Aşağıda çeşitli ülkeler ve düzenleyici kurumlar tarafından hile denetimi ile ilgili olarak oluşturulan bu düzenlemelere yer verilmektedir.^{72 73}

3.5.1. Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler

Hilelerin önlenmesi, tespit edilmesi ve incelenmesi açısından Türkiye'de yapılmış olan düzenlemeler, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, Bankacılık Düzenleme ve Denetlem Kurumu tarafından, Türk Hukuk Sitemi tarafından, Türkiye Denetim Standartları Kurulu tarafından, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı tarafından, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından ve Türk Ticaret Kanununun Tasarısı'nda öngörülen düzenlemeler olarak aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

3.5.1.1. Sermaye piyasası tarafından yapılan düzenlemeler

Türkiye'de hileli finansal raporlamaya ilişkin çalışmalar yapan kuruluşların başında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) gelmektedir. SPK tarafından yapılan bu düzenlemeler öncelikle sermaye piyasasında işlem gören işletmelere yöneliktir. Bu düzenlemeler ile sermaye piyasasının güveni başta olmakla, bu piyasanın açıklık ve kararlılık içinde çalışması, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması gibi konuları kapsamaktadır. Yapılan düzenlemeler genel olarak bağımsız denetim faaliyetleri ile ilgili olduğundan SPK tarafından yayınlanan tebliğler de bağımsız denetime yöneliktir. SPK farklı yıllarda yayınladığı tebliğlere gerekli değişiklikler yaparak en son 12.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren “ Seri: X ve 22 No’lu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile diğer tebliğleri yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tebliğ ile SPK tarafından, bağımsız denetime tabi olan işletmeler belirlenmiş ve bu işletmelerin bağımsız denetimden geçirilmesi zorunlu hale gelmiştir. Bu tebliğ ile bağımsız denetimin amacı, “ *finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini*

⁷² Dinç, Y., Cengiz, S. (2014). “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), s. 225

⁷³ Terzi, a.g.e., s. 103

sağlamak” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tebliğin 5. maddesinde mesleki şüphecilik ile ilgili, 7. maddesinde ise bağımsız denetim riskinden bahsedilmiştir. Ayrıca yine bu tebliğin altıncı kısmında hile ve usulsüzlükler üzerinde durulmuş, bu kapsama giren suçlar tanımlanarak suç tipleri de belirlenmiştir.

3.5.1.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yapılan düzenlemeler

Finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanmasına, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla 5411 sayılı Bankacılık Kanunu 1 Kasım 2005 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. BDDK tarafından Bankacılık Kanunu’na ilişkin yapılan düzenlemelerden “*Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik*” 1 Kasım 2006 tarihinde ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış, “*Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik*” ise 24 Temmuz 2007 tarihli ve 26592 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin amacı; bankalarda bağımsız denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine, faaliyetlerine ve yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir. Yönetmeliğin 10. maddesinde suistimal, “banka yönetiminin, personelinin ya da üçüncü kişilerin birlikte ya da tek başına kendilerine veya başkalarına çıkar sağlamak amacı ile belge veya kayıtları kasten gerçek mahiyetine uygun olmayan şekilde düzenlemesi, içeriğini değiştirmesi veya tahrif etmesi, varlıklarını, yükümlülüklerini veya özkaynaklarını yanlış tasnif etmesi, kayıtlarda ve belgelerde yer alan işlemlerin sonuçlarını hesaplara yansıtması ve muhasebe politikalarını belirli bir amaca yönelik olarak kasten yanlış uygulaması veya bunlara benzer uygulamalarda bulunması” olarak tanımlanmıştır. Banka yönetimi, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmesi ve bununla ilgili uygulamanın gözetilmesi, faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun sağlanması, bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkabilecek hata ve suistimallere ilişkin olarak gerekli önlemlerin alınması ve bunların ortaya çıkarılmasını sağlama konusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür. Yönetmelikte, bağımsız denetçilerin finansal tabloların hata ve suistimalden kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermediğine ilişkin makul güvence sağlamakla yükümlü olduğu fakat bu konuda kesin güvence veremeyecekleri belirtilmiştir. Aynı denetim ekibi

içerisinde yer alan bağımsız denetçiler, düzenli olarak toplantı yapmak ve sonucunu bir tutanak ile tespit etmekle yükümlüdürler. Yönetmeliğe göre, yetkili denetim kuruluşu tarafından talep edilmesi durumunda, banka yönetim kurulunca beyan mektubu düzenlenmelidir. Bu beyan mektubunda; finansal raporlamaya ilişkin etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemi tesis edildiği, finansal tabloların banka yönetim kurulunun bilgisi dahilinde yürürlükteki muhasebeye ilişkin düzenlemelere uygun olarak hazırlandığı, muhasebe kayıtlarının yer aldığı tüm bilgi ve belgelerin bağımsız denetçiye verildiği, banka yönetim kurulunun bilgisi dahilinde banka yönetiminin veya çalışanlarının dahil olduğu suistimal veya yolsuzlukların bulunmadığı, bankanın tüm faaliyetlerinin bankacılık mevzuatına uygun olarak gerçekleştirilmesinin yönetim kurulunun sorumluluğunda olduğu belirtilmelidir. Bağımsız denetçiler suistimal olduğu bilgisini edinmeleri ya da önemlilik arz edecek ölçüde suistimal şüphesi duymaları halinde, durumu öğrendikleri tarihten itibaren yedi gün içerisinde BDDK'nın bilgilendirilmesini sağlamak üzere ilgili sorumlu ortak başdenetçiyi bilgilendirmelidir.⁷⁴

3.5.1.3. Türk Ticaret Kanunu'ndaki düzenlemeler

Bu konu ile ilgili olarak yapılan çalışmaların en önemlisi şüphesiz 50 yıldan uzun süredir yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu'nun değiştirilmesidir. Yeni TTK ile, firma iflasları, yönetim zaafları, teknolojik gelişmeler, elektronik ticaret, uluslararası iletişim ve küreselleşme gibi etkenler açısından şirketlerin mevcut ticaret hayatını ve iş yapış alışkanlıklarını önemli ölçüde değiştirecek birçok yenilik getirilmiştir. Türkiye'yi uluslararası platformda geçerli kurallarla tanıştıracak söz konusu yeniliklerin en önemlilerinden birisi de hiç şüphesiz bazı şirketler için bağımsız denetim zorunluluğunun getirilmiş olmasıdır. Bu denetim TTK'ya göre; anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. TTK, Madde 397-406'ya göre denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir. Dünyada dört büyükler olarak bilinen denetim şirketlerinin yanında çok sayıda yerel denetim şirketleri de Türkiye'de faaliyet

⁷⁴İnternet: <http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/06/%C4%B0C5%9ELETMELERDE-H%C4%B0LE-H%C4%B0LELER%C4%B0N-%C3%96NLENMES%C4%B0-H%C4%B0LEL%C4%B0-F%C4%B0NANSAL-RAPORLAMA-%C4%B0LE-%C4%B0LG%C4%B0L%C4%B0-D%C3%9CZENLEMELER-VE-B%C4%B0R-ARA%C5%9ETIRMA.pdf>, Son Erişim tarihi: 05.01.2019.

göstermektedirler. Bu denetim şirketleri de denetim faaliyetlerini TDS' ye göre yapmaktadırlar.

3.5.1.4. Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yapılan düzenlemeler

Türkiye'deki mali raporların uluslararası standartlara uygun biçimde düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartları saptayan ve kamu gözetimini gerçekleştiren Kamu Gözetimi Kurumu'nun da hileyle ilgili düzenlemeleri bulunmaktadır. 10 Aralık 2013 tarihinde ve 28847 sayılı resmi gazetede yayınlanan Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:6 ile bağımsız denetçinin hileyle ilgili sorumlulukları belirtilmiştir. Tebliğin kapsamının 240 no'lu bağımsız denetim standardı metni ile belirlendiği ifade edilmiştir. Bu standartta ise, denetçinin mali tablolardaki hata ve hileden kaynaklanan mühim yanlışlıkların bulunmadığına ilişkin makul güvence elde etmekle sorumlu olduğu belirtilmiştir.

3.5.1.5. Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler

1992 yılında Maliye Bakanlığınca 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu tebliğde, hedefin; bilanço esasında defter kaydı yapan gerçek ve tüzel kişilere ait girişim ve şirketlerin işlemlerinin ve neticelerinin sıhhatli ve doğru şekilde muhasebe kayıtlarının yapılması, ekonomik tablolar vasıtasıyla ilgili kişi ve kuruluşlara ulaştırılan verilerin tutarlı olma durumu ve kıyaslanabilirliklerinin değişime uğramadan gerçeği ortaya koymasını ve işletmeler üzerinde denetim faaliyetlerini kolaylaştırdığı bildirilmiştir. 12 ana muhasebe terimi tebliğde açıklanmıştır. Bu terimlerde, iş etiğiyle alakalı olanlar aşağıda bildirilmiştir. Listenin ilk sırasında yer alan “sosyal sorumluluk kavramı” etikle doğrudan alakalıdır ve meslek çalışanlarının etik kurallara uymasını gerektirmektedir. Etikle ilgili kavramlar:⁷⁵

-Sosyal Sorumluluk Kavramı: Muhasebenin görevini yapması konusundaki sorumluluğunu saptamakta ve muhasebenin alanını, manasını ve hedeflerini göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe işlemlerinin uygulanmasında ve ekonomik tabloların düzenlenme aşaması ve sunulması esnasında; belli bir zümrenin yerine toplumun tamamının çıkarlarına göre davranılması ve bu nedenle bilginin üretilmesinde gerçekçi, tarafsız ve dürüst olmasını ifade eder.

⁷⁵Öztoprak, Y. (2017). *Denetimde Hata ve Hile, Önleme ve Tespit Yöntemleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hata ve Hileler ile İlgili Bilinç ve Tutumları*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 134.

- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: Muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtan ve kurallarına göre düzenlenmiş olan nesnel belgelerle yapılması ve muhasebekayıtlarında kullanılacak yöntemlerin seçiminde tarafsız ve ön koşulsuz hareket edilmesi gerekliliğini ifade eder.

- Tutarlılık Kavramı: Muhasebe işlemleri için uygun görülen muhasebe stratejilerinin, takip eden dönemlerde değişime uğramadan uygulanması gerektiğini açıklar. İşletmelerin ekonomik vaziyetinin, faaliyetlerinin neticelerinin ve bunlar hakkında yapılan değerlendirmelerin karşılaştırılabilirliği bu kavramın hedefini ortaya koyar. Geçerli sebeplerle, işletmeler, kullandıkları muhasebe stratejilerinde değişikliğe gidebilirler. Ancak yapılacak değişikliklerin ve bu nedenle oluşacak maddi etkilerin ekonomik tabloların dipnot kısımlarında açıklanması gerekmektedir.

- Tam Açıklama Kavramı: Ekonomik tabloların bu tablolardan faydalanacakların kararlarını doğru vermelerine yardımcı olmak amacıyla yeterli, şeffaf ve anlaşılabilir olmasını ifade eder. Ekonomik tablolarda mali bilgilerin eksiksiz açıklanması yanında, ekonomik tablolarda bulunmayan ancak alınabilecek kararlara tesir edebilecek, gerçekleşme ihtimali bulunan olaylara da yer verilmesi gerekmektedir.

-Özün Önceliği Kavramı: İşlemlerin muhasebeye kayıt edilmesinde ve ilgili kayıtların değerlendirilmesinde şekillerinden ziyade özlerinin dikkate alınması gerekliliğini ifade eder. Genellikle faaliyetlerin şekilleri ve özleri paralellik göstermekle birlikte, bazen farklı durumlarla karşılaşılabılır. Bu durumlarda, öz biçimde önce değerlendirilir.

3.5.1.6. 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanun

3568 Sayılı Yasada özel uygunluk denetim sistemi olan “tam tasdik” ile alakalı bir düzenleme yer almaktadır. İlgili yasanın 12. Maddesi’nde, “*Hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk işletme yönetimine ve yeminli mali müşavire aittir. Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltecek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür*” denilmektedir. Yeminli mali müşavir, tasdike konu olan belgelerin doğru oluşunu ve gerçekliği üzerine olumsuz tesirleri ortadan kaldıracak hata ve hileleri, düzeltici önerilerle birlikte yönetime sunar. İşletme yönetimi tarafından bu durumların düzeltilmesi halinde tasdike konu olan belgeler tasdik edilmektedir. Ayrıca, hatalar giderilmezse veya

hilelinin tespiti durumunda yapılan bu hile, bir rapor aracılığıyla ilgili yetkililere bildirilmektedir.⁷⁶

3.5.2. Uluslararası Düzenlemeler

3.5.2.1. Sarbanes- Oxley yasası

Sarbanes-Oxley Yasası, halka açık şirketlerdeki muhasebe ve denetim reformu, aynı zamanda yatırımcının korunması ile ilgili yasadır. Bu yasanın amacı; sermaye piyasasına dair mevzuata göre açıklanan şirketlerle ilgili kurumsal bilgilere ait doğruluğu ve güvenilirliği arttırarak yatırımcıların korunmasıdır ve aynı zamanda bu yasa, yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güven duygusunu tekrar oluşturma düşüncesini ön planda tutmaktadır. Sarbanes-Oxley Yasası kapsamında sermaye oluşum aşamasındaki kilit konumda olan oyuncuların çoğuna etki eden hükümler bulunmaktadır. Denetçiler için, yeni bir özel gözetim ve kamu raporlama seviyesi ve gözden geçirilen bağımsızlık kuralları seti bulunmaktadır. Yönetim için ise, menfaat çatışmalarına karşı arttırılan koruma kapsamı, belli müracaatlara ait açık onaylamalar, mali raporlama üzerinde bulunan dahili kontrollerle ilgili raporlama ve gözden geçirilen bildirim koşulları var olmaktadır. Denetim komiteleri için, bağımsız denetim sürecini izlemeye ait doğrudan sorumluluk, bütün denetim ve denetim dışı hizmetleri önceden onaylama, bağımsızlık ve mali uzmanlığa ilişkin değiştirilmiş kurallar, kurumsal raporlamayla ve denetim bulgularıyla ilgili adsız şikâyetleri izleme, alma ve çözümlenme dahil olmak üzere kurumsal raporlama kapsamında devamlı genişleyen rolü sürdürmeyi içermektedir. Sarbanes Oxley Yasası, muhasebe yasasının ötesinde yolsuzluklardan dolayı halka açık şirketlerdeki yönetimlere sorumluluk veren, şirket yöneticileriyle ilgili ciddi bazı suçları tanımlayan ve cezaların öngören, şirketlerdeki karar mekanizmasında etkin olan diğer kişilere bağlı bazı yeni yükümlülükleri getiren ve bu yükümlülükler yerine getirilmediğinde uygulanacak yaptırımları düzenleyen bir kurumsal yönetim yasası olup Amerika'da bulunan halka açık şirketlere ait kurumsal yönetimleri güçlendirmeyi sağlamaya dair düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu yasa, ABD'de ve Avrupa'da yaşanan mali krizler, ve muhasebe skandalları sonucunda ortaya çıkan kurumsal yönetim ihtiyacı neticesinde gelişmiştir. Kurumsal yönetim, yatırımcıların arasında var olan sorunların çözümünde ve şirketteki menfaat sahipleri ile ortakları arasındaki menfaat çatışmalarını uzlaştırmada yardımcı olan ve giderek popülerliği artan bir kavram olmaktadır. Bundan başka, dünya çapındaki kurumsal yönetimin iyileştirilmesine yönelik çalışmaların yoğunluğundan dolayı hükümetlerle iş dünyasının ilk

⁷⁶ Öztoprak, a.g.t., s.130.

gündem maddelerinden olmuştur. Şirket yolsuzlukları sonrasında kurumsal yönetimle ilgili çok daha sıkı yasal düzenlemelerin derlenmiş biçimi şeklinde isimlendirilen Sarbanes Oxley Yasası, yürürlüğe 30 Temmuz 2002 tarihinde girmiştir. Yasa, ABD Sermaye Piyasası Kurulu'nun kayıtlı şirketlerinin, mali raporlamadaki iç kontrollerinin etkinliğini değerlendirecek bir iç kontrol sistemini oluşturmalarını öngörmektedir. Sarbanes Oxley Yasasına göre, firmalara ait mali raporlamalara etki eden iş süreçlerinde bulunan risklerin değerlendirilmesi şarttır. Amacı, yatırımcının, doğruluk ve bütünlük ilkelerinin kullanılıp korunması, şirketlerin daha şeffaf ve güvenilir duruma gelmelerinin sağlanması, kurumsal yönetim kavramının geliştirilmesi ve etik iş prensiplerinin benimsenmesinin sağlanmasıdır. Sarbanes Oxley'in etki ettiği ülkeler, yasayı yerel uygulamalarına dahil etmeye başladıkları görülmektedir. Türkiye bu hususta hızlı davranan ülkelerden biri olmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatında ve bankacılık sektörüyle ilgili yasal düzenlemelerde Sarbanes Oxley, benzer uygulamalara yer vermektedir. Yasanın metni 11 ana başlık ve 66 alt başlıktan meydana gelmektedir.⁷⁷

Son zamanlarda önce A.B.D. ve ardından bazı Avrupa ülkelerinde, halka açık büyük şirketler, muhasebe kayıtları, dolayısıyla finansal raporlamadaki usulsüzlükler nedeniyle iflas ederek yatırımcıları büyük zararlara uğratmışlardır. Özellikle Enron ve WorldCom şirketlerinde ortaya çıkan muhasebe ve bağımsız denetim başarısızlıklarının ardından A.B.D.'de 30 Temmuz 2002 tarihinde, halka açık şirketlerde muhasebe hizmetlerinin, finansal raporların ve bağımsız denetimin kalitesinin artırılması amacıyla Sarbanes-Oxley yasası kabul edilmiştir. Bu yasa kaliteli finansal raporlamanın ve denetim fonksiyonunun etkinliğinin geliştirilmesi için uygulamaya. Yasa, denetçileri denetleme yasası olarak adlandırılabilir.⁷⁸

3.5.2.2. Sarbanes- Oxley Yasası ve hile ilişkisi bağımsız denetim ve hile

Sarbanes-Oxley Yasasıyla, şirketlerin güvenilirliği ile beraber, bağımsız denetim çalışmalarının güvenilirliğinin sağlanması da amaçlanmaktadır. Buna göre, bağımsız denetim hizmetlerinde iç kontrol sistemleri varlığının ve etkinliğinin daha sık denetimi ön plana çıkmaktadır. Bu yasa, iç kontrol sistemlerini yapılandırmada işletme yönetimlerine mühim sorumluluklar getirmenin yanı sıra, iç denetçiler ile bağımsız denetçilerin denetim hizmeti sırasında yakın işbirliği kurmalarını da öngörmektedir. Sarbanes-Oxley Yasası,

⁷⁷ Öztoprak, a.g.t., s.130.

⁷⁸ Arı, M. (2008). "Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenirliliği". *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(2), s.59.

bağımsız denetçilerin hilelerin ortaya çıkarılmasında yeterli olmadıkları varsayımıyla hareket etmiş ve bu amaçla Halka Açık şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nu (PCAOB) kurmuştur. Bu kurulun oluşturulması, dolaylı şekilde, büyük muhasebe hilelerinin, çalışmaları meslek örgütleri tarafından uygun şekilde denetlenmeyen büyük bağımsız denetim şirketleri tarafından denetlenen işletmelerde meydana geldiğine dair kamusal ve siyasal algılamadan destek almaktadır. PCAOB, direkt olarak Menkul Kıymetler ve Ticaret Komisyonu'na (SEC) bağlanmıştır. Sarbanes-Oxley Yasası öncesinde Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve AICPA, SEC gözetiminin altında yetkilendirilse de SEC'e karşı direkt sorumlu tutulmamıştır.⁷⁹

3.5.2.3. AICPA tarafından yapılan düzenlemeler

AICPA (Amerika Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) ABD'de muhasebe mesleği ile ilgili önemli bir kuruluştur. Şöyle ki, günümüzde Uluslararası Denetim Standartları adı ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanmakta olan denetim standartları ilk kez 1947 yılında AICPA tarafından oluşturulmuştur.

3.5.2.4. IFAC tarafından yapılan düzenlemeler

Hile ile ilgili düzenlemeler yapan başka bir kurum 1977'de kurulan IFAC'tır. IFAC, 130 ülkenin 175 kuruluşuna bağlı olan ticaret, eğitim ve endüstri hususlarında çalışan ve bağımsız denetim faaliyeti yapan yaklaşık 2,8 milyon üyeye sahip olmaktadır. IFAC'ta Türkiye, TÜRMOB tarafından temsil edilmektedir. IFAC tarafından ISA'lar yayınlanmaktadır. Şöyle ki, IFAC tarafından hile ile ilgili olarak 1982 yılında ISA 11 "Hile ve Hata" standardı yayınlanmıştır. Bu standart denetçiler açısından hileli finansal tabloların tespit edilmesi konusunda rehber niteliği taşımaktadır.^{80 81}

3.5.2.5. INTOSAI tarafından yapılan düzenlemeler

Bugün 170 üyesi olan INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), 1953 yılında 34 ülkenin katılımı ile Küba'nın başkentinde gerçekleştirilen uluslararası kongre sonucunda kurulmuştur. Bağımsız ve siyaset dışı bir organizasyon olan INTOSAI Birleşmiş Milletlere üye olan ülkelerin yüksek denetim kurumlarının ve uzmanlaşmış aracı kurumlarının oluşturduğu uluslararası bir organizasyona dönüşmüştür. Türkiye'den olan tek üyesi Sayıştay Başkanlığı'dır. 1977 yılında Peru'da yapılan 9. Uluslararası Kongre'de "Lima-Denetim İlkelerinin Ana Hatları Bildirgesi" kabul

⁷⁹ Öztoprak, a.g.t., s.142

⁸⁰ Öztoprak, a.g.t., s. 142.

⁸¹ Terzi, a.g.e., s.111

edilmiştir. Bu INTOSAI çalışmalarının felsefi ve kavramsal çerçevesi olmaktadır. 1992 yılında ise Washington Kongresi'nde "Denetim Standartları" ve "İç Kontrol Standartlarının Ana Hatları" başlığında tarihi öneme sahip olan iki yayın gerçekleştirilmiştir. INTOSAI ayrıca 1998 yılında Uruguay'ın başkenti Montevideo'da yapmış olduğu 44. Yönetim Kurulu toplantısında kamu sektörü denetçileri için hazırlanan Mesleki Etik Kurallarını ('Code of Ethics') onaylayıp kamuoyuna açıklamıştır. Bu Mesleki Etik Kurallarını yönlendiren ilkeler dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, çıkar çatışmasından kaçınılması, mesleki sırlarını saklanması, mesleki yeterlilik ve mesleki gelişime açık olma şeklinde tespit edilmiştir.⁸²

3.6. Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Sorumluluklar

Genel kabul görmüş muhasebe standartları ve denetim yaklaşımı, finansal tablolardaki muhasebe hilelerini önlemek için bağımsız denetimin rolüne öncelik tanımıştır. Ancak, yaşanan finansal krizler ve şirketlerin mali tablolarında yapmış olduğu geriye dönük düzeltmelere bağlı olarak ortaya çıkan muhasebe hileleri asıl denetimin üst yönetiminde görev yapan yöneticilere odaklanarak gerçekleştirilebileceğini açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu nedenle de, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında yönetimin sorumluluğu bu noktaya dikkat çekmektedir. Aşağıda, hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde yönetimin, yönetim kurulunun, denetim komitesinin, iç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin sorumlulukları sırasıyla açıklanmaktadır.

3.6.1. İşletme Tepe Yönetiminin Sorumlulukları

Bir işletmenin yönetimi sorumluluğuna sahip olan kişi veya kişiler, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uyumlu olacak şekilde finansal tablolarının hazırlamasından ve sunulmasından sorumlu olmaktadır. Aynı zamanda tepe yöneticileri, işletmelerinde etkin ve etkili bir şekilde çalışacak iç kontrol yapısının kurulmasını ve finansal tabloların önemli yanlışlık içermeyecek bir şekilde düzenlenmesini de sağlamak zorundadırlar. Bundan başka, tepe yönetimleri, denetim çalışmaları sırasında denetçi tarafından denetim sırasında talep edilen her türlü bilgiyi sağlama konusunda da sorumlu olmaktadır. SOX Kanunu ile bu sorumlulukların sınırı yönetim açısından daha da genişletilmiştir. Halka açık olan işletmelerde CEO ve CFO, SEC'e gönderilen mali tabloları onaylamak zorundadırlar. Yönetim tarafından yapılan bu onay, mali tablolarının bütün önemli hususları içerecek bir şekilde hazırlandığını ve mali tabloların işletmenin finansal durumunu ile faaliyet

⁸² Öztoprak, a.g.t., s. 143.

sonuçlarını doğru ve dürüst şekilde yansıttığını belirtmektedir. Finansal tablo kullanıcıları, gelecekte beklenen net nakit girişlerini değerlendirebilmek için, işletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları ve işletme yönetimi ile yönetim kurulunun işletmenin kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne derecede etkili ve verimli bir şekilde yerine getirdiği ile ilgili bilgiye gereksinim duymaktadırlar. Ayrıca, işletme varlıklarının teknolojik değişiklikler ve fiyat değişiklikleri gibi ekonomik faktörlerin olumsuz etkilerinden korunması ile işletmenin ilgili yasalara, düzenlemelere ve bağlı olduğu sözleşme hükümlerine uygun hareket etmesinin temin edilmesi de bu tür sorumluluklara örnek olarak gösterilebilir. İşletme yönetimin sorumlulukları ile ilgili bu bilgi, yönetimin faaliyetlerini onaylama veya başka bir şekilde etkileme gücüne sahip mevcut yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren kuruluşlar tarafından alınacak kararlar için de faydalı olacaktır.

3.6.2. Yönetim kurulunun sorumlulukları

Şirket organizasyonunun doğru ve etkin bir şekilde kontrol edilmesi, uygun bir yapıya, açıkça belirlenmiş sorumluluğa ve aynı zamanda yetki sınırlarına sahip olmaktadır. Böylece organizasyondaki herkes iç kontrolün etkili bir şekilde uygulanması için bir sorumluluk taşımaktadır. COSO, iç kontrolle ilişkili olarak Yönetim Kurulunun sorumluluklarını aşağıdaki şekilde tanımlamıştır:⁸³

- Yönetim kurulu, yönetim atamaları ile ilgili önemli kararlar alma ve gözden geçirme yetkisine sahiptir.
- Üst düzey yönetim, çalışanların iç kontrol ile ilgili sorumluluklarını anlamasına ve yürütmesine yardımcı olacak gerekli yönergeleri, rehberliği ve kontrol sistemini oluştururken, Yönetim Kurulu, üst düzey yönetimin öngördüğü yönergelere uyum konusunda rehberlik etmekte, iç kontrolün etkinliğini sağlamakta ve yönetimin oluşturulan sistemi çığnemesini engellemektedir. Yakın geçmişte yaşanmış şirket skandalları şunu açıkça göstermiştir ki, yönetim kurulundaki üyelerin işletme dışından ve bağımsız kişilerden oluşturulması organizasyonlarda hileli finansal raporlama ile ilgili eylemleri azaltmıştır. Üst yönetimin iç kontrol sistemini ve finansal raporlama süreçlerini doğru bir biçimde uyguladığından emin olma noktasında nihai bir sorumluluğa sahip olduğuna göre Yönetim Kurulu, etkili bir kurumsal yönetim için gereklidir. Yönetim kurulu üyeleri yönetim faaliyetlerine katılım sağlamakta, dikkatle incelemekte ve etkin bir

⁸³ Doğan, a.g.t., s. 62, 63

yönetim kurulu, yönetimden bağımsız olmaktadır. Yönetim Kurulu, iç kontrol sorumluluğunu yönetime delege etmesine karşın, bu kontrolleri düzenli olarak değerlendirmesi gerekmektedir. Ayrıca, aktif ve objektif bir yönetim kurulu, yönetimin mevcut kontrol süreçlerini geçersiz kılma ihtimalini azaltmaktadır. Finansal raporlama ile görevlendirilmiş bir denetim komitesinin oluşturulması da yönetim kurulunun sorumluluğunda olmaktadır.

3.6.3. Denetim Komitesinin Sorumlulukları

Hileli finansal raporlamayı önlemek amacıyla denetim komitesinin sahip olması gereken birtakım özellikler ve sorumluluklar vardır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir,⁸⁴

Denetim komitesi üyelerinden en az birisinin finans ile ilgili konularda uzman olması gerekmektedir.

Yönetim tarafından hile riskinin değerlendirilmesinde aktif olarak gözetim yapılmasını denetim komitesi üstlenmelidir.

Hilelerin ortaya çıkarılması ile ilgili planları denetim komitesi üyeleri bağımsız denetçi ile tartışmalıdır.

Denetim komitesi üyeleri sıklıkla bir araya gelmeli ve bu süre görevlerini gerçekleştirebilecek kadar uzun olmalıdır.

Denetim komitesi zararı en büyük olan hilelerin işletme yönetimlerinin kontrolleri hiçe saymamasından kaynaklandığını kabul etmelidir.

Denetim komitesi her anlamda bağımsızlığa sahip olmalıdır.

Yönetim kurulu toplantıları için denetim komitesi önceden hazırlık yapmalıdır.

Denetim komitesi üyesinin finansal konularda uzman olması ile beraber mali tablolar ve muhasebe ile ilgili de bilgi sahibi olmalı ve aynı zamanda bu mali tabloların hazırlanması ve denetimini gerçekleştirebilecek yetkinlikte olmalıdır. Bundan başka denetim komitesinin fonksiyonlarını algılayabilmeli ve iç kontrol yapısı konusunda da uzman olmalıdır.⁸⁵

Genel olarak ele alındığında Denetim komitesi, finansal raporlamanın ve kurumun kamuya açıklayacağı finansal ve yasal raporlamaların gözetiminin yapılmasından sorumlu olmaktadır. Diğer özel sorumluluklar açısından ise, muhasebe politikalarının gözden

⁸⁴ Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 58.

⁸⁵ Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 58.

geçirilmesi, dış denetçilerin seçilmesi ve atanması, finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin gözetiminin yapılması, finansal tabloların onaylanması, düzenleyici mevzuata uyumun gözden geçirilmesi ve sıklıkla kurumun risk yönetim süreçlerinin gözetiminin yapılması olarak sıralanmaktadır.⁸⁶

3.6.4. Sermaye Piyasası Kurumlarının Sorumlulukları

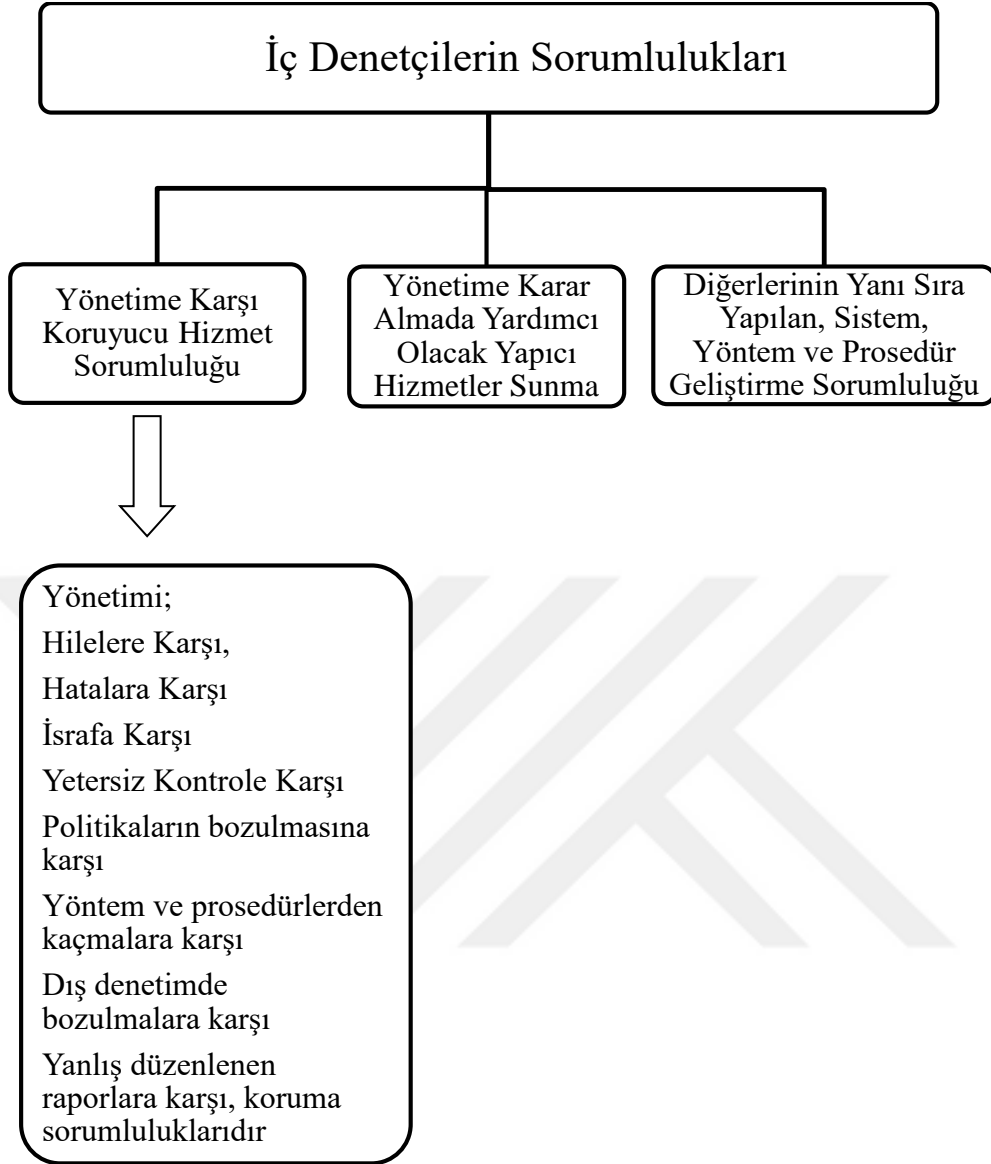
Sermaye Piyasası Kurumları kamuya açık işletmelerden istenilen birinin denetim raporunun olumsuz görüş ile yayınlanması durumunda, denetçi değişimlerinde veya olağandışı bir durum söz konusu olduğunda bu durumların nedenlerini hile riskine karşı araştırmalıdır. Bundan başka, işletme ile ilgili bilgi verebilecek ipuçlarını değerlendirmek, kayıt altına alınan finansal tabloları incelemek, işletmenin piyasadaki faaliyetlerini takip etmesi de hileli finansal raporlamanın ortaya çıkarılmasında faydalı olacaktır. Hileli finansal raporlamanın önlenmesi için Sermaye Piyasası Kurumları tarafından işletmelerin borsaya kote olabilmeleri için gerekli şartlar belirlenmeli ve bir işletmenin borsada işlem görmek için başvuruda bulunması durumunda sözkonusu işletmenin ilgili şartlara uyup uymadığı incelenmelidir. Hileli finansal raporlamanın önlenmesi adına sermaye piyasası kurulu tarafından yapılan diğer çalışmalar finansal raporlama gerekliliklerinin kurulması ve gerekli cezalandırmanın gerçekleştirilmesidir.⁸⁷

3.6.5. İç Denetçilerin Sorumlulukları

İç denetçiler, özel veya kamu kuruluşlarında, o kuruluşun bir elemanı sıfatıyla ücretli olarak çalışan denetim uzmanları olduğu ve iç denetçilerin, uygunluk ve faaliyet denetimi yapmakla yükümlü olduğu ve yapılan bu denetimle ilgili olarak işletme yönetim kuruluna veya üst yönetime rapor vermekte oldukları yukarıda açıklanmıştır. Bu nedenle iç denetçilerin işletme yönetimine karşı bir çok konuda sorumlulukları bulunmaktadır. Hileli finansal raporlama ile ilgili ise temel sorumluluğun işletme yönetimine ait olmasıyla beraber iç denetçilere de bir takım görev ve sorumluluklar düşmektedir. Bu görev ve sorumluluklar, kuruluşun organizasyon yapısına ve faaliyet alanına göre değişiklik gösterecektir. Bu kapsamda, iç denetçilerin genel sorumlulukları aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

⁸⁶ Doğan, a.g.t., s. 64.

⁸⁷ Tarhan Mengi, a.g.e. s.64



Şekil 3.4. İç denetçilerin sorumlulukları

Kaynak <https://dergipark.org.tr/download/article-file/355449>

İç denetçiler, her zaman hileli işlemlerin faillerini takip etmekle sorumlu tutulmaktadır. İç Denetim Enstitüsü tarafından belirlenen İç Denetimin Mesleki Uygulama Standard'ına göre iç denetçilerin hileli olaylara karşı her zaman açıkgozlu olması ve hileleri fark edebilmeleri için yeterli bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. AICPA ise hile konusunda belirttiği standartlarda iç denetçilerin hile dolayısıyla finansal tablolarda önemli tahrifatlara neden olabilecek 25 risk faktörlerini yayınlamış ve iç denetçilerin bu risk faktörlerini iyi bilmesini ve daima göz önünde bulundurması gerektiğini vurgulamıştır. Aynı zamanda, iç denetçiler hile yapanların takip ettiği yolları inceleyerek, yeni bir risk faktörünün tanımlanmasının gerekliliği konusunda da karar vermeleri gerekmektedir. Bundan başka, iç denetçiler hileli finansal raporlama ile ilgili belirtileri ilk olarak yönetime bildirmelidirler.

Bundan sonra ise denetim komitesine de bildirimde bulunabilirler, hatta yönetimin dahil olduğu özellikle de hileli finansal raporlama ile ilgili bulgularını denetim komitesi ile paylaşımları gerekmektedir. Aynı zamanda, finansal raporlamanın kalitesinin artırılmasının sağlanması ve hilelerin yapılma ihtimalinin azalması için iç denetçiler ile denetim komitelerinin düzenli olacak şekilde bir araya gelmeleri gerekmektedir.⁸⁸

3.6.6. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları

Finansal tabloların denetimindeki temel amaç, finansal tablolara güvenilirliğin kazandırılması ve aynı zamanda finansal tablolarda mevcut olan önemli yanlışların ortaya çıkartılmasının sağlanmasıdır ve bu denetim sonucunda ise finansal tablolara ilişkin olarak tek bir görüş oluşturulmalıdır. Bağımsız denetim çalışmalarında %100 güvenilirlik kavramı söz konusu olmasa da, finansal tablolar ile ilgili yapılan görüşün mantıklı ve güvenilir bir temele dayanması mühim olmaktadır. Ayrıca, bağımsız denetçiler gerçekleştirilen hileli finansal raporlamayı ortaya çıkarabilmektedirler. Ancak gerçekleştirilen bu denetim çalışması hileli finansal raporlamanın ortaya çıkarıldığının garantisi kabul edilemez. Bağımsız denetçinin finansal tablolarda bulunan hileleri ortaya çıkarmamasının temel olarak üç nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, denetçinin bağımsız denetim çalışması içerisindeki sorumluluklarını yanlış algılaması ve bağımsız denetim ile hile incelemesi arasındaki fark ile ilgili yanlış bir algılama içerisinde bulunmasıdır. İkinci neden ise denetim başarısızlığından kaynaklanmaktadır. Sonuncu neden ise hilenin denetçilerden başarılı bir şekilde gizlenmesi olmaktadır.⁸⁹

1980'li yılların ortalarında işletmelerde hile vakalarının aşırı bir şekilde artması sonucu bağımsız denetçinin hileleri önlemede ve ortaya çıkarmadaki rolünün ana hatlarını belirten 9 tane SAS denetim standardı yayınlanmasına rağmen hileleri ortaya çıkarma konusunda denetim mesleğinin başarısızlığı bariz bir şekilde azalma göstermemiştir ve 1990'lı yıllarda denetçilere finansal tablolardaki hile olaylarını tespit etmede başarısız olmaları sebebiyle çok sayıda dava açılması sonucu AICPA 1997 yılında SAS No 82 standartını yayınlamıştır. AICPA tarafından SAS No. 82 standardı yayınlanmadan önce bağımsız denetçilerin sorumlulukları finansal tablolardaki önemli hataların ortaya çıkartılması ile sınırlı olmaktadır. SAS No. 82'nin yayınlanması ile ise bağımsız denetçilerin sorumlulukları arasına önemli ve zor bir görev daha eklenmiş oldu. Bu sorumluluk finansal tablolardaki gerçekleşmiş hileleri ortaya çıkarmak olmaktadır. SAS No. 82 hileleri iki

⁸⁸ Doğan Zeki, Çitak Fatma a.g.e. s.51.

⁸⁹ Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 61, 62.

şekilde tanımlamaktadır. Bunlardan biri hileli finansal raporlama diğeri ise, işletme varlıklarının kötüye kullanılmasıdır. Bu standartın yayınlanması ile bağımsız denetçilere aşağıdaki sorumluluklar da eklenmiştir:^{90 91}

- İşletmenin hile riski faktörlerinin değerlendirilmesi,
- Finansal tablolarda hile bulunması riskinin değerlendirilmesi,
- Finansal tablolarda hile bulunma riskine karşılık verilmesi,
- Hile risklerinin raporlanması,
- Hile riski ile ilgili yönetimle iletişime geçilmesi

AICPA tarafından SAS No. 82'in yerine 2002 yılında SAS No 99 "Finansal Tabloların Denetiminde Hilenin Dikkate Alınması" standardı yürürlüğe girmiştir. SAS No. 99 tebliğinde SAS No. 82'de yer alan sorumluluklar ile ilgili daha açıklayıcı bilgiler verilmiş, denetçilerin bu konuda gerekli çalışmaları yapmaları gerekliliği ve bunları nasıl yapabilecekleri bir kez daha ortaya koyulmuştur. Bu standart, denetim planlama faaliyetlerini, finansal tablolarda hile risklerinin belirlenmesini, bu risklere cevap veren denetim yaklaşımlarının belirlenmesini, denetim kanıtlarının değerlendirilmesini, mevcut hileler le ilgili üst yönetim ile iletişime geçilmesini ve hile ile ilgili bütün dökümantasyonun sağlanmasını kapsamaktadır. SAS No 99 denetim standardı paragraf 6'da bağımsız denetçi; mali tabloların hileden ya da hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları içermediğine dair makul güvence vermek sebebiyle denetimi planlama ve yürütme sorumluluğuna sahip olmaktadır. Standartta denetçinin sorumluluğunun makul güvence çerçevesinde ele alınmasının nedeni, uygun şekilde planlanmış ve yürütülmüş bir denetimin bile hileden kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları tespit edememe ihtimali söz konusu olabildiğinden mutlak güvencenin gerçekleştirilebilir olmadığı belirtilerek açıklanmaya çalışılmıştır.^{92 93}

Bağımsız denetçilerin sorumlulukları ile ilgili diğeri bir standart IFAC tarafından yayınlanan ISA 240 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" standartıdır. Bu standartın 4. ve 5. paragraflarında hilelerin önlenmesinde

⁹⁰ Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 62.

⁹¹ Dönmez, A., Çavuşoğlu, K. (2015). Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3), 41.

⁹² Tarhan Mengi, 2013, a.g.e., s. 63.

⁹³ Şengür, E. D. (2010). *İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 84.

ve ortaya çıkarılmasında birinci derecede sorumluluğun işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere ait olduğu belirtilmekle beraber bağımsız denetçinin de finansal tablolarda hile ya da hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıklar bulunmadığına dair makul güvence verme sorumluluğunun olduğu ifade edilmiştir. Bu ifade aynı zamanda ve SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliği, Kısım 6, madde 5 ve 7’de de yer almıştır. Yine bu iki standartta da SAS No 99 standartında olduğu gibi denetimin doğasından kaynaklanan bazı kısıtlamalarından (örneğin örnekleme yönteminin kullanılması, denetçilere sunulan kanıtların kesin olmaması, işletmenin iç kontrol sistemindeki kısıtlamalar gibi) dolayı finansal tablolarda önemli yanlışlıkları tespit edememe riskinin her zaman bulunabileceği belirtilmiştir.

Finansal tablolar yönetimin sorumluluğundadır. Denetçinin sorumluluğu, finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Yönetim, sağlam muhasebe politikaları benimsemekten ve diğer hususların yanı sıra, finansal tablolarda yer alan iddialarla tutarlı işlemlerin (olayların ve koşulların yanı sıra) yürütülmesini, kaydedilmesini, işlenmesini ve raporlanmasını sağlayacak iç kontrolün oluşturulması ve sürdürülmesinden sorumludur. İşletmenin işlemleri ile ilgili varlıklar, borçlar ve özkaynaklar doğrudan yönetim ve yönetim bilgisindedir. Denetçinin bu hususlar ve iç kontrol hakkındaki bilgisi, denetim yoluyla elde edilenler ile sınırlıdır. Dolayısıyla, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak adil bir şekilde sunulması, yönetim sorumluluğunun örtük ve ayrılmaz bir parçasıdır. Bağımsız denetçi, finansal tabloların şekli veya içeriği hakkında önerilerde bulunabilir veya denetimin yürütülmesi sırasındaki yönetimden elde edilen bilgilere dayanarak bunları tamamen veya kısmen hazırlayabilir. Ancak, denetçinin denetlediği mali tablolara karşı sorumluluğu, kendileri hakkındaki görüşlerinin ifadesiyle sınırlıdır.

Genel olarak ele alındığında denetçilerin hileleri önlemede etkili olan bazı sorumlulukları aşağıdaki gibi sıralanabilir;⁹⁴

- Mali tabloların hata ve hile içermediğine ilişkin makul güvence sağlamak,
- Denetim faaliyetini uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütmek,
- İç kontrol yapısını da kapsayacak şekilde müşteri işletme ve çevresi ile ilgili bilgi elde etmek maksadıyla risk değerlendirme prosedürlerini uygulamak,
- Denetim süresince karşılaşılan olaylara mesleki bir şüphecilikle yaklaşmak,

⁹⁴ Dinç ve Cengiz, a.g.d., s. 228.

- Gerek görülen durumlarda uzman ve üçüncü kişilerin yardımını almak.

Bağımsız denetçi hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında birinci dereceden sorumlu tutulmasa da; bağımsız denetçinin gerçekleştirdiği denetim çalışmaları hilelerin ortaya çıkmasında hile yapmayı düşünenler üzerinde caydırıcı etkiye sahip olarak hilelerin önlenmesinde pozitif bir rol oynayabilir.⁹⁵

⁹⁵ Dönmez ve Çavuşoğlu, a.g.e., s.41-45.

4. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1. Literatür Taraması

Göçmen (2018), Hurtt (2010) mesleki şüphecilik ölçeğini, Türkçeye uyarlayarak oluşturduğu anket aracılığıyla, denetçilerin, mesleki şüphecilik seviyelerini, farklı faktörler üzerinden değerlendirmiştir. Araştırma sonucu, denetçilerin mesleki şüphecilik seviyelerinin yüksek olduğunu, ayrıca, karar verme yeteneği (özerklik) puanının oldukça düşük çıktığını ortaya koymaktadır.

Aydın ve Tuğay (2018), hileli finansal raporlamada denetçi sorumluluğunun ortaya çıkarılması ve denetçi sorumluluğundan yola çıkılarak denetim mekanizmasının önemini ortaya koymaktadır. Araştırma sonucu, denetim standartlarına uygun olarak yürütülen bir denetim faaliyetinin finansal bilginin kalitesini arttıracak ve faydalı bilgiler elde edilmesine olanak sağlayacak, mevzuat ve usule yönelik denetimlerin artırılmasının finansal bilgi manipülasyonun önlenmesine önemli katkılar sağlayacak, denetim faaliyetlerinde yer alan rotasyon uygulamasının, iç kontrol sisteminin kurulması veya etkin hale getirilmesinin, denetçi bağımsızlığının artırılmasının ve işletme yöneticilerinin/yönetim kurullarının sorumluluğunun artırılmasının finansal bilgi manipülasyonunu azaltacağını ortaya koymuştur.

Uzay ve Kara (2018), finansal tabloların denetiminde bağımsız denetçilerin hileye ve diğer mevzuata aykırılıklara ilişkin sorumluluklarını Bağımsız Denetim Standardı 240 ve Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı kapsamında değerlendirmiştir.

Azgın (2018), denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisini ortaya koymaktadır. Çalışmanın sonucu, denetçinin mesleki şüpheciliği ile denetim kalitesi arasında pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu ve denetçinin uygun ölçüde mesleki şüphecilikle davranmasının denetim kalitesini arttırdığını ortaya koymaktadır.

Köse ve Ertan (2016), Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin sorumluluklarını 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği, SPK Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ ve Türkiye Denetim Standartları açısından ele aldıkları bu araştırmada, denetçi sorumluluğu açısından en kapsamlı düzenlemenin SPK

tebliğinde yer aldığını tespit etmişlerdir. Araştırmada ayrıca, Türk Ticaret Kanunu'nda bağımsız denetçinin hile ve hatalar karşısında sorumluluklarına yer verilmediği, KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde dolaylı olarak denetçiye sorumluluk yüklendiği, SPK Tebliği'nde ve Türkiye Denetim Standartları'nda denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarının ayrıntılı bir şekilde düzenlendiği saptanmıştır

Dönmez ve Çavuşoğlu (2015), bağımsız denetim ile adli muhasebeyi hilenin ortaya çıkarılması açısından karşılaştırdıkları bu araştırmada, bağımsız denetçinin sorumluluğunu ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini tespit etmede izleyeceği yol haritasını SAS No: 99, ISA 240 ve SPK Tebliği kapsamında açıklamışlardır.

Bulca ve Yeşil (2014), muhasebede hile kavramını ve hilenin ortaya çıkma sebeplerini açıkladıkları çalışmada, bağımsız denetçilerin hileye ilişkin yapacakları işlemleri bağımsız denetim standardı (BDS 240) kapsamında ele almışlardır. Bu araştırmada hile riskinin önlenmesine yönelik, yönetimin hileyi önleyici ve caydırıcı tutum sergilemesi, şirketlerde kurumsal etik ve kültüre bağlılığın artırılması ile iç kontrol sisteminin oluşturulması ve etkinliğinin incelenmesi çözüm olarak sunulmuştur.

Backof ve diğerleri (2014), dört büyük denetim firmasının 154 yöneticisi üzerinde yaptığı araştırmada kanıt türlerinin şüphecilik üzerindeki etkisini araştırmıştır. Araştırma sonucunda, grafiksel kanıtların denetçilerin mesleki şüpheliğini arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Castro (2013), denetçi deneyiminin mesleki şüphecilik düzeyleri üzerindeki etkisini HPSS ile ölçmüştür. Deneyimin mesleki şüphecilik düzeyleri üzerinde bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Robinson ve diğerleri (2013), 126 denetçi üzerinde yaptığı araştırmada, sonuç olarak mesleki şüphecilik ile zaman baskısı ve şüpheli davranışlar arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Popova 2013, denetçi deneyimlerinin şüphecilik durumlarını nasıl etkilediğini ölçmek amacıyla lisans ve yüksek lisans öğrencileri ile denetçiler üzerinde HPSS ile bir ölçüm yapmıştır. Araştırma sonucunda deneyimli katılımcıların hileye ilişkin kanıtlara karşı daha duyarlı olduklarını belirlemiştir.

Kandemir (2013), hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin sorumluluğunu etkileyen faktörleri anket yöntemi ile belirlemeye yönelik yaptıkları çalışmanın sonucunda, SPK'dan faaliyet izni almış toplam 39 denetim kuruluşunda görev

yapan denetçilerin hata ve hilelerinin ortaya çıkarılması açısından sorumluluğu tek bir tarafa (işletme yönetimine) yüklemek istemedikleri, maddi olanakların genişletilmesi ve denetim ücretlerinin müşteri işletme tarafından ödenmesinin yarattığı bağımlılık ilişkisinin değiştirilmesi durumunda daha fazla sorumluluk üstlenme eğiliminde oldukları saptanmıştır.

Brown ve diğerleri (2013), dört büyük denetim firmasının 38 yönetici üzerinde yaptığı çalışmada denetçilerin müşterilerin tahmin yeteneğinden etkilenip etkilenmediğini araştırmıştır. Araştırmada, yüksek mesleki şüpheciliğe sahip olan denetçilerin daha etik ve tutucu davrandıkları ve aynı zamanda müşterilerin tahmin yeteneğinden etkilenmedikleri sonucuna varmıştır.

Varıcı (2012), hileli finansal raporlama açısından iç ve dış denetçilerin mesleki ve sosyal sorumluluklarına yer verdiği çalışmada, İMKB’de faaliyet gösteren toplam olarak 344 işletmenin 2009 yılına ait denetim raporlarını incelemiştir. Araştırma sonucunda, denetçilerin bir kısmının hileli finansal raporlama yapma olasılığı bulunan işletmelere olumsuz denetim görüşü vermeyerek, hem mesleki hem de sosyal anlamda sorumluluklarını tam olarak yerine getirmedikleri tespit edilmiştir.

Hurt ve diğerleri (2012), Hurt Mesleki Şüphecilik Ölçeği (HPSS)’ne göre alınan puanların çalışma kağıtlarında tespit edilen çelişkilerle önemli ölçüde ilişkili olduğunu ve HPSS ile ölçülen daha yüksek düzeyde mesleki şüpheciliğe sahip olan denetçilerin daha çok alternatif ürettiğini bulmuşlardır.

Usta ve Uçma (2011), dört büyük denetim firmasından birinde görev yapan toplam 220 bağımsız denetçi üzerine yapılan anket uygulaması sonucu olarak, ankete katılan bağımsız denetçilerin % 74’ünün denetledikleri işletmelerde hileli finansal raporlamaya rastladıklarını tespit etmiştir. Anket analizi sonucunda karşılaşılan bu hileli finansal tablolarda en çok gelir ve gider kalemlerinin manipüle edildiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca denetçilerin hileli finansal raporlamada doğrudan sorumlu olduğu, denetçi sorumluluğunun etiksel değerlere bağlı olarak ortaya çıktığı ve bunun da hileli finansal raporlamanın önlenmesine ya da tespitine doğrudan katkı sağladığı çalışmadan elde edilen diğer sonuçlardır.

4.2. Araştırmanın Amacı

Bu anket çalışmasının amacı; hileli finansal raporlama üzerine bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik ile ilgili görüşlerini araştırarak ve inceleyerek bağımsız denetçilerin bu konuda duyarlılığını ve yaklaşımını ortaya koymaktır.

4.3. Araştırmanın Modeli

Araştırmada örnekleme oluşturan bireylerden elde edilen verileri özetlemek ve bu veri seti değerlerinin hangi değer etrafında toplanmış olduğunu belirlemek için tanımlayıcı istatistik analizi modeli kullanılmıştır. Tanımlayıcı istatistik analizi modelinde amaç, eldeki problemi, söz konusu problemle ilgili durumları, değişkenleri ve değişkenler arasındaki ilişkileri tanımlamaktır. Bu modelde en yaygın kullanılan veri toplama yöntemi ankettir.

4.4. Araştırmanın Hipotezleri

H₁: Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₂: Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir

H₃: Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₄: Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir

H₅: Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₆: Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermektedir

H₇: Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₈: Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermektedir

H₉: Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri ünvana göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₀: Mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri ünvana göre anlamlı farklılık göstermektedir

4.5. Verilerin Analizi Yöntemi

Katılımcılara ait demografik bilgilerin dağılımı frekans analiz ile incelenmiştir. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ve mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeylerinin dağılımı da frekans analizi ile incelenmiştir. Katılımcıların ifadelerine verdikleri katılma düzeyleri 1-5 puan aralığında skorlandırılarak (1= kesinlikle katılmıyorum,...,5=kesinlikle katılıyorum) en az ve en çok katılım sağlanan ifadeler bu skorların ortalaması alınarak belirlenmiştir. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ve mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri skorlarının cinsiyet, yaş, unvan ve çalışma süresi gibi değişkenlere göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği bağımsız gruplarda t testi ve tek yönlü varyans analizi ile incelenmiştir. Tek yönlü varyans analizi sonucunda anlamlı farklılık çıktığı durumlarda farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla TUKEY testi yapılmıştır. Analizler %95 güven düzeyinde SPSS 20.0 yazılımı ile yapılmıştır.

4.6. Güvenirlilik Analizi

Çalışmada kullanılan ölçeğin güvenilirlik düzeyinin belirlenmesi için güvenilirlik analizi yapılmış ve cronbach alfa katsayısı elde edilmiştir.

Cronbach' s Alfa Katsayısının değerlendirilmesinde uyulan değerlendirme ölçütü;

$0.00 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değildir.

$0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Aşağıda verilen tabloda anketdeki her iki bölümün güvenilirlik analizinden elde edilen cronbach alfa katsayıları verilmiştir.

	Madde Sayısı	Chronbach Alfa
Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılar	15	0,912
Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılar	15	0,932

Tablo 4.1. Anket bölümlerinin güvenilirlik analizi

4.7. Veri ve Bilgi Toplama Yöntemi

Çalışmada veri ve bilgi toplama aracı olarak anket yöntemi tercih edilmiştir. Araştırmanın amacına uygun olarak hazırlanan anket formundaki sorular detaylı literatür araştırması yapılarak belirlenmiştir. Çalışmada kullanılan anket formu Ek.1 de yer almaktadır. Anket çalışması demografik sorulardan ve likert ölçekli olmakla toplamda üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde anket katılımcılarının cinsiyetlerini, yaşlarını, eğitimlerini, tecrübelerini, mesleki unvanlarını tespit etmeye yönelik demografik sorulara yer verilmiştir. Diğer iki bölüm ise bağımsız denetim, hileli finansal raporlama ve mesleki şüphecilik ile ilgili araştırmanın amacına uygun verilere ulaşmayı sağlayacak likert ölçekli toplam 30 ifadeden oluşmaktadır. Anket soruları hazırlanırken yerli ve yabancı akademik çalışmalardan faydalanmış ve bazı eklemelerle çalışmaya uygun olarak derlenmiştir. Bu anket formu likert ölçeği kullanılarak hazırlanmış katılımcıların her ifade için katılma durumlarına Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle Katılıyorum göre arasındaki seçeneklerden birine işaretleme yapmaları istenmiştir.

Anketin uygulanmasına 11.04.2019 tarihinde başlanılmış olup 29.06.2019 tarihine kadar denetçilerin tamamına süreç boyunca e-mail ve yüz yüze görüşme yoluyla ulaşılmaya çalışılmıştır. Süreç boyunca Ankara ilinde toplamda 530 bağımsız denetçiye ulaşılmasına rağmen 113 kişiden geri dönüş sağlanmış ve bunlardan yalnız 109'u değerlendirmeye alınmıştır.

4.8. Bulguların Değerlendirilmesi

4.8.1. Anketi Yanıtlayan Denetçilerin Demografik Özelliklerinin Analizi

Katılımcıların demografik bilgilerinin dağılımının belirlenmesi amacıyla frekans analizi yapılmıştır.

Cinsiyet	Sayı (n)	Yüzde (%)
Erkek	89	81,7
Kadın	20	18,3
Toplam	109	100,0

Tablo 4.2. Örneklemin cinsiyete göre frekans ve yüzde dağılımı

Katılımcıların cinsiyete göre dağılımı incelendiğinde; erkeklerin oranı %81,7, kadınların oranı ise %18,3'tür.

Yaş	n	%
20-30	13	11,9
31-40	22	20,2
41-50	45	41,3
50 ve üzeri	29	26,6
Toplam	109	100,0

Tablo 4.3. Örnek kütleinin yaşa göre frekans ve yüzde dağılımı

Yaş gruplarına göre dağılım incelendiğinde; 20-30 yaş grubu kişilerin oranı %11,9, 31-40 yaş grubu kişilerin oranı %20,2, 41-50 yaş grubu kişilerin oranı %41,3 lup 50 yaş ve üzeri yaş grubunda olan kişilerin oranı ise %26,6'dır.

Eğitim	n	%
Lisans	68	62,4
Y. Lisans	41	37,6
Toplam	109	100,0

Tablo 4.4. Örnek kütleinin eğitime göre frekans ve yüzde dağılımı

Anketi yanıtlayan denetçiler eğitimin düzeyine göre incelendiğinde katılımcıların %62,4'ü lisans, %37,6'sı ise yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir.

Unvan	n	%
SMMM	88	80,7
YMM	21	19,3
Toplam	109	100,0

Tablo 4.5. Örnek kütleinin mesleki unvana göre frekans ve yüzde dağılımı

Unvanlara göre dağılım incelendiğinde; SMMM oranı %80,7, YMM oranı ise %19,3'tür.

Tecrübe	n	%
1-5 yıl	15	13,8
6-10 yıl	6	5,5
11-15 yıl	19	17,4
16-20 yıl	28	25,7
21 yıl ve üzeri	41	37,6
Toplam	109	100,0

Tablo 4.6. Örnek kütleinin mesleki tecrübe yılına göre frekans ve yüzde dağılımı

Yukarıdaki tablodan görüldüğü üzere katılımcıların mesleki tecrübeye göre dağılımı incelendiğinde; 1-5 yıl tecrübesi olanların oranının %13,8, 6-10 yıl tecrübesi olanların oranının %5,5, 11-15 yıl tecrübesi olanların oranının %17,4 iken 16-20 yıl tecrübesi olanların oranının %25,7, 21 yıl ve üzeri tecrübesi olanların oranının ise %37,6 olduğu sonucuna varılmıştır.

4.8.2. Bağımsız Denetim ve Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Yargılara Katılım Düzeylerinin Dağılımı

Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeylerinin dağılımını aşağıdaki tabloda verilmiştir.

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
1. Bağımsız denetim raporu işletme hakkında karar almada önemli ve faydalı bir araçtır.	3	2,8%	1	,9%	3	2,8%	50	45,9%	52	47,7%
2. Bağımsız denetim raporu, finansal raporların kalitesini değerlendirmek için önemlidir.	3	2,8%	1	,9%	0	0,0%	52	47,7%	53	48,6%
3. Denetim yapıldıktan sonra denetçiler finansal tabloların doğruluğundan sorumludurlar.	1	,9%	6	5,5%	4	3,7%	49	45,0%	49	45,0%
4. Denetim komitesi olmayan bir işletmede hileli finansal raporlama olasılığı yüksektir.	1	,9%	16	14,7%	19	17,4%	48	44,0%	25	22,9%
5. Bir denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal raporlamayı önlemektir.	6	5,5%	28	25,7%	11	10,1%	40	36,7%	24	22,0%
6. Bağımsız denetçinin denetimini yaptığı bir şirketin aynı zamanda danışmanlığını yapması hile riskini artırır.	3	2,8%	9	8,3%	8	7,3%	36	33,0%	53	48,6%
7. Bağımsız denetim faaliyeti, hileleri ve işletmelerin hile yapma arzusunu azaltmaktadır.	2	1,8%	6	5,5%	6	5,5%	59	54,1%	36	33,0%
8. Bağımsız denetçinin iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini tespit etmesi hileli finansal raporlama riskini azaltır.	1	,9%	4	3,7%	10	9,2%	65	59,6%	29	26,6%
9. Olumlu görüş verilen denetim raporu finansal tabloların hatasız olduğunu garanti eder.	12	11,0%	39	35,8%	23	21,1%	31	28,4%	4	3,7%

Tablo 4.7. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeylerinin dağılımı

10. Olumlu görüş verilen denetim raporu mali tabloların hile ve yasa dışı işlemlerden arınmış olduğunu garanti eder.	13	11,9%	37	33,9%	25	22,9%	33	30,3%	1	,9%
11. Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha sık görülmektedir.	7	6,4%	43	39,4%	27	24,8%	22	20,2%	10	9,2%
12. Borsada yüksek riskli olan şirketlerin, hileli finansal raporlama oluşturma eğilimi daha yüksektir.	7	6,4%	30	27,5%	20	18,3%	35	32,1%	17	15,6%
13. Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.	2	1,8%	17	15,6%	20	18,3%	48	44,0%	22	20,2%
14. Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	15	13,8%	34	31,2%	25	22,9%	25	22,9%	10	9,2%
15. Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir	17	15,6%	34	31,2%	32	29,4%	20	18,3%	6	5,5%

Tablo 4.7. (devam) Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeylerinin dağılımı

“Bağımsız denetim raporu işletme hakkında karar almada önemli ve faydalı bir araçtır.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %2,8, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0,9, kararsızım cevabı verenlerin oranı %2,8’dir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %45,9 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %47,7’dir.

“Bağımsız denetim raporu, finansal raporların kalitesini değerlendirmek için önemlidir.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %2,8, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0,9, kararsızım cevabı verenlerin oranı %0’dır. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %47,7 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %48,6’dir.

“Denetim yapıldıktan sonra denetçiler finansal tabloların doğruluğundan sorumludurlar.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0,9, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %5,5, kararsızım cevabı verenlerin oranı %3,7’dir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %45 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %45’tir.

“Denetim komitesi olmayan bir işletmede hileli finansal raporlama olasılığı yüksektir.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0,9, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %14,7, kararsızım cevabı verenlerin oranı %17,4’tür. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %44 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %22,9’dur.

“Bir denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal raporlamayı önlemektir.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %5,5, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %27,7, kararsızım cevabı verenlerin oranı %10,1'dir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %36,7 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %22'dir.

“Bağımsız denetçinin denetimini yaptığı bir şirketin aynı zamanda danışmanlığını yapması hile riskini artırır.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %2,8, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %8,3, kararsızım cevabı verenlerin oranı %7,3'tür. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %33 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %48,6'dır.

“Bağımsız denetim faaliyeti, hileleri ve işletmelerin hile yapma arzusunu azaltmaktadır.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %1,8, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %5,5, kararsızım cevabı verenlerin oranı %5,5'tir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %54,1 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %33'tür.

“Bağımsız denetçinin iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini tespit etmesi hileli finansal raporlama riskini azaltır.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0,9, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %3,7, kararsızım cevabı verenlerin oranı %9,2'dir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %59,6 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %26,6'dır.

“Olumlu görüş verilen denetim raporu finansal tabloların hatasız olduğunu garanti eder.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %11, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %35,8, kararsızım cevabı verenlerin oranı %21,1'dir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %28,4 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %3,7'dir.

“Olumlu görüş verilen denetim raporu mali tabloların hile ve yasa dışı işlemlerden arınmış olduğunu garanti eder.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %11,9, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %33,9, kararsızım cevabı verenlerin oranı %22,9'dur. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %30,3 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %0,9'dur.

“Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha sık görülmektedir.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %6,4, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %39,4, kararsızım cevabı verenlerin oranı %24,8'dir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %20,2 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %9,2'dir.

“Borsada yüksek riski olan şirketlerin, hileli finansal raporlama oluşturma eğilimi daha yüksektir.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %6,4, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %27,5, kararsızım cevabı verenlerin oranı %18,3’tür. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %32,1 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %15,6’dır.

Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %1,8, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %15,6, kararsızım cevabı verenlerin oranı %18,3’tür. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %44 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %20,2’dir.

“Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %13,8, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %31,2, kararsızım cevabı verenlerin oranı %22,9’dur. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %22,9 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %9,2’dir.

“Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir” İfadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %15,6, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %31,2, kararsızım cevabı verenlerin oranı %29,4’tür. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %18,3 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %5,5’dir.

Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri 1-5 aralığında skorlandırılmış ve bu skorların ortalamaları büyükten küçüğe doğru sıralanmış ve tabloda verilmiştir.

İfadeler	Ort.	Std. Sapma
2. Bağımsız denetim raporu, finansal raporların kalitesini değerlendirmek için önemlidir.	4,39	0,79
1. Bağımsız denetim raporu işletme hakkında karar almada önemli ve faydalı bir araçtır.	4,35	0,82
3. Denetim yapıldıktan sonra denetçiler finansal tabloların doğruluğundan sorumludurlar.	4,28	0,85
6. Bağımsız denetçinin denetimini yaptığı bir şirketin aynı zamanda danışmanlığını yapması hile riskini artırır.	4,17	1,06
7. Bağımsız denetim faaliyeti, hileleri ve işletmelerin hile yapma arzusunu azaltmaktadır.	4,11	0,87
8. Bağımsız denetçinin iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini tespit etmesi hileli finansal raporlama riskini azaltır.	4,07	0,77
4. Denetim komitesi olmayan bir işletmede hileli finansal raporlama olasılığı yüksektir.	3,73	1,01

Tablo 4.8. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri skor ortamlarının büyükten küçüğe doğru sıralanması

13. Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.	3,65	1,03
5. Bir denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal raporlamayı önlemektir.	3,44	1,24
12. Borsada yüksek riskli olan şirketlerin, hileli finansal raporlama oluşturma eğilimi daha yüksektir.	3,23	1,20
11. Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha sık görülmektedir.	2,86	1,10
14. Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	2,83	1,20
9. Olumlu görüş verilen denetim raporu finansal tabloların hatasız olduğunu garanti eder.	2,78	1,09
10. Olumlu görüş verilen denetim raporu mali tabloların hile ve yasa dışı işlemlerden arınmış olduğunu garanti eder.	2,74	1,05
15. Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir	2,67	1,11

Tablo 4.8. (devam) Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri skor ortamlarının büyükten küçüğe doğru sıralanması

Buna göre katılımcıların en fazla katıldığı ilk 3 ifade;

Bağımsız denetim raporu, finansal raporların kalitesini değerlendirmek için önemlidir.

Bağımsız denetim raporu işletme hakkında karar almada önemli ve faydalı bir araçtır.

Denetim yapıldıktan sonra denetçiler finansal tabloların doğruluğundan sorumludurlar.

İken en az katılım sağlanan 3 ifade ise;

Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.

Olumlu görüş verilen denetim raporu mali tabloların hile ve yasa dışı işlemlerden arınmış olduğunu garanti eder.

Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir

şeklindedir.

4.8.3. Mesleki Şüphencilik ile İlgili Yargılara Katılım Düzeyi

Mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri dağılımı frekans analizi ile incelenmiş ve tabloda verilmiştir.

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
16. Denetçiler her işletme ve her denetim alanında mesleki şüphencilikle denetim faaliyetini yürütmelidir.	0	0,0%	4	3,7%	1	,9%	48	44,0%	56	51,4%
17. Bağımsız denetim çalışmalarında mesleki şüphencilik önemli bir yere sahiptir.	0	0,0%	4	3,7%	1	,9%	45	41,3%	59	54,1%
18. Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik deneyimle elde edilir.	1	,9%	8	7,3%	5	4,6%	53	48,6%	42	38,5%
19. Hilelerin tespitinde en önemli unsur denetçinin mesleki şüphenciliğidir.	2	1,8%	9	8,3%	11	10,1%	55	50,5%	32	29,4%
20. Denetimin ilk yılında müşteriyi iyi tanımadığı için denetçinin mesleki şüphenciliği daha yüksek olmalıdır.	2	1,8%	6	5,5%	10	9,2%	41	37,6%	50	45,9%
21. Çevresel faktörler mesleki şüphenciliğin etkin uygulanmasını etkileyebilir.	2	1,8%	16	14,7%	24	22,0%	52	47,7%	15	13,8%
22. Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum.	0	0,0%	18	16,5%	23	21,1%	53	48,6%	15	13,8%
23. Karar verirken mesleki şüphencilik gereği acele etmiyorum.	1	,9%	1	,9%	8	7,3%	75	68,8%	24	22,0%
24. Denetim esnasında gördüğüm ve duyduğum şeyleri detaylı olarak sorguluyorum.	1	,9%	1	,9%	3	2,8%	70	64,2%	34	31,2%
25. Denetlediğim işletmedeki açıklamalarda uyumsuzluklar olduğunu hemen fark ederim.	3	2,8%	7	6,4%	17	15,6%	64	58,7%	18	16,5%
26. Çoğu zaman denetim ekibimdeki diğer kişilerin ne düşündüğüne katılıyorum.	3	2,8%	12	11,0%	32	29,4%	54	49,5%	8	7,3%
27. Daha fazla bilgi edinip emin olana kadar meselelere karar vermek için bekliyorum.	1	,9%	2	1,8%	7	6,4%	74	67,9%	25	22,9%
28. Hızlı karar vermek zorunda kalmaktan hiç hoşlanmıyorum.	2	1,8%	3	2,8%	13	11,9%	54	49,5%	37	33,9%
29. Karar vermeden önce mevcut bilgileri en iyi şekilde değerlendirdiğimden emin olmak isterim.	2	1,8%	1	,9%	2	1,8%	52	47,7%	52	47,7%
30. Analitik düşünmek mesleki şüphenciliğin temelidir.	2	1,8%	3	2,8%	3	2,8%	48	44,0%	53	48,6%

Tablo 4.9. Mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri dağılımı

“Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %3,7, kararsızım cevabı verenlerin oranı %0,9’dur. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %44 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %51,4’tür.

“Bağımsız denetim çalışmalarında mesleki şüphecilik önemli bir yere sahiptir.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %3,7, kararsızım cevabı verenlerin oranı %0,9’dur. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %41,3 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %54,1’dir.

“Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik deneyimle elde edilir.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0,9, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %7,3, kararsızım cevabı verenlerin oranı %4,6’dır. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %48,6 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %38,5’dir.

“Hilelerin tespitinde en önemli unsur denetçinin mesleki şüpheciliğidir.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %1,8, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %8,3, kararsızım cevabı verenlerin oranı %10,1’dir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %50,5 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %29,4’tür.

“Denetimin ilk yılında müşteriye iyi tanınmadığı için denetçinin mesleki şüpheciliği daha yüksek olmalıdır.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %1,8, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %5,5, kararsızım cevabı verenlerin oranı %9,2’dir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %37,6 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %45,9’dur.

“Çevresel faktörler mesleki şüpheciliğin etkin uygulanmasını etkileyebilir.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %1,8, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %14,7, kararsızım cevabı verenlerin oranı %22’dir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %47,7 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %13,8’dir.

“Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0, katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %16,5, kararsızım cevabı verenlerin oranı %21,1’dir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %48,6 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %13,8’dir.

“Karar verirken mesleki şüphecilik gereği acele etmiyorum.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0,9 katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0,9,

kararsızım cevabı verenlerin oranı %7,3'tür. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %68,8 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %22'dir.

“Denetim esnasında gördüğüm ve duyduğum şeyleri detaylı olarak sorguluyorum.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0,9 katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0,9, kararsızım cevabı verenlerin oranı %2,8'dir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %64,2 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %31,2'dir.

“Denetlediğim işletmedeki açıklamalarda uyumsuzluklar olduğunu hemen fark ederim.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %2,8 katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %6,4, kararsızım cevabı verenlerin oranı %15,6'dır. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %58,7 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %16,5'dir.

“Çoğu zaman denetim ekibimdeki diğer kişilerin ne düşündüğüne katılıyorum.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %2,8 katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %11, kararsızım cevabı verenlerin oranı %29,4'tür. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %49,5 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %7,3'tür.

“Daha fazla bilgi edinip emin olana kadar meselelere karar vermek için bekliyorum.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0,9 katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %1,8, kararsızım cevabı verenlerin oranı %6,4'tür. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %67,9 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %22,9'dur.

“Hızlı karar vermek zorunda kalmaktan hiç hoşlanmıyorum.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %1,8 katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %2,8, kararsızım cevabı verenlerin oranı %11,9'dur. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %67,9 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %22,9'dur.

“Karar vermeden önce mevcut bilgileri en iyi şekilde değerlendirdiğimden emin olmak isterim.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %1,8 katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %0,9, kararsızım cevabı verenlerin oranı %1,8'dir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %47,7 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %47,7'dir.

“Analitik düşünmek mesleki şüpheciliğin temelidir.” ifadesine kesinlikle katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %1,8 katılmıyorum cevabı verenlerin oranı %2,8, kararsızım cevabı verenlerin oranı %12,8'dir. Katılıyorum cevabı verenlerin oranı %44 iken kesinlikle katılıyorum cevabı verenlerin oranı %48,6'dir.

Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri 1-5 skor aralığında puanlandırılmış ve katılım düzeyleri ortalamaları büyükten küçüğe sıralanmış ve tabloda verilmiştir.

İfadeler	Ortalama	Std. Sapma
17. Bağımsız denetim çalışmalarında mesleki şüphecilik önemli bir yere sahiptir.	4,46	0,70
16. Denetçiler her işletme ve her denetim alanında mesleki şüphecilikle denetim faaliyetini yürütmelidir.	4,43	0,70
29. Karar vermeden önce mevcut bilgileri en iyi şekilde değerlendirdiğimden emin olmak isterim.	4,39	0,74
30. Analitik düşünmek mesleki şüpheciliğin temelidir.	4,35	0,82
24. Denetim esnasında gördüğüm ve duyduğum şeyleri detaylı olarak sorguluyorum.	4,24	0,64
20. Denetimin ilk yılında müşteriye iyi tanınmadığı için denetçinin mesleki şüpheciliği daha yüksek olmalıdır.	4,20	0,95
18. Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik deneyimle elde edilir.	4,17	0,89
28. Hızlı karar vermek zorunda kalmaktan hiç hoşlanmıyorum.	4,11	0,85
23. Karar verirken mesleki şüphecilik gereği acele etmiyorum.	4,10	0,64
27. Daha fazla bilgi edinip emin olana kadar meselelere karar vermek için bekliyorum.	4,10	0,67
19. Hilelerin tespitinde en önemli unsur denetçinin mesleki şüpheciliğidir.	3,97	0,95
25. Denetlediğim işletmedeki açıklamalarda uyumsuzluklar olduğunu hemen fark ederim.	3,80	0,89
22. Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum.	3,60	0,92
21. Çevresel faktörler mesleki şüpheciliğin etkin uygulanmasını etkileyebilir.	3,57	0,97
26. Çoğu zaman denetim ekibimdeki diğer kişilerin ne düşündüğüne katılıyorum.	3,48	0,89

Tablo 4.10. Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri skor ortalamalarının büyükten küçüğe sıralanması

Buna göre en fazla katılım sağlanan 3 ifade;

Bağımsız denetim çalışmalarında mesleki şüphecilik önemli bir yere sahiptir.

Denetçiler her işletme ve her denetim alanında mesleki şüphecilikle denetim faaliyetini yürütmelidir.

Karar vermeden önce mevcut bilgileri en iyi şekilde değerlendirdiğimden emin olmak isterim.

İken; en az katılım sağlanan üç ifade;

Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum.

Çevresel faktörler mesleki şüpheciliğin etkin uygulanmasını etkileyebilir.

Çoğu zaman denetim ekibimdeki diğer kişilerin ne düşündüğüne katılıyorum.
şeklindedir.

4.9. Hipotezlerin Sınanması

4.9.1. H₁ Hipotezinin Sınanması

Ankete katılan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeylerinde cinsiyete göre bir farklılaşma bulunup bulunmadığını saptayabilmek için kurulan hipotez ve uygulanan t-testi analizi neticesinde aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

H₁: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₀: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin cinsiyete göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan bağımsız gruplarda t testi verilmiştir.

İfadeler	Cinsiyet	N	Ortalama	Std. Sapma	t	p
1. Bağımsız denetim raporu işletme hakkında karar almada önemli ve faydalı bir araçtır.	Erkek	89	4,31	0,87	-0,912	0,364
	Kadın	20	4,50	0,51		
2. Bağımsız denetim raporu, finansal raporların kalitesini değerlendirmek için önemlidir.	Erkek	89	4,37	0,84	-0,402	0,688
	Kadın	20	4,45	0,51		
3. Denetim yapıldıktan sonra denetçiler finansal tabloların doğruluğundan sorumludurlar.	Erkek	89	4,24	0,90	-1,020	0,310
	Kadın	20	4,45	0,51		
4. Denetim komitesi olmayan bir işletmede hileli finansal raporlama olasılığı yüksektir.	Erkek	89	3,75	1,05	0,411	0,682
	Kadın	20	3,65	0,81		
5. Bir denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal raporlamayı önlemektir.	Erkek	89	3,46	1,26	0,358	0,721
	Kadın	20	3,35	1,18		
6. Bağımsız denetçinin denetimini yaptığı bir şirketin aynı zamanda danışmanlığını yapması hile riskini artırır.	Erkek	89	4,21	1,01	1,006	0,317
	Kadın	20	3,95	1,28		

Tablo 4.11. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin cinsiyete göre değişimi

7. Bağımsız denetim faaliyeti, hileleri ve işletmelerin hile yapma arzusunu azaltmaktadır.	Erkek	89	4,08	0,91	-0,790	0,431
	Kadın	20	4,25	0,72		
8. Bağımsız denetçinin iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini tespit etmesi hileli finansal raporlama riskini azaltır.	Erkek	89	4,04	0,82	-0,816	0,416
	Kadın	20	4,20	0,41		
9. Olumlu görüş verilen denetim raporu finansal tabloların hatasız olduğunu garanti eder.	Erkek	89	2,82	1,10	0,814	0,418
	Kadın	20	2,60	1,05		
10. Olumlu görüş verilen denetim raporu mali tabloların hile ve yasa dışı işlemlerden arınmış olduğunu garanti eder.	Erkek	89	2,78	1,06	0,674	0,502
	Kadın	20	2,60	0,99		
11. Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha sık görülmektedir.	Erkek	89	2,87	1,12	0,055	0,956
	Kadın	20	2,85	1,04		
12. Borsada yüksek riskli olan şirketlerin, hileli finansal raporlama oluşturma eğilimi daha yüksektir.	Erkek	89	3,28	1,20	0,946	0,346
	Kadın	20	3,00	1,21		
13. Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.	Erkek	89	3,62	1,01	-0,712	0,478
	Kadın	20	3,80	1,15		
14. Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	Erkek	89	2,73	1,18	-1,766	0,080
	Kadın	20	3,25	1,21		
15. Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir	Erkek	89	2,64	1,14	-0,577	0,565
	Kadın	20	2,80	1,01		

Tablo 4.11. (devam) Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin cinsiyete göre değişimi

Bağımsız gruplarda t testi sonuçlarına göre; Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile kadın ve erkeklerin bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyi aynıdır. Buna göre, kurulan H_0 hipotezi kabul edilmiştir.

4.9.2. H₂ Hipotezinin Sınanması

Ankete katılan bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeylerinde cinsiyete göre bir farklılaşma bulunup bulunmadığını belirlemek için kurulan hipotez ve uygulanan t-testi analizi neticesinde aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

H₂: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₀: Bağımsız denetçilerin cinsiyetine göre mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin cinsiyete göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan bağımsız gruplarda t testi aşağıdaki tabloda verilmiştir.

İfadeler	Cinsiyet	N	Ortalama	Std. Sapma	t	p
16. Denetçiler her işletme ve her denetim alanında mesleki şüphecilikle denetim faaliyetini yürütmelidir.	Erkek	89	4,44	0,74	0,220	0,826
	Kadın	20	4,40	0,50		
17. Bağımsız denetim çalışmalarında mesleki şüphecilik önemli bir yere sahiptir.	Erkek	89	4,46	0,74	0,061	0,951
	Kadın	20	4,45	0,51		
18. Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik deneyimle elde edilir.	Erkek	89	4,25	0,87	2,067	0,041*
	Kadın	20	3,80	0,89		
19. Hilelerin tespitinde en önemli unsur denetçinin mesleki şüpheciliğidir.	Erkek	89	3,98	0,99	0,117	0,907
	Kadın	20	3,95	0,76		
20. Denetimin ilk yılında müşteriye iyi tanınmadığı için denetçinin mesleki şüpheciliği daha yüksek olmalıdır.	Erkek	89	4,17	1,00	-0,770	0,443
	Kadın	20	4,35	0,67		
21. Çevresel faktörler mesleki şüpheciliğin etkin uygulanmasını etkileyebilir.	Erkek	89	3,57	1,01	0,096	0,924
	Kadın	20	3,55	0,76		
22. Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum.	Erkek	89	3,61	0,96	0,247	0,805
	Kadın	20	3,55	0,76		
23. Karar verirken mesleki şüphecilik gereği acele etmiyorum.	Erkek	89	4,08	0,63	-0,768	0,444
	Kadın	20	4,20	0,70		
24. Denetim esnasında gördüğüm ve duyduğum şeyleri detaylı olarak sorguluyorum.	Erkek	89	4,20	0,66	-1,258	0,211
	Kadın	20	4,40	0,50		

Tablo 4.12. Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin cinsiyete göre değişimi

25. Denetlediğim işletmedeki açıklamalarda uyumsuzluklar olduğunu hemen fark ederim.	Erkek	89	3,76	0,88	-0,843	0,401
	Kadın	20	3,95	0,94		
26. Çoğu zaman denetim ekibimdeki diğer kişilerin ne düşündüğüne katılıyorum.	Erkek	89	3,46	0,92	-0,405	0,686
	Kadın	20	3,55	0,76		
27. Daha fazla bilgi edinip emin olana kadar meselelere karar vermek için bekliyorum.	Erkek	89	4,08	0,69	-0,735	0,464
	Kadın	20	4,20	0,52		
28. Hızlı karar vermek zorunda kalmaktan hiç hoşlanmıyorum.	Erkek	89	4,10	0,89	-0,230	0,818
	Kadın	20	4,15	0,67		
29. Karar vermeden önce mevcut bilgileri en iyi şekilde değerlendirdiğimden emin olmak isterim.	Erkek	89	4,34	0,78	-1,435	0,154
	Kadın	20	4,60	0,50		
30. Analitik düşünmek mesleki şüpheliğin temelidir.	Erkek	89	4,31	0,86	-0,912	0,364
	Kadın	20	4,50	0,61		

*p<0,05

Tablo 4.12. (devam) Mesleki şüpheli ile ilgili yargılara katılım düzeyinin cinsiyete göre değişimi

Bağımsız gruplarda t testi sonuçlarına göre; “Bağımsız denetimde mesleki şüpheli deneyimle elde edilir.” ifadesine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermekte olup (p<0,05), erkeklerin ifadeye katılım düzeyi kadınlardan anlamlı derecede daha yüksektir. Buna göre, kurulmuş olan H₂ hipotezi kabul edilmiştir.

4.9.3. H₃ Hipotezinin Sınanması

Ankete katılan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeylerinde yaşa göre bir farklılaşma bulunup bulunmadığını belirlemek için kurulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans analizi sonucunda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

H₃: Bağımsız denetçilerin yaşına göre bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₀: Bağımsız denetçilerin yaşına göre bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin yaşa göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları verilmiştir.

İfadeler	Yaş	N	Ortalama	Std. Sapma	F	P
1. Bağımsız denetim raporu işletme hakkında karar almada önemli ve faydalı bir araçtır.	20-30	13	4,69	0,48	1,784	0,155
	31-40	22	4,45	0,91		
	41-50	45	4,36	0,77		
	50 ve üzeri	29	4,10	0,90		
	Total	109	4,35	0,82		
2. Bağımsız denetim raporu, finansal raporların kalitesini değerlendirmek için önemlidir.	20-30	13	4,54	0,52	0,319	0,811
	31-40	22	4,45	0,91		
	41-50	45	4,36	0,80		
	50 ve üzeri	29	4,31	0,81		
	Total	109	4,39	0,79		
3. Denetim yapıldıktan sonra denetçiler finansal tabloların doğruluğundan sorumludurlar.	20-30	13	4,31	0,63	0,615	0,607
	31-40	22	4,27	1,08		
	41-50	45	4,38	0,65		
	50 ve üzeri	29	4,10	1,01		
	Total	109	4,28	0,85		
4. Denetim komitesi olmayan bir işletmede hileli finansal raporlama olasılığı yüksektir.	20-30	13	3,62	0,96	1,597	0,195
	31-40	22	3,82	1,10		
	41-50	45	3,53	1,01		
	50 ve üzeri	29	4,03	0,91		
	Total	109	3,73	1,01		
5. Bir denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal raporlamayı önlemektir.	20-30	13	3,08	1,32	0,921	0,433
	31-40	22	3,23	1,41		
	41-50	45	3,51	1,10		
	50 ve üzeri	29	3,66	1,29		
	Total	109	3,44	1,24		
6. Bağımsız denetçinin denetimini yaptığı bir şirketin aynı zamanda danışmanlığını yapması hile riskini artırır.	20-30	13	4,38	0,65	2,094	0,105
	31-40	22	4,36	1,09		
	41-50	45	3,87	1,16		
	50 ve üzeri	29	4,38	0,94		
	Total	109	4,17	1,06		
7. Bağımsız denetim faaliyeti, hileleri ve işletmelerin hile yapma arzusunu azaltmaktadır.	20-30	13	3,92	0,95	0,966	0,412
	31-40	22	4,36	1,05		
	41-50	45	4,11	0,61		
	50 ve üzeri	29	4,00	1,04		
	Total	109	4,11	0,87		
8. Bağımsız denetçinin iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini tespit etmesi hileli finansal raporlama riskini azaltır.	20-30	13	4,15	0,38	0,765	0,516
	31-40	22	4,27	0,63		
	41-50	45	4,00	0,71		
	50 ve üzeri	29	4,00	1,04		
	Total	109	4,07	0,77		

Tablo 4.13. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin yaşa göre değişimi

9. Olumlu görüş verilen denetim raporu finansal tabloların hatasız olduğunu garanti eder.	20-30	13	2,23	1,01	2,525	0,062
	31-40	22	2,73	1,32		
	41-50	45	2,71	0,92		
	50 ve üzeri	29	3,17	1,10		
	Total	109	2,78	1,09		
10. Olumlu görüş verilen denetim raporu mali tabloların hile ve yasa dışı işlemlerden arınmış olduğunu garanti eder.	20-30	13	2,23	1,17	1,672	0,178
	31-40	22	2,68	1,17		
	41-50	45	2,76	0,93		
	50 ve üzeri	29	3,00	1,04		
	Total	109	2,74	1,05		
11. Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha sık görülmektedir.	20-30	13	2,85	0,90	0,655	0,582
	31-40	22	3,14	1,28		
	41-50	45	2,73	1,01		
	50 ve üzeri	29	2,86	1,19		
	Total	109	2,86	1,10		
12. Borsada yüksek riskli olan şirketlerin, hileli finansal raporlama oluşturma eğilimi daha yüksektir.	20-30	13	3,00	1,08	0,327	0,806
	31-40	22	3,41	1,33		
	41-50	45	3,20	1,14		
	50 ve üzeri	29	3,24	1,27		
	Total	109	3,23	1,20		
13. Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.	20-30	13	3,92	0,86	1,895	0,135
	31-40	22	3,73	1,39		
	41-50	45	3,78	0,88		
	50 ve üzeri	29	3,28	0,96		
	Total	109	3,65	1,03		
14. Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	20-30	13	3,00	0,91	0,951	0,419
	31-40	22	3,09	1,44		
	41-50	45	2,82	1,19		
	50 ve üzeri	29	2,55	1,12		
	Total	109	2,83	1,20		
15. Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir	20-30	13	2,77	1,01	0,961	0,414
	31-40	22	3,00	1,38		
	41-50	45	2,58	1,03		
	50 ve üzeri	29	2,52	1,06		
	Total	109	2,67	1,11		

Tablo 4.13. (devam) Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin yaşa göre değişimi

Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyi yaş gruplarına göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile farklı yaş gruplarında olan kişilerin bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyi aynıdır denilebilir. Bu durumda H_0 hipotezi kabul edilmektedir.

4.9.4. H₄ Hipotezinin Sınanması

Ankete katılan bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikle ilgili yargılara katılım düzeylerinde yaşa göre bir farklılaşma bulunup bulunmadığını belirlemek için kurulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans analizi sonucunda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

H₄: Bağımsız denetçilerin yaşına göre mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₀: Bağımsız denetçilerin yaşına göre mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin yaşa göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları verilmiştir.

İfadeler	Yaş	N	Ortalama	Std. Sapma	F	P
16. Denetçiler her işletme ve her denetim alanında mesleki şüphencilikle denetim faaliyetini yürütmelidir.	20-30	13	4,62	0,51	1,008	0,392
	31-40	22	4,59	0,59		
	41-50	45	4,36	0,71		
	50 ve üzeri	29	4,34	0,81		
	Total	109	4,43	0,70		
17. Bağımsız denetim çalışmalarında mesleki şüphencilik önemli bir yere sahiptir.	20-30	13	4,62	0,51	1,519	0,214
	31-40	22	4,68	0,57		
	41-50	45	4,40	0,72		
	50 ve üzeri	29	4,31	0,81		
	Total	109	4,46	0,70		
18. Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik deneyimle elde edilir.	20-30	13	4,00	0,82	0,538	0,657
	31-40	22	4,36	0,66		
	41-50	45	4,13	0,92		
	50 ve üzeri	29	4,14	1,03		
	Total	109	4,17	0,89		
19. Hilelerin tespitinde en önemli unsur denetçinin mesleki şüphenciliğidir.	20-30	13	4,15	0,69	2,899	0,039*
	31-40	22	4,27	0,70		
	41-50	45	3,67	1,09		
	50 ve üzeri	29	4,14	0,88		
	Total	109	3,97	0,95		

Tablo 4.14. Mesleki şüphencilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin yaşa göre değişimi

20. Denetimin ilk yılında müşteriyi iyi tanımadığı için denetçinin mesleki şüpheciliği daha yüksek olmalıdır.	20-30	13	4,31	0,85	0,621	0,603
	31-40	22	4,09	1,31		
	41-50	45	4,11	0,88		
	50 ve üzeri	29	4,38	0,78		
	Total	109	4,20	0,95		
21. Çevresel faktörler mesleki şüpheciliğin etkin uygulanmasını etkileyebilir.	20-30	13	3,62	0,77	0,208	0,891
	31-40	22	3,64	1,14		
	41-50	45	3,60	0,91		
	50 ve üzeri	29	3,45	1,02		
	Total	109	3,57	0,97		
22. Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum.	20-30	13	3,38	0,96	2,935	0,037*
	31-40	22	3,95	0,65		
	41-50	45	3,36	0,96		
	50 ve üzeri	29	3,79	0,94		
	Total	109	3,60	0,92		
23. Karar verirken mesleki şüphecilik gereği acele etmiyorum.	20-30	13	3,85	0,69	2,264	0,085
	31-40	22	4,32	0,57		
	41-50	45	4,00	0,67		
	50 ve üzeri	29	4,21	0,56		
	Total	109	4,10	0,64		
24. Denetim esnasında gördüğüm ve duyduğum şeyleri detaylı olarak sorguluyorum.	20-30	13	4,31	0,48	0,870	0,459
	31-40	22	4,41	0,73		
	41-50	45	4,20	0,50		
	50 ve üzeri	29	4,14	0,79		
	Total	109	4,24	0,64		
25. Denetlediğim işletmedeki açıklamalarda uyumsuzluklar olduğunu hemen fark ederim.	20-30	13	3,77	0,60	0,300	0,826
	31-40	22	3,95	1,00		
	41-50	45	3,78	0,79		
	50 ve üzeri	29	3,72	1,07		
	Total	109	3,80	0,89		
26. Çoğu zaman denetim ekibimdeki diğer kişilerin ne düşündüğüne katılıyorum.	20-30	13	3,46	0,78	0,601	0,616
	31-40	22	3,68	0,78		
	41-50	45	3,47	0,81		
	50 ve üzeri	29	3,34	1,11		
	Total	109	3,48	0,89		
27. Daha fazla bilgi edinip emin olana kadar meselelere karar vermek için bekliyorum.	20-30	13	4,00	0,41	1,922	0,131
	31-40	22	4,36	0,58		
	41-50	45	4,11	0,57		
	50 ve üzeri	29	3,93	0,88		
	Total	109	4,10	0,67		

Tablo 4.14. (devam) Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin yaşa göre değişimi

28. Hızlı karar vermek zorunda kalmaktan hiç hoşlanmıyorum.	20-30	13	3,92	0,86	0,516	0,672
	31-40	22	4,27	0,83		
	41-50	45	4,07	0,86		
	50 ve üzeri	29	4,14	0,88		
	Total	109	4,11	0,85		
29. Karar vermeden önce mevcut bilgileri en iyi şekilde değerlendirdiğimden emin olmak isterim.	20-30	13	4,23	0,44	1,240	0,299
	31-40	22	4,64	0,49		
	41-50	45	4,38	0,72		
	50 ve üzeri	29	4,28	1,00		
	Total	109	4,39	0,74		
30. Analitik düşünmek mesleki şüpheliğin temelidir.	20-30	13	4,38	0,65	0,666	0,575
	31-40	22	4,55	0,51		
	41-50	45	4,24	0,98		
	50 ve üzeri	29	4,34	0,81		
	Total	109	4,35	0,82		

*p<0,05

Tablo 4.14. (devam) Mesleki şüpheliçilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin yaşa göre değişimi

Tek yönlü varyans analizi sonuçlarına göre;

Hilelerin tespitinde en önemli unsur denetçinin mesleki şüpheliçiliğidir.

Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum.

ifadelerine katılım düzeyi yaş gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir ve bu durumda H₄ hipotezi kabul edilmektedir. Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek için TUKEY testi yapılmıştır.

Dependent Variable			Ortalama Farkı	Std. Hata	p	%95 Güven Aralığı	
						Alt sınır	Üst Sınır
19. Hilelerin tespitinde en önemli unsur denetçinin mesleki şüpheliçiliğidir.	20-30	31-40	-,119	,323	,714	-,76	,52
		41-50	,487	,291	,097	-,09	1,06
		50 ve üzeri	,016	,308	,959	-,60	,63
	31-40	20-30	,119	,323	,714	-,52	,76
		41-50	,606*	,240	,013	,13	1,08
		50 ve üzeri	,135	,261	,607	-,38	,65
	41-50	20-30	-,487	,291	,097	-1,06	,09
		31-40	-,606*	,240	,013	-1,08	-,13
		50 ve üzeri	-,471*	,220	,034	-,91	-,04
	50 ve üzeri	20-30	-,016	,308	,959	-,63	,60
		31-40	-,135	,261	,607	-,65	,38
		41-50	,471*	,220	,034	,04	,91

Tablo 4.15. Anlamlı farklılık gösteren ifadelerin TUKEY testi

22. Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum.	20-30	31-40	-,570	,315	,073	-1,19	,05
		41-50	,029	,283	,919	-,53	,59
		50 ve üzeri	-,408	,300	,177	-1,00	,19
	31-40	20-30	,570	,315	,073	-,05	1,19
		41-50	,599*	,234	,012	,13	1,06
		50 ve üzeri	,161	,255	,527	-,34	,67
	41-50	20-30	-,029	,283	,919	-,59	,53
		31-40	-,599*	,234	,012	-1,06	-,13
		50 ve üzeri	-,438*	,214	,044	-,86	-,01
	50 ve üzeri	20-30	,408	,300	,177	-,19	1,00
		31-40	-,161	,255	,527	-,67	,34
		41-50	,438*	,214	,044	,01	,86

Tablo 4.15. (devam) Anlamlı farklılık gösteren ifadelerin TUKEY testi

Yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre, “Hilelerin tespitinde en önemli unsur denetçinin mesleki şüpheciliğidir.” ifadesi için; 31-40 yaş ve 50 ve üzeri yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi 41-50 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir.

“Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum.” ifadesi için; 31-40 yaş ve 50 ve üzeri yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi 41-50 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir.

4.9.5. H₅ Hipotezinin Sınanması

Ankete katılan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeylerinde eğitime göre bir farklılaşma bulunup bulunmadığını belirlemek için kurulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans analizi sonucunda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

H₅: Bağımsız denetçilerin eğitim durumuna göre bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₀: Bağımsız denetçilerin eğitim durumuna göre bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin eğitim durumuna göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan bağımsız gruplarda t testi verilmiştir.

İfadeler	Eğitim	N	Ortalama	Std. Sapma	t	p
1. Bağımsız denetim raporu işletme hakkında karar almada önemli ve faydalı bir araçtır.	Lisans	68	4,31	,815	-0,650	0,517
	Yüksek Lisans	41	4,41	,836		
2. Bağımsız denetim raporu, finansal raporların kalitesini değerlendirmek için önemlidir.	Lisans	68	4,32	,818	-1,049	0,297
	Yüksek Lisans	41	4,49	,746		
3. Denetim yapıldıktan sonra denetçiler finansal tabloların doğruluğundan sorumludurlar.	Lisans	68	4,24	,831	-0,631	0,529
	Yüksek Lisans	41	4,34	,883		
4. Denetim komitesi olmayan bir işletmede hileli finansal raporlama olasılığı yüksektir.	Lisans	68	3,72	1,049	-0,178	0,859
	Yüksek Lisans	41	3,76	,943		
5. Bir denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal raporlamayı önlemektir.	Lisans	68	3,40	1,259	-0,467	0,642
	Yüksek Lisans	41	3,51	1,227		
6. Bağımsız denetçinin denetimini yaptığı bir şirketin aynı zamanda danışmanlığını yapması hile riskini artırır.	Lisans	68	4,22	1,077	0,703	0,484
	Yüksek Lisans	41	4,07	1,034		
7. Bağımsız denetim faaliyeti, hileleri ve işletmelerin hile yapma arzusunu azaltmaktadır.	Lisans	68	4,12	,873	0,116	0,908
	Yüksek Lisans	41	4,10	,889		
8. Bağımsız denetçinin iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini tespit etmesi hileli finansal raporlama riskini azaltır.	Lisans	68	4,01	,837	-1,030	0,305
	Yüksek Lisans	41	4,17	,629		
9. Olumlu görüş verilen denetim raporu finansal tabloların hatasız olduğunu garanti eder.	Lisans	68	2,85	1,110	0,900	0,370
	Yüksek Lisans	41	2,66	1,063		
10. Olumlu görüş verilen denetim raporu mali tabloların hile ve yasa dışı işlemlerden arınmış olduğunu garanti eder.	Lisans	68	2,88	1,058	1,803	0,074
	Yüksek Lisans	41	2,51	1,003		
11. Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha sık görülmektedir.	Lisans	68	2,96	1,071	1,143	0,255
	Yüksek Lisans	41	2,71	1,146		
12. Borsada yüksek riskli olan şirketlerin, hileli finansal raporlama oluşturma eğilimi daha yüksektir.	Lisans	68	3,32	1,239	1,057	0,293
	Yüksek Lisans	41	3,07	1,127		
13. Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.	Lisans	68	3,65	1,033	-0,056	0,955
	Yüksek Lisans	41	3,66	1,039		

Tablo 4.16. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin eğitim durumuna göre değişimi

14. Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	Lisans	68	2,90	1,271	0,798	0,427
	Yüksek Lisans	41	2,71	1,078		
15. Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir	Lisans	68	2,57	1,041	-1,163	0,248
	Yüksek Lisans	41	2,83	1,223		
16. Denetçiler her işletme ve her denetim alanında mesleki şüphecilikle denetim faaliyetini yürütmelidir.	Lisans	68	4,35	,787	-1,515	0,133
	Yüksek Lisans	41	4,56	,502		

Tablo 4.16. (devam) Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin eğitim durumuna göre değişimi

Bağımsız gruplarda t testi sonuçlarına göre; bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyi eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile lisans ve yüksek lisans mezunu kişilerin bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyi aynıdır. Bu durumda H_0 hipotezi kabul edilmektedir.

4.9.6. H_6 Hipotezinin Sınanması

Ankete katılan bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeylerinde eğitim durumuna göre bir farklılaşma bulunup bulunmadığını belirlemek için kurulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans analizi sonucund aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

H_5 : Bağımsız denetçilerin eğitim durumuna göre mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_0 : Bağımsız denetçilerin eğitim durumuna göre mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin eğitim durumuna göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan bağımsız gruplarda t testi verilmiştir.

İfadeler	Eğitim	N	Ortalama	Std. Sapma	t	p
17. Bağımsız denetim çalışmalarında mesleki şüphecilik önemli bir yere sahiptir.	Lisans	68	4,40	,794	-1,185	0,239
	Yüksek Lisans	41	4,56	,502		
18. Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik deneyimle elde edilir.	Lisans	68	4,09	,893	-1,167	0,246
	Yüksek Lisans	41	4,29	,873		
19. Hilelerin tespitinde en önemli unsur denetçinin mesleki şüpheciliğidir.	Lisans	68	3,99	,906	0,181	0,857
	Yüksek Lisans	41	3,95	1,024		
20. Denetimin ilk yılında müşteriyi iyi tanınmadığı için denetçinin mesleki şüpheciliği daha yüksek olmalıdır.	Lisans	68	4,31	,868	1,523	0,131
	Yüksek Lisans	41	4,02	1,060		
21. Çevresel faktörler mesleki şüpheciliğin etkin uygulanmasını etkileyebilir.	Lisans	68	3,51	1,000	-0,752	0,454
	Yüksek Lisans	41	3,66	,911		
22. Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum.	Lisans	68	3,72	,895	1,827	0,070
	Yüksek Lisans	41	3,39	,945		
23. Karar verirken mesleki şüphecilik gereği acele etmiyorum.	Lisans	68	4,10	,672	0,042	0,966
	Yüksek Lisans	41	4,10	,583		
24. Denetim esnasında gördüğüm ve duyduğum şeyleri detaylı olarak sorguluyorum.	Lisans	68	4,18	,645	-1,315	0,191
	Yüksek Lisans	41	4,34	,617		
25. Denetlediğim işletmedeki açıklamalarda uyumsuzluklar olduğunu hemen fark ederim.	Lisans	68	3,75	,952	-0,726	0,469
	Yüksek Lisans	41	3,88	,781		
26. Çoğu zaman denetim ekibimdeki diğer kişilerin ne düşündüğüne katılıyorum.	Lisans	68	3,53	,922	0,791	0,431
	Yüksek Lisans	41	3,39	,833		
27. Daha fazla bilgi edinip emin olana kadar meselelere karar vermek için bekliyorum.	Lisans	68	4,07	,698	-0,551	0,583
	Yüksek Lisans	41	4,15	,615		
28. Hızlı karar vermek zorunda kalmaktan hiç hoşlanmıyorum.	Lisans	68	4,21	,802	1,518	0,132
	Yüksek Lisans	41	3,95	,921		
29. Karar vermeden önce mevcut bilgileri en iyi şekilde değerlendirdiğimden emin olmak isterim.	Lisans	68	4,38	,847	-0,053	0,958
	Yüksek Lisans	41	4,39	,542		
30. Analitik düşünmek mesleki şüpheciliğin temelidir.	Lisans	68	4,32	,905	-0,410	0,683
	Yüksek Lisans	41	4,39	,666		

Tablo 4.17. Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin eğitim durumuna göre değişimi

Bağımsız gruplarda t testi sonuçlarına göre; mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyi eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile lisans ve yüksek lisans mezunu kişilerin mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyi aynı olmaktadır. Bu durumda H_0 hipotezi kabul edilmektedir.

4.9.7. H₇ Hipotezinin Sınanması

Ankete katılan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeylerinde unvana göre bir farklılaşma bulunup bulunmadığını belirlemek için kurulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans analizi sonucunda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

H₇: Bağımsız denetçilerin unvanına göre bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₀: Bağımsız denetçilerin unvanına göre bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin unvana göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan bağımsız gruplarda t testi sonuçları verilmiştir.

İfadeler	Unvan	N	Ortalama	Std. Sapma	t	p
1. Bağımsız denetim raporu işletme hakkında karar almada önemli ve faydalı bir araçtır.	SMMM	88	4,39	0,76	0,983	0,328
	YMM	21	4,19	1,03		
2. Bağımsız denetim raporu, finansal raporların kalitesini değerlendirmek için önemlidir.	SMMM	88	4,40	0,77	0,333	0,740
	YMM	21	4,33	0,91		
3. Denetim yapıldıktan sonra denetçiler finansal tabloların doğruluğundan sorumludurlar.	SMMM	88	4,22	0,90	-1,503	0,136
	YMM	21	4,52	0,51		
4. Denetim komitesi olmayan bir işletmede hileli finansal raporlama olasılığı yüksektir.	SMMM	88	3,78	1,00	1,066	0,289
	YMM	21	3,52	1,03		
5. Bir denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal raporlamayı önlemektir.	SMMM	88	3,34	1,27	-1,726	0,087
	YMM	21	3,86	1,06		
6. Bağımsız denetçinin denetimini yaptığı bir şirketin aynı zamanda danışmanlığını yapması hile riskini artırır.	SMMM	88	4,25	0,99	1,729	0,087
	YMM	21	3,81	1,29		

Tablo 4.18. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin unvana göre değişimi.

7. Bağımsız denetim faaliyeti, hileleri ve işletmelerin hile yapma arzusunu azaltmaktadır.	SMMM	88	4,16	0,84	1,199	0,233
	YMM	21	3,90	1,00		
8. Bağımsız denetçinin iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini tespit etmesi hileli finansal raporlama riskini azaltır.	SMMM	88	4,03	0,78	-1,097	0,275
	YMM	21	4,24	0,70		
9. Olumlu görüş verilen denetim raporu finansal tabloların hatasız olduğunu garanti eder.	SMMM	88	2,69	1,10	-1,711	0,090
	YMMM	21	3,14	1,01		
10. Olumlu görüş verilen denetim raporu mali tabloların hile ve yasa dışı işlemlerden arınmış olduğunu garanti eder.	MMM	88	2,67	1,04	-1,489	0,139
	YMM	21	3,05	1,07		
11. Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha sık görülmektedir.	SMMM	88	2,90	1,12	0,684	0,495
	YMM	21	2,71	1,01		
12. Borsada yüksek riski olan şirketlerin, hileli finansal raporlama oluşturma eğilimi daha yüksektir.	SMMM	88	3,20	1,17	-0,441	0,660
	YMM	21	3,33	1,35		
13. Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.	SMMM	88	3,65	1,04	-0,075	0,940
	YMM	21	3,67	1,02		
14. Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	SMMM	88	2,91	1,19	1,493	0,138
	YMM	21	2,48	1,21		
15. Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir	SMMM	88	2,66	1,10	-0,203	0,839
	YMM	21	2,71	1,19		

Tablo 4.18. (devam) Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin unvana göre değişimi.

Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyi unvana gruplarına göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile SMMM ve YMM unvanına sahip kişilerin bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyi aynıdır denilebilir. Bu durumda H_0 hipotezi kabul edilmektedir.

4.9.8. H_8 Hipotezinin Sınanması

Ankete katılan bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeylerinde unvana göre bir farklılaşma bulunup bulunmadığını belirlemek için kurulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans analizi sonucunda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

H_8 : Bağımsız denetçilerin unvanına göre mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₀: Bağımsız denetçilerin unvanına göre mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin unvana göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan bağımsız gruplarda t testi sonuçları aşağıda verilmiştir.

İfadeler	Unvan	N	Ortalama	Std. Sapma	t	p
16. Denetçiler her işletme ve her denetim alanında mesleki şüphecilikle denetim faaliyetini yürütmelidir.	SMMM	88	4,40	0,74	-1,024	0,308
	YMM	21	4,57	0,51		
17. Bağımsız denetim çalışmalarında mesleki şüphecilik önemli bir yere sahiptir.	SMMM	88	4,43	0,74	-0,819	0,415
	YMM	21	4,57	0,51		
18. Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik deneyimle elde edilir.	SMMM	88	4,13	0,92	-0,966	0,336
	YMM	21	4,33	0,73		
19. Hilelerin tespitinde en önemli unsur denetçinin mesleki şüpheciliğidir.	SMMM	88	3,94	1,00	-0,659	0,511
	YMM	21	4,10	0,70		
20. Denetimin ilk yılında müşteriyi iyi tanınmadığı için denetçinin mesleki şüpheciliği daha yüksek olmalıdır.	SMMM	88	4,23	0,94	0,570	0,570
	YMM	21	4,10	1,00		
21. Çevresel faktörler mesleki şüpheciliğin etkin uygulanmasını etkileyebilir.	SMMM	88	3,50	0,99	-1,532	0,128
	YMM	21	3,86	0,79		
22. Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum.	SMMM	88	3,59	0,95	-0,125	0,901
	YMM	21	3,62	0,80		
23. Karar verirken mesleki şüphecilik gereği acele etmiyorum.	SMMM	88	4,05	0,66	-1,881	0,063
	YMM	21	4,33	0,48		
24. Denetim esnasında gördüğüm ve duyduğum şeyleri detaylı olarak sorguluyorum.	SMMM	88	4,19	0,66	-1,531	0,129
	YMM	21	4,43	0,51		
25. Denetlediğim işletmedeki açıklamalarda uyumsuzluklar olduğunu hemen fark ederim.	SMMM	88	3,77	0,91	-0,609	0,544
	YMM	21	3,90	0,83		
26. Çoğu zaman denetim ekibimdeki diğer kişilerin ne düşündüğüne katılıyorum.	SMMM	88	3,45	0,92	-0,540	0,590
	YMM	21	3,57	0,75		
27. Daha fazla bilgi edinip emin olana kadar meselelere karar vermek için bekliyorum.	SMMM	88	4,03	0,69	-2,182	0,031*
	YMM	21	4,38	0,50		

Tablo 4.19. Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin unvana göre değişimi

28. Hızlı karar vermek zorunda kalmaktan hiç hoşlanmıyorum.	SMMM	88	4,07	0,81	-1,050	0,296
	YMM	21	4,29	1,01		
29. Karar vermeden önce mevcut bilgileri en iyi şekilde değerlendirdiğimden emin olmak isterim.	SMMM	88	4,32	0,78	-1,953	0,053
	YMM	21	4,67	0,48		
30. Analitik düşünmek mesleki şüphecilik temelidir.	SMMM	88	4,26	0,86	-2,318	0,022*
	YMM	21	4,71	0,46		

*p<0,05

Tablo 4.19. (devam) Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin unvana göre değişimi

Tek yönlü varyans analizi sonuçlarına göre;

Daha fazla bilgi edinip emin olana kadar meselelere karar vermek için bekliyorum.

Analitik düşünmek mesleki şüphecilik temelidir.

ifadelerine katılım düzeyi unvana göre anlamlı farklılık göstermektedir. Şöyle ki, YMM unvanına sahip kişilerin bu ifadeler katılma düzeyi daha yüksektir. Buna göre H₈ hipotezi kabul edilmektedir.

4.9.9. H₉ Hipotezinin Sınanması

Ankete katılan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeylerinde deneyim yılına göre bir farklılaşma bulunup bulunmadığını belirlemek için kurulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans analizi sonucunda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

H₉: Bağımsız denetçilerin deneyim yılına göre bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₀: Bağımsız denetçilerin deneyim yılına göre bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin mesleki deneyime göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan tek yönlü varyans (ANOVA) analizi sonuçları verilmiştir.

İfadeler	Tecrübe yılı	N	Ortalama	Std. Sapma	F	P
1. Bağımsız denetim raporu işletme hakkında karar almada önemli ve faydalı bir araçtır.	1-5 yıl	15	4,53	0,52	0,733	0,572
	6-10 yıl	6	4,50	0,55		
	11-15 yıl	19	4,11	1,20		
	16-20 yıl	28	4,43	0,63		
	21 yıl ve üzeri	41	4,32	0,85		
	Total	109	4,35	0,82		
2. Bağımsız denetim raporu, finansal raporların kalitesini değerlendirmek için önemlidir.	1-5 yıl	15	4,40	0,51	0,735	0,570
	6-10 yıl	6	4,50	0,55		
	11-15 yıl	19	4,11	1,20		
	16-20 yıl	28	4,46	0,69		
	21 yıl ve üzeri	41	4,44	0,74		
	Total	109	4,39	0,79		
3. Denetim yapıldıktan sonra denetçiler finansal tabloların doğruluğundan sorumludurlar.	1-5 yıl	15	4,13	0,83	0,492	0,741
	6-10 yıl	6	4,67	0,52		
	11-15 yıl	19	4,37	0,76		
	16-20 yıl	28	4,25	0,97		
	21 yıl ve üzeri	41	4,24	0,86		
	Total	109	4,28	0,85		
4. Denetim komitesi olmayan bir işletmede hileli finansal raporlama olasılığı yüksektir.	1-5 yıl	15	3,67	0,72	1,961	0,106
	6-10 yıl	6	3,00	1,55		
	11-15 yıl	19	3,58	1,12		
	16-20 yıl	28	3,61	1,03		
	21 yıl ve üzeri	41	4,02	0,88		
	Total	109	3,73	1,01		
5. Bir denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal raporlamayı önlemektir.	1-5 yıl	15	3,07	1,16	0,805	0,524
	6-10 yıl	6	3,67	1,37		
	11-15 yıl	19	3,26	1,37		
	16-20 yıl	28	3,39	1,20		
	21 yıl ve üzeri	41	3,66	1,24		
	Total	109	3,44	1,24		
6. Bağımsız denetçinin denetimini yaptığı bir şirketin aynı zamanda danışmanlığını yapması hile riskini artırır.	1-5 yıl	15	4,40	0,51	1,000	0,411
	6-10 yıl	6	3,50	1,38		
	11-15 yıl	19	4,05	1,22		
	16-20 yıl	28	4,32	0,90		
	21 yıl ve üzeri	41	4,12	1,17		
	Total	109	4,17	1,06		

Tablo 4.20. Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin mesleki deneyime göre değişimi

7. Bağımsız denetim faaliyeti, hileleri ve işletmelerin hile yapma arzusunu azaltmaktadır.	1-5 yıl	15	4,07	0,70	0,414	0,798
	6-10 yıl	6	4,17	1,17		
	11-15 yıl	19	4,00	1,15		
	16-20 yıl	28	4,29	0,76		
	21 yıl ve üzeri	41	4,05	0,84		
	Total	109	4,11	0,87		
8. Bağımsız denetçinin iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini tespit etmesi hileli finansal raporlama riskini azaltır.	1-5 yıl	15	4,20	0,41	0,343	0,849
	6-10 yıl	6	4,17	0,41		
	11-15 yıl	19	4,00	0,82		
	16-20 yıl	28	3,96	0,79		
	21 yıl ve üzeri	41	4,12	0,87		
	Total	109	4,07	0,77		
9. Olumlu görüş verilen denetim raporu finansal tabloların hatasız olduğunu garanti eder.	1-5 yıl	15	2,40	1,18	1,281	0,282
	6-10 yıl	6	2,67	1,21		
	11-15 yıl	19	2,79	1,08		
	16-20 yıl	28	2,61	1,07		
	21 yıl ve üzeri	41	3,05	1,05		
	Total	109	2,78	1,09		
10. Olumlu görüş verilen denetim raporu mali tabloların hile ve yasa dışı işlemlerden arınmış olduğunu garanti eder.	1-5 yıl	15	2,40	1,12	0,520	0,721
	6-10 yıl	6	2,83	1,47		
	11-15 yıl	19	2,84	1,01		
	16-20 yıl	28	2,71	1,08		
	21 yıl ve üzeri	41	2,83	0,97		
	Total	109	2,74	1,05		
11. Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha sık görülmektedir.	1-5 yıl	15	2,87	0,99	0,411	0,800
	6-10 yıl	6	2,83	1,33		
	11-15 yıl	19	3,00	1,25		
	16-20 yıl	28	2,64	0,91		
	21 yıl ve üzeri	41	2,95	1,18		
	Total	109	2,86	1,10		
12. Borsada yüksek riskli olan şirketlerin, hileli finansal raporlama oluşturma eğilimi daha yüksektir.	1-5 yıl	15	2,93	1,16	0,518	0,722
	6-10 yıl	6	3,50	1,38		
	11-15 yıl	19	3,42	1,22		
	16-20 yıl	28	3,11	1,20		
	21 yıl ve üzeri	41	3,29	1,21		
	Total	109	3,23	1,20		

Tablo 4.20. (devam) Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin mesleki deneyime göre değişimi

13. Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.	1-5 yıl	15	3,87	0,92	1,235	0,301
	6-10 yıl	6	4,17	0,41		
	11-15 yıl	19	3,42	1,30		
	16-20 yıl	28	3,82	1,09		
	21 yıl ve üzeri	41	3,49	0,93		
	Total	109	3,65	1,03		
14. Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	1-5 yıl	15	3,00	0,93	0,712	0,586
	6-10 yıl	6	3,17	1,33		
	11-15 yıl	19	3,11	1,20		
	16-20 yıl	28	2,64	1,39		
	21 yıl ve üzeri	41	2,71	1,15		
	Total	109	2,83	1,20		
15. Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir	1-5 yıl	15	3,00	1,00	0,874	0,482
	6-10 yıl	6	2,67	1,21		
	11-15 yıl	19	2,89	1,15		
	16-20 yıl	28	2,64	1,31		
	21 yıl ve üzeri	41	2,46	0,98		
	Total	109	2,67	1,11		

Tablo 4.20. (devam) Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin mesleki deneyime göre değişimi

Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyinin mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile farklı mesleki deneyime sahip kişilerin Bağımsız denetim ve hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılım düzeyleri aynıdır denilebilir. Bu durumda H_0 hipotezi kabul edilmektedir.

4.9.10. H_{10} Hipotezinin Sınanması

Ankete katılan bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeylerinde deneyim yılına göre bir farklılaşma bulunup bulunmadığını belirlemek için kurulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans analizi sonucunda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

H_{10} : Bağımsız denetçilerin deneyim yılına göre mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_0 : Bağımsız denetçilerin deneyim yılına göre mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin deneyime göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonuçları verilmiştir.

İfadeler	Tecrübe yılı	N	Ortalama	Std. Sapma	F	P
16. Denetçiler her işletme ve her denetim alanında mesleki şüphecilikle denetim faaliyetini yürütmelidir.	1-5 yıl	15	4,60	0,51	0,895	0,470
	6-10 yıl	6	4,50	0,55		
	11-15 yıl	19	4,21	0,92		
	16-20 yıl	28	4,54	0,69		
	21 yıl ve üzeri	41	4,39	0,67		
	Total	109	4,43	0,70		
17. Bağımsız denetim çalışmalarında mesleki şüphecilik önemli bir yere sahiptir.	1-5 yıl	15	4,60	0,51	0,844	0,500
	6-10 yıl	6	4,50	0,55		
	11-15 yıl	19	4,32	0,95		
	16-20 yıl	28	4,61	0,69		
	21 yıl ve üzeri	41	4,37	0,66		
	Total	109	4,46	0,70		
18. Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik deneyimle elde edilir.	1-5 yıl	15	4,13	0,83	0,077	0,989
	6-10 yıl	6	4,33	0,52		
	11-15 yıl	19	4,21	0,79		
	16-20 yıl	28	4,14	1,04		
	21 yıl ve üzeri	41	4,15	0,91		
	Total	109	4,17	0,89		
19. Hilelerin tespitinde en önemli unsur denetçinin mesleki şüpheciliğidir.	1-5 yıl	15	4,20	0,68	0,553	0,697
	6-10 yıl	6	4,33	0,52		
	11-15 yıl	19	3,84	0,96		
	16-20 yıl	28	3,93	1,12		
	21 yıl ve üzeri	41	3,93	0,96		
	Total	109	3,97	0,95		
20. Denetimin ilk yılında müşteriyi iyi tanımadığı için denetçinin mesleki şüpheciliği daha yüksek olmalıdır.	1-5 yıl	15	4,33	0,90	0,840	0,503
	6-10 yıl	6	4,67	0,52		
	11-15 yıl	19	4,11	1,05		
	16-20 yıl	28	4,00	1,15		
	21 yıl ve üzeri	41	4,27	0,81		
	Total	109	4,20	0,95		
21. Çevresel faktörler mesleki şüpheciliğin etkin uygulanmasını etkileyebilir.	1-5 yıl	15	3,73	0,88	1,788	0,137
	6-10 yıl	6	4,33	0,52		
	11-15 yıl	19	3,26	1,19		
	16-20 yıl	28	3,68	0,82		
	21 yıl ve üzeri	41	3,46	0,98		
	Total	109	3,57	0,97		

Tablo 4.21. Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin mesleki deneyime göre değişimi

22. Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum.	1-5 yıl	15	3,40	0,91	0,996	0,413
	6-10 yıl	6	3,33	0,82		
	11-15 yıl	19	3,95	0,78		
	16-20 yıl	28	3,57	0,92		
	21 yıl ve üzeri	41	3,56	1,00		
	Total	109	3,60	0,92		
23. Karar verirken mesleki şüphecilik gereği acele etmiyorum.	1-5 yıl	15	4,00	0,65	0,389	0,816
	6-10 yıl	6	4,00	0,63		
	11-15 yıl	19	4,05	0,52		
	16-20 yıl	28	4,07	0,86		
	21 yıl ve üzeri	41	4,20	0,51		
	Total	109	4,10	0,64		
24. Denetim esnasında gördüğüm ve duyduğum şeyleri detaylı olarak sorguluyorum.	1-5 yıl	15	4,27	0,80	0,065	0,992
	6-10 yıl	6	4,33	0,52		
	11-15 yıl	19	4,26	0,45		
	16-20 yıl	28	4,21	0,57		
	21 yıl ve üzeri	41	4,22	0,72		
	Total	109	4,24	0,64		
25. Denetlediğim işletmedeki açıklamalarda uyumsuzluklar olduğunu hemen fark ederim.	1-5 yıl	15	3,87	0,64	0,286	0,886
	6-10 yıl	6	3,83	0,98		
	11-15 yıl	19	3,63	0,90		
	16-20 yıl	28	3,75	1,00		
	21 yıl ve üzeri	41	3,88	0,90		
	Total	109	3,80	0,89		
26. Çoğu zaman denetim ekibimdeki diğer kişilerin ne düşündüğüne katılıyorum.	1-5 yıl	15	3,67	0,82	1,276	0,284
	6-10 yıl	6	3,83	0,41		
	11-15 yıl	19	3,53	0,90		
	16-20 yıl	28	3,18	0,94		
	21 yıl ve üzeri	41	3,54	0,90		
	Total	109	3,48	0,89		
27. Daha fazla bilgi edinip emin olana kadar meselelere karar vermek için bekliyorum.	1-5 yıl	15	4,13	0,52	0,239	0,916
	6-10 yıl	6	4,17	0,41		
	11-15 yıl	19	4,00	0,75		
	16-20 yıl	28	4,18	0,67		
	21 yıl ve üzeri	41	4,07	0,72		
	Total	109	4,10	0,67		

Tablo 4.21. (devam) Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin mesleki deneyime göre değişimi

28. Hızlı karar vermek zorunda kalmaktan hiç hoşlanmıyorum.	1-5 yıl	15	4,00	0,85	0,697	0,596
	6-10 yıl	6	4,00	0,63		
	11-15 yıl	19	3,89	1,15		
	16-20 yıl	28	4,29	0,85		
	21 yıl ve üzeri	41	4,15	0,73		
	Total	109	4,11	0,85		
29. Karar vermeden önce mevcut bilgileri en iyi şekilde değerlendirdiğimden emin olmak isterim.	1-5 yıl	15	4,33	0,49	0,931	0,449
	6-10 yıl	6	4,17	0,41		
	11-15 yıl	19	4,26	1,10		
	16-20 yıl	28	4,61	0,50		
	21 yıl ve üzeri	41	4,34	0,79		
	Total	109	4,39	0,74		
30. Analitik düşünmek mesleki şüphecilğin temelidir.	1-5 yıl	15	4,40	0,63	0,199	0,938
	6-10 yıl	6	4,50	0,55		
	11-15 yıl	19	4,21	0,98		
	16-20 yıl	28	4,36	0,83		
	21 yıl ve üzeri	41	4,37	0,86		
	Total	109	4,35	0,82		

Tablo 4.21. (devam) Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin mesleki deneyime göre değişimi

Mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyinin deneyim yılına göre ortalamaları mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile farklı deneyime sahip kişilerin mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılım düzeyleri aynıdır. Buna göre H_0 hipotezi kabul edilmektedir.



5. SONUÇ

Yaşanan muhasebe skandalları mesleki şüphecilik kavramının daha da önem kazanması ile standartlarda ve akademik çalışmalarda denetim kalitesinin artırılmasını etkileyen en önemli etkenlerden birinin denetçinin mesleki şüpheciliği olduğu ve mesleki şüpheciliğin denetimin bütün aşamalarında uygulanması gerektiğini ortaya koyulmasına rağmen, mesleki şüphecilikteki eksikliğe tam olarak neyin yol açtığı belli değildir. Bu nedenle, mesleki şüphecilik konusunda daha açık bir perspektifin oluşturulması, profesyonel denetçiler başta olmakla standartları oluşturan kurumlara ve sermaye piyasalarının işleyişine de katkı sağlayabilir. Mesleki şüphecilik seviyesinin, denetçinin mesleki deneyimi ve geçmişinin bir sonucu olup olmadığı, öğretilebilecek veya edinilebilecek bir nitelik olup olmadığı ya da yetersiz şüpheciliğin temel nedenlerinin neler olabileceği üzerine ilave araştırma ve analize ihtiyaç olduğu açıktır. Özetle, hem akademisyenlerin hem de denetçilerin denetim süreci boyunca mesleki şüphecilik ihtiyacını kabul edip, literatürde mesleki şüpheciliğe ilişkin çalışmalara yer vermeleri, denetim metodolojilerinde ve denetçi eğitimlerinde, mesleki şüphecilik kavramına yer vermeleri sebebiyle, mesleki şüphecilik kavramı önemli hale gelmektedir.

Özellikle yaşanan büyük muhasebe skandallarının ardından denetçinin mesleki şüpheciliği daha da önem kazanmış ve denetçilerin mesleki şüphecilik konusunda yeterliliği üzerindeki tartışmalar da artmıştır. Denetçilerin mesleki şüphecilik ve muhakeme gücünden yoksun olması denetçinin, denetlenen işletmenin mali verilerinde önemli bir hata veya düzensizlikler olmasına karşın, bunları fark etmemesi ya da yanlış değerlendirmesine neden olacaktır. Şöyle ki, uluslararası denetim standartları da mesleki şüpheciliği; sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutum olarak ifade etmiştir. Böyle bir durumda söz konusu hileli finansal raparolama ise mesleki şüpheciliğin önemi daha anlaşılır hale gelmektedir. Bu nedenle de bu çalışmada hileli finansal raporlama ve özellikle de Türkiye’de üzerine yetersiz sayıda çalışma bulunan bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliği konusu üzerine araştırma yapılması hedeflenmiştir. Bu çalışmanın daha önce yapılan çalışmalardan farkı hileli finansal raporlama ve mesleki şüphecilik kavramlarını bağımsız denetçiler açısından karşılaştırarak birlikte ele almayı ve bağımsız denetçilerin bu konulardaki duyarlılığının tespit edilerek, bu konular ile ilgili yaklaşımlarının araştırılması hedeflenmektedir.

Anket çalışması sonuçlarını ilk olarak katılımcıların demografik özelliklerinden yaş ve deneyim yılına göre ele alacak olursak, katılımcıların yaklaşık %65’lik kısmı 40 üzeri yaşta olan ve deneyim yılı olarak 16 yıl üzeri deneyime sahip kişilerden oluşmaktadır. Bu sonuca göre değerlendirme yapıldığında katılımcıların yeterli düzeyde tecrübeye, bilgi ve birikime sahip oldukları dikkate alınarak ankete verilen cevapların güvenilirliğinin arttırdığı düşünülmektedir.

Yapılan anket çalışmasıyla bağımsız denetçilerin; cinsiyetlerine, yaşlarına, eğitim düzeylerine ve deneyim yıllarına göre hileli finansal raporlama ve mesleki şüphencilik ile ilgili oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığı test edilmiştir. Uygulanan t-testi ve tek yönlü varyans analizi sonucuna göre katılımcıların cinsiyetlerine, yaşlarına, eğitim düzeylerine ve deneyim yıllarına göre hileli finansal raporlama ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında herhangi bir farkın olmadığı tespit edilmiştir. Mesleki şüphencilik ile ilgili oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında ise “Hilelerin tespitinde en önemli unsur denetçinin mesleki şüphenciliğidir” ve “Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum” ifadeleri tek yönlü varyans analiz i sonucunda yaş gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir. Bu nedenle de farkın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek için TUKEY testi kullanılmıştır. Bu test sonucuna göre bu ifadelere katılma düzeyi 31-40 yaş ve 50 yaş üzerindeki kişilerin katılımı 41-50 yaş arasındaki kişilere göre anlamlı derecede daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca tek yönlü varyans analizi sonuçlarına göre mesleki şüphencilik ile ilgili yargılardan “Daha fazla bilgi edinip emin olana kadar meselelere karar vermek için bekliyorum” ve “Analitik düşünmek mesleki şüphencilğin temelidir” ifadelerine katılım düzeyi unvana göre anlamlı farklılık göstermiş ve YMM unvanına sahip kişilerin bu ifadelere katılma düzeyinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Anket sonuçlarına göre bağımsız denetçiler denetim raporunun finansal raporların kalitesini değerlemede ve işletme hakkında karar almada çok faydalı ve önemli bir araç olduğunu ve aynı zamanda bağımsız denetim çalışmalarında mesleki şüphencilğin önemli bir yere sahip olduğunu bu nedenle de denetçilerin her işletme ve her denetim alanında mesleki şüphencilikle denetim faaliyetini yürütmeli olduğunu düşünmektedir.

Bundan başka katılımcıların kamu denetiminin hileli finansal raporlamayı önlemede etkili olmadığını ve Türkiye’de bağımsız denetçilerin finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahip olmadığını düşünmektedirler.

Bağımsız denetçilerin denetim sırasında, özellikle hileli finansal raporlama riskini göz önünde bulundurarak ve değerlendirme yaparken şüphecilik ve dikkat göstermeleri önemlidir. Bu araştırma sonucu, denetçilerin hileli finansal raporlama konusunda deneyime sahip olduğu ve özellikle hileli finansal raporlama söz konusu olduğunda, denetim çalışmalarının şüpheli bir tavırla gerçekleştirilmesinin ve genel olarak mesleki şüphecilik kavramının denetim çalışmalarında çok önemli yere sahip olduğuna inandığını göstermektedir. Genel olarak ele alındığında anket sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlama ve mesleki şüphecilik ile ilgili yeterli düzeyde bilgi ve birikime sahip olduğu söylenebilir. Özellikle mesleki şüphecilik ile ilgili yargılara katılma düzeyine bakıldığında bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe çok önem verdiği, denetimin her aşamasında mesleki şüpheciliği uyguladığını, ister denetim çalışmalarında isterse de hile tespitinde mesleki şüpheciliğin çok önemli bir yere sahip olduğunu ve özellikle mesleki şüpheciliğin deneyimle elde edildiğini düşünmektedirler.

Hileli finansal raporlama ve mesleki şüphecilik ile ilgili olarak bağımsız denetçilere yönelik olarak yapılan bu çalışmanın her araştırmada olduğu gibi bir takım kısıtları bulunmaktadır. Araştırmanın kısıtlarından en önemlisi, anket uygulamasının Ankara ili ile sınırlı olmasıdır. Ayrıca her anket araştırmasında karşılaşılabileceği gibi bu çalışmada da kapsam, örneklem, ölçüm ve cevaplama hataları söz konusu olabilir. Böyle bir durumda, özellikle Ankara ili ile sınırlı olan bu anket verilerinden elde edilen sonuçlara yönelik bir takım genelleme yapılması engellenebilmektedir. Bu nedenle de elde edilen bulguların genelleştirilebilmesi için anket gelecekte farklı illerde, bölgelerde yapılarak tüm Türkiye'yi kapsayacak şekilde genişletilebilir. Ayrıca her geçen gün önemi daha da artan hileli finansal raporlama ve özellikle Türkiye'de üzerine yeteri kadar çalışma bulunmayan mesleki şüphecilik ile ilgili çalışmalar bu kapsamda ele alınırsa bu kavram farklı boyutlarda analiz edilmiş olacaktır. Ayrıca Türkiye'de bağımsız denetçilerin bağımsızlığına ve bağımsız denetim kalitesine etki eden nedenlerin araştırılması ile literatüre katkı sağlanabilir.



KAYNAKLAR

- Açık, S. (2012). Muhasebede hata ve hilelerin vergi hukuku açısından incelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 351-366.
- Arı, M. (2008). “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenirliliği”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(2), 43-68.
- Arzova, B. (2009). *Muhasebe Teorisi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ataman, B., Aydın, R. (2017). “Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma”. *Marmara Business Review*, 2, 7.
- Atasoy, R. (2010). *Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Türkiye Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bayraklı, H. H. Erkan, M., Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Osmangazi: Ekin Yayınevi.
- Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trakya, 13-14.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği: Hile- Çalışan Hileleri* (Birinci basım). İstanbul: Alfa Basım Yayın, 60.
- Cankar, İ. (2006). “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”. *23 Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi*, 61, 69-71.
- Çetin, B. (2011). *Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği*. Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Çıtak, N. (2009), *Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Dalkılıç, F., Oktay, S. (2011). “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphencilik”. *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, 103, 64-69.
- Demirtaş Aydoğan, S. (2016). “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 30, 771-785.
- Dinç, Y., Cengiz, S. (2014). “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 221-236.
- Doğan, T. (2018). *Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Etkinliği ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Dönmez, A., Çavuşoğlu, K. (2015). Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3), 41.
- Ercinler, S. (2014). *Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Erçiçek, M. (2016). *Türkiye’de Denetimin Gelişimi Ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Erdem, Z. (2014). *Hile Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi*. Yüksek Lisans Tezi İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Göçen, C. A. (2010). “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”. *Mali Çözüm Dergisi*, 97, 113.
- Göçmen, F. D. (2018). Örgüt İkliminin Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheciliği Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. Doktora Tezi, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Güven, T. (2019). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Hilelerin Önlenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Hasan, G. (1995). *Muhasebe Denetimi* (4. Baskı). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., Killi, M. (2012). “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(9), 172.
- İnternet: Bağımsız Denetim ve Süreçleri / Güler BAYRAM s.13 Web: <http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/1/Bag%C4%B1ms%C4%B1zdenetimsurecleri.pdf>, Son Erişim tarihi: 12.01.2019.
- İnternet: Bulca, H., Yeşil T. (2014). Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı. s.52 Web: https://optimumdergi.usak.edu.tr/images/SAYI_01_02/OJEMS_v1_iss2_47to58.pdf, Son Erişim Tarihi: 12.05.2019.
- İnternet: file:///C:/Users/User/Downloads/ProfessionalSkepticism.pdf, Son Erişim tarihi: 10.11.2018.
- İnternet: <http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/06/%C4%B0%C5%9ELETMELERDE-H%C4%B0LE-H%C4%B0LELER%C4%B0N-%C3%96NLENMES%C4%B0-H%C4%B0LEL%C4%B0-F%C4%B0NANSAL-RAPORLAMA-%C4%B0LE-%C4%B0LG%C4%B0L%C4%B0-D%C3%9CZENLEMELER-VE-B%C4%B0R-ARA%C5%9ETIRMA.pdf>, Son Erişim tarihi: 05.01.2019.

İnternet:

http://www.asosjournal.com/Makaleler/834654103_152%20AL%c4%b0%20%c4%b0HSAN%20%c3%96ZERO%c4%9eLU.pdf, Son Erişim tarihi: 12.01.2019.

İnternet: Koçberber, S. Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği. Web: <File:///C:/Users/User/Downloads/Dnyadavetrtkiyededenetimeti.Pdf>, Son Erişim tarihi: 12.01.2019.

İnternet: Özel, S. (2011). “Muhasebe Hilesi Kavramı”. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 226. Web: http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=7925, Son Erişim tarihi: 18.04.2018.

İnternet: Özeroğlu A. İ. (2014). “Finansal Aldatmasa ve Muhasebe Hileleri”. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 183. Web: http://www.asosjournal.com/Makaleler/834654103_152%20AL%C4%B0%20%C4%B0HSAN%20%C3%96ZERO%C4%9ELU.pdf, Son Erişim Tarihi: 12.05.2019.

İnternet: TDK, “Hile” Büyük Türkçe Sözlük. Web: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=156176&device=desktop, Son Erişim tarihi: 15.04.2018.

İnternet: Ulucan Özkul, F. Özdemir, Z. Web: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/165815>, Son Erişim Tarihi: 15.11.2018.

Jafarova, S. (2009). *İşletmelerde Hile Yapmanın Nedenleri ve Sosyal Psikoloji Açısından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmış Lisansüstü Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Karahan, A. (2018). *Bağımsız Denetçinin Mesleki şüpheliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma*. Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.

Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi* (4. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.

Kırık, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 56

Küçük, E. (2009). *Hileli Finansal Raporlamanın Engellenmesinde Kurumsal Yönetim ve Dış Denetimin Rölü: Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.

Noviyanti, S., Winata, L. (2015). “The Role of" Tone at The Top" and Knowledge of Fraud on Auditors’ Professional Skeptical Behavior”. *Contemporary Management Research*, 11(1), 55-74.

Okay, S. (2011). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.

- Öztoprak, Y. (2017). *Denetimde Hata ve Hile, Önleme ve Tespit Yöntemleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hata ve Hileler ile İlgili Bilinç ve Tutumları*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama* (Birinci Basım) İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Saraç, E. (2016). *Bağımsız Denetim Kanıtlarının Denetim Görüşüne Etkisi Ve Analitik İnceleme Tekniği Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Soyer, S. (2005). *Uluslararası Denetim Standartları*. Yüksek Lisans Tezi Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Şengür, E. D. (2010). *İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tarhan Mengi, B. (2012). "Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi - Hile Karosu". *Mali Çözüm Dergisi*, 113-128.
- Tarhan Mengi, B. (2013). *Hileli Finansal Raporlama* (1. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Terzi, S. (2012). *Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit* (1. Baskı) İstanbul: Ekim.
- Ulusoy, Y. (2006). *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yalçın, E. (2015). *Yorum, Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama (TMS-TFRS)*. Ankara:Seçkin Yayıncılık.



EKLER

EK-1. Anket Soruları

Bu araştırma, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı dahilinde, yürütülmekte olan " Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheliği Üzerine Bir Araştırma" konulu Yüksek Lisans tezi için yapılmaktadır. Kimlik bilgileriniz ve verdiğiniz bilgiler hiçbir surette başka bir amaçla 2 ve 3. şahıslara verilmeyeceği teminatımız altındadır. Katkılarınız için teşekkür ederiz.

Jamila KHALİGOVA
Yüksek Lisans Öğrencisi

Dr. Öğr. Üyesi Adem ALTAY
Tez Danışmanı

Cinsiyetiniz

Erkek

Kadın

Yaşınız

20-30

31-40

41-50

50 ve üzeri

Eğitim durumunuz

Lisans

Yüksek Lisans

Mesleki ünvanınız

SMMM

YMM

Mesleki tecrübe yılınız

1-5 yıl

6-10 yıl

11-15 yıl

16-20 yıl

21 ve üzeri

EK-1. (devam) Anket Soruları

Aşağıdaki yargılara katılma düzeyinizi **Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle Katılıyorum** seçeneklerinden yalnızca bir tanesine (X) koyarak belirtiniz.

		Kesinlikle Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	Bağımsız Denetim ve Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Yargılar				
1	Bağımsız denetim raporu işletme hakkında karar almada önemli ve faydalı bir araçtır.				
2	Bağımsız denetim raporu, finansal raporların kalitesini değerlendirmek için önemlidir.				
3	Denetim yapıldıktan sonra denetçiler finansal tabloların doğruluğundan sorumludurlar.				
4	Denetim komitesi olmayan bir işletmede hileli finansal raporlama olasılığı yüksektir.				
5	Bir denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal raporlamayı önlemektir.				
6	Bağımsız denetçinin denetimini yaptığı bir şirketin aynı zamanda danışmanlığını yapması hile riskini artırır.				
7	Bağımsız denetim faaliyeti, hileleri ve işletmelerin hile yapma arzusunu azaltmaktadır.				
8	Bağımsız denetçinin iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini tespit etmesi hileli finansal raporlama riskini azaltır.				
9	Olumlu görüş verilen denetim raporu finansal tabloların hatasız olduğunu garanti eder.				
10	Olumlu görüş verilen denetim raporu mali tabloların hile ve yasa dışı işlemlerden arınmış olduğunu garanti eder.				
11	Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha sık görülmektedir.				
12	Borsada yüksek riski olan şirketlerin, hileli finansal raporlama oluşturma eğilimi daha yüksektir.				
13	Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.				
14	Kamu denetimi hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.				
15	Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir.				

EK-1. (devam) Anket Soruları

	Mesleki Şüphencilik ile İlgili Yargılar	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
16	Denetçiler her işletme ve her denetim alanında mesleki şüphencilikle denetim faaliyetini yürütmelidir.					
17	Bağımsız denetim çalışmalarında mesleki şüphencilik önemli bir yere sahiptir.					
18	Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik deneyimle elde edilir.					
19	Hilelerin tespitinde en önemli unsur denetçinin mesleki şüphenciliğidir.					
20	Denetimin ilk yılında müşteriye iyi tanınmadığı için denetçinin mesleki şüphenciliği daha yüksek olmalıdır.					
21	Çevresel faktörler mesleki şüphenciliğin etkin uygulanmasını etkileyebilir.					
22	Doğru olduklarına dair kanıtım olmadıkça ifadeleri reddediyorum.					
23	Karar verirken mesleki şüphencilik gereği acele etmiyorum.					
24	Denetim esnasında gördüğüm ve duyduğum şeyleri detaylı olarak sorguluyorum.					
25	Denetlediğim işletmedeki açıklamalarda uyumsuzluklar olduğunu hemen fark ederim.					
26	Çoğu zaman denetim ekibimdeki diğer kişilerin ne düşündüğüne katılıyorum.					
27	Daha fazla bilgi edinip emin olana kadar meselelere karar vermek için bekliyorum.					
28	Hızlı karar vermek zorunda kalmaktan hiç hoşlanmıyorum.					
29	Karar vermeden önce mevcut bilgileri en iyi şekilde değerlendirdiğimden emin olmak isterim.					
30	Analitik düşünmek mesleki şüphenciliğin temelidir.					

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : Khaligova Jamila
Uyruğu : Azerbaycan
Doğum tarihi ve yeri : 09.09.1990 Azerbaycan
Medeni hali : Bekar
Telefon : 0544 563 42 94
e-mail : jamila.khaligova@gmail.com

Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Yüksek Lisans	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü	Devam Ediyor
Lisans	Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi İşletme Fakültesi	2012

Yabancı Dil

Azerbaycan Dili
Türkçe
İngilizce
Rusça





le.ahbv.edu.tr