

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE HİLELERİNİN ORTAYA
ÇIKARILMASINDA VE ÖNLENMESİNDE BAĞIMSIZ
DENETİMİN ROLÜ VE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN
SORUMLULUĞU VE BİR ANKET ÇALIŞMASI**

Fatima (EYĞİ) TÜRKMEN

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Abdulkadir TUNA**

İSTANBUL, Eylül 2017

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE HİLELERİNİN ORTAYA ÇIKARILMASINDA
VE ÖNLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETİMİN ROLÜ VE
BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU VE BİR ANKET
ÇALIŞMASI**

Fatima (EYGİ) TÜRKMEN

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Abdulkadir TUNA**

İSTANBUL, Eylül 2017

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE HİLELERİNİN ORTAYA ÇIKARILMASINDA
VE ÖNLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETİMİN ROLÜ VE
BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU VE BİR ANKET
ÇALIŞMASI**

**Fatima (EYGİ) TÜRKMEN
(142008214)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Abdulkadir TUNA (İstanbul Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. F. Yonca TUNÇ (Okan Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Prof. Dr. H. Targan ÜNAL (Okan Üniversitesi)

İSTANBUL, Eylül 2017

ÖNSÖZ

Çalışmamı inceleyerek beni yönlendiren değerli hocam Abdülkadir Tuna'ya ve bu süreçte bana destek olan aileme sonsuz teşekkürler.



Fatima (EYGİ) TÜRKMEN

25/09/2017

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET	vii
ABSTRACT	ix
KISALTMALAR.....	xi
ŞEKİL LİSTESİ.....	xii
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. GENEL BİLGİLER.....	4
2.1. MUHASEBE KAVRAMI VE GELİŞİMİ	4
2.1.1. Muhasebe Kavramı.....	4
2.1.2. Muhasebenin Genel Gelişimi	5
2.1.2.1. Muhasebenin Dünya'daki Gelişimi	5
2.1.2.2. Muhasebenin Türkiye'deki Gelişimi	6
2.2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI	9
2.2.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı.....	9
2.2.2. Kişilik Kavramı.....	10
2.2.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı	11
2.2.4. Dönemsellik Kavramı	11
2.2.5. Parayla Ölçülme Kavramı	11
2.2.6. Maliyet Esası Kavramı	12
2.2.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı	12
2.2.8. Tutarlılık Kavramı	12
2.2.9. Tam Açıklama Kavramı.....	13
2.2.10. İhtiyatlılık Kavramı.....	13

2.3. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK.....	13
2.3.1. Etik Kavramı.....	14
2.3.2. Mesleki Etik.....	15
2.3.3. Muhasebe Mesleğinde Etik	17
BÖLÜM 3.HİLE VE MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI	22
3.1. HİLE KAVRAMI.....	22
3.1.1. Genel Hile Tanımı	22
3.2. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI	23
3.2.1. Muhasebede Hile Kavramı ve Tanımı	23
3.2.2. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri	25
3.2.2.1. İşletme Sahiplerinin Hileye Başvurma Nedenleri	25
3.2.2.1.1. Vergi Kaçırarak	25
3.2.2.1.2. Yolsuzlukları Gidermek	26
3.2.2.1.3. İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Göstermek	26
3.2.2.1.4. Alış Hileleri	26
3.2.2.1.5. Satış Hileleri	26
3.2.2.1.6. İşletme Giderlerini Yükseltmek	27
3.2.2.1.7. Özel Giderleri İşletmeye Aktarma	27
3.2.2.1.8. Arızı Giderler	27
3.2.2.2. İşletme Çalışanlarının Hileye Başvurma Nedenleri	27
3.2.2.2.1. Çalışanları Hile Yapmaya İten Dürtü/Baskı Unsuru.....	28
3.2.2.2.2. Çalışanların Hile Yapmasını Kolaylaştıran Fırsat Unsuru.....	29
3.2.2.2.3. Yapılan Hileyi Makul Kılma Haklı Gösterme Çabaları.....	30
3.2.3. Muhasebe Hile Türleri	30
3.2.3.1. Kasti Hata	30
3.2.3.2. Kayıt Dışı İşlemler	31
3.2.3.3. İşlemden Önce veya Sonra Kayıt	31
3.2.3.4. Bilanço Hileleri	32
3.2.3.5. Bilgisayar Hileleri	33
3.2.3.6. Uydurma Hesaplar	33
3.2.3.7. Belge Sahtekarlığı	34
3.2.3.7.1. Belge Sahtekarlığının Tanımı	34

3.2.3.7.2.	Belge Sahtekarlığının Nedenleri	35	
3.2.3.7.3.	Belge Sahtekarlığı İşlemleri	35	
3.2.3.7.4.	Belge Sahtekarlığının Mevzuattaki Yeri	36	
3.2.3.8.	Varlıkların Kötüye Kullanılması	36	
3.2.3.8.1.	Nakit Tahsilatı ve Ödeme Varlıklarının Kötüye Kullanılması	37	
3.2.3.8.2.	Stoklar vder Varlıkların Kötüye Kullanılması	39	
3.2.3.9.	Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar	40	
3.2.3.9.1.	Rüşvet Almak veya Vermek	40	
3.2.3.9.2.	Çıkar Çatışmaları	40	
3.2.3.9.3.	Bağış ve Hediye Kabul Etmek	41	
3.2.4.	İşletmelerde Yapılan Hileleri Ortaya Çıkaran Belirtiler	42	
3.2.4.1.	İç Kontrol Sisteminin Zayıflıklarından Kaynaklanan Hile Belirtileri	42	
3.2.4.2.	Şikayetler, İmalar, Uyarılar	43	
3.2.4.3.	Çalışanların Anormal Davranışları	44	
3.2.4.4.	Yaşam Biçimlerindeki Değişiklikler	44	
3.2.4.5.	Muhasebe Hile Belirtileri	45	
3.2.4.6.	Analitik Anormallikler	46	
3.2.5.	Hilelerin Önlenmesi İçin Yapılması Gerekenler	47	
3.2.5.1.	İşletme İçerisinde Dürüst ve Etik Kültürlerinin Oluşturulması.....	47	
3.2.5.2.	İşletmelerde Etkili Bir İç Kontrol Sistemi Geliştirmek	48	
3.2.5.3.	Denetim ve Yönetim Kurulunun Kurulması	49	
3.2.5.4.	İç Denetimin Sorumlulukları	50	
3.2.5.5.	Bağımsız Denetimin Sorumlulukları	51	
3.2.5.6.	Benford Yasası	51	
3.2.5.7.	Veri Madenciliği	54	
BÖLÜM 4. HİLELERİN ÖNLENMESİ VE ORTAYA			
ÇIKARILMASINDA BAĞIMSIZ DENETİMİN ROLÜ VE			
SORUMLULUĞU			55
4.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE İŞLEVLERİ			55
4.2. MAKUL GÜVENCE KAVRAMI			57
4.3. KAMUNUN BAĞIMSIZ DENETİM ALGILAMASI VE BEKLENTİ			
FARKLARI			58

4.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN HUKUKİ SORUMLULUĞUNUN TARİHİ GELİŞİMİ.....	59
4.4.1. Sermaye Piyasası Kanunlarına Göre ABD’de Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Tarihsel Gelişimi.....	59
4.4.2. Türkiye Açısından Tarihsel Gelişim	63
4.5. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MEVCUT SORUMLULUĞU	66
4.5.1. Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumluluğu	66
4.5.1.1. Müşterilere Karşı Sorumluluk	68
4.5.1.2. Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk	70
4.5.2. Bağımsız Denetçinin İdari Sorumluluğu	71
4.5.3. Bağımsız Denetçinin Cezai Sorumluluğu	73
4.5.4. Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu.....	74
4.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN SORUMLULUĞUNUN SINIRLANDIRILMASI VE SORUMLULUKTAN KURTULMA DURUMLARI	76
4.6.1. Mesleki Sorumluluk Sigortası.....	77
4.6.2. Mali Tablo Sigortası	78
4.6.3. Anlaşma Mektubu Hazırlama	78
4.6.4. Kabul Aşamasında Müşterinin Ayrıntılı İncelenmesi	78
4.6.5. Kaliteli Denetim	79
4.6.6. Standartlara Bağlılık	79
4.6.7. Mesleki Takdir Kullanma Zorunluluğu	80
4.6.8. Meslektaş İncelemesi	80
4.6.9. Denetim Riski Raporları	80
4.6.10. Sınırlı Sorumlu Şirketler Kurulması	80
4.6.11. Müşterinin Kusurları	81
4.6.12. İlliyet Bağı Kurulması	81
4.6.13. Sorumluluğu Sınırlandırıcı Yasama Çalışmaları	81
4.6.14. Orantılı Sorumluluk İlkesi.....	82
4.6.15. Bilgisayar Destekli Denetim	83
4.7. BAĞIMSIZ DENETİMDE HİLELERİN ORTAYA ÇIKARILMASI VE ÖNLENMESİNİ OLUMSUZ ETKİLEYEN TEMEL SORUNLAR.....	83

4.7.1. Vekalet Sorunu.....	84
4.7.2. Danışmanlık Hizmetleri	85
4.7.3. Teknik Sorunlar	88
BÖLÜM 5. GEREÇ VE YÖNTEM.....	90
5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE MODELİ	90
5.2. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ.....	90
5.3. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....	90
5.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI.....	91
5.5. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ VE ARAÇLARI.....	91
5.6. GÜVENİRLİK ANALİZİ SONUCU	91
5.7. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI.....	92
BÖLÜM 6. BULGULAR.....	93
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	109
KAYNAKLAR.....	112
EKLER.....	120
EK-1 ANKET FORMU	120
ÖZGEÇMİŞ.....	122

ÖZET

MUHASEBE HİLELERİNİN ORTAYA ÇIKARILMASINDA VE ÖNLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETİMİN ROLÜ VE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

Bir ülke ekonomisinin etkinliğinde en önemli etmenlerden biri o ülkede var olan işletmelerin başarısıdır. İşletmelerin başarılı olabilmesi için yapılması gerekenlerden biri denetim ve muhasebe tekniklerinin uygun kullanılmasıdır. Muhasebe sistemi, işletme faaliyetlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde düzenlenmesini hedeflemektedir. Ayrıca kayıt dışı ekonominin engellenmesi ve vergi kaçakçılığının önlenmesinde muhasebe sisteminin tutarlı şekilde işlemesi önemlidir. Bunlar da ancak düzgün işleyen muhasebe düzeni ve muhasebenin etkili bir şekilde denetimi ile mümkündür.

Kurumlar bunun için de bağımsız denetim firmalarıyla çalışmaya başlamışlardır. Bağımsız denetim, işletmelerin genel kabul görmüş denetim standartlarına göre finansal tabloların hazırlanıp hazırlanmadığını ve muhasebenin uygun şekilde kullanılarak gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını tespit etmektedir. Aynı zamanda bağımsız denetim firmaların finansal tablolarının uygunluğunu tespit ederken, muhasebede yapılan hata ve hileleri belirlemede ve önlemede etkin olmaktadır.

İşletme yönetimleri ya da işletme personelleri tarafından çeşitli nedenlerden dolayı hilelere başvurulmakta ve bu yatırımcı ilişkilerini, dolayısıyla finansal piyasaları olumsuz etkilemektedir. Hile, günümüzde işletmelerin kara deliği olarak adlandırılmaktadır.

Çalışmamızda muhasebe hileleri üzerine kurulmuştur. Muhasebe olgusunun genel olarak incelenmesinin ve muhasebe olgusuna ilişkin kavramların mercek altına alınmasından sonra, muhasebenin gelişim süreci üzerinde durulmaktadır.

Hile olgusu ayrıntılı biçimde inceleme alanı bulmakta, özellikle de muhasebede hile olgusu üzerinde durulmaktadır. Bu noktada, hileye başvuranlar ve hile türleri sınıflandırılarak açıklanmaktadır.

Bağımsız denetimin işlev ve fonksiyonları önem arz etmektedir. Muhasebede hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçinin üstlendiği rol ve aldığı sorumluluk ise son bölümde ayrıntılı biçimde ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Hile, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Sorumluluk,

Tarih:25.09.2017



ABSTRACT

EXTERNAL AUDITING'S ROLE IN AND AUDITORS' RESPONSIBILITY FOR DETECTING AND PREVENTING ACCOUNTING FRAUDS

One of the most important factors that contributes to a country's economic efficiency is the achievement of the companies in that country. One of the things required to be a successful company is to apply auditing and accounting techniques properly. The accounting system aims to conduct the companies' operations in consistent with Generally Accepted Accounting Rules.

Furthermore, performing accounting system properly is important to eliminate informal economy and tax fraud. These can be only possible with an orderly accounting system and efficient auditing accounting system.

Companies has started to be in an colloboration with external audit companies. External audit companies determine if the financial statements are prepared in accordance with generally accepted auditing standards and whether the accounts reflect the actual situation. On the other hand, external audit companies is effective in determing and preventing mistakes made in accounting procedures and determines the appropriateness of the financial statements.

Business managements or business personel apply to frauds for various reasons against the management affecting investor relations and thus financial markets adversely. Fraud is called as the black hole of businesses presently.

Within this study, at the beginning of this study, general knowledge of accounting is mentioned and the concept of fraud and error is examined, where and how they rises is addressed and accounting and auditing scandals are discussed and the strongest factor or factors which encourage independent accounting professionals to make unethical behavior and mistake were searched. Later, the development of independent auditing companies in the World and in Turkey; the necessity of them; the problems they face

with; legal infrastructure for them; and their legal and administrative responsibilities are studied.

Keywords: Accounting, Fraud, External Audit Companies, Auditor, Responsibility

Date: 25.09.2017



KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
BK	: Borçlar Kanunu
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ISMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
Örn	: Örneğin
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TURMOB	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
Vb.	: Ve benzeri
VUK	: Vergi Usûl Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 3. 1: Hile Üçgeni 28



TABLolar LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 3. 1: Hile Kaynakları	24
Tablo 3. 2: Benford Kanununa Göre Rakamların Ortaya Çıkış Frekansları.....	52
Tablo 4. 1: Denetim ve Danışmanlık Ücretleri Dağılımı.....	86
Tablo 5. 1: İşletmelerde Hile Aktivite Ölçeğinin Güvenirliğinin İncelenmesi.....	91
Tablo 6. 1: Demografik Veriler	93
Tablo 6. 2: Denetçilerin İşletme Riski Hakkındaki Görüşleri	94
Tablo 6. 3: Denetçilerin Hilenin Gelecekteki Seyri Hakkındaki Görüşleri 1	95
Tablo 6. 4: Denetçilerin Hilenin Gelecekteki Seyri Hakkındaki Görüşleri 2	95
Tablo 6. 5: Denetçilerin Denetimin Asıl Amacı Hakkındaki Görüşleri	96
Tablo 6. 6: Denetçilerin Hilenin Ortaya Çıkarılması Sorumluluğu Hakkındaki Görüşleri	97
Tablo 6. 7: Bağımsız Denetçilerin Hilenin Ortaya Çıkarılmasında Var Olan Denetimin Etkinliği Hakkındaki Görüşleri.....	97
Tablo 6. 8: Bağımsız Denetçilerin Denetimin Etkinliğinin Garanti Olup Olmama Hakkındaki Görüşleri.....	98
Tablo 6. 9: Denetçilerin Hilenin Varlığı Hakkındaki Düşünceleri	99
Tablo 6. 10: Denetçilerin Hilenin Boyutu Hakkındaki Düşünceleri.....	100
Tablo 6. 11: Denetçilerin Hile İle Karşılaşma Oranları	101
Tablo 6. 12: Denetçilerin Hile İle Karşılaşma Sıklıkları	101
Tablo 6. 13: Denetçilerin Karşılaştıkları Hile Türleri.....	102
Tablo 6. 14: Bağımsız Denetçilerin Denetimin Etkinliğinin Garanti Olup Olmama Hakkındaki Düşünceleri	102
Tablo 6. 15: Katılımcıların Görev Türüne Göre İHAÖ Puanlarına Uygulanan ANOVA Sonuçları	104
Tablo 6. 16: İHAÖ Puan Ortalamalarının Hangi Yaş Grupları Arasında Farklılaştığını Belirlemek Üzere Yapılan Scheffe Testi Sonuçları	104
Tablo 6. 17: Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre İHAÖ Puanlarına Uygulanan Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları.....	105

Tablo 6. 18: Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre İHAÖ Puanlarına Uygulanan ANOVA Sonuçları.....	105
Tablo 6. 19: İHAÖ Puan Ortalamalarının Hangi Eğitim Düzeyleri Arasında Farklılaştığını Belirlemek Üzere Yapılan Scheffe Testi Sonuçları	106
Tablo 6. 20: Katılımcıların Hizmet Yılına Göre İHAÖ Puanlarına Uygulanan ANOVA Sonuçları	106
Tablo 6. 21: İHAÖ Puan Ortalamalarının Hangi Hizmet Süreleri Arasında Farklılaştığını Belirlemek Üzere Yapılan Scheffe Testi Sonuçları	107
Tablo 6. 22: Katılımcıların Görev Türlerine Göre İHAÖ Puanlarına Uygulanan ANOVA Sonuçları.....	107
Tablo 6. 23: Katılımcıların Unvanlarına Göre İHAÖ Puanlarına Uygulanan Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları.....	108

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Günümüzde dünya ekonomilerinde krizler daha sık ve uzun süreli yaşanmaktadır. Bu süreçte büyüme yanlı hareketlerin yavaşlaması neticesinde bireylerin gelirleri azalmakta ve bu doğrultuda gelir dağılımında eşitsizlikler yaşanmaktadır. Meydana gelen eşitsizlikler neticesinde toplumun her kesiminde yasalardan, ilkelerden ve etikten sapmalar artmaktadır. Yapılan işlemlerde yasalara, kurallara ya da etik ilkelere usulen uygun olsa da özünde uygun olmayan iktisadî ve ticarî işlemler ve ilişkiler yoluyla gerçekleştirilen hile ve usûlsüzlükler ulusal ve küresel ölçekte çeşitli ekonomik suçlar oluşturmaktadır. Bu doğrultuda artan hile olayları neticesinde işletmeler önemli kayıplar vermektedirler.

Yolsuzluk olaylarının artması ve etik dışına çıkması neticesinde devletler, hükümetler ve işletmeler bazı önlemler alma yoluna gitmişlerdir. Buradan hareketle kurumlar, muhasebe hileleri şeklinde gerçekleşen yolsuzlukların önüne geçmek amacıyla iç kontrol ve denetim mekanizmaları geliştirmeye başlamışlardır. Bağımsız denetim süreçleri, tüm dünyada hata ve hileleri tespit etmek ve bu doğrultuda kurumlara güvence sağlamak amacıyla önemli bir görev üstlenmektedirler. Bu nedenle kurumlar muhasebe hilesi şeklinde yapılacak yolsuzlukları tespit amacıyla daha çok kaynak ayırmaktadır.

Bağımsız denetimin hem mevzuat ve standartlarda, hem de uygulamadaki mevcûd sorumluluğunu doğru bir biçimde tanımlamak hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik program ve önlem paketlerinin başarı ve etkinlik düzeyinin yükseltilmesi için de önem kazanmaktadır.

Yaşantımızın her alanında çeşitli hesaplamalara ve bu hesapları belirli bir düzen içerisinde muhteva etmeye mecbur bulunmaktayız. Ancak, işler büyüdükçe ve hesaplamalar daha komplike hale geldikçe, muhasebeden faydalanmak zaruri olmaktadır.

Muhasebe olgusu, kendi içerisinde birçok kavram ile ilişki içerisinde bulunmaktadır. Bu kavramlar aşağıda yer almaktadır (Marşap, 1996:119).

- Sosyal Sorumluluk
- Kişilik
- İşletmenin Devamlılığı
- Önemsellik
- Parayla Ölçülebilme
- Maliyet Özü
- Tarafsızlık ve Belgelendirme
- Tutarlılık
- Tam Açıklama

Her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da bazı hile ve dolandırıcılık çabaları bulunmaktadır. Önemli olan konuyu teşkil eden hilenin tespit edilmesi ve gerekli işlemlerin yapılmasıdır. Muhasebede hile olgusu, yasalar nezdinde de geçerlilik taşıyan, önlenmesi, tespit edilmesi ve gerekli işlemlerin yapılması önem taşıyan bir olgu niteliği taşımaktadır.

Birçok hile türü bulunmaktadır. Çalışmamızın temel amacı da, Türkiye'de işletmelerde meydana gelen muhasebe hileleri üzerinde durmaktır. Bu hilelerin türlerine ve yoğunluklarına bakılmak sureti ile muhasebe hilelerinin tespiti ve engellenmesinde bağımsız denetimin görevi ve denetçinin sorumluluğunun vurgulanması söz konusu olmaktadır.

Bu konuda daha fazla akademik eserin oluşturulması ve konuya gereken önemin verilmesi, hem ülke ekonomisi açısından hem de dolandırıcılık faaliyetlerinin önüne geçilmesi açısından değer teşkil etmektedir.

Bu çalışmada amaçlanan, bağımsız denetim unsurlarının işletmelerde yaşanan muhasebe hileleri kaynaklı yolsuzlukları tespitindeki rolü ve etkisinin incelenmesi ve bağımsız denetçilerin bu süreçteki sorumluluklarının tespitidir. Bununla birlikte düzenleyici ve denetleyici kuruluşların kamuyu temsil yeteneğinin yüksek olması göz önünde bulunarak hangi noktalarda muhasebe hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasının istendiği ortaya konulacaktır.

Çalışmamız altı bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, çalışmaya ilişkin bir giriş yapılmış ve çalışmanın amaçları ifade edilmiştir. Bu noktada çalışmanın getirileri ortaya konulmuştur.

İkinci bölümde, muhasebeye ilişkin genel bilgiler ele alınmıştır. Bu genel bilgilerden kasıt olarak muhasebe kavramının genel gelişimi, temel kavramları ve muhasebede etik kavramı ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde ise muhasebede hile kavramı incelenmiştir. Hile kavramının içeriği, nedenleri,türleri, hilelerin ortaya çıkmasına esas olan nedenler ve önlenmesi için yapılması gerekenler incelenmiştir.

Dördüncü bölümde, muhasebe hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin rolü ele alınmıştır. Bu noktada bağımsız denetim olgusu, kurumlara sağladığı güvence, bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğu, bağımsız denetçilerin sorumlulukları ve hilelerin ortaya çıkarılmasındaki sorunlar ele alınmıştır.

Beşinci bölümde çalışmanın gereç ve yöntemi incelenmiştir. Araştırmanın amacı ve önemi,modeli,kapsamı,araçları ve sınırlılıkları incelenmiştir.

Altıncı ve son bölümde ise yapılan anket çalışmasına ilişkin bulgular ele alınmıştır.

BÖLÜM 2. GENEL BİLGİLER

2.1. MUHASEBE KAVRAMI VE GELİŞİMİ

2.1.1. Muhasebe Kavramı

Terimsel anlamıyla muhasebe, hesap kelimesinden türetilmiştir. Türkçede “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesapların tümü, hesap işleriyle uğraşmak, hesap yürütülen yer” gibi anlamlara gelmektedir. (Pekdemir, 1999: 19). Ekonomik işlem ve faaliyetlerin parayla ölçülecek şekilde kaydedilmesi ve sınıflandırılmasına, bunların özetlenmesi, rapor edilmesi ve sonuçlarının yorumlanmasına dayanan bilim dalına muhasebe denmektedir. (Sevilengül, 2005). Diğer bir tanımlamada ise; kurumda alınan kararlar doğrultusunda gerekli görevlerin yapılmasıyla kurumun varlıklarında ve bu varlık kaynaklarında oluşan değişimlerin belirlenip bu verilerin yeni kararlar alınırken kullanılabilir şekle getirilmesi olarak bahsedilmektedir.

Mesleki açıdan işletmelerde parasal faaliyetleri toparlayıp kaydeden, bunları kategorilere ayırıp yorumlama işleriyle ilgilenen kişilere gerekli verileri sunan sanat ve bilim dalı olarak tanımlanmaktadır (Ergin,2005: 16).

En temelde muhasebe işi değişim faaliyetleri ve parayla ölçülen ekonomik faaliyetlerden oluşur. Bazı olaylar değişim işlemi olmasalar da işletme üzerinde etki ederler ve bu yüzden muhasebenin kapsam alanına girerler. Örnek vermek gerekirse faiz yaptırımı, mal varlıklarının hasara uğraması, giderin geciktirilmesi gibi şeyler işletmeyi ekonomik yönden etkileyen olaylar olduğu için muhasebenin alanına girmiş olmaktadır. Bu doğrultuda muhasebenin hedefinin bir işletmedeki tüm olayları parayla ölçmek ve ekonomik kararlar alınırken veri sağlayarak yardımcı olmak olduğunu söyleyebiliriz. Buradan da muhasebenin sadece kayıt yapmakla görevli bir sistem olmadığı ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe olgusu şirketlerde 3 alanda hizmet sunmaktadır (Ergin,2005: 17):

1. Şirketlerin Defterlerinin Tutulması
2. Muhasebe İşlemlerinin Gerçekleştirilmesi

3. Muhasebe Kayıtlarının Denetimi ve Onayı

Defter Tutma (Book-keeping) görevi; faaliyetlerin tespiti, işlevlerin kategorilere ayrılıp kayıt altına alınmasını içerir.

Muhasebe İşlemleri (accounting) ; Özet yapma, yorumlama, raporlama ve bilgi sağlama görevlerini yapmaktadır.

Kayıtların Denetimi ve Onayı; Elde edilen kayıtlar ışığında düzenlenmekte olan raporlar kurumun denetimi için görevlendirilen kişiler tarafından denetlenip onaylanmaktadır. Bu değerlendirmeler sorumlu çalışanların ve yönetimin hesap verebilmelerini sağlamaktadır.

Muhasebe, kurumla alakalı kişilere ve kuruluşlara gereksinim duydukları mali verileri üretip bu verileri rapor yoluyla yetkililere verirken aynı zamanda toplumsal, ekonomik ve teknolojik değişimlerin etkisiyle ürettiği bilgilerin çoğaltmakta ve bu bilgilerin özelliklerini değiştirmektedir (Marşap,1996:119).

2.1.2. Muhasebenin Genel Gelişimi

Muhasebenin gelişimi dünya ve Türkiye olmak üzere iki kategoride ele alınacaktır.

2.1.2.1. Muhasebenin Dünya'daki Gelişimi

14 ve 15. Yüzyılda İtalya'nın ticaretle uğraşan şehirlerinde gerçekleştirilen uygulamalar sonucunda günümüz kayıt yöntemleri ortaya çıkmıştır. Muhasebenin ilerlemesini sağlayan çift yönlü kayıt sistemini Luca Pocioli adındaki İtalyan papaz ve matematikçi 1494 yılında ortaya koymuş ve bilimsel olarak ilk kez uygulanmıştır. Bu öncü fikrinden dolayı Pocioli muhasebenin babası olarak anılmaktadır. 1800'lerin sonuna kadar Amerika ve Avrupa'da bu sistem uygulanmıştır. Sonrasında gerçekleşen sanayi devrimiyle birlikte çeşitli teknolojik gelişmeler yaşanmış, bu da dev firmaların ortaya çıkmasına ve muhasebenin profesyonel eller tarafından yapılması ihtiyacına neden olmuştur.

Çağımızdaki şekliyle muhasebe 1360 yıllarında İran'da mevcuttur. O çağda muhasebecilik yapan kişiler iyi eğitilmiş ve özel seçilmiş kişilerdir. Bu yüzden İran'da muhasebeciler saygın bir meslek dalı olarak görülmüştür. Mesleğin yasal olarak düzenlenmesi ise 1800'lerde başlamaktadır. Bu düzenleme çalışmaları 1900'lere gelindiğinde hızlanmış, ilk basamakları İngiltere, Almanya, Fransa ve ABD'de atılmış diğer ülkeler de bunun peşinden gelmiştir. 1929 ekonomik krizinin yaşandığı dönem

muhasebeciliğe en çok önem verilen yıl olmuş ve bu meslekle ilgili düzenlemeler en çok bu dönemde yapılmıştır. (Yazıcı, 2003: 17).

2.1.2.2. Muhasebenin Türkiye’deki Gelişimi

Ülkemizde muhasebenin gelişim aşamaları Osmanlı’nın son dönemlerine kadar dayanmaktadır. Bu dönemde muhasebemiz Fransız ekolünün etkisi altında gelişmiş, Fransız mevzuatını örnek almıştır. Muhasebe ve yasal düzenleme arasındaki ilişki Fransız Ticaret Kanunu’nun kopyalanarak tercüme edilmesi ile 1850’de Kanunname-i Ticaret adıyla tüccarların tutmakla yükümlü oldukları ticari defterlerle ilgilenen kanunla birlikte başlamıştır. Bu dönemde muhasebe yayınlarının büyük çoğunluğu Fransızca asılların tercümelerinden oluşmaktadır. 1869’da Fardis’in tercüme ettiği ancak yazarının ismi belli olmayan”Usuli Defteri”, 1882’de Mektebi Fünun-u Harbiye Hocası Binbaşı Ziya Bey’in tercüme ettiği “Fenni Usuli Defteri”, 1884’te Mektebi Fünunu Harbiyeyi Sahane Umuru tahriyesine memurluk yapmakta olan Alaykâtibi Muhittin’in tercüme ettiği “Usuli Defteri Cedid” adlı eserler buna örnek gösterilebilmektedir Bunun yanı sıra bu dönemde kurulan “İstanbul Ticaret Mektebi Âlisi”, “Darüşşafaka” ve “Askeri Rüştüye İdadi” gibi okullar muhasebe dersini programlarına almışlardır. Bu yıllarda dünyada olduğu gibi bizde de muhasebenin kapsadığı alan “Genel Muhasebe”“Finansal Muhasebe”den ibarettir. Kamu hizmeti sürdüren ancak yabancı sermayeyle kurulan işletmeler de bu dar kapsam içerisinde değerlendirilmiştir. (Avder,2014: 8).

Muhasebecilik mesleğine mensup kişilerin Osmanlı döneminde bürokrasi içerisinde bir ayrıcalığa sahip olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü muhasebecilikle uğraşan görevliler mali konularda son derece etkindirler ve alınan kararları etkilemektedirler. Divanlarda her zaman bir muhasebeci bulundurulmuştur. Bunun yanında sadrazamlık görevini yürüten çoğu yetkili muhasebe mesleğinden yetişmiştir. (Bektöre, 2003: 2). Muhasebe eğitimi ülkemizde Fransa ve Almanya’nın muhasebe eğitimine sağladığı katkılar ışığında ortaya çıkan eserlerle gelişmiştir. (Öksüz,2007: 1).

Cumhuriyet’in ilk dönemlerinde Alman muhasebecilik ekolü etkili olmuştur. Bu yıllarda muhasebecilik ve mali müşavirliğin yasal alt yapısı hazırlanmaya başlanmıştır. Bu çalışmalar 60 yıl boyunca devam etmiştir. İlk kez 1932 yılında üzerinde durulan bu konu ara ara tekrar gündeme gelip çalışılmıştır. (Kahveci,1991: 21).

1938’de çıkartılan Avukatlık Kanunu’yla beraber “Hesap Mütahassıslığı Kanun Tasarısı” da dönemin hükümetince hazırlanmış, ancak bu tasarı, muhasebe mesleğini

yapan kişilerin müşterilerini yargıda temsil edebilme hakkıyla alakalı bir madde içerdiğinden ve ezici çoğunluğu avukatlardan oluşmasından meclisteki yoğun itirazların sonucunda henüz vazgeçilmiştir (Ayder, 2014: 2). 1940'ta çıkan kazanç vergisi ve 1950'de çıkan Gelir Vergisi Kanunu uygulamaya konunca muhasebe ve denetim işleri de hız kazanmıştır. 1950'de yapılan vergi reformu da alanında uzman muhasebeci ihtiyacını arttırmıştır. Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı 1947 tarihli Vergi Usul Kanunu tasarısı içerisinde yer alan Mali Müşavir ve Mükellef Yardımcıları başlıklı düzenleme bağımsız muhasebe denetimiyle ilgili ilk düzenleme olarak tarihimize geçmiştir. 1926'da ortaya konan Ticaret Kanunu ise Türkçeleştirilip kabul edilerek yürürlüğe konmuştur. Bunun yanında defter tutma, defter çeşitleri gibi mevzularda belirli düzenlemeler bu kanunla ortaya konmuştur. Bu kanunun içinde sermaye şirketlerini içeren ve denetçilerin görevlerini tanımlayan maddeler de vardır. İlk Türkiye Muhasebe Kongresi 1957'de toplanmış ve muhasebecilikle ilgili kanun tartışılmıştır. 1963'te ise ilk kez Serbest Mali Müşavir ve Yeminli Müşavir Serbest Mali Müşavirlik Kanun tasarısıyla birbirinden ayrılmıştır. Bu tasarı 1966'da yasa haline gelmiştir (Aysan, 1991: 21-22).

Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan düzenlemeler doğrultusunda; özel sektörde sorunlu olayların çözülmesi ve olayın tarafları olan kurumları korumak hedeflenmiş ancak çağdaş muhasebe kavramları ve standartları kanuna konmamış, böylece muhasebeciliğin gelişmesi; ticari işlemlerin kanuni olup olmadığının denetlenmesi, muhasebecilerin yerine mahkemelerin tanınması yüzünden engellenmiş bulunmaktadır. Kanun, muhasebenin esaslarını tespit konusunda yeterli olamamıştır. (<http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id:2009>, 2016). 1960'tan sonra Türkiye'de planlı bir kalkınma süreci başlatılmıştır. Bu süreç içerisindeki çalışmalar özel sektör ve kamu sektöründe hizmet veren kurumların belirlenen plana uymalarını ve yeni muhasebe tekniklerini uygulamalarını zorunlu kılmıştır. 1964'te mali devlet kuruluşlarının ekonomik ve muhasebeye dayalı sistemlerinin incelenmesini, geliştirilmesini sağlamak amacıyla muhasebe teorisi üzerine düşünen uzmanlardan bir komisyon oluşturulmuştur. Komisyon 4 yıl boyunca bu konu üzerine çalışmış ve sekiz adet muhasebe el kitabı ortaya çıkmıştır. Komisyonun düzenlediği bu kitapların 1968'de basımı yapılmıştır. 1971 yılında "Tek Düzen Muhasebe Uygulama Komisyonu"nun hazırladığı Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Genel Muhasebe bölümü bir yıl sonra yani 1972'de yürürlüğe

konmuştur. 1974'te ise Tek Düzen Muhasebe Sistemi uygulamadayken karşılaşılan engeller ve eksiklikleri değerlendirip sonuca ulaşmak için bir komisyon oluşturulmuştur. Bu komisyon tarafından yapılan çalışmaların neticesinde 1976'da maliyet muhasebesini içeren "Tek Düzen Maliyet Muhasebesi Rehberi" ortaya çıkartılmış ve 1977'den sonra uygulanmıştır.

Ülkemizde bankacılık sektöründeki hareketlilik 70'li yıllarda sermaye piyasasını da etkilemiştir. Bu sektörde bir denetim mekanizması olmaması ve yasa boşluğu olmasından faydalanan kişiler bankerlik şirketleri açmışlardır. Bankerliğin kontrol altına alınmasını sağlayacak bir yasa veya denetim mekanizmasının yokluğu kargaşa yaratmıştır. Bu ihtiyacı karşılamak üzere 28.07.1981 tarihli 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu çıkartılmıştır. SPK bu alanda düzenlemeler yapmış ve bağımsız dış denetçilik alanında kurulacak şirketlerin uyması gereken maddeleri belirlemiştir. Muhasebe tarihimizde bağımsız denetim adına yapılan ilk resmi düzenleme olduğu için son derece önemlidir (Aysan, 1991: 27).

1980'li yıllardan itibaren muhasebecilikle ilgili yasal esaslar büyük ölçüde pek çok meslek dalında kabul edilmişti. Ancak muhasebede henüz bir düzenlemesi yapılmamış olan meslek, ahlak kuralları belirlenmemiş şekilde devam etmekteydi. Bu yüzden böyle bir düzenleme zorunlu hale gelmiş bulunmaktaydı.

Ülkenin az gelişmiş oluşu ve dönemin mali şartları muhasebe alanındaki uygulamaların iyi hale getirilmesinin önünde engel teşkil etmekteydi. Bu sebeple mesleğin yasal bir dayanağa bağlanması çoğu ülkedeki gibi meslek kanunlarıyla yapılmaya çalışılmaktaydı. 1932 yılında muhasebe mesleğinin ve denetimin yasalarca düzenlenmesini hedefleyen çalışmalar 1989 yılında ancak sona erebilmiştir. Meslek, Avrupa Topluluğu uyum sürecinin neticesi olarak 13 Haziran 1989 tarihi itibarıyla yasal düzenlemesine kavuşmuştur. Bunu takip eden dokuz yılda meslek önemli ölçüde gelişmiş ve bu alanda yapılmış en mühim düzenleme SPK Kanunu kapsamında hayat bulmuştur (Disanlı,1995: 5).

13 Haziran 1989 tarihinde ortaya konan 3568 sayılı yasa ile yasal pozisyonuna kavuşan Serbest Muhasebeci(SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) yasalarının muvakkat maddeleri gereği Geçici Kurul kurulmuş, bu kurul geçiş süreciyle alakalı faaliyetleri sürdürmüş, muhasebeciliğin en üst birimi olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali

Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB) örgütlenince 1991 senesinde Geçici Kurulun görevi sona ermiştir (Düzmen, 2003:9).

2.2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebeciler, işlemleri kaydederlerken belirli ilkelere tabi olmak zorundadırlar. Bu şekilde, muhasebe alanındaki uygulamalarda meydana gelebilecek karışıklıklar engellenmiş olunur. Muhasebedeki temel kavramlar ve muhasebe bilgisini esas almak, bu verileri kullanacak kişilere tutarlı ve sağlıklı bilgilerin sunulmasını sağlayacaktır. Muhasebeyle alakalı 12 temel kavram saptanmıştır. Her ne kadar teorik bilgiler gibi dursa da işletmelerin muhasebeleri için uygulamada son derece önemlidir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen 12 temel kavram şunlardır: (Özer,1998: 11).

- Sosyal Sorumluluk,
- Kişilik,
- İşletmenin Sürekliliği,
- Dönemsellik,
- Parayla Ölçülebilme,
- Maliyet Esası,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme,
- Tutarlılık,
- Tam Açıklama,
- İhtiyatlılık,
- Önemlilik,
- Özün Önceliği.

2.2.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Gerçek veya tüzel kişilerin kendi yetkileri çerçevesindeki bir olayın sonuçlarından yükümlü olmasına sorumluluk denmektedir. Sosyal sorumluluk kavramı muhasebenin görevini yerine getirmesi konusundaki yükümlülüğünü ortaya koyar ve muhasebenin kapsadığı alanı açıklar (Sevilengül, 2005: 22). Bunun yanında kavram muhasebe işlerinin organize edilmesinde, faaliyetlerin yürütülmesinde, mali tablolarda düzenleme

yapılması ve bu tabloların sunumunda tarafsız ve dürüstçe davranma sorumluluğunu da ifade etmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2001: 39). Tarafsızlık ve dürüstlük ancak böyle bir ilkeli anlayış doğrultusunda oluşturabilir (Cemalcılar ve Önce, 1999: 43).

Muhasebenin ilgililere doğru kararlar vermelerine yardımcı olmak amacıyla doğru bilgiler verme sorumluluğu bulunmaktadır. Muhasebenin bu ilke doğrultusunda hareket etmesi, hukuki kurallardan daha geniş bir kavram olan sosyal sorumluluk ile ifade edilmektedir. Bu ilkeyi şiar edinen işletmeler firma çıkarlarından önce topluma karşı olan sorumluluklarını göz önünde bulundurmaya durumundadırlar. Sosyal sorumluluk her ne kadar işletmenin kendisiyle alakalı gibi görünse de aslında karar alma gücü işletme bünyesinde çeşitli basamaklarda bulunan herkese aittir.

Toplumdaki herkesin yasal ve ahlaki olarak savunulabilir biçimde davranma yükümlülüğü vardır. Burada yasal olarak savunulabilir olmak kanunlara ters davranışlarda bulunmamak, ahlaki savunulabilirlik ise toplumun değer yargıları ve genel ahlak normlarına uygun davranmayı temsil etmektedir. Mali muhasebe ve raporlama çalışmalarının bir işletmedeki rolü ekonomik işlevleri objektif şekilde ölçmek ve kaydını tutmaktır. Bunun yanında kayıt altına alınan veriyle ilgili yetkililere gerekli bilgiyi sunmayı kapsar. Bu süreçte olayların hatalı bir şekilde değerlendirilmesi, yanlış öngörüler, mali olayları ölçerken yapılan hatalar veya belirsizlikler gibi sebepler iş ahlakı açısından muhasebecilik mesleğini daha önemli hale getirmektedir. Çünkü ilgili kişiler muhasebecilere güven duyma ihtiyacı hissederler. Gerekli etik kriterlere uymayan muhasebeciler de sürecin güvenilirliğini olumsuz yönde etkileyeceklerdir. (Cemalcılar ve Önce, 1999: 19).

2.2.2. Kişilik Kavramı

İşletmenin; çalışanlar ve yöneticilerden ayrı olarak kendine özgü bir kişiliği olduğunu anlatan kavramdır. Bu yüzden işletmedeki varlıklar işletmenin kendi öz kişiliğine aittir ve sadece bu kimlikle yürütülmelidir (Akdoğan ve Tenker, 2001: 39). Muhasebenin bu kavramlarının uygulanabilmesi amacıyla mali faaliyetlere ait bazı birimlerin tasarlanıp düzenlenmesi gerekmektedir. Bu birimler ayrı bir kişilik olarak değerlendirilmekte olup muhasebe kişisini anlatmaktadır. Bu kişiler kaynakları kontrol eder, sorumluluk alır ve mali olayların sorumluluğunu üstlenir.

Muhasebe kişileri yöneticiler ve yetkililerden ayrı olarak değerlendirilir ve net olarak belirtilen görevleri uygularsa kişilik kavramı başarıyla yerine getirilmiş olur. (Cemalcılar ve Önce, 1999: 44).

2.2.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Bu kavram işletmenin çalışmalarını sonsuza kadar devam edecek gibi düşünerek hareket etmeyi ifade eder. Bu yüzden işletme ömrüyle işletme sahibinin ömrü arasında bir bağlantı kurulmaz. İşletmenin sürekliliği kavramı, maliyetin temel direğini oluşturmaktadır. (Akdoğan ve Sevilengül, 1994: 4). İşletmenin sürekliliği kavramı olağandışı koşullar olmadığı sürece işletmenin sonsuz süreli olduğunu varsayar ve buna dayanarak uzun vadedeki plan ve yükümlülüklerini yerine getirmeye çalışır. Bunun gerçekleşebilmesi ve işletmenin mali hayatını sağlıklı bir şekilde sürdürebilmesi için uzun vadeli borçlara girmeli veya uzun vadede varlık kazanımı elde etmelidir. İşletmenin bunları kazanması ve bunun yanında uzun dönemli, geleceğe yönelik planlar yapabilmesini işletmenin sürekliliği kavramı sağlamaktadır (Cemalcılar ve Erdoğan,2000: 442).

2.2.4. Dönemsellik Kavramı

Bu kavram işletmenin sürekliliği kavramının bir uzantısıdır. İşletmenin sınırsız kabul edilen ömür süresi içerisinde belirli dönemler vardır ve her dönem içindeki çalışma sonuçları diğer dönemlerden bağımsızdır. Gelir gider muhasebesi, kâr zarar ve hâsılat hesapları gibi işler bu kavramın bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır (Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1).

Eğer dönemsellik kavramının geçerliliği işletmeler açısından kabul edilmeyecekse bu konu ekonomik tablolarda verilen dipnotlarda açıklanmaktadır. Bu kavrama göre mali tablolar en fazla bir yıl süreli olarak düzenlenmelidir. Fakat işletmeler gerektiğinde yasal yollara başvurarak bu süreyi uzatabilirler. Bunun yanında isteyen işletmelerin bu süreyi kısa dönemlere indirmesi de mümkündür (Özer,1998: 12).

2.2.5. Parayla Ölçülme Kavramı

İşletme bünyesindeki çalışmaların kaydedilmesi ve belirli değerlerle ölçülebilmesi gerekmektedir. Bu kavram bahsedilen ölçü biriminin para olması gerektiğini, olayların

para ile ölçölüp değeriendirilmesinin faydalı, objektif muhasebe kayıtlarının sağlanmasına destek olacağını ifade etmektedir (Sevilengül, 2005: 25). Muhasebe biliminde paranın zaman içinde değışkenlik göstermediğı kabul edilir. Bunun bir sonucu olarak faaliyetler yapıldığı tarihteki para birimine göre muhasebeleştirilmektedir. Paranın zaman içindeki değeri değışimi ise işletmenin varlığının değeriilerinin oynamasına sebep olmakta bu olgu da mali tabloları negatif doğrultuda etkilemektedir (Sevilengül, 2005: 25).

2.2.6. Maliyet Esası Kavramı

Bu kavramın kapsamı mevcut para, maliyetin tespiti, imkan dahilinde olan ve olmayan kalemlerin dışında kalan işletmenin edindiğı varlık ve hizmetin muhasebeleştirilmesinden oluşmaktadır. (Sevilengül, 2005: 26). İşletmenin varlıklarındaki şekil değışikliği ve giderler kullanılırken oluşan elde etme maliyeti esas alınmaktadır (Yalkın, 2001: 29). Bu ilke ile muhasebe işlemleri uygulanırken oluşabilecek karışıklıkların önlenmesi sağlanmaktadır.

2.2.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Adından da anlaşılabilirceği gibi bu temel kavram da belge ve kayıtların gerekli esaslara uygun olarak dürüstçe ve objektif şekilde düzenlenmesi gerektiğini belirtmektedir (Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliğı Sıra No:1). Bir işletmenin kaynakları, bu kaynaklar üzerindeki ölçümler, gelir ve giderler gibi veriler tarafsız belgelere dayandırılmalıdır. Fatura, makbuz, fiş, ödeme emri gibi belgeler tarafsız belgelere örnek olarak gösterilebilmektedir. (Yalkın, 2001: 28).

2.2.8. Tutarlılık Kavramı

Muhasebe politikaların her dönem içerisinde değıştirilmeden sürdürülmesi gerekliliğini ifade eder. Bu temel kavramın amacı işletmelerdeki mali durumların birbiriyle karşılaştırılabilir olmasıdır. Bu kavram benzer işlemlerin, mali tabloların uygulanmasında aynı ölçütlerin kullanılmasını ve bu çalışmalar esnasında tek bir düzen içerisinde gidilmesi gerektiğini esas almaktadır. Ancak geçerli bir sebep olduğu takdirde şirketler muhasebe politikalarında değışikliğe gidebilmektedirler fakat yapılan bu değışiklikler ve değışikliğin getirdiğı parasal etkiler hazırlanan mali tablolarda dipnot

olarak açıklanmalıdır. (Özer, 1998: 13). Muhasebe bilgilerini karşılaştırmaya yarayan değişmezlik kavramı da bu açıdan bakıldığında tutarlılık ilkesine hizmet etmektedir. (Cemalcılar ve Önce, 1999: 57).

Kavramı

Finansal tabloların işletmenin faaliyetlerine yönelik olayların tamamını detaylı bir şekilde, tablolardan bilgi alacak kişilere doğru kararlar vermelerini sağlamalarına yardımcı olacak, net ve anlaşılır tablolar olması gerektiğini ifade etmektedir. Bunun yanında hazırlanan tablolar açıklanması ve verilmesi gereken tüm bilgileri vermeli, eksik bilgi içermemelidir. (Sevilengül,2005: 5).

Mali raporlar, ipotekli varlıklar, rehin varlıklar, kullanılması şarta bağlı olanlar, vadesi dolmuş olan borçlar ve alacaklar firmanın mevcut durumuyla alakalı olan bilgilere örnek gösterilebilmektedir. Henüz karar verilmemiş olan davalar, stoklar ve piyasa değerindeki düşüşler ise gelecekteki olaylara yönelik bilgilere örnektir. Mali raporlarda olmayan ancak işletmeyle ilgili alınacak kararları etkileyen bilgiler mali raporlarda dipnot olarak açıklamalı bir şekilde verilmek zorundadır. (Sevilengül, 2005: 27).

2.2.10. İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram muhasebeciliğin uygulanmasında işletmenin karşı karşıya kalabileceği risk durumlarıyla ilgili temkinli davranmasını, oluşabilecek belirsizlikleri dikkate alması gerektiğini anlatmaktadır. Bu kavram doğrultusunda firmalar olabilecek giderler ve zararları karşılamak için bir bütçe ayırırlar fakat bu temel kavram gizli yedeklemeler yapmaya veya gereğinden fazla bütçe ayırmaya olumlu bakmaz. (Sevilengül, 2005: 27).

2.3. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

Zorlu Pazar koşulları işletmeleri ayakta kalmaya ve bunu sağlamak için yalnızca kâr hedefleyen davranışlar göstermeye yönelmektedir. Bu kâr hırsı ise toplumların değer yargılarıyla ters düşen bazı durumlara neden olabilmektedir. Bu yüzden Pazar koşullarının getirdiği rekabet ve kâr hırsı işletmeleri etik kavramının dışına iter. Bu şekildeki bir davranışın temel nedeni “Bu hareketimle ne gibi bir çıkar elde edebilirim?”

hesabıdır (Özdemir,2003:156). Bu düşünce şekli haksız rekabet, hile ve yozlaşmaya yol açtığı için meslek grupları hem beynelmilel hem de ulusal değerleri korumak adına mesleki etik kuralları belirlemek durumunda kalmaktadır (Özkol vd, 2005:108).

Muhasebecilik, görevi gereği farklı gruplar ve kişiler arasında önemli bilgilerin akışını sağladığından meslek mensuplarının etik kurallara uymaları daha çok önem arz etmektedir (Özkol vd, 2005: 108).

2.3.1. Etik Kavramı

Yunanca “Ethikos” ya da “Ethos”kelimelerine dayanan etik kavramının Oxford sözlüğünde üç tanımı bulunmaktadır (Alövsat ve Aras,2010:2):

- Etik, bir değer yargıları sürecidir.
- Etik, bireylerin hayatları için toplumda Kabul görmüş kurallardır.
- Etik, bireylerin en geniş anlamdaki görevlerinin bilimidir.

Etik kavramı bireylerin hayatlarının her aşamasında bulunmaktadır. Etik kavramı, bireylerin hayatlarının her anında bireylerin davranışlarını yönlendiren standartların ve ilkelerin bütünü olarak doğruyu ve yanlış ayırt etmek anlamında algılanmaktadır ve dönemler itibariyle toplumlar ve kültürler etik ile kendi kurallarını oluşturmuşlardır. İlgili kuralların özü bazen din ve geleneklere, bazen de grupların özellikleri doğrultusunda biçimlenmiştir. Bu biçimlenmeler özellikle kuralların tam olarak şekillenmediği toplumlarda ilişkilerin sürdürülebilmesinin bir yolu olarak görülmüştür.

Sanayi toplumuna geçiş, sosyal yaşamın ve çağın şartlarının değişmesi, her alanda ilişkilerin daha karmaşık bir yapıya bürünmesi açık ve net bir etik kavramının ve etik ilkelerinin ortaya konmasını zorunlu hale getirmiştir. İlişkilerdeki bu kompleks yapı her alanda o alana ait alt dalların oluşmasına neden olmuş ve bu dallar kendi kurallarını belirleyerek genel bir sistem ortaya konulmuştur. Çağımızda gelişmesini tamamlayamamış ülkelerde ve ekonomilerde etik kurallara hala ayak uydurulmadığını ve bu ilkelerin tam oturmadığı görülmektedir. Bu faktör de doğal olarak ülkelerin sistemlerine olan güveni azaltmaktadır (Alövsat ve Aras,2010:2).

Etik kavramı temelde mesuliyet duygusuna dayanmaktadır. Bireysel ve sosyal alanda var olan ilişkilerde genel olarak kabul görmüş sorumluluk ve kurallara uymaya etik değer diyebiliriz. Bu değerler aynı sosyal yapı içerisinde yaşamını sürdüren insanların

değişen bazı kültürel mekanizmalarının birer göstergesi halindedir (Kırlioğlu ve Akyel,2003: 59).

Diğer bir tanıma göre etik doğru, yanlış, iyi, kötü, haklı ve haksız olanın ayrımını yapabilmek ve bu doğrultuda karar verebilmek anlamına gelmektedir (Özdemir, 2003: 153).

Toplum tarafından kabul edilmiş genel ölçüt ve kurallara etik denir (Yıldırım ve Çukacı,2002: 13). İyi ve kötü, doğru ve yanlış gibi araştırmalar etiğin konu alanındadır. (Özoçak ve Baş, 2001: 1). İngiliz dilinde ethics kelimesinin yerine morality (moral) ve philosophy terimleri de kullanılmaktadır. Ancak İngilizcede morals kelimesi zaman içinde değişim gösterebilen ahlaki değerleri tanımlamak amacıyla kullanılan bir kelimedir. Eski Yunanca da ethos bireylerin gelenekleri, kişinin özündeki yaratılış nitelikleri gibi manalara gelebilmektedir. Günümüz anlamıyla ise etik, ahlakın özü ve temelini araştıran felsefik bir daldır (Ay,2005: 33).

Yukarıda bahse konu olan tanımlamalardan görüleceği gibi etik kavramı ve ahlak yakından ilişkili alanlardır. Temel fark olarak da etik kavramının ahlak kavramını kapsamı olarak söylenebilir. Etik, toplumca genel olarak kabul edilen ilkeleri ifade eder ve ahlaka göre daha formal bir özellik taşır. Ahlak kavramına etiğin içerisinden baktığımızda ahlak bulunduğu yer ve geleneğe göre karar alma ve davranma işidir. Etik sınırlara göre değişiklik göstermezken ahlak değişiklik gösterebilmektedir. Bu yüzden etik kavramı daha evrensel ve kapsayıcı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. (Bayrak, 2001: 2).

2.3.2. Mesleki Etik

İşletmeler, çalışmalarını çevredeki şartlar içerisinde sürdürürler. Verdikleri kararlar çevrelerini etkiler ve çevreden etkilenir. Bu etkileşim içerisinde meslek etiği firmalar, personel, hisse sahipleri ve çevreye olan sorumlulukları ifade etmektedir. Meslek etiği kavramı çevre içindeki tüm unsurların karşılıklı sorumluluklarından meydana gelmektedir. (Akdoğan, 2003: 5).

İş hayatı alanındaki doğru yanlış, haklı haksız uygulamaları incelemek meslek etiğinin kapsamındadır. (Selimoğlu, 1997: 144). Bu kavramda hedef üretimi yapanların toplum nezdinde güven sağlayacak kuralları belirlemesi ve bunlar doğrultusunda hareket etmesidir. (Güredin,2007,52).

Mesleki etik, bir mesleğe ilişkin birliğin, mesleğin içeriği doğrultusunda oluşturduğu, bu mesleğin mensuplarına hitap eden, onları ölçütler çerçevesinde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan; yetersiz ve ilkesiz davranışlardan vazgeçirten, meslek içi rekabette düzenleme getiren ve hizmet ideallerini korumayı hedefleyen mesleki ilkeler bütünüdür (<http://www.demud.org.tr/etik>, 2010, 2016).

Meslek etiği herhangi bir mesleğe mensup olan bireyin kendi ahlaki kültürünü, kendi mesleki niteliklerini ve sosyal yükümlülüklerini ölçütlere uygun bir şekilde tasarlaması veya tasarlamaya çalışmasıdır. Meslek etiği çoğunlukla meslek üyelerinin kişisel görüşüne ters düşmediği için, meslek sahiplerinin yer aldıkları ülke, çevre ve eğitim de meslek etiğine verilen önem açısından mühim rolleri olan unsurlardır (Aymankuv ve Sarıoğlan, 2010: 30).

Genel ahlak kurallarının bahse konu olan meslek özelinde tekrar değerlendirilmesi ve uyarlanması yani ahlak kurallarının bir meslek alanına uygulanması mesleki etikdir. Mesleği yapanlar bağlı oldukları meslek grubunun etik kurallarını ne kadar göz önünde bulundurur ve buna uygun davranırlarsa o mesleğin toplum gözündeki saygınlığı ve mesleğe olan güven o kadar yükselmektedir.

Mesleğe bağlı kişilerin ahlaklı, ruhsat sahibi, güvenilir, yetkin, kendi kendini denetleyebilen, bağımsız kararlar alabilen, dürüst kişiler olmaları bu kavramın gereğidir. (Yıldırım ve Çukacı, 2002: 13-14).

Bireylerin bir örgüt içerisinde etik ya da etik dışı olan davranışları, hayatını sürdürdüğü toplumsal ortamın, ailenin, eğitiminin, dini inancının ve çalıştığı firmanın etkileşimiyle ortaya çıkar. Meslek etiğinin ana hatlarını bireysel etik, işletme etiği ve sosyal etik oluşturmakta olup; toplum, alıcılar, rakipler, hissedarlar, yasal ve siyasal ortamı oluşturan kurumlar da meslek etiğini etki altına alan dış faktörler olarak tespit edilmiştir. (Akdoğan, 2003: 11). Mesleki etik kriterlerinin uygulanabilirliğini sağlamak amacıyla bahse konu kuralların ve ölçütlerin meslek örgütü tarafından tasarlanmış olması, ortak bir anlayışın yaratılmasına yardımcı olur ve böylece kurallara uyma hususunda bir sorun ortaya çıkmaz.

Meslek gruplarının işlerini yaparken uyacakları ahlak kuralları, davranış ölçütleri ve değerler bir yaptırım ile desteklendiklerinde meslek kuralı olurlar. Meslek kuralı, meslek gruplarının uyduğu değer ve ilkelerin yazılı normlar haline dönüştürülmesidir. Tüm meslek grupları için meslek kurallarının oluşturulması çok önemlidir. Meslek kuralı, o

mesleğin kurumsallaşmasını sağlamaktadır. Kurumsallaşan meslek grubunun üyeleri de bu ilkelere uymak zorunda kalır. Bu da mesleğin ve meslek üyelerinin güvenilirliğini, saygınlığını arttıracaktır. Mesleki kuralların varlığı o mesleğin profesyonel bir şekilde ele alınmasında en temel koşuldur. (Kayar,2005: 99-101).

Herhangi bir meslek grubunun belirlediği kurallar diğer meslek dalları için geçerli olmayabilir. Bu yüzden bazı etik kuralları yalnızca o meslek grubunu ilgilendiren kurallardır. Bu yüzden ne kadar meslek varsa bir o kadar da mesleki etik kuralının olmasından bahsetmek mümkündür. Hatta bazı meslek gruplarının ahlaki değerleri diğerlerinininkiyle taban tabana zıt olabilmektedir. Örnek vermek gerekirse bir muhasebeci mesleği gereği bazı bilgileri gizleyebilirken bir satıcı ürünüyle ilgili bilgileri açıklamak mecburiyetindedir.(Özkol vd, 2005: 109).

2.3.3. Muhasebe Mesleğinde Etik

Muhasebecilik mesleğine mensup kişilerin doğru ve güvenilir bilgiler sunması mesleki ahlak anlayışı sağlamaktadır. Muhasebecinin takınacağı ahlaki tavrın o kişilerin bilgi sunduğu bireylerin kararlarını olumlu ya da olumsuz yönde etkileyeceğine şüphe yoktur (Uyar,2010:1).

Muhasebecilerin faaliyetleri kurumları ve bireyleri etkilemektedir. Bir muhasebecinin vereceği bilgi yapılacak olan ödemeleri, yatırımları ve başarıyı değiştirme gücüne sahiptir. (Larson,1995:4- 5). Bu yüzden muhasebecilerin ortaya koyacağı çalışmalar titiz bir şekilde yürütülmek zorundadır (Aymankuv ve Sarıoğlan, 2010: 125).

Muhasebecilik açısından incelendiğinde etik, meslek üyelerince kanunlara ve toplumsal değerlere uymak ve objektif bilgiler ortaya koymaktır. (Uyar, 2010: 1). Genel olarak muhasebe mesleğinin etik ilkeleri bağımsızlık, objektiflik, dürüst ve güvenilir olma, mesleği titizlikle icra etme, reklam yasağı, sır tutma gibi unsurlardan meydana gelmektedir. (Özoçak ve Baş, 2001: 1).

1997 yılında İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın (İSMMM) düzenlediği "III. Türkiye Muhasebe Sempozyumu"nda muhasebecilerin uyması gereken etik kurallar dört başlığa ayrılmıştır: Muhasebecilerin meslektaşlarıyla ilişkileri, müşteriyle ilişkiler, meslek gruplarıyla ilişkiler ve toplum ve kamu idaresiyle ilişkiler.

18.10.2001 tarihinde Resmi Gazete'de çıkan, "Serbest Muhasebeci, Serbest

Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı”yla birlikte muhasebecilikte uyulması mecburi olan kurallar net olarak düzenlenmiştir. Resmi Gazete’de yayınlanan bu kararda TÜRMOB’dan ruhsat alan tüm meslek üyeleri Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)’nce yayımlanan ölçütlere uymak zorundadır.

Çağımızda muhasebe etiğine olan gereksinim, Amerika’da gerçekleşen Enron gibi skandallar ve kurumsal başarısızlıklar nedeniyle dünyada yine gündeme oturmuş ve etiğe duyulan gereksinimi gözler önüne sermiştir. (Kılıç, 2002:428). Global açıdan da etik kurallar ortaya koymak amacıyla meslek üyeleri çalışmalar yapmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Etik Komitesi Forumu; düzenleyicileri, standart belirleyicileri, muhasebe kuruluşlarının liderleri ve dünyanın her yerinden meslek mensuplarından oluşan yaklaşık 150 kişiyle 11 Ekim 2005’te Brüksel’de yapılmıştır (<http://www.turmob.org.tr/web/bulten7T.Haber%20%20Subat06.pdf>, 2016).

Forum; IFAC Etik Komitesinin yenilenmiş olan meslek mensupları için etik kurallarını daha fazla duyurmayı ve etik kurallarının denetçi bağımsızlığına en iyi şekilde nasıl fayda getireceği konusunda veri sağlamayı hedeflemiştir. Burada katılımcılar denetçilerin beklentileri hususunda mesleği icra edenlerin ve düzenleyenlerin eğitimi üzerinde durmuşlardır. IFAC Etik Kurallarının tüm dünya üzerindeki muhasebeciler tarafından uygulanabilir olması için şu önerileri getirmiştir (Yanık 2013: 340).:

- Bağımsızlığı tehdit eden unsurlara karşı tedbirleri içeren ek uygulamalar
- Kamu adına çalışmakta olan işletmeler ve bunlara benzer kurumlar için ek etik kavramlar
- Vergi ile ilgili hizmetler için etik kurallarını uygulama amacıyla bu kuralların daha net ortaya konması
- Kalite kontrol kapsamında etik kuralların iyice kavranması

IFAC mesleki etikle alakalı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve 30 Haziran 2006’dan itibaren yürürlükte olan, ‘Muhasebe Meslek Mensubu için Mesleki Etik İlkeleri’ düzenlemelerini oluşturmuştur. (http://www.turmob.org.tr/yonetmelikler/4_etik_gerekce.pdf, 2016).

IFAC tarafından yapılan bu düzenlemeler, Türkiye’de 3568 sayılı yasanın ile tespit

edilmiş ve her serbest muhasebeci ile mali müşavir tarafından uyulması kanun ile zorunlu kılınmıştır. IFAC'ın yayınladığı "Meslek Mensupları İçin Meslek Ahlakı Kuralları" yönetmeliği uluslararası düzeyde ortaya konan ilk düzenlemedir.

İki bölümden oluşan yönetmelikte A bölümü mesleki çalışmalarda bulunan tüm muhasebecileri kapsamaktadır. B bölümü yani ikinci bölümde ise yalnızca piyasada serbest çalışan mali müşavirler tarafından uyulması zorunlu kurallar belirtilmiştir. Bu kurallar şöyledir (IFAC, 1994: 437-438):

IFAC'ın yayınladığı "Meslek Mensupları İçin Meslek Ahlakı Kurallarına göre mesleki etik kuralları şunlardır (Kayar,2005: 100):

A. Mesleki Faaliyette Bulunan Bütün Muhasebeci Gruplarına Uygulanacaklar:

- Yansızlık
- Meslek içi ahlaki yapılanmalar
- İşe yönelik yetkinlik
- Gizlilik
- Vergi Uygulamaları
- Uluslararası Aktiviteler
- İlan Etme

B. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere Uygulanacaklar

- Bağımsızlık
- Ücretler ve Komisyonlar
- Diğer Meslek Sahipleriyle İlişkiler
- İlan ve Teşvik
- Müşterinin Parası
- Çalışmaların ve Uygulamanın Uyumu

Ülkemizdeyse 3568 sayılı yasaya göre düzenlenen meslek üyelerinin çalışma şekil ve ilkeleriyle ilgili yönetmelikte meslek etiğine dair bazı ölçütler yer bulmuştur. Bahsedilen ölçütler yedi tanedir: (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanunu, Resmi Gazete, 13 Haziran 1989 Tarih ve S. 20149):

- Mesleki Unvan ve Yetkinlik,
- Mesleki Bilgi ve Eğitim,
- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık,

- Sırcılık,
- Sorumluluk,
- Sosyal Sorumluluk,
- İşletme Sahibi ve Yöneticilerine Karşı Yükümlülük,
- Meslektaşlara Olan Sorumluluk,
- Bağımsızlık,
- Haksız Rekabet.

Bu ilkeleri dikkate alan tüm meslek üyeleri bilgi edinirken doğruluğunu ve tarafsızlığını koruyabilir. Etik kurallarına uyum kayıtların düzgün tutulması, değerlerin korunması ve risklerin atlatılması için önem arz etmektedir. Çağımızda birçok karar alma süreci etik bir özelliğe sahiptir. Yöneticilere bilgi sağlama hususunda son derece önemli ve stratejik bir rolü olan muhasebeciler doğru mali öneriler çerçevesinde yardımcı olarak yöneticilerin karar verme sürecini en iyi şekilde atlatmalarını sağlamaktadırlar. Şirketlerin etik anlayışları doğrultusundaki hamleleri iç kontrollerini daha sağlıklı yapmalarını sağlamaktadır.

Yönetim muhasebecisinin yaptığı yönlendirme, firmanın başarısını değerlendirme, kontrol gibi işler işletme ettiğinin konusu kapsamına girmektedir. Yönetim muhasebesini yapan kişiler üst düzey yöneticilere etiksel ve toplumsal denetim konusunda yeni teknikler önerebilmektedirler. Yönetim raporları hazırlanırken yöneticiler muhasebecileri rapor ve programların ilgili bölümlerini etik açıdan değerlendirmeleri amacıyla kullanabilmektedirler. (Gül ve Ergün, 2004: 53).

Muhasebe çerçevesinde etik, işlemlerin kanuniliğini takip etmenin yanında toplumun güncel değerlerine de önem vermeyi ve bunları göz önüne alarak güvenilir bilgileri sunmayı ifade etmektedir. Muhataplar, verilen bilgilerin tamamına inanmalı ve sunulan bu veriler toplumu olumlu biçimde etkilemelidir. İşte bütün bu etik kararlarının yükümlülüğü muhasebeciye aittir. Dürüst, saklanması gereken bilgileri saklayabilen, net ve anlaşılır, yetenekli olmalı bunun yanında toplum gözünde güvenilir hale gelmelidir.

Muhasebe bir ekip çalışmasıdır. Muhasebeden elde edilen bilgi de bir ekip çalışması sonucunda olmaktadır. En üstteki yöneticiden en altına kadar herkes etik kuralları ölçüsünde davranmak zorundadır. Muhasebenin hazırlayıp sunduğu mali tablolar SPK tarafından yakinen izlenmektedir. Uygulanan bu denetleme piyasa ekonomisini geliştirmek amacıyla lüzumludur. Muhasebe birimlerinde etiğe önem veren işletmeler

daha güvenilir olmaktadır. (Sözbilir, 2000: 46).

Muhasebecilerin etik açıdan karşı karşıya kaldıkları problemler; değerler konusunda çelişkiye düşmelerine, kurallar konusunda anlaşmazlık yaşama ve mesleki problemler gibi çeşitli sıkıntılardır. Bunlarla birlikte muhasebeciler görevleri esnasında doğru söylemek, yaptıkları çalışmalarda dürüst davranmak, doğru ve tutarlı yönde karar vermek gibi sorumluluklarla da mükelleftirler. Bu gibi noktalarda meslek üyeleri etik kurallarla ilgili problemler yaşayabilirler. Bu problemleri çözmeye meslek ahlakı konusu görev almaktadır. (Selimoğlu,1997:3).

Muhasebe biliminin en önemli amacı ve görevi taraflara karşı doğru ve güvenilir veri temin etmektir. İlgili verilerin doğru olmaması, verileri kullanan tarafların doğru karar aramamasına ve muhasebenin sistem fonksiyonlarından istenen düzeyde faydalanamamasına neden olmaktadır. Muhasebe mesleğindeki kişiler, büyük bir alanda sorumlulukları olan kişilerdir. Muhasebe mesleğinde çalışanlar kazanmış oldukları bilgi ve deneyimi, ilgili kanunların ve mesleki kuruluşların tahminde bulunduğu mevzuat içerisinde ilgili taraflara ve ortaklara aktarmalıdır. Bu görevleri yerine getiren meslek mensupları bazen çelişkiye düşebilirler. Bu nedenle etik kurallar açısından meydana gelen bu tür sorunları yok etmede mesleki etik kuralları muhasebe meslek mensupları için yol gösteren bir niteliğe sahiptir (Uyar, 2010: 1).

Mesleki etik kuralları, muhasebe mesleği çalışanlarına karşı toplum tarafından duyulan güveni de yükseltecektir. Muhasebenin etik kuralları mesleği sarsıcı ve küçük düşürücü durumlarla karşılaşmasına engel olacaktır.. Muhasebe mesleğinin etik kuralları çerçevesinde toplum; çalışma izni olan meslek çalışanlarının ve de şirketlerinin var olan yasalardan yararlanarak kuvvet bulduklarını bilerek, meslek çalışanları için mesleğe ait etik kurallarının ahlaki kriterlerinin her şeyin önüne geçtiğini anlayacaktır.

BÖLÜM 3. HİLE VE MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI

HİLE KAVRAMI

Bu bölümde, hile kavramı ve tanımı, hile nedenleri, hile türleri, hileyi ortaya çıkaran belirteçler, dünyada ve ülkemizde ortaya çıkan muhasebe hileleri konuları hakkında bilgiler verilmiştir.

3.1.1. Genel Hile Tanımı

Hile, işletme ve diğer iş faaliyetleri de dahil olmak üzere hayatın tamamını kapsayan çok genel bir kavramdır. Hile kavramı Türk Dil Kurumu tarafından “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” olarak tanımlanmaktadır.

Hile, bir bireyin ya da işletmenin sahip olduğu varlıklarına el konulması ve bu varlıkların haksız bir şekilde kullanılması eylemidir. Farklı bir tanımla, hile; bir personelin kendi çalıştığı kurumun sahip olduğu varlıklarını kasten, uygunsuz bir şekilde kullanma yoluyla haksız kazanç sağlamasıdır (Pehlivanlı, 2011; 3).

Sadece işletme varlıklarının çalınması değil, özellikle yatırımcılar ve vergi daireleri gibi bilgi kullanıcıların yanıltılması amacıyla yapılan finansal bilgiler üzerinde yasadışı düzenlemeler de hile kapsamına girmektedir. Genellikle yöneticiler tarafından gerçekleştirilen bu eylemlerde her ne kadar herhangi bir varlığın hırsızlık sonucu elde edilmesi söz konusu olmasa da bilgi kullanıcıların yanıltılması sonucunda yasalara uygun olmayan bir şekilde menfaat elde edilmesi söz konusudur.

Hile olarak adlandırılan bu yasadışı faaliyetlere yardımcı olanların ya da tepki göstermeyenlerin ve hile eylemlerini teşvik edici tutum sergileyenlerin bu davranışları da tıpkı hile sonucu menfaat sağlayan kişilerin davranışları gibi bir hile eylemi olarak değerlendirilmektedir (Kayar,2005: 99-101).

3.2. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI

3.2.1. Muhasebede Hile Kavramı ve Tanımı

Hile kelimesi, kelime anlamı olarak, yapılan işlerde yolsuzluk yapılması, sahtekâr davranışlarda bulunulması, hırsız yapılması, zimmete para geçirilmesi, gizli anlaşmalar yapılması, güvenin kötüye kullanılması, kara para aklanması, rüşvet dolandırıcılık gibi faaliyetleri içerisinde barındıran bir kavramdır. Bir diğer tanımıyla Hile; bireylere ya da kurumlara zarar verecek şekilde, ahlak dışı kazanç sağlamak için yapılan bir aldatma faaliyetleridir (www.mufad.org, 2016).

Hile; bir kurumda çalışanın kurumunun varlıklarını ve kaynaklarını, bilerek uygunsuz bir biçimde kullanarak, kendisine haksız kazanç sağlamasıdır. Farklı bir ifadeyle hile; işletme çalışanlarının kendilerine yasa dışı faydalar yaratmak amacıyla ve bazı yollarla zarara sebebiyet vermek için, kişilerin veya işletmelerin sahip olduğu edinimlerden yoksun bırakılmak amacıyla kasıtlı olarak aldatılmasıdır (Bozkurt, 2009: 60).

Hile; bir takım çıkarlar sağlamak için, birilerini yanıltacak davranışta bulunmaktır. Hile, mevcut tüm koşulların yok sayılarak ve gerçeğin gizlenerek, bireyin yargılama gücünü etkileyen ve onda yanlış kanı uyandıran diyalektik ve entelektüel bir aldatma hareketidir (Bozkurt, 2009: 61).

Borçlar hukukuna göre hile ise, kişileri, kurum, kuruluşları sözleşmeye yönlendirmek amacıyla gerçek dışı ifadeler vasıtasıyla bireylerde yanlış bir yargı oluşturmak ya da yanlış yargının devamını sağlayacak şekilde eylemde bulunmaktır. Hile bizzat yanlış beyanda bulunarak yapılacağı gibi sessiz kalmakta, hileye sebebiyet vermektedir (Ardıç-Ersol, 2007: 71).

Muhasebe faaliyetlerine göre ise hile, işletmelerin belirli bir amaçla, kayıt ve belgelerinin hata dışı olarak bilerek yanlış yapılmasıdır. Farklı bir ifadeyle muhasebe hilesi; kayıt düzenlerinin, hesap işleyişlerinin, vergi, muhasebe ilke ve hükümlerine aykırı olarak tutulması olarak tanımlanmaktadır (Seviğ, 2014).

Muhasebe hataları daha çok kayıtlar üzerinde yapılırken, hileler belgeler üzerinde yapılmaktadır. Muhasebe hata ve hileleri arasında temel belirleyici fark, kasıt kavramıdır. Kasıtlı olarak yapılan temel düzensizlikler hile, kasıtsız olarak yapılan temel düzensizlikler ise, hata olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe hileleri hatalara göre

daha zor ortaya çıkarılmaktadır. Çünkü hileyi yapan kişi sisteme zarar verirken, diğer yandan da faaliyetlerini gizlemeye çalışmaktadır.

Tablo 3. 1: Hile Kaynakları

Kabul Edilebilir Davranışlar	Kabul Edilemez Davranışlar	Suç Teşkil Eden Davranışlar
-Yasalar -Kurallar -Kontroller -Prosedürler	-Çıkar Çatışmaları -Hediyeler -İyilikler	-Hile -Dolandırıcılık -Rüşvet -Yolsuzluk

Kaynak: (Akdemir, 2010: 33)

Yukarıdaki tablo meslek mensuplarının, mesleki standartlara uygun olan ve olmayan davranışları göstermektedir. Bütün meslek mensupları yasalar, kurallar, kontroller, prosedürlere uygun hareket etmelidir ve her türlü çıkar çatışmaları, hediyelerden kaçınmalıdırlar. Bu davranışlarda bulunmayan muhasebeciler dolandırıcılık, yolsuzluk, rüşvet, genel anlamıyla muhasebede hile yapmış olmaktadır.

Genel olarak hilenin özellikleri aşağıda açıklanmaktadır (Bozkurt, 2009: 60):

- Hileyi yapan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından gizlice yapılmaktadır,
- Her türlü organizasyonda ve organizasyonun aşamasında ortaya çıkabilir,
- Hileyi yapan kişilere doğrudan veya dolaylı fayda sağlamayı amaçlamaktadır,
- Kasıt unsuru taşımaktadır,
- Hilenin ortaya çıktığı durumlarda hileye maruz kalan kişi ve kurumlar zarar görmektedir,

Genel olarak hilenin amaçları ise (Bozkurt, 2009: 18):

- Düşük kâr dağıtma amacıdır,
- Haksız teşvik edimlerinden yararlanma amacıdır,
- Yolsuzlukları gizlemek ve ortadan kaldırmaktır,
- Vergi kaçırma düşüncesidir,
- Zimmetlerin gizlenmesidir,
- Ortakların birbirlerini aldatma arzularıdır.

3.2.2. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

Muhasebe hileleri, işletme sahiplerinin ve işletme çalışanlarının yaptığı hileler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İşletme sahipleri tarafından hile yapılmasının nedenleri; vergi kaçırılması, işletmeleri gerçek durumdan farkı göstermek, yolsuzlukları gidermek, işletmenin vergisel ve mali durumunu ilgilendirmektedir. Kurumda çalışan bireylerin ise hile yapma nedenleri; gördükleri baskı, ele geçen fırsatlar ve haklı gösterme çabalarıdır (Kayar,2005: 102).

3.2.2.1.İşletme Sahiplerinin Hileye Başvurma Nedenleri

İşletme sahiplerinin muhasebe hilesi yapmalarının nedenleri, vergi kaçırmak, kurumdaki yolsuzlukları gizlemek, kurumu mevcut durumundan farklı göstermek, alış satış hileleri yapmak, işletme giderlerinin yükseltilmesi, özel giderlerin ise kuruma aktarılmasıdır. (Çelik, 2010: 17).

3.2.2.1.1. Vergi Kaçırmak

Kurumların sahipleri ve ortakları, vergi kaçırabilmek için çok fazla muhasebe hilelerine başvurmaktadırlar. Vergi kaçırma eylemi, devletin vatandaşlarından vergi toplamak için belirlediği yasaların ihlalidir. Vergi kaçırma eylemi ile vergi yüklenicisi olan kişiler, kendi vergi yükümlülüklerini, yaptıkları hileler ile ya kısmen yerine getirmekte ya da hiç getirmemektedirler (Altuğ, 1994: 336).

Vergi kaçırılması eylemi; vergi beyanların verilmemesi, vergi yükümlülüğünün yerine getirilmemesi, yapılan ticaretin eksik bildirilmesi, defter veya beyannameler kapsamına alınmamasından kaynaklanmaktadır. Aşağıda, işletme sahiplerinin vergi kaçırma nedenleri bulunmaktadır (Altuğ; 1999: 336):

- Kurumların daha fazla para kazanma amacı,
- Vergi oranlarındaki adaletsiz durumlar,
- Vergi kaçırma suçu işleyenlere verilen caydırıcı olmayan cezalar,
- Yetersiz vergi denetimlerinin yapılması,
- İşletmelerin hızlı büyümek amacıyla az vergi vererek gelirlerini arttırma çalışmaları

3.2.2.1.2. Yolsuzlukları Gidermek

Kurumların sahipleri, kurumdaki diğer ortaklarından farklı olarak kendilerine çıkar sağlamak ve yaptıkları yolsuzlukları gizlemek için kayıtlarla ilgili olarak bazı düzensizlikler yapabilmektedirler. Bu tarz hileler genellikle küçük ölçekli ve iç denetim sistemi olmayan kurumlarda görülmektedir (Gürbüz, 1990: 61).

Kurum ortakları, çalışanlarla anlaşarak yapılan ticaretin bir kısmını kayıtlara geçirmeyerek kendi hesaplarına geçirebilmektedirler.

3.2.2.1.3. İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Göstermek

Bu hile, kurumun üçüncü kişilerin menfaatlerine karşı yaptığı ve kurumu olduğundan farklı gösterdiği hilelerdir. Bu hile vasıtasıyla kurumun tüm muhasebe hilelerinde, ortaklar, hisse sahipleri ve işletmelerin kendisi zarar görmektedir (Çelik, 2010: 19).

İşletmeler; bankalardan daha fazla kredi alabilmek, şirket hisselerini daha fazla değere satabilmek için bilançolarını süsleme vasıtasıyla kurumu daha değerli göstermektedirler. Aynı zamanda tersi işlemi yaparak da hisse fiyatlarını düşürebilmektedirler.

3.2.2.1.4. Alış Hileleri

Alış hileleri işlemleri; kayıt dışı alış yapılması, gizli alım yapılması, yüksek fiyatlı temin, yapılan alıma ilişkin iskontoların görmezden gelinmesi, kazancın azaltılması ve verilecek verginin azaltılmasını hedefleyen işlemlerdir. Alış hilelerinde, ürünlerin alış bedellerinin yüksek gösterilmesi gibi yolsuzluklar yapılmaktadır. İlgili ürünün fiyatı çok düşük olmasına rağmen, yüksek fiyatlı fatura kesilerek hile yapılmaktadır. (Küçüksavaş, 2006: 373).

3.2.2.1.5. Satış Hileleri

Satış hileleri işlemleri, satılan ürünlere ait bedellerin muhasebe kayıtlarına eksik veya kısmen muhasebe kayıtlarına alınması ve düşük fiyatlandırılması eylemleridir (Sonsuzoğlu; 1996: 97). Satış hileleri; gizli satış, fatura sahtekârlığı, uydurma firmalara satış, zarara satış şeklinde gerçekleşmektedir.

Hileyi yapan kurum, sattığı ürünün fiyatını düşük gibi göstererek fatura düzenlemekte ancak alıcı firma fatura tutarını bankaya yatırırken, ürünün gerçek fiyatını elden satıcıya ulaştırmaktadır.

3.2.2.1.6. İşletme Giderlerini Yükseltmek

Kurum sahipleri, daha az vergi ödemek amacıyla kurum giderlerini yüksek göstermektedirler. Giderlerin arttırılması yoluyla matrah azaltılmaktadır. Kurumların yıl içerisinde ödeyecekleri yıllık vergilerde, verilen beyannamelerin vergi tutarlarını azaltarak hile yapmaktadırlar (Taşkiran, 1995: 29).

3.2.2.1.7. Özel Giderleri İşletmeye Aktarma

Bu hile türünde işletmeler, kurumu ilgilendirmeyen ve özel amaçlı olan giderleri kurum gideri gibi göstermektedirler. Örneğin; şirket sahiplerinin şahsi seyahatleri, mali giderleri, hediyeler buna örnek gösterilebilir (Küçüksavaş, 2006: 373).

3.2.2.1.8. Arızı Giderler

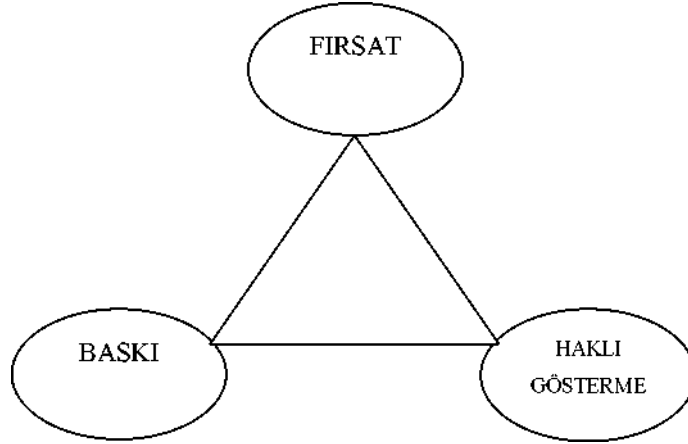
Arızı giderler, kurumun faaliyetleriyle ilgili olmayan giderlerdir. Bu giderler gizlenerek vergi hilesi yapılmaktadır. Bir sabit varlığın satışından doğan zarar, fatura dışı sağlanan özel indirimler, iskontolar ile hurda ve atıkların satış hâsılatı gibi giderler arızı giderlere örnektir (Okay, 2011: 78).

3.2.2.2. İşletme Çalışanlarının Hileye Başvurma Nedenleri

Şirketin büyüklüğü ve iç kontrol sistemi ne kadar büyük olursa olsun, çalışanların dürüst ve iyi niyetli olması çok önemlidir. Günümüzde iyi niyetli ve dürüst olmayan personeller her yerde karşımıza çıkabilmektedir. Bu tür personeller işletmelerde bir takım yolsuzluklara neden olarak, bu yolsuzlukların giderilmesi için bir takım muhasebe hilelerine başvurmaktadırlar (Çelik,2010: 21).

İnsanı hile yapmaya yönelten birden fazla dürtü vardır. Bu dürtüleri birkaç nedenle sınırlandırmak doğru değildir. Dürtüler için, uygun zaman bulduğunda hile yapmak kaçınılmaz bir hale gelir. Kurum personellerinin hileye başvurma nedeni, üzerlerindeki baskı,ellerine geçen fırsatlar ve haklı olduklarını düşünmeleridir. Baskı, fırsat, haklı gösterme dürtüleri bir araya geldiği zaman hile üçgenini oluşturmaktadır.

Şekil 3. 1: Hile Üçgeni



Kaynak: (Bozkurt, 2009: 167-168)

Fırsat, baskı, haklı gösterme süreçleri kurum personelini hileli davranışlara yöneltir. Bu durumun dışında çalışanları hileye yönelten bazı unsurlar bulunmaktadır. Bunlar aşağıda yer almaktadır.(Bozkurt, 2009: 169):

- Güçsüz ahlak yönergeleri,
- Üçüncü taraflarla yapılan gizli anlaşmalar,
- Hile yapan bireylerin cezalandırılacağı bir disiplin merciinin olmaması,
- Zayıf bilgi akışı,
- Tepe yönetimin basiretsizliği,
- Karışık işletme yapıları,
- Etkili iç denetçilerinin olmaması,
- Yöneticilerde sık değişiklik olması

3.2.2.2.1. Çalışanları Hile Yapmaya İten Dürtü/Baskı Unsuru

Çalışanlarda oluşan baskı unsuru; finansal problemler, statüsel problemler ve kişisel sorunların toplanarak, işlerinin tehlike durumunda olduğunu anladıkları anda ortaya çıkmaktadır. Çalışanları hile yapmaya iten baskı unsurları ikiye ayrılır. Baskılar; kötü alışkanlıklardan doğan baskılar ve mali nitelikli baskılardır (Bozkurt, 2009: 65).

Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar: Personelin sahip olduğu kötü alışkanlıklar, kendisini hileye iten nedenler arasında gösterilir (Bozkurt, 2009: 65).

Mali Nitelikli Baskılar: Bireylerin daha iyi bir hayat standartına sahip olabilmek amacıyla daha fazla para kazanmak istemektedirler. Bu noktada mali nitelikli baskılar ortaya çıkmaktadır. Bu baskılara örnek verecek olursak; para hırsı, sağlık harcamaları, hızlı para ihtiyaçları verilmektedir. Bu baskı türleri kısa sürede ortaya çıkacağı gibi uzun süreli zamanlarda da ortaya çıkabilir. Nedenleri aşağıda açıklanmaktadır (Bozkurt,2009: 65):

- Personelin daha yüksek hayat standartı isteği,
- Personelin yüksek borçluluk durumu,
- Hep daha fazlasını isteme durumu,
- Kötü alışkanlıklar,
- Ani mali ihtiyaçlar,
- Daha para kazanma hırsı,
- Yüksek meblağlı sağlık harcamaları,
- Yüksek faiz oranları
- Kazançla sonuçlanmayan yatırımlar gibi sebepler çalışanların hile yapmasında baskı unsurlarıdır.

3.2.2.2.2. Çalışanların Hile Yapmasını Kolaylaştıran Fırsat Unsuru

Kurum çalışanlarının hileye yönelmesi ve yapması hile için ortada bir fırsat unsurunun varlığını işaret etmektedir. Bu noktada mevcuttaki fırsat unsurlarının dikkate alınması gerekmektedir. Hile yaparsa ortaya çıkacağını düşünen çalışanlar bu yola girmemektedir. Hile yapan çalışan, yakalanma ihtimali düşük olan çalışandır. Hileyi ortaya çıkaran şirket içi fırsatın ortaya çıkmasına neden olan fırsat unsurları şunlardır (Bozkurt, 2009: 66):

- Kurum içi etik politikalarının zayıflığı
- Sağlıklı bir denetim mekanizmasının olmaması
- Kurum içi iletişim zaafı
- Üst yönetimin bilgi eksiklikleri
- Yetersiz iş yapma kapasitesi
- Caydırıcı ceza mekanizmasının olmaması

İç kontrol mekanizması olmayan veya sağlıklı işlemeyen kurumlarda hileler gerçekleşmektedir. Düzgün çalışan bir iç kontrol sistemi, gerçekleştirilecek hileleri engellemektedir. Kurum içerisinde hileyi yapan kişi anında cezalandırılmalıdır.

Çalışanlara hile için uygun ortam yaratmama adına üst yöneticiler durumu ciddiye almalıdırlar.

3.2.2.2.3. Yapılan Hileyi Makul Kılma Haklı Gösterme Çabaları

Kendini haklı gösterme çabası, bireyin altında olduğu baskı ve önündeki fırsatlar arasında bir noktadadır. Hileyi yapan bireyler, daimi olarak kendilerini haklı gösterme çabasındadırlar. Hileyi yapan bireyler, yakalanmaları durumunda, kendilerinin haklı olduğuna dair bazı tezler savunmaktadırlar. Bunlar aşağıda yer almaktadır (Erdoğan, 2009):

- Edinilemeyen çalışma karşılığı,
- Herkesin bunu yaptığı savı,
- Yapılanın başkası için yapıldığı söylemi,
- Yapılan hileye ilişkin parayı ödünç alma söylemi
- Bir defaya mahsus yapıldığına dair söylem
- İlgili davranışın suç zannedilmemesi söylemi
- Bu parayı bir amaç için almıştım gibi kendilerini haklı gösterecek sözler beyan etmektedirler.

Hile, bireylerde yapıldıkça süreklilik haline gelen bir davranıştır. Bu nedenle işletmelerin iç kontrol sistemlerinin işlevsel olarak yapılandırılması gerekmektedir. Kurum çalışanlarının, personellerine, yapılan hile ve usulsüzlüklerin cezalandırılacağını aktarması ve bu doğrultuda duruma ilişkin ahlaki sınırların çizilmesi gerekmektedir.

3.2.3. Muhasebe Hile Türleri

Çalışanların, kurumların veya kuruluşların muhasebe hilelerine başvurmalarındaki temel sebep menfaat sağlamaktır. Muhasebe hile türleri; kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, işlemde önce veya sonra kayıt, bilanço ve bilgisayar hileleri, uydurma hesaplar, belge sahtekârlığı, varlıkların kötüye kullanılması, yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlarıdır (Çelik, 2010: 27).

3.2.3.1. Kasti Hata

Muhasebe hataları bilgisizlik, dikkatsizlik gibi durumlardan ortaya çıkabilir. Muhasebe hataları, kayıt, nakil, unutma, tekrarlama, bilanço hatalarıdır. Muhasebe

hatalarında, hatalar menfaat sağlamak amacıyla bilinçli olarak yapıldığı durumda kasti hataları meydana getirmektedir (MHUD, 2004: 69).

Yapılan işlemin hata mı, yoksa hile mi olduğunu anlamak çok zordur. Bu durum netlik kazanıncaya kadar muhasebe hatası olarak kabul edilir. Hatanın kasıtlı yapıp yapılmadığının tespiti için, denetçiler öncelikle verilerdeki düzensizlikleri incelerler daha sonra hatanın sebeplerini araştırırlar. Denetçiler (Gürbüz, 1990: 62);

- Önemli düzensizliklere hile gözü ile bakmaktadırlar,
- Düzensizlikleri az sayıda ve bir menfaat sağlamıyorsa hata olarak kabul etmektedirler,
- Bir düzensizliğin kolayca ortaya çıkarılması mümkün olmasına rağmen bunu örtmeyi sağlayıcı bir yanlışlık varsa düzensizliğin hile olduğu düşünmektedirler,
- Düzensizliklerin sık ve aynı yönde olması bir kasıt unsurunu ortaya çıkarmaktadır.

3.2.3.2. Kayıt Dışı İşlemler

Kayıt dışı işlemler; kamu tarafından belirlenen kuralların dışarısında kalan işlemlerdir. Bu işlemler, yapılan faaliyetlerin, Kayıt dışı işlem; kurumların faaliyetlerinin belgesiz ve kayıtsız bir biçimde yapılmasıdır. Aynı zamanda, düzenlenmesi gereken belgelerin düzenlenmemesi ve bunların defter kayıtlarına yansıtılmaması eylemleridir (Karakoç, 1997: 99).

Fatura almamak, fatura düzenlememek veya mevcut olan faturayı gizlemek, kayıt dışı yapılan işlemlere örnektir. Bu tür işlemler işletmelerin ödeyeceği gelir ve katma değer vergilerinden kaçınma olarak algılanmaktadır ve muhasebe hilesi olarak tanımlanmaktadır.

Günümüzde kayıt dışı işlemler oldukça artmış olmakla birlikte, bu tür muhasebe hileleri yapan işletmelerin bilançoları gerçek durumunu yansıtmamakla birlikte diğer işletmelere ve yatırım yapacak kişilere yanıltıcı bilgiler vermektedir.

3.2.3.3. İşlemden Önce veya Sonra Kayıt

İşletme faaliyetlerinin, düzenli ve zamanında programlara kaydedilmesi gerekmektedir. Zamanında kayıt yapılmayan işletmeler, muhasebenin raporlama aşamasında ciddi problemlere yol açmaktadır. V.U.K'un 219. maddesine göre yapılan

işlemler yapıldığı tarihten en geç 10 gün içerisinde muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir (<http://www.gib.gov.tr>, 2016).

Bu doğrultuda doğacak bir hata, kurumun mali tabloları doğrultusunda yatırım yapacak yatırımcıyı, kâr payı alacak hissedarı, şirketin durumunu değerlendiren kredi verenleri yanıltacaktır.

3.2.3.4. Bilanço Hileleri

Bilanço; işletmenin belli bir anda sahip olduğu varlıklarla ve bu varlıkların sağlamış olduğu kaynakları, belirli bir düzen ve tertip içerisinde gösteren finansal bir tablodur (Lazol-Çabuk, 2005: 8).

Bir finansal tablonun yapılacak olan analizlere cevap verebilir olması için, doğruluk, samimiyet, kesinlik, açıklık, günlük fiyatlara uygunluk ve şekil birliği ilkelerine sahip olması gerekmektedir. Bu ilkelerin amacı; belirli bir tarihte işletmenin finansal durumunun açıklanması ve ilgililere işletmenin gerçeğe uygun değerlerinin yansıtılmasıdır.

Bilanço hileleri; bir kurumun mali göstergeleri ile alakalı yanlış ve hatalı bilgi vermek ya da bu yönde imaj oluşturmak amacıyla bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesidir. Farklı bir ifadeyle bilanço hileleri; yanlış bilanço düzenleme amaçlı hilelerdir. Bu hilelerin amacı; kurumun mali durumu hakkında yanlış ve yanıltıcı bilgi verme amaçlı hilelerdir. (Çelik, 2010:34).

Bilanço hileleri; amaçlarına göre bilanço makyajlama olarak bilinen bilançodaki değerlerin gerçeğinden fazla gösterilmesi ve değerlerin gerçeğinden düşük gösterilmesi şeklinde yapılmaktadır. İşletmelerin mali ve iktisadi durumunun daha iyi gösterilmesinin temel sebepleri aşağıda açıklanmaktadır (Kirik, 2007: 60):

- İşletmelerin daha fazla kredi alabilmesi,
- İşletmelerin kamuoyundaki imajını güçlendirmek,
- Borsa da işlem gören hisse senetleri fiyatlarını artırmak,
- Kuruma yeni ortak dahil etmektir,
- Bilanço hileleri, işletmelerin mali ve iktisadi durumunun olduğundan daha kötü

gösterilmesi içinde yapılmaktadır. Bunların temel sebepleri ise (Kirik, 2007: 61):

- Verginin ödenmemesi veya az ödenmesi,
- Kâr dağıtılmaması veya daha az kâr dağıtmak,

- Borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları düşürülerek spekülasyon yapmak,

- Ortaklardan ayrılacak kişilerin hisselerini olduğundan daha ucuza almaktır.

Bilanço hileleri, günümüzde en çok rastlanılan hile çeşididir. Son yıllarda ABD'de gerçekleşen birçok muhasebe skandalı, işletmelerin bilançolarının gerçeği yansıtmamasından kaynaklanmaktadır.

3.2.3.5. Bilgisayar Hileleri

Teknolojinin gelişmesiyle bilgisayar sistemleri, hayatımızın her evresinde kullanılmaya başlamıştır. Gelişen bilgisayar donanımları ve sistemleri, muhasebe hatalarını en aza indirirken, muhasebe hilelerinin de ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Muhasebe veri sistemlerinde, verilerin sisteme yüklenmesi neticesinde ortaya muhasebe programlarının güvenliği konusunda bazı sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu sorunlar, bilgi teknolojisine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bilgi teknolojileri, muhasebe hilelerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu hileler, yanlış veri girişi yapma, program ile oynama ve sistemdeki mevcut verilerin değiştirilmesi vasıtasıyla yapılmaktadır. Hatalı veri girişleri, yanlış muhasebe sisteminin oluşmasına yol açmaktadır. Bu süreçte insan faktörü, yanlış veri girişinin en önemli öğresidir. Verilerin bireyler tarafından sisteme girilmesi sonrası işlemler bilgisayar tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla yapılan hilenin sistem içerisinde bulunması güçtür. Bu süreçte bilgisayar yazılımları üzerinde değişiklikler yapılarak çeşitli hileler yapılabilmektedir. Bilgisayar yazılım hilelerin önlenmesi için yapılacak değişikliklerin kontrol yapılabilecek şekilde hazırlanmalı, normal faaliyetler sırasında meydana gelebilecek teknik aksaklıkların anında giderilmesi ve yazılımın doğru olarak çalışıp çalışmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir (Karakaya, 1994: 118-120).

3.2.3.6. Uydurma Hesaplar

Uydurma hesaplar; işletme yöneticilerinin, işletme hâsılatını gizlemek, maliyetleri artırmak amacıyla, gerçek olmayan kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açmasıdır. Uydurma hesaplar; hayali kişilere, hesap açılması, gerçek olmayan kişilere, ticari faaliyete bulunmuş gibi yaparak aldatmaya ve yanıltmaya yönelik yapılan kayıtlardır (Bayraktar, 2007: 27).

Gerçek olmayan şahıs ve işletmelere açılan hesapların amacı aşağıda açıklanmaktadır (Irmak vd., 2002: 44):

- Kurumlar tarafından vergi kaçırma planı,
- Kurumların, durumlarını mevcut durumundan daha farklı göstermeye çalışması
- Kurumda yöneticilik yapan bireylerin, kurumda yapılan yolsuzlukları gizleme isteği,
- Kayıtsız işlemlerin yapılmasında sahte hesaplar kullanılabilir.

İşletmelerde görülen en çok uydurma hesaplar aşağıda açıklanmaktadır (Irmak vd., 2002: 46):

- Yapılan ticaretin, gerçekte olmayan kişi ve şirketlerle yapılmış gibi belge düzenlenmesi ve kayıtlara alınması,
 - Malın bedeliyle oynanması,
 - İşletme ortaklara borçlu gösterilerek, ortakların hesaplarına para aktarımı yapılmasıdır,
 - Vergiden muaf kesimlere gider faturası düzenlenmesi,
 - Gerçekte var olmayan bireylere alacak hesapları alacakların şüpheli hale geldiğini göstererek karşılık ayrılması gibi yöntemler günümüzde en çok karşılaştığımız uydurma hesap yöntemleridir.

3.2.3.7. Belge Sahtekarlığı

Bu bölümde belge sahtekârlığının tanımı, nedenleri, yöntemleri ve mevzuattaki yeri üzerinde durulacaktır.

3.2.3.7.1. Belge Sahtekarlığının Tanımı

KDV tebliğinin, 28 nolu tebliğinde; kanuni geçerliği olan ve gerekli ögelere içermeyen belgeler, sahte belgelerdir (www.gib.gov.tr, 2016). Sahte belge; gerçek bir işlem durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir. Sahte belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikası, gider pusulası, ücret bordoları, çek, bono, senet, ödeme kaydedici cihaz fişi gibi belgelerin gerçek bir işlem durumu olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir (Bayraktar, 2007: 28)

Yanılıcı belgede ise; ilgili durum yaşanan bir olaya aittir ancak durumla ilgili belgelerde yer alan veriler gerçeği yansıtmamaktadır. Dolayısıyla bu süreçte gerçekte

olan bir ticari faaliyet olduğundan farklı gösterilmektedir. Sahte belge kullanımında ortaya çıkarılan bir belge, tamamen bir hayal ürünü iken, yanıltıcı belge kullanımındaki belgelerde, bir takım değişiklikler yapılmaktadır (MHUD, 2004: 154).

3.2.3.7.2. Belge Sahtekarlığının Nedenleri

Belge sahtekârlığı, günümüzde en çok görülen muhasebe hilesi türüdür. Belge sahtekârlığı; hem belgenin kendisinin hem de içeriğinin gerçek olmaması, ya da belgenin gerçek olup içeriğinin farklı olması şeklinde yapılmaktadır. İşletme çalışanlarının, ortakların belge sahtekârlığını kullanmasının nedenleri aşağıda açıklanmaktadır (www.ismmmo.org.tr, 2016):

- Belgesiz bir harcamayı belgeli bir hale getirme düşüncesidir,
- Yıllık Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi matrahlarını azaltarak devlete daha az vergi ödeme düşüncesidir,
- Devletin yapmış olduğu teşviklerden yararlanma düşüncesidir,
- Şirkette yapılan yolsuzlukları giderme düşüncesidir,
- İşletmelere alınan malların ülkeye kaçak veya işletmeye kayıt dışı yöntemlerle alınmış ise bu malları kayıtlara almak için yapılmaktadır,
- Belgelenemeyecek komisyon ve harcamalar belgelendirmek için yapılmaktadır,
- Yapılan bu işlemlerin suç gibi algılanmamasıdır,
- Yapan kişilere verilen cezaların az olmasıdır,
- İşletme çalışanlarının kazançlarını şahsi servetlere dönüştürme hırsı gibi nedenlerden dolayı işletme çalışanları, şirket ortakları ve yöneticiler belge sahtekârlığına yönelmektedir.

3.2.3.7.3. Belge Sahtekarlığı İşlemleri

Belge sahtekârlığı yapılan kişilere verilen cezalar çok ağır olmamasından dolayı günümüzde çok fazla ortaya çıkmaktadır. Belgeler üzerinden yapılan bu muhasebe hilesinin birçok yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntemler (Irmak vd.,2002: 45-46):

- Mal veya hizmet satışlarının yüksek fiyatlı olmasına rağmen, faturalarının düşük bedellerle kesilmesidir,
- Gerçekte mal veya hizmet alımı olmadığı halde, olmuş gibi faturaların düzenlenmesidir,
- Düzenlenen faturaların nüshalarındaki rakamların bir birinden farklı gösterilmesidir,

- Sahte belgelerle vergi iadesi veya devlet teşviklerden yararlanmaktır,
 - Ticari faaliyetlerine son vermiş işletmelerin faturalarını kullanmaktır,
 - İhracat sürecinde mal bedelleri yüksek gösterilerek devletten, hakkedilenden fazla KDV alınmaktadır.
- Kurumun adına aynı numaraları taşıyan resmi evraklar bastırılması ve düzenlenmesidir.

3.2.3.7.4. Belge Sahtekarlığının Mevzuattaki Yeri

Sahte belge; V.U.K.'un 359. maddesinin (b) bendinin 1 Nolu fıkrasında "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir" şeklinde tanımlanmaktadır. Yanıltıcı belge ise; V.U.K. 359. maddesinin (a) bendinin 2 nolu fıkrasında "gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge" olarak tanımlanmaktadır (www.mevzuat.gov.tr, 2016).

Yeni çıkan kanun ve hükümlere göre sahte veya yanıltıcı belge kullananlara ve düzenleyen kişiler için hapis cezası uygulanmaktadır (www.mevzuat.gov.tr, 2016):

- Yapılan işlemlere ait kayıtlarda muhasebe hileleri yapılması ve matraha ilişkin yanıltıcı ifadeler kullanılması,
- Sahte belge basımı ve kullanımı,
- Resmi evrakların değiştirilmesi ve yok edilmesi

3.2.3.8. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Varlıkların kötüye kullanılmasına ilişkin hile, kurum çalışanlarının, kurum varlıklarını ele geçirmesi ve bunu kendi yararına kullanmasıdır. Kötüye kullanmadan kasıt, varlıkların çalınması ve amaç dışı kullanımudur. Günümüzde işletme çalışanları tarafından sıklıkla yapılan hile türüdür. Varlıkların kötüye kullanılması, nakit varlık hileleri ve nakdi olmayan varlık hileleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Nakit varlık hileleri; kayıt öncesi hırsızlık, kayıt sonrası hırsızlık ve hileli ödemeler olmak üzere üç gruba ayrılır. Nakdi olmayan varlık hileleri ise; maddi varlık hırsızlığı ve maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Varlıkların kötüye kullanılması aşağıdaki şekilde daha ayrıntılı gösterilmiştir (Akdemir, 2010: 36).

3.2.3.8.1. Nakit Tahsilatı ve Ödeme Varlıklarının Kötüye Kullanılması

Nakit varlık hileleri; kayıt öncesi hırsızlık, kayıt sonrası hırsızlık ve hileli ödemeler olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Kayıt Öncesi Hırsızlık; işletme tarafından kazanılan nakdin, muhasebe kayıtlarına dâhil edilmeden işletme çalışanlarınca alınması veya zimmete geçirilmesidir. Kayıt öncesi hırsızlık, kayıt ve defter dışı hileler olarak da bilinmektedir. Kayıt öncesi hırsızlık işletmelerde nakit tahsilâtının yapıldığı bölümlerde daha fazla gözükmektedir. Kasa ile ilgili sorumluluğu olmamasına rağmen yakın gözetim ve kontrol altında bulunmayan satış personeli veya işletme merkezinden uzak ofislerde çalışan işletme personelleri daha çok bu hilelere başvurumaktadırlar (Joseph; 2002: 70).

Kayıt öncesi hırsızlık; satışların kayda alınmaması, satışların düşük değerde gösterilmesi, nakit tahsilâtların kayda alınmaması ve işletmeye gelen çeklerin çalınması olarak dört gruba ayrılmaktadır (Şengür,2010: 15).

- Satışların kayda alınmaması; işletme çalışanları mal ve hizmet satışı yaptıktan sonra, alıcıdan tahsilâtı yapmakta fakat satış işlemiyle ilgili herhangi bir belge düzenlemeyerek hiç bir kayıt yapmamaktadır. Satış esnasında yazarkasa fişine kayıt yapılmaması ve her hangi bir fatura düzenlenmemesi, satışların kayda alınmaması hile türünde en çok kullanılan yöntemlerdir (Wells, 2007: 71).

- Satışların düşük değerde gösterilmesi; işletme çalışanları, nakit veya kredili satışların işletme defterine olduğundan daha düşük değerlerle kaydetme yöntemidir. Örneğin, işletme çalışanları, düzenlemiş olduğu fatura nüshasının arasına bir karton koyarak üst nüshadaki rakamın alt nüshaya geçmesini engellemektedir. Faturanın üst nüshası normal satış işlemini gösterirken, çalışan faturanın alt nüshası için yeni bir fatura düzenleyerek satış işlemini olduğundan daha düşük değerde göstermektedir. İşletme çalışanları, alıcı ödemeyi gerçekleştirdiği zaman, arada ki farkı kendi zimmetine almaktadır (Wells, 2007: 73)

- Nakit tahsilâtlarının kayda alınmaması; işletme kayıtlarında var olan, işletme alacaklarının tahsil edildikten sonra, kayıtlara alınmadan çalınmasıdır. Faturalama hataları, alacak devir hızının yavaşlaması, alacak tahsil süresi artışları, gibi sebepler nakit tahsilâtlarının kayda alınmaması hile türünün var olduğunun göstergesidir. İşletme çalışanları, yaptıkları bu yolsuzlukları muhasebe kayıtlarında birçok hesabı, ters işlem yaparak hesapları kendi çıkarları doğrultusunda düzeltmektedir (Wells, 2007: 74).

- İşletmeye gelen çeklerin çalınması, işletme çalışanları, alıcıların vermiş oldukları çekleri veya nakit ödemeleri, muhasebe kayıtlarında satış işlemini belgelendirmedikleri için çek ve yapılan ödemeleri çalmaktadır. Satış işleminde hiç bir kayıt yapmadığı için gelen çekide kayıtlarda gözükmediği için rahatlıkla kendi zimmetine geçirmektedir.

Kayıt Sonrası Hırsızlık; muhasebe kaydı yapıldıktan sonra, işletme defter ve kayıtlarında gözüken nakdin bir çalışan tarafından ele geçirilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (www.acfe.com, 2016). Kayıt içi hileler olarak da adlandırılmaktadır. Muhasebe kayıtlarının, kasa ve banka hesap karşılaştırmaları esnasında, muhasebe hilesinin yapıldığı ortaya çıkmaktadır.

Hileli ödemeler; işletmeler tarafından yapılan nakit ödemelerle ilgilidir ve çek hileleri, yazarkasada yapılan nakit hileleri, fatura hileleri, bordro hileleri, gider hileleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

- Çek hileleri; işletmenin çek kontrolünü tam olarak sağlayan işletme çalışanı, çek ödemelerini kendi hesaplarının olduğu bankaya veya bir tanıdığına hesabına aktararak yapmış olduğu muhasebe hileleridir. İşletme çalışanları bu işlemleri yaparken, yaptığı hileyi desteklemek amacıyla fatura veya zaman çizelgesi gibi sahte belgeler düzenlemektedir. Çek hileleri yöntemleri, sahte ciro hileleri, lehtar bilgisi değiştirilmiş çekler, çek imzalayanların değiştirilmesi gibi yöntemlerdir (Wells,2007:122).

- Yazarkasa hileleri; işletmelerin doğal faaliyetleri esnasında, satılan mal iade alınabilir ve yazarkasadan iade karşılığı ücret müşteriye geri ödenebilir. İşletme çalışanları, malları müşteri tarafından iade edilmiş gibi göstererek, malın ücretini kendi zimmetine aldığı hile türüdür (Şengür, 2010: 21).

- Fatura hileleri; fatura; yapılan ticaret karşılığında, tüccar tarafından müşteriye verilen ticari evraktır. İşletme sahiplerinin, her hangi bir tacirden mal satın aldığı zaman, alacağı fatura alış faturası, mal veya hizmet satışı karşılığında müşteriye verilen belge ise, satış faturası olarak tanımlanmaktadır. Fatura hileleri, işletme çalışanlarının hileli bir satın alma dosyası hazırlayarak veya işletmeye hileli bir fatura arz ederek, işletmenin teslim almadığı mal veya hizmet için ödeme yapmasını sağlamaktır. İşletme çalışanları, hizmet alımları soyut olduğu için hileli faturalarda genellikle hizmet alım faturalarını kullanmaktadır (Altuğ, 1999: 104).

- Bordro hileleri; genel olarak işletmede çalışmakta olan kişilere fazla ödeme yapılması veya işletmelerde çalışmayan hayali personellere maaş ödemeleri şeklinde yapılmaktadır. Bordro hileleri günümüzde gerçekte işletmelerde çalışmayan hayali kişiler adına bordo kayıtları açılarak, onlar adına maaş ödemeleri yapılarak, personellerin haftalık çalışma saatlerini değiştirerek maaşlarının yükseltilmesi, komisyon üzerinde çalışan personellerin satış yüzdelerinin artırılması, çalışanların belirli sağlık kuruluşlarıyla anlaşarak, hasta olmadıkları halde özel sağlık sigortalarından yararlanmasını sağlamak şekillerinde yapılmaktadır (Şengür, 2010: 30).

- Gider hileleri; işletme çalışanları, görevleri icabı işletme dışarısında çalışmaktadır. Bu mesai saatlerinde bir takım harcamalar yapmaktadırlar. Bu harcamaları işletme sahiplerinden talep etmektedirler. İşletme çalışanları yapmadıkları harcamalara ilişkin, harcamaları gösteren hileli tablolar hazırlayarak, destekleyici harcama belgeleri ekleyerek, işletme sahiplerinden hileli harcamalarına ilişkin ücretleri talep ederler. Günümüzde gider hileleri; harcamaların olduğundan fazla göstererek, harcamalara ilişkin sahte faturalar düzenleyerek, tek harcama yaparak işletmelerden birden fazla para talep ederek yapılmaktadır (Wells, 2007: 214).

3.2.3.8.2. Stoklar vder Varlıkların Kötüye Kullanılması

Stoklar vder varlıkların amaçlarının dışında kullanılması, işletmeye ait nakit dışı varlıkların, işletmede çalışan kişiler tarafından kişisel amaçlar için kullanılmasıyla meydana gelmektedir. Örneğin; işletme çalışanlarının mesai saatleri içerisinde bilgisayar, yazıcı diğer elektronik malzemeleri kişisel amaçlar için kullanılmasıdır.

Stok vder varlıkların çalınması, günümüzde stok vder varlıkların çalınması dört şekilde ortaya çıkmaktadır.

- Direkt hırsızlık yaparak, kurumdaki malların doğrudan çalınmasıdır. Kurum çalışanları, direkt hırsızlık hilesini yaparken normal mesai saatlerinde yapmaktadır (Wells, 2007: 250).

- Kurumun ürünleri bir yerden bir yere taşınırken, ürünler işletme çalışanları tarafından çalınması bir diğer yoldur (Wells, 2007: 251).

- Satın alma ve teslim alma esnasında mal miktarı hakkında yanıltıcı işlem yapma yoluyla yapılan muhasebe hileleridir (Wells, 2007: 252).

- Stoklar vder varlıklarla ilgili sahte satış işlemleri; işletme çalışanları, yaptıkları hileleri gidermek için, anlaşmalı oldukları kişilere sahte satış işlemleri düzenleyerek

muhasebe kayıtlarında gözüken stok miktarı ile gerçekte gözüken stok miktarını ayarlayabilmektedir (Wells, 2007: 252).

3.2.3.9.Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar

Yolsuzluk; bir kişinin bir görev veya yetkisinin hukuk kurallarına aykırı olarak kötüye kullanılmasıyla, suiistimal etmesi, menfaat ya da çıkar sağlamasıdır. Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar; rüşvet almak veya vermek, çıkar çatışmaları, bağış ve hediyeleri kabul etmek olarak üç gruba ayrılmaktadır (Aydın, 2006: 11).

3.2.3.9.1. Rüşvet Almak veya Vermek

Rüşvet, bir kamu görevlisinin görevlerinin gereğine uygun hareket etmeden bir işi yapması veya yapmaması için kişiyle yaptığı anlaşma çerçevesinde bir yarar sağlaması olarak tanımlanmaktadır. Ticari rüşvet ise; özel sektörde faaliyet gösteren bir işletme çalışanın, vazifesine giren bir iş için verilmesi icap etmeyen bir pay ve mal alması veya herhangi bir menfaat temin etmesi yahut para mal veya menfaat hakkında taahhüt veya teminat kabul etmesi olarak tanımlanmaktadır (Aydın, 2006: 35).

İrtikâp ise; kamu görevlisinin, tek taraflı olarak karşısındaki kişi veya kurumu rüşvet vermeye zorlamasıdır (Aydın, 2006: 37). Kamu kuruluşlarında çalışan kişilerin, hakkı olmayan fakat kişi tarafından sunulan bir karşılığı kabul etmesi durumunda rüşvet, çalışan kişilerin kendiliğinden harekete geçerek sağlanması zorunlu olmayan bir yararı istemesi durumunda irtikâp söz konusu olmaktadır.

Günümüzde rüşvet almak veya vermek çok sıklıkla karşılaşılan hile türüdür. Hatta ülkemizde artık rüşvetsiz hiç bir işin yürümektedir. Örneğin vergi dairesinde meslek mensuplarının yaptıracakları en küçük işlerde yoklama memurları, meslek mensuplarından gizli bir şekilde bir şeyler talep etmektedirler. Bu yüzden kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol sistemi getirerek çalışan memur ve görevlilerin yaptıkları işler, en iyi şekilde kontrol edilmelidir.

3.2.3.9.2. Çıkar Çatışmaları

Kamu sektöründe çıkar çatışmaları; kamu görevlisinin veya yakınlarının kişisel menfaatlerinin, kamu menfaatiyle çatışması olarak tanımlanmaktadır. Özel sektörde çıkar çatışmaları ise; işletme çalışanlarının, müdür veya üst yönetimin işletmeyi etkileyen faaliyet ve işlemlerde açıklanmamış, ekonomik veya kişisel çıkarlarının olması olarak tanımlanmaktadır. Çıkar çatışmaları; kamu görevlilerinin veya işletme

çalışanlarının kendisine, ailesine, yakın akrabalarına, arkadaşlarına, siyasi ilişki içerisinde olduğu kişi veya kuruluşlara sağlanan her türlü şahsi çıkar ve menfaatleri içermektedir (Wells, 2007: 311).

Çıkar çatışmaları, günümüzde genel olarak zarara uğrayan işletmeden habersiz, işletme çalışanın gizli çıkarının olduğu bir işletmeden, normal fiyatının üzerinde bir fiyattan mal satın alınması veya işletme çalışanın, gizli çıkarının olduğu diğer bir işletmeye normal fiyatının altında fiyatla, mal satması olarak karşımıza çıkmaktadır. Çıkar çatışmaları faturalama hilelerine benzemektedir. Fakat çıkar çatışmalarıyla, faturalama hileleri arasındaki temel fark; fatura, çalışanın ekonomik veya kişisel çıkarının olduğu, gerçek bir işletme tarafından düzenlenmiş ve bu çıkar ilişkisini mağdur işletmeden gizli tutulmakta ise, bu olay çıkar çatışmasıdır. Fakat işletme çalışmanı sadece çalıştığı işletmeyi dolandırmak için bir işletme kurarak, maddi bir fayda sağlama amacı güdüyorsa, bu faturalama hileleri grubuna girmektedir (Wells, 2007: 312).

3.2.3.9.3. Bağış ve Hediye Kabul Etmek

İşletme çalışanları veya kamu hizmetinde çalışan görevlilerin tamamladıkları görevleri sonucunda, bu işten olumlu çıkar sağlayan kişi ve kurumların, işletme çalışmanına maddi veya manevi faydalar sunması olarak tanımlanmaktadır. Hediye kabul edilmesinin rüşvetten temel farkı; verilen hediye işletme kararlarını etkilemek için olmamasıdır. Kişi ve kurumlardan yapılan ödemeler; takvim, ajanda, ikram yemeği gibi küçük maddi değerleri olan şeyler olacağı gibi para, otomobil, ev gibi maddi değerleri yüksek hediyelerde olabilmektedir.

Yapılan bu iyi niyetli bağış ve hediyeler işletme çalışanlarının bilinçli veya bilinçsiz olarak hediyelerin sürekliliğini sağlamak amacı ile hediye veren kişi ve kurum lehine davranmaya başlayabilir. O zaman iyi niyetle verilen bağış ve hediyeler hileye dönüşecektir. Çalışan, kişilerin hediye veren kişi ve kurumların işlerinde tarafsız bir şekilde davranması verilen hediyelerin zararsız olması için, işletme içerisinde yazılı olarak hazırlanmış etik kurallar olmalı ve bu kurallar bağış ve hediyelerle ilgili düzenlemeleri kapsamalıdır (Aydın, 2006: 38).

3.2.4. İşletmelerde Yapılan Hileleri Ortaya Çıkaran Belirtiler

İşletme çalışanları ve yöneticiler, çalıştıkları işlerde ihtiyaçlarını karşılayamıyorsa, yapmış oldukları iş kendilerini tatmin edemiyorsa hile yapmaya yönelirler ve işletmelerde hile belirtileri ortaya çıkmaktadır. İşletmeler küçülmeye gittiğinde, ülkede bulunan işsizlik oranı artığında, çalışan üzerinde baskı artığında çalışanlar hile yöntemlerine başvurur ve işletmelerde hile belirtileri ortaya çıkmaktadır. Hile belirteçleri (Okay, 2010: 81);

- İç kontrol sisteminin zayıflıklarından kaynaklanır,
- Şikâyetler, imâlar, uyarılar,
- Çalışanların anormal davranışları,
- Yaşam biçimindeki değişiklikler,
- Muhasebe hile belirtileri,
- Analitik anormallikler olmak üzere altı gruba ayrılmaktadır.

3.2.4.1. İç Kontrol Sisteminin Zayıflıklarından Kaynaklanan Hile Belirtileri

İç kontrol sisteminin oluşturulması, muhasebe hilelerinin önlenmesinin en önemli yoludur. İç kontrol sistemi süreci; kurumların yönetimi tarafından görevlendirilen kurumların faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliğinin sağlanması için tasarlanmış bir işletme sürecidir (Doyrangöl, 2002: 48).

İç kontrol sistemi, işletme çalışanlarının kontrol bilincini etkileyerek, işletmelerin çalışma tarzlarını belirlemektedir. İç kontrol sistemi, dürüst ve etik değerler, çalışanlarının yeterliliği, yönetim kurulu ve denetim komitesinin oluşumu, işletmelerin örgütsel yapısı ve insan kaynakları yönetiminin hep beraber hareket etmesinden oluşmaktadır (Çatıkkaş - Çalış, 2007: 200).

İşletmelerde iç kontrol sisteminin olmamasından veya yetersiz olmasından birçok hile belirtileri ortaya çıkmaktadır (Çatıkkaş- Çalış, 2007: 200):

- Görev paylaşımındaki kusurlar,
- Bağımsız denetimlerde bulunan kusurlar,
- Belge tutulmasındaki eksiklikler,
- Eksik muhasebe faaliyetleri,
- Kurumların mevcut fiziki varlıklarını koruyamaması,

- Yeterli yetkilendirmelerin olmaması,
- İç denetim birimi eksikliği,
- Risk değerlendirme politikalarındaki yetersizlikler,
- İşe alım süreçlerindeki eksiklikler.

İşletmelerde meydana gelen bu tür muhasebe hile belirtileri, güçlü bir iç kontrol sistemiyle ortadan kalmaktadır. İyi bir iç kontrol sistemi (Bozkurt, 2009: 147-148):

- İşletmelerde yetkilendirmeler vererek görev dağılımı yapmaktadır,
- Hile eyleminin oluşmasına imkân vermemektedir,
- Hile yapılmış ise, hilenin kısa bir süre içerisinde tespit edilip sorumluların ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır.

3.2.4.2.Şikâyetler, İmâlar, Uyarılar

Hile eylemi, belirli bir süreçte gerçekleşmektedir. Hile sürecinde karşımıza çıkan şikâyetler, imâlar ve uyarılar hile belirtileridir. Bu tür hile belirtileri, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok önemli rol oynamaktadır. Hile eyleminin; hırsızlık eylemi aşaması, gizleme eylemi aşaması ve dönüştürme aşamasında olmak üzere üç aşamada ortaya çıkarılma ihtimali vardır (Çelik,2010:68).

- Hırsızlık Eylemi Aşaması; bir işletmenin stok bilgisinin, nakdinin bir işletme çalışanı tarafından bilgisayar, telefon gibi çeşitli teknolojik araçlarla ve yöntemlerle çalınmasıdır (Bozkurt, 2009: 162). Bu aşamanın denetim esnasında ortaya çıkarılması çok zordur. Bu yüzden işletme çalışanlarının, yöneticilere bulunduğu imâlar, uyarılar ve şikâyetler son derece önemlidir.

- Gizleme Eylemi Aşaması; işletme çalışanlarının finansal kayıtları değiştirmesi, kasa ve stoğunun yanlış sayımı, kullanılan kanıtların yok edilmesi şeklinde, çalışanların yaptığı hilenin ortaya çıkmaması için düzenlemiş olduğu belge ve kayıtların gizlenmesidir (Çatıkkaş-Çalış, 2007: 207).

- Dönüştürme Aşaması; işletme çalışanlarının, işletmelerden çaldıkları, mal stokları ve bilgiyi satarak paraya dönüştürür. Bu yüzden işletme çalışanlarının hayatlarında sebepsiz bir zenginleşme olmaktadır. Denetim sırasında denetçilerin, bu aşamadaki yolsuzlukları bulması zordur. Bu yüzden işletme çalışanlarının yaptığı imâlar, uyarılar ve şikâyetler oldukça önemlidir. Fakat işletme çalışanları bazı nedenlerden dolayı bu imâ, şikâyet ve uyarıları belirtmekten kaçınırlar. Bu nedenler aşağıda açıklanmaktadır (Bozkurt, 2009: 164).

- ✓ Hile konusundaki gelişmeler sadece şüphe ve belirti olmasından dolayı,
- ✓ Şikâyet eden çalışanın, şikâyetten sonra başına gelebilecek tehlikeli olaylardan korkması,
- ✓ Şikâyet edilen kişi işletme yöneticisiyse işletme çalışanın işini kaybetme korkusu,
- ✓ Toplum üzerinde şikâyet anlayışının çok iyi olarak karşılanmamasıdır.

Sonuç olarak, işletmelerde çalışanların yaptığı imalar, uyarılar ve şikâyetler hilelerin ortaya çıkarılmasında çok önemli bir yer kaplamaktadır. İşletme çalışanları, uyarıların yapılmasını kolaylaştırıcı ve teşvik edici ortamları yaratması gerekmektedir.

3.2.4.3.Çalışanların Anormal Davranışları

Hileyi yapan kurum çalışanları, yaptıklarının vicdani muhasebesini yaşamaktadırlar. Bununla birlikte bu kurum çalışanları buldukları ortamda hem korku hem de suçluluk duygusu yaşamaktadırlar. Bu doğrultuda hileyi yapan bireylerde aşağıdaki davranış değişiklikleri yaşanmaktadır (Bozkurt, 2009: 165):

- Uykusuzluk,
- Stres
- İşini Kaybetme Korkusu
- Alkol ve sigara kullanımının artması
- Artan sinir katsayısı,
- Şüpheli tavırlar,
- Alınganlık,
- Eleştirilere karşı savunma duygusu,

3.2.4.4. Yaşam Biçimlerindeki Değişiklikler

Kurumlarda hile yapılmasının nedenlerinin temelinde ekonomik sebepler yeralmaktadır. Başarıya ulaşan hileler, yapan bireyleri güçlü bir ekonomiye sahip yapmaktadır. Bu güçlü ekonomi bireyin hayatında bazı değişimler yaratmaktadır. Bu değişimler aşağıda yeralmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 7):

- Yüksek fiyatlı ev alımı,
- Yüksek meblağlı kulüp üyelikleri,
- Kaliteli kıyafetler,

- Sık ve pahalı seyahatler,
- Pahalı mücevherat satın alınması,
- Yeni taşıt alımı,
- Etrafına pahalı hediyeler dağıtılması.

Bu tür yaşam biçimlerindeki değişiklikler, önemli bir hile belirtici olmakla birlikte kesin bir kanıt oluşturmamaktadır. İşletme çalışanları üzerine, gerekli incelemeler sorgular ve çalışmalar yapıldıktan sonra karar verilmelidir.

3.2.4.5.Muhasebe Hile Belirtileri

Muhasebe sürecinde, hile eylemlerinin başlamasına neden olan birçok belge ve işlem bulunmaktadır. İşletme çalışanları bu belgeleri ve işlemleri kendi çıkarları doğrultusunda değiştirerek kişisel menfaat elde etmektedirler. Muhasebe hile belirtileri (Bozkurt, 2009: 14-15):

- Kayıp belgeler,
- Belgeler üzerinde tahribat yapılması,
- Dosyalarda orijinal belgeler yerine fotokopilerinin bulunması,
- Genel isim ve adres içeren satıcı ve müşteriler,
- Belge sıralamalarında ve numaralamalarındaki düzensizlikler,
- Belgelerde dikkat çeken el yazıları,
- Vergileri etkileyen son dakika düzeltmeleri,
- Muhasebe dönemlerine uygun olmayan yapılan kayıtlar,
- Stok ve fiziki varlık kayıpları,
- Vadesi geçen hesaplarda artış,
- Kasada bulunun fazlalıklar ve noksanlıklar,
- Hurda ve firelerde artış,
- Kasa hesabının büyük tutarlar içermesi,
- Alacak ve borçlarda düzeltme kayıtları içermesi,
- Alış faturalarının aynı kişiden alınması,
- Yükleme ve taşıma belgeleri olmayan satışlar,
- Satış belgelerinde mühür ve imza bulunmaması,
- Şüpheli alacaklardaki artışlardır.

Bu tür sebepler işletmelerde muhasebe hilelerinin yapıldığının göstergesidir. Bu yüzden işletme yöneticileri, denetim şirketleriyle anlaşarak veya iç kontrol sistemi kurarak bu yolsuzlukları giderecek tedbirler alınmalıdır.

3.2.4.6. Analitik Anormallikler

Analitik anormallikler; mantıklı olmayan fiyat, hacim ya da her ikisinin karışımı gibi anlamlı olmayan yöntemler olaylarıdır (Arnova, 2003: 124). Ortaya çıkan bu anormallikler çok garip zamanlarda, çok büyük miktarlar veya çok küçük miktarlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Denetçiler analitik prosedürlere göre, işletmedeki olaylar ve hesaplar arasındaki ilişkileri incelemektedir. Aşağıda açıklanan soruların cevaplarını aramaktadırlar (Bozkurt, 2009: 152):

- İşletmelerde yolunda gitmeyen bir durum var mı ?
- Olağan durumlardan, olağan dışı duruma geçiş var mı ?
- Gerçekçi olmayan gelişmeler var mı ?

Günümüzde karşılaşılan belli başlı anormallikler aşağıda açıklanmaktadır (Bozkurt, 2009: 153):

- Stoklardaki eksikler ve düzeltmeleri,
- Hurda ve atıklardaki artışlar,
- Aşırı satın almalar,
- Hesap bakiyelerindeki artış ve azalışlar,
- Fiziki anormallikler,
- Alacaklar azalırken gelirlerin artması,
- Akla uygun olmayan gider ve ödemeler,
- Stok azalırken işletme borçlarının artması,
- Raporlanan kazançlarda artışlar olmasına rağmen, nakit akışında görülen yetersizlikler,
- Hacim artarken azalan atık ve döküntüler,
- Tanımlamalar ve belirlemelerden sapmalar,
- Nakit fazlalık ve noksanlıkları,
- Satışlar azalırken artan stoklardır.

3.2.5. Hilelerin Önlenmesi İçin Yapılması Gerekenler

Hilelerin önlenmesi; hile meydana gelmeden önce bu ihtimalin ortadan kaldırmaya ya da etkilerini azaltmaya yönelik kontrollerin uygulama aşamasıdır. Hilelerin ortaya çıkarılması, hilelerin önlenmesine göre çok daha zor ve maliyetlidir. Bu yüzden etkin bir iç kontrol yapısı gibi hilelerin gerçekleşmesinde fırsatları azaltan sistemlerin oluşturulması, çalışanların hile yapan kişilerin cezalandırılacaklarını bilmeleri gibi caydırıcı politika ve prosedürlerin oluşturulması çok önemlidir.

2002 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) bağımsız denetçilere ve iç denetçilere kılavuz olması amacıyla "Hilelere Karşı Yönetim Programları ve Kontroller" isimli bir rapor hazırlamıştır. Bu rapora göre, işletmelerde yapılan hileleri en aza indirmek için üç faaliyet; işletme içerisinde dürüst ve etik kültürünün oluşturulması, hilelere karşı oluşturulmuş denetim ve yönetim kurulunun kurulması, iç denetim ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarıdır (Şengür,2010:73).

3.2.5.1. İşletme İçerisinde Dürüst ve Etik Kültürlerinin Oluşturulması

İşletmelerde dürüst ve etik değerlerin oluşturulması, ahlâki değerlere sahip kişilerin işe alınmasıyla başlamaktadır. İşe alım süreçlerinde, işverenler işe alacakları kişilerin işe başvuru formunu detaylı bir şekilde incelemelidir. İşe ahlâklı kişilerin alınması işletmelerde etik kültürünün oluşturulması için tek başına yeterli değildir. İşletme içerisinde etik kurallar belirlenmelidir. Etik kurallar; işletmelerde neyin kabul edilebilir, neyin kabul edilemez olduğunu ortaya koymaktadır. Kurumsal etik kurallar işletmelerde yazılı bir şekilde olmalıdır. Kurumsal etik politikaları (Şahin,2005: 32):

- Hırsızlık,
- Hediye kabul etme ve verme politikası,
- Çıkar çatışmalarını engelleyebilmek için prosedürler,
- Şirket içi gizli bilgilerin uygun kullanımı içermelidir.

İşletme etik kültürlerinin yazılı olarak sadece belirlenmesi işletmeler için yeterli değildir. İşletmelerde etik kavramı yerleşik bir kültür haline getirilmeli, bu kültür önce üst düzey yöneticiler tarafından belirlenmeli, daha sonra diğer çalışanlara teşvik edilmelidir.

Etik kuralların geliştirilmesinde ve uygulanmasında şu hususlara dikkat edilmelidir (Ercinler, 2014: 6):

- Etik kültür kurallarının çalışanlara yazılı bir şekilde bildirmesi gerekmektedir,
- İşletmelerde çalışanlara etik kurallarla ilgili eğitimler verilmelidir,
- İşletmelerde çalışanların etik kurallara uymaması esnasında uyarı ve şikâyet için bir ihbar hattı kurulmalıdır,
- İşletmeler, çalışanlara etik kurallarının yazdığı el defterleri dağıtmalıdır.

3.2.5.2. İşletmelerde Etkili Bir İç Kontrol Sistemi Geliştirmek

İç kontrol; işletmenin üst düzey yöneticilerin, diğer çalışanlarının, faaliyetlerinin etkin ve daha verimli olması, finansal raporlarının güvenilirliği, ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluğu konusunda amaçlarına ulaşım ulaşılmadığı, yönünde makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış bir süreçtir. İç kontrol; kurumların hedeflerine ulaşması ve misyonlarını gerçekleştirmesi, bu yolda ilerlerken önlerine çıkabilecek belirsizliklerin en aza indirilmesi amacıyla uygulanan süreçtir. (www.maliye.gov.tr, 2016).

İç kontrol sistemi; kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve gözetim olmak üzere beş ana bileşenden oluşmaktadır.

• Kontrol çevresi; işletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri için gerekli ortamı sağlamaktadır. Kontrol çevresinin bileşenleri (Akdemir,2010: 57).

- ✓ Çalışanların mesleki yeterliliği,
- ✓ Yönetim kurulu ve denetim komitesi,
- ✓ İşletmelerin yönetim felsefesi ve çalışma tarzı,
- ✓ Çalışanların dürüstlüğü ve etik değerler,
- ✓ Örgütsel yapı,
- ✓ Çalışanlarının yetki ve sorumluluk dağılımlarıdır.

• Risk Değerlendirme; işletmelerin karşı karşıya kalabileceği tüm risklerin tanımlandığı süreçtir. İşletmelerde kontrol ortamının oluşturulması işletme genelinde hile riskini azaltmaktadır. İşletmelerde yapılan, etik kuralların oluşturulması, cezalandırılma korkusunun yaratılması, olumlu çalışma ortamının yaratılması işletmelerde karşılaşılan hile risklerini en aza indirmektedir. İşletmelerde yapılan hile riski değerlendirmeleri iç kontrol sistemini güçlendirerek işletmelerde karşılaşılabilecek hile türlerini en az seviye indirmektedir (Akdemir,2010: 57).

- Kontrol Faaliyetleri; yönetim kararlarının uygulanmasında politika ve prosedürlerden oluşur ve riskleri kabul edilebilir seviyeye indirmeyi amaçlamaktadır. Kontrol faaliyetleri, işletmede bulunan tüm alt birimlere ayrı prosedürler belirleyerek uygulanmaktadır. Yapılan bu prosedürlerin hepsinin ortak amacı, hile riskini azaltmaktır (Şahin,2005: 32).

- Bilgi ve İletişim; işletmelerde hile yapan çalışanların, hile eylemi uzun süre gizli tutma fırsatını azalmaktadır. Açık iletişim merkezi sayesinde, işletmede hileli eylemlerin daha erken ortaya çıkartılmasını kolaylaştırmaktadır (Şahin,2005: 32).

- Gözetim; iç kontrol sisteminin tam olarak işlediğini, işletmelerin tüm bölümlerinin bu sisteme dâhil olduğunu ve bütün işlemlerin standartlara uygun olarak yapıldığının bağımsız güvencesini vermek üzere tasarlanmış bir süreçtir. Gözetim, işletmelerin tümünde hileli işlemlerin en kısa zamanda ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. İç kontrol sistemleri işletmelerde hilelerin en aza indirilmesi için yapılan en önemli hile önleme unsurudur. İç kontrol sisteminin kurulması işletmeler için yüklü maliyet ve zaman gerektirse de çalışanların yapacakları yolsuzlukluları engellemek için her işletmeye gereklidir (Akdemir,2010: 58).

3.2.5.3.Denetim ve Yönetim Kurulunun Kurulması

Yönetim kurulu, yönetimin en önemli yapı taşıdır. Çünkü yönetim kurulu, şirketi dışarıda temsil eden ve şirketi idare eden kişiler topluluğudur. Şirketin yönetim organı finansal tabloların hazırlanması, işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp, sunulmasından doğrudan sorumludur. Yönetim kurulu başkanının ve icra genel müdürü aynı kişi olmamalıdır aksi durumda yönetim kurulu hilelerin önlenmesi durumunda etkin olması zordur. Ayrıca yönetim kurulu içerisinde bağımsız yöneticiler olmalıdır. Serbest sermaye piyasasına göre bağımsız üye sayısı ikiden az olmayacak ve kurulun üçte birini oluşturacak şekilde olmalıdır. Bunun amacı; yönetimin bağımsızlığının artması, çıkar çatışmasının önüne geçilmesini sağlamaktır. Ülkemizde yapılan araştırmalar sonucunda, işletme yönetimlerinde bağımsız üye sayısının çok az olduğu gözlemlenmiştir (www.spk.gov.tr, 2016).

Denetim komitesi, yönetim kurulu için gözetim sorumluluğunun yerine getirilmesine de yardım sağlamaktadır. Denetim komitesi finansal rapor hazırlama sürecini kontrol altında tutarak, hata ve hilelerin oluşmasına engel olmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin artması için denetim komitesi, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerle iş

birliği içinde hareket etmelidirler. Denetim komitesi, finansal raporlara hilenin karışmasını önlemekle kalmaz, aynı zamanda hileye başvurmalarını da engellemiş olur. Bundan dolayı denetim komitesi, devamlı iletişim halinde olmalıdır. Denetim komitesi, ne kadar çok sıklıkla bir araya gelirse komitenin etkinliği artmaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda hile yapan şirketlerde komitelerin toplantı sayısı, hile yapmayan şirketlere oranla daha az olduğu ortaya çıkmıştır (www.coso.org, 2016).

3.2.5.4.İç Denetimin Sorumlulukları

İç denetçiler, hilelerin önlenmesi ve tespit edilmesinde önemli role sahiptirler. Çünkü işletmedeki mevcut kontrol sistemini en yakından bilen kişilerdir. İç denetim bölümü, hileleri engelleme gücü bakımından oldukça büyük bir öneme sahiptir. İç denetimde bulunan kişilerin, ellerinde bulundurduğu güçten dolayı bazı çıkar çatışmaları, işe alma işten çıkarma gibi durumda sıkıntı yaşamamak amacıyla, iç denetim müdürünün denetim komitesine bağlı olması ve rapor yazması gerekmektedir (Rezaee, 2002: 154)

Suistimal; uluslararası iç denetim standartlarında iki şekilde tanımlanmıştır. Birincisi; kurumun yararına tasarlanan suiistimal, ikinci ise; kurumun zararına gerçekleştirilen suiistimaldir. Kurumun yararına tasarlanan suiistimale örnek olarak; bilgilerin kasten yanlış beyan edilmesidir. Tam tersi, malların veya paraların zimmete geçirilmesi durumu ise, kurumun zararına gerçekleştirilen suiistimaldir. İç denetçilerin yeterli donanım ve bilgiye sahip olarak suiistimal belirtilerini tespit edebilmesi gerekmektedir. İç denetçilerin tüm görevi, suiistimalleri tespit etmek değildir, çalışanlara danışmanlık hizmeti vererek, kişilerin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmesi konusunda yardımcı olmaktır. Suiistimali önlemek yönetimin sorumluluğundadır, iç denetçi sistemi inceleyip, değerlendirerek suiistimalin önlenmesine yardımcı olmaktır (Rezaee, 2002: 155)

İç denetçi, herhangi bir usulsüzlükten şüphelendiği durumda gerekli kişilerle bu şüphesini paylaşmalıdır. İç denetim yöneticisi, suiistimalleri denetim komitesine, yönetim kuruluna bildirmekle sorumludur. Yapılan suiistimalin soruşturması sonlandığında rapor hazırlanmalı, raporun nüshası da hukuk danışmanına sunulmalıdır. Rapor sonucunda suiistimallerin azaltılması için gerekli önlemler neler olabilir tartışılmalıdır.

3.2.5.5. Bağımsız Denetimin Sorumlulukları

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü'nün Denetim Standartları tarafından yürürlüğe konan SAS No. 99'daki denetim yaklaşımı; olası hile durumunda üst yönetimle iletişim, denetim kanıtları değerlendirilmesi gibi önlemleri içermektedir. Denetimin planlanması safhasında denetçiler, hileden kaynaklanan durumların nerede nasıl kullanıldığı konusunda birlikte fikir yürütmeleri gerekmektedir. Denetçi işletmenin hile risklerini belirlemeli ve bu ihtimal oranlarını değerlendirmelidir. Denetçi daima üst yönetim ve denetim komitesiyle iş birliği yapmalı, aynı zamanda devamlı iletişim halinde olmalıdır. Denetçiler bağımsız denetim esnasında işletmelerde bulunan iç kontrol sisteminden yararlanmalıdır. İç kontrol sistemi güçlü olan işletmelerde bağımsız denetçiler doğru bilgilere ulaşarak denetim işini kolaylaştıracaktır ve güvenilir bilgi verecektir (www.aicpa.org, 2016).

3.2.5.6. Benford Yasası

Astronom ve matematik uzmanı Simon Newcomb, hesaplamaların tablolar yardımıyla yapıldığı yıllarda, kütüphanelerde logaritma kitaplarının küçük rakamlarla ilgili olan ilk sayfalarının daha çok yıpranmış olduğunu gözlemiştir ve bu gözlemleri sonucunda bilim adamlarının küçük rakamları daha fazla kullandıkları sonucunu çıkartmıştır. Bulduğu bu sonucu, 1881 yılında The American Journal of Mathematics dergisindeki makalesinde yayınlamıştır. Newcomb, yayınlamış olduğu makalede, teorik açıklamalarda bulunamadığı için makalesi çok dikkat çekmemiştir. Fakat bu makaleden yaklaşık 50 yıl sonra, Frank Benford aynı şekilde logaritma kitaplarının ilk sayfalarının daha çok kullanılmış olduğunu, çeşitli konularda yaptığı 20.000 gözlem sonucunda rakamların ilk hanelerinde düşük rakamların olma olasılığının, yüksek rakamlara göre daha yüksek olduğunu belirlemiştir. Böylece rakamların dağılım sıklığını ifade eden Benford Kanunu olarak ortaya çıkmıştır. Benford Kanunu ilk olarak muhasebe verilerine uygulayan ilk bilim adamı Mark J. Nigrini'dir. Benford Kanunu'na göre, rakamların dağılım sıklıkları belirli bir kural içermektedir. Muhasebe sistemi içerisinde rakamların ortaya çıkış sıklıkları yani frekansları, Benford Yasası'na uymayan biçimde değişiklik gösteriyorsa, bunu oluşturan sistematik bir dış etken var demektir. Bu muhasebe verileri üzerinde kasıtlı bir girişimin, yani verilerin doğal akışlarının değiştiğinin göstergesidir. Bu durum muhasebe sisteminde hile olarak açıklanmaktadır.

Benford Kanunu'na göre; bir sayının ilk rakamında küçük rakamların olma olasılığı daha fazladır. Kanuna göre, 1 rakamının bir numaranın ilk rakamı olma olasılığı 0,30, ikinci rakamı olma olasılığı 0,11'dir. Benzer şekilde 2 rakamının bir numaranın ilk rakamı olma olasılığı 0,17, ikinci rakamı olma olasılığı 0,19'dur. Benford Kanununa göre rakamların dağılım oranları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir (Yanık, 2013: 340).

Tablo 3. 2. Benford Kanununa Göre Rakamların Ortaya Çıkış Frekansları

RAKAM	1. SIRA	2. SIRA	3. SIRA	4.SIRA
0		0.11968	0.10178	0.10018
1	0.30103	0.11389	0.10138	0.10014
2	0.17609	0.19882	0.10097	0.10010
3	0.12494	0.10433	0.10057	0.10006
4	0.09691	0.10031	0.10018	0.10002
5	0.07918	0.09668	0.09979	0.09998
6	0.06695	0.09337	0.09940	0.09994
7	0.05799	0.09035	0.09902	0.09990
8	0.05115	0.08757	0.09864	0.09986
9	0.04576	0.08500	0.09827	0.09982

Kaynak: (Yanık, 2013: 340).

Benford yasasından hareketle hilelerin ortaya çıkartılması için, bu yasanın öngördüğü ilk rakamların frekansları ile muhasebe sisteminden elde edilen rakamların frekanslarının birbirleriyle karşılaştırılması gerekmektedir. İstatistiki olarak yapılan hesaplamalar sonucunda arada anlamlı bir fark olması, çalışan veya işverenler tarafından muhasebe bilgi sistemine müdahale yapıldığının göstergesi olabilmektedir. Yapılan analiz sonucunda, Benford Kanunu'na uymayan her işlemin hileden kaynaklandığı söylenemez, bunlar için ayrıntılı inceleme başlatılması gerekmektedir (Şengür, 2010: 111).

Benford kanunun uygulanıp uygulanmaması ile ilgili bu durumlar aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır (Yanık, 2013: 341):

- Benford Kanunu tek düzen dağılımlara uygulanmamaktadır. Rastgele oluşturulan sayılar Benford Kanunu dağılımına uymamaktadır,
- İnsan düşüncesinden etkilenen sayılar Benford Kanunu dağılımına uymamaktadır,
- Maksimum ve minimum değerlerin varlığı dağılımı bozmaktadır,
- Analizde çok sayıda hatalı veri ortaya çıkması gerekmektedir,

- Veri sayısının az olması gerekmektedir.

Denetçi elindeki verilerin Benford Yasasına uygun olup olmadığı konusunda bir yargıya varmalıdır. Denetçinin bu yöntemi kullanmayı uygun görüp görmemesi her tür verinin analizinde bu yöntemin kullanılacağı anlamına gelmemelidir. Benford yasasını kullanarak yapılan sayısal analizler, ortaya çıkartıcı özelliklerinden dolayı, hile olasılığını belirlemede faydalı bir araçtır. Tanımlanmış veri, beklenen sayı dağılımı karşılamazsa denetçi, bu alanda hile riski olduğunu düşünüp ek denetim çalışmaları yapabilir. Örneğin; alıcılar hesaplarına ait tutarlara bu analiz uygulanıp ve Benford Kanunu'ndan önemli sapmalar bulunduğunda, denetçi doğrulama düzeyini artırıp yoğunlaşması gereken verileri belirleyerek ek işlem taraması yapabilecektir. Şöyle ki sadece kayıtlanmış kredili satışları destekleyen belgeleri daha fazla inceleyebileceği gibi sapmanın yoğun olduğu tutarlara ait satışların incelemesini de yoğunlaştırabilir. Benford yasasından kullanılarak muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması için, aşağıdaki adımlardan oluşan bir yol izlemek gerekir (Yanık, 2013: 342).

- Muhasebe evreninden örneklem seçimi,
- Gözlemlenen dağılımların test edilmesi,
- Yargıya varılması,
- Kanıtlayıcı verilerin araştırılması yollarının izlenmesi gerekir.

Veriler her zaman Benford yasasına göre tahmin edilen şekilde dağılmayabilirler. Bazen beklenenden daha fazla tekrarlanan belli sayılar için geçerli bir sebep bulunabilir. Buna kargo örneği verilebilir; belirli bir kilogramın altındaki paketlerin standart fiyatlardan oluşması, kargo giderlerinin belirli bir tutarda toplanmasına neden olacak ve bunlara ait ilk rakam analizde tahmin edilenden daha fazla yer alacaktır (Yanık 2013: 343).

Benford Kanunu bazı hile çeşitlerinin tespit edilmesinde kullanılamamaktadır. Örneğin; kanun, komisyon veya ihaleye fesat karıştırma gibi muhasebe sistemine kaydedilmemiş hilelerin tespit edilmesinde kullanılamamaktadır. Aynı satın alma, sipariş numarasının veya aynı satıcı fatura numarasının iki defa kaydedilmiş olması çift ödeme yapıldığının bir göstergesi olabilmektedir ancak Benford Kanunu bu tür numaraları karşılaştırma işlemlerini de yapamamaktadır. Bu nedenle hilelerin tespit edilmesinde Benford Kanunu ile birlikte diğer denetim tekniklerinin de uygulanması gerekmektedir (Boztepe, 2013:90-92). Benford Kanunu işletmelerde oluşabilecek hata

ve hileleri, istatistiki olarak inceleyerek hata ve hilelerin tespitini kolaylaştırmaktadır. Bu yzden işletme yneticilerinin işletme bnyelerine Benford Kanunu vder hile tespit yntemlerinin kullanıldığı departmanlar oluşturulmalıdır.

3.2.5.7. Veri Madenciliği

Veri madenciliği; bzyk miktarlardaki verinin içinden geleceği tahmin edilmesinde yardımcı olacak anlamlı, yararlı bağlantı ve kuralların bilgisayar programlarının aracılığıyla aranması ve analizidir. Ayrıca veri madenciliği; çok bzyk miktardaki verilerin içindeki ilişkileri inceleyerek aralarındaki bağlantıyı bulmaya yardımcı olan ve veri tabanı sistemleri içerisinde gizli kalmış bilgilerin çekilmesini sağlayan veri analizi tekniğidir. Veri madenciliği; çok bzyk miktarda bilginin depolandığı veri tabanlarından, amacımız doğrultusunda, gelecek ile ilgili tahminler yapmamızı sağlayacak, anlamlı olan veriye ulaşma ve veriyi kullanma işidir (Savaş, 2012: 2).

Veri madenciliği araçları kullanılarak, işletmelerin daha etkin kararlar almasına ynelik karar destek sistemlerinde gerekli olan eğilimlerin ve davranış kalıplarının ortaya çıkarılması sağlanmaktadır. Veri madenciliğinin işletmelere sunduğu en önemli özellik, veri grupları arasındaki benzer eğilimlerin ve davranış kalıplarının belirlenmesidir. Bařka bir özelliği ise, daha önceden bilinmeyen, veri ambarları içerisinde bulunan ancak ilk etapta görülemeyen bilgilerin ortaya çıkartabilmesidir. Veri madenciliği sistemleri işletme çalışanlarının yapmış olduğu bilgisayar hileleri ortaya çıkararak, ortaya çıkacak bilgisayar hilelerini en aza dūřürmeyi hedeflemektedir. Bzyk ölçekli işletmelerde, sıklıkla kullanılan veri madenciliği hilelerin tespitinde ve hilelerin önlenmesinde günümüzde kullanılan en popüler yöntemdir (Savař, 2012: 6).

BÖLÜM 4. HİLELERİN ÖNLENMESİ VE ORTAYA ÇIKARILMASINDA BAĞIMSIZ DENETİMİN ROLÜ VE SORUMLULUĞU

Yapılan incelemeye dayanarak var olan hilelerin açığa çıkmasında iç kontrol %23,3 ile en etkili ikinci yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. %9,1 ile bağımsız dış denetim, %19,4'le ise iç denetim hilenin anlaşılmasında etkili olmaktadır. (ACFE, 2008: 18-23). Bununla birlikte kurumların hile tespitine karşı en fazla kullandıkları yöntem %69,6'yla finansal tabloların bağımsız denetlenmesi, etik çalışmaları (%61,5) iç denetim yahut hile incelenmesi (%55,8) ve de mali raporlamalarla alakalı iç kontrollerin bağımsız şekilde denetlenmesi olduğu belirlenmiştir. (ACFE, 2008: 36). Denetimler ve kontrollerle alakalı çalışmalar istenen biçimde etki göstermese de kontroller ve bağımsız denetim hile tedbiri için yapılacak çalışmalarda ayrılmaz parça konumundadırlar. (Ercinler, 2014: 29).

Bu anlamda bölüm içinde önce bağımsız denetim sonrasında ise bağımsız denetimin genel sorumluluk ve çizgileri tartışılıp Amerika ve Türkiye'deki tarihi gelişme süreci kapsamında ve var olan hukuki düzen içinde ele alınıp ortaya konulmuştur. Kurumsal biçimde bağımsız denetim ilk olarak İngiltere'de ortaya çıkmıştır. Buna rağmen mecburi bir uygulama olmuş, yetki alanıyla ilgili çok hızlı değişim yaşadığı için gerekli değişikliklerin yapıldığı ülke olması sebebiyle Amerika kaynak olarak alınmıştır.

MSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE İŞLEVLERİ

Denetleme işi ve muhasebe kendi aralarında yakın ilişkiler kuran kavramlardır. Porter gibi uzmanlara göre muhasebe (2006: 8) ekonomik olaylarla alakalı bilgilerin özetlenmesi, kategorize edilmesi, tanımlanması, mali veriler kullananlara aktarılması gibi unsurları kapsayan yaratıcı bir süreçtir. Muhasebeci, ortaya koyduğu verileri raporlamak zorundadır çünkü işletmeler küçük aile şirketleri olmaktan çıkıp dev kurumlara dönüşme yolunda sermaye toplayarak ilerlemektedir. Ona göre firmalar büyüme gösterdikçe yönetim kademeleri de profesyonelleşmiş mülkiyet ile yönetimin

kesin çizgilerle ayrılması kaçınılmaz olmuştur. Bu yüzden işin içine kredi kurumları ve bankalar girmiş bu da işletmenin var olan ekonomik çalışmalarını rapor etme sorumluluğunu meydana getirmiştir. Firmaların finansal tabloları yöneticilerce hazırlanır. Yönetim temelde kendi çalışma performansı hususunda rapor hazırlamaktadır. Bu durum da raporların hazırlanırken objektif davranılmasına engel olmaktadır. Finansal tablolar ile onların eklerinden meydana gelen bu raporların sunulduğu kişiler güvenilirlik konusunda şüphe duymakta bu yüzden denetim talep etmektedirler. Bu yüzden denetimcilik olayları eleştirel gözle inceleyen ve sonuçları kamuya aktaran bir meslek dalı olarak biçimlenmektedir (Yanık 2013: 345).

Mali tabloları kullananlar için bağımsız denetim son derece önemli görevler yapmaktadır. Fiziki, iktisadi ve hukuki faktörler sebebiyle mali tablo kullanıcıları bilgilerin güvenilir olup olmadığını tek başına sorgulayamaz. Çünkü firmanın tüm ortakları bile işletmeyle ilgili kayıtların tümüne erişme hakkında sahip değildir. Yalnızca kurumsallaşan yatırımcılar firmayı ve onun finansal tablolarını yerinde inceleyebilmektedir. Bu yüzden yönetim üzerinde biraz daha etki sahibi olabilmektedirler. (Porter, 2006: 10). Diğer taraftan kompleks iktisat işlemleri ve muhasebe yapıları yatırımcının sahip olduğu bilgi çerçevesinde değerlendirilmez, finansal tablonun niteliğini değerlendirmedeki zorluk karşısında bu görevi bağımsız denetçilere verilir ve onlara güvenilir (Birecikli vd, 2005: 76). Bahedilen karışıklığı çözebilecek ve anlayabilecek yetkinliğe sahip olan kişi bağımsız denetçidir. (Porter, 2006: 10).

Bu bakımdan bağımsız denetleme işletme içi ve dışı için katma değer yaratmaktadır. (2003: 11) Mali raporların kalite ve güvenilirliği yükselirken diğer taraftan da işletme çalışanları ve yöneticilerine gözlemlerini iletmekte, ekonomiye ve piyasalara katkı sağlamaktadır. Bağımsız denetime tabi olan çalışanlar, denetimin hiç olmadığı durumlara nazaran daha özenli çalışmakta ve bu da oluşabilecek aksaklıkları önlemektedir (Porter, 2006: 12). Gereken dikkat gösterilse de yine de yanlışlıklar çıkabilmekte ve denetçi bunları bildirdiği takdirde düzeltilmezse denetim raporunda görüşünü şartlı biçimde sunmakta ve böylece mali tablo kullananları tablolardaki bilgilerin güvenilirliği hususunda uyarılmış olmaktadır (Porter, 2006: 11).

4.2. MAKUL GÜVENCE KAVRAMI

Genelgeçer standartlara göre bağımsız denetim yapanlar hazırlık basamağına katılıyor olsa da finansal tabloların içeriğinden ve şeklinden dolayı kamuya sunulan finansal tablodaki verilerin doğruluğu konusunda yöneticiler sorumlu olacaklardır. Yöneticilerin finansal tabloların içerik ve şekli hususundaki yükümlülüğünü bağımsız denetçi dâhil bir başka tarafa aktarması mümkün değildir. Bağımsız denetçilerin göreviyse, incelediği finansal tablolar hakkında bir görüş belirtmekle sınırlıdır. Tüm denetlemelerde bağımsız denetim işini yapanlar finansal tabloların mühim hatalar barındırmadığı hususunda makul bir güvence sağlamak durumundadır. Bağımsız denetleme şirketleri bu hedefler doğrultusunda kalite kontrol politika ve metotları uygulamak zorundadır (Özşahin, 2000, 13).

“*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ*”, mantıklı bir güvencenin bütünsel şekilde mali tabloların niceliği ve niteliği açısından mühim bir yanlışlık içermediği konusunda kanıya varmada yeteri miktarda ve uygun olan bağımsız denetim delillerinin toplanması şeklinde tanım yapmıştır. Bağımsız denetçiler görevlerini yerine getirirken onlara engel olan bazı kısıtlamalar vardır. Bunlar mevcut tebliğdeki “*Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri*” başlığında birinci kısımdaki “*Makul Güvence*” başlığının 4.maddesinde belirtilmektedir:

- a) Örnekleme yöntemini kullanma,
- b) Firma yönetim kademesinin kontrolünü iptal edecek şekilde davranma ya da danışıklı işlem yapma ihtimali gibi iç kontrolden doğabilecek kısıtlılıklar,
- c) Denetleme delillerinin birçoğunun sonuca odaklı değil ikna etmeye odaklı olması,
- d) Toplanan deliller ve kullanılan yöntem ve teknikler doğrultusunda genelde denetçinin kendi kanaatini kullanarak karar vermesi,
- e) İlgili kişiler arasında gerçekleşen işlemler gibi mali tablolara özgün bir sonuca varmayı sağlayacak delillerin ikna edici olup olmamasıyla alakalı sınırlamalar (Yanık 2013: 346).

Bahsedilen tebliğin aynı maddesinde, bağımsız denetçinin bütünsel şekilde mali tablolardaki mühim olmayan yanlışların tespitinden sorumlu olmadığı belirtilmektedir.

Mali tablolarda mühim bir yanlışlık olması tehlikesi, hem mali tabloların tümü için hem de işlem çeşitleri, bakiye, dipnot ve yönetimin ilgili konularla alakalı açıklamaları açısından değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

4.3. KAMUNUN BAĞIMSIZ DENETİM ALGILAMASI VE BEKLENTİ FARKLARI

Toplumun muhasebeye ve bağımsız denetime olan güveni hileli çalışmalar sebebiyle git gide azalmıştır. Bağımsız denetim firmaları, yönetimin yükümlülüklerini yerine getirdiği hususunda güvence vermekle yükümlü görmesine rağmen denetçilerin, ekonomik tablo kullanıcıları ve hileli mali raporlama ve hilelerin bulunması hususunda kamunun bir bekçisi (*public watchdog*) olma görevini reddetmektedir. Fakat denetimin niteliği uzmanlara göre bu durum ile doğrusal şekilde ilişkilidir. Çünkü denetlemenin kalitesi denetçinin yanlışları bulup raporlayabilme ihtimalini kapsamaktadır. Denetimin kalitesizliği ise bu doğrultuda mühim aksaklıklar doğuracaktır (Çelen,2001,4).

Bağımsız denetim süreci, bir risk azaltma eylemidir. Bu anlamda denetleme, mali tablo kullanıcılarının veri riskini sosyal açıdan makul seviyelere indirmekte olup, dolayısıyla denetleme raporu bir çeşit sigorta poliçesi gibi tanımlanmaktadır. Buna göre bağımsız denetçinin sorumluluk alanı ne kadar daralırsa kamunun alçağı veri riski de o derece artar. Bunun yanında denetim kurumları denetimin nitelikli olmasından çok riskin az olmasına yönelik çalıştığından daha sonra değişim geçirebilecek olan denetimi tamamlanmış tablolara güven duyan bireylere, elde ettikleri riskleri yeterince gösteremezler.

Toplumun bağımsız denetleme firmalarından beklentileriyle bu denetçilerin mevcut görevleri arasındaki fark beklenti farkı (*expectations gap*) adı verilen bir kavramı doğurmuştur (Senal. 2013: 141). Bu olguyu tanımlamak için denetim beklenti-performans farkı (*auditexpectation- performance gap*) kavramı da kullanılır.

4.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN HUKUKİ SORUMLULUĞUNUN TARİHİ GELİŞİMİ

Bu bölümde sırayla Amerika ve ülkemizde bağımsız denetimle ilgili tarihi değişimler ele alınmakta ve son olarak günümüz çerçevesinde mevcut durum incelenmektedir.

4.4.1. Sermaye Piyasası Kanunlarına Göre ABD’de Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Tarihsel Gelişimi

Denetçilerin hileleri ortaya çıkarma sorumluluğu hususundaki tarihi değişimler iktisat bilimindeki toplumsal şartlarda dalgalanmalar veya dönem dönem iniş çıkışlara benzemektedir. Bu yükümlülük, kimi periyotlarda artış göstermekte(*büyüme*), artış zirve noktaya varmakta(*doruk*), belli periyotlarda sabit olarak devam etmekte(*durgunluk*), belli periyotlarda azalmakta (*gerileme ve çöküş*) ve bir zaman sonra tekrar artmaya başladığı (*büyüme*) görülmektedir. 2000’li yıllarda yaşandığı gibi geniş çaplı hileler ve iflasların yaşandığı zamanlarda bu konuya olan hassasiyet her kesimde arttığından sorumluluklar genişlemekte hassasiyet ortadan kalktığında ise eski haline dönmektedir.

Denetçilerin yalnızca finansal tabloların dürüstlüğüyle ilgilenmeleri ve asıl görevleri olan hilelerin tespitini göz ardı etmeleri yirminci yüzyıl içerisinde yavaş yavaş gerçekleşmiştir. (Rezaee, 2002: 217). Bu mesleğin hilelere karşı duruşundaki zamansal değişimler denetim tarihi üzerinden de takip edilebilmektedir. (Porter vd, 2003: 127-128).

- a) Bağımsız denetlemenin zorunlu şekilde ilk başladığı yıl olan 1844’ten 1920’ye kadar geçen sürede hilelerin ve hataların engellenmesi, açığa çıkarılması temel amaç olarak görülmüştür. Bunun yanında denetlemecilerden tüm hataları bulması istenmez, kafi miktarda dikkat ve yetenek yeterli görülmektedir. Bunun yanında denetçilerden bu tanım kapsamında şüpheli bir durum görüldüğünde raporlama beklenmektedir.
- b) 1920-1960 döneminde hilenin açığa çıkarılması hedefinin önemi azalmıştır. Bu zaman aralığında işletmeler büyüme göstermiş ve örgüt şemaları kompleks bir yapıya bürünmüştür. Yöneticiler mali verileri toparlamak adına muhasebe sistemi kurmuşlardır. Kurulan bu sistemler iç kontrolleri de içine alarak mali

verilerin doğruluğunu sağlamada destekçi olmuşlardır. Bu hızlı büyümeyle denetim metotları değiştirilmiş, her işlemin itinalı bir biçimde incelenmesinden, işlemlerden örnekleme yaparak sağlamasının yapılmasına kadar bir gelişme ortaya çıkmıştır. Örnekleme dayanan denetim, muhasebecilik sistemi ve iç kontrollerin verimliliğinin kontrol edilip değerlendirilmesini de kapsamaktadır.

- c) Denetim kuruluşları hilenin açığa çıkartılması ve engel olunması yükümlülüğünü yönetim kademelerine devretmiştir. Finansal tablolar ile ilgili bir görüş belirtmek olarak nitelenen standart denetlemenin hile gibi olayları açığa çıkartmak için planlamadığını, bu faaliyetin en etkin biçimde yeter düzeyde bir muhasebecilik sistemi ve iç kontrolle gerçekleştirebileceğini, denetlemecilerinse hile tarzı olaylarla karşılaşmaları durumunda çalışmalarını genişletebileceği söylenmiştir.
- d) Bağımsız denetlemenin zaruri bir uygulama haline dönüşmesi 1929 yılındaki Büyük Buhran'da gereken açıklamalar yapılmadan büyük yatırımlar çeken firmaların batması ve kişilerin ciddi servet kaybı yaşaması nedeniyle olmuştur. Bu doğrultuda borsada mali raporlamaya gitmeden ve büyük bir gizlilik içerisinde süren, fazla faiz ve kâr payı getirisi sözüyle sermaye toplayıp biriktiren firmaların 1929'da yeni hisse senetleri üretmeleri imkânsızlaşınca iflas etmiş ve bununla birlikte yatırımcının güveni de sıfırlanmıştır. 1929 yılından evvelse, finansal tabloları temele alarak aktif şekilde kullanan bankerler ve bankalar olmuştur. Bu nedenle bağımsız denetim işini sürdüren kurumlar yalnızca kaynak yaratmak amacıyla bankalara ihtiyacı olan işletmeler arasından doğmuştur. Bunalım sonrasında çıkarılan 1933 ve 1934'te ilgili konularda düzenleme yapan kanunlar bağımsız denetimi zorunlu kılmıştır.

“Sürekli Açıklama Yasası” adıyla bilinmekte olan ve menkul kıymet alım-satımını düzenleyen 1934 yılında çıkartılmış olan *Menkul Kıymetler Ticareti Yasası (Securities Exchange Act of 1934)*, hisse senedi ve milli borsaların birisinde ya da piyasalarda işlem görmekte olan bir ihraç durumu, 1933 Yasası kapsamında kayıt altındaki firmaların belirli dönemlerde finansal tablolarının raporlanmasıyla özel durumlarını açıklamaları konusunda düzenlemeler bulunmaktadır. (Özşahin, 2000: 42). Yasaya uymakla sorumlu olan firmalar ilk kez finansal tablolarını SEC'e teslim eder ve bağımsız denetleme

görevini yerine getirir. Yasaya göre firma tüm mali işlemlerini bildirmek, doğru bilgi vermek zorundadır. Aksi bir durum suç teşkil eder. (Birecikli vd, 2005: 77).

1934 Yasası'yla birlikte diğer yeni düzenlemeler de mevcuttur (Özşahin, 2000: 42-43). Bunlardan biri de SEC'e gönderilmiş Bulunan dokümanlarda bir eksiklik ya da yanlışlık Olması halinde ki yükümlülüktür. Bu durumda Gönderilen dokümanlar ile alakalı hata ve eksiklikler imza sahibinin sorumluluğu içerisindedir. onun isteyerek ya da bilerek hatalı finansal tablolar teslim etme suçu için 100.000 dolar para cezası veya 5 yıl hapis vermektedir. Bu cezadan kurtulabilmek için denetçinin iyi niyetli olması ve yanlış bilgi verildiğini bilmiyor olması yeterli olmaktadır

Bu şekliyle kurtuluş karinesinin 1933 Yasası'nda ele alınan özen borcu standartlarından (*duediligence*) daha hafif olduğu görülmektedir. Zamanaşımı ise hilenin tespit edilmesinden başlayıp bir, suçun gerçekleşmesinden itibaren ise üç yıldır.

1934 Yasası'yla ilgili bir örnek de bu yasa doğrultusunda açılan 1982 tarihli *TheFund of Funds Limited v. Arthur Andersen&Co.* Davasıdır. Burada bağımsız denetçi sözleşmeye aykırı davranmıştır (2006: 162). Bu yüzden davacı taraf, bir diğer tedarikçi firmadan piyasa fiyatlarının üstünde olmamak şartıyla petrol ve gaz alıp tedarik kaynaklarında çeşitlenmeye giden bir yatırım firmasıdır(*investment fund/company*). Bağımsız denetlemeyi yapanlar, her iki tarafı da denetlemekle görevlidir ve denetimlerde aynı çalışanlara görev vermektedir. Bağımsız denetçiler bir düzensizlik tespit ederlerse yatırım fonuna bildirmelidirler. Bu davada denetçi hakkından fazla fiyatlara satış yapıldığını görmüş ancak ilgilileri haberdar etmemiştir. Yargı, 1934 Yasası'nın ihlâli nedeniyle bağımsız denetçiyi de suçlu bulmuştur.

Diğer taraftan, 1977 yılında "Hata ve Düzensizlikleri Ortaya Çıkarmada Bağımsız Denetçilerin Sorumluluğu" (SAS No.16) standartları ortaya konmuştur. Bu ölçütler bağımsız denetçilere, denetimleri mühim düzensizlik ve hatalı işlemleri açığa kavuşturacak şekilde planlamak ve bunu gereken mesleki titizlik içerisinde yapma görevi verilmiştir. Bu bağlamda bağımsız denetlemecilerin hatalı ya da yasadışı olan işlemlerin finansal tablolarda fark edilmesi durumunda ek bir açıklama isteme veya şartlı denetim raporu verme yetkisi vardır. Bu ölçütler, bağımsız denetimi yapanların tüm gayretlerine rağmen eksikliklerin bazen bulunamayabileceğini kabullenmektedir.

1986 yılında”*Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılması ve Açıklanması*” adlı yasa çıkartılmıştır. Bu kanun, bağımsız denetleme yapanların sorumluluklarını daha sağlam ve sert kurallara bağlamaktadır. Kanun hilelerin ve yolsuzlukların toplumsal güveni zedeleyerek ekonomik kayıplara yol açması üzerinde durmuştur. Kanunla getirilmiş olan bir diğer yeni düzenleme ise denetleme raporunda yalnızca şirket değil şirketin görevlendirdiği denetleme elemanının da imzasının bulunma şartıdır. Bunun yanında denetlemeyi yapanlara şüpheli durumların açıklanması sorumluluğu da verilmiştir. Bütün yenilenen sorumluluklara karşın bağımsız denetçilerin işlevlerini dürüst şekilde yapmaları amacıyla yasalar tarafından sağlanan korunma da artmıştır.

1995 tarihinde çıkartılan “*Özel Menkul Kıymetler Yargı Reformu* “(*Private Securities Litigation Act*)kanunu, 1933 ve 1934 tarihli menkul kıymetler ve ticareti kanunlarına bazı değişiklikler koymuştur. Bu kanunla denetçilerin, halka açık kuruluşların ve menkul kıymet sunan tarafların (*yöneticiler, personel vder profesyonel danışmanlar*) mahkemeye verilme riskini azaltmak hedeflenmiştir. Kanun doğrultusunda kasten davranmayan davalı kişiler için orantılı bir sorumluluk sistemi getirilerek kanun dışı işlemlerin bildirilmesi zorunlu kılınmış ve dava açma işi daha güç bir hale gelmiştir. Denetleme alanı bakımından bu kanunun en mühim tarafı bağımsız denetçilere yalnızca SEC tarafından dava açılabilmesidir. Altı büyük denetlemeci şirket de kanunu, yükümlülüklerini azalttığı için şevkle desteklemektedir (Ercinler, 2014:31).

Bu dönemin sembolü olan ölçütler 1997 yılında çıkartılan”*Mali Tablo Denetiminde Hilenin Değerlendirilmesi*” (SAS No.82) kriterleridir. Porter ve onun gibi düşünenlerin (2003: 130-131) yaptığı çalışmalara göre bu standartlar doksanlı yıllarda hilelerin açığa çıkmasında bağımsız denetçilerin sorumluluğunu bir basamak ileriye götürmüştür. Bahsedilen standartlarla bağımsız denetleme yapanlar, finansal tablolarda hile ve eksikler doğrultusunda mühim yanlışlık ihtimalini değerlendirip bu değerlendirmeleri denetim planı yapma ve uygulanmasında önemsemek zorunda oldukları belirtilmiştir. Bağımsız denetlemeyi sürdüren elemanlar hile ve risk konusundaki değerlendirmelerini özel biçimde belirlemiş oldukları risk unsurlarını ve bu unsurlara karşılık olarak uygulanması planlanan denetim yöntemlerini belgelendirmeli ve sürecin sonunda toplanan veriler ve delillere bakarak mühim risk ihtimallerini tekrar gözden geçirmelidirler. Rezaee (2002: 218) ise bu kanun sonrasında, bağımsız denetleme yürütenlerin hile ve hatanın ortaya çıkartılmasıyla alakalı yükümlülüklerin mutlak değil

makul güvenceyle ve ehemmiyet kavramıyla sınırlandırıldığını, sürdürülecek olan yarar-maliyet analizi sürecinin sonuçlarına göre denetim çalışmasının yönlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Rezaee'ye göre, bağımsız denetimi yürütenlerden tüm hileleri açıklamasını beklenmez ancak bu kişiler finansal tablolar kapsamında önemli mali rapor hilelerini ortaya çıkarmalıdır.

2000'li yılların başlarına dek süren bu dönemde göre muhasebecilik mesleğini icra edenler beklenti farkı, yöneticilerin ve denetlemecilerin finansal tablolar hususundaki bireysel yükümlülükleri ortaya koyarak kapatma çabasına gittiği ve de mevcut çalışmalar çerçevesinde sınırsız olan sorumluluktan bu yükümlülüğü yöneticilerle pay etme duruma geldiği bir zaman dilimi olmuştur (Bayraktar,2007:36). Bunun yanında bu dönemde finansal tablolar ile alakalı ilk ve son yetki sahibi merci işletmelerdir. Mali rapor sunma süresi içerisinde bu sürece hakim olanlar yöneticiler olduğuna göre asıl sorumluluğun da onlara ait olması gerektiği savunulmuştur.

Bu yıllarda ABD dışındaki ülkelerde de bunlarla aynı doğrultuda durumlar yaşandığı görülmektedir. Porter'in yaptığı çalışmaya (2003: 131-133) göre denetim ölçütlerinde uluslararası standartlar aynı şekilde düzenlenmiş ancak Amerikan denetim ölçütlerinin (SAS No.53 ve SAS No.82) aksine bu standartlar (ISA 240) yalnızca hilelere değil hata ve hilelere aynı anda eğilmişlerdir. Bu standartlar hata kavramı ve hile kavramını birlikte ele almışlardır. Bu bağlamda daha önce belirtildiği gibi her ne kadar bağımsız denetçiliğin hedefi hile ve hataları ortaya çıkartmak olsa bile bazı önemli yanlışların uğraşılsa da açığa çıkarılamayacağını kabul etmişlerdir. Beynelmillel denetleme ölçütleri, yönetim kademesinin hileler dolayısıyla finansal tablolarda mühim yanlışlar tespit edilmesi riski hususundaki değerlendirme çalışmalarının denetmenler aracılığıyla alınmasını, haberdar olunan ve incelenmekte olan hileler hususunda bilgi sahibi olup olmadığını tespit etmelerini öngörmüştür. Diğer taraftan risk ve hile unsurları bu yazara göre hilenin mecburen olduğunu göstermez ancak hileli işlerde bu unsurların bulunduğunu gösterir.

4.4.2. Türkiye Açısından Tarihsel Gelişim

Türkiye'deki hukukunda bağımsız denetimin gelişmesinde iç denetim sistemindeki yetersizlik, yabancı firmaların ve kredi görüşmesi esnasında işletmenin finansal durumunu doğru tespit edebilmek için rapor talep etmeleri, firmaların büyümesi,

uluslararası bağların güçlenmesi, yabancı kaynaklı sermayenin artması etkili olmuştur (Çelik, 2005: 42).

Çarıkçioğlu (1995,2-3), Türkiye’de henüz muhasebe meslek kanunu 1989 yılında çıkmadan evvel bu alana yönelik bazı çalışmalardan bahsetmiştir. Bu bağlamda ülkemizde bağımsız denetçilikle alakalı ilk defa Maliye Bakanlığı’nca 1947’de VUK ile”*Malî Müşavirler ve Mükellef Yardımcılar*” başlığı adıyla bir düzenlemeye gidilmiştir. Fakat 1949’da VUK’un görüşüldüğü esnada bu bölüm iptal edilmiştir. 1958’de Maliye Bakanlığınca”*Serbest Hesap Mütahassıslığı Kanun Tasarısı*” isminde bir tasarı hazırlanmış, ancak mecliste görüşülememiştir. 1963’te Maliye Bakanlığı “*Serbest Malî Müşavirlik Kanun Tasarısı*” isminde bir tasarı hazırlamış, Serbest ve Yeminli Malî Müşavir arasındaki ayrım ilk kez burada yer bulmuştur. Sonrasında 1966’da Maliye Bakanlığı, 1963’te hazırladığı tasarinin temel prensiplerine dayanarak”*Serbest Müşavirlik Kanun Tasarısını* hazırlamış, ancak bu da yasa haline gelmemiştir. Bu arada 195’de, ilk kez Türkiye Muhasebe Kongresi toplanılmıştır. Bu ve bundan sonra yapılan toplantılarda ve pek çok seminerde meslek ile ilgili yasalar ve tasarılar hep tartışılıp görüşülmüştür. Bakanlık 1983’te konuyla ilgili bir tasarı daha sunmuş ve 1984’te tasarı “*Yeminli Malî Müşavirlik - Muhasebecilik Kanun Tasarısı*” ismiyle Bakanlar Kurulu’na gönderilmiştir. Birkaç değişiklik sonrasında,1984’te TBMM’ye gitmiştir. Adalet komisyonunda isim ve içerik değişikliği yapılmıştır. Adı”*Serbest Muhasebecilik, Serbest Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Tasarısı*” olmuş, “Bütçe Plan Komisyonu”na yollanmıştır. Komisyon konuya sadece vergi ve mesleğin yasal hale gelmesine uzun zamandır mani olan meslek grupları içindeki kısır tartışmalar penceresinden yaklaşmış ve esas tasarıda mühim değişimler yapmıştır. Bu tasarı, TBMM’de görüşmeye fırsat olmadan hükümet geri çekmiştir. Bunun ardından VUK’ un 141. maddesine ek olarak bir madde ve geçici 14. Maddeler ile”*Yeminli Malî Müşavirlik*” ismi altında 4 Aralık 1985’te 3239 sayılı yasayla denetçiliğe kanuni bir temel oluşturulmaya çalışılmıştır. Fakat denetçiliğin bu şekilde yasaya dönüşmesi farklı eleştirilere sebep olmuş ve 13 Haziran 1989’da işleme konan 3568 sayılı *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu*’yla meslek yasallaşmıştır.

1987 senesine dek ve 1987’den sonraki zaman için genel bir değerlendirme yapan Çelik (2005,40-41), bu zaman diliminde işletme denetlemelerinin Türk Ticaret

Kanunu ve vergi mevzuatı içinde, kamu gelirlerinin güvenliği için yapıldığını belirtmektedir. 1987 senesinden sonra işletme denetlemelerinde denetçilerle birlikte bağımsız denetçilerden de faydalanma akımının başlamasıyla bağımsız denetim işletme denetimlerinde yer bulmuştur.

Hukuk hayatımızda bağımsız denetimle alakalı ilk düzenleme 16.01.1987'de bankaların bağımsız denetiminde düzenlemeye giden tebliğ ile yapılmıştır. Fakat bağımsız denetleme günümüz manasıyla sermaye piyasası yasası ve ilgili mevzuatlarla düzenlenmiştir. Coşkun (2006: 1), bağımsız denetleme sektöründe beynelmilel denetleme ve danışmanlık firmalarının etkilerini belirtmekte ve bağımsız denetim uygulamalarının SPK tarafından düzenlenmeden evvel ülkemizde bağımsız denetim çalışmalarının büyük oranda yabancı ortaklıkla çalışan kurumlar tarafından istenen ve “büyük sekizler” diye isimlendirilen, merkezi ülke dışında olan bağımsız denetim firmaları tarafından üstlenildiğini, bu süreçte SPK'nin, bir taraftan Türkiye'de yeni başlamış halka açık firmaların bağımsız denetlenmelerin alabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının oluşması ve gelişmesini teşvik amacıyla bir mevzuat yapıldığını, öbür taraftan halka açık kuruluşların muhasebeleri bir düzene kavuşturmak amacıyla Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı hesap planından önce bir plan ortaya koyduğunu, bunun yanında muhasebe uygulamalarına da yön vermek için çeşitli tebliğler yayımladığını söylemektedir. Yazara göre SPK denetim esnasında, özellikle Price Waterhouse ve Arthur Andersen firmalarından destek almıştır. Zaman içerisinde bu sahadaki çalışmaların daha sistemli biçimde ele alınma mecburiyeti doğmuş ve de SPK'nin desteği ve teşvikiyle 1988 senesinde” *Bağımsız Denetim Derneği*” oluşturulmuştur. Bağımsız Denetim Derneği, mesleki örgütlerin kuruluşundan sonra görevine son verip vermemeyi düşünmüş, yalnızca bağımsız denetim çalışmalarına dönük bir platformun lüzumlu olacağına karar vererek görevine devam etmiştir. Bu oluşum, özellikle denetime dönük teknik hususlarda uzmanlık göstermekte, üyelerinin temsil ettiği 100'e yakın firmanın ortak problemlerini çözmeye çalışıp ileriye dönük işlemlerin ve yurt dışındaki değişimlerin takibini sürdürmektedir. 1989 senesinde 3568 sayılı muhasebe kanunu kabul edildiğinde, bağımsız denetlemeyi Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerle Yeminli Malî Müşavirlerin yüklenmesi kararlaştırılmış, böylelikle ortaya çıkacak Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik veya Yeminli Malî Müşavirlik firmalarının bağımsız denetim görevinin yapılmasına imkân doğmuştur.

SPK'nin bu doğrultuda yapmış olduğu ve bu çalışma açısından en mühim iki kanuni düzenleme, Seri: X, No:16 sayılı ve 1996 tarihli “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim*” mevzusunda tebliğ ile Seri:X, No:22 sayılı ve 2006 tarihli “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları*” için tebliğ olmuştur. 2499 sayı ve 1986 tarihli Sermaye Piyasası Kanunu ise öncelikle cezaî yükümlülüklerin tespiti açısından mühim bir kanuni düzenlemedir. Bahsedilen kanuni düzenlemeler başta olmakla birlikte bütün düzenlemelere bölümlerde yer ayrılmıştır.

Diğer taraftan, muhasebe ve denetim ölçütlerinin yayınlanması hususunda da bazı gelişmeler olmuştur. Coşkun (2006: 3), ülkemizde muhasebe ölçütleri içinde ortaklık sağlamak gayesiyle Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 2006 senesinde Türkiye Muhasebe Standartları'nı Uluslararası Muhasebe Standartları ile tamamen uyan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) tarafından Uluslararası Denetim Standartları'nın Türkçeye çevrilerek basıldığını, fakat Sermaye Piyasası Kurulu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun ve Maliye Bakanlığı'nın kendi çalışmalarını meydana çıkardığı için, bağımsız denetçinin bütün değişik uygulamaları düşünerek çalışmasını yürütmek mecburiyetinde olduğunu belirtmektedir.

4.5. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MEVCUT SORUMLULUĞU

4.5.1. Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumluluğu

Çelik (2005: 127-128), bağımsız denetleme firmalarının yükümlülüğü hususunun hukukumuzda geniş biçimde düzenlenmediğini söylemektedir. Çelik'e göre konu, genel hükümler çerçevesinde düzenlenmiş, detaylar içinse gelen hükümlere atıfta bulunulmuştur. Kuruluşların sorumlulukları bağımsız denetimi kanunlara uygun yapıp yapmadıklarıyla alakalıdır. Bu yükümlülük geniş ölçüde finansal tablo ve raporlar hususunda verilen görüşten gelmektedir. Bu kurumların yükümlülüğü, finansal tablo ve raporlamalardaki mühim yanlışların tespiti konusundadır. Mühim olmayan hataların tespiti hususunda bağımsız denetim firmalarının yükümlülüğü yoktur. Hangilerinin önemli, hangilerinin önemsiz olduğu ise olayın koşullarına göre tespit edilir. Ancak

finansal tabloları kullanmakta olan orta seviyede kişilerin kararlarını değiştiren veya etki altına alan yanlışların genelde mühim oldukları kabul edilmektedir.

Bağımsız denetçilerin kanuni yükümlülükleriyle ilgili genel düzenlemeye SerPK'nin 16. maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu yasa maddesinde, “Bağımsız denetleme kuruluşları, denetledikleri finansal tablo ve raporlarla alakalı olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış veri ve kanaatler sebebiyle doğabilecek zararlardan sorumludurlar.”denilmektedir. Ayrıca, SerPK'nin 15. maddesinde bulunan temettü ve bedelsiz payların dağıtılmasıyla alakalı maddede bağımsız denetçilerin sorumluluğuna dolaylı olarak değinilmektedir. Bu maddede, “Yönetim kademesi üyeleri ve temsilcileri olan tüzel şahıslar, şirket denetçileri, bağımsız denetçiler ve bağlı oldukları gerçek ve de tüzel şahıslar, ara dönemler bilanço ve gelir tablolarının gerçek bilgileri yansıtmaması dolayısıyla veya mevzuat ile muhasebe ilkelerine uygun şekilde düzenlenmemiş olmasından doğacak zararlar için firmaya, pay sahiplerine, firmanın alacaklılarına ve doğrudan temettü avansının belirlendiği ya da ödendiği bilanço senesi içerisinde pay senedi iktisap etmiş olan şahıslarla üçüncü bireylere yönelik müteselsilen yükümlüdürler. Kanuni yükümlülük oluşturan durumların varlığı halinde, pay sahipleri, yönetim kademesindekiler, denetçiler ve Kurul tarafından kararların ilan edilmesinden itibaren otuz gün içerisinde iptal davası açılabilir. Kurul, kanunlardan doğan sorumlulukların doğruluk incelemesi de dahil olmak üzere bilanço ve gelir tablolarını denetleyip düzeltmeye yetkilidir” denilmektedir.

Çelik (2005: 131), yükümlülük konusundaki düzenlemelerde kanundan daha geniş çerçeveli olduğunu, bu çerçevede SPK'de hukukî yükümlülüğün yalnızca bağımsız denetim raporunda yer alan yanlış bilgi ve kanaatler sebebiyle söz konusu iken, tebliğlerde hukukî sorumluluk sadece bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmaması halinde değil, bağımsız denetimin denetim ilke, kural ve standartlarına uygun yapılmaması halinde de söz konusu olduğunu belirtmektedir.

Seri:X, No:22 sayılı ve 2006 tarihli “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”in “Bağımsız Denetim Sözleşmesi” başlıklı 3.Kısım'ın 3. maddesinde, şekil koşulları saptanan bağımsız denetim sözleşmelerinde tarafların birbirlerine karşı sorumluluklarının belirtilmesi sözleşmelerde bulunması gereken asgarî unsurlar arasında sayılmıştır. Mevcut Tebliğ İkinci Kısım'ın “Bağımsız Denetimin Geçerliliği” başlığındaki 28.maddesine göre, bağımsız denetimlerin kabul edilebilir

olması için bağımsız denetim ölçütlerine uyulması zorunluluğu vardır. Bağımsız denetimin ölçütlerine aykırı olan ya da aykırılığı giderilemeyen ve bağımsız denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran hallerin varlığı durumunda bağımsız denetim hiç yapılmamış sayılır. Yapılan bağımsız denetlemenin geçersiz olmasında denetçinin kusurlu olmasının saptanması durumunda yapılacak duyuru giderleri dâhil oluşacak tüm zararlardan sorumlu ortak baş denetçi ve bağımsız denetim kuruluşu zincirleme olarak sorumludur. Bağımsız denetlemecinin cezaî sorumluluğuysa, SPK'nin 47/B-2 bendinde; gerçek dışı defter ve kayıt tutan, hesap açan veya bunlarda her türlü muhasebe aldatmasını uygulayan veya gerçekdışı rapor hazırlayanlarla bunu sağlayanların, Türk Ceza Kanunu'nun belgede sahtecilik maddesine ilişkin kararlarına göre cezalandırılacakları belirtilmiştir.

Özşahin (2000: 49-50), 2006 yılından önceki dönem için SPK kaynaklarından faydalanarak ortaya koyduğu çalışmada, bahsedilen tebliğ sınırları içinde, SPK tarafından uygulanan denetim ve gözetim çalışmalarıyla kalite kontrol faaliyetlerini özetler. Bu bağlamda, gerçekdışı raporlarda imzası olan yükümlü ortak denetçiler hakkında savcılıklara suç duyurusunda bulduklarını söylemektedir. Halka açık firmalarda SPK tarafından yapılan inceleme ve denetleme çalışmaları nihayetinde firmaların finansal tablolarının gerçekdışı olmasına rağmen bunlar hakkında olumlu görüş verildiği belirlenirse çoğunlukla bir kez de bağımsız denetim firmalarına denetlendirilir. Seri:X, No:22 Sayılı Tebliğ'in "Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları" başlığını taşıyan İkinci Kısım'ın otuzuncu maddesinde sayılan konulardan birinin tespiti halinde bağımsız denetleme firmasının yetkisi iptal edilmektedir.

4.5.1.1.Müşterilere Karşı Sorumluluk

Bağımsız denetim firmalarının müşterilere olan sorumluluğu, genelde bağımsız denetim sözleşmesinin doğurduğu sorumluluğun ihlali sebebiyle çıkmakta ve bu yükümlülük sözleşme görüşmeleriyle birlikte başlamakta, sözleşme süresince de sürmektedir. Bağımsız denetim firmalarının müşterilere yönelik sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerinden bahsedebilmek için beş şart gerekir (Çelik, 2005: 133-134 ve 157):

1. Bağımsız denetime ait sözleşmenin mevcudiyeti,
2. Bağımsız denetime ait sözleşmenin ihlal edilmesi,

3. İlgili sözleşmenin ihlali neticesinde maddi zarar meydana gelmesi,
4. İhlal ve zarar arasında illiyet bağı
5. Denetçi kuruluşun kusurlu bulunması.

Çelik (2005: 161-162), bağımsız denetim firmalarının kusurlu bulunmasında, gereken meslekî titizliği göstermede uluslararası ölçütler temel alınarak kullanıldığına dikkat çekmektedir. Yazar açısından bağımsız denetleme yapanların sunmaları gereken titizlik ölçüsünde de ihtiyatlı bir bağımsız denetçi dikkate alınmakta, basiretli bir bağımsız denetleme elemanının benzer koşullarda göstereceği ihtiyatın gösterilmemesi ‘hafif ihmâli, normal bir bireyin göstereceği özenliliğin gösterilmemesi de ‘ağır ihmâli oluşturur. Müşterinin bağımsız denetim firmasının kusurunu kanıtlamasına gerek yoktur. Bağımsız denetim firmaları kusurlu olmadığını kanıtlamak durumundadır.

Bağımsız denetim mukavelesinin ihlâli neticesinde müşterilerin yaşayacakları zarar konusu BK’de düzenlenmiştir. Özşahin (2000,46-47) ve Çelik (2005,158-159), mukaveleden doğan borç ilişkisinden kaynaklı sözleşmeli yükümlülük sebebiyle, tarafların BK’nin 96’ncı maddesi kapsamında karşılıklı dava açma şartlarını ele almıştır. Yazarlara göre, ödenmemesi halinde, müşteri şirketler bağımsız denetçiye tazminat davası açabilmektedir. Tazminat talebi içinse müşterinin zarara uğratılmış olması gerekir. Sözleşmeli yükümlülükte zarar, müspet zarar ve menfî zarar ile fiilî zarar ve yoksun kalınan kâr olarak sınıflandırılır. Borçların yerine getirilmemesinde müspet zarar (alacaklının malvarlığının borcun ödenmesi halinde alacağı durum ve borcun ödenmemiş olması durumunda arz ettiği durum arasındaki farklılık), bir sözleşmenin hükümsüz kalması halindeyse menfî zarar (hüküm ifade ettiğine güvenilen bir sözleşmenin hüküm ifade etmemesi ya da akdin ’ikad edeceğine güvenilen bir akdin ’ikad etmemesi sebebiyle uğranılan zarar) talep edilebilmektedir. Fiilî zarar, (malvarlığında meydana gelen azalma) ve kaybedilen kâr (malvarlığının artma imkânının kaybı) ise, müspet ve menfî zarar konusunda talep edilebilmektedir. Ayrıca sözleşmenin getirdiği yükümlülük sebebiyle kişisel hakların zarara uğramış olması halinde manevi tazminat da talep edilebilmektedir. Tazminat alınabilmesi için borçlunun zarara uğratıldığının ispatlanması gerekmektedir. Zarar miktarını kanıtlamak her zaman mümkün olmayabilir. Böyle hallerde, BK’nin 98/2 maddesinde yapılmış atıf uyarınca tazminat için yargıcin uygun bir miktar belirlemesi istenebilir. Sözleşme sorumluluğunda kusurlar karine şeklinde kabullenilmiş, borçlu tarafın kusursuzluğunu

kanıtlaması gerektiği düzenlenmiştir. Bu bağlamda, denetçilerin temyiz gücünün olmadığını, borç varlığından haberdar olmadıklarını, gereken özeni gösterdiklerini ispat ederek aklanmaları imkân dâhilindedir.

Hukuk sistemimiz, Özşahin'e göre (2000: 48) iki çeşit sorumluluk belirtmiştir. Bunlardan ilki olan sözleşmeden doğan (akdî) sorumluluk, BK. 125 doğrultusunda 10 senelik zaman aşımına tabidir ve bu süre borca aykırılığın oluştuğu tarih itibariyle işlemeye başlar. Diğeriyse denetçilerin ayrıca müşterilerine ve üçüncü şahıslara karşı haksız fiil yükümlülüğüdür. Haksız fiil yükümlülüğü sözleşme dışıdır. Sözleşme dışı yükümlülüklerde, kanun düzeninin tüm bireylere yüklediği genel ve nesnel bir görevin ihlal edilmesi sebebiyle oluşan zarardan doğacak yükümlülük söz konusu olur. BK'nın 41'inci maddesi kapsamında, haksız fiil sebebiyle dava açmak istenirse, fiilin kanuna(veya ahlâka) aykırı olması, fiili gerçekleştirenin kusurlu bulunması, haksız fiil neticesinde bir zararın oluşması ve fiil-zarar arasında nedensellik bağı olması gerekir.

Çelik'e göre ise (2005: 151) bağımsız denetleme kurumlarının haksız fiil yükümlülüğünden bahsedilebilmesi için müşterilere zarar veren eylemin bağımsız denetim görevinin görülmesinin dışında gerçekleşmesi ve bağımsız denetim akdinin ihlâli özelliği taşımaması gerekirken, eğer zarar verici eylem hem akdinin ihlâli, hem de haksız eylem kanuna aykırılık faktörünü yerine getiriyorsa yükümlülüğün yarışmasından söz edilebilmektedir.

Bir bağımsız denetleme firmasının müşteriye karşı yükümlülüğünü ortaya çıkartan uygunsuzluk durumları şöyledir (Çelik, 2005: 165-171):

- a) Yapılacak bağımsız denetimin öncesinde yapılacak olan yükümlülüklerin ihlal edilmesi,
- b) Yapılacak bağımsız denetimin geçersiz olması,
- c) Yapılan bağımsız denetim raporunun hatalı ve yanlış veriler içermesi,
- d) Yapılan hata ve hilelerin bulunmasında aksaklıklar yapılması,

4.5.1.2. Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk

Üçüncü kişiler (Çelik, 2005: 135-136), bağımsız denetleme raporunu okuyup kullanan ve buradan zarar gören şahıslardır. Var olan ve olabilecek yatırımcılar, müşterilerin personeli, borç sağlayanlar, satıcılar ve alacaklılar, müşteriler ve devlet veri kullananları olarak tanımlanmaktadır. Üçüncü şahısların bağımsız denetleme görevinden zarar görmeleri genelde yanlış finansal tablolara güvenmeleri nedeniyle

olmaktadır. Bağımsız denetleme firmalarının üçüncü şahıslara karşı yükümlülüğü genelde haksız fiil sorumluluğu şeklinde tanımlanır. Yazara göre, kural olarak yalnızca haksız eylemden zarar gören şahıslar tazminat talep edebilmektedirler. Bağımsız denetleme firmalarının üçüncü şahıslara karşı haksız fiil yükümlülüğünün olabilmesi için fiil, hukuka aykırılık, kusur, zarar ve illiyet bağı faktörlerinin bir arada olması gerekmektedir.

Üçüncü şahısların aldığı kararlarda gerçekdışı denetleme raporuna güvenerek çalıştıklarını kanıtlamaları gerekmektedir.

Özşahin (2000: 48-49) zarar kavramını, geniş manada, bireyin malvarlığında veya şahıs varlığında irade dışı oluşan azalma(maddî ve manevî zarar), dar manadaysa maddi zarar şeklinde tanımlar. Bu bağlamda dava açmak isteyen üçüncü şahısların, malvarlıklarının azalma gösterdiğini ve maddî açıdan aldıkları zararın tutarını kanıtlamaları zorunludur. Zarar ve miktarı her türlü delille kanıtlanabilir. Fakat özellikle manevî tazminat davasında zararın esas miktarının ispatı imkânsızdır. Böyle durumlarda hakimler, olayın niteliğini dikkate alıp uygun miktarda tazminat belirlemektedirler. Haksız eylem sebebiyle zarar gören üçüncü şahıslar, failin ve zararın öğrenildiği andan itibaren bir yıl ve olayın oluşmasından itibaren on yıl içinde maddî ve manevî tazminat davası açabilirler.

4.5.2. Bağımsız Denetçinin İdari Sorumluluğu

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPKn)'nın 22. maddesinin (d) ve (e) benlerinde ortaya konan kararlarla ülkemiz sermaye piyasalarında bağımsız denetim görevini düzenleme sorumluluğu SPK'ye bırakılmıştır. Özşahin'in (2000,50) incelemelerine göre, görev ve yetkiler başlığındaki 22.maddenin (d) bendinde SPK sermaye piyasasında, gerekirse elektronik ortam dahil edilerek bağımsız denetleme işlemine yönelik ilkeleri saptamak, 3568 sayılı Kanun'a göre denetleme yetkililerinin sermaye piyasasında bağımsız denetleme görevinde bulunacak kurumların kuruluş koşulları ve çalışma prensiplerini Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği'yle fikir alışverişi yaparak saptamak ve bu koşulları taşıyanları listeleyp duyurmakla görevlendirmiştir. SerPK'nin aynı maddesinin (e) bendinde ise, toplumun zamanında, yeterli ve doğru şekilde aydınlatılmasını sağlamak maksadıyla, genel ve özel biçimde kararlar almak ve her türlü

finansal tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetlemelerinin, sermaye piyasası araçlarının halka yönelik arz edilmesinde yayınlanacak izahlar, sirkülerin ve araçların değerlerini etki altına alabilecek mühim bilgilerin kapsama alanını, standartlarını ve ilân ilkelerini tespit ve bu hususlarda tebliğler yayınlamak SPK'nin görev ve yetkileri içerisinde olarak belirlenmiştir.

SPK tarafından sermaye piyasasında çalışan firmalara uygulanacak yaptırımlar SerPK'nin "Tedbirler" başlıklı 46.maddesinde düzenlenmiştir (Çelik, 2005: 193). Burada, "(...) Kurul, bu kanun uyarınca yaptığı izleme, inceleme ve denetlemeler sonucunda; sermaye piyasası kurumlarının mevzuat, esas sözleşme ve içtüzük hükümlerine aykırı faaliyetlerinin tespit edilmesi halinde, ilgililerden, aykırılıkların giderilmesi ve kanuna, işletme amaç ve ilkelerine uygunluğun sağlanmasını istemeye; aykırılıkta sorumluluğu tespit edilen kurum görevlilerinin, haklarında kovuşturmayaya geçildikten sonra yargılama sonuçlanıncaya kadar imza yetkilerini sınırlandırmaya veya kaldırmaya; aykırılıkların giderilmemesi veya giderilemeyecek aykırılıkların tespit edilmesi durumunda, gerekli her türlü tedbiri almaya ve bu kurumların faaliyetlerini geçici veya sürekli olarak durdurmaya ve yetkilerini kaldırmaya yetkilidir(...)" demektedir.

Seri:X, No:22 sayılı SPK tebliğinin İkinci Kısım "Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Yetkisinin İptali" başlıklı 30.maddesinde ise, "Kanun'un ilgili hükümleri kapsamında, aşağıda bulunan aykırılıkların olması durumunda bağımsız denetleme firmasının sermaye piyasasında görevi kurul tarafından iptal edilebilmektedir.

Hala geçerli olan Seri:X, No:22 sayılı SPK tebliğinin İkinci Kısım "Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Yetkisinin İptali" başlıklı 30.maddesinin (ç) bendinde, yapılmış olan bağımsız denetleme faaliyetine, sorumlu ortak bir baş denetçi de dahil bağımsız denetlemeci ekibin dürüstlük, objektiflik, meslekî yeterlilik ve titizlik, bağımsızlık, güvenilirlik ve meslekî davranış gibi etik prensiplere uymaması neticesi ortaya çıkmış olan yükümlülük durumlarında SPK sadece ilgili ortak baş denetçi ya da bağımsız denetçilerin sermaye piyasasında görev yapmalarını engelleyebilmektedir.

SPK listeden çıkarma vder önlemler dışarısında bağımsız denetleme kurumlarında para cezası da verilebilir. SPK, verdiği para cezasının sebebini belirtmeli ve cezalandırmadan evvel kuruluşun savunması almalıdır. (Çelik, 2005: 195). SerPK'nin "İdari Para Cezaları" başlıklı 46.maddesinde de, "Bu yasaya dayanılarak yapılan

düzenlemelere, saptanan standart ve formlara ve kurul tarafından alınan genel ve özel nitelikteki kararlara ters hareket ettiği tespit edilen gerçek kişiler ve tüzel kişilere, gerekçesi belirtilmek suretiyle Kurul tarafından onbeşbin Türk Lirasından yüzbin Türk Lirası'na kadar idarî para cezası verilir.” denilmektedir.

4.5.3. Bağımsız Denetçinin Cezai Sorumluluğu

Bağımsız denetleme kuruluşlarının cezaî yükümlülüğünün olması için kanuni yükümlülükten farklı olarak denetim esas ve kanunlarına aykırılığın kasti olarak gerçekleşmesi gerekir (Çelik, 2005,195). Seri:X, No.22 sayılı SPK tebliğinin İkinci Kısım ve “Hukuki ve Cezai Sorumluluk” başlıklı 29.maddesinde “Bağımsız denetlemenin, bağımsız denetim ölçütlerine uygun yapılmaması sebebiyle müşteri ve üçüncü kişilere karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak şartıyla, bağımsız denetim kuruluşuyla beraber bağımsız denetim raporunu imzalayanlar da sorumludur. Bağımsız denetim şartlarına aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve buna yardım edenler hakkındaki cezaî yükümlülük, kanunda saptanan özel hükümlere tabidir” denilmektedir. Tebliğlerde atıf yapılan SerPK'nin”Cezai Sorumluluk” başlıklı 47.maddesinin B/2 bendinde,”Defter ve kayıt tutmayanlar, her bir alt bent içeriğine giren eylemler nedeniyle bir yıldan üç yıla kadar hapis ve ikibin günden beş bin güne kadar adlî para cezasına çarptırılırlar” denilerek SerPK'nin16.maddelerine ters hareket edenler için cezaî sorumluluk doğacağı söylenmektedir.

Cezaî yükümlülük oluşturan haller şunlardır (Çelik, 2005: 197-200):

- a) Yapılan bağımsız denetimin hukuka aykırı olması Yapılması,
- b) Kasten Gerçek Dışı Bağımsız Denetim Raporu Verilmesi,
- c) Sır Saklama Sorumluluğunu İhlal Etmek,
- d) İçeriden Öğrenenlerin Ticareti.

Skögren ve Skogh'a göre (2004,45-46) ceza davalarına, denetlemeci ve düzenleyici kurumlar tarafından son çare olarak başvurulmaktadır. Bu bağlamda, suçun ağırlığına göre suçlunun hak ettiği cezayı alması ve toplumun değerlerinden uzak düşme(kural ihlalleri)sebebiyle suç teşkil eden fiiller için sosyal kınama hedeflenmektedir. Ceza hukuku uygulamalarıyla yalnızca mühim yanlışlar yapan şahısların cezalandırılması, cezaların adaletli şekilde uygulanması, suçlanan şahısların usullere göre korunuyor

olması ve yaptırımların suçun ağırlığı ve ciddiyeti ile orantılı biçimde olması hedeflenmektedir.

4.5.4. Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin sorumluluğu, bağımsız denetim kuruluşlarının hukuksal sorumluluğu çerçevesinde inceleme altına alınmaktadır. Çelik (2005: 170-171)'e göre, hata ve hilelere engel olunması ve meydana çıkarılmasında sorumluluk müşterinindir. Fakat finansal tablolarda var olan hata ve hileler vereceği denetimle ilgili görüşü etkileyecek olmasından, bağımsız denetim kuruluşu finansal tablolardaki önemli tesirler doğurabilecek hataları ve hileleri meydana çıkarabilmek için çalışmasını planlayarak devam ettirmek zorundadır. Yazarlar, hata ve hileleri bağımsız denetim kuruluşlarının öğrenmiş olmalarına rağmen hazırladıkları raporda göstermezler ve bu nedenle bilerek gerçek olmayan denetim raporu düzenlenmesine sebebiyet verirlerse, ortaya çıkan zarar ve sonuçların sorumluluğunu üstleneceğini ifade etmektedir. Bundan başka, istenilen düzeyde özenilerek hataların ve hilelerin meydana çıkma ihtimali olan durumlarda da bağımsız denetim kuruluşunun mesuliyeti ortaya çıkabilmektedir. Bağımsız denetleme kurulumu, bağımsız denetleme etkinliklerini bu konuları göz önünde bulundurarak yapsa da hile ve hataların meydana çıkmaması sonucunda ortaya çıkan olumsuz durumlardan sorumludurlar.

IAS 240'dan faydalanılarak oluşturulan Seri: X, No:22 sayı ve 2006 tarihli "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları" ile ilgili tebliğin 6.Bölüm'ü, mali tablolardaki bağımsız denetimde usulsüzlük ve hileler hususunda bağımsız denetçilik yapan kişinin sorumluluğuna değinilmiştir. 1996 tarihli bir öndeki tebliğin aksine yeni tebliğde usulsüzlük ve hilelere ayrı bir bölüm verilmesi tamamen bir yenilik oluşturmaktadır. Tebliğin 3. maddesi bağımsız denetçilik yapan kişinin usulsüzlük ve hilelerinin ortaya çıkarılmasında nasıl çalışması gerektiğinin yollarını anlatmaktadır. Bu duruma bakılarak hilelere engel olunması ve tespit edilmesinde sorumluluklar belirtilirken işletme yönetimleri ve bağımsız denetçilik yapanların sorumluluklarının birbirlerine karşı ilişkili olacak bir şekilde değerlendirilmesi yapılmaktadır. Tebliğin 5.maddesinin içinde, işletme yönetimi sorumluluğunu üstlenenlerin sorumluluğu ortaya konmakta ve bu sınırdaki, hileye engel olunmasında ve hilenin tespitinde öncelikli

mesuliyet işletme yönetimi ve yönetim sorumlularına ait olmaktadır. Mali rapor hazırlama sisteminin sahip olduğu güvenlik, sistemin verimliliği ve hukuka uygun olup olmadığı, aktivitelerinin etkinliği,vb. konularda gereken kontrolleri yapan bir sistem içi kontrol sistemini meydana getirmek ve devamını sağlamak, işletme yönetimini gözetmek amacıyla yönetimin sorumluluğuna sahip olanların sorumluluğu altındadır. İşletme etkinliklerinin etkili ve düzen içinde yürütülebilmesi için kontrol çevresi oluşturmak, bu nedenle gereken politikanın ve prosedürlerin mevcut durumdan daha üst seviyelere ulaştırmak, yönetimin sorumluluğuna sahip olanların gözetiminde, işletme yönetimine ait sorumluluk altındadır. Mali tablolarda önemli yanlışlıklara sebep olabilecek risklerin yönetilmesi suretiyle bu sorumluluk, faaliyetlerin gösterdiği etkinlik, mali tabloların bütün önem arz eden tarafla gerçek olanı gösterecek durumda hazırlanmasına yardımcı olacak kontrollerin devam ettirilmesine dayanarak mali rapor hazırlama sürecinin meydana getirilmesini de içine almaktadır. Bu kontrol çeşitleri mali tablolarla alakalı önem arz eden yanlışlık tehlikesini düşürmekle beraber tam olarak engel olamamaktadır.

Hileye engel olunmasında ve tespit edilmesinde asıl sorumluluğun yönetime devredilmesinin ardından Tebliğ'in 6 ve 7. Maddesinde yer verilen bağımsız denetçilik yapan kişinin sorumluluğu ve bunun sınırları tespit edilmeye uğraşmaktadır. 6. Maddede usulsüzlük ve hilelerin tespit edilmesiyle alakalı olarak bağımsız denetim özelliğinin nedeniyle engellemelerin meydana gelmesi nedeniyle bağımsız denetleme ölçütlerine uygun şekilde planlanarak yapılan bağımsız denetleme çalışmasında bile, mali tablolarda var olan birtakım önemli hataların ortaya çıkarılmaması tehlikesinin meydana gelebileceği belirtilmektedir. İşlemlerin bilinçli bir şekilde kayıt altına alınmaması ya da gerçek duruma uygun olmayan belgeler hazırlanması veya bağımsız denetçi kişiye bilinçli şekilde doğru olmayan bilgiler verilmesi gibi saklanan ya da karışık ve dikkati yüksek tutarak organize şekilde planlanmış usulsüzlük ve hileler dolayısıyla ciddi hataların ortaya çıkarılmama tehlikesi hataların yol açtığı bir yanlışlığın tespit edilememe tehlikesinden daha fazladır. Usulsüzlük ve hileye sebebiyet veren bu gibi teşebbüslerin muvazaalı işlemle desteklenip saklanması, usulsüzlük ve hilelerin tespit edilmesini güçleştirmektedir. Muvazaalı olan işlemler bağımsız denetçinin yanılarak doğru olmayan delillerin ikna edecek güçte olduğuna dair bir inancın oluşmasına sebebiyet verebilir. Bağımsız denetçi kişinin hileyi tespit etmesi,

suçlu kişinin yeteneğine, işlemin sıklık ve miktarına, gizli olan anlaşmaların seviyesine, değiştirilen tutarların göreceli olan büyüklük durumuna ve bu olayda yer alanların sayı ve yerine bağlı bulunmaktadır. Bağımsız denetçilerce usulsüzlük ve hileye müsait yerler daha kolayca tespit edilebilirken yorum yapılabilir bölgelerdeki hataların hile nedeniyle mi, ya da hata kaynaklı mı olduğunun ortaya çıkarılması daha zor bir iştir.

Tebliğ içinde yer alan işletme yönetiminin dolaylı olarak veya doğrudan muhasebe kayıtlarıyla oynayarak, işletmenin mali durumunu var olandan daha iyi gösterecek ve hile içeren mali bilgiler sunabilmesini sağlayacak yerde olması sebebiyle bağımsız denetçiler için, işletme yönetiminin neden olduğu usulsüzlük ve hileleri tespit edememe riski, işletmedeki çalışanların neden olduğu usulsüzlük ve hileleri tespit edememe riskinden daha fazla olduğu değerlendirilmiştir yapılmaktadır. İşletme yönetiminin kimi basamaklarında var olanların, çalıştırdıkları personele işlemleri yanlış kaydetmeleri veya gizlemeleri yönünde yönerge vermek yoluyla, usulsüzlük ve hilelere engel olması için kontrolleri aşabilecek, işletme yönetimindekilerin, işletmedeki otoriter güçlerini kullanmak suretiyle çalışan kişilere kimi işlemleri yapmaları amacıyla yönerge sunabilecekleri ya da çalışan kişilerin izniyle veya izni dışında usulsüzlük ve hileler için yardım edilebileceği ortaya konmaktadır.

4.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN SORUMLULUĞUNUN SINIRLANDIRILMASI VE SORUMLULUKTAN KURTULMA DURUMLARI

Porter'a göre (2003,483) kirliliği (deppockets) imajı bağımsız denetimi yapanlara yönelik açılan davalarının mühim sebeplerinden birisi olmaktadır. Bu bağlamda yatırım sağlayan kurumların iflâslarının ardından zararlarını ödemek maksadıyla öncelikle kötü yönettiklerinden dolayı yönetimi suçlu bulabilmektedir. Ancak yöneticiler iflâs eden firmayla beraber zararın ödenmesi konusunda yetersiz kalırlar. Böylece bağımsız denetleme yapanların dava edilmesi seçeneği ortaya çıkmaktadır. Denetçiler kendilerini faaliyetleri esnasında yapacakları yanlışlarla ilgili sigorta ederler çünkü doğacak zararların bunlardan tahsil edileceği düşünülür. Diğer taraftan davadaki yüksek risk, denetleme ve muhasebecilik mesleğinden kaçmaya neden olmaktadır. Denetçilerin dava görme riski artınca ödeyeceği sigorta primi de artar ve bu da denetleme ücretlerini yükseltir. Nihayetinde bağımsız denetimi yapanların kalitesiz oluşu ve denetim

giderlerini kötüleşmesi tüm topluma yayılmaya başlar. Denetleme piyasası bir oligopol piyasa olduğu için ücretin yükselmesi daha kolay hale gelmektedir. Yükümlülükleri ve dava riskini minimuma indirmek isteyen denetçiler görülmüş davalardan ders çıkarıp aşağıdaki önlemlerden gerekli olanları almak durumundadırlar:

4.6.1. Mesleki Sorumluluk Sigortası

Seri:X, No:22 sayılı SPK tebliğinin İkinci Kısım “Kuruluş Şartları” başlıklı 3. maddesinde “Kurumların mali tablolarının bağımsız denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetim firmalarının, Hazine Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığı ’nın bağlı olduğu Bakanlık tarafından saptanan usul ve esaslar çerçevesinde meslekî sorumluluk sigortası yaptırmaları şarttır” denilmektedir. Mesleki sorumluluk sigortası, Türkiye’de bir zorunluluk durumundadır ve artan sorumluluk davalarında karşı taraf tarafından istenen tazminatlara karşı geliştirilmiştir. Yapılan bu sigorta ile olası tazminat ödemelerinin denetim şirketlerinin kasalarına vereceği zararın önüne geçmek hedeflenmiştir. Ancak sigorta ücretinin yüksekliği denetim fiyatını yukarıya çekmektedir.

Çelik’ göre (2005: 181) meslekî yükümlülük sigortasının sebebi, kanuni sorumluluğun tek başına bağımsız denetim firmalarına yüklenmesiyle birlikte sermaye piyasalarının zayıflaması ve mühim riskler altına girilmesidir. Bu sebeple, kanuni sorumluluğun bağımsız denetleme kuruluşlarıyla beraber piyasanın diğer firmaları arasında pay edilmesi gerekir. Sigorta müessesesi bu gayeye hizmet edenlerden bir tanesidir. Çelik (2005: 182) sigortanın, özellikle varlıkların kötüye kullanılması hilelerine karşılık alınan iyi bir tedbir olduğunu söylemektedir. Yazara göre basit sigortalar, işletme kurum çalışanlarının yaptığı hilelere karşı dar içerikli poliçelerle yapılır. Bu bağlam çoğunlukla firma dışarısından bireylerin eylemlerini kapsamadığından tedarikçileri, yöneticileri vder üçüncü şahısları kapsayacak şekilde genişletilir. Sigortanın kapsamı standart poliçelerden daha geniş tutulmalıdır çünkü hile olayları nedeniyle poliçe limitleri aynı oranda indirilir. Ulaşılamayan kârlar, iş fırsatı, yargı ve inceleme tutarları poliçe kapsamına alınmalı ve standart poliçelerden ayrı olarak satın alınmalıdır.

4.6.2. Mali Tablo Sigortası

Mali Tablo sigortası, müşteri ve bağımsız denetçi arasındaki ilişkinin kopartıldığı ve sigorta şirketlerinin yönetimin yerini aldığı uygulamadır. Finansal tablo sigortasında, müşteri konumundaki işletmeler, bağımsız denetlemecilerin ücretini ödememekte, bunun yerine finansal tablo sigorta poliçesi almaktadır. Sigorta poliçesinin şartları konusunda kamu bilgilendirilmekte ve kamu yüksek kaliteli(geniş kapsam ve düşük prim) ve düşük kaliteli(dar kapsam ve yüksek prim)finansal tabloları ayırabilmektedir. Bu karşılaştırma benzeri niteliklere sahip kuruluşlar arasında yapılır. Dolayısıyla sigortanın kapsamı ve sigorta primi yalnızca malî tabloların niteliğine değil, işletmenin büyüklüğüne ve hizmet verdiği alana göre de değişmektedir. Büyük ölçekli ve risk unsuru yüksek sahalarda çalışan kuruluşların daha yüksek prim ödemesi doğal ve beklenen durumdur. Bunun yanında denetimler büyük denetim firmalarınca yapıldığı zaman ve müşteriler büyük ve karmaşık olduğunda denetim ücretleri artmakta, bu ise yüksek primlere neden olmaktadır. Buradaki yüksek primler, sanılanın aksine düşük malî tablo kalitesi anlamı taşımamaktadırlar . Bu doğrultuda denetlenmekte olan işletmenin aldığı poliçe, malî tablolardaki hatalardan dolayı yatırımcıların uğradığı zararın giderilmesini hedeflemekte, diğer taraftan sigorta şirketi, sigorta poliçesinin şartlarını yeterli seviyede belirlemek maksadıyla bağımsız denetlemecileri kendisi atar ve ücretini öder. Bu sistemde, bağımsız denetçilerin çıkarları sigorta şirketiyle sigorta şirketinin çıkarları da yatırımcı kişiler vder veri kullananlarıyla uyumlu hale gelmektedir.

4.6.3. Anlaşma Mektubu Hazırlama

Sunulan her hizmet için bu tarz bir anlaşma mektubunu hazırlamak, denetim sözleşmelerine temel teşkil edip müşteriler tarafından yanlış anlaşılmaları gidermektedir.

4.6.4. Kabul Aşamasında Müşterinin Ayrıntılı İncelenmesi

Özşahin'e göre (2000: 45) olması muhtemel müşteriler için detaylı bir inceleme çalışması yapmak, yönetim kademesinin güvenilir müşterilerle iş yapma ihtimalini düşürmektedir. Bu bağlamda müşterilerin ne derece güvenilir olduğunu araştırmak ve risk taşıyan müşteri firmaları reddetmek gerekmektedir.

4.6.5. Kaliteli Denetim

Belirlenen kalite kontrol seviyesinin yakalanması ve devam ettirilebilmesi, kamunun güvenini kazanmak için lüzumludur. Yazara göre yüksek niteliklere sahip denetim için bağımsız denetim kuruluşlarına, sorumlu olan ortak denetçiye, denetim ekibinde çalışan personele ve sorumlu ortak baş denetçiye farklı farklı yükümlülükler düşmektedir. Bağımsız denetleme şirketi, sorumlu ortak denetçilere işlerini en iyi şekilde yapabilmeleri amacıyla uygun ortam ve imkânları sunacaktır. Denetim ekibi, denetim faaliyetini meslekî normlara uygun şekilde yerine getirecektir. Sorumlu ortak denetçi, ekip içerisinde kalite kültürünü teşvik için merkezî bir göreve sahiptir ve kalite kontrol hedefleri ve tekniklerinden genel anlamda sorumlu olan kişidir. Kalite kontrol politikası ve yöntemleri yazılı olarak belirtilmeli ve ilgili çalışanlara etkin şekilde ulaştırılmalıdır. Etkin ve yetkin bir kalite kontrol sorumlusu görevlendirilmelidir. Denetim çalışanları bilgi sahibi, öğrenmeye açık ve dürüst olmak zorundadırlar. Denetim faaliyetinin ve sonuçlarının denetim takımında olmayan tecrübeli bir sorumlu ortak denetlemeci tarafından bağımsız şekilde ele alınması ve gözden geçirilmesi sağlanmalıdır. Daha da mühim olanı, yüksek nitelikli denetim için ticarî endişeler geri plana atılabilmelidir. Verilen hizmetin niteliğini büyüme hedefinden daha fazla önemsemek, aşırı çalışma ve iş yüklemesine, denetim çalışanlarının yetersiz gözetimine mani olmak gerekir. (Kandemir, 2010 174-175).

4.6.6. Standartlara Bağlılık

Özşahin (2000: 44), denetim normlarına sıkıca bağlı olmanın hayati bir öneme sahip olduğu konusuna dikkat çeker. Denetim esnasında genel geçer denetim normlarına, meslek örgütüncü yayınlanan meslekî davranış kanunlarına ve gerekli olan durumlarda genel geçer muhasebe kurallarına uyulması güvenli bir çalışma ortamı sağlar. Bağımsız denetleme çalışması, denetim ilke, kural ve normlarına uyarak yapılmışsa müşterinin bir zararı olsa da bağımsız denetleme kuruluşunun bir sorumluluğu olmayacaktır çünkü bağımsız denetleme firmasının kusurlu olup olmadığı, bağımsız denetim işinde genel kabul görmüş denetim esas ve kurallarına uygunluğuna göre belirlenmektedir(Çelik, 2005: 177).

4.6.7. Mesleki Takdir Kullanma Zorunluluğu

Denetleme normlarının kısıtlı olduğunu, tüm ihtimalleri kapsamadığı, yargının ve düzenleyici kurumların denetçilerin faaliyetini değerlendirdiği esnada kişiden kişiye değişmekte olan hakkaniyet ve dürüstlük sınamaları ve denetçilerin sağlam meslekî kanaat kullanmalarının zorunlu olduğu unutulmamalıdır. (Çelik, 2005: 178).

4.6.8. Meslektaş İncelemesi

Yüksek kalite kontrol normlarını oluşturup uygulamaya koymak, bu hedef doğrultusunda meslektaş incelemeleriyle denetimin yeniden gözden geçirilmesine dikkat etmek ve bu bağlamda denetim esnasında tecrübeli bağımsız denetçilerden yararlanmak gerekir (Özşahin, 2000: 44).

4.6.9. Denetim Riski Raporları

Mesleki örgütlerin denetleme normlarını kurullarıyla eşzamanlı biçimde yayınlayabildikleri risk raporları, denetçilerin meslekî kanaatlerini etki altına alabilen iktisadi ve kanuni gelişmeler hususunda mühim veriler barındırmakta ve finansal tabloların gerçekliğe uygunluğunu değerlendirirken destek olmaktadır (Birecikli vd, 2005, 80).

4.6.10. Sınırlı Sorumlu şirketler Kurulması

Porter vd (2006: 484-485), bağımsız denetleme firmasının çeşidine göre sınırsız yükümlülükten sınırlı yükümlülüğe geçilebileceğini söylemektedirler. 1989 senesinden evvel İngiltere’de, bağımsız denetleme, kişi olarak iş gören muhasebeciler veya kolektif firmalar aracılığıyla yerine getirilmiştir. Bu açıdan, mahkemeler bir sorumlu ortak denetlemeciye ceza kestiğinde, ihmale sebep olan denetçi, zararın sigorta içeriğini aşan bölümünü kişisel malvarlığıyla karşılamıştır. Zarar bu şekilde de karşılanamadıysa diğer ortakların mallarına gidilmiştir. Bundan dolayı bir ortak, firmadaki başka bir ortağın hatası sebebiyle kazançlarını kaybetme durumunda kalabilmiştir. Limited şirket konumunda çalışma sürdüren bağımsız denetleme elemanlarıysa (*limitedliabilitycompany / partnership*), karşılaşılan zararın sigorta poliçesi sınırını aşan bölümünü doğrudan ve tamamıyla karşılamak mecburiyetinde kalmamıştır. Bu

kapsamın dışında kalan bölüm, önce firma varlıkları ile tahsil edilmeye çalışılacak, bu olmadığında hatalardan sorumlu tutulan ortağın şahsi malvarlığına gidilecek, ancak ihmallerden sorumlu olmayan kişilerin malvarlıklarına dokunulmayacaktır. İhmalde sorumluluğu olmayan kişiler şirkete kattıkları sermaye kadar yükümlü tutulabileceklerdir. Bu pozitif taraflarına karşın şirketleşme şıkkı sorumluluk ve esneklik yönünden daha makul bir seçenek olsa da kurumlar vergisinin ödenmesi, denetimi atlatmış mali raporlama ve mali raporlarının hızlandırılması ve daha çok açıklama yapmak sorumluluğu da doğmaktadır. Ülkemizdeyse bağımsız denetleme kurumları için anonim şirket şeklinde kurulma zorunluluğu vardır. Seri:X, No.22 sayılı SPK tebliğinin İkinci Kısım ve “*Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları*” başlıklı 3. maddesinde, “*İşletmelerin mali tablolarının bağımsız biçimde denetlenmesiyle ilgili görev alacak bağımsız denetim kuruluşlarının anonim şirket biçiminde kurulmuş olması ve hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır*” denilmekte, dolayısıyla kısıtlı yükümlülük esası daha en başta bir zaruriyet olarak kabul görmektedir.

4.6.11. Müşterinin Kusurları

Çelik (2005: 177), müşterilerin kendi eylemleriyle tazminata yol açan zararları oluşturması halinde, bağımsız denetleme firmasının oluşan zarar ve aynı biçimde müşterilerin bağımsız denetleme firmasının oluşan zararın sebeplerini ortaya çıkarmasına mali olacak biçimde bağımsız denetlemenin sürdürülmesine karışması ve müdahale etmesi durumunda oluşacak zarardan bağımsız denetleme firması sorumlu olmayacağını söylemektedir.

4.6.12. İlliyet Bağı Kurulması

Müşterilerin, denetim kuruluşunun özensizliğinden kaynaklanan kural ihlali ve kendi uğradığı zarar arasında neden-sonuç bağı kurma zorunluluğudur. Aksi takdirde davalı firma sorumlu tutulamaz. (Çelik, 2005: 177).

4.6.13. Sorumluluğu Sınırlandırıcı Yasama Çalışmaları

Porter vd’ne açısından (2006,490-491) bağımsız denetlemeyi yürütenlerin yükümlülüklerine ve dolayısıyla cezalara bir üst limit getiren kanunlar için çabalamak

da seçeneklerin içindedir. Bu doğrultuda yükümlülüğü, denetim ücretinin bir yüzdesi şeklinde sabit hale getirmek Almanya’da görülmekte olan bir yöntemdir. Bu yöntem son derece basittir ve ceza/yaptırım denetim ile elde edilecek gelirlere bağlanır. Fakat yükümlülüklerini en aza indirmeyi hedefleyen bağımsız denetçilerin denetim fiyatını düşürmesini, bu ise kalitesiz denetimlerin artmasını peşinden getirmektedir. Diğer yandan başka profesyonel meslek dallarına göre daha çeşitli bir cezalandırma sistemine dahil olduğunu dikkate alan kamu uzmanları bağımsız denetlemeyi yapanlara başka bir biçimde limitler belirlemek veya kontrol altına almak isteyebilmektedirler. Son olarak da, denetçiler olması gereken titizlik ve özeni sunmadıkları için zararına neden oldukları muhataplarının zararlarını karşılamayabilirler.

Çelik (2005: 184-185), hukukumuzda bağımsız denetleme firmalarının sorumluluklarının sınırlanmasına yönelik bir düzenleme olmadığını saptamıştır. Bu bağlamda, bağımsız denetleme firmaları verilen zarardan sorumludur. Diğer yandan, yazara göre ağır kusurlar ya da hileler durumunda mesul olunmayacağı hususunda müşteriyle bağımsız denetleme kuruluşu arasında yapılmış olan sorumsuzluk akdi var ise bu, ‘batıl’ olarak kabul edilir. Bağımsız denetleme kuruluşuyla müşteri, hafif kusurlu olma halinde sorumluluk alınmayacağı hususunda bir anlaşma yapabilir, ancak bu anlaşma yargıçlar tarafından batıl sayılabilmektedir zira bağımsız denetimcilerin yaptığı şey Borçlar Kanunu’nun 99. maddesinde gösterilen ”hükümet tarafından imtiyaz suretiyle verilen bir sanatın icrasından’ ortaya çıkmaktadır.

4.6.14. Orantılı Sorumluluk İlkesi

Denetçilerin hileleri meydana çıkarma ve bunları raporlama konusundaki görevleri tartışması iktisadi, hukuki ve siyasi dallarda sonuçlar doğurmaktadır. Mesleğin üyeleri hatalı denetlemelerden ve ihmallerden, yükümlülük payı veya sınırlı sorumluluk ile kurtulmaya çalışmaktadır (Çelen,2001,5). Porter vder uzmanlar (2006: 491-492), Amerika’da 1995’te çıkartılan “*Özel Menkul Kıymetler Yargı Reformu*”(Private Securities Litigation Reform Act of 1995)kanununun altını çizmektedir. Bu kanunla ortaya konan ‘*orantılı sorumluluk ve ceza ilkesi*’ (principle of contributory negligence/proportionate liability) bağımsız denetlemecilerin sorumluluklarının kısıtlanmasında etkilidir. Bu esasa göre, şikayetçi tarafın zararları, bu zararın oluşmasına neden olanlar oranında paylaşılır. Hem bağımsız denetlemeciler ve hem

de davacı taraf orantılı bir biçimde sorumluluk esnasından faydalanmaktadırlar. Böylelikle bağımsız denetlemecilerin ekonomik gücü üzerinde cezalar sebebiyle çalışmalarını sonlandırmaları ihtimali düşmektedir. Davacı taraflar birden çok kişiden tazmin edildiklerinden yalnızca bağımsız denetlemeciler tarafından tazmin edilme yoluna göre daha seri ve daha faydalı bir şekilde zararlarını karşılayabilirler.

4.6.15. Bilgisayar Destekli Denetim

Özşahin (2000: 51), bilgisayar destekli denetleme metotlarının riskleri en aza indirdiğini savunmaktadır. Diğer taraftan sanal ortamda hazırlanan çalışma kağıdı dökümleri alınmadığı takdirde kanuni açıdan delil olup olamayacağı tartışmalıdır. Bilgisayar sistemiyle ilgili yeterli oranda güvenlik sağlanamazsa belgeler üzerinde çok kolay oynamalar yapılacağı için bağımsız denetleme esnasında yalnızca planlama basamağında bilgisayar verilerinden yararlanılır. Bunun yanında iç kontrolün ve risk faktörlerinin değerlendirilip önem derecesini belirlemede de bundan yararlanılabilmektedir.

4.7. BAĞIMSIZ DENETİMDE HİLELERİN ORTAYA ÇIKARILMASI VE ÖNLENMESİNİ OLUMSUZ ETKİLEYEN TEMEL SORUNLAR

Bağımsız denetçiler, muhasebedeki hileleri açığa çıkarma veya görmezden gelme kararını alırken bir çeşit fayda/maliyet değerlendirmesi yapmaktadırlar. Yapılan analizler doğrultusunda, 1990'lı yıllardan sonra bağımsız denetçilerin finansal tabloları müşteri işletmenin yönetim kademesinin taleplerine uygun, ancak yatırımcı tarafın çıkarlarına ters şekilde denetlemesinin olası maliyetleri (dava ve ceza maliyetleri, itibar kaybı, işletmeye verilen disiplin cezaları ve işletme personeline verilen cezalar) azaltmış, aynı zaman diliminde müşterileri tatmin edecek görüş verme işinin ekonomik yararları (gelecek dönemlerdeki denetim ve denetim dışı ücretler) vder unsurların yoğunluğu (yönetim baskısı, tehdit) etkin şekilde artmış ve neticede bu değişken denge akılcı ve bağımsız denetim uzmanlarını müşterilerin taleplerini kabullenmeye sevk etmiştir (Çömlekçi,2004,17). Bağımsız denetim uzmanları, hileyi açığa çıkaramamanın getirilerinin maliyetinden fazla olması durumunda hileleri görmezden gelmektedir. İlerideki denetim ücretlerinin değeri, bağımsız denetçi değişiminin firmadaki caydırıcı

konumu ve işletme yöneticilerinin baskısı sebebiyle bağımsız denetlemeciler hileleri açığa çıkarmamayı tercih ederler. Diğer taraftan, dava edilebilme riski, itibarın kaybedilmesi, bağımsız denetleme kuruluşları ve bağımsız denetlemecilere yönelik cezalar ve yaptırımlarsa bağımsız denetim uzmanlarının hileyi ortaya çıkarmasını sağlamaktadır.

Bağımsız denetimlerde hilenin açığa çıkartılması ve engellenmesini negatif yönde etkileyen ve mesleğin yapısal problemleri olarak söylenebilecek üç ana problem vardır.

4.7.1. Vekalet Sorunu

Bağımsız denetimde vekalet problemi, bağımsız denetleme yapan uzmanların (vekiller) görevlerini sürdürdükleri firma ve firma yönetimlerinde (asıllar) atanmış olmaları ve ücretlerinin onlar tarafından karşılanmasıdır. Vekillerin asıllarla atanıyor olması, bağımsız denetçiler açısından yapısal bir çıkar çatışması problemini doğurur. Pek çok olayda bağımsız denetçiler denetim görevinden elde ettikleri kazancı tehlikeye atmamak maksadıyla denetledikleri kurumların taleplerini kabullenmek durumunda kalmaktadırlar. Denetleme işi uzadıkça, denetçiler ve denetlenenler arasındaki ekonomik ve beşerî ilişkiler daha sağlam hale gelmekte, bu ilişkilere denetimi yapanların bağımsızlığını kötü yönde etkilemektedir. Diğer bir deyişle, bağımsız denetim şirketlerinin ekonomik çıkarları görüşlerini etkilemeye başlamıştır. SOX Yasası'yla bu hususta görevlendirilen sorumlu ortak başdenetçilerin beş senede bir rotasyonunun yapılması, bağımsız denetim firmalarının müşteriyle olan ilişkilerini idame ettirmesine engel teşkil etmediğinden uzun süreli ilişkiler halâ bir problem olarak durmaktadır. Ülkemizdeyse sorumlu ortak başdenetçi rotasyonu değil firma rotasyonu zorunludur. Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ'in "Bağımsız Denetim Sözleşmesi" başlıklı Üçüncü Kısım ve "Bağımsız Denetim Sözleşmesi'nin Yürürlüğü" başlıklı 6.maddesinde, "Bağımsız denetim kurumlarının seçimi; bağımsız denetimlerde (özel bağımsız denetim dahil) en çok 7 yıl için, bu Tebliğ 'in 2. Kısımının (Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları) "Denetimden Sorumlu Komiteler " başlıklı maddesi hükmü saklı kalmak kaydıyla, müşteri yönetim kademesi tarafından yapılır"denmektedir. Buna göre, bağımsız denetleme kuruluşları için yedi senelik rotasyon dönemi şartı konmuştur. 2006 senesine dek beş sene olan en yüksek denetleme süresi, yeni tebliğle beraber uluslararası uygulamalara uyumlu şekilde yedi

yıla çıkartılmıştır. Bununla beraber, bağımsız denetim kurumlarının uzun vadeli görev yapmasıyla hileli mali raporlama arasında paralel ilişkiler bulamayan incelemeler de vardır. Örneğin Carcello ve Nagy'ye göre, (2004: 55) hileli mali raporlama, müşteri kurum ve bağımsız denetim firması ilişkisinin ilk üç senesinde daha yüksek ihtimallerle oluşmaktadır ve dolayısıyla zaruri firma rotasyonunun denetimin niteliği üzerinde pozitif etkide bulunmadığı iddia edilmiştir.

4.7.2. Danışmanlık Hizmetleri

Bağımsız denetleme firmalarının danışmanlık alanında hizmet etmeleri konusunda değişik görüşler bulunmaktadır. Uzmanlara göre denetimciler ve muhasebeciler danışmanlık hizmetinin denetimin niteliğini etkilemediğini savunmaktadırlar. Akademik kaynaklar ise bu konuda hemfikir değildirler. Birtakım araştırmalar denetçilerin bağımsızlığını arttıran bir unsur olarak görürken bir kısmı ise bağımsızlığı azalttığını söylemektedir. Zarar görmeyeceğini savunanlar bağımsız denetimi yapan uzmanların müşterilerle iş ortaklığı yaptığını ve bunun iki taraf açısından ölçek ekonomileri ve verimlilik doğuracağı şeklindedir. Bu sav 2000'li yılların başında gerçekleşen muhasebe hilesine dayalı iflaslarla çökmüş vaziyettedir.

1991-1992 yıllarında denetim dışı hizmetler denetim hizmetlerinin % 73'üyken 1999 yılında bu rakam % 210'a ve 2001'de % 300'e varmıştır. Denetim dışı hizmetlerden elde edilen gelirlerin %73'ü de vergi danışmanlığından sağlanır(Kershaw, 2006: 394). Bağımsız denetim firmaları denetlenen kurumlara aynı zamanda danışmanlık hizmeti de verdikleri ve özellikle danışmanlık fiyatları denetleme fiyatlarından yüksek olduğu takdirde çıkar çatışmaları yaşanmış, SOX yasasından önce, 2001'de danışmanlık ücretinin denetim ücretine oranı 3:1 şeklinde olmuştur. Büyük iflasların yaşanmasından evvel, 2000 senesinde büyük denetim firmalarının bazı denetlenen işletmelerden talep ettikleri ücretler şöyledir:

Tablo 4. 1: Denetim ve Danışmanlık Ücretleri Dağılımı

Müşteri İşletme	Denetçi	Denetim	Denetim	Denetim Dışı
		Ücretleri	Dışı	Ücretler/Toplam
		(Milyon ABD	Ücretler	Denetim Ücreti
		Doları)	(Milyon ABD	(%)
			Doları)	
J.P.Morgan	PwC	21,3	84,2	79,8
IBM	PwC	12,2	51,0	80,7
Motorola	KPMG	3,9	62,3	94,1
General Electric	KPMG	23,9	79,7	76,9
Sprint	Ernst and Young	2,5	63,8	96,2
AOL Time	Ernst and Young	7,9	51,0	86,7
General Motors	Deloitte and	17,0	79,0	82,3
Microsoft	Deloitte and	4,7	14,7	75,8
Enron	Arthur Andersen	25,0	27,0	51,9
International	Arthur Andersen	4,7	30,7	86,7

Kaynak: (Kandemir,2010:182)

Bağımsız denetleme kurulları ayırıcı özelliği denetledikleri kurumlarda vergi ve yönetim hizmeti, defter tutma gibi hizmetleri vermeleri git gide yayılmış ve ilk kez 1960'lı yıllardan itibaren akademik çevrelerde denetlemenin diğer hizmetlerden tamamıyla ayrılması tavsiye edilmiştir (Aksoy,2006,191). Kredi kurumları, hükümette ve kamu alanında bu konuda benzer endişeler artmış, fakat mesleki örgütler o dönemlerden itibaren, denetledikleri işletmelere vergi ve yönetim danışmanlığı yapmamaları için etik bir sebep bulunmadığı iddia etmişlerdir. Diğer taraftan, uzmanlar bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte denetlemelerde yeni kapılar açıldığına ve yeni gelirler çıktığına dikkat çekmektedirler. Bu bağlamda bağımsız denetleme firmaları denetlenen işletmelere mali sistem ve iç kontrol birimleri kurma konusunda yardım etmeye başlamışlardır. 2000'li yıllara dek, bağımsız denetim kuruluşları bir taraftan artış gösteren danışmanlık gelirlerinden faydalanmış, diğer taraftan denetim görüşlerini belirtirken bağımsız kaldıklarını iddia etmeyi sürdürmüşlerdir.

Bu şartlar içerisinde bağımsız denetlemeciler, 1990'lı senelerde kamunun güvenini himaye etmek, şirket kâr yükseltmesini ve çift haneli büyüme oranlarını yakalamak gibi aynı anda uygulanması çok zor olan amaçlara ulaşmaya uğraşmış ve bu bağlamda

bağımsız denetim firmaları için 'olmazsa olmaz' özellikteki gayeler şu şekilde oluşmuştur (Ercinler, 2014: 32):

- a) Müşteri işletmedeki yönetim kademelerinin beklentilerinin üzerine çıkmak, müşteri firmaya çalışmalarında yardımcı olmak,
- b) Müşteri firmaların çalışmalarında maliyetlerden tasarruf sağlamak için yöntemler bulmak ve güven kazanmak,
- c) Denetlemeyi danışmanlık hizmetlerine neden olacak şekilde sistemleştirmek,
- d) Denetlenen işletmenin yönetimiyle ilişkileri sağlamlaştırıp ortak amaçlar belirlemek,
- e) İç denetim görevini üstlenip yeni gelirler elde etmek ve bağımsız denetim çalışmalarında iç denetçilerden kurtulmak

Bağımsız denetleme firmaları, denetim maliyetlerini bilerek düşük seviyelerde tutarak bu durumu ekstra kârlı danışmanlık hizmetini almak için işletmelere ulaşabilmenin bir yöntemi olarak kullanmışlardır. Bu yüzden, denetlenen müşteriler açısından dağıtıcı ve açık rekabet, bağımsız denetim sahasının yeni niteliklerinden biri haline gelmiştir. Rekabet içerisindeki tüm alanlar gibi, denetim işini yapanlar arasında maliyet kilit rol olmuştur. Bu doğrultuda maliyetleri düşürmek amacıyla yeterli muhasebe bilgisine sahip olmayan tecrübesiz mezunlar hatta öğrenciler işe alınmış, denetim saatleri düşürülmüş, denetim personelinin maaşları kademe kademe indirilmiş, ayrıntılı testler azaltılıp analitik inceleme yöntemleri ön plana çıkmış ve tüm bu değişimler denetim niteliğini düşürmüştür.

Bağımsız denetlemecilerin danışmanlık hizmetlerine yönelmelerinin temelinde yatan sebebi, bunun kurumsallık kültürüne etkilerini dikkate almadan fazla gelir elde etmek olarak değerlendirmiştir (3.Türkiye Etik Kongresi,2011;108). Bu bağlamda kurumlar danışmanlık hizmeti vererek büyümek, kârlarını arttırmak istemektedir. Sermaye birikiminde belirli bir sınırın olmaması buna ortam sağlamaktaysa da sermaye birikimini amaç haline getirmek doğru bir yaklaşım değildir. Bu olay üzerinde oluşabilecek tek yaptırım kanunlar aracılığıyla mümkündür. Yaptırım olmadıkça sermaye birikimi sonuna kadar sürebilir.

4.7.3. Teknik Sorunlar

1987-1997 yıllarında, halka açık kurumlarda görülen hile ve manipülasyonları konu edinen "Hileli Finansal Raporlama : 1987-1997 (Fraudulent Financial Reporting : 1987-1997)" araştırmasına dayanarak ortaya konan bir analizde, en fazla görülen ve denetçilerin en kötü oldukları alanlardan oluşan on problem ve bunların görülme sıklığı şöyledir (Küçük ve Uzay,2009;,s.8):

- a) Yeterli denetleme delili toplamada başarısızlık (Olayların % 80 'inde saptanmıştır.)
- b) Gereken titizlik ve özeni göstermemek(Olayların % 71 'inde saptanmıştır.)
- c) Gereken şüphecilikte yetersiz olma(Olayların % 60'ında saptanmıştır.)
- d) Genel geçer ilkeleri analiz etmedeki başarısızlık (Olayların % 49 'unda saptanmıştır.)
- e) Denetlemenin planlanması ve program oluşturmada başarısızlık (Olayların % 44'ünde saptanmıştır)
- f) Denetimde delil olarak işletmenin sunduğu verilere fazla güvenmek (Olayların % 40'ında saptanmıştır)
- g) Mühim yönetim tahminlerini analiz için makul miktarda delil toplayamamak(Olayların % 36'sında saptanmıştır)
- h) Alacakların doğrulanma sürecinde başarısız olma(Olayların % 29 'unda saptanmıştır.)
- i) İlgili tarafları tanıyıp açıklamada başarısız olma (Olayların % 27'sinde saptanmıştır.)
- j) İç kontrol verilerine fazla güven duyma (Olayların % 24'ünde saptanmıştır.)

Bu çalışmada, yapılan tespite göre tespitine göre, 195 hile vakasının 56'sında (% 29) bağımsız denetleme uzmanları suçlu bulunmuş, 56 olayın 30'unda yasaya aykırılık, kalan 26'sındaysa düşük nitelikli denetleme sebep olarak sunulmuştur.

Cullinan'ın yürüttüğü (2004: 856) başka bir çalışmadaysa, tecrübeli bağımsız denetim uzmanlarının hileli işlemleri bulmada başarısız oldukları ve sorumlu denetçilerin yalnızca % 61.5'inin hileleri bulabildikleri ve kontrollerden sapmaların ise % 59'ununbu denetçilerce ortaya çıkarıldığı görülmüştür.

İlgili Çalışmada (2001: 64-65) 1987-1997 yıllarıyla alakalı yaptığı analizlere göre denetçi:

- Varlıkların değerlemedesinde kullanılmakta olan varsayımlar, kurumların varlıklarının mülkiyet verilerini gösteren bilgi ve belgeler hususunda makul miktarda delil toplamamaktadır. Bu, en çok görülen hile tekniklerinden birisi olan varlıkları değerinden fazla değerleme işine yol açmaktadır.
- Vakaların neredeyse yarısında denetlemeciler, genel esasları düzgün uygulayamamışlardır. Kabul gören muhasebe esaslarını uygulamadaki başarısızlıkların bir çoğu özel olarak değerlendirilmiş varlıklar için olmuştur.
- Denetlemeciler vakaların % 44'ünde, riskleri uygun şekilde analiz edip denetim programını bunun ışığında tekrar düzenlemekte, sıra dışı işlemlerle alakalı artan denetleme riskini algılamakta başarısızlığa uğramakta, bir denetim programı tasarlayamamakta veya önceki dönemlerde hazırlanmış bir programı tekrar kullanmaktadır.
- Denetleme uzmanları, vakaların % 40'ında, yöneticilerden soruşturmaıyla aldıkları verilere çok fazla güvenerek yeterli kanıt toplamamışlardır.
- Denetleme uzmanları, vakaların % 29'unda, kafi sayıda alacağın doğrulanması hususunda, doğrulama mektuplarına yanıt verilmediğinde veya mühim istisna ve tereddütlere yanıt verildiğinde güncel ve ek teknikler uygulayıp doğrulama mektubu gönderme ve dönüt almada başarısızdırlar.
- Denetleme uzmanları, vakaların % 27'sinde, ilgili muhataplarla yapılan çalışmalarını algılama ve kamuya izah etmede başarısızdırlar. Denetçiler yapılan çalışmalardan habersiz veya müşterilerin işlemleri saklama isteğine göz yummaktadır.
- Denetleme uzmanları, vakaların % 24'ünde, iç kontrol sistemine gereğinden fazla güvenmekte denetlenen işletmelerin iç kontrollerindeki sistemlerde zaafırları dikkate alıp bunları geliştirmede başarısızlığa uğramaktadırlar. Bunun yanında denetimi yapanlar iç kontrolün olup olmadığına bakmadan asgari seviyede de olsa bir mekanizmanın işlediğini varsayarak manipülasyon ve hilelere ortak olmaktadır.

BÖLÜM 5. GEREÇ VE YÖNTEM

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE MODELİ

Bu çalışma, Türkiye'de muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde bağımsız denetimin rolü ve bağımsız denetçinin sorumluluğunun irdelenmesi amacını taşımaktadır. Mesleki hilenin varlığı ve bu noktada bağımsız denetim ve denetçinin rolü mercek altına alınmaktadır.

5.2. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

H1: Araştırma kapsamındaki denetçilerin işletmelerde hile aktivite ölçeği puanları yaşa göre farklılaşmamaktadır.

H2: Araştırma kapsamındaki denetçilerin işletmelerde hile aktivite ölçeği puanları cinsiyete göre farklılaşmamaktadır.

H3: Araştırma kapsamındaki denetçilerin işletmelerde hile aktivite ölçeği puanları eğitim düzeyine göre farklılaşmamaktadır.

H4: Araştırma kapsamındaki denetçilerin işletmelerde hile aktivite ölçeği puanları hizmet yılına göre farklılaşmamaktadır.

H5: Araştırma kapsamındaki denetçilerin işletmelerde hile aktivite ölçeği puanları görev türüne göre farklılaşmamaktadır.

H6: Araştırma kapsamındaki denetçilerin işletmelerde hile aktivite ölçeği puanları unvana göre farklılaşmamaktadır.

5.3. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Araştırma Türkiye'de artan oranda devamlılık arz eden muhasebe hilelerinin incelenmesi, ortaya çıkarılması ve önlenmesi hususunda önemli anekdotlar içermektedir. Bunun yanında, bağımsız denetim ve denetçinin oynadığı rolün tespit edilmesi ve netleştirilmesi açısından, akademik alandaki boşluğun giderilmesi noktasında önemli kabul edilmektedir.

5.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırma içerisinde, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından denetim konusunda yetki alan ve etkin biçimde faaliyet gösteren firma ana kütle olarak seçilmiş bulunmaktadır. Her denetim firması adına bir denetçiye anket uygulanmıştır.

5.5. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ VE ARAÇLARI

Araştırma içerisinde veri toplama aracı olarak anket çalışması uygulanmıştır. Anketin oluşturulmasında ise PwC, ACFE ve KPMG tarafından yayınlanmış olan raporlar Türkiye'ye uyarlanmıştır. Bunun yanında ilave sorulara da yer verilmiştir.

Anket çalışması iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin sorular yer almaktadır. İkinci bölümde ise, mesleki hilenin Türkiye'de varlığı, boyutları ve adli denetim ihtiyacı, bağımsız denetim ilişkisi gibi konular yer almaktadır.

5.6. GÜVENİRLİK ANALİZİ SONUCU

Araştırma kapsamında kullanılan işletmelerde hile aktivite ölçeğinin güvenilirliğini belirlemek için Cronbach Ala iç tutarlılık katsayısı hesaplanmış ve incelenmiştir (Tablo 5.1). Elde edilen bulgulara göre 8 maddeden oluşan ölçeğin Cronbach Alfa iç tutarlılık katsayısı 0,77 olarak hesaplanmıştır. Bu değer ölçeğin iç tutarlılığının yeterli düzeyde olduğunu göstermiştir.

Tablo 5. 1: İşletmelerde Hile Aktivite Ölçeğinin Güvenirliğinin İncelenmesi

Ölçek	Madde Sayısı	Cronbach Alfa
İşletmelerde Hile Aktivite Ölçeği (İHAÖ)	8	0,77

5.7. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Araştırma rneklemi ile sınırlandırılmıŐ olmaktadır. Örnekleme ise bu kapsamda elde edilen verilen birleŐiminden oluşmaktadır.



BÖLÜM 6. BULGULAR

Denetim firmaları ve denetçilere yönelik genel demografik bulgular ve frekanslar Tablo 6.1’de sunulmaktadır.

Tablo 6. 1: Demografik Veriler

	N	%
Yaş		
26-30 Yaş Arası	7	17.5
31-35 Yaş Arası	10	25
36-40 Yaş Arası	8	20
41-45 Yaş Arası	4	10
46-50 Yaş Arası	4	10
50 Yaş ve üzeri	7	17.5
Cinsiyet		
Kadın	11	27.5
Erkek	29	72.5
Eğitim		
Lisans	26	65
Yüksek Lisans	10	25
Doktora	4	10
Mesleki Tecrübe		
1-5 Yıl	8	20
6-10 Yıl	13	32.5
11-15 Yıl	11	27.5
16-20 Yıl	3	7.5
21 Yıl ve üstü	5	12.5
Denetçi Unvanı		
Sorumlu Ortak Baş Denetmen	10	25
Baş Denetçi	10	25
Kıdemli Denetçi	6	15
Denetçi	14	35
3568 Sayılı Kanuna Göre Unvan		
SMMM	34	15
YMM	6	85

Araştırma içerisinde, 31-35 yaş arası grubun % 25'lik oranla yaygın olduğu, onu 36-40 yaş aralığının % 20 ile takip ettiği görülmektedir. 26-30 yaş arası grup ile 50 yaş üzeri denetçilerin % 17.5 oranla 3. sırada yer aldıkları görülmektedir.

Erkeklerin % 72.5 oranla kadınlardan çok daha fazla sayıya sahip oldukları, kadınların oranının ise % 27.5 olduğu açıktır.

Lisans mezunlarının % 65 ile ilk sırada, Yüksek Lisans mezunlarının % 25 ile ikinci sırada ve doktora mezunlarının ise % 10'luk oran ile son sırada oldukları tespit edilmiştir.

En fazla mesleki tecrübe oranının % 32.5 ile 6-10 yıla ait olduğu, en düşük oranın ise % 7.5 ile 16-20 yıl aralığı olduğu görülmektedir.

Unvan bakımından, katılımcıların % 35'inin denetçi, % 25 'inin Baş Denetçi, %15'inin Kıdemli Denetçi ve yine % 25'inin Sorumlu Ortak Baş Denetmen olduğu bilinmektedir.

3568 Sayılı Kanuna göre, % 15'lik oran ile SMMM ve % 85'lik oran ile YMM unvanına sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 6. 2: Denetçilerin İşletme Riski Hakkındaki Görüşleri

İşletmeler açısından hile olgusu önemli bir risk unsurudur	N	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	5
Katılmıyorum	2	5
Fikrim Yok	1	2.5
Katılıyorum	26	65
Kesinlikle Katılıyorum	9	22.5
Toplam	40	100

Tablo 6.2 aracılığıyla, denetçilerin işletme riski hakkındaki görüşleri incelenmektedir. Burada:

- Hile olgusunun kesinlikle önemli bir risk olduğunu düşünenlerin oranı % 22.5,
- Hile olgusunun önemli bir risk olduğunu düşünenlerin oranı % 65,
- Bu konuda herhangi bir fikri olmayanların oranı % 2.5,
- Hile olgusunun önemli bir risk olduğunu düşünmeyenlerin oranı % 5,
- Hile olgusunun kesinlikle önemli bir risk olduğunu düşünmeyenlerin oranı ise % 5 olmaktadır.

Tablo 6. 3: Denetçilerin Hilenin Gelecekteki Seyri Hakkındaki Görüşleri 1

İşletmelerde yaşanan hile olaylarının gün geçtikçe artacağı düşünülmektedir	N	%
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Katılmıyorum	15	37.5
Fikrim Yok	5	12.5
Katılıyorum	18	45
Kesinlikle Katılıyorum	2	5
Toplam	40	100

Tablo 6.3 aracılığıyla, denetçilerin hilenin gelecekteki seyri hakkındaki görüşleri incelenmektedir. Burada:

- Hile olaylarının gün geçtikçe artacağını kesinlikle düşünenlerin oranı % 5,
- Hile olaylarının gün geçtikçe artacağını düşünenlerin oranı % 45,
- Bu konuda herhangi bir fikri olmayanların oranı % 12.5,
- Hile olaylarının gün geçtikçe artacağını düşünmeyenlerin oranı % 37.5,
- Hile olaylarının gün geçtikçe artacağını kesinlikle düşünmeyenlerin oranı ise % 0 olmaktadır.

Tablo 6. 4: Denetçilerin Hilenin Gelecekteki Seyri Hakkındaki Görüşleri 2

Denetçilik açısından hile olgusu önemli bir risk faktörüdür	N	%
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Katılmıyorum	4	10
Fikrim Yok	2	5
Katılıyorum	25	62.5
Kesinlikle Katılıyorum	9	22.5
Toplam	40	100

Tablo 6.4 aracılığıyla, denetçilerin hilenin gelecekteki seyri hakkındaki görüşleri incelenmektedir. Burada:

- Hile olgusunun denetçilik açısından kesinlikle önemli bir risk olduğunu düşünenlerin oranı % 22.5,
- Hile olgusunun denetçilik açısından önemli bir risk olduğunu düşünenlerin oranı % 62.5,

- Bu konuda herhangi bir fikri olmayanların oranı % 5,
- Hile olgusunun denetçilik açısından önemli bir risk olduğunu düşünmeyenlerin oranı % 10,
- Hile olgusunun denetçilik açısından kesinlikle önemli bir risk olduğunu düşünmeyenlerin oranı ise % 0 olmaktadır.

Tablo 6. 5: Denetçilerin Denetimin Asıl Amacı Hakkındaki Görüşleri

Denetim işleminin asıl amacı, işletmelerdeki hilelerin ortaya çıkarılmasıdır	N	%
Kesinlikle Katılmıyorum	6	15
Katılmıyorum	19	47.5
Fikrim Yok	2	5
Katılıyorum	12	30
Kesinlikle Katılıyorum	1	2.5
Toplam	40	100

Tablo 6.5 aracılığıyla, denetçilerin denetimin asıl amacı hakkındaki görüşleri incelenmektedir. Burada:

- Denetimin asıl amacının kesinlikle işletmelerdeki hilelerin ortaya çıkarılması olduğunu düşünenlerin oranı % 15,
- Denetimin asıl amacının işletmelerdeki hilelerin ortaya çıkarılması olduğunu düşünenlerin oranı % 47.5,
- Bu konuda herhangi bir fikri olmayanların oranı % 5,
- Denetimin asıl amacının işletmelerdeki hilelerin ortaya çıkarılması olduğunu düşünmeyenlerin oranı % 30,
- Denetimin asıl amacının kesinlikle işletmelerdeki hilelerin ortaya çıkarılması olduğunu düşünmeyenlerin oranı ise % 2.5 olmaktadır.

Tablo 6. 6: Denetçilerin Hilenin Ortaya Çıkarılması Sorumluluğu Hakkındaki Görüşleri

Bir işletmede hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçi sorumlu olmaktadır	N	%
Kesinlikle Katılmıyorum	3	7.5
Katılmıyorum	19	47.5
Fikrim Yok	1	2.5
Katılıyorum	14	35
Kesinlikle Katılıyorum	3	7.5
Toplam	40	100

Tablo 6.6 aracılığıyla, denetçilerin hilenin ortaya çıkarılması sorumluluğu hakkındaki görüşleri incelenmektedir. Burada:

- Hilelerin ortaya çıkarılmasında kesinlikle bağımsız denetçinin sorumlu olduğunu düşünenlerin oranı % 7.5,
- Hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçinin sorumlu olduğunu düşünenlerin oranı % 47.5,
- Bu konuda herhangi bir fikri olmayanların oranı % 2.5,
- Hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçinin sorumlu olduğunu düşünmeyenlerin oranı % 35,
- Hilelerin ortaya çıkarılmasında kesinlikle bağımsız denetçinin sorumlu olduğunu düşünmeyenlerin oranı ise % 7.5 olmaktadır.

Tablo 6. 7: Bağımsız Denetçilerin Hilenin Ortaya Çıkarılmasında Var Olan Denetimin Etkinliği Hakkındaki Görüşleri

Yerleşik denetim prosedürleri aracılığıyla, bağımsız denetçi denetim yaptığı işletmede olması muhtemel hileleri ortaya çıkarmaktadır	N	%
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2.5
Katılmıyorum	17	42.5
Fikrim Yok	1	2.5
Katılıyorum	20	50
Kesinlikle Katılıyorum	1	2.5
Toplam	40	100

Tablo 6.7 aracılığıyla, bağımsız denetçilerin hilenin ortaya çıkarılmasında var olan denetimin etkinliği hakkındaki görüşleri incelenmektedir. Burada:

- "Yerleşik denetim prosedürleri aracılığıyla, bağımsız denetçi denetim yaptığı işletmede olması muhtemel hileleri ortaya çıkarmaktadır" düşüncesine kesinlikle katılanların oranı % 2.5,
- "Yerleşik denetim prosedürleri aracılığıyla, bağımsız denetçi denetim yaptığı işletmede olması muhtemel hileleri ortaya çıkarmaktadır" düşüncesine katılanların oranı % 42.5,
- Bu konuda herhangi bir fikri olmayanların oranı % 2.5,
- "Yerleşik denetim prosedürleri aracılığıyla, bağımsız denetçi denetim yaptığı işletmede olması muhtemel hileleri ortaya çıkarmaktadır" düşüncesine katılmayanların oranı % 50,
- "Yerleşik denetim prosedürleri aracılığıyla, bağımsız denetçi denetim yaptığı işletmede olması muhtemel hileleri ortaya çıkarmaktadır" düşüncesine *kesinlikle* katılmayanların oranı % 2.5 olmaktadır.

Tablo 6. 8: Bağımsız Denetçilerin Denetimin Etkinliğinin Garanti Olup Olmama Hakkındaki Görüşleri

Bağımsız denetçiler, denetlemesini yaptığı ve hakkında olumlu neticeler bildirdiği bir işletmenin daha sonrasında mali tablolarında herhangi bir hile olmayacağını garantisini verebilmektedir.	N	%
Kesinlikle Katılmıyorum	17	42.5
Katılmıyorum	18	45
Fikrim Yok	0	0
Katılıyorum	5	12.5
Kesinlikle Katılıyorum	0	0
Toplam	40	100

Tablo 6.8 aracılığıyla, bağımsız denetçilerin denetimin etkinliğinin garanti olup olmama hakkındaki görüşleri incelenmektedir. Burada:

- "Bağımsız denetçiler, denetlemesini yaptığı ve hakkında olumlu neticeler bildirdiği bir işletmenin daha sonrasında mali tablolarında herhangi bir hile olmayacağını garantisini verebilmektedir" düşüncesine kesinlikle katılanların oranı % 42.5,
- "Bağımsız denetçiler, denetlemesini yaptığı ve hakkında olumlu neticeler bildirdiği bir işletmenin daha sonrasında mali tablolarında herhangi bir hile olmayacağını garantisini verebilmektedir" düşüncesine katılanların oranı % 45,
- Bu konuda herhangi bir fikri olmayanların oranı % 0,
- "Bağımsız denetçiler, denetlemesini yaptığı ve hakkında olumlu neticeler bildirdiği bir işletmenin daha sonrasında mali tablolarında herhangi bir hile olmayacağını garantisini verebilmektedir" düşüncesine katılmayanların oranı % 12.5,
- "Bağımsız denetçiler, denetlemesini yaptığı ve hakkında olumlu neticeler bildirdiği bir işletmenin daha sonrasında mali tablolarında herhangi bir hile olmayacağını garantisini verebilmektedir" düşüncesine kesinlikle katılmayanların oranı ise % 0 olmaktadır.

Tablo 6. 9: Denetçilerin Hilenin Varlığı Hakkındaki Düşünceleri

Size göre hile olgusu işletmelerin % kaçında yaşanmaktadır?	N	%
% 5'ten Az	0	0
% 6-10	4	10
% 11-15	2	5
% 16-20	6	15
% 21-30	9	22.5
% 31-50	9	22.5
% 51'den Fazla	9	22.5
Fikrim Yok	1	2.5
Toplam	40	100

Tablo 6.9 aracılığıyla, denetçilerin hilenin varlığı hakkındaki görüşleri incelenmektedir. Burada:

- Hile olgusunun işletmelerin % 5'inden az olduğunu düşünenlerin oranı % 0,
- Hile olgusunun işletmelerin % 6-10 arası olduğunu düşünenlerin oranı % 10,

- Hile olgusunun işletmelerin % 11-15 arası olduğunu düşünenlerin oranı % 5,
- Hile olgusunun işletmelerin % 16-20 arası olduğunu düşünenlerin oranı % 15,
- Hile olgusunun işletmelerin % 21-30 arası olduğunu düşünenlerin oranı % 22.5,
- Hile olgusunun işletmelerin % 31-50 arası olduğunu düşünenlerin oranı % 22.5,
- Hile olgusunun işletmelerin % 51'den fazla olduğunu düşünenlerin oranı % 22.5,
- Bu konuda herhangi bir fikri olmayanların oranı % 2.5 şeklindedir.

Tablo 6. 10: Denetçilerin Hilenin Boyutu Hakkındaki Düşünceleri

Size göre işletmelerin gelirlerinin yüzde kaç hile nedeniyle kaybedilmektedir? (Yıllık)	N	%
% 5'ten Az	3	7.5
% 6-10	15	37.5
% 11-15	9	22.5
% 16-20	6	15
% 21-30	3	7.5
% 31-50	2	5
% 51'den Fazla	1	2.5
Fikrim Yok	1	2.5
Toplam	40	100

Tablo 6.10 aracılığıyla, denetçilerin hilenin varlığı hakkındaki görüşleri incelenmektedir. Burada:

- İşletmelerin gelirinin % 5'inden azının hile nedeniyle kaybedildiğini düşünenlerin oranı % 7.5,
- İşletmelerin gelirinin % 6-10 arasının hile nedeniyle kaybedildiğini düşünenlerin oranı % 37.5,
- İşletmelerin gelirinin % 11-15 arasının hile nedeniyle kaybedildiğini düşünenlerin oranı % 22.5,
- İşletmelerin gelirinin % 16-20 arasının hile nedeniyle kaybedildiğini düşünenlerin oranı % 15,
- İşletmelerin gelirinin % 21-30 arasının hile nedeniyle kaybedildiğini düşünenlerin oranı % 7.5,
- İşletmelerin gelirinin % 31-50 arasının hile nedeniyle kaybedildiğini düşünenlerin oranı % 5,

- İşletmelerin gelirinin % 51'den fazlasının hile nedeniyle kaybedildiğini düşünenlerin oranı % 2.5,
- Bu konuda herhangi bir fikri olmayanların oranı % 2.5 şeklindedir.

Tablo 6. 11: Denetçilerin Hile İle Karşılaşma Oranları

Yaptığınız denetimlerde hile ile karşılaştınız mı?	N	%
Evet	34	85
Hayır	6	15
Toplam	40	100

Tablo 6.11 aracılığıyla, denetçilerin hile ile karşılaşma oranları incelenmektedir. Burada:

- % 85'lik oranda denetçinin denetimlerinde hile ile karşılaştığı,
- % 15'lik oranda denetçinin denetimlerinde hile ile karşılaşmadığı görülmektedir.

Tablo 6. 12: Denetçilerin Hile İle Karşılaşma Sıklıkları

Kaç kere hile ile karşılaştınız?	N	%
1 Defa	5	14.7
2-3 Defa	11	32.4
4-5 Defa	7	20.6
6-10 Defa	3	8.8
10'dan Fazla	8	23.5
Toplam	40	100

Tablo 6.12 aracılığıyla, denetçilerin hile ile karşılaşma sıklıkları incelenmektedir. Burada:

- % 14.7'lik kısım hile ile 1 defa karşılaşmış,
- % 32.4'lük kısım hile ile 2-3 defa karşılaşmış,
- % 20.6'lık kısım hile ile 4-5 defa karşılaşmış,
- % 8.8'lik kısım hile ile 6-10 defa karşılaşmış,
- % 23.5'lük kısım hile ile 10 defadan fazla karşılaşmıştır.

Tablo 6. 13: Denetçilerin Karşılaştıkları Hile Türleri

Hangi hile türü ile karşılaştınız?	N	%
Varlık Usulsüzlüğü	15	44.11
Yolsuzluk	19	55.88
Finansal Tablo Hilesi	13	38.23

Tablo 6.13 aracılığıyla, denetçilerin karşılaştıkları hile türleri incelenmektedir. Burada:

- % 44.11'lik kısım varlık usulsüzlüğü ile karşılaşmış,
- % 55.88'lik kısım yolsuzluk ile karşılaşmış,
- % 38.23'lük kısım finansal tablo analizi ile karşılaşmıştır.

Tablo 6. 14: Bağımsız Denetçilerin Denetimin Etkinliğinin Garanti Olup Olmama Hakkındaki Düşünceleri

Adli denetimin, işletmelerde ortaya çıkan ya da çıkabilecek hilelerin önlenmesi, ikna unsuru oluşturması veya tespitinde etkili olacağı düşünülmektedir	N	%
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2.5
Katılmıyorum	10	25
Fikrim Yok	5	12.5
Katılıyorum	20	50
Kesinlikle Katılıyorum	4	10
Toplam	40	100

Tablo 6.14 aracılığıyla, bağımsız denetçilerin denetimin etkinliğinin garanti olup olmama hakkındaki görüşleri incelenmektedir. Burada:

- "Adli denetimin, işletmelerde ortaya çıkan ya da çıkabilecek hilelerin önlenmesi, ikna unsuru oluşturması veya tespitinde etkili olacağı düşünülmektedir" görüşüne kesinlikle katılanların oranı % 10,
- "Adli denetimin, işletmelerde ortaya çıkan ya da çıkabilecek hilelerin önlenmesi, ikna unsuru oluşturması veya tespitinde etkili olacağı düşünülmektedir" görüşüne katılanların oranı % 50,

- Bu konuda herhangi bir fikri olmayanların oranı % 12.5,
- "Adli denetimin, işletmelerde ortaya çıkan ya da çıkabilecek hilelerin önlenmesi, ikna unsuru oluşturması veya tespitinde itkili olacağı düşünülmektedir" görüşüne katılmayanların oranı % 25,
- "Adli denetimin, işletmelerde ortaya çıkan ya da çıkabilecek hilelerin önlenmesi, ikna unsuru oluşturması veya tespitinde itkili olacağı düşünülmektedir" görüşüne kesinlikle katılmayanların oranı % 2.5 olmaktadır.

Araştırmamız sonucunda elde edilen veriler ışığında bazı sayısal analizler ön plana çıkmaktadır. Örneğin, denetçiler arasında % 85'lik bir kesimin hile unsurunu ciddi bir tehdit yani risk unsuru olarak algıladığı ortaya çıkmaktadır.

% 50'lik bir kesimin, daha sonra ortaya çıkacak hile vakalarında artış olacağını düşünmektedir. Mesleki bir risk olarak hilenin tehdit unsuru olduğunu düşünenlerin oranı ise % 85 olmaktadır.

Ayrıca, % 55'lik bir kesimin bağımsız denetçilerin işletmelerdeki hileleri ortaya çıkarmakla görevli olmadıklarını düşünmektedir. % 62.5'lik kesim ise, denetimin asıl amacının hileleri tespit etmek olmadığı görüşüne sahip bulunmaktadır.

Denetçilerin % 85'lik kısmı ise daha önce hile olgusu ile karşılaştıkları yönünde cevap vermiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere, bağımsız denetçilerin sıklıkla hile olgusu ile karşılaştıkları neticesi ortaya çıkmaktadır.

Bu ve buna benzer eserlerin üretilmesi, hem işletmelere ait faaliyetleri açısından hem de gereksiz harcamalar ve dolandırmaların önüne geçmek adına değer teşkil etmektedir.

Araştırmanın birinci hipotezi “ H1: Araştırma kapsamındaki denetçilerin işletmelerde hile aktivite ölçeği puanları yaşa göre farklılaşmamaktadır” Şeklindedir. Bu hipotez için katılımcıların işletmelerde hile aktivite ölçeğinden almış oldukları puanlara ait ortalamalar görev türüne göre karşılaştırılarak incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar Tablo 6.15'te yer almaktadır.

Tablo 6. 15: Katılımcıların Görev Türüne Göre İHAÖ Puanlarına Uygulanan ANOVA Sonuçları

Değişken	Görev Türü	N	\bar{X}	Ss	F	p
İşletmelerde hile aktivite ölçeği toplam puan	26-30	7	26,29	2,69	29,80	,00
	31-35	13	30,85	1,82		
	36-40	10	35,10	2,33		
	41-45	10	35,60	2,50		

Tablo 6.15'e göre, katılımcıların İHAÖ Puanları görev türüne göre anlamlı bir farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Farklılığın kaynağını belirlemek için Scheffe çoklu karşılaştırma testi kullanılmıştır (Tablo 6.16). Elde edilen bulgulara göre, genel olarak yaş arttıkça İHAÖ puan ortalamaları da artmaktadır. Çoklu karşılaştırma testi sonuçları incelendiğinde; "36-40" ve "41-45" yaş gruplarında bulunan katılımcıların İHAÖ puan ortalamaları, "26-30" ve "31-35" yaş gruplarında bulunan katılımcılarınkinden anlamlı olarak daha yüksektir. Ayrıca, "31-35" yaş grubunda bulunan katılımcıların İHAÖ puan ortalamaları "26-30" yaş grubunda bulunan katılımcılarınkinden anlamlı olarak daha yüksek bulunmuştur.

Tablo 6. 16: İHAÖ Puan Ortalamalarının Hangi Yaş Grupları Arasında Farklılaştığını Belirlemek Üzere Yapılan Scheffe Testi Sonuçları

Gruplar (i)	Gruplar (j)	$\bar{x}_i - \bar{x}_j$	$Sh_{\bar{x}}$	p
26-30	31-35	-4,560*	1,073	,002
	36-40	-8,814*	1,127	,000
	41-45	-9,314*	1,127	,000
31-35	26-30	4,560*	1,073	,002
	36-40	-4,254*	,962	,001
	41-45	-4,754*	,962	,000
36-40	26-30	8,814*	1,127	,000
	31-35	4,254*	,962	,001
	41-45	-0,5	1,023	,971
41-45	26-30	9,314*	1,127	,000
	31-35	4,754*	,962	,000
	36-40	0,500	1,023	,971

Araştırmanın ikinci hipotezi " H2: Araştırma kapsamındaki denetçilerin işletmelerde hile aktivite ölçeği puanları cinsiyete göre farklılaşmamaktadır" Şeklinindedir. Bu hipotez için katılımcıların işletmelerde hile aktivite ölçeğinden almış oldukları puanlara ait

ortalamalar cinsiyete türüne göre karşılaştırılarak incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar Tablo 6.17’de yer almaktadır.

Tablo 6. 17: Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre İHAÖ Puanlarına Uygulanan Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları

Değişken	Cinsiyet	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
İşletmelerde hile aktivite ölçeği toplam puan	Bayan	11	36,18	2,75	4,51	38	0,00
	Erkek	29	30,83	3,55			

Tablo 6.17’ye göre, katılımcıların İHAÖ Puanları cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Bayan katılımcıların İHAÖ Puan ortalamaları erkek katılımcılarınkinden anlamlı olarak daha yüksek bulunmuştur. Bayan katılımcıların işletmelerden hile aktivitelerine yönelik algıları daha yüksektir.

Araştırmanın bir diğer hipotezi “ H3: Araştırma kapsamındaki denetçilerin işletmelerde hile aktivite ölçeği puanları eğitim düzeyine göre farklılaşmamaktadır” Şeklinindedir. Bu hipotez için katılımcıların işletmelerde hile aktivite ölçeğinden almış oldukları puanlara ait ortalamalar eğitim düzeyine göre karşılaştırılarak incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar Tablo 6.18’de yer almaktadır.

Tablo 6. 18: Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre İHAÖ Puanlarına Uygulanan ANOVA Sonuçları

Değişken	Eğitim düzeyi	N	\bar{X}	Ss	F	p
İşletmelerde hile aktivite ölçeği toplam puan	Lisans	16	28,94	2,95	25,65	0,00
	Yüksek lisans	14	33,00	2,54		
	Doktora	10	36,70	2,58		

Tablo 6.18’e göre, katılımcıların İHAÖ Puanları eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Farklılığın kaynağını belirlemek için Scheffe çoklu karşılaştırma testi kullanılmıştır (Tablo 6.19). Elde edilen bulgulara göre, genel olarak eğitim düzeyi arttıkça İHAÖ puan ortalamaları da artmaktadır.

Tablo 6. 19: İHAÖ Puan Ortalamalarının Hangi Eğitim Düzeyleri Arasında Farklılaştığını Belirlemek Üzere Yapılan Scheffe Testi Sonuçları

Gruplar (i)	Gruplar (j)	$\bar{x}_i - \bar{x}_j$	$Sh_{\bar{x}}$	p
Lisans	Yüksek lisans	-4,063*	,998	,001
	Doktora	-7,763*	1,099	,000
Yüksek lisans	Lisans	4,063*	,998	,001
	Doktora	-3,700*	1,129	,009
Doktora	Lisans	7,763*	1,099	,000
	Yüksek lisans	3,700*	1,129	,009

Araştırmanın bir diğer hipotezi “H4: Araştırma kapsamındaki denetçilerin işletmelerde hile aktivite ölçeği puanları hizmet yılına göre farklılaşmamaktadır” Şekindedir. Bu hipotez için katılımcıların işletmelerde hile aktivite ölçeğinden almış oldukları puanlara ait ortalamalar hizmet yılına göre karşılaştırılarak incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar Tablo 6.10’de yer almaktadır.

Tablo 6. 20: Katılımcıların Hizmet Yılına Göre İHAÖ Puanlarına Uygulanan ANOVA Sonuçları

Değişken	Hizmet Yılı	N	\bar{X}	Ss	F	p
İşletmelerde hile aktivite ölçeği toplam puan	1-5 yıl	7	27,71	1,38	29,65	0,00
	6-10 yıl	10	29,20	3,36		
	11-15 yıl	10	33,00	0,82		
	16-20 yıl	7	35,57	1,27		
	21 yıl ve üzeri	6	37,83	2,04		

Tablo 6.20’ye göre, katılımcıların İHAÖ Puanları hizmet yılına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Farklılığın kaynağını belirlemek için Scheffe çoklu karşılaştırma testi kullanılmıştır (Tablo 6.21). Elde edilen bulgulara göre, genel olarak hizmet yılı arttıkça İHAÖ puan ortalamaları da artmaktadır. Scheffe testi sonuçları incelendiğinde; “16-20 yıl” hizmet süresine sahip katılımcıların İHAÖ puan ortalamaları, “11-15 yıl”, “6-10 yıl” ve “1-5 yıl” hizmet sürelerine sahip katılımcılarınkinden anlamlı olarak daha yüksektir. Hizmet süresi “11-15 yıl” ve “16-20 yıl” olan katılımcıların İHAÖ puan ortalamaları ise, hizmet süresi “6-10 yıl” ve “1-5 yıl” olan katılımcılarınkinden anlamlı olarak daha yüksek bulunmuştur.

Tablo 6. 21: İHAÖ Puan Ortalamalarının Hangi Hizmet Süreleri Arasında Farklaştığını Belirlemek Üzere Yapılan Scheffe Testi Sonuçları

Gruplar (i)	Gruplar (j)	$\bar{x}_i - \bar{x}_j$	Sh $_{\bar{x}}$	p
1-5 yıl	6-10 yıl	-1,486	1,019	,713
	11-15 yıl	-5,286*	1,019	,000
	16-20 yıl	-7,857*	1,105	,000
	21 yıl ve üzeri	-10,119*	1,150	,000
6-10 yıl	1-5 yıl	1,486	1,019	,713
	11-15 yıl	-3,800*	0,925	,007
	16-20 yıl	-6,371*	1,019	,000
	21 yıl ve üzeri	-8,633*	1,068	,000
11-15 yıl	1-5 yıl	5,286*	1,019	,000
	6-10 yıl	3,800*	0,925	,007
	16-20 yıl	-2,57143	1,019	,198
	21 yıl ve üzeri	-4,833*	1,068	,002
16-20 yıl	1-5 yıl	7,857*	1,105	,000
	6-10 yıl	6,371*	1,019	,000
	11-15 yıl	2,571429	1,019	,198
	21 yıl ve üzeri	-2,2619	1,150	,438
21 yıl ve üzeri	1-5 yıl	10,119*	1,150	,000
	6-10 yıl	8,633*	1,068	,000
	11-15 yıl	4,833*	1,068	,002
	16-20			
yıl		2,261905	1,150	,438

Araştırmanın bir diğer hipotezi “H5: Araştırma kapsamındaki denetçilerin işletmelerde hile aktivite ölçeği puanları görev türüne göre farklılaşmamaktadır” Şeklinindedir. Bu hipotez için katılımcıların işletmelerde hile aktivite ölçeğinden almış oldukları puanlara ait ortalamalar görev türüne göre karşılaştırılarak incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar Tablo 6.22’de yer almaktadır.

Tablo 6. 22: Katılımcıların Görev Türlerine Göre İHAÖ Puanlarına Uygulanan ANOVA Sonuçları

Değişken	Görev Türü	N	\bar{X}	Ss	F	p
İşletmelerde hile aktivite ölçeği toplam puan	Sorumlu ortak baş denetçi	12	31,25	5,31	0,37	0,78
	Kıdemli denetçi	12	32,83	3,56		
	Baş denetçi	8	32,88	3,64		
	Denetçi	8	32,50	3,66		

Tablo 6.22'ye göre, katılımcıların İHAÖ Puanları görev türüne göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Sorumlu ortak baş denetçi, kıdemli denetçi, baş denetçi ve denetçi olarak görev yapan katılımcıların, işletmelerde hile aktivitelerine yönelik algılarının benzer düzeyde olduğu anlaşılmıştır.

Araştırmanın bir diğer hipotezi "H6: Araştırma kapsamındaki denetçilerin işletmelerde hile aktivite ölçeği puanları unvana göre farklılaşmamaktadır" şeklindedir. Bu hipotez için katılımcıların işletmelerde hile aktivite ölçeğinden almış oldukları puanlara ait ortalamalar unvana göre karşılaştırılarak incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar Tablo 6.23'te yer almaktadır.

Tablo 6. 23: Katılımcıların Unvanlarına Göre İHAÖ Puanlarına Uygulanan Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları

Değişken	Unvan	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
İşletmelerde hile aktivite ölçeği toplam puan	SMMM	6	33,00	2,10	0,45	38	0,66
	YMM	34	32,18	4,37			

Tablo 6.23'e göre, katılımcıların İHAÖ Puanları unvana göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Unvanı SMMM ve YMM olan katılımcıların İHAÖ puan ortalamaları birbirine oldukça yakın bulunmuştur. SMMM ve YMM unvanı ile görev yapan katılımcıların işletmelerde hile aktivitelerine yönelik algılarının benzer düzeyde olduğu anlaşılmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Kurumlarda yolsuzluk ve hile olaylarının artması neticesinde, kurumlar ve hükümetler var olan yaptırımları inceleyip yeni yaptırımlar oluşturmuşlardır. Yakın geçmişte yaşanan muhasebe hata ve hileleri sonrası meydana gelen şirket skandalları sonrası, şirket çalışanları ve kamunun güvenini tekrar kazanmak için etkin kurumsal yönetimin geliştirilmesi ve uygulanmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır. Globalleşme ile birlikte işletmelerin artan rekabet ortamı ve kurumsallaşma anlayışı da beraberinde işletmelerin muhasebesindeki hata ve hileleri tespit edici ve önleyici firmalardan destek alma ihtiyacını getirmiştir. Yolsuzluklardan dolayı şirket iflasları yaşanması, ülkelerin var olan sistemdeki bozuklukları düzeltme çalışmaları yapmalarına neden olmuştur. Bunun için, öncelikle işletmelerin finansal raporlama sürecinde kullandıkları iç denetim, iç kontrol, denetim komitesi ve bağımsız denetim fonksiyonlarının etkinliklerinin artırılması için çalışmalar yapılmaktadır. Bu fonksiyonların birbirleriyle pozitif yönlü bir ilişkisi olduğu ve muhasebede yapılan hata ve hilelerin tespitinde ve önlenmesinde denetimin çok önemli olduğu düşünülmektedir. Sonuçta hata ve hilelerin önlenmesinde temel sorumluluk işletme yönetimine aitken, hata ve hileleri ortaya çıkarma sorumluluğu denetçilere aittir.

Günümüzde küresel bir sorun haline gelen ve özellikle muhasebe hileleri kullanılarak gerçekleştirilen yolsuzluk olayları ile mücadele edilmesi büyük önem kazanmıştır. Söz konusu mücadelede bağımsız denetim kuruluşlarının özel bir konumu bulunmaktadır. Bu çerçevede bağımsız denetim kuruluşlarının işletmelerde muhasebe hilelerinin yapılmasını kolaylaştıran ya da görmezlikten gelen bir konumdan muhasebe hilelerini ortaya çıkaran ve önlenmesi için işletme yönetimlerine destek olan bir konuma geçmesi talep edilmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin sorumluluğunun açık ve tartışmaya neden olmayacak biçimde belirlenmesi ve finansal bilgi kullanıcıları ile bağımsız denetim kuruluşları arasındaki beklenti farklılıkları olup olmadığının ortaya konulması, varsa bu tür bir boşluğun ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bu sayede hem bağımsız denetim kuruluşları ve dolayısıyla

bağımsız denetçiler kendi denetim programlarını yeniden düzenleyerek finansal bilgi kullanıcıları gözündeki etkinliklerini, güvenilirliklerini ve saygınlıklarını yükseltebilecek, hem de bağımsız denetim dışındaki ilgili taraflara dağıtılabilecek alan ve sorumluluklar belirlenerek gecikmeksizin gerekli çalışmalara yönelmesi sağlanabilecektir. Ayrıca işletmelere ve bağımsız denetim kuruluşlarına kamuyu temsil yeteneğinin yüksek olan düzenleyici ve denetleyici kuruluşlarca verilen idari cezalardan hareket edilerek hangi noktalarda muhasebe hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasının istendiği bağımsız denetim çalışmaları için yol gösterici olacak ve bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluklarını tam ve etkili bir biçimde yerine getirmeleri mümkün hale gelecektir.

Çalışmada bu kapsamda, işletmelerin muhasebe hata ve hilelerini önlemede rol alan yöntemlerden biri olan bağımsız denetim firmalarının rolü ve etkinliğinin ölçülmesi hedeflenmektedir. Bu çalışma, muhasebe hata ve hilelerinin nasıl oluştuğunu, en çok hangi hesaplarda görüldüğünü ve önlenmesi için işletmelerin ve denetim firmalarının nasıl bir yol izlediğini ölçmeye çalışmaktadır.

Sonuç olarak, Türkiye’de bağımsız denetim kurumlarının muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması ve önlenmesindeki rolü ve sorumlulukları, tamamen ilgili mevzuat ve standartlara uygun olarak faaliyet göstermek çerçevesinde tanımlanmıştır. Bu nedenle muhasebe hileleri dolayısıyla işletmelere verilen cezalar üzerinde bağımsız denetim ile ilgili faktörlerin etkisi saptanmamış, muhasebe hileleri dolayısıyla salt bağımsız denetçilere verilen cezalar çok az sayıda bulunmuş ve bunlar da sistematik bir yapı arz etmemiştir. Çalışma, kamu ve bağımsız denetçiler arasında sermayenin tabana yayılmasının henüz yetersiz bir düzeyde olmasının da etkisiyle ciddi beklenti farklılıklarının oluşmadığını da göstermiştir. Türkiye açısından önemli bir düzenleyici ve denetleyici kurum olarak ortaya çıkan SPK’nun bağımsız denetçileri muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasından sorumlu tutmadığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, bağımsız denetçilerin hata/hilelerin ortaya çıkarılmasındaki yetersizliği, iç denetçilerin hata/hilelerin ortaya çıkarılmasındaki uygun konumu, hile incelemecilerin hata/hilelerin ortaya çıkarılmasındaki uzmanlığı ve etkin denetim komitelerinin gözetim işlevi göz önünde bulundurulduğunda, hata/hilelerin ortaya çıkarılmasında söz konusu organlar

arasında uygun bir takım çalışması ve eşgüdüm sağlama ile hem yapılan hile sayısının azaltılabileceği, hem de hilelerin ortaya çıkarılma olasılığının yükseltilebileceği düşünülmektedir. Çünkü söz konusu meslekler, hilelerin ortaya çıkarılmasında aslında birbirlerini tamamlamaktadır. Ayrıca bağımsız denetçilerin yoğun bir eğitimden geçirilerek hile incelemesi konusunda uzmanlaşmaları ve yeterli olanakların sağlanması durumunda muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması ve önlenmesinde bu kurumun etkinliği artabilecektir. Çalışma, düzenleyici ve denetleyici kuruluşların muhasebe hilelerini ortaya çıkarmaya yönelik olarak yeterli olanaklar ile çalışmadığını ve kendine özgü araç, yöntem ve programlara sahip olmadığını da açığa çıkarmıştır. Bundan dolayı, söz konusu kuruluşlar daha ağır bir suç kategorisini oluşturan malî tablolardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmaya değil, görece daha hafif bir suç kategorisi olan kamuya yapılan açıklamaların niteliği ve niceliğini belirlemeye dönük bir izleme ve düzeltme faaliyeti icra etmektedir.

Önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmayı amaçlayan bir inceleme ve izleme mekanizmasının kurulması ve özellikle bu tür muhasebe hilelerinin cezalandırılmasına yönelik yaptırımlar uygulanmasının daha etkili olabileceği sonucuna ulaşılmaktadır

KAYNAKLAR

KİTAPLAR:

- [1] Akdoğan N. ve Tenker N., (2001), “*Mali Tablo Analizi*”, Gazi Yayınevi, Ankara.
- [2] Akdoğan, H., (2003), “*Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi.
- [3] Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (1994), “*Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 'ne Göre Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*”, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara.
- [4] Aksoy, Tamer, Tüm Yönleriyle Denetim, Cilt1, Yetkin Yayınları, 2006
- [5] Altuğ, O. (1994), “*Kayıtdışı Ekonomi*”, Evrim Kitapevi, İstanbul.
- [6] Altuğ, O. (1999), “*Muhasebe ve Hukuk İlişkileri*”, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- [7] Ardıç, O. ve Ersol E., (2007), “*Borçlar Hukuku*”, 5.Basım, Agon Bilgi Akademisi, Ankara.
- [8] Aydın S., (2006), “*Yolsuzluk, Nedenleri, Etkileri ve Çözüm Yolları*”, Turhan Kitapevi Yayınları, İstanbul.
- [9] Aysan, M. A., (1991), “*Muhasebe’de Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar*”, İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 1615 İşletme Fakültesi Yayınları No.8.
- [10] Bayrak S., (2001), “*İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk*”, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- [11] Bozkurt, Nejat (2009), “*İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri*”, Alfa Basım Yayım, İstanbul.

- [12] Çelik, A. (2005), “*Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [13] Cemalcılar, Ö. ve Önce S., (1999), “*Muhasebenin Kuramsal Yapısı*”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No. 1093, Eskişehir.
- [14] Çömlekçi, F. (2004)., *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir
- [15] Erdoğan, M., (2009), “*Muhasebe Bilgi Sistemi*”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [16] Ergin, H., (2005), “*Muhasebeye Giriş*”, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 11. Baskı, Ekspres Matbaası, Kütahya.
- [17] Gürbüz, H., (1990), “*Muhasebe Denetimi*”, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- [18] Güredin, E. (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri- SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 11.baskı, Arıkan Yayınevi
- [19] İrmak, R., Kurnaz, G. , Çağlayan, B. ve Bal, B. (2002), “*Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri*”, Şafak Matbaacılık, Ankara.
- [20] Küçüksavaş, N., (2006), “*Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları*”, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- [21] Lazol, İ., Çabuk, A., (2005), “*Mali Tablolar Analizi*” Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- [22] MHUD (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), (2004), “*Denetim İlke ve Esasları*”, Acar Matbaası, İstanbul.
- [23] Özer, M., (1998), “*Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe*”, 1.Baskı, Ankara: Özkan Matbaacılık.

[24] Özşahin, G., (2000), “Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu”, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, SPK, Ankara.

[25] Pehlivanlı, D. (2011) Hile Denetimi, Metodoloji ve Raporlama. İstanbul: Beta Yayıncılık,

[26] Porter, Brenda, Jon Simon and David Hatherly, (2006), “Principles of External Auditing”, John Wiley & Sons., New York, USA.

[27] Rezaee, Z., (2002), “Financial Statement Fraud: Prevention and Detection”, John Wiley & Sons, New York.

[28] Sevilengül, O., (2005), “Genel Muhasebe”, Gazi Yayınevi, Ankara.

[29] Sözbilir, N., (2000), “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar”, AKÜ Yayınları, Afyonkarahisar.

[30] Wells, Joseph T., (2007), “Principles of Fraud Examination”, John Wiley&Sons, Inc, New York, USA.

[31] Yalkın, Y. K., (2001), “Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi”, 12.Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara.

[32] Yazıcı, M., (2003), “Kurumsal Muhasebe Denetimi”, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul.

MAKALELER:

[1] 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanunu, Resmi Gazete, S. 20194, 13.6.1989

[2] Alövsat, M. ve Güler Aras, (2010), “Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi”, XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Bodrum

[3] Ay, C., (2005), “İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kültürün Rolü”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 12 Sayı: 2.

- [4] Aymankuy, Y. ve Sarıoğlan M., (2010), “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama*”, Sosyal Bilimler Dergisi.
- [5] Bektöre, S., (2003), “*Muhasebe Mesleği, Etik ve Enron Olayı*”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi Dergisi, Cilt XIX, S. 1-2.
- [6] Birecikli, M.(2005) “*Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1*”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi,
- [7] Boztepe E, (2013), “*Benford Kanunu ve Muhasebe Denetiminde Kullanılabilirliği*”, Ardahan Üniversitesi, Ardahan.
- [8] Çarıkçioğlu, Peyami, (1995), “*Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi*”, Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirisi, 6-8 Nisan 1995, İstanbul.
- [9] Çatıkkaş, Ö. ve Yıldırım E. Ç., (2007), “*İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri*”, Muhasebe Bilim Dúnyası Dergisi. Cilt 9, Sayı.2.
- [10] Çelen, E. (2001), “*Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:55
- [11] Coşkun, Aslan, (2006), “*Denetim*”, 17.Dúnya Muhasebe Kongresi Tebliği, 15 Kasım 2006, İstanbul.
- [12] Disanlı Z., (1995), “*Meslek Mensuplarını Yasal Hakları, Yükümlölükleri ve Karşılaştıkları Güçlükler*”, I. Türkiye Muhasebe Ve Denetim Sempozyumu: 6-8 Nisan.
- [13] Düzmen, S., (2003), “*Muhasebe Mesleğinde Etik*”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü işletme Anabilim Dalı, Zonguldak.
- [14] Kahveci, A. (1991), “*Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Önemi*”, Mali Çözüm Dergisi,S.1.
- [15] Karakaya M. (1994), “*Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi*”, Ankara.

- [16] Karakoç Y. (1997), “*Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil*”, Denge YMM Ağ Yayınları, İzmir.
- [17] Kayar, İ., (2005), “*Sermaye Piyasasında Mesleki ve Etik Kurallar Üzerine Bir Değerleme*”, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 19, Yıl: 2005/2, Kayseri.
- [18] Kershaw, David, (2006), “*Waiting for Enron: The Unstable Equilibrium of Auditor Independence Regulation*”, Journal of Law and Society, Volume 33, Number 3, September 2006.
- [19] Kılıç, H., (2002), “*Denetim Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik*”, 17. Türkiye Muhasebe Kongresi, “Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar”, TÜRMOB Yayınları, İstanbul, 10-12 Ekim.
- [20] Kırılıoğlu, H. ve Akyel, N., (2003), “*Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:17, Ocak.
- [21] Marşap, B., (1996), “*Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri*”, Yaklaşım Dergisi
- [22] Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Tebliğ No. 1, 26 Aralık 1992 tarih 21447 sayılı Resmi Gazete.
- [23] Özdemir, E. (2003), “*Liderlik ve Etik*”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXII, Sayı 2.
- [24] Özkol, E., Kök, D., Çelik, M. ve Gönen, S., (2005), “*Meslek Etiği ve Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması*”, Muhasebe ve Denetime Bakış”.
- [25] Özoçak, H. ve Baş M., (2001), “*Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık*”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl 11, S. 56, Temmuz, Ağustos.
- [26] Pekdemir, R., (1999), “*Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı*”, Muhasebe ve Finans Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finans Dergisi, S.4.

[27] Savaş S., (2012), “*Veri Madenciliği ve Türkiye’de Uygulama Örnekleri*” İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi,ss.1-23, İstanbul.

[28] Selimoğlu, S., (1997), “*Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı*”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, “Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı”, İSMMMOMO Yayınları, İstanbul.

[29] Seviğ, V., (2014), “*Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri*”, Dünya Gazetesi.

[30] Sonsuzoğlu, E., (1996), “*Vergi Kaçakçılığı*”, Vergi Sorunları Dergisi, Ankara.

[31] Taşkiran, N., (1995), *Kaçakçılık Suçunun Tarifi*, Vergi Sorunları Dergisi, S. 83, Ankara.

[32] Yıldırım, O. ve Çukacı, Y., (2002), “*Muhasebe Sürecinde Kamuyu Aydınlatma Açısından Muhasebe Meslek Elemanlarının Davranışlarında Etik Boyutu ve İzmir İlinde Bir Uygulama*”, Türkiye 21. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, Bodrum- Muğla.

[33] 3. Türkiye Etik Kongresi (2011), *Muhasebe Etiğinde Güncel Yaklaşımlar*, Türmob Yayınları, Hatay

TEZLER:

[1] Akdemir, Ç., (2010) “*İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi*”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

[2] Bayraktar, A. (2007), “*Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trakya.

[3] Kandemir, Canol (2010) , *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu* ”,Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

[4] Çelik T., (2010), “*Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma*”, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Niğde.

[5] Ercinler,S. (2014), “*Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması*”, Beykent Üniversitesi SBE,Y.L Tezi, İstanbul

[6] Kirik Z., (2007), “*Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir.

[7] Küçük,E. ve Uzun,Ş.(2009). “*Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar*”, Erciyes Üniversitesi SBE, Doktora Tezi, Kayseri

[8] Okay, Suat (2011), “*Muhasebedeki Hata ve Hilelerin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*”, Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.

[9] Sahin, S. (2005) “*Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

[10] Şengür, E., (2010), “*İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler Ve Bir Araştırma*”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilimdalı, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

İNTERNET KAYNAKLARI:

[1] Acfe, (2008), “*2008 ACFE Report to the Nation of Occupational Fraud & Abuse*”, Association of Certified Fraud Examiners”, Austin, USA.

[2] Ayder, E. (2014), “*Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği*”, www.muhasebe.tr.com/yazarlarımız/Erdoğan/008

[3] IFAC, (1994), “*International Federation Of Accountants Handbook 1994*”, Technical Pronouncements, New York, 1994.

- [4] Uyar, S., (2010), “*Muhasebe Mesleğinde Etik İlgili Düzenlemeler*”,
www.muhasebe.tr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/
- [5] <http://www.acfe.com>,
- [6] <http://www.aicpa.org>,
- [7] <http://www.coso.org>,
- [8] <http://www.ismmmo.org.tr>,
- [9] <http://www.maliye.gov.tr>,
- [10] <http://www.mevzuat.gov.tr>,
- [11] <http://www.spk.gov.tr>,
- [12] <http://www.demud.org.tr/etik,2010>,
- [13] http://www.dokumanlar.com/dosya.asp?islem=gor&dosya_no=146325,
- [14] <http://www.gib.gov.tr>,
- [15] <http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id:2009>,
- [16] <http://www.turmob.org.tr/web/bulten7T.Haber%20%20Subat06.pdf>,
- [17] http://www.turmob.org.tr/yonetmelikler/4_etik_gerekce.pdf,

EKLER

EK-1 ANKET FORMU

..... MUHASEBE HİLELERİNİN ORTAYA ÇIKARILMASINDA VE ÖNLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETİMİN ROLÜ VE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

Anket formu

Değerli Meslektaşım,

Bu çalışma, Türkiye'de muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde bağımsız denetimin rolü ve bağımsız denetçinin sorumluluğunun irdelenmesi amacını taşımaktadır. Kimliğinizi belirtecek isim ya da işaret koymayınız. Verdiğiniz bilgiler gizli tutulacaktır. Katılımınız ve ayırdığınız zaman için teşekkür ederim.

Fatima (EYGİ) TÜRKMEN

Okan Üniversitesi Yüksek Lisans Öğrencisi

A. Demografik Özellikler

1. Yaşınız:

26-30 () 31-35 () 36-40 () 41-45 () 46-50 () 51 yaş ve üzeri ()

2. Cinsiyetiniz:

Erkek () Bayan ()

3. Mezun Olduğunuz Okul:

Lisans () Yüksek Lisans ve üzeri () Doktora ()

4. Mesleki Tecrübe

1-5 () 6-10 () 11-15 () 16-20 () 21 yıl ve üzeri ()

5. Çalıştığınız yerde konumunuz nedir?

() Sorumlu Ortak Baş Denetçi () Kıdemli Denetçi

() Baş Denetçi () Denetçi

6. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Unvanınız

() SMMM () YMM

Değerli meslektaşlarım

Bu ölçek

1	2	3	4	5
Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum

İŞLETMELERDE HİLE AKTİVİTE ÖLÇEĞİ

1. İşletmeler açısından hile olgusu önemli bir risk unsurudur.	1	2	3	4	5
2. İşletmelerde yaşanan hile olaylarının gün geçtikçe artacağı düşünülmektedir.	1	2	3	4	5
3. Denetçilik açısından hile olgusu önemli bir risk faktörüdür.	1	2	3	4	5
4. Denetim işleminin asıl amacı, işletmelerdeki hilelerin ortaya çıkarılmasıdır.	1	2	3	4	5
5. Bir işletmede hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçi sorumlu olmaktadır.	1	2	3	4	5
6. Yerleşik denetim prosedürleri aracılığıyla, bağımsız denetçi denetim yaptığı işletmede olması muhtemel hileleri ortaya çıkarmaktadır.	1	2	3	4	5
7. Bağımsız denetçiler, denetlemesini yaptığı ve hakkında olumlu neticeler bildirdiği bir işletmenin daha sonrasında mali tablolarında herhangi bir hile olmayacağını garantisini verebilmektedir.	1	2	3	4	5
8. Adli denetimin, işletmelerde ortaya çıkan ya da çıkabilecek hilelerin önlenmesi, ikna unsuru oluşturması veya tespitinde etkili olacağı düşünülmektedir.	1	2	3	4	5

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Fatima (EYGİ) TÜRKMEN

Doğum Yeri ve Tarihi: İstanbul/03.08.1976

(Telefon/e-Posta):0 536 597 66 35/fatma.eygi@gmail.com

Eğitim Bilgileri:

İlk Öğretim: Atatürk İlköğretim okulu (1983-1988)

Lise: Pendik Lisesi: (1992-1995)

Yüksekokul: Gümüşhane M.Y.O (1997-1999)

Lisans: Anadolu Üniversitesi (2000-2003)

Yüksek Lisans: T.C. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim (2014-2017)

Yabancı Dili: İngilizce (Orta)

Çalıştığı Kurumlar:

Hemel Emprenye San.ve Tic.A.Ş. (09.2014-Halen)

Granitaş Granit San.ve Paz.A.Ş.(12.2013-09.2014)

Ema Kimya Sis. San.ve Tic.A.Ş. (10.2011-10.2013-Halen)

Anko End.Ür.San.ve Tic.A.Ş.(10.2009-10.2011)

Tümsan Elekt. Mak.ve Parça San.Tic.A.Ş.(09.2007-09.2009)

Ersan San.Mam.Tic.Ltd.Şti.(08.2004-08.2007)