

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

**BDS -240 BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN
SORUMLULUKLARI, HİLENİN ÖNLENMESİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE BAĞIMSIZ
DENETÇİ ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Nuriye ÖZDEMİR
(132008112)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİMİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Dr. A. Engin ERGÜDEN**

İstanbul, Haziran 2015

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

**BDS -240 BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN
SORUMLULUKLARI, HİLENİN ÖNLENMESİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE BAĞIMSIZ
DENETÇİ ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Nuriye ÖZDEMİR
(132008112)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Dr.A.Engin ERGÜDEN _____

Diğer Jüri Üyeleri : Doç.Dr.Banu TARHAN MENGİ _____

: Doç.Dr.Batuhan GÜVEMLİ _____

İstanbul, Haziran 2015

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

**BDS -240 BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN
SORUMLULUKLARI, HİLENİN ÖNLENMESİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE BAĞIMSIZ
DENETÇİ ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Nuriye ÖZDEMİR
(132008112)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİMİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Dr. A. Engin ERGÜDEN**

İstanbul, Haziran 2015

ÖNSÖZ

Bu çalışma BDS -240 Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, Hilenin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Bağımsız Denetçi Algısı Üzerine Bir Araştırma konusu olarak ele alınmıştır. Çalışmanın amacı Türkiye’de bağımsız denetimin önemi ve bağımsız denetçilerin gerekliliğine vurgu yapmaktır. Çalışma hem teorik bilgilerin derlenmesi, hem de bağımsız denetim görevini yapan denetçiler arasında bir anket yapılarak denetçilerin bağımsız denetim konusundaki algıları analiz edilmiştir.

Bu çalışmada danışmanlığımı yapan değerli hocam Dr. A.Engin ERGÜDEN’e katkılarından dolayı şükranlarımı sunarım. Ayrıca Yüksek Lisans eğitimim süresince desteklerini sunan hocalarıma, Okan Üniversitesi çalışanlarına ve çalışma süresince katkılarını sunan denetim görevlisi Celil UYUMAZ ve aileme teşekkür ederim.

İstanbul, Haziran 2015

Nuriye ÖZDEMİR

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZ	v
SUMMARY	vi
KISALTMALAR	vii
RESİM LİSTESİ	viii
TABLolar LİSTESİ	ix
BÖLÜM 1 GİRİŞ ve AMAÇ	1
BÖLÜM 2 MUHASEBEDE HATA VE HİLE KAVRAMI.....	2
2.1. HATA KAVRAMI	2
2.2. HESAP HATALARI.....	2
2.2.1. Matrah Hataları	5
2.2.2. Vergi Miktarında Hatalar.....	5
2.2.3. Verginin Mükerrer Olması	5
2.3. VERGİLENDİRME HATALARI	6
2.3.1. Mükellefin Şahsında Hata	6
2.3.2. Mevzuda Hata	7
2.3.3. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata	7
2.4. HİLE KAVRAMI	7
2.5. HATA VE HİLE ARASINDAKİ FARKLAR	8
2.5.1. Genel Hile Tanımları	8
2.5.2. Hukuksal Hile Tanımları	9
2.6. MUHASEBE HİLESİ VE KAVRAMI	9
2.7. MUHASEBE HİLELERİ VE ÖZELLİKLERİ.....	14
2.8. FİNANSAL RAPORLAMA HİLELERİ	14
2.8.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması Hileleri	15
2.8.1.1. Nakit Ve Menkul Kıymetlerin Yüksek Gösterilmesi	15
2.8.1.2. Ticari Alacakların Yüksek Gösterilmesi	15
2.8.1.3. Stoklar Kullanarak Gerçekleştirilen Hileli Finansal Raporlama.....	16

2.8.1.4. Stokların Olduğundan Yüksek Gösterilmesi.....	16
2.8.2. Duran Varlıklar ile İlgili Hileli Finansal Raporlama.....	16
2.8.3. Yatırımlar Kullanılarak Yapılan Hileli Finansal Raporlama	17
2.8.4. Yönetimle İlgili Hile Belirtileri.....	18
2.8.5. Çalışanlarla İlgili Hile Belirtileri	19
2.8.5.1. Doğrudan Nakit Hileleri.....	20
2.8.5.2. Kayıt Öncesi Yapılan Hileler	20
2.8.6. İç Kontrol Yapısı Zayıflıkları	21
BÖLÜM 3 İÇ KONTROL SİSTEMİ VE ÖNEMİ	22
3.1. İÇ KONTROL KAVRAMI VE TANIMI.....	22
3.1.1. Yönetimsel Kontroller	23
3.1.2. Muhasebe Kontrolleri.....	23
3.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ.....	23
3.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI.....	24
3.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI	25
3.4.1. Kontrol Çevresi	26
3.4.2. Risk Değerlendirme	27
3.4.3. Kontrol Faaliyetleri	28
3.4.4. Bilgi ve İletişim.....	28
3.4.5. İzleme.....	29
3.5. HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK İÇ KONTROL SİSTEMİ	
.....	30
BÖLÜM 4 BDS-240 HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE BAĞIMSIZ	
DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI	31
4.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ.....	33
4.2. BAĞIMSIZ DENETÇİ	33
4.3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KANIT.....	34
4.3.1. Kanıt Toplama Teknikleri.....	34
4.4. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI	35
4.4.1. Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumluluğu	36
4.5. HİLELERİN ORTAYA ÇIKARILMASINDA BAĞIMSIZ DENETÇİNİN	
ROLÜ.....	37

4.6. HİLELERİN ORTAYA ÇIKARILMASINDA BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN KULLANDIĞI TEKNİKLER	38
4.6.1. Analitik İnceleme Teknikleri	38
4.6.2. İhbar Hatlarının Kullanımı	39
4.6.3. Benford Kanunu	40
4.6.4. Soruşturma Tekniklerinin Kullanılması	40
BÖLÜM 5 MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE ETKİN İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ ÜZERİNE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ALGISININ ARAŞTIRILMASI	41
5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	41
5.2. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	41
5.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	42
5.4. PROBLEM	42
5.5. ALT PROBLEMLER	42
5.6. VERİLERİN ANALİZİ	42
5.7. BULGULAR	43
SONUÇ VE ÖNERİLER	60
KAYNAKLAR	63
EKLER	65
EK-1 ANKET FORMU	65
ÖZGEÇMİŞ	69

ÖZ

BDS-240 Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, Hilenin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Bağımsız Denetçi Algısı Üzerine Bir Araştırma isimli çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde Muhasebede hata ve hile kavramları detaylarıyla ele alınmıştır. İkinci bölümde iç kontrol sistem ve önemi anlatılmış, iç kontrol sisteminin amaçları ve iç kontrol sisteminin unsurları anlatılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde BDS -240 Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları konusu işlenmiş, bağımsız denetimin önemi, hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçinin rolü, Bağımsız denetimde kullanılan teknikler ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde **Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Etkin İç Kontrolün Önemi Üzerine Bağımsız Denetçilerin Algısı** anket yöntemiyle araştırılmış ve araştırmada çıkan sonuçlar ve bulgular analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe hata ve hileleri, iç kontrol sistemi, BDS 240

SUMMARY

ISA-240 Independent Auditor's Responsibilities Relating to Fraud, Prevention of Cheating Importance of Internal Control System and the independent auditor on the Perception is a research study consists of four parts. On the second part inside control system and its importance, the purpose of inside control system and the elements of inside control system have been told. On the third part of the thesis; about ISA-240 on preventing mistakes and cheating, the auditor's responsibility against cheatings are examined, the importance of independent audit, the role of the independent auditor on revealing cheatings, the techniques used on independent audit are examined.

On the last part of the thesis, regarding on preventing the mistakes and cheatings in accounting, independent auditors' perception is examined by questionnaire technique; the results and diagnosis found on the examination are analyzed.

Keywords: Accounting errors and tricks, internal control system, ISA-240

KISALTMALAR

ACFE: Association of Certified Fraud Examiners

BDD: Bağımsız Denetim Derneği

BDS: Bağımsız Denetim Standardı

COSO: Committee of Sponsoring Organization

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

KGK: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

SPSS: Statistical Package Program for Social Science

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TTK: Türk Ticaret Kanunu

VUK: Vergi Usul Kanunu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

RESİM LİSTESİ

Şekil 1 Coso Piramidi	26
-----------------------------	----

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 Bir Alacak Senedinin Yanlış Ciro Edilmesi	3
Tablo 2 Alacak Senedinin Doğru Ciro Edilmesi	4
Tablo 3 Yevmiye Maddesinin Düzeltmesi Kaydı	4
Tablo 4 Düzeltme Yapıldıktan Sonra Alıcılar Hesabının Durumu	5
Tablo 5 En Çok Karşılaşılan Tipik Muhasebe Hileleri	10
Tablo 6 Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Dağılımı	43
Tablo 7 “Türkiye’de yasal ve vergisel düzenlemeler hileli finansal tabloların üretilmesine olanak vermektedir” ifadesinin dağılımı	44
Tablo 8 “Hata ve hilenin önlenmesinde iç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetlerinin etkilidir” ifadesinin dağılımı	44
Tablo 9 Bağımsız Denetim Şirketlerinde Çalışanlar Hakkındaki Görüşlerin Dağılımı	45
Tablo 10 “Türkiye’de bağımsız denetçilerin meslekli faaliyetlerini icra etmesine yeterince önem veriliyor” ifadesinin dağılımı	45
Tablo 11 “Türkiye’de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz” ifadesinin dağılımı	45
Tablo 12 “Türkiye’de genel olarak şirket yönetimleri bağımsız denetçileri ekonomik ilişkiler açısından etki altına alabilmektedir” ifadesinin dağılımı	46
Tablo 13 “Türkiye’deki yatırımcılar, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasında bağımsız denetimin önemini bilmektedir” ifadesinin dağılımı	46
Tablo 14 “Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri hemen yönetime bildirmelidir” ifadesinin dağılımı	46
Tablo 15 “Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri raporlamalıdır” ifadesinin dağılımı	47
Tablo 16 “Hilenin ortaya çıkarılmasında Bağımsız Denetçiler İç denetim çalışmalarından faydalanmalıdır” ifadesinin dağılımı	47
Tablo 17 “Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin geleneksel ve yeni teknikleri ne oranda kullandıkları, bu konudaki etkinliklerini yükseltmek amacıyla yeni gelişmeleri izleyip izlemedikleri kendilerince sorgulanmalıdır”	

ifadesinin dağılımı	47
Tablo 18 “Bağımsız denetçiler hile riskini belirlerken modern Kurumsal Risk Yönetimi yöntemlerinden faydalanmalıdır” ifadesinin dağılımı	48
Tablo 19 “Türkiye’de halka açık işletmelerinin muhasebe sistemleri şeffaftır” ifadesinin dağılımı	48
Tablo 20 “Türkiye’de bağımsız denetime tabii olma zorunluluk kriterleri yeterli olduğu” görüşünün dağılımı	48
Tablo 21 “Türkiye’de var olan yasal uygulamaların Hilelerin engellenmesinde ve ortaya çıkarılmasında ve gerek kamu gerekse de bağımsız denetim faaliyetlerinin yeterli olduğu” görüşünün dağılımı	49
Tablo 22 “Türkiye’de İşletmelerde Hileli Finansal Tablo sayısı gün geçtikçe artmaktadır” görüşünün dağılımı	49
Tablo 23 Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması	50
Tablo 24 Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görüşlerin Öğrenim Durumuna Göre Karşılaştırılması	51
Tablo 25 Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görüşlerin Yaşa Göre Karşılaştırılması.....	52
Tablo 26 Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görüşlerin Görev Yapılan Kuruma Göre Karşılaştırılması	54
Tablo 27 Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görüşlerin Mesleki Tecrübeye Göre Karşılaştırılması	56
Tablo 28 Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görüşlerin Pozisyona/Unvana Göre Karşılaştırılması	58

BÖLÜM 1 GİRİŞ ve AMAÇ

Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen şirketlerin, kontrol, denetim ve risk yönetimine öncelik verdiği görülmektedir. Şirket pay sahipleri, birçok kurumsal yatırımcı, kredi kuruluşları güçlü kontrol, denetim ve risk yönetimi uygulamaları talep etmektedir. Şirketler mevcut varlıklarını veya mali tablolarının doğruluğunu korumayı başaramazlarsa, piyasa değerleri önemli ve ani bir zarar görmekte-dirler.

Hem mevcut varlıklarına, hem de gelecekteki büyümelerine yönelik riskleri en etkili ve verimli şekilde yönetmek, uzun vadede yüksek performans sergilemek için şirket içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilir olması şirketlerin önceliğini oluşturmaktadır.

Şirketlerde yönetici ve yönetim kurullarını şirket içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilir olma ve risk yönetimi konusunda bilinçli olmaya zorlayan çok sayıda etken bulunmaktadır. Belki de en göze çarpan etken, son dönemlerde yaşanan küresel mali krizlerdir. ABD ve AB ülkelerinde yaşanan krizin ulaştığı boyutlar risk yönetimi ve denetimin önemini bir kez daha çok ciddi şekilde gündem konusu yapmıştır. Yakın geçmişte risk yönetimi ve denetim zafiyetleri sonucu yaşanan çok sayıda kurumsal iflasın izleri hala hafızalarda canlılığını korumaktadır. Dünyada olduğu gibi ülkemizde de örneklerine tanık olduğumuz kurumsal varlıkların, itibar ve güvenin yok olması, şirketler, yöneticiler ve yönetim kurulları için bedeli çok pahalı sonuçlar doğurmuştur.

Hata ve hileler, bir işletmenin iç kontrol sistemindeki yetersizliklerin sonucu olarak ortaya çıkarlar. Etkin olmayan bir iç kontrol sisteminde hilenin yapılması kolaydır. Hileli işlemleri yapanlar iç kontrol sistemini saf dışı bırakabileceklerine inanarak bu tür işlemleri gerçekleştirmektedirler. İç kontrol sisteminin kalitesi, hata ve hilelerin oluşumunu en aza indirecektir (www.alialagoz.com.tr, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*, 2015).

BÖLÜM 2 MUHASEBEDE HATA VE HİLE KAVRAMI

2.1. HATA KAVRAMI

Muhasebe açısından hata kavramını ele aldığımızda kasıt unsurunun bulunmaması dikkat çekmektedir. Finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve gerçek verilerin kasıtlı olmayarak yanlış beyan edilmeleridir (OKAY, 2011). Finansal tablolardaki hatalar çeşitli sebeplerden kaynaklanmaktadır.

1. Dikkatsizlik
2. Bilgi eksikliği
3. Unutkanlık
4. Muhasebe kurallarına uymamak.

Bu hatalar tespit edildiği an düzeltilmelidir. Yapılan muhasebe düzensizliklerinin hata mı yoksa hile mi olduğunun tespit edilmesi kasıt unsurunun ortaya çıkarılmasına bağlı olduğundan bu ayırımın yapılması her zaman kolay olmamaktadır. Hata ve hile, her zaman birbirinden ayırt edilemez. Hileli işlemlerin çoğu hatalı işlemler yardımıyla yapılır ya da hatalı işlemlerle gizlenir (HATUNOĞLU&KOCA&KILLI, 2014: 176)

Muhasebenin başlıca hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki ana başlık altında toplanmaktadır.

2.2. HESAP HATALARI

Finansal Tablolarda yapılan hatalar, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmalarına neden olmaktadır.

Bu nedenle finansal tablolardaki hataların muhasebenin temel kavramları ile çelişmeyecek biçimde düzeltilmesi ve raporlanması gerekmektedir. Hesap hataları genelde üç şekilde oluşmaktadır.

- a) Matrah hataları
- b) Vergi miktarında hata
- c) Verginin mükerrer olmasında hata

Aşağıda örneklendirilmiş hatalı muhasebe kaydında Hesap Adlarındaki yapılan hatalar ve bu hatanın muhasebe kaydında düzeltilmesi ele alınmıştır.

Örnek: A şirketi B şirketine olan borcuna karşılık 50.000 TL itibari değerli vadeli bir Alacak Senedini ciro ettiği halde, kaydını yanlışlıkla aşağıdaki gibi yapmıştır.

Tablo 1 Bir Alacak Senedinin Yanlış Giro Edilmesi

	AÇIKLAMA	TUTAR	
		Borç	Alacak
63	120 ALICILAR HESABI	50.000	
	121 ALACAK SENETLERİ HESABI		
	121.01 Cüzdandaki Alacak Senetleri		50.000
	Cüzdandaki Alacak Senedinin Giro Edilmesi Kaydı		
	TOPLAM	50.000	50.000

Burada maddenin sadece borç tarafı hatalıdır, Alacak tarafında hata yoktur. Bu bakımdan maddenin her iki tarafını iptal etmeye gerek yoktur. Düzeltme maddesi ile yanlışlıkla yazılan 120 Alıcılar Hesabı 50.000 TL alacaklandırılarak düzeltilir. Buna karşılık 320 Satıcılar hesabı da borçlandırılır (Defterlerdeki Kayıt Hataları ve Bunların Düzeltilme Yolları, 2015: <http://www.muhasibesitesi.com/>). Bu maddenin doğru kaydı şöyledir.

Tablo 2 Alacak Senedinin Doğru Ciro Edilmesi

	AÇIKLAMA	TUTAR	
		Borç	Alacak
77	320 SATICILAR HESABI	50.000	
	121 ALACAK SENETLERİ HESABI		
	121.01 Cüzdandaki Alacak Senetleri		50.000
	Cüzdandaki Alacak Senedinin Ciro Edilmesi Kaydı		
	TOPLAM	50.000	50.000

Tablo 3 Yevmiye Maddesinin Düzeltilmesi Kaydı

	AÇIKLAMA	TUTAR	
		BORÇ	ALACAK
1	320 SATICILAR HESABI	50.000	
	120 ALICILAR HESABI		50.000
	(1) Yevmiye Maddesinin Düzeltme Kaydı		
	TOPLAM	50.000	50.000

(1) Numaralı yevmiye maddesinde yanlışlıkla borçlandırılmış olan 120 Alıcılar Hesabı yapılan kayıtla iptal edilmiş ve 320 Satıcılar Hesabı da Borçlandırılarak yanlışlık düzeltilmiştir. Yapılan kayıtlardan sonra 120 Alıcılar Hesabının durumu aşağıdaki gibidir.

Tablo 4 Düzeltme Yapıldıktan Sonra Alıcılar Hesabının Durumu

BORÇ	120 ALICILAR HESABI		ALACAK
	50.000 (63) Nolu Yevmiye Kaydından Gelen		50.000 (77) Yevmiye Kaydından Gelen
BORÇ BAKİYE	-		ALACAK BAKİYE -

Böylece Hesabın hem borç tarafında, hem de alacak tarafında denklik sağlanmış olacaktır. Alacak kaydı Borç kaydını sildiğinden hesabın bozulmuş olan dengesi, düzeltici madde ile önceki haline getirilmiş olmaktadır.

2.2.1. Matrah Hataları

Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve ilgili kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. Örneğin; Verilen gelir vergisi beyannamesinde gösterilen matrahtan mahsup edilmesi gereken geçmiş yıl zararları veya düşülmesi gereken şahıs ve bireysel emeklilik sigorta primlerinin düşülmemesi gibi yanlışlıklar matrahın fazla ya da eksik gösterilmesi sonucunu doğuran hatalardır (GİB, 2008: www.gib.gov.tr).

2.2.2. Vergi Miktarında Hatalar

Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. Örneğin; Tahakkuk fişi veya vergi/ceza ihbarnamesinde gösterilen matraha vergi tarifesinin yanlış uygulanması, ödenen geçici verginin mahsup edilmemesi veya ödenmeyen geçici verginin mahsup edilmesi sonucunda verginin eksik veya fazla tarh edilmesi durumunda vergi miktarındaki hata düzeltme yolu ile giderilir (GİB, 2008: www.gib.gov.tr).

2.2.3. Verginin Mükerrer Olması

Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden

bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, Md. 117). Örneğin iki nüsha olarak verilen yıllık gelir yâda kurumlar vergisi beyannamesinin hem birinci hem de ikinci örneği için ayrı ayrı tahakkuk ettirilmesi gibi. Başka karşılaşılan bir durum da royalty bedellerinin gümrük kıymetine ilave edilmesi gerektiği durumlarda karşımıza çıkmaktadır. Bedelin gümrük kıymetine ilave edilmesi için ilgili Gümrük İdaresine bildirimde bulunularak ek tahakkuk yapılması gerekmektedir. Bu da, daha önce sorumlu sıfatıyla ödenen verginin mükerrer olarak ödenmesine neden olmaktadır.

2.3. VERGİLENDİRME HATALARI

Vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak sıralanmıştır. Vergi hatalarının düzeltilme yetkisi, vergi dairesi başkanlıklarının kurulu bulunduğu illerde vergi dairesi başkanı (grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredilebilir), kurulu bulunmadığı illerde ilgili vergi dairesi müdürüne aittir (ÇENGELER,2014: www.vmhk.org.tr).

Vergi hatalarını düzeltilebilmesi için zamanaşımı süresi geçmemiş olmalıdır. Bununla beraber, düzeltme zamanaşımı süresi, zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı; tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacaktır (ÇENGELER,2014: www.vmhk.org.tr).

2.3.1. Mükellefin Şahsında Hata

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Yani vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır; Vergi borçlusu olmayan bir gerçek kişiye isim benzerliği nedeni ile vergi tarh ve tebliğ edilmesi veya bir mükellefin ödediği vergi borcunun, kendi hesabı yerine aynı isimde başka birisinin hesabına girilmesi işlemleri mükellefin şahsında hata uygulamasına verilebilecek örneklerdir.

2.3.2. Mevzuda Hata

Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergi Usul Kanununun 118'inci maddesinin üçüncü bendinde açık olarak vergi mevzuuna girmeyen gelir üzerinden vergi alınması vergi mevzuunda hata olarak tanımlanmıştır. Vergiden istisna tutulan gelir, kıymet, evrak ve işlemlerin matraha dâhil edilmesi durumunda, verginin mevzuunda hatanın mümkün olmaktadır.

2.3.3. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme hataları 'Vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları' olarak tanımlanabilmektedir. Vergilendirme hataları V.U.K.'nun 118. Maddesinde düzenlenmiştir. Vergi yükümlüsünün kişisinde yapılan hata, yükümlülükte hata, verginin konusunda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata vergilendirme hatası olarak kabul edilmiştir (ERGİNAY, 1998: 177). Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Örneğin; Her verginin kendi vergi kanununda belirtilen vergilendirme dönemi vardır. Gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi, 2007 yılına ait olup 2006 yılında peşin tahsil olunan kira bedellerinin ödemenin yapıldığı yıl olan 2006 yılında vergilendirilmesi, vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır (GİB, 2008: www.gib.gov.tr).

2.4. HİLE KAVRAMI

Hileyi geniş anlamda değerlendirecek olursak, çeşitli aldatma yollarının kullanılıp bir kazanç sağlamak amacıyla işlenen bütün suçları kapsayan bir kavramdır. Yasadışı biçimde başkasına ait bir parayı ya da malı almak için genellikle üç yolu kullanılmaktadır. Bunlar zor kullanmak, dolandırmak ya da çalmak olarak sayılabilir (KANDEMİR, 2010: 11). Okay (2001)'in tanımlamasına göre ise hile," *adil olmayan, yasa dışı avantajlar elde etmek için ve bazı yollarla zarara sebebiyet vermek için bir kişi veya işletmeyi sahip olduğu veya olacağı varlıklardan yoksun bırakmak amacıyla kasıtlı olarak aldatmasıdır*" şeklinde ifade edilmektedir (OKAY, 2011: 56).

Borçlar hukuku açısından hile;"*kişiyi sözleşme yapmaya teşvik etmek maksadıyla, gerçek olmayan beyanlar ve kasıtlı olarak kişide yanlış bir kanaat oluşturmak ya da yanlış kanaatin devamını*

sağlayacak şekilde hareket etmedir” şeklinde tanımlanmıştır (OKAY, 2011: 56). Kısaca akit yapan taraflardan biri akdi kurmak için kasıtlı olarak yanıltmış ve aldatmıştır (DUMANOĞLU, 2005: 348). ACFE'nin (Sertifikalı Hile Denetimcileri Derneği) tanımlamasına göre ise hile: “Bilinen bir doğrunun gizlenmesi veya karşıdaki kişinin zararına hareket edilmesini ikna etmek için bir materyalin gerçeğinin gizlenmesi” olarak tanımlanmıştır (BULCA&YEŞİL, 2014: 49). Tüm bu tanımlamalardan yola çıkarak hilede kasıt, yasadışı ve haksız gelir elde etmenin ortak bir kanı olduğunu görmekteyiz.

Muhasebe açısından hile, bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasıtlı olarak yanlış kullanımı veya uygulanması ile bir çalışanın kişisel yarar sağlama çabasıdır (YILDIZ&BAŞKAN, 2014: 2). Hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan fiilin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır.

2.5. HATA VE HİLE ARASINDAKİ FARKLAR

Muhasebede hata ve hile kavramlarında hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı tutulması anlamı çıkmaktadır. Ancak hata ile hile arasında oluşan suçun maneviyatı arasında farklılıklar vardır. VUK açısından bakıldığında muhasebe de yalnızca hileler cezaya tabi tutulmaktadır. Fiili (kasten) usulsüzlük yapılması söz konusudur. (ERDOĞAN VD. 2014: 68).

Genel olarak hata ile hile arasındaki farklar şu şekilde tespit edilebilir:

- Olağan olmayan durumlar dışında önemli düzensizlikler tespit edilmiş ise; mesela işletmenin yıllık satışlarındaki %5-10 gibi düzensizlikler kasıt içermektedir.
- İlk kayıta yapılan bir hatanın ikinci kayıta da yine hata ile düzeltilmiş ise kasıt bulunmaktadır.
- Süreklilik arz eden muhasebe işlemlerinde aynı dönem içerisinde hataların sıkça tekrarlanması bir kasıt içermektedir (ERDOĞAN VD. 2014: 69).

2.5.1. Genel Hile Tanımları

Mali tablolardaki düzensizlikler, hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanmaktadır. Hilenin yapılma nedenleri, yolsuzlukları gizlemek, vergi kaçırmak ve işletmenin gerçek durumunu farklı göstermek şeklinde sıralanabilir. Hilelerin belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle

muhasebe sistemi içerisinde kendiliğinden ortaya çıkarılması mümkün olmamaktadır (HATUNAOĞLU VD. 2014: 176).

Hile, işletmede çalışan kişilerin veya işletme sahip ve yöneticilerinin kişisel çabaları neticesinde ortaya çıkartılabilsede de, işletmede etkin bir iç kontrol sistemi kurulması, hata ve hilelerin azaltılmasına katkı sağlamaktadır.

2.5.2. Hukuksal Hile Tanımları

Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinin a/1 bendinde, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hüküm olunacağı belirtilmiştir. Yasa hükmünde hesap ve muhasebe hilesi yapmanın suç olduğu belirtilmiş, ancak hesap ve muhasebe hilesinin ne anlama geldiği ve hangi fiilleri kapsadığı açıklanmamıştır. Muhasebe hileleri kanunda tek tek sayılmamıştır. Bunun sebebi ise muhasebe hilesi sayılabilecek fiillerin sınırının insan zekâsının sınırları ile bir olmasıdır. Yani sınır koymanın mümkün olmamasıdır.

Borçlar hukuku alanında hile ile ilgili temel düzenlemeler Borçlar Kanunumuzun 28. ve 31. Maddelerinde yer almaktadır. Kanunun 28. Maddesinde hile; *“aldatma; yanıltma; dolan; bir kimsenin kendi davranış biçimi ile diğer bir kimseyi bir irade beyanında bulunmaya veya bir sözleşme yapmaya yöneltmek için yanlış bir fikir doğuşuna veya yanlış bir fikrin devamına bile bile neden olmasıdır”* şeklinde tanımlanmıştır.

2.6. MUHASEBE HİLESİ VE KAVRAMI

İşletmelerde çalışanlar veya yöneticiler tarafından hileye başvurulmasının çok çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Bunlara toplumsal acıdan sosyolojik veya psikolojik yaklaşım biçimlerini de kattığımızda çok daha geniş bir alan elde etmiş oluruz. Bir kişinin çalıştığı işletmeyi dolandırmasına neden olarak öncelikle dolandırıcılık ortamının oluşumuna sebebiyet veren unsurların olması temel unsurdur. Yani öncelikli temel konu işletmenin hile ortamına müsaitlik veren kayıt, kontrol ve denetim mekanizmalarında zayıflıklar oluşudur.

Muhasebe hilelerinin yapılmasını birçok nedeni olabilir. Zimmetlerin gizlenmesi, ortakların

birbirlerini yanıltma istekleri, daha az kâr dağıtma isteği, yolsuzlukların gizlenmesi, hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği ve vergi kaçırma düşüncesi bunlardan bazılarıdır.

Bazı muhasebe manipülasyonları ise muhasebe ilke ve standartlarından açık biçimde sapmaları içermektedir. Bu tür “muhasebe ilke ve standartlarına aykırı manipülasyonlar” aynı zamanda “finansal hile” olarak da adlandırılmaktadır (LEV, 2003, Akt: DEMİR& BAHADIR, 2007: 107).

Muhasebe hilesine ilişkin yasal düzenleme olan VUK’un 359. Maddesinin a/1 bendinde, vergi kanunlarına göre tutulan defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapanlara, 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası verileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, VUK’da tanımlanmış bulunan muhasebe hilesi suçunun maddi unsurunu ikiye ayırmak mümkündür.

- Bir muhasebe hilesi fiili yapılmış olmalıdır.
- Bu muhasebe hilesi fiili, vergi kanunlarına göre tutulmuş olan defter ve kayıtlarda yapılmış olmalıdır.

Muhasebede yapılan belli başlı hile çeşitleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5 En Çok Karşılaşılan Tipik Muhasebe Hileleri

Bilançoda gösterilmesi gereken borç veya yükümlülüklerin gösterilmemesi
Aktif kalemlerin gerçeğinden fazla gösterilmesi
Gider yazılması gereken masrafları aktifleştirilmesi
Değeri düşürülmüş aktiflere karşılık ayrılmaması
Şirketin doğmuş bazı yükümlülüklerine karşılık ayrılmaması
Tahsili mümkün olmayan alacaklara karşılık ayrılmaması
Dövizli borçları veya alacakları bilanço tarihindeki kur yerine düşük veya yüksek kur üzerinden değerlendirilmesi
Doğan çeşitli zararların bilançooya yansıtılmaması
Gelir ve giderleri ait olduğu yılda gelir/gider yazmamak,
Olmayan stokları var gibi bilançoda göstermek,
Faturasız mal alışı
Kredi faiz giderlerinin hesaplara doğru yansıtılmaması,
Şirket borçlarının gerçek değerinden az gösterilmesi
Başkalarına ait varlıkların şirket varlıkları olarak gösterilmesi
Şirket hisse senetlerinin değerini düşürebilecek bilgilerin saklanması,
Faturasız mal satarak bazı satışların kayıt dışı tutulması,
Amortismanın eksik veya fazla gösterilmesi
Hisse başına kârın artırılması

Bu hilelere baktığımızda genel olarak muhasebe hilelerinin kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, kayıt tarihlerindeki değişiklikler, gerçek dışı hesaplar, resmi belgelerde sahtekârlık, bilançonun maskelenmesi gibi şekillerde gerçekleştiğini görmekteyiz (BULCA & YEŞİL, 2014: 50).

Örnek: A işletmesi, kârlılığının yüksek olduğunu düşünmüş ve kârlılığını azaltıp, daha az vergi ödemek istemiştir. Gider ve maliyetlerini sabit tutarak, hâsılatını azaltmak suretiyle, bunu yapabileceğini düşünmüştür. Bunun için kullandığı yöntem şu şekildedir. İşletme, satışları sonucunda elde ettiği çekleri, kendisinin değil de ortağınınmış gibi kayıtlarına almaktadır.

	AÇIKLAMA	TUTAR	
		Borç	Alacak
1	101 ALINAN ÇEKLER HESABI	4.720	
	331 ORTAKLARA BORÇ HESABI		4.720
	Yanlış Yapılan Mal Satış Kaydı		
	TOPLAM	4.720	4.720

	AÇIKLAMA	TUTAR		
		Borç	Alacak	
2	101 ALINAN ÇEKLER HESABI	4.720		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		4.000	
	391 HESAPLANAN KDV HESABI		720	
	Mal Satışının Doğru Kaydı			
	TOPLAM	4.720	4.720	

Örnek: B işletmesi, almış olduğu bir ihalede çok yüksek kâr elde etmiştir. Kârını dolayısıyla ödeyeceği vergiyi düşürmek istemektedir. İhale devlet ihalesi olduğu için hasılatını gizlemeyi başaramamaktadır. Devlet ihaleleri ile ilgili vergi incelemelerinde öncelikle sahte belge hususunun inceleneceğini ve sahte belge kullandığının tespiti durumunda ciddi ceza alacağını düşündüğü için elindeki gerçek gider belgelerini fazla basamak ile kaydetmeye karar vermiştir. Bunun için şu muhasebe kayıtları yerine;

	AÇIKLAMA	TUTAR	
		Borç	Alacak
1	150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	100	
	191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	18	
	320 SATICILAR HESABI		180
	Mal Alış Kaydı		
	TOPLAM	118	118

	AÇIKLAMA	TUTAR	
		Borç	Alacak
2	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERLERİ HESABI	100	
	150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		100
	Mal Alış Kaydının Maliyet Hesabına İntikali		
	TOPLAM	100	100

Şu muhasebe kayıtlarını yapmıştır:

	AÇIKLAMA	TUTAR	
		Borç	Alacak
1	150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	1.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	180	
	320 SATICILAR HESABI		1.180
	Mal Alış Kaydı		
	TOPLAM	1.180	1.180

	AÇIKLAMA	TUTAR	
		Borç	Alacak
2	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERLERİ HESABI	1000	
	150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		1000
	Mal Alış Kaydının Maliyet Hesabına İntikali		
	TOPLAM	1000	1000

Bu kayıtlar ile mükellef, 900 TL fazladan gider yapmış gibi gözükmüş. 162 TL fazladan KDV indirimini yapma şansı bulmuştur. Bu şekildeki kayıtlar “sehven yapılmıştır” bahanesinin en rahat kullanılabilmesi kayıtlardır. Zira burada niyeti tespit etmek çok zordur. Ancak aynı sene içerisinde defalarca yapılmış ya da bir seferde çok yüksek değerde yapılmış ise artık bunun sehven yapıldığının söylenmesi kabul olmayacaktır. Yine burada, satıcıya olan gerçek ödemesini ileride yaptığında, satıcının cari hesabı bu fazlalıklar nedeniyle hep alacaklı kalacaktır. Bu ise bilançoda izlenmeye devam edecektir. Ancak bu kalabalık bilançolarda fark edilmeyecektir.

Sayısal olarak bu örnekleri çoğaltmak fazlasıyla mümkündür. Bu kayıt sisteminde hata ve hilelerin

oluşması daha çok mümkündür. Gerek bilgi, gerekse denetim eksikliği Türkiye’de geçmiş dönemlerde sayıca çok daha fazla muhasebe hilelerinin yapıldığı görülmüştür. Günümüzde ise iç kontrol sisteminin önemi özellikle büyük işletmeler tarafından fark edilmiş ve işletmenin başarılı olmasının gerekli koşullarında birisi haline gelmiştir.

2.7. MUHASEBE HİLELERİ VE ÖZELLİKLERİ

Muhasebe hileleri denildiğinde, genellikle finansal tablolar ve hesaplarda yapılan usulsüzlükler, düzensizlikler ve kuraldışı uygulamalar anlatılmak istenmektedir (KANDEMİR, 2010: 37). Hile, üç koşula bağlı olarak ortaya çıkmakta ve bu koşullara hile üçgeni adı verilmektedir. Hilenin ortaya çıkmasını sağlayan bu koşullar; Teşvikler/Baskı, Fırsat ve Davranış/Rasyonalizasyon başlıkları altında incelenebilmektedir (RAMOS, 2003, Akt: HATUNOĞLU&KOCA& KILLI, 2014: 178).

Hile eylemi, yapan kişiye veya içinde bulunduğu organizasyona haksız bir kazanç sağlamaktadır. İşletmelerde yapılan hileleri iki grupta ele alabiliriz. Çalışanların yaptıkları hileler ve yönetim hileleri. Yönetim hileleri çoğunlukla işletmeye yarar sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Her iki grubun mantığı farklıdır.

ACFE'nin üçlü sınıflandırmasında muhasebe hileleri, hileli finansal raporlama ya da finansal raporlama hileleri başlığı altında farklı bir adla anılmakta ve meslekî hilelerin bir alt kategorisi olarak kabul edilmektedir (ACFE, 2006, WELLS, 2008, GOLDEN VD. 2006, Akt: KANDEMİR, 2010: 37).

2.8. FİNANSAL RAPORLAMA HİLELERİ

ACFE sınıflandırmasında, 3 temel ayırmadan biri olan finansal raporlama hileleri 2 alt kategoride incelenmektedir.

a) Varlıkların/Gelirlerin Olduğundan Daha Yüksek Gösterilmesi

b) Varlıkların/Gelirlerin Olduğundan Daha Düşük Gösterilmesi

“Varlıkların/Gelirlerin Olduğundan Daha Düşük Gösterilmesi”, pek rastlanılmayan hilelerdir. Bu tür hileler genellikle küçük işletmeler tarafından yapılmaktadır. *“Varlıkların/Gelirlerin Olduğundan Daha Yüksek Gösterilmesi”* hileleri de 5 alt kategori şeklinde incelenmektedirler (KANDEMİR,

2010: 59).

- a) Gerçek Olmayan Gelirler
- b) Dönemsellik İlkesine Aykırılıklar
- c) Borçların ve/veya Giderlerin Gizlenmesi
- d) Yanlış, Yanıltıcı ve Eksik Açıklamalar
- e) Varlıkların Yanlış Değerden Kaydedilmesi

2.8.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması Hileleri

İşletmelerin durumlarını olduğundan daha iyi gösterebilmek için üzerinde hileli finansal raporlama gerçekleştirebilecekleri unsurlardan birisi de işletme varlıklarıdır. İşletmeler varlıkları üzerinde çeşitli manipülasyonlar gerçekleştirerek gerek dönen varlıklarını, gerekse duran varlıklarını olduğundan daha iyi gösterebilmektedirler. Bu suretle hisse senetlerinin borsada değerlendirilmesini hedefleyebildikleri gibi kullanacakları krediler için sağlam bir işletme imajı sergileyerek düşük faizli kredi sağlama isteği içerisinde olabilirler. İşletmeler bu amaçla varlıklar üzerinde hileli raporlamalarda çeşitli yöntemler kullanmaktadırlar. (MENĞİ, 2013: 94-95)

Varlıkların kötüye kullanılması, varlıkların çalınması, zimmete geçirilmesi ve kişisel fayda sağlamak için amaç dışı kullanılması olarak tanımlanmaktadır. Bu hileler iki ana grupta incelenmektedirler (KANDEMİR, 2010: 102).

- a) Hazır değerler ile ilgili hileler
- b) Stoklar ve diğer varlıklar ile ilgili hilelerdir.

2.8.1.1. Nakit Ve Menkul Kıymetlerin Yüksek Gösterilmesi

Bankalar ve diğer finansal kurumlar ile doğrulama yapılması oldukça kolay olduğundan işletmenin nakit parasını hileli finansal raporlamada kullanması kolay değil, fakat mümkündür. Ancak menkul kıymetler kullanılarak işletme varlıklarının olduğundan yüksek gösterilmesi yapılabilmektedir. Bu durum büyük borsalarda pek gösterilmese de tezgahüstü piyasalarda piyasa değeri tam olarak hesaplanamayan menkul kıymetler üzerinde yapılabilmektedir (MENĞİ, 2013: 95).

2.8.1.2. Ticari Alacakların Yüksek Gösterilmesi

Varlık hesapları içerisinde yer alan alacakların uygunsuz biçimde değerlendirilmesi de hileli finansal raporlama için kullanılan bir yöntemdir. Gerçekte var olmayan hayali alacaklar yaratılması ve

değersiz hale gelen alacaklar için gerekli kayıtların yapılmaması şeklinde gösterilebilmektedir. Hayali alacaklar genellikle hayali satışlar nedeniyle oluşmaktadır. Net gerçekleşebilir değer, toplam alacaklardan, tahsil edilemeyeceği tahmin edilen tutarın çıkarılması ile bulunmaktadır. Bu tip hileler genellikle muhasebe dönemlerinin sonunda gerçekleştirilmektedir. İnceleyen kişi de alacakların makul bir zaman içerisinde tahsil edileceğini düşünecektir. Genellikle hayali alacakların oluşmasına neden olan satışlar da hayali müşterilere yapılmaktadır. (MENGI, 2013: 95-96).

2.8.1.3. Stoklar Kullanarak Gerçekleştirilen Hileli Finansal Raporlama

Stoklar ile ilgili gerçekleştirilen hileli finansal raporlamanın mevcut olması durumunda denetçinin stokları incelemesinin önünde engeller oluşturulmakta ve inceleme yapması engellenmektedir. Denetçiler fiziki incelemeye tabi tutulmayacağı bilinen ya da tahmin edilen depolarda stok miktarlarında aniden artış meydana gelmesi ve yetersiz ya da hiç var olmayan belgeler, stoklar konusunda yapılmış olan düzensizlikler hakkında bilgi verecektir. Olağandışı yükleme ve teslim alma hareketleri, şirket depoları arasında belgelendirme konusunda eksiklikler gibi durumlar hileli raporlama işareti olabilmektedirler (MENGI, 2013: 97).

2.8.1.4. Stokların Olduğundan Yüksek Gösterilmesi

Stokların yüksek gösterilmesi de başka bir hileli finansal raporlama yöntemidir. Bu yöntemde işletme mevcut stoklarının değerlemesini yüksek biçimde gerçekleştirebileceği gibi gerçekte işletmede mevcut olmayan miktardaki malın bulunduğu şekilde kayıt da yapabilir. Sahte teslim alma belgeleri, sahte faturalar bu kayıtların yapılmasına temel teşkil eder. Stokların yüksek gösterilmesinde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bunlar sayım tutanakları üzerinde yapılan değişiklikler, hayali sayım tutanakları, boş kutuların içinin dolu gösterilmesi gibi yöntemlerdir (MENGI, 2013: 97).

Satış sonrasında stokların maliyetlerinin düşük gösterilmesi durumunda:

Satılan malların düşük gösterilmesi gelir tablosundaki net kar rakamının yüksek gösterilmesine sebep olmaktadır (MENGI, 2013: 97).

2.8.2. Duran Varlıklar ile İlgili Hileli Finansal Raporlama

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti ilgili kalem ile ilgili gelecekteki ekonomik yararın işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir biçimde ölçülmesi

durumlarında finansal tablolara yansıtılır. İlgili varlık kullanımından ya da elden çıkarılmasından ekonomik yarar beklenmediği durumlarda elden çıkarılır. Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi maliyet bedeli ile ölçülür. Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında hâsılat olarak sınıflandırılmaksızın gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Duran varlık ile gerçekleşen çeşitli hileli finansal raporlama yöntemleri vardır. Bunlar hayali duran varlıklar yaratılması, duran varlık değerinin olduğundan yüksek gösterilmesi, varlıkların yanlış sınıflandırılması ve varlıklara ilişkin olmayan maliyetlerin aktifleştirilmesidir (MENĞİ, 2013: 101).

Hayali duran varlık yaratılması işletmenin varlıkları birden fazla yerde bulunuyorsa, çoğu zaman hayali belgeler yaratılarak gerçekleştirilmekte ve genellikle denetimlerde bu durum gözden kaçmaktadır. Duran varlıklar maliyet değerleriyle kayıt altına alınmaktadır ve varlıkların değerinde artış meydana gelse de artış genellikle işletmenin finansal tablolarında yer almamaktadır. Duran varlıkların satın alma maliyeti daha yüksek olan piyasa değeri üzerinden değerlemesi yoluyla hileli finansal raporlamalar yapılmaktadır (MENĞİ, 2013: 102).

2.8.3. Yatırımlar Kullanılarak Yapılan Hileli Finansal Raporlama

Ana faaliyet konularında yeterli bir gelir elde edemeyen ve hâsılatlarını olduğundan yüksek göstermek isteyen işletmeler yatırımları ve diğer faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerini hâsılat kapsamında kayıt altına alarak hileli finansal raporlama yöntemine başvurumaktadırlar. İşletmeler yatırımlarından bir kereye mahsus elde ettikleri gelirleri gizleyerek işletmenin faaliyet giderini azaltan bir unsur olarak da kullanabilirler.

İşletmelerin birleşme ve satın alma süreçlerinde varlıkların yüksek gösterilmesi

Şerefiyenin itfa oranı üzerinde gerçekleştirilen manipülasyonlar dönem kar ve zararı üzerinde etki yaratmaktadır. İşletmeler Çeşitli manipülasyon yöntemlerini kullanmaktadırlar.

- İşletme varlıklarını kayıtlı değerleri üzerinden değil de piyasa değeri üzerinden kayıt altına alınması
- Satın alan firma konusunda yanlış tanımlama yapılması
- Kayıtlı değerlerin varlıklar üzerinde yapılan dağılımlarını yanlış biçimde gerçekleştirerek uzun süreli amortismanına tabi olmayan varlıklara kayıtlı değerlerinin üzerinde bir değer yükleyip, kısa sürede amorti edilecek varlıkların ise kayıtlı değerlerinin altında gösterilmesidir (MENĞİ, 2013: 102).

2.8.4. Yönetimle İlgili Hile Belirtileri

Yönetim hileleri ağırlıklı olarak tepe yöneticileri tarafından işletmenin mali tabloları üzerinde yapılan düzenlemeler şeklinde ortaya çıkmaktadır. Yönetim hilesi, yöneticilerin finansal bilgilere hayali, sahte kayıtlar ekleyerek yanlış, kasti düzenlemeler yapmasıdır (OKAY, 2011: 73). Tepe yönetimi tarafından yapılan hileler, işletme yönetimi, kredibilitesini artırmak, borsada hisse senedi fiyatlarını yükseltmek, hisse başına kârı artırmak, işletmenin toplumdaki değerini artırmak vb. sebeplerle muhasebe hileleri yapabilmektedir (YILDIZ & BASKAN, 2014: 3).

İşletme yönetimlerini hile yapmaya zorlayan baskı unsurları üç grupta toplayabiliriz:

- a) *Mali İçerikli Baskılar*: Bu baskıların temelini işletmenin finans kaynaklarının zayıflığı olarak değerlendirmek yanlış olmaz. Bu baskılar sonucu vergi kaçırma, çalışan ücretlerini kayıtlarda düşük gösterme, sağlık ve sosyal haklardan kesintiler yapma gibi pek çok hile doğmaktadır. İşletmelerin düşük kar marjıyla iş yapmaları veya yüksek amortisman ve kira bedelleri de işletmeye mali açıdan baskı unsuru oluşturmaktadır. Yüksek insan gücü veya yüksek enerji gücüyle iş yapan işletmelerde yüksek maliyet baskısı altında bulunmaktadır.
- b) *Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar*: Yönetici veya işletme sahiplerinin kötü alışkanlıkları (kumar, alkol, aşırı şans oyunları düşkünlüğü, aşırı zevk düşkünlüğü vs.) bu tür kişilerin içinde bulunduğu işletmeler için her zaman büyük bir sorun olmuştur. Çoğunluğu iflas, hak gaspı ya da cezai duruma düşmesiyle sonuçlanan bu durum, hem yöneticilerin kariyerine, hem de işletmeye büyük zararlar verebilmektedir. Yöneticiler işletmenin parasal kaynaklarını bilinçsizce ve hoyratça harcamakta, bu durumu da hile yoluyla kapatmaya çalışmaktadırlar. Bu tür durumlarda en çok başvurulan hile yöntemi, işletme giderlerinin fazla gösterilmesi, satın alınan girdilerin normal fiyatlarından daha yüksek gösterilmesi, ürün, zayıat ve bakım giderlerinin fazla gösterilmesi rüşvet veya aracılar yâda tedarikçilerle gizli anlaşıp gider kalemlerinden haksız kazanç elde edilmesi olarak sıralanabilir.
- c) *İşle İlgili Baskılar*: Bu durum daha çok haksızlığa uğradığını düşünen çalışanlardan kaynaklanmaktadır. Düşük terfi veya maaş almaları, fazla mesai yapmaları, izin veya tatil haklarının kısılması gibi durumlar, bu çalışanlarda hile yoluyla haklarını geri almanın önünü açmaktadır. Durum tek taraflı düşünülmesi de bu kişilerin başlangıçta böyle bir niyetlerinin olmadıkları, işle ilgili sorunlardan dolayı hileye başvurma gereği duydukları düşünülürse, işletmede yönetici veya çalışan uğradığı haksızlığı hile yoluyla gidermeye çalışabilir. Bu

durumun oluşturduğu hile yöntemleri çok olmakla birlikte, mal veya ürünü kayıt dışı satma, işe gitmeme, iş kalitesini düşürme iş baskılarının doğurduğu sonuçlardır.

İşletme yönetimleri, adaletsiz, yasadışı biçimde suç işleme seçeneğini tercih ederek halka arzda yüksek fiyattan hisse senedi satmak, kredi almak ve/veya opsiyon ve ikramiyeler almak amaçlarıyla finansal raporlama hileleri yapmakta ve böylece işletme dışındaki yatırımcı ve alacaklıları cezalandırmış olmaktadır. İşletme yöneticileri tarafından gelir/varlıkları olduğundan daha yüksek göstererek yapılan ve yanlış malî tablolar üreten hileler, yönetimle ilgili hile belirtileridir (KANDEMİR, 2010: 38).

Öte yandan, rüşvet, yasadışı hediye ve bahşişler, haraç ve çıkar çatışması mekanizmaları kullanılarak yapılan ve kısaca yetkinin ve görevin kötüye kullanılması olarak tanımlanan haksız edinim hilelerini, çoğu zaman kayıtlar ve dolayısıyla finansal tablo ve hesaplar üzerinden belirlemek çok düşük bir olasılık olmaktadır (KANDEMİR, 2010: 37).

2.8.5. Çalışanlarla İlgili Hile Belirtileri

Çalışanlarla ilgili hileler oldukça geniş bir alan kapsamaktadır. İşletme çalışanları işletmenin herhangi bir zayıf halkasından faydalanarak hile yapabilirler. Ancak işletmede çalışanları hile ve yolsuzluk yapmaya iten nedenleri de görmek gerekir. Çalışanları işletmelerde yolsuzluk yapmaya iten nedenlerin başında, gelir düzeylerinin düşüklüğü nedeniyle fakirlik çekmeleri ve iyi koşullarda yaşama istekleri gelmektedir. İşletme çalışanlarını hile yapmaya iten en büyük baskı unsurudur. Diğer yaygın bir durum ise işletme içindeki eşitsizliklerin ortaya çıkardığı rahatsızlıklardır. Ancak hileye etik ve sosyal değerler göz önünde bulundurularak bakıldığında kötü alışkanlık yâda kötü ahlak olarak tanımlanmaktadır.

Yaygın çalışan hilelerini ele alacak olursak,

Muhasebe belge ve işlemlerindeki hile belirtileri

- Aynı kişilere yüksek ödemeler,
- Şüpheli alacaklarda artış,
- Önemli bütçe sapmaları,
- Uzun süredir bekleyen büyük tutarlı şüpheli alacaklar,
- Belli bir satıcıda yoğunlaşma,
- Faturalarda destekleyici belgelerin yokluğu veya eksikliği

- Hileli yevmiye kayıtları ve belirtileri
- İç kontrol yapısı zayıflıkları
- Analitik Anormallikler
- Üçüncü kişiler ile olan ilişkilerde hile belirtileri
- Şikâyet ve uyarılar ile ilgili hile belirtileri
- Çalışmasındaki belirgin davranış değişiklikleri
- Aşırı yaşam biçimi belirtileri
- Yüksek ve düşük hile riski içeren ortamlar.

2.8.5.1. Doğrudan Nakit Hileleri

Nakit hileleri iki ana gruba ayırmak mümkündür. İlki “hileli ödemeler”; ikincisi “nakit tahsilât hileleri”dir. Hileli ödemeler, firmanın hesaplarından başka firmalara ödemelerin normal şekildeymiş gibi dağıtılmasıdır. Fonları elde etmenin yöntemleri sahte çek, sahte fatura teslim alma, vadelerle oynamak ve benzeri olabilir. Tahsilât hileleri ise, nakit para çalma durumudur. Suçu işleyenler doküman veya imza taklit etmekle uğraşmazlar, doğrudan parayı alırlar. Tahsilât hileleri iki kategoriye ayrılır; kayıt öncesi hırsızlık ve kayıt sonrası hırsızlıktır (nakit hırsızlığı). Nakit hırsızlığı hileleri, mağdur firmanın defterinde olan paranın çalınmasını kapsar (DEMİRYÜREK, 2010: www.verginet.net).

Nakit çalma hilelerinin büyük bir kısmı kasadan yapılmaktadır. Kasa ya da benzer paranın toplandığı noktalar, para çekmeceleri ya da kutuları- çalışanlar için genelde en kolay paraya ulaşılacak yerlerdir. Bu sebeple bu noktalar en çok para hırsızlıklarının yaşandığı yerlerdir (DEMİRYÜREK, 2010: www.verginet.net).

2.8.5.2. Kayıt Öncesi Yapılan Hileler

- Satışlara yönelik kayıt öncesi hileler,
- Yapılan satışların kayda alınmaması,
- Satışların olduğundan düşük değerde gösterilmesi,
- Düşük gösterilen satış hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkartılması,
- Kayda alınmayan satışların doğurduğu hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesi,
- Alacaklardan yapılan tahsilâtlara yönelik kayıt öncesi hileler,
- Yapılan tahsilâtın çalınması hilelerinin ortaya çıkartılması ve önlenmesi

2.8.6. İç Kontrol Yapısı Zayıflıkları

İç kontrol yapısı bir işletme için vazgeçilmez bir unsurdur. İç kontrol, sadece muhasebe ile ilgili Mali nitelikteki kıymet hareketlerini içermemekte, ayrıca bir kuruluşun amaçları ile ilgili faaliyetler kapsamında çeşitli durumları da içine almaktadır. Organizasyonun zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir. İç kontrol sisteminin zayıflığı organizasyonun hilenin önlenmesinde etkili bir mücadelenin yapılamamasına sebep olmaktadır.

Hile lmlerinin yapılması, bir firmanın hile ve suiistimale karşı duyarlılığını öğrenmenin en ucuz ve kolay yoludur. şirketlerin pek çoğu bünyelerinde hile ile mücadele kontrolleri oluşturmamış olmaları nedeniyle, yapılan hile nleme ölçümlerinden başarısız sonuçlar almıştır. Bu zayıflığın erken tespiti, problemin hile mağduriyetine dönüşmeden önce üzümünü sağlamaktadır (KORKMAZ, 2011: 40)

BÖLÜM 3 İÇ KONTROL SİSTEMİ VE ÖNEMİ

3.1. İÇ KONTROL KAVRAMI VE TANIMI

İç kontrol kavramı ikinci dünya savaşının hemen sonrasında toparlanmaya ve gelişmeye başlayan dünyanın büyük ülkelerinin ekonomilerinde ortaya çıkmaya ve kullanılmaya başlanmıştır. 1949 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Accountants) denetimle ilgili bir yayınladıkları bir raporda iç kontrol kavramını net bir şekilde tanımlamıştır. AIAC iç kontrolü, *“organizasyon planı ile işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemler bütünü”* şeklinde tanımlamıştır (ALAGÖZ, 2011: 98).

İç kontrol sistemi, uluslararası denetim standartları başta olmak üzere, çok çeşitli ulusal ve uluslararası standartların ve düzenlemelerin içinde yer bulmuştur. İç Kontrol, işletme organizasyonunda Yönetim Kurulu, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliği ve verimliliğini, mali raporlama sisteminin güvenilirliğini, yasal düzenlemelere uygunluk sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanan ve iş süreçleri içinde yer almasından ötürü bir sistem olarak nitelendirilen bir kavramdır (İç Kontrol Sistemi, 2015: www.vergikilavuzu.com).

İç kontrol sisteminin denetimi içermeyen, sistemi bir bütün olarak değerlendirmeyen bir denetim çalışması standartlara uygun bir denetim sayılmamaktadır. Bir işletmedeki iç kontrol sistemi o işletmede yürütülmekte olan denetim faaliyetlerine doğrudan etki yapar. İç kontrol sisteminin kurulup çalıştırılmasının sorumluluğu işletmeye aittir. İç kontrol denetçisi bu sistemin uygunluğunu, işleyişini ve etkinliğini araştırır (GÜREDİN, 2010: 315).

3.1.1. Yönetmel Kontrollemler

Bu kontrollemler mali olaylar ve işletmenin muhasebe kayıtlarıyla direkt ilişkisi bulunmayan kontrollemlerdir. Yönetmel kontrollemlerdeki amaç işletmede üst yönetimin belirlediği hedefler doğrultusunda işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir biçimde yürütülmesine yönelik faaliyetlemlerdir. Yönetmel Kontrollemleri işletmenin yönetim politikasına uyumu özendirir ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontrollemler yönetmel kontrol olarak tanımlanır (DUMAN, 2010: 8).

3.1.2. Muhasebe Kontrollemleri

Muhasebe kontrollemleri, işletmenin mali tabloları ve varlık kayıtları ile doğrudan ilgilidir. Burada iç kontrol sisteminin temel amaç hata ve hile kayıtlarının ortaya çıkarılmasını sağlamak, bunları kimin yaptığını belirlemek ve mali tabloların güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlamaktır.

Muhasebe kontrollemlerinde kayıtlar incelenmekte olup hileli kayıtlarla ilgili bağlantılar, ipuçları takip/tespit edilir. İşletme yönetiminin gelecekte etkin ve sürekli bir denetimi sağlaması için, işletmenin mali tablolarındaki bariz hata ve hile biçimlerinin ortaya çıkarılması ve işletmenin bu tür durumlara karşı sürekli önlem alması sağlanmalıdır.

3.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

İşletmeler gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetlerin ve meydana gelen değer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça, işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı ortadan kalkmaktadır. İşletmenin bu karmaşık yapısı içinde varlıklarının korunması, kayıtların doğru ve güven altında yürütebilmesinde iç kontrol sistemi önem kazanmaktadır (HATUNOĞLU& KOCA & KILLI, 2012: 174).

Bir işletmede iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ve uygulamaya konulması işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Oluşturulacak bu sistem, hem iç denetim ve hem de bağımsız dış denetim faaliyetleri üzerinde önemli etkiler yaratmaktadır (ALAGÖZ, 2008: 101). Örgütler için iç kontrol sisteminin önemi hedeflerine ulaşma ile doğrudan ilişkilidir. Kurum belirlediği amaçlara ve hedeflere ulaşmak için yönetim tarafından kabul edilen politikalar, uygulanan usul ve yöntemlerin tamamı iç kontrol sistemini teşkil etmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, işletmenin hedeflerini

gerçekleştirmesinde ve güvenilir finansal raporların sağlanmasında önemlidir. Bununla birlikte işletmenin belirlediği politikalara yasal/yönetmelere uygunluğun sağlanmasında etkilidir (ALAGÖZ, 2008: 101). Sistemin etkin ve doğru çalışması yalnızca işletmeyi olumlu yönde etkilememekte, işletme faaliyetlerine doğrudan veya dolaylı ilişki içerisinde olan kişi veya kurumları da etkilemektedir.

Hata ve hileler, bir işletmenin iç kontrol sistemindeki yetersizliklerin sonucu olarak ortaya çıkarlar. Etkin olmayan bir iç kontrol sisteminde hilenin yapılması kolaydır. Hileli işlemleri yapanlar iç kontrol sistemini saf dışı bırakabileceklerine inanarak bu tür işlemleri gerçekleştirmektedirler. İç kontrol sisteminin kalitesi, hata ve hilelerin oluşumunu en aza indirecektir (ALAGÖZ, 2008: 101).

İşletmelerde güvenilir bilgi sağlanması işletme varlıklarının korunması verimliliğin artırılması ve işletme politikalarının etkinliği açısından iç kontrol önem ihtiva etmektedir. Etkin bir iç kontrol işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır (GÜREDİN, 2010: 318).

3.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

İç kontrol, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için işletme yönetimi tarafından kabul edilen politikalar, uygulanan usul ve yöntemler bütünüdür. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, hedeflere ulaşma ve finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması yanında, önceden belirlenen politikalara ve yasal/yönetmelere uygunluğun sağlanması açısından büyük bir önem taşımaktadır (ALAGÖZ, 2014: www.alialagoz.com.tr). İç kontrol sisteminin temel amaçlarını şu başlıklar altında sıralayabiliriz (KIZILBOĞA& ÖZŞAHİN, 2013: 222);

- İşletmenin varlıklarını korumak.
- Kurum tarafından belirlenmiş olan işletme amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını sağlamak.
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına ve yasalara uygunluğunu sağlamak.
- Muhasebe kayıtlarının ve mali raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak.
- Kurum faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırmak.
- Her türlü faaliyette kurum politikalarına ve mevzuata uygunluğu sağlamak.

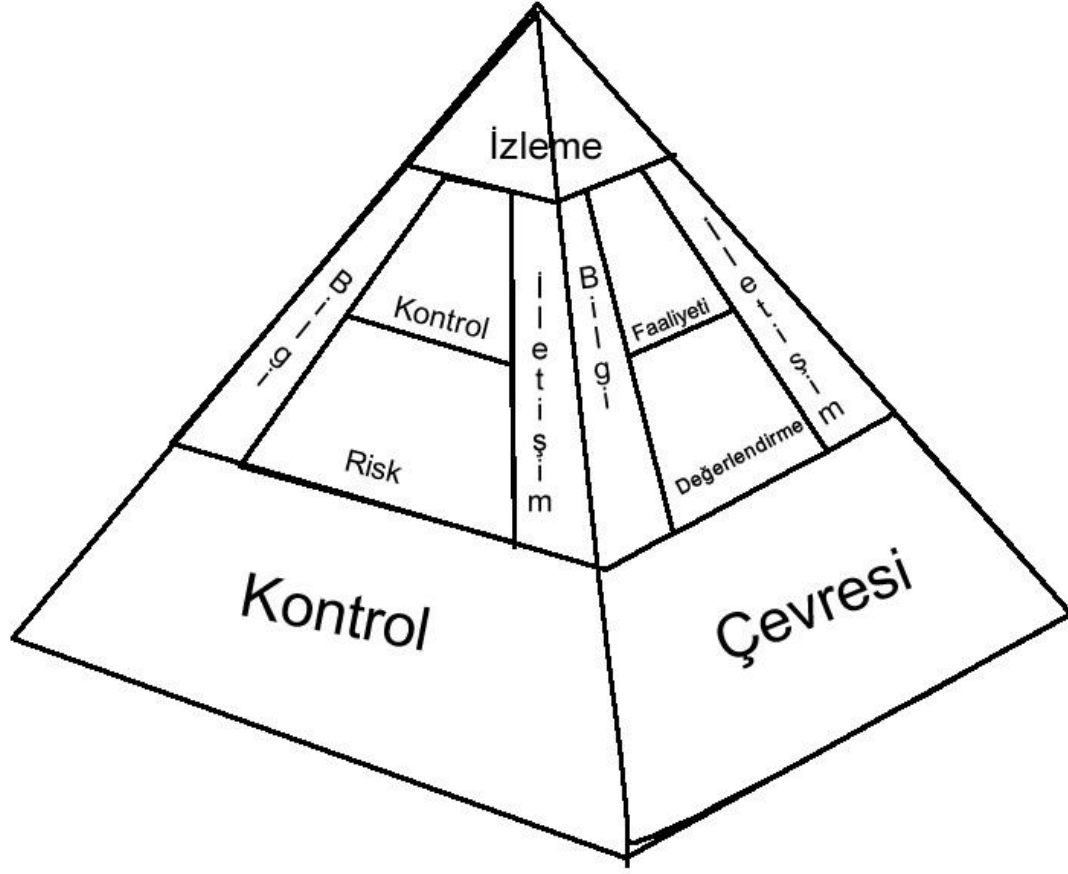
İç kontrol sistemi, işletme yönetimi tarafından tasarlanan ve makul düzeyde güvence sağlamayı amaçlayan bir süreçtir. İyi işleyen bir iç kontrol sisteminin hem iç hem de dış denetim çalışmalarına

önemli katkıları bulunmaktadır. İç kontrol sistemi, bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimi amaçları için kullandığı bir araçtan ziyade, işletme yöneticilerinin kendi amaçları ve bilgi sistemleri açısından üzerinde önemle durmaları gereken bir konudur (ALAGÖZ, 2008: 101).

Etkin bir iç kontrol sisteminin işleyişi, kurumda meydana gelebilecek önemli hata, hile ve yolsuzlukları engelleyerek, yönetimin yanlış kararlar almasını ve kaynakların israf edilmesini önler. Bununla birlikte mali tablolara makul bir güvence sağlayarak kurum dışı yatırımcıların ve çıkar gruplarının daha isabetli kararlar almasını sağlar. Ayrıca, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız dış denetçilerin yapacakları denetimin kapsamını daraltarak denetim maliyetlerini de azaltmaktadır (KIZILBOĞA& ÖZŞAHİN, 2013: 222).

3.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI

1980'lerin başında Amerika Birleşik Devletleri'nde hileli finansal raporlamalar nedeniyle yaşanan büyük şirket iflasları sonucunda finansal raporlardaki hata ve hilelerin nedenlerini araştırmak ve engellemek için kurulan Treadway Komisyonu ya da diğer adıyla "*Hileli Finansal Raporlama Komisyonu*"nun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Kurulan bu Komite kısaca COSO (Committee of Sponsoring Organization) , "*Sponsor Organizasyonlar Komitesi*" olarak bilinmektedir. Komite, işletmelerin iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görmüş standartları belirlemeyi amaçlamıştır (İBİŞ&ÇATIKKAŞ, 2012: 100). COSO raporunda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır. "*İç kontrol genel anlamda bir kuruluşun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından yönlendirilen ve aşağıdaki hedeflere ulaşmada makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir.*" COSO iç kontrol modeli birbiriyle ilişkili 5 unsurdan oluşmaktadır.



Şekil 1 Coso Piramidi

Kaynak: Araştırmacı tarafından düzenlenmiştir.

3.4.1. Kontrol Çevresi

Kontrol çevresi kurumdaki iç kontrolün önemiyle ilgili yöneticilerin, yönetimin ve diğer ilgililerin davranışlarını, farkındalıklarını ve faaliyetlerini yansıtır (KIZILBOĞA&ÖZŞAHİN, 2013: 223). Çalışanlar, kişisel ve mesleki dürüstlüğü, etik değerleri sürdürüp sergilemek ve yürürlükteki davranış kurallarına her zaman uymak durumundadır. Yönetim ve çalışanların, iç kontrole yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturması ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır (İBİŞ&ÇATIKKAŞ, 2012: 102). Kontrol çevresi şu faktörleri içermektedir (KIZILBOĞA&ÖZŞAHİN, 2013: 224).

- Dürüstlük ve ahlaki değerler
- Uzmanlığın değerlendirilmesi
- Yönetim kurulu veya denetim komitesi
- Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı
- Örgütsel yapı

- Yetki ve sorumluluk verme yöntemleri
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları
- Dış etkenler

3.4.2. Risk Değerlendirme

Bağımsız denetçilerin hile risk değerlendirmesinde ortaya çıkarılması istenen muhasebe hilelerini oluşturmaktadır, çünkü her iki tür hile de sonuç olarak finansal tabloların ve eklerinin önemli yanlışlıklar içermesine neden olmaktadır (KANDEMİR, 2010: 40). İç kontrol faaliyetleri risk odaklı olarak gerçekleştirilmelidir. Kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz ederek riskleri minimize edecek uygun önlemleri belirleme sürecidir (İBİŞ&ÇATIKŞAŞ, 2012: 102).

COSO' ya göre, risk değerlendirmenin ön koşulu, farklı seviyelerde ve birbiriyle bağlantılı amaçların oluşturulmasıdır. Risk değerlendirme, risklerin nasıl yönetilmesi gerektiği konusunda bir prensip oluşturarak amaca ulaşma yolundaki ilgili risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesidir. COSO risk değerlendirmeyi aşağıdaki üç adımlık süreçle tanımlamaktadır (KIZILBOĞA&ÖZŞAHİN, 2013: 224):

- Riskin etki ve önem derecesinin tahmini,
- Riskin oluşma olasılığının ve sıklığının değerlendirilmesi,
- Riskin nasıl yönetileceğinin ve hangi eylemlerin olması gerektiğinin dikkate alınması

Risk değerlendirmede iç kontrole ilişkin risk alanını, kontrol riski oluşturmaktadır. Söz konusu kontrol riski kurumun iç kontrol yapısına rağmen ortaya çıkartamadığı ve önleyemediği, mali tablolara yansıyan önemli hata ve hilelerin bulunma riskidir (BOZKURT,1995, Akt: KIZILBOĞA &ÖZŞAHİN, 2013: 224).

Bağımsız denetçiler hile risk değerlendirmelerini, özel olarak belirledikleri risk faktörlerini ve bu faktörlere karşı uygulanacak denetim tekniklerini belgelendirecek ve denetim çalışmalarının sonunda, topladıkları denetim kanıtlarına bakarak önemli yanlışlık riskini yeniden değerlendirecektir. Bağımsız denetçiler denetim komitesi, iç denetçiler ve işletmenin diğer personelinden de bilgi almaya çalışmaktadır. Bu çerçevede, denetim komitesinin ve iç denetçilerin risk değerlendirmelerini öğrenmekte, bilinen ya da şüphelenilen hile olayları konusunda sahip oldukları bilgileri almaktadır (KANDEMİR, 2010:134).

3.4.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, kurumun amaçlarına ulaşmasını önleyecek risklere karşı yardımcı olan politikaların ve prosedürlerin uygulanmasıdır (GÖNEN, 2009, Akt: KIZILBOĞA&ÖZŞAHİN, 2013: 224). Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır. Kontrol faaliyetlerine örnek olarak; yetki devri ve onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması, kaynaklara ve resmi kayıtlara erişim konusunda kontroller gösterilebilir (İBİŞ&ÇATIKKAŞ, 2012: 102).

Kontrol faaliyetleri dört alanda oluşturulabilir. Bunlar (ERDOĞAN, 2001, Akt: KIZILBOĞA&ÖZŞAHİN, 2013: 224):

- Görevler ayrımı,
- Bilgi işlem süreci,
- Fiziksel kontroller ve
- Performans kontrolleridir.

Etkili risk değerlendirmesi, işletme özellikle elektronik ticaretle ilgileniyor ya da bilgisayar ağlarına uzaktan erişim var ise, işletmenin dışından kaynaklanan risklerin de anlaşılmasına önem vermektedir. Bu kapsamda, izinsiz erişimin önlenmesi ve verilerin güvenliği ile ilgili riskler söz konusudur ve bunlara karşı parolalar, şifreleme ve görüntüleme gibi kontrol faaliyetlerinin devreye sokularak risklerin azaltılması mümkün olmaktadır (KANDEMİR, 2010: 302).

3.4.4. Bilgi ve İletişim

Kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur (İBİŞ&ÇATIKKAŞ, 2012: 102). Finansal raporlama açısından bir bilgi sistemi olan muhasebe; kurum varlıklarının ve yükümlüklerinin muhasebeleştirilmesi için, verilerin toplanması, kayda hazırlanması, işlenmesi, özetlenmesi ve bu özetlerin analiz ve raporlanmasında kullanılan tekniklerden ve yöntemlerden oluşur. Muhasebe sistemi, muhasebe süreci sonunda en doğru ve yararlanılabilir bilgiyi üretmek üzere tasarlanır (KIZILBOĞA & ÖZŞAHİN, 2013: 224).

Etik temelli bir kurumsal kültürün yaratılmasında özellikle, gerçek dışı verimlilik hedefleri ile çalışanlar arasında yaygın bir huzursuzluk yaratmamak, etik ikilemler yaşayan personel için iletişim kanallarını açık tutmak, etik açıdan tüm işletmeye örnek oluşturacak bir işletme yönetimi ve yönetim

kuruluna sahip olmak ve yöneticilerin faaliyetlerinin hesabını verebilir durumda olması sayılmaktadır. Denetçilerin bilgiye ve personele erişimini ya da yönetim kurulu veya denetim komitesi ile etkili bir iletişim kurmasının resmî ve gayri resmî olarak kısıtlanmaya çalışılması gerekmektedir (KANDEMİR, 2010: 57).

3.4.5. İzleme

İç kontrol sistemi izlenerek, sistemin zayıf yönleri belirlenir ve kontrolün etkinliği artırılır (KIZILBOĞA&ÖZŞAHİN, 2013: 224). Faaliyetlerin sürekli bir biçimde izlenmesi, bağımsız değerlendirmeler veya her ikisinin bileşimiyle sağlanabilir. Sürekli gözlemler, faaliyetler yürütülürken yapılır. İç kontrolün yetersizliği bir üst kademeye bildirilirken, çok önemli görülen hususlar tepe yönetime ve yönetim kuruluna raporlanmalıdır (İBİŞ&ÇATIKKAŞ, 2012: 102).

Sermaye piyasasında salt bağımsız denetim faaliyetine yönelik olarak, bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş koşulları, faaliyet esasları, bu kuruluşlarda çalışabilecek kişilerin nitelikleri ve müşteri işletmelerle yapılan sözleşmeler açısından izleme faaliyetinde bulunmaktadır. Bağımsız denetim sektörünün işleyişinde etkinliği artırmak üzere SPK'nun diğer birimlerinden gelen bildirimler de izleme faaliyetinde dikkate alınmakta, bunun sonucunda bağımsız denetim kuruluşlarında kalite kontrol çalışmaları yürütülmektedir (KANDEMİR, 2010: 215).

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 (KANDEMİR, 2010: 258).

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.

3.5. HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK İÇ KONTROL SİSTEMİ

Hata ve hilenin ortaya çıkarılmasında işletmelerde denetim süreçlerinin yetersizliği, üst yönetimin sorumluluk ve görev alanlarının yetersiz biçimde oluşturulması işletmelerde kurumsal yapının zayıflaması sonucunu doğurmaktadır. İşletmelerde kurumsal yapının zayıflamasına ve bunun sonucunda muhasebe hilelerinin ortaya çıkmasında üç unsur ön plana çıkmaktadır (ATMACA, 2012: 201). Bunlar yetersiz gözetimler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin zayıflığı, uygun olmayan teşvikler ve yönetim uygulamaları olarak sıralanabilir.

İşletme sahipleri ve yöneticileri tarafından yapılan hilelerin geleneksel denetim ve diğer önlemler ile ortaya çıkarılması güçtür. Çünkü anılan kişiler hileyi ortaya çıkarmak için kullanılan araç ve önlemleri ve bunları nasıl devre dışı bırakabileceklerini bilmektedirler (KANDEMİR, 2010: 254).

Bu nedenle bilgi kullanıcılarının işletmelerin sunduğu finansal tablolara olan güvensizlikleri nedeniyle bağımsız muhasebe denetiminin önemi artmıştır. Bağımsız muhasebe denetçilerinin çalışmalarının önemli bir kısmını, mali tabloları hakkında görüş oluşturmaya çalıştıkları işletmenin iç kontrol yapısının incelenmesi oluşturmaktadır (HATUNOĞLU&KOCA&KILLI, 2012: 177).

Şirketler muhasebe hilelerini önlemek için, hem iyi bir denetim koşulu sağlamalı hem de kendi içlerinde bir takım prosedürler geliştirerek var olması muhtemel muhasebe hilelerini en aza indirmeye çalışmalıdır. Bunun için de şirketler öncelikle iç denetim ve iç kontrol sistemlerini sağlam oturtmalı, dışarıdan denetim yapacak şirketlere doğru bilgiler ulaştırılmalıdır (YILDIZ&BAŞKAN, 2015: 6). Yapılan hilelerin etkin bir iç kontrol sistemi yardımıyla önlenmesi ve çalışanlar üzerinde caydırıcı etki bırakılması kurumun daha şeffaf çalışmasını sağlayacaktır (DUMANOĞLU, 2005: 357). Ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurulması için muhasebe sistemi içerisindeki hile riskinin belirlenmesi gerekmektedir. Hile riski, çalışanların içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlamaları olasılığı olarak tanımlanabilir (HATUNOĞLU&KOCA&KILLI, 2012: 177).

BÖLÜM 4 BDS-240 HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI

Hile bütün dünya ülkelerinde işletmeler ve kurumlar için önemli bir sorun olsa da gelişmiş ülkelerde bu konuyla ilgili önemli önleyici ve caydırıcı çalışmalar yapılmaktadır. Ancak ülkemizde işletme çalışanlarının yaptıkları hilelere ve verdikleri zararlara karşı etkin bir mücadele yapılmamaktadır. ABD de bu amaçla kurulmuş olan “Hile Denetçileri Enstitüsü” kanalıyla hile denetçileri ve yeni bir meslek olarak ortaya çıkan “Adli Muhasebeciler” bu alanda önemli mücadeleler verirken, bizde bu kuruluşların adı bile geçmemektedir. Gelişmiş ülkelerde önemi üzerinde tartışılmayan iç denetim faaliyeti, hilelerin önlenmesinde önemli roller alırken, Türkiye’de iç denetçilerin ve iç denetim bölümü olan işletmelerin sayısı yetersiz düzeydedir (BOZKURT, 2015: www.synergy.gen.tr).

Hilenin önlenmesi ile ilgili çalışmalar yapılırken öncelikle bazı temel ilkelerin işletmeler ve kurumlar tarafından göz ardı edilmemesi önem taşımaktadır (BOZKURT, 2015: www.synergy.gen.tr). Bu ilkeler şunlardır:

- Hile her işletme tarafından önemszenmesi gereken bir unsurdur.
- Birçok işletme çalışanı hileye bulaşmamaktadır. Ancak baskılar ve fırsatlar bir araya geldiğinde hile ortamı oluşmaktadır.
- İlk olarak yapılan hile teşebbüslerinde hile tutarları düşük düzeydedir. Ancak; yakalanma gerçekleşmedikçe çalınan tutarlar daha büyük ölçülerde artmaktadır.
- Birçok hile eylemi iyi biçimde gizlenmektedir. Bu nedenle ortaya çıkartılabilmeleri veya önlenebilmeleri için eylemi yapandan bir adım önde insanlara gerek bulunmaktadır.

- Hile denetimi konusunda eğitim yetersizliği önemli bir konudur. Bu nedenle hile denetimi konusunda uzmanlık eğitimi şarttır.
- Hilenin önlenmesinde ikna, telkin veya psikolojik baskılar yeterli olmamaktadır. Caydırıcı önlemler ve ceza uygulamaları da gereklidir.
- Hileyi yapan kişi ceza almadığında, diğerlerinin önünün açıldığı unutulmamalıdır

2011 yılında 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Bakanlar Kurulu tarafından atanan 9 üyeden oluşan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur. Bu kararname ile KGK'nin faaliyet sınırları ve kuruluş amacı şu şekilde oluşmaktadır (BUCA&YEŞİL, 2014: 54).

- Uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması ve yayımlanması,
- Bağımsız denetimde uyum, güven ve kalitenin sağlanması,
- Denetim standartlarının belirlenmesi,
- Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin yetkilendirmesi
- Bağımsız denetim kurumları ve bağımsız denetçilerin faaliyetlerinin denetlenmesi
- Bağımsız denetim çalışmalarında kamu gözetiminin sağlanması.

Denetim Kavramı: Denetim tüm faaliyetlerin yasaya ve yürürlükte bulunan mevzuata uygunluk derecesini irdeleyen, sonuçlar çıkaran bir süreçtir. Finansal tabloların güvenilir ve geçerli olması yatırımcıların kararlarını verirken daha rasyonel davranmalarına, imkân tanımaktadır (HATUNOĞLU&KOCA&KILLI, 2012: 177).

Mali tabloların kullanıcıları ile mali tabloların hazırlanmasından sorumlu olan şirket yöneticileri arasında çıkar çatışması olabilmektedir. Ayrıca şirketlerin kredi alımları için veya satımlarda değerini fazla gösterme gayretinde olabilirler.

Denetimin Gerekliliği: Denetimin temel amacı hatalara dikkat çekmek ve tekrar ortaya çıkmasını engellemek için hata noktalarını tespit etmektir. Yönetimin en önemli fonksiyonlarından biri olan kontrol, faaliyet sonuçlarını tespit ederek diğer fonksiyonların neyi, nasıl ve hangi ölçülerde başardığını ortaya koyar (İBİŞ&ÇATIKKAŞ, 2012: 97).

Bağımsız Denetim Standartları (BDS): Finansal tabloların bağımsız denetimlerinin BDS'lere uygun olarak yürütülmesi sırasında bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları düzenler. BDS, özellikle bağımsız denetçinin genel amaçlarını ortaya koyar ve bağımsız denetçinin bu amaçlara ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış bir bağımsız denetimin niteliğini ve kapsamını açıklar. Bu

standart ayrıca BDS'lerin kapsamını, uygulama alanını ve yapısını açıklar ve bağımsız denetçinin BDS'lere uygunluk sağlama yükümlülüğü de dâhil olmak üzere, bütün bağımsız denetimlerde geçerli olan genel sorumluluklarını düzenleyen hükümlere yer verir. BDS'lerde geçen “denetçi” ibaresi bağımsız denetçiyi, “denetim” ibaresi bağımsız denetimi ifade eder (BDS-200, 2015: www.kgk.gov.tr/).

4.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ

Şirket yöneticilerinin şirket sahipleri ve bankalar ve kredi kuruluşları gibi diğer paydaşlara, gerçekleştirdiği faaliyetlerin finansal boyutları hakkında rapor verme sorumluluğu bulunmaktadır. Şirketlerin malî tabloları yöneticileri tarafından hazırlanmakta ve yöneticiler temel olarak kendi faaliyet performansları konusunda raporlama yapmaktadır. Bu da, yöneticilerin raporlarında yanlış davranabilme ve kendi faaliyetlerini olumlu bir bakışla değerlendirebilme olasılığını arttırmaktadır. Malî tablolar ve eklerinden oluşan bu raporları alanlar bunların güvenilir olduğu konusunda güvenceye gereksinim duymakta ve dolayısıyla kontrolden ya da denetimden geçirilmesi önem kazanmıştır. Böylelikle denetim, muhasebenin yaratıcı bir süreç sonunda ürettiği finansal bilgilerin iktisadî ve ticarî olayları gerçeğe uygun biçimde yansıtıp yansıtmadığını eleştirel ve sorgulayıcı bir bakış ile değerlendiren ve ulaştığı sonuçları kamuya ileten bir meslek olmuştur (KANDEMİR, 2010: 120).

4.2. BAĞIMSIZ DENETÇİ

Bağımsız denetçiyi tanımlayacak olursak, işletmeyle herhangi bir ilişkisi olmayan ve bir sözleşmeye bağlı olarak hizmet veren ve denetim faaliyetlerini raporlayarak ilgili kurullara sunmaya yetkili kişidir. Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşları, denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına uyumlu olmalıdır. Bu raporların bağımsız denetim standartlarına aykırı olması, yanıltıcı, yanlış, eksik bilgi ve kanaatlerin olması durumunda doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu tutulmuşlardır (BULCA & YEŞİL, 2014: 54).

4.3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KANIT

Erdoğan vd. (2014) denetim kanıtını tanımlarken “denetlenen işletmeye ait olan bilgilerin, önceden saptanmış olan ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan, denetçinin işletme hakkındaki görüşünü şekillendiren her türlü bilgi belge ve kayıtlardır.” şeklinde ifade etmişlerdir.

Daha geniş bir ifade ile işletmenin muhasebe işlemlerindeki finansal tabloların, muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını belirleyen teknik unsurlardır.

Denetimde kanıtların sayısını etkileyen unsurlar önemlidir. Denetim kanaatinin oluşabilmesi için denetçinin yeterli sayıda kanıt toplaması gerekir. Ancak bu sayı tamamen denetçinin mesleki tecrübesine kalmıştır. Denetçiler açısından kanıt sayısını etkileyen unsurlar:

- Denetime tabi tutulan muhasebe işlemlerinin önemliliği
- Bu işlemlerin sonuçlandırma açısından taşıdığı risk
- Finansal işlemlerin niteliği
- Ekonomik etkenler

Denetçi bu unsurları göz önünde bulundurmak zorundadır. Finansal tablolar, nitelik, risk ve önem açısından birbirlerinden farklıdırlar. Denetçi buna dikkat etmelidir (ERDOĞAN, VD. 2014: 18).

4.3.1. Kanıt Toplama Teknikleri

Denetim faaliyetinin başarılı bir şekilde gerçekleşebilmesi için denetçiler birçok kanıt incelemek durumundadırlar. Bu süreç içerisinde denetçiler kanıt toplama tekniklerinden faydalanmaktadır. Bağımsız denetim işlemlerinde pek çok kanıt toplama tekniği kullanılabilir. Bu tamamen denetçinin tecrübesine bağlıdır. Ancak sıklıkla kullanılan kanıt toplama teknikleri şu şekilde sıralanabilir:

Fiziki İnceleme Tekniği: İşletmenin fiziksel nitelikteki varlıklarının görülmesi, sayılması ve incelenmesi ya da var olup olmadığının belirlenmesi. Örneğin stokların kontrol edilmesi, sayılması gibi

Yeniden Hesaplama Tekniği: İşletmenin faiz hesaplamalarının, amortisman hesaplamalarının yeniden hesaplanarak doğruluğunun test edilmesi. Bu durum özellikle hesap hataları ve hilelerini ortaya çıkarmayı kolaylaştırmaktadır.

Doğrulama (Teyit) Tekniği: En önemli kanıt toplama tekniklerinden birisidir. İşletme

faaliyetlerinin üçüncü kişilerle yapılıp yapılmadığı, bankalarla yapılan faaliyetlerin ve müşteri ilişkilerinin tespit edilmesi ve doğrulanmasıdır. Bu amaçla üçüncü kişilere yollanan mutabakat mektuplarında işletme faaliyetlerinin doğruluğunun teyit edilmesi amaçlanmaktadır.

Gözlem Tekniği: Denetçi işletmenin süren faaliyetlerini gözlemleyerek birtakım bilgilere ulaşmaya çalışır. Örneğin stok giriş ve çıkışlarının yapılmasında kullanılan belgeler gözlemlenerek kanıtlara ulaşılmaya çalışılır.

Ayrıntılı Araştırma Tekniği: Denetçi gerekli gördüğü kayıtları ayrıntılı bir şekilde inceleyerek Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uyumluluğunu denetler. Bu amaçla denetçi ayrıntılı araştırmayı gerektirecek şüpheli durumları tespit etmesi gerekir. Örneğin; kasanın fazladan bakiye vermesi, önemli aktif hesaplarının alacak bakiyesi vermesi, önemli pasif hesaplarının borç bakiyesi vermesi, avans hesaplarının yüksekliği denetçi tarafından tespit edilmişse bu durum denetçiyi ayrıntılı bir araştırmaya yöneltmektedir.

Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği: Muhasebe tekniği açısından bir hesaptaki hareket diğer hesapları da etkilemektedir. Örneğin; şüpheli alacaklar ile şüpheli alacaklar karşılığının doğruluğu incelenir. (ERDOĞAN, VD. 2014: 28).

4.4. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI

Bağımsız denetim kuruluşlarının temel sorumluluğu, yapılan denetimin bağımsız denetim ilke ve kurallarına uygun yapılıp yapılmamasıyla ilgilidir. Bu sorumluluk büyük ölçüde malî tablo ve raporlar konusunda verdikleri görüşten kaynaklanmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu, malî tablo ve raporlardaki önemli yanlışlıkların bulunması konusundadır (KANDEMİR, 2010: 155). Bağımsız denetçiler hileden kaynaklanan önemli yanlışlıklar ile sonuçlanan risk faktörlerini belirleyerek, hileli finansal raporlamaya bağlı önemli yanlışlıkları işaret edebilecek gelir hesapları ile ilgili olağandışı ve beklenmedik ilişkileri bulmak için de analitik işlemler uygulayabilmektedir (KANDEMİR, 2010: 145).

Bağımsız denetçiler denetim süresince hileden kaynaklanan risklerin, riskin türünü, önemini, kapsamını ve oluşabilme olasılıklarını belirleyerek ilgili denetim komitesine bildirmelidir. Ayrıca kontrol zafiyetlerini gösteren program ve eksikliklerin de komiteye bildirmekle sorumludurlar.

4.4.1. Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumluluğu

Türkiye’de bağımsız denetçilerin hukukî sorumluluklarına ilişkin düzenlemeleri Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) belirlemektedir. SPK’nın 16. Maddesinde, “*Bağımsız denetleme kuruluşları, denetledikleri malî tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar.*” Şeklinde ifade edilmektedir. Ayrıca 2006 tarihli “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları tebliğinde (Tebliğ No:22), 29. Maddede “*Bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar müteselsilen sorumludur*” denilmektedir (KANDEMİR, 2010: 156).

SPK, bağımsız denetimin hukuki sınırlarını belirlerken, öncelik olarak hazırlanan raporlarda yanlış ve yanıltıcı bilgilerin olmamasını ve denetimin standartlara uygun yapılmasını esas almaktadır. Bu noktadan hareketle, bağımsız denetimin uygunsuz yapılmasından kaynaklanan müşteri ve üçüncü şahısların zararlarından denetim kuruluşu sorumludur.

SPK gözetim ve denetim faaliyetleri sonucunda, bağımsız denetimin yapıldığı şirketlerin malî tablolarının gerçeği doğru biçimde yansıtmamasına rağmen, söz konusu malî tablolara ilişkin olumlu bağımsız denetim görüşü verildiğini tespit ettiğinde, bağımsız denetim kuruluşu üzerinde kalite kontrol çalışması yapmaktadır. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları tebliğinde Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları” başlıklı İkinci Kısım’ın 30’uncu maddesinde sayılan hususlardan birinin tespit edilmesi durumunda bağımsız denetim kuruluşunun yetkisi iptal edilebilmektedir (KANDEMİR, 2010: 157).

Bağımsız denetim kuruluşunun yetkisinin iptaline ilişkin hususlardan bazıları şunlardır

- Bağımsız denetim kuruluşunun nitelikli pay sahibi ortakları, kilit yöneticileri ile sorumlu denetçilerinin başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ya da derecelendirme veya değerlendirme hizmeti veren bir kuruluştaki ortaklığının bulunmaması gerekir.
- Yöneticiler ya da bağımsız denetim, derecelendirme veya değerlendirme faaliyeti ile iştigal eden personel olarak görev yapılmadığına ve yapılmayacağına, yurt içinde veya yurt dışında bağımsız denetim ya da değerlendirme veya derecelendirme yapma yetkisi iptal edilmişse bağımsız denetim kuruluşunun denetim yetkisi iptal edilir (Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik, 2015, www.resmigazete.gov.tr)

Bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki sorumlulukları şunlardır.

- Bağımsız denetim standartlarına uygun olarak görev kabulü veya değişimi yapmalıdır.
- Bağımsız denetim sözleşmesinde yer alan denetçiler dışında fiilen başka bağımsız denetçi görevlendiremezler.
- Bağımsız denetim planı ve çalışma kâğıtları ile bunları destekleyici diğer bilgi ve belgeleri bağımsız denetim çalışmasını kanıtlayacak düzeyde olmalıdır.
- Uygun bağımsız denetim yöntem ve teknikleri kullanılmalıdır.
- Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmalıdır.
- Denetim ekibi dürüst, tarafsız ve mesleki açıdan yeterli düzeyde olmalıdır.
- Denetim ekibi bağımsız ve güvenilir olmalıdır.

4.5. HİLELERİN ORTAYA ÇIKARILMASINDA BAĞIMSIZ DENETÇİNİN ROLÜ

Muhasebede hatalar daha çok çalışanlar tarafından yapılmaktayken, hile uygulamaları da genellikle üst yönetim tarafından gerçekleştirilmektedir. İşletme yönetimlerinin hileye başvurmalarında çok çeşitli etkenler sebepler bulunmaktadır. Ancak genel bir kanı olarak yöneticiler, daha fazla kar elde etmek için vergi kaçırma, işletmenin durumunu daha iyi göstererek kredilendirmede avantaj elde etme veya işletmenin durumunu gerçek değerinden daha iyi göstermek sebeplerinden dolayı hileye başvurmaktadırlar.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulmasıyla birlikte denetimle ilgili önemli yasalar çıkarılmıştır. Bağımsız denetim bazı işletmeler için zorunlu hale getirilmiştir. 28941 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin şartları belirlenmiştir. KGK, bu şirketlerin denetimini yetkilendirmiş olduğu bağımsız denetçiler sayesinde gerçekleştirmektedir. Yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler kurumun getirmiş olduğu bağımsız denetim standartlarına uyarak denetim sürecini gerçekleştirmekle zorunludurlar (BULCA & YEŞİL, 2014: 54).

Bağımsız dış denetçinin en önemli fonksiyonu, mali bilgilerin güvenilirliğini sağlamasıdır (BULCA & YEŞİL, 2014: 53). Bağımsız denetçinin işletme ve işletme çıkar grupları arasında yer almasından dolayı mesleki ahlak ilkelerine sahip olması gereklidir. Denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir. Dolayısıyla, bir

denetçinin sorumluluğu yalnızca tek bir müşterinin veya işverenin ihtiyaçlarını karşılamak değildir. Denetçi, kamu yararı doğrultusunda hareket ederken etik kuralları gözetir ve bu kurallara uyar. Bu kuralların belirli bölümlerine uymasının mevzuat tarafından yasaklandığı durumlarda denetçi, kuralların diğer bütün bölümlerine uyar (Türkiye Denetim Standartları, 2015: www.kgk.gov.tr).

Denetim faaliyeti için görevlendirilen denetçiler, hazırladıkları rapor, defter, belge ve çalışma notları ile elektronik manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dâhil tüm kayıt ve bilgilerin ve ayrıca ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya, gerekli tutanakları düzenlemeye yetkilidirler. Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler denetçilerin bu sorumluluğunu yerine getirmeleri için bilgi vermekle sorumludurlar (BULCA & YEŞİL, 2014: 53).

4.6. HİLELERİN ORTAYA ÇIKARILMASINDA BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN KULLANDIĞI TEKNİKLER

Hile yapan işletmeler denetim sırasında genellikle hilenin ortaya çıkmaması için bir çaba içinde olurlar ve bağımsız denetçilere çeşitli engeller ve zorluklar çıkarırlar. Bu nedenle gizlenen hilelerin ortaya çıkarılması çeşitli analizler gerektirmektedir.

Bağımsız denetçinin bir hile bulduğuna ilişkin belirtiler olduğunu düşündüğü alanda hile bulma ihtimali olduğu kadar denetçinin yanlışta ihtimali de bulunmaktadır. Hilelerin ortaya çıkarılmamasındaki en büyük sorun denetçilerin yeterli kanıt elde edememeleridir. Bu durumda işletmenin üçüncü kişiler ile olan ilişkilerinin analiz edilmesinde fayda vardır. İşletmenin finansal kuruluşlar ile olan ilişkileri, hukukçular ile olan ilişkiler ve yatırımcılar ile olan ilişkilerinin detaylı olarak incelenmesinde önemli veriler elde edilmektedir. Yapılan analizler hilelerin ortaya çıkarılma ihtimallerini arttırmaktadır (MENĞİ, 2013: 120).

4.6.1. Analitik İnceleme Teknikleri

Bu teknik hesaplar arasında bulunan anlamlı ilişkilerin incelenmesine dayalıdır. Denetçi bu analizleri gerçekleştirerek hesaplar hakkında beklentiler oluşturur. Beklenti oluşturmasını sağlayacak veriler işletmeden yansıyan bilgiler ile denetçinin mevcut bilgileridir. Bu tekniğin uygulanması işletmenin finansal tablolarında risk içeren noktaları işaret eder. Risk belirlenen her alanda hile bulunma olasılığı vardır (MENĞİ, 2013:120).

Finansal tabloları dürüst bir biçimde hazırlanan işletmelerde hesap bakiyelerinde çeşitli nedenler ile değişimler ortaya çıkabilmektedir. Ancak bu değişimlerin makul bir açıklaması bulunmaktadır. Hileli işlemler üzerine kurulu finansal tablolarda ise varlıklar veya yükümlülükler üzerinde yapılan manipülatif hareketler özellikle de yüksek tutarlarda gerçekleştiğinde finansal tabloların tamamen yanlış ve yanıltıcı ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Analitik inceleme teknikleri ile bu durumun ortaya çıkarılmasındaki en büyük etken denetçinin deneyimleri ve birikimleridir (MENĞİ, 2013:121).

Analitik inceleme prosedürleri, işletmenin mali tablolarının analiz edilmesi için kullanılan dikey analiz, trend analizi, karşılaştırmalı tablolar analizi ve oran analizi yöntemleri kullanılmaktadır. Dikey analiz yönteminde incelenecek mali tablolarda yer alan tutarlardan biri 100 kabul edilir. Diğer tutarların bu bütün içerisindeki payları hesaplanır. Dikey analizin gelir tablosuna uygulanmasında hasılat rakamı, bilançoya uygulanmasında varlık kısmı için, toplam varlıklar, pasif kısım için toplam borçlar ile öz kaynaklar 100 kabul edilmektedir. Satışların maliyeti tablosu için satışların maliyeti tutarı 100 olarak kabul edilmekte ve satışların yüzde olarak payı hesaplanmaktadır (MENĞİ, 2013:121).

Trend analizi ise, finansal tablolarda yer alan tutarların dönemler itibarı ile değişimlerinin bulunması esasına dayanır. Karşılaştırmalı tablolar analizi de işletmenin farklı tarihlerde düzenlenmiş finansal tablolarında yer alan hesapların gösterdikleri değişimlerin incelenmesi esasına dayanır. Oranlar analizi ise finansal tablolarda yer alan verilerin finansal tablolarda yer alan toplamlar ya da finansal tablolarda yer elen diğer veriler ile ilişkilendirilmesine dayalı bir yöntemdir. Oranlar likiditeye, mali bünyeye, faaliyetlere, karlılığa ilişkin olmak üzere genel olarak dört ana başlık altında toplanmaktadır (MENĞİ, 2013:121).

4.6.2. İhbar Hatlarının Kullanımı

İşletmelerde çalışanlara hileli işlemleri gerçekleştirmeleri için üst yönetimce baskı yapıldığı durumlarda bunu bildirebilecekleri bir ihbar (fısıltı) hattının varlığı pek çok hileli raporlamanın ortaya çıkarılmasında önemli bir etkidir. Bu hakların kullanımında çalışanların kendi bildikleri ve notları içerisine katabilecekleri diğer unsurları denetçilerle paylaşmaları doğaldır. Denetçi ise bu notların güvenilirliğini ve araştırmaya değer olup olmadığı konusunda dikkatli davranmalıdır. Çalışanlar arasında kıskançlık, yetki paylaşımı, üst yönetime olan tepkiler dolayısıyla yapılacak ihbarlar

işletmeye zarar verebileceği denetçiler tarafından göz önünde bulundurulmalıdır. (MENĞİ, 2013:130).

4.6.3. Benford Kanunu

Bu kanun 19.YY sonunda Simon Newcomp tarafından bulunmuştur. Newcomp logaritmik açıdan herhangi bir rakamın sıfırdan farklı bir rakamdan başlama ihtimali üzerinde durmuştur. 1938 yılında Frank Benford bu durumun bir tesadüf olmama ihtimalinden hareketle birbirinden farklı 22229 sayı seti üzerinde çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalar sonunda 1 sayısının her hangi bir sayının ilk basamağında yer alma yüzdesi %30 olarak hesaplanmıştır (MENĞİ, 2013:132).

Bu yöntem işlemsel verileri içeren satışlar, giderler, yüksek tutarlar içeren ödemeler, süreklilik arz eden tutarlar ve kayıt dışı işlemleri bulunduğu durumlarda kullanıldığında fayda sağlamaktadır. (MENĞİ, 2013: 133).

4.6.4. Soruşturma Tekniklerinin Kullanılması

Hileli finansal raporlama suçu işleyen kişiler genellikle mantıksal bir açıklama çerçevesinde bu işlemleri yapmaktadırlar. Bu kişiler denetçilerin hileli raporlamayı fark etmemesi için belge gizleme, gerçekleri saptırma ve üçüncü taraflara yönlendirme gibi çeşitli teknikler uygulamaktadırlar. Eğer denetçiler alanlarında uzman değilse bu tür durumlar kendilerine inandırıcı gelebilir. Ancak deneyimli denetçiler, profesyonel olarak hileli raporlama yapan kişilerin soruşturmalarının derin bir şekilde yapılması gerektiğini bilirler. Denetçi sorulacak soruların niteliğini ve doğurabileceği neticeleri iyi saptayarak hileli rapor düzenleme ihtimaline karşı rapor düzenleyenlere kilit sorular, çapraz sorular ve analitik sorular yönelmelidir Bu doğrultuda sorulara karşılık aldığı cevapları olaylara göre sınıflandırarak analiz etmelidir. Sorgulama yapılırken kişilerin birbirlerini etkileme durumları, kişilerin verilen cevaplardaki samimiyetleri, davranış biçimleri dikkate alınmalıdır. (MENĞİ, 2013:136).

BÖLÜM 5 MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE ETKİN İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ ÜZERİNE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ALGISININ ARAŞTIRILMASI

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırma da, Türkiye’de Bağımsız Denetim ve iç Kontrol sistemlerinin işleyişlerini, yasal mevzuatın durumunu ve Bağımsız denetim faaliyeti yürüten denetçilerin bilgi ve deneyim yeterliliklerini alan araştırması yaparak elde edilen verilerle ortaya çıkararak öneriler geliştirmektir.

5.2. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Araştırmada veri toplama tekniği olarak 5’li Likert anket yöntemi kullanılmıştır. Her bir sorunun cevap kısmı, “Tamamen Katılıyorum”, “Kısmen Katılıyorum”, “Kesinlikle Katılmıyorum”, “Emin Değilim”, “Fikrim Yok” şeklindedir. Araştırma kapsamında Bağımsız denetim şirketlerinde çalışanlar, SMMM’ler, Finans ve Muhasebe Müdürleri ’ne anket formu gönderilmiştir. Anket formunun demografik sorular bölümünde çalışanların sosyo-demografik özelliklerini tespit etmeye yönelik sorular bulunmaktadır. Bağımsız Denetim ve iç Kontrol sistemlerinin işleyişlerini, yasal mevzuatın durumunu ve Bağımsız denetim faaliyeti yürüten denetçilerin bilgi ve deneyim yeterliliklerini belirlemek amacıyla katılımcıların Algısını içeren 16 sorudan oluşan bir ölçek kullanılmıştır.

5.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırma İstanbul il sınırları içerisinde faaliyet gösteren Bağımsız Denetim Şirketleri, SMMM ofisleri ve özel sektörde çalışan Muhasebe ve Finans müdürleri ile yapılmıştır. Araştırmada katılımcılara 100 adet anket gönderilmiştir. Katılımcılardan 80 tanesinden cevap alınmış ve 80 kişinin verileri geçerli görülerek saptanmıştır.

5.4. PROBLEM

Araştırma kapsamında aşağıdaki sorulara yanıt aranmıştır:

- 1- Türkiye'de yasal ve vergisel düzenlemeler hileli finansal tabloların üretilmesine olanak sağlıyor mu?
- 2- Hata ve hilenin önlenmesinde İç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetleri etkili midir?
- 3- Bağımsız Denetçiler hilelerin tespit edilmesinde yeterli deneyim ve bilgiye sahipler mi?

5.5. ALT PROBLEMLER

Araştırmanın alt problemleri olarak şunlar belirlenmiştir:

- 1- Hilenin ortaya çıkarılmasında Bağımsız Denetçiler İç denetim çalışmalarından faydalanabiliyorlar mı?
- 2- Türkiye'de halka açık işletmelerinin muhasebe sistemleri şeffaf mıdır?
- 3- Özel şirketlerin bağımsız denetime tabii olma kriterleri yeterli midir?
- 4- Türkiye'deki yatırımcılar, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasında bağımsız denetimin önemini bilmekteler mi?

5.6. VERİLERİN ANALİZİ

Veriler SPSS (Statistical Package Program for Social Science) 15.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Verilerin analizinde katılımcıların demografik özellikleri ve denetim faaliyetlerine ilişkin görüşlerinin dağılımları, frekans (f) ve yüzde (%) dağılımları şeklinde gösterilmiştir.

Bağımsız denetime ilişkin görüşlere ait puanların normallik sınavında Çarpıklık (Skewness)

katsayısı kullanılmıştır. Sürekli bir değişkenden elde edilen puanların normal dağılım özelliğinde kullanılan çarpıklık katsayısının (Skewness) ± 1 sınırları içinde kalması puanların normal dağılımdan önemli bir sapma göstermediği şeklinde yorumlanabilir (BÜYÜKÖZTÜRK, 2011: 40). Yapılan normallik sınavında bağımsız denetime ilişkin görüşlere ait puanların normal dağılım gösterdiği tespit edildiğinden cinsiyet ve öğrenim düzeyi değişkenlerine göre karşılaştırılmasında Bağımsız İki Örneklem t Testi; yaş, kurum, pozisyon, mesleki tecrübe değişkenlerine göre karşılaştırılmasında Tek Yönlü Varyans Analizi (One Way ANOVA) testi kullanılmıştır. Tek Yönlü Varyans Analizi testinde anlamlı farklılık görüldüğünde farkın hangi iki değişken arasında olduğunu belirlemek amacıyla LSD Post Hoc testi uygulanmıştır. Analizlerde güven aralığı %95 (anlamlılık düzeyi $0,05 < p < 0,05$) olarak belirlenmiştir.

5.7. BULGULAR

Anketin, uygulanması sonucu elde edilen bilgiler SPSS 15.0 paket programı kullanılarak analiz edilmiş ve sonuçlar alınmıştır. Aşağıda anketi yanıtlayanlara ilişkin demografik bilgiler yer almaktadır.

Tablo 6 Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Dağılımı

Demografik Özellik	Gruplar	n	%
Cinsiyet	Kadın	38	47,5
	Erkek	42	52,5
Yaş	20-25 yaş	12	15,0
	25-30 yaş	38	47,5
	35-40 yaş	24	30,0
	40 yaş ve üzeri	6	7,5
Öğrenim düzeyi	Lisans	63	78,8
	Lisansüstü	17	21,3
Kurum	Özel şirket	32	40,0
	SMMM Bürosu	18	22,5
	YMM ve Danışmanlık	18	22,5
	Bağımsız Denetim Şti.	12	15,0
Mesleki tecrübe	2-5 yıl	26	32,5
	5-10 yıl	29	36,3
	10 yıl ve üzeri	25	31,3
Mesleki pozisyon	Muhasebe ve finans müdürü	47	58,8
	Denetçi	16	20,0
	Denetçi yardımcısı	12	15,0
	SMMM	5	6,3

Araştırmaya katılan 80 katılımcının %47,5'i kadın, %52,5'i erkektir. Katılımcıların %15'i 20-25 yaş aralığında, %47,5'i 25-30 yaş, %30'u 35-40 yaş aralığında, %7,5'i 40 yaş ve üzerindedir. Katılımcıların %78,8'i lisans, %21,3'ü lisansüstü düzeyde öğrenim görmüştür. Katılımcıların %40'ı

özel şirkette, %22,5'i SMMM bürosunda, %22,5'i YMM ve danışmanlık şirketinde, %15'i bağımsız denetim şirketinde görev yapmaktadır. Katılımcıların %32,5'inin mesleki tecrübesi 2-5 yıl, %36,3'ünün 5-10 yıl, %31,3'ünün 10 yıl ve üzerindedir. Katılımcıların %58,8'i muhasebe ve finans müdürü, %20'si denetçi, %15'i denetçi yardımcısı, %6,3'ü SMMM pozisyonundadır.

Tablo 7 “Türkiye'de yasal ve vergisel düzenlemeler hileli finansal tabloların üretilmesine olanak vermektedir”

ifadesinin dağılımı

Türkiye'de yasal ve vergisel düzenlemeler hileli finansal tabloların üretilmesine olanak vermektedir	f	%
Tamamen katılıyorum	12	15,0
Kısmen katılıyorum	56	70,0
Kesinlikle katılmıyorum	6	7,5
Emin değilim	4	5,0
Fikrim yok	2	2,5

“Türkiye'de yasal ve vergisel düzenlemeler hileli finansal tabloların üretilmesine olanak vermektedir” görüşüne katılımcıların %15'i tamamen katılıyorum, %70'i kısmen katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %7,5'tir.

Tablo 8 “Hata ve hilenin önlenmesinde iç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetlerinin etkilidir”

ifadesinin dağılımı

Hata ve hilenin önlenmesinde İç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetlerinin etkili midir?	f	%
Tamamen katılıyorum	23	28,8
Kısmen katılıyorum	42	52,5
Kesinlikle katılmıyorum	5	6,3
Emin değilim	5	6,3
Fikrim yok	5	6,3

“Hata ve hilenin önlenmesinde iç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetlerinin etkili midir?” görüşüne katılımcıların %28,8'i tamamen katılıyorum, %52,5'i katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %6,3'tür.

Tablo 9 Bağımsız Denetim Şirketlerinde Çalışanlar Hakkındaki Görüşlerin Dağılımı

Bağımsız denetim şirketlerinde çalışanlar hakkındaki görüşlerinizi	Çok İyi		İyi		Orta	
	n	%	n	%	n	%
Mesleki eğitim ve yeterlilik	13	16,3	50	62,5	17	21,3
Bağımsız davranabilme	11	13,8	37	46,3	32	40,0
Mesleki dikkat ve özen	12	15,0	44	55,0	24	30,0
Yeterli ve güvenilir kanıt toplama	11	13,8	41	51,3	28	35,0

Bağımsız denetim çalışanlarının mesleki eğitim ve yeterliğine katılımcıların %16,3'ü çok iyi, %62,5'i iyi, %21,3'ü orta cevabını vermiştir. Bağımsız davranabilme becerisine katılımcıların %13,8'i çok iyi, %46,3'ü iyi, %40'ı orta cevabını vermiştir. Mesleki dikkat ve özen yönünden katılımcıların %15'i çalışanları çok iyi, %55'i iyi, %30'u orta olarak değerlendirmiştir. Yeterli ve güvenilir kanıt toplama davranışını katılımcıların %13,8'i çok iyi, %51,3'ü iyi, %35'i orta olarak değerlendirmiştir.

Tablo 10 “Türkiye’de bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini icra etmesine yeterince önem veriliyor”

ifadesinin dağılımı

Türkiye’de bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini icra etmesine yeterince önem veriliyor	f	%
Tamamen katılıyorum	8	10,0
Kısmen katılıyorum	50	62,5
Kesinlikle katılmıyorum	12	15,0
Emin değilim	7	8,8
Fikrim yok	3	3,8

“Türkiye’de bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini icra etmesine yeterince önem veriliyor” görüşüne katılımcıların %10'u tamamen katılıyorum, %62,5'i katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %15'tir.

Tablo 11 “Türkiye’de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz” ifadesinin dağılımı

Türkiye’de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	f	%
Tamamen katılıyorum	26	32,5
Kısmen katılıyorum	38	47,5
Kesinlikle katılmıyorum	7	8,8
Emin değilim	5	6,3
Fikrim yok	4	5,0

“Türkiye’de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz” görüşüne katılımcıların %32,5’i tamamen katılıyorum, %47,5’i katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %8,8’dir.

Tablo 12 “Türkiye’de genel olarak şirket yönetimleri bağımsız denetçileri ekonomik ilişkiler açısından etki altına alabilmektedir” ifadesinin dağılımı

Türkiye’de genel olarak şirket yönetimleri bağımsız denetçileri ekonomik ilişkiler açısından etki altına alabilmektedir	f	%
Tamamen katılıyorum	16	20,0
Kısmen katılıyorum	44	55,0
Kesinlikle katılmıyorum	14	17,5
Emin değilim	3	3,8
Fikrim yok	3	3,8

“Türkiye’de genel olarak şirket yönetimleri bağımsız denetçileri ekonomik ilişkiler açısından etki altına alabilmektedir” görüşüne katılımcıların %20’si tamamen katılıyorum, %55’i katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %17,5’tir.

Tablo 13 “Türkiye’deki yatırımcılar, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasında bağımsız denetimin önemini bilmektedir” ifadesinin dağılımı

Türkiye’deki yatırımcılar, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasında bağımsız denetimin önemini bilmektedir	f	%
Tamamen katılıyorum	15	18,8
Kısmen katılıyorum	36	45,0
Kesinlikle katılmıyorum	17	21,3
Emin değilim	9	11,3
Fikrim yok	3	3,8

“Türkiye’deki yatırımcılar, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasında bağımsız denetimin önemini bilmektedir” görüşüne katılımcıların %18,8’i tamamen katılıyorum, %45’i katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %21,3’tür.

Tablo 14 “Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri hemen yönetime bildirmelidir” ifadesinin dağılımı

Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri hemen yönetime bildirmelidir	f	%
Tamamen katılıyorum	51	63,8
Kısmen katılıyorum	16	20,0
Kesinlikle katılmıyorum	8	10,0
Emin değilim	3	3,8
Fikrim yok	2	2,5

“Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri hemen yönetime bildirmelidir” görüşüne katılımcıların %63,8’i tamamen katılıyorum, %20’si katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %10’dur.

Tablo 15 “Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri raporlamalıdır” ifadesinin dağılımı

Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri raporlamalıdır	f	%
Tamamen katılıyorum	60	75,0
Kısmen katılıyorum	18	22,5
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,3
Emin değilim	0	0,0
Fikrim yok	1	1,3

“Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri raporlamalıdır” görüşüne katılımcıların %75’i tamamen katılıyorum, %22,5’i katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %1,3’tür.

Tablo 16 “Hilenin ortaya çıkarılmasında Bağımsız Denetçiler İç denetim çalışmalarından faydalanmalıdır” ifadesinin dağılımı

Hilenin ortaya çıkarılmasında Bağımsız Denetçiler İç denetim çalışmalarından faydalanmalıdır	f	%
Tamamen katılıyorum	46	57,5
Kısmen katılıyorum	26	32,5
Kesinlikle katılmıyorum	6	7,5
Emin değilim	1	1,3
Fikrim yok	1	1,3

“Hilenin ortaya çıkarılmasında Bağımsız Denetçiler İç denetim çalışmalarından faydalanmalıdır” görüşüne katılımcıların %57,5’i tamamen katılıyorum, %32,5’i katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %7,5’tir.

Tablo 17 “Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin geleneksel ve yeni teknikleri ne oranda kullandıkları, bu konudaki etkinliklerini yükseltmek amacıyla yeni gelişmeleri izleyip izlemedikleri kendilerince sorgulanmalıdır” ifadesinin dağılımı

Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin geleneksel ve yeni teknikleri ne oranda kullandıkları, bu konudaki etkinliklerini yükseltmek amacıyla yeni gelişmeleri izleyip izlemedikleri kendilerince sorgulanmalıdır	f	%
Tamamen katılıyorum	50	62,5
Kısmen katılıyorum	22	27,5
Kesinlikle katılmıyorum	3	3,8
Emin değilim	3	3,8
Fikrim yok	2	2,5

“Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin geleneksel ve yeni teknikleri ne oranda kullandıkları, bu konudaki etkinliklerini yükseltmek amacıyla yeni gelişmeleri izleyip izlemedikleri kendilerince sorgulanmalıdır” görüşüne katılımcıların %32,5’i tamamen katılıyorum, %27,5’i katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %3,8’dir.

Tablo 18 “Bağımsız denetçiler hile riskini belirlerken modern Kurumsal Risk Yönetimi yöntemlerinden faydalanmalıdır” ifadesinin dağılımı

Bağımsız denetçiler hile riskini belirlerken modern Kurumsal Risk Yönetimi yöntemlerinden faydalanmalıdır	f	%
Tamamen katılıyorum	46	57,5
Kısmen katılıyorum	26	32,5
Kesinlikle katılmıyorum		
Emin değilim	3	3,8
Fikrim yok	5	6,3

“Bağımsız denetçiler hile riskini belirlerken modern Kurumsal Risk Yönetimi yöntemlerinden faydalanmalıdır” görüşüne katılımcıların %32,5’i tamamen katılıyorum, %27,5’i katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %0’dır.

Tablo 19 “Türkiye’de halka açık işletmelerinin muhasebe sistemleri şeffaftır” ifadesinin dağılımı

Türkiye’de halka açık işletmelerinin muhasebe sistemleri şeffaftır	f	%
Tamamen katılıyorum	12	15,0
Kısmen katılıyorum	40	50,0
Kesinlikle katılmıyorum	13	16,3
Emin değilim	11	13,8
Fikrim yok	4	5,0

“Türkiye’de halka açık işletmelerinin muhasebe sistemleri şeffaftır” görüşüne katılımcıların %15’i tamamen katılıyorum, %50’si katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %16,3’tür.

Tablo 20 “Türkiye’de bağımsız denetime tabii olma zorunluluk kriterleri yeterli olduğu” görüşünün dağılımı

Türkiye’de bağımsız denetime tabii olma zorunluluk kriterleri yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	f	%
Tamamen katılıyorum	10	12,5
Kısmen katılıyorum	38	47,5
Kesinlikle katılmıyorum	21	26,3
Emin değilim	10	12,5
Fikrim yok	1	1,3

“Türkiye’de bağımsız denetime tabii olma zorunluluk kriterleri yeterli olduğu” görüşüne katılımcıların %12,5’i tamamen katılıyorum, %47,5’i katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %26,3’tür.

Tablo 21 “Türkiye’de var olan yasal uygulamaların Hilelerin engellenmesinde ve ortaya çıkarılmasında ve gerek kamu gerekse de bağımsız denetim faaliyetlerinin yeterli olduğu” görüşünün dağılımı

Türkiye’de var olan yasal uygulamaların Hilelerin engellenmesinde ve ortaya çıkarılmasında ve gerek kamu gerekse de bağımsız denetim faaliyetlerinin yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	f	%
Tamamen katılıyorum	4	5,0
Kısmen katılıyorum	41	51,3
Kesinlikle katılmıyorum	23	28,8
Emin değilim	11	13,8
Fikrim yok	1	1,3

“Türkiye’de var olan yasal uygulamaların Hilelerin engellenmesinde ve ortaya çıkarılmasında ve gerek kamu gerekse de bağımsız denetim faaliyetlerinin yeterli olduğu” görüşüne katılımcıların %5’i tamamen katılıyorum, %51,3’ü katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %28,8’dir.

Tablo 22 “Türkiye’de İşletmelerde Hileli Finansal Tablo sayısı gün geçtikçe artmaktadır” görüşünün dağılımı

Türkiye’de İşletmelerde Hileli Finansal Tablo sayısı gün geçtikçe artmaktadır	f	%
Tamamen katılıyorum	18	22,5
Kısmen katılıyorum	44	55,0
Kesinlikle katılmıyorum	7	8,8
Emin değilim	5	6,3
Fikrim yok	6	7,5

“Türkiye’de İşletmelerde Hileli Finansal Tablo sayısı gün geçtikçe artmaktadır” görüşüne katılımcıların %22,5’i tamamen katılıyorum, %55’i katılıyorum cevabını vermiştir. Katılmayanların oranı %8,8’dir.

Denetim faaliyetlerine ilişkin görüşlerin puanlamasında kesinlikle katılmıyorum 0, emin değilim/fikrim yok 1, kısmen katılıyorum 2, tamamen katılıyorum 3 puan olarak kodlanmıştır.

Tablo 23 Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Değişkenler	Cinsiyet	$\bar{\chi}$	SS	t	p
1-Türkiye'de yasal ve vergisel düzenlemeler hileli finansal tabloların üretilmesine olanak vermektedir	Kadın	1,84	0,79	-0,972	0,334
	Erkek	2,00	0,66		
2-Hata ve hilenin önlenmesinde İç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetlerinin etkili midir?	Kadın	2,05	0,90	0,156	0,876
	Erkek	2,02	0,75		
3-Türkiye'de bağımsız denetçilerin meslekli faaliyetlerini icra etmesine yeterince önem veriliyor	Kadın	1,76	0,63	0,877	0,383
	Erkek	1,60	1,01		
4-Türkiye'de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	Kadın	2,24	0,82	1,933	0,057
	Erkek	1,86	0,93		
5-Türkiye'de genel olarak şirket yönetimleri bağımsız denetçileri ekonomik ilişkiler açısından etki altına alabilmektedir	Kadın	1,87	0,93	0,820	0,415
	Erkek	1,69	1,00		
6-Türkiye'deki yatırımcılar, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasında bağımsız denetimin önemini bilmektedir	Kadın	1,63	0,94	0,157	0,875
	Erkek	1,60	1,11		
7-Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri hemen yönetime bildirmelidir	Kadın	2,45	0,86	0,622	0,536
	Erkek	2,31	1,09		
8-Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri raporlamalıdır	Kadın	2,63	0,63	-1,243	0,217
	Erkek	2,79	0,47		
9-Hilenin ortaya çıkarılmasında Bağımsız Denetçiler 10-İç denetim çalışmalarından faydalanmalıdır.	Kadın	2,47	0,76	0,722	0,472
	Erkek	2,33	0,95		
10-Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin geleneksel ve yeni teknikleri ne oranda kullandıkları, kendilerince sorgulanmalıdır	Kadın	2,37	0,79	-1,306	0,196
	Erkek	2,60	0,77		
11-Bağımsız denetçiler Hile riskini belirlerken modern Kurumsal Risk Yönetimi yöntemlerinden faydalanmalı mıdır?	Kadın	2,39	0,68	-1,012	0,314
	Erkek	2,55	0,67		
12-Türkiye'de halka açık işletmelerinin muhasebe sistemleri şeffaf mıdır?	Kadın	1,74	0,89	0,907	0,367
	Erkek	1,55	0,97		
13-Türkiye'de bağımsız denetime tabii olma zorunluluk kriterleri yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	Kadın	1,71	0,84	2,118	0,037
	Erkek	1,24	1,12		
14-Türkiye'de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	Kadın	1,32	0,90	-0,082	0,935
	Erkek	1,33	1,00		
15-Türkiye'de İşletmelerde Hileli Finansal Tablo sayısı gün geçtikçe artmaktadır	Kadın	1,95	0,80	0,349	0,728
	Erkek	1,88	0,89		

Denetim faaliyetlerine ilişkin görüşlerin katılımcıların cinsiyetlerine göre anlamlı farklılık göstermediği bulgusu elde edilmiştir ($p>0,05$).

Tablo 24 Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görüşlerin Öğrenim Durumuna Göre Karşılaştırılması

Değişkenler	Öğrenim Durumu	$\bar{\chi}$	SS	t	p
1-Türkiye'de yasal ve vergisel düzenlemeler hileli finansal tabloların üretilmesine olanak vermektedir	Üniversite	1,97	0,72	1,027	0,307
	Lisansüstü	1,76	0,75		
2-Hata ve hilenin önlenmesinde İç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetlerinin etkili midir?	Üniversite	2,05	0,83	0,212	0,833
	Lisansüstü	2,00	0,79		
3-Türkiye'de bağımsız denetçilerin meslekli faaliyetlerini icra etmesine yeterince önem veriliyor	Üniversite	1,67	0,84	-0,167	0,868
	Lisansüstü	1,71	0,92		
4-Türkiye'de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	Üniversite	1,90	0,93	-2,658	0,010
	Lisansüstü	2,53	0,51		
5-Türkiye'de genel olarak şirket yönetimleri bağımsız denetçileri ekonomik ilişkiler açısından etki altına alabilmektedir	Üniversite	1,73	0,94	-0,796	0,428
	Lisansüstü	1,94	1,09		
6-Türkiye'deki yatırımcılar, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasında bağımsız denetimin önemini bilmektedir	Üniversite	1,62	0,99	0,109	0,913
	Lisansüstü	1,59	1,18		
7-Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri hemen yönetime bildirmelidir	Üniversite	2,38	0,94	0,103	0,918
	Lisansüstü	2,35	1,17		
8-Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri raporlamalıdır	Üniversite	2,67	0,60	-1,430	0,157
	Lisansüstü	2,88	0,33		
9-Hilenin ortaya çıkarılmasında Bağımsız Denetçiler İç denetim çalışmalarından faydalanmalıdır.	Üniversite	2,35	0,94	-1,010	0,315
	Lisansüstü	2,59	0,51		
10-Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin geleneksel ve yeni teknikleri ne oranda kullandıkları, kendilerince sorgulanmalıdır	Üniversite	2,43	0,82	-1,308	0,195
	Lisansüstü	2,71	0,59		
11-Bağımsız denetçiler Hile riskini belirlerken modern Kurumsal Risk Yönetimi yöntemlerinden faydalanmalı mıdır?	Üniversite	2,44	0,67	-0,778	0,439
	Lisansüstü	2,59	0,71		
12-Türkiye'de halka açık işletmelerinin muhasebe sistemleri şeffaf mıdır?	Üniversite	1,60	0,98	-0,632	0,529
	Lisansüstü	1,76	0,75		
13-Türkiye'de bağımsız denetime tabii olma zorunluluk kriterleri yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	Üniversite	1,49	1,01	0,498	0,620
	Lisansüstü	1,35	1,06		
14-Türkiye'de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	Üniversite	1,32	0,95	-0,136	0,893
	Lisansüstü	1,35	1,00		
15-Türkiye'de İşletmelerde Hileli Finansal Tablo sayısı gün geçtikçe artmaktadır	Üniversite	1,92	0,85	0,165	0,870
	Lisansüstü	1,88	0,86		

Denetim faaliyetlerine ilişkin görüşlerin katılımcıların öğrenim durumuna göre anlamlı farklılık göstermediği bulgusu elde edilmiştir ($p>0,05$).

Tablo 25 Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görüşlerin Yaşa Göre Karşılaştırılması

Değişkenler	Yaş	$\bar{\chi}$	SS	F	p
1-Türkiye'de yasal ve vergisel düzenlemeler hileli finansal tabloların üretilmesine olanak vermektedir	20-25 yaş	2,00	0,60	0,198	0,898
	25-30 yaş	1,95	0,70		
	35-40 yaş	1,83	0,76		
	40 yaş ve üzeri	2,00	1,10		
2-Hata ve hilenin önlenmesinde İç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetlerinin etkili midir?	20-25 yaş	2,25	0,75	0,845	0,473
	25-30 yaş	2,08	0,63		
	35-40 yaş	1,83	1,01		
	40 yaş ve üzeri	2,17	1,17		
3-Türkiye'de bağımsız denetçilerin meslekli faaliyetlerini icra etmesine yeterince önem veriliyor	20-25 yaş	1,50	0,80	0,322	0,809
	25-30 yaş	1,76	0,79		
	35-40 yaş	1,63	1,01		
	40 yaş ve üzeri	1,67	0,82		
4-Türkiye'de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	20-25 yaş	2,08	1,00	0,411	0,746
	25-30 yaş	2,13	0,81		
	35-40 yaş	1,88	1,03		
	40 yaş ve üzeri	2,00	0,63		
5-Türkiye'de genel olarak şirket yönetimleri bağımsız denetçileri ekonomik ilişkiler açısından etki altına alabilmektedir	20-25 yaş	1,75	0,87	1,850	0,145
	25-30 yaş	2,00	0,84		
	35-40 yaş	1,58	1,10		
	40 yaş ve üzeri	1,17	1,17		
6-Türkiye'deki yatırımcılar, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasında bağımsız denetimin önemini bilmektedir	20-25 yaş	1,33	0,98	0,948	0,422
	25-30 yaş	1,74	0,95		
	35-40 yaş	1,46	1,14		
	40 yaş ve üzeri	2,00	1,10		
7-Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri hemen yönetime bildirmelidir	20-25 yaş	2,50	0,80	0,615	0,607
	25-30 yaş	2,42	0,92		
	35-40 yaş	2,17	1,24		
	40 yaş ve üzeri	2,67	0,52		
8-Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri raporlamalıdır	20-25 yaş	2,42	0,67	1,391	0,252
	25-30 yaş	2,76	0,43		
	35-40 yaş	2,75	0,68		
	40 yaş ve üzeri	2,83	0,41		
9-Hilenin ortaya çıkarılmasında Bağımsız Denetçiler İç denetim çalışmalarından faydalanmalıdır.	20-25 yaş	2,00	1,21	1,480	0,227
	25-30 yaş	2,47	0,65		
	35-40 yaş	2,38	1,01		
	40 yaş ve üzeri	2,83	0,41		
	20-25 yaş	2,25	0,75	1,710	0,172

10-Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin geleneksel ve yeni teknikleri ne oranda kullandıkları, kendilerince sorgulanmalıdır	25-30 yaş	2,39	0,82		
	35-40 yaş	2,63	0,77		
	40 yaş ve üzeri	3,00	0,00		
11-Bağımsız denetçiler modern Kurumsal Risk Yönetimi yöntemlerinden faydalanmalı mıdır?	20-25 yaş	2,33	0,65	4,492	0,006
	25-30 yaş	2,26	0,72		
	35-40 yaş	2,75	0,53		
	40 yaş ve üzeri	3,00	0,00		
12-Türkiye’de halka açık işletmelerinin muhasebe sistemleri şeffaf mıdır?	20-25 yaş	1,75	1,06	2,490	0,067
	25-30 yaş	1,71	0,80		
	35-40 yaş	1,71	0,95		
	40 yaş ve üzeri	0,67	1,03		
13-Türkiye’de bağımsız denetime tabii olma zorunluluk kriterleri yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	20-25 yaş	1,42	1,16	0,854	0,469
	25-30 yaş	1,63	0,97		
	35-40 yaş	1,21	0,98		
	40 yaş ve üzeri	1,50	1,22		
14-Türkiye’de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	20-25 yaş	1,58	0,90	0,369	0,776
	25-30 yaş	1,29	0,96		
	35-40 yaş	1,29	0,91		
	40 yaş ve üzeri	1,17	1,33		
15-Türkiye’de İşletmelerde Hileli Finansal Tablo sayısı gün geçtikçe artmaktadır	20-25 yaş	2,00	0,60	1,297	0,281
	25-30 yaş	1,97	0,85		
	35-40 yaş	1,67	0,96		
	40 yaş ve üzeri	2,33	0,52		

“Bağımsız denetçiler modern Kurumsal Risk Yönetimi yöntemlerinden faydalanmalı mıdır” ifadesinin görev yapılan yaş değişkenine göre anlamlı farklılık gösterdiği bulgusu elde edilmiştir (F=4,492; p<0,05). Farkın kaynağına ilişkin yapılan LSD Post Hoc ikili karşılaştırma sonuçlarına göre 35-40 ve 40 ve üzeri yaş grubundaki katılımcıların puanları, 20-25 ve 25-30 yaş grubundaki katılımcıların puanlarından anlamlı düzeyde daha yüksektir. 35-40 ve 40 yaş ve üzeri katılımcılar, Modern Risk yönetimi yöntemlerinden faydalanması gerektiği görüşüne 20-25 ve 25-30 yaş grubundaki katılımcılara göre anlamlı düzeyde daha fazla katılım göstermiştir.

Denetim faaliyetlerine ilişkin diğer ifadelerde yaş değişkenine göre anlamlı farklılık bulunmamıştır.

Tablo 26 Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görüşlerin Görev Yapılan Kuruma Göre Karşılaştırılması

Değişkenler	Kurumu	$\bar{\chi}$	SS	F	p
1-Türkiye'de yasal ve vergisel düzenlemeler hileli finansal tabloların üretilmesine olanak vermektedir	Özel şirket	1,91	0,78	0,359	0,782
	SMMM Bürosu	2,00	0,84		
	YMM ve Danışmanlık	2,00	0,34		
	Bağımsız Denetim Şti.	1,75	0,87		
2-Hata ve hilenin önlenmesinde İç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetlerinin etkili midir?	Özel şirket	1,91	1,00	2,043	0,115
	SMMM Bürosu	1,89	0,58		
	YMM ve Danışmanlık	2,44	0,78		
	Bağımsız Denetim Şti.	2,00	0,43		
3-Türkiye'de bağımsız denetçilerin meslekli faaliyetlerini icra etmesine yeterince önem veriliyor	Özel şirket	1,78	0,75	1,351	0,264
	SMMM Bürosu	1,33	0,97		
	YMM ve Danışmanlık	1,83	0,71		
	Bağımsız Denetim Şti.	1,67	1,07		
4-Türkiye'de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	Özel şirket	1,81	1,00	3,684	0,016
	SMMM Bürosu	1,78	0,81		
	YMM ve Danışmanlık	2,33	0,77		
	Bağımsız Denetim Şti.	2,58	0,51		
5-Türkiye'de genel olarak şirket yönetimleri bağımsız denetçileri ekonomik ilişkiler açısından etki altına alabilmektedir	Özel şirket	1,66	1,07	0,920	0,435
	SMMM Bürosu	1,61	0,92		
	YMM ve Danışmanlık	2,06	0,73		
	Bağımsız Denetim Şti.	1,92	1,08		
6-Türkiye'deki yatırımcılar, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasında bağımsız denetimin önemini bilmektedir	Özel şirket	1,56	1,05	0,223	0,880
	SMMM Bürosu	1,56	1,04		
	YMM ve Danışmanlık	1,61	0,92		
	Bağımsız Denetim Şti.	1,83	1,19		
7-Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri hemen yönetime bildirmelidir	Özel şirket	2,19	1,20	0,996	0,400
	SMMM Bürosu	2,39	0,98		
	YMM ve Danışmanlık	2,44	0,78		
	Bağımsız Denetim Şti.	2,75	0,45		
8-Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri raporlamalıdır	Özel şirket	2,69	0,69	0,246	0,864
	SMMM Bürosu	2,72	0,46		
	YMM ve Danışmanlık	2,67	0,49		
	Bağımsız Denetim Şti.	2,83	0,39		
9-Hilenin ortaya çıkarılmasında Bağımsız Denetçiler İç denetim çalışmalarından faydalanmalıdır.	Özel şirket	2,50	0,84	0,991	0,402
	SMMM Bürosu	2,28	0,96		

	YMM ve Danışmanlık	2,56	0,78		
	Bağımsız Denetim Şti.	2,08	0,90		
10-Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin geleneksel ve yeni teknikleri ne oranda kullandıkları, kendilerince sorgulanmalıdır	Özel şirket	2,38	0,94	0,733	0,536
	SMMM Bürosu	2,56	0,78		
	YMM ve Danışmanlık	2,44	0,62		
	Bağımsız Denetim Şti.	2,75	0,45		
11-Bağımsız denetçiler modern Kurumsal Risk Yönetimi yöntemlerinden faydalanmalı mıdır?	Özel şirket	2,56	0,72	0,311	0,817
	SMMM Bürosu	2,44	0,70		
	YMM ve Danışmanlık	2,39	0,61		
	Bağımsız Denetim Şti.	2,42	0,67		
12-Türkiye’de halka açık işletmelerinin muhasebe sistemleri şeffaf mıdır?	Özel şirket	1,72	0,89	0,214	0,886
	SMMM Bürosu	1,50	0,92		
	YMM ve Danışmanlık	1,61	1,14		
	Bağımsız Denetim Şti.	1,67	0,78		
13-Türkiye’de bağımsız denetime tabii olma zorunluluk kriterleri yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	Özel şirket	1,50	1,05	1,482	0,226
	SMMM Bürosu	1,67	0,84		
	YMM ve Danışmanlık	1,56	1,10		
	Bağımsız Denetim Şti.	0,92	1,00		
14-Türkiye’de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	Özel şirket	1,56	0,84	4,675	0,005
	SMMM Bürosu	0,67	0,91		
	YMM ve Danışmanlık	1,61	0,92		
	Bağımsız Denetim Şti.	1,25	0,97		
15-Türkiye’de İşletmelerde Hileli Finansal Tablo sayısı gün geçtikçe artmaktadır	Özel şirket	1,78	0,91	0,839	0,477
	SMMM Bürosu	2,17	0,71		
	YMM ve Danışmanlık	1,94	0,73		
	Bağımsız Denetim Şti.	1,83	1,03		

“Türkiye’de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz” ifadesinin görev yapılan kurum değişkenine göre anlamlı farklılık gösterdiği bulgusu elde edilmiştir (F=4,675; p<0,05). Farkın kaynağına ilişkin yapılan LSD Post Hoc ikili karşılaştırma sonuçlarına göre özel şirkette ve YMM ve Danışmanlık A.Ş. kurumlarında görev yapan katılımcıların puanları, SMMM Bürosunda görev yapan katılımcıların puanlarından anlamlı düzeyde daha yüksektir. Özel şirket ve YMM/Danışmanlık şirketlerinde görev yapan katılımcıların yasal uygulamaların yeterli olduğu görüşüne katılımları SMMM bürosunda görev yapan katılımcılara göre anlamlı düzeyde daha yüksektir.

“Türkiye’de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz” ifadesinin görev yapılan kurum değişkenine göre anlamlı farklılık gösterdiği bulgusu elde edilmiştir (F=3,684; p<0,05). Farkın kaynağına ilişkin yapılan LSD Post Hoc ikili karşılaştırma sonuçlarına göre YMM ve Danışmanlık A.Ş. ve Bağımsız Denetim Şirketi kurumlarında görev yapan katılımcıların puanları özel şirkette görev yapan katılımcıların puanlarından anlamlı düzeyde daha yüksektir. Bağımsız Denetim Şirketinde görev yapan katılımcıların puanı SMMM Bürosunda görev yapan katılımcıların puanlarından anlamlı düzeyde daha yüksektir. YMM ve Danışmanlık AŞ. Ve Bağımsız Denetim Şirketi kurumlarında görev yapan katılımcılar, bağımsız denetçilerin şirket yönetimi tarafından zaman açısından sınırlandırdığı görüşüne özel şirkette görev yapan katılımcılara göre daha fazla katılmaktadır. Bağımsız Denetim Şirketinde görev yapan katılımcılar, bağımsız denetçilerin şirket yönetimi tarafından zaman açısından sınırlandırdığı görüşüne SMMM bürosunda görev yapan katılımcılara göre daha fazla katılmaktadır.

Denetim faaliyetlerine ilişkin diğer ifadelerde kurum değişkenine göre anlamlı farklılık bulunmamıştır.

Tablo 27 Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görüşlerin Mesleki Tecrübeye Göre Karşılaştırılması

Değişkenler	Mesleki Tecrübe	$\bar{\chi}$	SS	F	p
1-Türkiye’de yasal ve vergisel düzenlemeler hileli finansal tabloların üretilmesine olanak vermektedir	2-5 yıl	1,81	0,63	0,513	0,601
	5-10 yıl	1,97	0,78		
	10 yıldan fazla	2,00	0,76		
2-Hata ve hilenin önlenmesinde İç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetlerinin etkili midir?	2-5 yıl	2,00	0,63	0,181	0,835
	5-10 yıl	2,00	0,76		
	10 yıldan fazla	2,12	1,05		
3-Türkiye’de bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini icra etmesine yeterince önem veriliyor	2-5 yıl	1,62	0,85	1,724	0,185
	5-10 yıl	1,90	0,67		
	10 yıldan fazla	1,48	1,00		
4-Türkiye’de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	2-5 yıl	2,19	0,90	1,821	0,169
	5-10 yıl	2,14	0,79		
	10 yıldan fazla	1,76	0,97		
5-Türkiye’de genel olarak şirket yönetimleri bağımsız denetçileri ekonomik ilişkiler açısından etki altına alabilmektedir	2-5 yıl	1,88	0,86	1,273	0,286
	5-10 yıl	1,90	0,94		
	10 yıldan fazla	1,52	1,08		
6-Türkiye’deki yatırımcılar, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasında bağımsız denetimin önemini bilmektedir	2-5 yıl	1,81	0,90	1,026	0,363
	5-10 yıl	1,41	1,02		

	10 yıldan fazla	1,64	1,15		
7-Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri hemen yönetime bildirmelidir	2-5 yıl	2,54	0,71	0,783	0,461
	5-10 yıl	2,21	1,18		
	10 yıldan fazla	2,40	1,00		
8-Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri raporlamalıdır	2-5 yıl	2,62	0,57	0,708	0,496
	5-10 yıl	2,72	0,65		
	10 yıldan fazla	2,80	0,41		
9-Hilenin ortaya çıkarılmasında Bağımsız Denetçiler İç denetim çalışmalarından faydalanmalıdır.	2-5 yıl	2,04	0,96	4,239	0,018
	5-10 yıl	2,69	0,66		
	10 yıldan fazla	2,44	0,87		
10-Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin geleneksel ve yeni teknikleri ne oranda kullandıkları, kendilerince sorgulanmalıdır	2-5 yıl	2,42	0,58	0,193	0,824
	5-10 yıl	2,48	0,95		
	10 yıldan fazla	2,56	0,77		
11-Bağımsız denetçiler modern Kurumsal Risk Yönetimi yöntemlerinden faydalanmalıdır mıdır?	2-5 yıl	2,15	0,61	5,304	0,007
	5-10 yıl	2,55	0,78		
	10 yıldan fazla	2,72	0,46		
12-Türkiye’de halka açık işletmelerinin muhasebe sistemleri şeffaf mıdır?	2-5 yıl	1,85	0,92	1,076	0,346
	5-10 yıl	1,48	0,83		
	10 yıldan fazla	1,60	1,04		
13-Türkiye’de bağımsız denetime tabii olma zorunluluk kriterleri yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	2-5 yıl	1,38	1,06	0,837	0,437
	5-10 yıl	1,66	0,90		
	10 yıldan fazla	1,32	1,11		
14-Türkiye’de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	2-5 yıl	1,27	0,96	0,090	0,914
	5-10 yıl	1,38	0,90		
	10 yıldan fazla	1,32	1,03		
15-Türkiye’de İşletmelerde Hileli Finansal Tablo sayısı gün geçtikçe artmaktadır	2-5 yıl	2,08	0,74	1,261	0,289
	5-10 yıl	1,72	0,96		
	10 yıldan fazla	1,96	0,79		

“Hilenin ortaya çıkarılmasında Bağımsız Denetçiler İç denetim çalışmalarından faydalanmalıdır” ifadesinin mesleki tecrübe değişkenine göre anlamlı farklılık gösterdiği bulgusu elde edilmiştir (F=4,239; p<0,05). Farkın kaynağına ilişkin yapılan LSD Post Hoc ikili karşılaştırma sonuçlarına göre mesleki tecrübesi 5-10 yıl olan katılımcıların puanları, mesleki tecrübesi 2-5 yıl olan katılımcıların puanlarından anlamlı düzeyde daha yüksektir. Mesleki tecrübesi 5-10 yıl olan katılımcılar iç denetim çalışmalarından faydalanılması görüşüne mesleki tecrübesi 2-5 yıl olan katılımcılara göre anlamlı düzeyde daha fazla katılım göstermiştir.

Denetim faaliyetlerine ilişkin diğer ifadelerde mesleki tecrübe değişkenine göre anlamlı farklılık bulunmamıştır.

Tablo 28 Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görüşlerin Pozisyona/Unvana Göre Karşılaştırılması

Değişkenler	Pozisyonu/Unvanı	$\bar{\chi}$	SS	F	p
1-Türkiye'de yasal ve vergisel düzenlemeler hileli finansal tabloların üretilmesine olanak vermektedir	Muhasebe ve finans müdürü	1,96	0,75	0,103	0,958
	Denetçi	1,88	0,62		
	Denetçi yardımcısı	1,92	0,67		
	SMMM	1,80	1,10		
2-Hata ve hilenin önlenmesinde İç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetlerinin etkili midir?	Muhasebe ve finans müdürü	1,91	0,90	1,001	0,397
	Denetçi	2,13	0,72		
	Denetçi yardımcısı	2,33	0,65		
	SMMM	2,20	0,45		
3-Türkiye'de bağımsız denetçilerin meslekli faaliyetlerini icra etmesine yeterince önem veriliyor	Muhasebe ve finans müdürü	1,66	0,79	0,309	0,819
	Denetçi	1,81	0,98		
	Denetçi yardımcısı	1,67	0,78		
	SMMM	1,40	1,34		
4-Türkiye'de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe ve finans müdürü	1,96	0,83	1,123	0,345
	Denetçi	2,19	0,98		
	Denetçi yardımcısı	2,33	0,89		
	SMMM	1,60	1,14		
5-Türkiye'de genel olarak şirket yönetimleri bağımsız denetçileri ekonomik ilişkiler açısından etki altına alabilmektedir	Muhasebe ve finans müdürü	1,74	0,94	0,835	0,479
	Denetçi	1,94	1,00		
	Denetçi yardımcısı	1,92	1,00		
	SMMM	1,20	1,10		
6-Türkiye'deki yatırımcılar, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasında bağımsız denetimin önemini bilmektedir	Muhasebe ve finans müdürü	1,60	0,97	0,267	0,849
	Denetçi	1,56	1,15		
	Denetçi yardımcısı	1,83	0,94		
	SMMM	1,40	1,52		
7-Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri hemen yönetime bildirmelidir	Muhasebe ve finans müdürü	2,23	1,09	1,629	0,190
	Denetçi	2,69	0,79		
	Denetçi yardımcısı	2,25	0,87		
	SMMM	3,00	0,00		
8-Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri raporlamalıdır	Muhasebe ve finans müdürü	2,66	0,64	0,782	0,508
	Denetçi	2,81	0,40		
	Denetçi yardımcısı	2,67	0,49		
	SMMM	3,00	0,00		
	Muhasebe ve finans müdürü	2,45	0,83	0,739	0,532

9-Hilenin ortaya çıkarılmasında Bağımsız Denetçiler İç denetim çalışmalarından faydalanmalıdır.	Denetçi	2,19	1,22		
	Denetçi yardımcısı	2,33	0,49		
	SMMM	2,80	0,45		
10-Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin geleneksel ve yeni teknikleri ne oranda kullandıkları, kendilerince sorgulanmalıdır	Muhasebe ve finans müdürü	2,36	0,92	1,092	0,358
	Denetçi	2,69	0,48		
	Denetçi yardımcısı	2,58	0,51		
	SMMM	2,80	0,45		
11-Bağımsız denetçiler modern Kurumsal Risk Yönetimi yöntemlerinden faydalanmalı mıdır?	Muhasebe ve finans müdürü	2,47	0,72	0,761	0,520
	Denetçi	2,63	0,50		
	Denetçi yardımcısı	2,25	0,62		
	SMMM	2,60	0,89		
12-Türkiye’de halka açık işletmelerinin muhasebe sistemleri şeffaf mıdır?	Muhasebe ve finans müdürü	1,66	0,92	0,967	0,413
	Denetçi	1,63	1,20		
	Denetçi yardımcısı	1,83	0,58		
	SMMM	1,00	0,71		
13-Türkiye’de bağımsız denetime tabii olma zorunluluk kriterleri yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe ve finans müdürü	1,55	0,95	0,463	0,709
	Denetçi	1,25	1,18		
	Denetçi yardımcısı	1,50	1,00		
	SMMM	1,20	1,30		
14-Türkiye’de var olan yasal uygulamaların yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	Muhasebe ve finans müdürü	1,23	0,98	0,694	0,559
	Denetçi	1,38	1,02		
	Denetçi yardımcısı	1,67	0,78		
	SMMM	1,20	0,84		
15-Türkiye’de İşletmelerde Hileli Finansal Tablo sayısı gün geçtikçe artmaktadır	Muhasebe ve finans müdürü	1,94	0,82	0,775	0,511
	Denetçi	1,69	1,01		
	Denetçi yardımcısı	2,17	0,58		
		1,80	1,10		

Denetim faaliyetlerine ilişkin görüşlerin katılımcıların cinsiyetlerine göre anlamlı farklılık göstermediği bulgusu elde edilmiştir ($p>0,05$).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye de başta büyük işletmeler olmak üzere, son yıllarda Kobiler ile birlikte iç kontrol sistemi giderek önem kazanmaya başlamıştır. Konuyla ilgili bilimsel araştırma, uygulamalar, toplantılar, seminerler ve konferanslar arttığında iç denetim sisteminin tabanda diğer işletmelere de yayılmasını sağlayacaktır. İç kontrol sisteminin tabana yayılabilmesi için eğitimin önemi vurgulanmalı, eğitim faaliyetleri süreklileştirilmeli, kurumlar arası koordinasyon ve destek faaliyetleri artırılmalıdır.

Yönetim, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasından sorumludur ve pozitif bir kontrol çevresi ile birlikte uygun kontrol faaliyetlerini oluşturarak hilelerin önlenmesinde önemli bir rol oynar (OKAY, 2011: 73). Şirket yönetiminin gerçek ve şeffaf raporlama ve işletme varlıklarının etkin olarak kullanılmasından doğan sorumluluğu küçük ve orta ölçekli şirketler için de önemlidir. İşletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin olarak çalıştırılması, şirket yönetiminin bu sorumluluğunu başarılı bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olacaktır (HATUNOĞLU VD. 2012: 170).

Muhasebe manipülasyonu yöntemleri ve teknikleri incelendiğinde, yapılan muhasebe manipülasyonlarının genellikle işletme kaynaklı olduğu ve sıklıkla da muhasebe ilke ve standartları kullanılarak yapıldığı görülmektedir. Bu nedenle, bazılarına göre muhasebe ilke ve standartlarının kural esaslı olması muhasebe manipülasyonuna neden olurken, aksi görüşlere göre de muhasebe ilke ve kurallarının ilke esaslı oluşu, mesleki yargıyı işletme yönetimlerine bıraktığı için manipülasyonu doğmaktadır (DEMİR&BAHADIR, 2007: 117). Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK), işletmelerde iç kontrol sisteminin oluşturulmasını gerekli kılan kurumsal yönetim anlayışı ile oluşturulmuştur (HATUNOĞLU VD. 2012: 170).

İşletmenin finansal verilerinin doğru olması ve işletme içindeki hata ve hilelerin ortadan kaldırılması veya asgariye indirilmesi etkin bir iç kontrol sistemi ile mümkündür. Ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurulması için muhasebe sistemi içerisindeki hile riskinin belirlenmesi gerekmektedir

(HATUNOĞLU VD. 2012: 177).

Araştırma kapsamında şu sonuçlar elde edilmiştir:

- Araştırmaya katılanların büyük çoğunluğu Türkiye’de yasal düzenlemelerin hileli finansal raporlamaların yapılmasında kısmen rolü olduklarını savunmaktadırlar. Bu durum yasal boşlukların yâda eksikliklerin olduğu ve hileli raporlama yapanların bu boşluklardan faydalandıklarını göstermektedir.
- “Hata ve hilenin önlenmesinde iç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetlerinin etkilidir” Sorusuna katılımcıların büyük çoğunluğu olumlu olarak bakmaktadır. Yani iç denetim faaliyetlerinin artırılması ve desteklenmesi hata ve hilenin önlenmesinde etkili olacaktır.
- “Türkiye’de bağımsız denetçilerin meslekli faaliyetlerini icra etmesine yeterince önem veriliyor” sorusuna verilen cevapta katılımcıların çoğunluğunun önem verildiği konusunda görüş birliğinde olduklarını görmekteyiz. Ancak bağımsız davranabilme ile Mesleki dikkat ve özen kısımlarında yüzdelik oranının düştüğü gözlemlenmektedir. Bağımsız denetçilerin faaliyetlerinde yeterince bağımsız davranamadıkları sonucu göze çarpmaktadır.
- Araştırma da “Türkiye’de genel olarak şirket yönetimleri bağımsız denetçileri ekonomik ilişkiler açısından etki altına alabilmektedir” sorusuna katılımcıların %60’ı bağımsız denetçilerin etki altına alındığı görüşünü savunmaktadır. Etkin bir bağımsız denetimin yapılabilmesi için son derece kritik bir önem taşımaktadır. Hem yasal hem, etik olarak bağımsız denetçilerin şirket yönetimi ile herhangi bir ticari faaliyetlerinin bulunmaması gerekir. Böyle bir durumda denetimlerin taraflı yapılacağı, yönetici kusurlarını görmezden geleceklerini, şirket içerisindeki hilelerden haberdar olacakları ancak bunu raporlarında yansıtmayacakları bilinmelidir.
- Araştırma kapsamında “Bağımsız denetçiler hile riskini belirlerken modern kurumsal risk yönetimi yöntemlerinden faydalanmalıdır” sorusuna katılımcıların %90’ı olumlu görüş belirtmiştir. Şirketlerin büyümesi ve iş alanlarının genişlemesi ile şirket faaliyetlerinin kontrol ve denetimi giderek zorlaşmaktadır. Özellikle şirket faaliyetlerinin gelişimi ile birlikte Bağımsız denetim uygulama yöntem ve tekniklerinin de aynı paralellikte gelişme göstermesi gerekiyor. Bunun için;
 - Bağımsız denetimle ilgili bilimsel çalışmaların artırılması, farklı ülkelerdeki bağımsız denetim kuruluşlarının teknik konularda birbirine destek vermesi,

- Uluslararası faaliyet yürüten işletmelerde denetimlerinin sadece tek bir kurum tarafından değil, faaliyet yürüttüğü ülkelerdeki bağımsız denetim kurumları ile birlikte ortak (Operasyonel) çalışma sağlanması için gerekli mevzuatların oluşturulması,
- Bağımsız denetim tekniklerin geliştirilmesi ve yeni tekniklerin bulunması için araştırma geliştirme faaliyetlerine önem verilmesi, artırılması, kaynak sağlanması ve faaliyetlerin eğitim kuruluşları tarafından desteklenmesi gerekir.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin öneminin kamuoyuna etkin bir şekilde ulaştırılabilmesi amacıyla yazılı ve görsel iletişim araçları vasıtasıyla reklam ve tanıtım faaliyetlerinin yapılması gerekmektedir. Bunun en önemli ayağını dernekleşme faaliyetlerinin artırılması oluşturmaktadır. Bu amaçla, Türkiye’de 1988 yılında kurulan Bağımsız Denetim Derneği (BDD) Bağımsız denetçileri bir araya getirerek aralarında mesleki ilişkileri güçlendirmek; mesleki uygulamada denetim ve muhasebe ilkelerinin esaslarının ve standartlarının oluşmasına, gelişmesine ve devamına katkıda bulunmaktadır. BDD üyelerinin mesleki yararlarını ve bağımsızlıklarını korumak gerekli tedbirleri alarak, uluslararası alanda mesleki çalışmalarını izlemek ve bu gelişmeler hakkında bilgilendirmektedir. BDD eğitim çalışmaları yaparak üyelerinin mesleki ilerlemelerine yardımcı olmak ve mesleğin nitelikli elemanlar tarafından yürütülmesini sağlayacak çalışmalarını organize etmek, bu nitelikteki çalışmalara katkıda bulunmaktadır. Dernek, bağımsız denetim mesleğinin niteliğini yükseltmek için teoriyi ve pratiği geliştiren çalışmalar yapmakta ve meslekle ilgili kamu ve özel kuruluşları nezdinde üyelerini temsil ederek ekonomik kalkınmanın sağlığı ve başarısı için zorunlu olan bağımsız denetim faaliyetlerini ülke yararına etkin kılmak için çalışmalar yürütmektedir.

Küresel rekabet şartları; hizmet kalitesinin üstünlüğü, iletişim olanaklarının etkin kullanımını, çağdaş yönelim anlayışını, hizmet de toplumsal güvenme sağlamayı ve kurumlar arası işbirliğini gerektirmektedir. Bu açıdan ülkemizde bağımsız denetim faaliyetleri küresel rekabete uyumlu bir şekilde gerçekleştirilmelidir.

KAYNAKLAR

- BULCA, H. YEŞİL, T. (2014) “*Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı*”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 1(2), ss.47-58, <http://optimumdergi.usak.edu.tr/>, Erişim Tarihi: 24.11.2014
- TARHAN MENĞİ, B. (2013) “*Hileli finansal raporlama*”, Beta yayıncılık, İstanbul
- ÇENGELER, K. (2014) “*Türkiye’de Mükellef Hakları*”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ağustos 2014, <http://www.vmhk.org.tr/>, erişim Tarihi: 20.12.2014
- YILDIZ, E. DERYA BASKAN, T. (2014) **Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan Sayısı, ss.1-18, <http://journal.mufad.org/>, Erişim Tarihi: 24.11.2014
- KIZILBOĞA, R. ÖZŞAHİN, F. (2013) **Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine Ve İç Denetçilere Katkısı**, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013, Cilt: 6, Sayı: 2, ss.220-236,
- ATMACA, M. (2012) “*Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi*”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt: XIV, Sayı: I, ss.191-205, <http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/>, Erişim Tarihi: 21.11.2014
- HATUNOĞLU, Z. KOCA, N. KILLI, M. (2012) “*İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması*”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 20, s. 169-189, <http://www.mku.edu.tr> , Erişim Tarihi: 20.11.2014
- İBİŞ, C. ÇATIKKAŞ, Ö. (2012) “*İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*”, Sayıştay Dergisi, Sayı:85, ss.95-121, Nisan-Haziran Sayısı <http://dergi.sayistay.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 23.11.2014
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2011) “*Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları*”, <http://www.gib.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 19.12.2014

- KORKMAZ, Z. (2011) “*Coso İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması*”, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, Aralık 2011, <http://www.esb.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 20.12.2014
- OKAY, S. (2011) “*Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*”, Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, KARAMAN
- KANDEMİR, C. (2010) “*Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Adana, <http://library.cu.edu.tr/>, Erişim Tarihi: 20.12.2014
- DEMİRYÜREK, C. (2010) “*İşletmelerde yapılan nakit hileleri, ortaya çıkartılması ve korunma yolları*”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Şubat, Sayı 74, <http://www.verginet.net/>, Erişim Tarihi: 20.12.2014
- GÜREDİN, E. (2010), “*Denetim ve Güvence Hizmetleri*”, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, 13. Baskı Türkmen Kitabevi
- ALAGÖZ, A. “*İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*”, Güncel İşletmecilik Konuları, <http://www.alialagoz.com.tr/>, Erişim Tarihi: 21.11.2014
- GÜRSOY, H. (2009) “*Muhasebe Hileleri*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 203, <http://www.ahmetbarlak.com/>, Erişim Tarihi: 20.12.2014
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2008) “*Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Uygulanması*”, Yayın No: 066, <http://www.gib.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 19.12.2014
- DEMİR, V. BAHADIR, O. (2007) “*Muhasebe Manipülasyonu*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:84, s. 103-119
- DUMAN, S. (2006), “*İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler Ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama*”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta
- DUMANOĞLU, D. (2005) “*Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi*”, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 20, Sayı 1, ss.347-358, <http://dosya.marmara.edu.tr/>, Erişim Tarihi: 23.11.2014
- ERGİNAY, A. (1998) “*Vergi Hukuku*”, 16. baskı, Savaş Yayınları, Ankara
- ERDOĞAN, M. ERKAN, M. ELİTAŞ, C. AYDEMİR, O. (2014). “*Muhasebe hilelerinin Denetiminde Benford Yasası*”, Gazi Kitabevi, Ankara

EKLER

EK-1 ANKET FORMU

Sayın İlgili;

Ekteki anket çalışması BDS -240 Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, Hilenin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Bağımsız Denetçi Algısı Üzerine yapılan Yüksek Lisans Tez Çalışması kapsamında araştırma olarak değerlendirilecektir.

Bu anket, hileli finansal tabloların üretilmesinde yasal mevzuatın durumu, iç denetim faaliyetlerinin etkinliği, Bağımsız denetim şirketlerinde çalışanlar ve bağımsız denetim çalışmalarıyla ilgili soruları kapsamaktadır.

Ekte sunulan ankette sizin en uygun gördüğünüz cevapları yazarak ankete katılmanızı rica ederiz. Ayıracağınız vakit için teşekkür eder, iyi çalışmalar dileriz.

Nuriye ÖZDEMİR

Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi

Ekteki anketi cevapladıktan sonra; nuriyeoz@gmail.com adresine göndermenizi rica ederim.

Teşekkürler

1. Türkiye'de yasal ve vergisel düzenlemeler hileli finansal tabloların üretilmesine olanak vermektedir.

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

2. Hata ve hilenin önlenmesinde iç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetlerinin etkili midir?

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

3. Bağımsız denetim şirketlerinde çalışanlar hakkındaki görüşlerinizi belirtiniz.

	Çok İyi	İyi	Orta
Mesleki eğitim ve yeterlilik			
Bağımsız davranabilme			
Mesleki dikkat ve özen			
Yeterli ve güvenilir kanıt toplama			

4. Türkiye'de bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini icra etmesine yeterince önem veriliyor.

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

5. Türkiye'de genel olarak şirket yönetimleri bağımsız denetçileri zaman açısından sınırlandırmaktadır.

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

6. Türkiye'de genel olarak şirket yönetimleri bağımsız denetçileri ekonomik ilişkiler açısından etki altına alabilmektedir

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

7. Türkiye'deki yatırımcılar, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasında bağımsız denetimin önemini bilmektedir.

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

8. Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri hemen yönetime bildirmelidir.

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

9. Bağımsız Denetçi tespit ettiği hileleri raporlamalıdır.

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

10. Hilenin ortaya çıkarılmasında Bağımsız Denetçiler İç denetim çalışmalarından faydalanmalıdır.

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

11. Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin geleneksel ve yeni teknikleri ne oranda kullandıkları, bu konudaki etkinliklerini yükseltmek amacıyla yeni gelişmeleri izleyip izlemedikleri kendilerince sorgulanmalı mıdır?

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

12. Bağımsız denetçiler Hile riskini belirlerken modern Kurumsal Risk Yönetimi yöntemlerinden faydalanmalı mıdır?

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

13. Türkiye’de halka açık işletmelerinin muhasebe sistemleri şeffaf mıdır?

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

14. Türkiye’de bağımsız denetime tabii olma zorunluluk kriterleri yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

15. Türkiye'de var olan yasal uygulamaların Hilelerin engellenmesinde ve ortaya çıkarılmasında ve gerek kamu gerekse de bağımsız denetim faaliyetlerinin yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

16. Türkiye'de İşletmelerde Hileli Finansal Tablo sayısı gün geçtikçe artmaktadır.

Tamamen Katılıyorum	Kismen Katılıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Emin Değilim	Fikrim Yok

Ankete katılım sağlayanlarla ilgili Kısım

Çalıştığınız Kurum	
Mesleki Tecrübeniz	<input type="radio"/> 2-5 <input type="radio"/> 5-10 <input type="radio"/> 10 ve üzeri
Eğitim Seviyeniz	<input type="checkbox"/> Orta öğrenim <input type="checkbox"/> Ön Lisans <input type="checkbox"/> Lisans <input type="checkbox"/> Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora
Mesleki Pozisyonunuz	
Mesleki Unvanınız	
Yaşınız	<input type="radio"/> 20-25 <input type="radio"/> 25-30 <input type="radio"/> 35-40 <input type="radio"/> 40 ve üzeri
Cinsiyetiniz	<input type="radio"/> Bayan <input type="radio"/> Bay

ÖZGEÇMİŞ

Nuriye ÖZDEMİR, 1986 İstanbul doğumlu. İlk orta ve Lise öğrenimini İstanbul'da yapmıştır. İlk olarak 2007 yılında Nevşehir Üniversitesi Hacı Bektaş'ı Veli MYO İşletme bölümünü bitirmiştir. 2011 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme bölümünde lisans eğitimini tamamlamıştır. 2013 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Başlatma Sınavında başarılı olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Stajyerliği unvanını almıştır. 2013 yılında Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetimi Bölümünde Yüksek Lisans Eğitimine başlamıştır. Eğitimine halen devam etmektedir. Bilgisayar Programlama ve Yönetim ve Liderlik sertifikaları bulunmaktadır.