

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

**MUHASEBE DENETİMİNDE  
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ  
DENETİME BAKIŞ AÇISI**

**Ali Deniz ENDEROĞLU**

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

**DANIŞMAN  
Yrd. Doç. Dr. Gönül KONAKAY**

**KOCAELİ, Temmuz 2016**

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

**MUHASEBE DENETİMİNDE  
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ  
DENETİME BAKIŞ AÇISI**

**Ali Deniz ENDEROĞLU  
(122008558)**

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

**DANIŞMAN  
Yrd. Doç. Dr. Gönül KONAKAY**

**KOCAELİ, Temmuz 2016**

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

**MUHASEBE DENETİMİNDE  
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ  
DENETİME BAKIŞ AÇISI**

**Ali Deniz ENDEROĞLU  
(122008558)**

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

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :  
Tezin Savunulduğu Tarih : 31.07.2016

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Gönül KONAKAY  
(Kocaeli Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Sami KARACAN  
(Kocaeli Üniversitesi)

Doç. Dr. Hakan TAŞTAN  
(Okan Üniversitesi)

**KOCAELİ, Temmuz 2016**

## ÖNSÖZ

Eski medeniyetlere kadar dayanan muhasebe uygulamaları ve karşılığında denetim faaliyetleri, modern zamanlarda daha da önemli hale gelmiştir. Bu önemi, yakın zamanda özellikle ABD ve AB’de faaliyet gösteren global şirketlerde yapılan muhasebe hileleri ve görevlerinden biri de bu tür hilelerin olup olmadığını ortaya çıkarma olan denetim firmalarının işlerini, hem etik hem de standartlara uygun yapmamış olması sonucu yaşanan skandallar daha da artırmıştır. ABD ve AB’de yapılan yasal düzenlemelere paralel ülkemizde de çalışmalar yapılmıştır. Bu durum, yeni TTK’nın yürürlüğe girmesi ve KGK’nın ihdas edilmesiyle yeni bir boyut kazanmıştır.

Her ne kadar denetim kapsamı daraltılmış ve birçok sıkıntı yaşansa da; denetim faaliyetlerinin içinde olma konusunda hem kanuni haklarından, hem bu işi yapabileceklerine olan inançlarından, hem de isteklerinden dolayı muhasebe meslek mensupları bu gelişmeler ışığında görev alma düşüncesine girmişlerdir.

Bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının bu düşüncelerinin karşılığı denetim uygulamalarına hazır olup olmadıkları, denetime bakış açıları, denetimin faydaları, yaşanabilecek sorunlar ve yapılması gerekenlerle ilgili bilimsel veri elde etmek ve bunların ışığında öneriler sunmak üzere yapılmıştır. Mesleki eğitime de katkısı olan bu çalışmanın tüm paydaşlara yarar sağlamasını dilerim.

Öncelikle bu eğitimi tavsiye eden üstatlarıma, hem tez konusunu seçmemde hem de çalışmalarım boyunca desteğini esirgemeyen danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Gönül KONAKAY’a, derslerimizde müfredatla birlikte tecrübelerini de paylaşan hocalarımızla birlikte tez çalışmamda da yardımcı olan ve tez savunmamda yer alan Doç. Dr. Hakan TAŞTAN’a, yine tez savunmama katılarak değerli zamanını ayıran ve katkılarından dolayı Prof. Dr. Sami KARACAN’a, dersler ve tez hazırlama aşamasında desteğini esirgemeyen iş arkadaşlarıma, anket formunu doldurarak düşüncelerini paylaşan tüm meslektaşlarıma ve buna katkı veren odamıza, KOÜ Hereke MYO muhasebe vergi uygulamaları programı öğrencilerine, sevgili çocuklarıma ve aileme teşekkür eder, sevgi ve saygılarımı sunarım.

Temmuz 2016

Ali Deniz Enderoğlu

# İÇİNDEKİLER

## SAYFA NO

ÖNSÖZ.....	İ
İÇİNDEKİLER.....	İİ
ÖZET.....	VI
ABSTRACT .....	VII
KISALTMALAR.....	VIII
ŞEKİL LİSTESİ.....	X
TABLO LİSTESİ .....	XI
BÖLÜM 1. GİRİŞ .....	1
BÖLÜM 2. MUHASEBE DENETİMİ.....	3
2.1. MUHASEBE VE DENETİMİN TANIMI .....	3
2.2. MUHASEBE DENETİM İLİŞKİSİ.....	5
2.3. MUHASEBEDE PAYDAŞ KAVRAMI.....	7
2.4. MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRLERİ .....	10
2.4.1. Amaçları Yönünden Denetim Türleri .....	10
2.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi .....	10
2.4.1.2. Uygunluk Denetimi .....	11
2.4.1.3. Faaliyet Denetimi .....	12
2.4.1.4. Özel Amaçlı Denetimler.....	14
2.4.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	15
2.4.2.1. Bağımsız Denetim .....	15
2.4.2.2. İç Denetim .....	15
2.4.2.3. Kamu Denetimi .....	16
2.5. DENETÇİLERİN TAŞIMASI GEREKEN ÖZELLİKLER .....	17
2.6. DENETÇİNİN GÖREV VE YETKİLERİ .....	18

<b>2.7. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI .....</b>	<b>19</b>
2.7.1. Bağımsız Denetimde Standartların Önemi.....	19
2.7.2. Genel Standartlar.....	19
2.7.2.1. Mesleki Eğitim ve Yetkinlik Standardı .....	20
2.7.2.2. Bağımsızlık Standardı .....	21
2.7.2.3. Mesleğin Gereklediği Dikkatin Gösterilmesi Standardı ....	21
2.7.3. Çalışma Alanı Standartları .....	21
2.7.3.1. Denetimi Planlama ve Gözetim Standardı.....	21
2.7.3.2. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı .....	22
2.7.3.3. Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı.....	22
2.7.4. Raporlama Standartları.....	23
2.7.4.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini Uygunluk Standardı.....	24
2.7.4.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı.....	24
2.7.4.3. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı.....	24
2.7.4.4. Görüş Bildirme Standardı.....	25
<b>BÖLÜM 3. MUHASEBE DENETİMİNDE HİLE .....</b>	<b>26</b>
<b>3.1. HİLENİN TANIMI.....</b>	<b>26</b>
<b>3.2. HİLENİN UNSURLARI .....</b>	<b>29</b>
<b>3.3. HİLE TÜRLERİ .....</b>	<b>30</b>
3.3.1. Kasti Hatalar.....	31
3.3.2. Kayıt Dışı İşlemler .....	31
3.3.3. İşlemden Önce veya Sonra Kayıt.....	31
3.3.4. Uydurma Hesaplar .....	32
3.3.5. Belge Sahtekârlığı .....	32
3.3.6. Bilançonun Maskelenmesi .....	32
<b>3.4. HİLE GRUPLARI .....</b>	<b>33</b>
3.4.1. Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler .....	33
3.4.2. Yönetim Hileleri.....	34
<b>3.5. HİLE YAPMA NEDENLERİ.....</b>	<b>35</b>
3.5.1. İşletme Yöneticileri Tarafından Yapılan Hilelerin Nedenleri .....	35

3.5.2. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hilelerin Nedenleri	37
3.5.3. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hilelerin Yapılma Şekilleri ve Önlenmesi	39
<b>3.6. FİNANSAL TABLOLARDAKİ HATA VE YOLSUZLUKLAR</b>	<b>40</b>
3.6.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması	41
3.6.2. Hileli Finansal Raporlama	42
3.6.3. Hatalar	45
<b>3.7. FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONU VE YÖNTEMLERİ</b>	<b>46</b>
3.7.1. Kar Yönetimi (Earnings Management)	49
3.7.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (Income Smoothing)	50
3.7.3. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları (Creative Accounting Practices)	50
3.7.4. Diğer Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemleri	52
3.7.4.1. Agresif Muhasebe (Aggressive Accounting)	52
3.7.4.2. Büyük Temizlik Muhasebesi (Big Bath Accounting)	53
3.7.4.3. Aldatıcı Finansal Raporlama (Fraudulent Financial Reporting)	53
3.7.4.4. Muhasebe Hata ve Usulsüzlükleri (Accounting Errors and Irregularities)	54
<b>3.8. MUHASEBE MANİPÜLASYONLARI</b>	<b>55</b>
<b>BÖLÜM 4. MUHASEBE DENETİMİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DENETİME BAKIŞ AÇISINI ÖLÇME AMAÇLI ANKET ÇALIŞMASI</b>	<b>61</b>
4.1. LİTERATÜR ÇALIŞMASI	61
4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI	64
4.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	65
4.4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ	65
4.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ	66
4.5.1. Güvenilirlik Analizi	66
4.5.2. Araştırmanın Bulguları	67
4.5.2.1. Demografik Bilgiler	67
4.5.2.2. Mesleki, Denetim ve Denetçilik Hakkında Bilgiler	70

4.5.2.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe-Bağımsız Denetim Alguları.....	72
4.5.2.3.a. Bağımsız Denetim Hakkındaki Görüşleri ve Değerlendirmeler .....	72
4.5.2.3.b. Karşılaşılabilecek Sorunlar Hakkında Görüşleri ve Değerlendirmeler .....	76
4.5.2.3.c. Bağımsız Denetimin Faydaları ile Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önleme Değerlendirmeleri.....	78
4.5.2.3.d. Bağımsız Denetimin Başarılı Olabilmesi ve Yapılması Gerekenler Hakkında Görüşleri ve Değerlendirmeleri	83
4.5.2.3.e. Denetçi Belgesine Sahip Olan ve Olmayan Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Görüşlerine Ait Levene Testi Sonuçları.....	87
4.5.2.4. Muhasebe Meslek Mensuplarından Denetim Faaliyetlerinde Bulunmuşların Denetim Faaliyetlerindeki Sorunlar Hakkındaki Görüşleri ve Değerlendirmeleri .....	94
4.5.2.4.a. Denetim Faaliyetlerinde Müşteri İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar .....	94
4.5.2.4.b. Denetim Faaliyetlerinde Mevcut Politika ve Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar .....	97
4.5.2.4.c. Denetim Faaliyetlerinde Bağımsızlığı Olumsuz Etkileyen Sorunlar.....	99
<b>BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>101</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>109</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>116</b>
<b>EK A ANKET FORMU.....</b>	<b>117</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>121</b>



# ÖZET

## MUHASEBE DENETİMİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DENETİME BAKIŞ AÇISI

Çalışmanın temel amacı, Kocaeli ilinde 2015 yılında faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe denetiminde denetime bakış açılarını ölçmek ve literatüre katkı sağlamaktır.

Bu kapsamda Özçelik ve arkadaşlarının (2014) hazırladığı *muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açılarını ve farkındalıklarını ortaya koymaya yönelik anket formu* temel alınmış ve benzeri anketlerle birlikte uzman görüşleri alınarak anket formu belirlenen amaç doğrultusunda düzenlenerek Kocaeli ilinde faaliyette bulunan 477 muhasebe meslek mensubuna uygulanmıştır. Anketin Cronbach Alfa katsayısı 0,927 olarak hesaplanmıştır. Anket çalışması 01.04.2015- 31.12.2015 tarihleri arasında yapılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki, denetim yeterlilikleri, denetime bakış açıları, hile ve muhasebe manipülasyonlarını değerlendirmeleri tespit edildikten sonra, yapılan Levene Testi çalışmasıyla denetim belgesine sahip olanlar ile olmayanların denetime bakış açılarındaki farklılıklar tespit edilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe Denetimi, Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim, Denetim Standartları, Hile, Muhasebe Manipülasyonu, Muhasebe Meslek Mensupları.

**Tarih:** Temmuz 2016

# ABSTRACT

## ACCOUNTING PROFESSIONALS' PERSPECTIVE ON AUDIT IN ACCOUNTING AUDIT

The primary purpose of the study is to measure the perceptions of the members of accounting profession carrying on business in Kocaeli in 2015 on the accounting audit and to contribute to the literature.

The questionnaire form for *revealing the perspectives and awareness of accounting profession members for the current developments in the field of independent auditing* prepared by Özçelik et al. (2014) in this context was used as a base and the questionnaire forms prepared in accordance with the determined purpose after receiving expert opinions along with similar questionnaires were administered to 477 accounting profession members carrying on business in the province of Kocaeli. The Cronbach's Alpha coefficient of the questionnaire was calculated as 0,927. The questionnaire was conducted between the dates of 01.04.2015 and 31.12.2015. After the determination of the professional auditing competence of the members of the profession, their perspective on the audit and their evaluation of fraud and accounting manipulation, differences in the auditing perspectives of those who received the audit document as a result of the Levene Test and those who did not were determined.

**Key Words:** Accounting Audit, Independent Auditor, Independent Audit, Auditing Standards, Fraud, Accounting Manipulation, Accounting Professionals.

**Date:** July 2016

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>ACFE</b>	: Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners)
<b>age.</b>	: Adı Geçen Eser
<b>AICPA</b>	: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Örgütü (American Institute of Certified Public Accountants)
<b>ASB</b>	: Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board)
<b>BD</b>	: Bağımsız Denetçi
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
<b>BDS</b>	: Bağımsız Denetim Standartları
<b>CEO</b>	: İcra Kurulu Başkanı (Chief Executive Officer)
<b>EPDK</b>	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
<b>E.T.</b>	: Erişim Tarihi
<b>GKGDS</b>	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
<b>GKGMİ</b>	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<b>hk.</b>	: Hakkında
<b>IAASB</b>	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board)
<b>IAS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
<b>IFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
<b>INTOSAI</b>	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions)
<b>ISA</b>	: Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing)

<b>İMKB</b>	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme
<b>KSMMMO</b>	: Kocaeli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>md.</b>	: Madde
<b>MYO</b>	: Meslek Yüksek Okulu
<b>NYSE</b>	: New York Menkul Kıymetler Borsası (The New York Stock Exchange)
<b>SM</b>	: Serbest Muhasebeci
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>SPSS</b>	: Sosyal Bilimler İstatistik Programı (Statistical Package for the Social Sciences)
<b>SSK</b>	: Sosyal Sigortalar Kurumu
<b>STK</b>	: Sivil Toplum Kuruluşları
<b>TDS</b>	: Türkiye Denetim Standartları
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>TDHP</b>	: Tek Düzen Hesap Planı
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TİDE</b>	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>vb.</b>	: ve benzeri
<b>vd.</b>	: ve diğerleri
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir

# ŞEKİL LİSTESİ

## SAYFA NO

Şekil 2.1. İşletmenin Paydaşları Şeması .....	8
Şekil 2.2. Paydaşa Değer Katkısı .....	8
Şekil 3.1. Hile Üçgeni .....	38



# TABLO LİSTESİ

## SAYFA NO

<b>Tablo 2.1.</b> Muhasebe - Denetim İlişkisi .....	<b>6</b>
<b>Tablo 3.1.</b> Muhasebe Hataları ve Ortaya Çıkış Nedenleri .....	<b>56</b>
<b>Tablo 3.2.</b> UFRS'nin Finansal Raporlamaya Etkisi.....	<b>60</b>
<b>Tablo 4.1.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyet Dağılımı.....	<b>67</b>
<b>Tablo 4.2.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Grupları.....	<b>67</b>
<b>Tablo 4.3.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Durumları .....	<b>68</b>
<b>Tablo 4.4.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Grubu Dağılımı.....	<b>68</b>
<b>Tablo 4.5.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Yılları .....	<b>69</b>
<b>Tablo 4.6.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Yerleri.....	<b>69</b>
<b>Tablo 4.7.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhtelif Mesleki Bilgi Seviyeleri.....	<b>70</b>
<b>Tablo 4.8.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki ve Bağımsız Denetçilik Hakkında Cevapları .....	<b>70</b>
<b>Tablo 4.9.</b> Bağımsız Denetim Eğitimleri Hangi Kurum Tarafından Verilmelidir?.....	<b>71</b>
<b>Tablo 4.10.</b> Tüm Sermaye İşletmelerinin Bağımsız Denetime Tabi Olması Kaç Yıl Sonra Gerçekleşmelidir?.....	<b>71</b>
<b>Tablo 4.11.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Hakkındaki Görüşleri Değerlendirmeleri .....	<b>72</b>
<b>Tablo 4.12.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Hakkında Değerlendirmelerinin Frekans Dağılımı .....	<b>74</b>
<b>Tablo 4.13.</b> Bağımsız Denetim Faaliyetlerinde Karşılaşılabilecek Sorunlar Hakkında Görüşlerin Değerlendirmeleri .....	<b>76</b>

<b>Tablo 4.14.</b> Bağımsız Denetim Faaliyetlerinde Karşılaşılabilecek Sorunlar Hakkında Değerlendirmelerin Frekans Dağılımı .....	<b>77</b>
<b>Tablo 4.15.</b> Bağımsız Denetimin Faydaları ile Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önleme Konusundaki Görüşleri.....	<b>79</b>
<b>Tablo 4.16.</b> Bağımsız Denetimin Faydaları ile Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önleme Hakkındaki Değerlendirmelerin Frekans Dağılımı .....	<b>81</b>
<b>Tablo 4.17.</b> Bağımsız Denetimin Başarılı Olabilmesi ve Yapılması Gerekenler Hakkında Görüşleri .....	<b>83</b>
<b>Tablo 4.18.</b> Bağımsız Denetimin Başarılı Olabilmesi Hakkında Değerlendirmelerin Frekans Dağılımı.....	<b>85</b>
<b>Tablo 4.19.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>Kobi / Büyük İşletme Ayrımı Yapılmaksızın Tüm Sermaye İşletmelerinde Bağımsız Denetim Zorunlu Olmalıdır</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması .....	<b>87</b>
<b>Tablo 4.20.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>Bağımsız Denetim; Tarafsız, Doğru ve Güvenilir Mali Tabloların Hazırlanması ve Finansal Bilgi Manipülasyonlarının Önlenmesinde; Çok Önemlidir</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması .....	<b>88</b>
<b>Tablo 4.21.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>Bağımsız Denetim Kurumsal Yönetime Katkı Sağlar</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması .....	<b>88</b>
<b>Tablo 4.22.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>Bağımsız Denetim Tüm Ortakların Haklarının Korunmasına Katkı Sağlar</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması.....	<b>89</b>
<b>Tablo 4.23.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>Bağımsız Denetim Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılmasına Katkı Sağlar</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması.....	<b>89</b>
<b>Tablo 4.24.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>- Muhasebe Vergi İçindir- Anlayışı Bağımsız Denetim ile Değişecektir</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması .....	<b>90</b>
<b>Tablo 4.25.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>Bağımsız Denetimin Etkinliği, Kanuni Yaptırımların Gücüne Bağlıdır</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması.....	<b>90</b>
<b>Tablo 4.26.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>Bağımsız Denetim Etkinliği Etik Değerlerin Ön Plana Çıkarılmasına Bağlıdır</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması .....	<b>91</b>

<b>Tablo 4.27.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>Denetim Kuruluşunun Bağımsız Denetim Ücretini Bir Aracı Kurumdan Alması Denetimin Kalitesini Arttırır</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması .....	<b>91</b>
<b>Tablo 4.28.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>TMS/TFRS Kullanımı Bağımsız Denetimi Kolaylaştıracaktır</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması.....	<b>92</b>
<b>Tablo 4.29.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>Bağımsız Denetim; İşletmelerin, Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Azaltacaktır</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması .....	<b>92</b>
<b>Tablo 4.30.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>Bağımsız Denetim, Risklerin Erken Saptanması ve Yönetilmesine Katkı Sağlar</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması .....	<b>93</b>
<b>Tablo 4.31.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>Bağımsız Denetim Hususunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı Uyum İçinde Çalışmalıdır</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması .....	<b>93</b>
<b>Tablo 4.32.</b> Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “ <i>Denetim İle İlgili Gerekli Tüm Destekleyici Yasal Düzenlemeler Tamamlanmalıdır</i> ” İfadesine Katılım Farklılaşması .....	<b>94</b>
<b>Tablo 4.33.</b> Denetim Faaliyetlerinde Müşteri İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar Tablosu.....	<b>95</b>
<b>Tablo 4.34.</b> Müşteri İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar İle İlgili Frekans Dağılımı ....	<b>95</b>
<b>Tablo 4.35.</b> Denetim Faaliyetlerinde Mevcut Politika ve Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar Tablosu .....	<b>97</b>
<b>Tablo 4.36.</b> Mevcut Politika ve Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar İle İlgili Frekans Dağılımı.....	<b>98</b>
<b>Tablo 4.37.</b> Denetim Faaliyetlerinde Bağımsızlığı Olumsuz Etkileyen Sorunlar Tablosu.. .....	<b>99</b>
<b>Tablo 4.38.</b> Bağımsızlığı Olumsuz Etkileyen Sorunlar İle İlgili Frekans Dağılımı ...	<b>100</b>



# BÖLÜM 1. GİRİŞ

Muhasebe bilgilerinin kaliteli olması, bilgi kullanıcılarının ve karar vericilerin doğru, gerçekçi ve isabetli karar vermelerinde çok önemlidir. Bu çalışmada muhasebe bilgilerinin kalitesini etkileyen faktörler hakkında bilgi verildikten sonra, bu kaliteyi zedeleyebilecek durumlar ortaya konmaya çalışılmıştır. Muhasebe bilgisinin kalitesini etkileyecek unsurların en önemlilerinden birisi de “hile”dir. Bu açıdan çalışmada üzerinde durulan ikinci ana konu hile olmuştur. Buradan hareketle hilelerin neler olduğu, özellikleri ile finansal bilgi manipülasyonları ve nasıl yapılabilecekleri konularında bilgiler verilmeye çalışılmıştır.

Hilelerin önlenmesinde; muhasebe faaliyetlerinin başarıyla sürdürülebilmesi için, yönetim kurulu, denetim komitesi, iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve üst yönetim arasında tam bir işbirliği olması gerekmektedir. Hilenin doğası gereği gizli sürdürülen bir faaliyet olması ve meydana geldikten sonra tespitinin her zaman mümkün olmaması sebebiyle işletmelerin hilenin oluşumunu baştan engellemesine yönelik politikalar geliştirmesi gerekmektedir. Hilenin engellenmesine yönelik politikalar; hile faaliyeti gerçekleşirse tespitinin yapılacağına ve ağır yaptırımları olacağı yönünde muhasebeyle iç içe olan tüm çıkar gruplarını iknaya yönelik olmalıdır. Hileyi daha gerçekleşmeden önlemeye yönelik olarak yürütülen politikaların işletmelerde var olması, hile tespiti ve hilenin doğuracağı sonuçlardan çok daha düşük maliyetlidir.

Denetim faaliyetleri tam burada önemli bir görev üstlenerek, özellikle hilelerin, finansal bilgi manipülasyonlarının olup olmadığı hakkında karar vericilere makul bir güvence vermektedir. Bu makul güvencenin ise bağımsız ve uzman kişiler tarafından verilmesi önemlidir. Bu önem, ABD’de Enron’la başlayan ve Avrupa’da Parmalat gibi birçok paydaşı ilgilendiren şirketlerde yapılmış muhasebe hileleri ve denetim skandallarının olması ile daha da artmıştır. ABD’de ve paralel zamanlarda Avrupa’da ve Türkiye’de yeni yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Tüm bu bilgiler ışığında yaptığımız ve sonuçlarını sunduğumuz araştırma ile, Kocaeli ilinde 2015 yılında faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının

muhasebe denetiminde denetime bakış açılarını ortaya çıkarmak hedeflenmiştir. Bu amaçla Kocaeli ilinde 2015 yılında faaliyet gösteren 477 muhasebe meslek mensubunun bu konudaki algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterlilikleri tespit edildikten sonra, denetim belgesine sahip olanlar ile olmayanların denetime bakış açılarındaki farklılıklar Levene Testi ile ortaya konulmuştur.

Araştırmanın birinci bölümü muhasebe meslek mensuplarına ilişkin demografik özellikleri tespit etmeye yönelik sorulardan, ikinci bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim ve denetçilik hakkındaki görüşlerini öğrenmeye yönelik sorulardan oluşmuştur. Üçüncü bölüm muhasebe meslek mensuplarının muhasebe-bağımsız denetim hakkındaki algılarını değerlendirmeye ve muhasebe denetimiyle finansal bilgi manipülasyonlarını önlenmesine yönelik ifadelerin değerlendirilmesinden oluşmaktadır. Son bölüm ise muhasebe denetiminde bulunmuş olan muhasebe meslek mensuplarının denetimde, müşteri işletmeden kaynaklanan sorunlar, mevcut politika ve düzenlemelerden kaynaklanan sorunlar ve bağımsızlığı olumsuz etkileyen sorunlara yönelik görüşlerini ölçen ifadeleri kapsamaktadır.

## BÖLÜM 2. MUHASEBE DENETİMİ

### 2.1. MUHASEBE VE DENETİMİN TANIMI

Muhasebenin temel amacı, bir ekonomik varlık hakkında karar vericilere kararlarında kullanabilecekleri doğru güvenilir bilgileri sağlamaktır. <sup>1</sup>

Muhasebe bir sistem olarak bazı aşamalardan geçerek, bilgi edinme ve iletişim işlevi, raporlama işlevi, yönetimi destekleme işlevi ve dış çevre ilişkileri gibi birtakım işlevleri aktif olarak tamamlamaktadır. Özet olarak, işletmeye ilişkin tüm faaliyetlerde, iç bilgi gereksinimlerinin karşılanması, ölçme ve kontrol işlevinin yerine getirilmesi ve raporlama için gerekli bilgilerin sağlanması işlevlerinin yerine getirilebilmesi için muhasebe sistemine gerek duyulur. <sup>2</sup>

Türk Dil Kurumu denetlemeyi, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek, kontrol etmektir” şeklinde tanımlamıştır. <sup>3</sup>

Dar anlamda muhasebe denetimi ise, mali tabloların ve muhasebe kayıtlarının incelenmesidir. Genel anlamda muhasebe denetimi ise, bir işletmede arzulanan amaca varılıp varılmadığını veya hangi ölçüde varıldığını araştırmaktır. <sup>4</sup>

Denetim, olması gerekenle olanın karşılaştırılması, aradaki olumsuz farkların belirlenerek düzeltici tedbirlerin alınmasıdır. <sup>5</sup>

Genel olarak muhasebe denetimi; belli bir iktisadi birim veya döneme ait bilgilerin, önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor sunmak amacı ile bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen delil toplama ve toplanan delilleri değerlendirme çalışmasıdır. <sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Ferruh Çömlekçi, Münevver Yılcı, Nurten Erdoğan, Saime Önce, Seval Kardeş Selimoğlu, Ergün Kaya, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üni. Yayınları, 4.Baskı, Eskişehir, 2009, s.3.

<sup>2</sup> Sami Karacan, *Muhasebe*, Orion Kitabevi, Kocaeli, 2010, s. 19.

<sup>3</sup> www.tdk.gov.tr

<sup>4</sup> Didem Özçelik, *Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015, s. 4.

<sup>5</sup> İsmet Mucuk, *Modern İşletmecilik*, Türkmen Kitabevi, 15. Baskı, İstanbul, 2005, s. 171.

<sup>6</sup> Sami Karacan, *Muhasebe Denetimi ve Maddi Duran Varlıkların Denetimi*, Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:1, Kocaeli, 1998, s. 3.

Denetim kavramının, günümüz uygulamalarında yoklama, kontrol, revizyon, inceleme, teftiş, murakabe, tahkik, muayene, araştırma, gözleme, sınama ve gözetleme gibi kavramlarla ifade edilmeye çalışılan hizmetler yerine de kullanıldığı görülmektedir.<sup>7</sup>

Denetim, önceden belirlenmiş çeşitli kriterlere göre olması gerekenle gerçekleşen faaliyetlerin tutarlı olarak karşılaştırılma sürecidir.<sup>8</sup>

Pek çok kişi ve kaynak tarafından çeşitli şekillerde ifade edilmekte olan denetim için kapsamlı bir tanım yapmak gerekirse; denetim;<sup>9</sup>

- Denetimin konusunu oluşturan muhasebe verilerini – gerçekleşmiş ekonomik faaliyet ve olayların o anki sonuçlarını yani olanı belirlemek,
- Olması gereken ile gerçeklik, tamamlılık, doğruluk, açıklık, tarafsızlık, kanunilik olarak adlandırılan denetim ilkelerine göre genel kabul görmüş denetim standartları (GKGDS) çerçevesinde delillere dayanarak karşılaştırmak,
- Gelecekteki hataları önlemek amacıyla yapılmakta olan denetime özgü ölçütler ve standartlar geliştirerek, kişi ve kurumların gelişmesine, mali yönetim ve müteşebbislerin işletmeye yaptıkları yatırımın geleceği konusunda bilgilendirilmeleri ve mali kontrol sistemlerinin yani muhasebe denetiminin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine yardımcı olacak denetim tekniklerini kullanarak olan ile olması gereken arasındaki sapmaları belirlemek,
- Elde edilen sonuçları ve bulguları kullanarak tarafsız bir yargı veya sonuca ulaşmak ve sonuçta, denetçinin ilişkide bulunduğu gruplara iletmek için kullanılan sistematik bir süreç olarak ifade edilebilir.

---

<sup>7</sup> Bayram Aslan, *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim*, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2008, s. 4.

<sup>8</sup> Robert K. Mautz, *Discussion of Audit Recommendations and Management Auditing: A Case Study, and Some Remarks*, *Journal of Accounting Research* Vol. 4, (152-156), 1966, p. 152.

<sup>9</sup> Murat Erdoğan, *Muhasebe Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği*, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, S:5 (51-63), 2002, s. 55-56.

## 2.2. MUHASEBE DENETİM İLİŞKİSİ

Muhasebenin amacı bilgi sunmaktır ve bu görevini önemli ölçüde hazırlanan finansal tablolar aracılığı ile yerine getirir. Herhangi bir işletmede muhasebe bilgi sistemi üç önemli işlevi yerine getirir: <sup>10</sup>

- Faaliyetler ve işlemler hakkındaki verileri toplar ve kaydeder,
- Planlama, uygulama ve kontrol faaliyetleri için karar vermede kullanılmak üzere veriyi işleyerek bilgiye dönüştürür,
- Organizasyonun varlıklarını korumak için gerekli kontrolleri sağlar. Bu kontroller, ihtiyaç duyulduğu zaman doğru ve güvenilir verilere sahip olunmasını sağlar.

Denetim; muhasebe tarafından sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını tespit etmek ve bir görüş bildirmektir. Yapılış şekli ve amaç itibarı ile birbirinden farklı olan bu iki faaliyetin ortak noktası, finansal bilgilerin üretilmesi ve denetlenmesinde ortak ölçütlerin esas alınmasıdır. Bu ölçütler, finansal raporlamada esas olan standartlardır. <sup>11</sup>

Mali tabloların hazırlandığı muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ile bu tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim sürecinin amaçları ve yöntemleri arasında önemli farklılıklar vardır. Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı; denetleme ise, muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır. Muhasebe denetimi, muhasebenin eksikliklerini ve aksayan yönlerini ortaya çıkaran bir fonksiyon üstlenmektedir. Sonuç olarak, muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe de sağlamasızdır. <sup>12</sup>

Muhasebeci ve denetçilik meslekleri karşılaştırıldığında; en önemli farklılıklardan biri, muhasebe işini yürüten kişilerin denetim işlevinde bulunmamasıdır. Diğer bir farklılık da denetim yapacak olan meslek mensuplarının da denetleyeceği finansal bilgilerin oluşturulmasında görev almamış olmasıdır. <sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> Orhan Ünal, *Değişen Finansal Bilgi İhtiyacı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin Finansal Bilgi Üzerine Etkisi*, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt: 50 Sayı: 584 (23-37), 2013, s. 24.

<sup>11</sup> Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMMO, Yayın No: 130, İstanbul, 2009, s. 18.

<sup>12</sup> Gülcan İren, *Firma Başarısızlıklarını Önlemede Muhasebe ve Muhasebe Denetiminin Rolü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s. 64.

<sup>13</sup> Kavut, Taş ve Şavlı, (2009), s. 19.

**Tablo 2.1. Muhasebe - Denetim İlişkisi**

MUHASEBE	DENETİM
Finansal nitelikli verilerin kaydedilmesi	Finansal nitelikli verilerin doğruluğunun incelenmesi
İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal mevzuata uygun yapılması	Yapılan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal mevzuata uygunluğunun incelenmesi
Muhasebe standartlarından yararlanır	Denetim standartlarından yararlanır
Finansal tabloların hazırlanması	Finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi
Finansal tabloların ilgililere sunulması	Denetim raporunun ilgililere sunulması

(Kaynak: Kavut, Taş ve Şavlı, s.19)

Görüldüğü gibi muhasebenin ürünü olan finansal tablolar denetimin konusunu, bu tabloların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamaya yarayan muhasebe ilkeleri de denetimin ölçütünü oluşturmaktadır.<sup>14</sup>

Muhasebe denetimi alanındaki gelişmeleri dört aşamada gruplayabiliriz:<sup>15</sup>

**I. Aşama:** Muhasebe kayıt ve belgelerinde hata ve hile olup olmadığını araştırarak ortaya koyma amacı ile yapılan “Belge denetimi”,

**II. Aşama:** Mali tablolarda, özellikle bilançoda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmak amacı ile yapılan “Mali tabloların denetimi”,

**III. Aşama:** Bir işletmenin uyguladığı muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin, bu sistem içinde hazırlanmış olan mali tabloların güvenilirliğinin bir göstergesi olduğunu kabul eden “Sistemlere dayalı denetim”,

**IV. Aşama:** Sadece muhasebe çalışmalarının değil aynı zamanda muhasebe dışındaki diğer işletme faaliyetlerinin de etkinlik ve etkenlik bakımından değerlendirilmesini kapsayan “Faaliyetsel denetim veya yönetim denetimi”.

<sup>14</sup> Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli, Ganite Kurt, Şaban Uzay, Ali Alagöz, Serap Yanık (Ed. Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay), *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, (2008), (1-7) s.3.

<sup>15</sup> Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, G.G. 2.Baskı, İstanbul, 1999, s. 17-18.

## 2.3. MUHASEBEDE PAYDAŞ KAVRAMI

Türkçe yazında bazı yazarlar tarafından “etkileşen” olarak ifade edilen Arslan (2001), paydaş kavramını ilk olarak ortaya atan Dill (1975) olmasına rağmen, bu kavramın stratejik yönetim literatürüne girmesinde Freeman’ın (1984) katkıları bulunmaktadır. Freeman ve Reed (1983) paydaş kavramını şirketin amaçlarına ulaşmasını etkileyen veya bundan etkilenen herhangi bir kişi veya grup olarak tanımlamaktadır. Yapılan son çalışmalar ile işletmelerin paydaşları; müşteriler, çalışanlar, sermayedarlar (şirket sahipleri), rakipler, tedarikçiler, toplum, devlet, finansörler ve çevre olarak belirlenmiştir.<sup>16</sup>

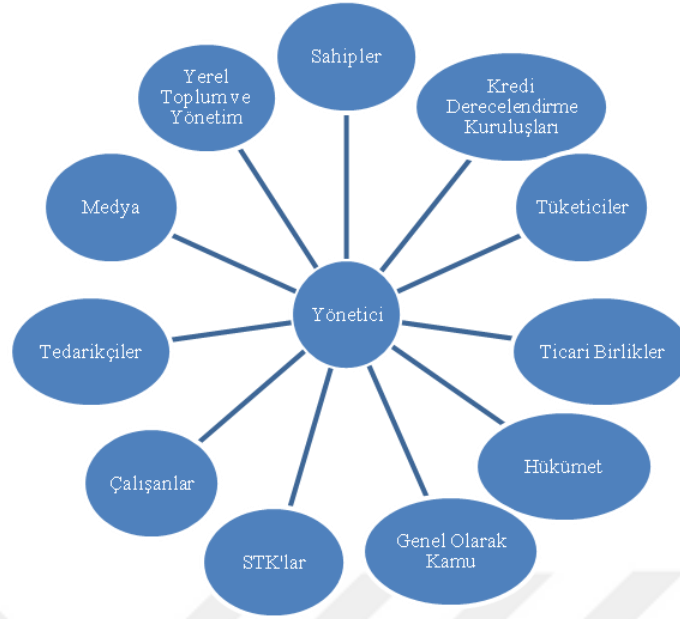
Bir işletmenin başarısındaki çıkarı ya da planı olan paydaşlar şu şekilde sıralanabilir:<sup>17</sup>

- Sahipler / Hisse Senedi Sahipleri
- Ticari Birlikler, Ticaret ve Sanayi Odaları
- Yerel Toplum ve Yerel Yönetim
- Tedarikçiler
- Hükümet
- Çalışanlar
- Genel Anlamda Kamu
- Tüketiciler
- Kredi Derecelendirme Kuruluşları
- Medya
- STK (Sivil Toplum Kuruluşları)

---

<sup>16</sup> Elif Temel Karabulut, Mehmet Ali Köseoğlu, İşletmelerin *Misyon İfadelerinde Paydalara yer var mı?: İMKB Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S:27 Ağustos (191-198), 2010, s. 192.

<sup>17</sup> Ali Akdemir (Ed. Ali Akdemir), *Stratejik Yönetim*, Orion Yayınevi, Ankara, 2016, s. 23.



**Şekil 2.1. İşletmenin Paydaşları Şeması**

(Kaynak: Miller, Alex (98), *Strategic Management*, Irwin/McGraw-Hill, Third Ed., USA, p.5.)

Yukarıdaki şekilde ilginç gelebilecek olan unsur kredi derecelendirme kuruluşları olabilir. Ancak son yıllarda özellikle Standard & Poor's, Moody's ve Fitch gibi kredi derecelendirme kuruluşlarının verdiği notlar başta hükümetleri, yerel yönetimleri etkilemektedir. Bu nedenle paydaşlara dâhil edilmeleri gereklidir. Paydaşlara değer yaratmak amacını tek tek paydaşlar bağlamında şu şekilde şematize edebiliriz:

PAYDAŞ	DEĞER
Sahipler	Hisse senedi fiyatı ve kar payı
Tüketiciler	Kaliteli ve ucuz ürün-hizmetler
Çalışanlar	İstihdam, ücret, kişisel gelişim imkanları
Tedarikçiler	Satış geliri büyüme olanağı
Lokal toplum	İş ve istihdam, ekonomik gelişme
STK'lar	Sivil katılım, bağışlar, sponsorluk
Hükümet ve devlet	Vergi, yatırım
En genelde kamu	Ekonomik istikrar, güven ve çevre koruma
Ticari birlikler	Politik güç, faaliyet için finansman
Kredi derecelendirme kuruluşları	Finansal, Yönetimsel performans, değ. verileri
Medya	Yenilik haberleri

**Şekil 2.2. Paydaşa Değer Katkısı**

(Kaynak: Miller, Alex (98), *Strategic Management*, Irwin/McGraw-Hill, Third Ed., USA, p.-6.)



Ortaklar, müşteriler, tedarikçiler, bankalar, kamu kurumları gibi çeşitli çıkar gruplarının; yönetimin etkinlik ve verimliliğini değerlendirerek işletme hakkında görüş sahibi olması, işletmenin varlık yapısı, belirli bir dönem içindeki satış cirosu gibi bilgilerin yanı sıra bu bilgilerin dönemsel değişimlerini görebilmeleri açısından mali tablolar oldukça önemlidir. Bu nedenle, hisse senetleri halka arz edilmiş şirketler başta olmak üzere tüm işletmelerde yönetimin başlıca görevi güvenilir mali bilgi sağlamaktır. İşletme faaliyetlerini fiilen kontrol etme şansı bulunmayan çıkar grupları; işletme yönetimi, mali tablolar üzerinde tam bir kontrole sahip olduğunda, bu tabloların güvenilirliğini sorgulayabilirler. İşletme yöneticilerinden biri veya birkaçı kasıtlı olarak kendi çıkarları doğrultusunda hileli mali tablolar sunabilir.<sup>18</sup>

Muhasebe bilgi sisteminde oluşturulan bilgiler, belli zaman aralıklarıyla finansal raporlar aracılığıyla ortak bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere çeşitli bilgi kullanıcılarına iletilmektedir. Finansal raporlamanın amacı, “mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara, işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak” şeklinde ifade edilmektedir.<sup>19</sup>

Finansal tablolar çıkar gruplarının faydalarını maksimize edecek şekilde hazırlanarak kamuyu aydınlatma görevini yerine getirmeyi amaçlayan iletişim araçlarıdır. Şirketler gerek yatırımcılara, gerek devlete ve gerekse üçüncü kişilere belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin sonuçlarını ve genel durumlarını raporlamaktadırlar. Hangi amaçla kullanılırsa kullanılsınlar, işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken tek bir amaca yönelik olarak değil, bütün paydaşların ihtiyaçlarını karşılayabilecek şekilde hazırlamaları gerekmektedir.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Hasan Türedi, Ümmügülüm Alıcı, *Mali Raporlama Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Önemi*, Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Sayı: 11 Cilt: 6 Temmuz (119-133), 2014, s. 120.

<sup>19</sup> Mahmut Karğın, Rabia Aktaş, Nuray Demirel Arıcı, *Kurumsal Yönetimin Finansal Raporlama Kalitesindeki Rolü: Borsa İstanbul Üzerine Karşılaştırmalı Bir Uygulama*, Yönetim ve Ekonomi Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Sayı: 2 Cilt:22 (501-520), 2015, s. 506.

<sup>20</sup> Eymen Gürel, Gürol Durak, *İşletmesel Raporlama*, Mali Çözüm İSMMMO, Mart - Nisan, 2014, s. 46.

## 2.4. MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRLERİ

Muhasebe denetimi literatürde çeşitli yönlerden sınıflandırılmaktadır. Çoğunlukla iki tür sınıflandırılma yapılmaktadır. Bunlar; yapıma amacına ve denetçinin statüsüne göre denetim türleridir. Aşağıda bu sınıflandırmalar kısaca açıklanmaktadır.

### 2.4.1. Amaçları Yönünden Denetim Türleri

Muhasebe denetimleri işletmenin paydaşlarına alacakları kararlarda yardımcı olmak amacıyla dört türde yapılabilir. Amaçlarına göre denetim türleri; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimler olmak üzere dört bölüme ayrılabilir. Bu denetim türleri aşağıda kısaca ele alınmıştır.

Bağımsız denetim, denetim çalışmanın kapsamına göre üç başlıkta incelenmektedir:<sup>21</sup>

- Finansal denetim (finansal tabloların denetimi)
- Uygunluk denetimi (usul denetimi)
- Faaliyet denetimi (performans denetimi)

#### 2.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar inceleme konusu yapıldığı için “mali tablolar denetimi” ismi kullanılmaktadır. Bazen de “mali denetim” denildiğine tanık olunmaktadır. Ancak çoğu kez mali denetim ile kastedilen vergi denetimidir. Mali denetim muhasebe denetiminden farklıdır. Vergi denetiminde inceleme konusu vergi matrahıdır. Mali tabloların tamamı değil, özellikle vergi matrahını etkileyen olaylar inceleme konusu yapılır. Yani değerlendirme ölçütü muhasebe denetiminden farklıdır ve vergi yasalarıdır.<sup>22</sup>

Mali tablolar denetiminde: Bir işletmenin mali tablolarının; finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Selimoğlu, Uzay vd., (2008), s. 6.

<sup>22</sup> Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2008, s. 10.

<sup>23</sup> Erdal Demir, *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Yeri, Önemi ve Sivas ili Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2012, s. 9-10.

Finansal denetim bir işletmeye ilişkin finansal tabloların belirli muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüşe ulaşmak amacıyla finansal tabloların denetimini kapsar.<sup>24</sup>

İşletmelerin finansal raporlarını denetleyen denetim şirketlerinin büyük denetim şirketlerinden birisi olması durumunda finansal raporlama kalitesinin daha yüksek olacağı düşüncesi kabul edilmektedir. Bu düşüncenin altında yatan temel varsayım büyük denetim şirketlerinin olası bir hatalı raporlama durumunda oldukça yüksek tutarlarda kayba uğrayacakları ve bu itibar ve müşteri kayıplarını göze alamayacakları düşüncesidir.<sup>25</sup>

#### 2.4.1.2. Uygunluk Denetimi

Muhasebe bilgilerinin belirli bir otorite tarafından konulmuş bulunan kurallara, yöntemlere veya mevzuata uyup uymadığının denetimidir. Bu otorite devlet olabilir; işletmenin vergi kanunlarının gereklerini yerine getirip getirmediği bu anlamda bir uygunluk denetimidir. Adı geçen otorite işletmenin üst yönetimi de olabilir; üst yönetim uygunluk denetimidir. Denetim sonuçları genellikle işletmenin üst yönetimine tarafından konulmuş bir satın alma onayının yerine getirilip getirilmediğinin denetim bir raporlanır.<sup>26</sup>

Uygunluk denetimi, hem işletme dışı kişiler hem de işletme içi kişiler tarafından yapılır. Yani iç denetim şeklinde de dış denetim şeklinde de yapılabilir. İşletme dışı kişiler tarafından yapılan en iyi örnek kamu idareleri tarafından yapılan denetimlerdir. Örneğin vergi idaresinde yer alan yetkililer işletmelerde vergi incelemesi yaparlar. Bunlar işletmenin tüm hesapları yerine vergi matrahını ilgilendirenleri alarak incelerler. Hatta tüm vergi yasaları değil, katma değer vergisi, gelir vergisi, damga vergisi gibi bir vergi yasasına uygunluk amacı ile denetim yapılır. Yine Çalışma Bakanlığı ve SSK müfettişlerinin iş yerlerinde yaptıkları denetim, Ticaret Bakanlığı müfettişlerinin kooperatiflerde ve şikayet üzerine şirketlerde yaptıkları denetimler de birer uygunluk

---

<sup>24</sup> Selimoğlu ve Uzay vd., (2008), s. 6.

<sup>25</sup> Gürel ve Durak, (2014), s. 54.

<sup>26</sup> Elif Muğal, *Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye’de Muhasebe Denetimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2007, s. 10.

denetimidir. Bunlar kamu otoritesi tarafından yapıldığı için kamu denetimi olarak da isimlendirilirler. Bunların bağımsızlığı kabul edilir.<sup>27</sup>

Uygunluk denetimi işletmelerin faaliyetlerinin ya da işlemlerinin belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılır. Uygunluk denetiminde bir otoritenin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir. Söz konusu otorite, kamu kurumları olabileceği gibi, işletme üst yönetimi de olabilir.<sup>28</sup>

#### 2.4.1.3. Faaliyet Denetimi

Bu denetime “ekonomiklik denetimi”, “verimlilik denetimi”, “yönetimin denetimi”, “yürütme denetimi” gibi isimler de verilir. Gerçekten de en az girdi ile en fazla sonuç almak hedeflendiği için verimlilik denetimi, işletmelerde bu faaliyetleri gerçekleştirmek için görevli birim olan yönetim kurallarını faaliyetlerinin değerlendirme konusu olması nedeniyle “yönetim denetimi” veya “yürütmenin denetimi” isimleri de verilebilir.<sup>29</sup>

Performans denetimi yeni bir denetim türü olarak Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü INTOSAI'nın 1977 yılında yapmış olduğu Lima Kongresinde; “yeni denetim türü, kamu yönetiminin performansı, etkinliği, tutumluluğu ve verimliliğine yönelmektedir. Bu denetim, yönetimin sadece spesifik yönlerini değil, aynı zamanda, örgüt ve yönetim sistemlerini de içeren yönetim faaliyetlerini kapsamaktadır” olarak tarif edilmiştir.<sup>30</sup>

Faaliyet denetiminin amacı işletmelerin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmektir. Tanımında geçen, etkenlik, amaca ulaşma, etkinlik (verimlilik) ise, amaca ulaşırken kaynakları verimli kullanma anlamındadır. Örnek olarak; her hangi bir aksaklık olmaksızın üretimin gerçekleşmesi etkenlik iken, mamullerin minimum maliyetle üretilmesi ise etkinlik olarak nitelendirilmektedir. Faaliyet denetimini gelişmesinde, yönetim anlayışında ve iç denetim mesleğinde yaşanan değişmelerin önemli katkısı olmuştur.<sup>31</sup>

Faaliyet denetimi uygulamasının son yıllarda tüm dünya da yaygınlaşmaya başlamıştır. Ancak Türkiye’de uygulamanın çok yaygın olmadığı görülmektedir. Vergi

---

<sup>27</sup> Kaval, (2008) , s.11.

<sup>28</sup> Selimoğlu ve Uzay vd., (2008), s.6.

<sup>29</sup> Kaval, (2008), s.9.

<sup>30</sup> Derya Kubalı, *Performans Denetimi*, Amme İdaresi Dergisi, 32/1 Mart, 1999, s. 32.

<sup>31</sup> Selimoğlu ve Uzay vd., (2008), s.6.

mevzuatının muhasebe üzerindeki baskısı ister iç ister dış denetim şeklinde olsun denetimin yönünü finansal tablolara çevirmekte ve uygulamada ağırlıkta olarak yalnızca finansal tablolar denetlenmektedir. Faaliyet denetimi uygulamasının çok yaygın olmayışı geçmişinin kısa, uygulama sürecinin zor oluşu ve bu konuda herhangi bir yasal zorunluluğun bulunmayışı gibi nedenler ile açıklanabilir.<sup>32</sup>

Faaliyet denetiminin yönetim ihtiyaçlarına yön veren amaçları:<sup>33</sup>

- Yönetim hedefleri ile ilgili olarak birimin performansının değerlendirilmesi,
- Bütçeler, programlar, hedefler, kurallar gibi oluşturulan planların uygulama düzeyinin öğrenilmesi,
- Etkinlik, etkenlik ve gelişme fırsatları, faaliyetleri plan ve politikalar göre ne ölçüde başarılı olduğu hakkında objektif bilgi sağlanması,
- Cari uygulamaların etkin hale getirilmesi,
- Kaynakların yanlış kullanılmasıyla ilgili faaliyet kontrollerindeki zayıflıklar hakkında bilgi sağlanması,
- Faaliyet raporlarının gerçek durumu yansıtmasına ilişkin oluşturulan güvenin güçlendirilmesi,
- Müşterilere daha iyi hizmet sunulması,
- Birim yöneticilerinin işletme başarısına odaklanmalarına yardımcı olunması,
- Personelin işletmeye devamının ve yetkinliğinin geliştirilmesi,
- Bütçe saptamaları ve harcamalarının incelenmesi,
- Toplumda işletmenin tanınmışlığının sağlanması,
- Olası fırsat ve zorluk durumuna hazırlık olunması ve işletmenin iyi yönetildiği konusunda güven oluşturulmasıdır.

Performans denetiminin tanımı içerisinde geçen üç kavram tutumluluk, verimlilik ve etkinlik performans denetiminin unsurlarını oluşturmakta ve kısaca **VET** olarak belirtilmektedir.<sup>34</sup>

1- Verimlilik: “Bir üretim ya da hizmet sisteminin ürettiği çıktı ile bu çıktıyı yaratmak için kullanılan girdi arasındaki ilişkidir ve kısaca çeşitli mal ve hizmetlerin üretimindeki

---

<sup>32</sup> A. Vecdi Can, Süleyman Uyar, *İşletmelerde Faaliyet Denetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2010, s. 12.

<sup>33</sup> Can ve Uyar, (2010), s. 13.

<sup>34</sup> Web\_1, E.T. 15.03.2016.

kaynakların etken kullanımını” şeklinde tanımlanan verimlilik çıktının girdiye oranıdır. Bu şekilde girdi ile çıktı arasındaki ilişki ölçülerek verimlilik oranı bulunmuş olur. Eldeki kaynaklarla (girdiler) mümkün olan en çok ürünün (çıkıtı) elde edilmesi ve bu yolla da hedeflenen üretim düzeyinin gerçekleşmesi için en az girdinin kullanılmasıdır.

2- Tutumluluk: Hedeflenen amacın başarılabilmesi için gereksiz maliyetlerden kaçınmak anlamına gelen tutumluluk kavramı, girdilerin uygun zamanda ve uygun miktarda kullanılarak amacın gerçekleştirilmesidir. Kaynakların israf edilmemesi, zamanın iyi kullanılması, üretimde ölçüklerin ve dışsallıkların göz önünde bulundurulması tutumluluk kavramıyla yakından ilişkilidir.

3- Etkinlik: Genel veya özel bir amacın gerçekleştirilme derecesi olarak tanımlanan etkinlik kavramı, yapılan faaliyetlerin çıktılarının değeridir. Elde edilen çıktıların önceden belirlenen hedeflere uygunluğu sorusunun cevabını aranırken bir kurumun performansını göstermede önemli bir göstergedir.

#### 2.4.1.4. Özel Amaçlı Denetimler

Özel amaçlı denetim, belli bir konuda belli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir işletmenin hesaplarını, mali tablolarını ve bunların dayandığı belgeleri incelemektir. Bu denetim türünde denetçinin denetim yapacağı konuda bilgi ve deneyimi önemlidir. Başlıca özel amaçlı denetim türleri şunlardır: <sup>35</sup>

- Mahkemelerce yaptırılan özel incelemeler,
- Satın alma, devir ve işletme birleşmelerinde yapılan incelemeler,
- Bir işletmeye ortak olmadan yaptırılan incelemeler,
- Kredi açmadan önce yapılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
- Ortaya çıkan bir yolsuzluk ve ihmalin araştırılması,
- Vergi incelemeleri,
- Devlet kuruluşları tarafından yapılan teftiş ve incelemeler.

---

<sup>35</sup> Halim Akbulut, *Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, 2010, s. 8.

## 2.4.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim çalışmalarını yapan denetçinin statüsüne göre denetim üç gruba ayrılır. Bu gruplar aşağıda sunulmaktadır.

### 2.4.2.1. Bağımsız Denetim

SPK tebliğinde bağımsız denetim; "İşletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması," şeklinde ifade edilmiştir.<sup>36</sup>

Bağımsız denetim; denetlenen işletmenin dışından bağımsız bir uzman tarafından yapılan bir denetimdir. Bu uzmanın adı bağımsız denetçidir. Bağımsız denetimin en geniş uygulama alanı mali tablolar denetimidir.

Bağımsız denetimin tüm aşamalarında göz önünde bulundurulacak abartılı olmayan fakat yeterli ölçüdeki güvence; makul güvence olarak tanımlanabilir. Makul güvence; bir bütün olarak mali tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli yanlışlıklar içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanmasıdır. Makul güvence bağımsız denetimin tüm aşamalarında göz önünde bulundurulur.<sup>37</sup>

### 2.4.2.2. İç Denetim

İç denetim, bir işletmenin para ile belirtilebilen çeşitli hareketlerini kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz, yorum ve raporlama işlemlerini yerine getirmeye yaramaktadır. İşletmelerde, muhasebe işlemleri yoluyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç denetim yapısı bünyesinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek ve etkili bir iç denetim yapısını ortaya koyabilmek için yapılması gerekenler aşağıdaki gibi sıralanabilir.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> SPK, Tebliğ Seri: X, No: 22, s. 1.

<sup>37</sup> SPK, Tebliğ Seri: X, No: 22, s. 3.

<sup>38</sup> Muğal, (2007), s. 12-13

- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı
- İşlemlerin verilmiş olan yetkiye dayanılarak yapılıp yapılmadığı
- Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı
- İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği
- İşlemlerin zamanında kayıt altına alınıp alınmadığı
- İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı

İç kontrol ve iç denetimin yöneticilerin işletme faaliyetlerini kontrol altına almasını sağlayan araçlar haline getirilmesi ihtiyacı, bilgi sistemleri teknolojisinin insan hayatını hızla değiştiren etkisi ile birleşti ve hesap mutabakatı gibi tespit edici kontrollerden oluşan denetim tekniklerinin yerini; kayıtların oluşturulduğu anda işlendiği, sonuçların otomatik olarak saklandığı ve raporlandığı anlık ve önleyici kontrollere bırakmasını beraberinde getirdi. Bu sayede iç denetim; sistemlerin, prosedürlerin ve genel idare ortamının geliştirilmesine katkı sağlayacak bir konuma geldi.<sup>39</sup>

#### 2.4.2.3. Kamu Denetimi

Devlete bağlı denetçiler tarafından, kamu kurumlarının veya özel sektöre ait kurumların kanunlara, yönetmeliklere, politikalara ve denetim işlemlerine uyup uymadıklarının araştırılması amacıyla yapılan denetim türüne denir. Kamu denetimleri, kamu kuruluşlarına bağlı elemanlarca (kamu denetçileri), faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi şeklinde, özel sektöre yönelik olarak ise genelde vergi denetimleri şeklinde uygulanmaktadır.

Kamusal denetim, yetkilerini yasalardan alan kamu adına denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk veya faaliyet denetimleridir. Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla, kamu kuruluşlarının kendi elemanlarınca yaptırmış oldukları denetimler bu gruba girer.

Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup, kuruluşların, faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetletir. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı

---

<sup>39</sup> Web\_2, E.T. 14.05.2016.



oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler.

Kamu kesiminde yer alan dış denetim kuruluş amaç ve fonksiyonlarına bağlı olarak yapılandırılmaktadır. Bu kuruluşların görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu otoritesinin statüsüne, denetimi kapsamında olan kamu kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara veya özel işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir. Kamu kesiminde yer alan bazı denetim kuruluşları hem iç denetim kuruluşu hem de dış denetim kuruluşu hem de dış denetim kuruluşu özelliklerini birlikte taşıyabilmektedir. Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu olabilmektedir. Örneğin bakanlıklar denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkililer iş denetim, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise, dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir.<sup>40</sup>

## **2.5. DENETÇİLERİN TAŞIMASI GEREKEN ÖZELLİKLER**

Denetçi denetim çalışmalarını yürütürken tarafsız olmalı, yanlı hareket etmemelidir. Denetçinin denetlenen işletmenin yöneticileri ve ortakları ile akrabalık ilişkisi bulunması, ticari faaliyette bulunması, vb. ilişkiler bağımsızlığı ortadan kaldıran temel unsurlardandır. Denetim mesleğini icra eden denetçilerin konularında uzman olmaları ve denetimle ilgili yeterli deneyime sahip olmaları gerekir.<sup>41</sup>

AICPA'nın yanında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından ISA 240 "Finansal Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hileye İlişkin Denetçinin Sorumluluğu" standardı yayınlanmıştır. Bu standarda göre hilelerin tespitinde sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğu belirtilmektedir. Ancak bu durum, bağımsız denetçinin hiçbir şey yapmayacağı anlamına gelmemektedir. Buna göre denetçinin mesleki şüphecilik gereğince finansal tabloları denetlemesi gerekmektedir.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> Niyazi Kurnaz, Tansel Çetinoğlu, *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010, s. 17-18.

<sup>41</sup> Kavut, Taş ve Şavlı, (2009), s. 20.

<sup>42</sup> Serkan Terzi, İlker Kıymetli Şen, *Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sınır Ağı Modelinin Kullanımı*, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl: 7 Sayı: 14 (477-490), 2015, s. 481.

Denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıracak bazı hususlar aşağıdaki gibidir.<sup>43</sup>

- Denetlediği işletmenin ortağı olmak,
- Denetlenen işletmenin sahipleri ile ortaklık ilişkisinde bulunmak,
- Denetlenen işletmeden maaş alması, borç vb. ilişkisinin olması,
- Denetlenen işletmeye ait hisse senedi, tahvil veya benzeri bir menkul kıymet yatırımı yapmış olmak,
- Denetlenen işletmenin ortakları veya yöneticileri ile benzeri bir menkul kıymet yatırımı yapmış olmak,
- Denetlenen işletme ile ticari bir ilişkisinin olması,
- Denetlenen işletmeler önemli sayılabilecek tutarda hediye alınması,
- Denetlenen işletmeden çok özel indirimli bir varlık veya fayda alınması.

## 2.6. DENETÇİNİN GÖREV VE YETKİLERİ

6335 sayılı kanun ile değişen 6102 sayılı TTK Madde 398’de; “Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.” denmektedir.<sup>44</sup>

Aynı kanun Madde 554’de ise; “Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde,

<sup>43</sup> Kavut, Taş ve Şavlı, (2009), s. 20-21.

<sup>44</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.

hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.” denmektedir.<sup>45</sup>

## **2.7. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI**

### **2.7.1. Bağımsız Denetimde Standartların Önemi**

Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları bu standartlara “genel kabul görmüş denetim standartları” denilmektedir. Bu standartlar ilk kez, 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından kabul edilmiş ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir. Uluslararası Muhasebeciler Birliği (IFAC) tarafından yayınlanan uluslararası denetim standartları ile bu standartlar arasında yakın bir benzerlik bulunmaktadır.<sup>46</sup>

### **2.7.2. Genel Standartlar**

**Mesleki Özen ve Titizlik:** incelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanması gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir. Mesleki özen ve titizlik, mesleki eğitim ve deneyim standardından farklıdır. Denetçinin yaptığı denetim çalışmasında gerekli mesleki özen ve titizliği gösterdiğine ilişkin en önemli kanıt, düzenli ve doğru şekilde tutulmuş çalışma kâğıtlarıdır. Bunun haricinde denetçi, çalışması ile ilgili destekleyici kanıtlar toplamalı, başvurduğunu örneklemelere ilişkin geçerli varsayımlar yapmalıdır.<sup>47</sup>

Bu gruba giren denetim standartları:

- Mesleki eğitim ve yetkinlik (technical training and proficiency),
- Bağımsızlık (independenc),
- Mesleğin gerektirdiği dikkatin gösterilmesi (due Professional care).

---

<sup>45</sup> 6102 Sayılı TTK.

<sup>46</sup> Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s. 14.

<sup>47</sup> A. Taylan Altıntaş, *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 27.

### 2.7.2.1. Mesleki Eğitim ve Yetkinlik Standardı

Bağımsız denetçi olarak çalışabilmek için zorunlu olan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını alabilmek için meslek yasasını (SM, SMMM ve YMM Kanunu) belirlediği genel ve özel şartları taşımak gerekmektedir.<sup>48</sup>

Özel şartlara göre serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) olabilmek için;

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasi bilgiler dallarında en az lisans düzeyinde mezun olmak,
- Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında veya gözetiminde üç yıl çalışmış olmak,
- TÜRMOB tarafından yapılan serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak ve
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak gerekmektedir.

Özel şartlara göre; yeminli mali müşavir olabilmek için:

- En az on yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- TÜRMOB tarafından yapılan yeminli mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak ve
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak şartları aranır.

Muhasebeciler genelde farklı sektörlerde geniş bir yelpazede çalışırlar. Bir meslek mensubunun muhasebenin tüm alanlarında uzmanlaşması beklenemez. Bazı meslek mensuplarının uzmanlaşmak için özel alanlar seçtikleri görülmektedir. Örneğin muhasebecilerin uzmanlaşabileceği alanlardan birisi finansal tabloların denetimidir. Bir denetim takımı; sorumlu ortak, denetçiler, diğer profesyonel muhasebeciler ve profesyonel muhasebeci olarak nitelendirilemeyecek yardımcı personelden oluşur. Denetim çalışmaları farklı büyüklükte ve karmaşıklıkta olabileceğinden değişik yeterlilik ve tecrübe gerektirir. Denetçilerin diğer profesyonel muhasebecilerden farklı olarak denetim alanında ileri derecede eğitim ve uygulama yeterliliğine sahip olması gerekir.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> Kepekçi, (2000), s. 15.

<sup>49</sup> Ayten Ersoy, Süleyman Uyar, Emre Cengiz, *Türkiye’de Denetim Mesleğinin Uluslararası Eğitim Standartları–8 Açısından Değerlendirilmesi*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan (1-18), 2009, s. 4.

### 2.7.2.2. Bağımsızlık Standardı

Denetim çalışmalarında denetçiler denetimle ilgili her aşamada bağımsız düşünme mantığı içinde hareket etmelidir. Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır. Bağımsızlık denetim mesleğinin temelini oluşturur. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık, denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir niteliktir. Denetçinin bağımsızlığı hazırlanan raporlara güvenilmesi açısından önemlidir.<sup>50</sup>

### 2.7.2.3. Mesleğin Gerektirdiği Dikkatin Gösterilmesi Standardı

“Denetim faaliyetlerinin her aşamasında, özen ve titizlik gösterilmelidir.” Denetim uygulamalarında, denetçinin mesleki dikkati ve titizliğinden anlaşılması gereken; denetim işinin alınmasından denetim kapsamının ve zamanının planlanmasına, kanıtlarının toplanmasından denetim raporunun hazırlanmasına kadar, denetim uygulamalarının her aşamasında denetim standartlarına uygun davranılmasıdır. Mesleki dikkat ve özen, muhasebe mesleki bilgisine hâkim olmayı ve buna göre tarafsız ve dürüst bir şekilde denetim uygulamalarını tam olarak yerine getirilmesini gerektirir.<sup>51</sup>

## 2.7.3. Çalışma Alanı Standartları

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ikinci grubu olan çalışma alanı standartları, denetim çalışması sırasında denetçinin uymak zorunda olduğu kurallardır. Bu grupta üç standart yer alır:<sup>52</sup>

- Denetimi planlama ve gözetim standardı,
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardı,
- Yeterli ve güvenilir kanıt toplama standardı.

### 2.7.3.1. Denetimi Planlama ve Gözetim Standardı

Denetim planlaması, denetçinin görüşüne ulaşmada faaliyetlerini ne şekilde yürüteceği hususundaki davranış düzenini ifade eder. Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, bu alanlara denetçi görevlendirmek, her bir

---

<sup>50</sup> Web\_3, E.T. 20.12.2015.

<sup>51</sup> Web\_4, E.T. 20.12.2014.

<sup>52</sup> Kepekçi, (2000), s. 17.

denetim alanında uygulanacak, denetim yöntem ve tekniklerini belirlemek ve denetim faaliyetlerini zamanlamaktır.<sup>53</sup>

Hazırlanan denetim planında yer alması gereken unsurlar şunlardır:<sup>54</sup>

- Uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri,
- Elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları,
- Gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi,
- Denetim çalışmalarının zamanlaması ve zaman bütçesi,
- İşletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi,
- Gerekğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler.

### 2.7.3.2. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı

Gerek iç gerekse dış denetim açısından iç kontrol yapısının kurulmuş olması ve değerlemesi çok önemlidir. Şöyle ki özellikle dış denetim açısından denetçi denetim çalışmalarının kapsamını belirlemek ve uygun bir temel oluşturmak amacıyla müşteri işletmenin iç kontrol yapısının işleyişini ve etkinliğini inceler. İç kontrol yapısı incelenmeden denetçi tarafından gerçekleştirilen bir denetim, genel kabul görmüş denetim standartları açısından uygun bir çalışma olarak kabul edilmez.<sup>55</sup>

### 2.7.3.3. Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı

Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, inceleme konusu muhasebe kaleminin nitelik ve nicelik olarak nispi önemi, hatalı veya hileli olma riski, toplanabilecek kanıtların güvenilirliği ve elde etme maliyeti gibi bazı unsurlar göz önünde bulundurulur. Toplanacak kanıtın miktarını denetçi kendisi belirler, bu tespitte işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği çok önemlidir.<sup>56</sup>

---

<sup>53</sup> Vasfi Haftacı, *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Yayınları, 3. Baskı, Kocaeli, 2014, s. 49.

<sup>54</sup> Nejat Bozkurt, *Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi*, Yaklaşım Dergisi, Yıl 3 Sayı:27, 1995, s. 39-40.

<sup>55</sup> Haftacı, (2014), s. 67.

<sup>56</sup> Web\_5, E.T. 20.12.2013.

## 2.7.4. Raporlama Standartları

Denetleme raporunun hazırlanmasında aşağıdaki ilkelerin göz önünde bulundurulması gerekir:<sup>57</sup>

- Denetleme raporu, mali tablo ve raporlar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılarını ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir.

- Denetleme raporu, muhasebe politikalarının bir önceki yıla totali olarak uygulanıp uygulanmadığını, muhasebe politikalarında bir değişiklik varsa bu değişikliklerin neler olduğunu açıklamalıdır.

- Mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından tam açıklama kavramına aykırı bulunması halinde bu husus, gerçekleriyle birlikte raporda belirtilmelidir.

- Denetleme raporunda denetçi, bir bütün olarak ele alınan mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu hakkında olumlu, olumsuz veya şartlı görüşlerden birine yer vermelidir. Bu görüşlerden birinin oluşturulmadığı hallerde durum, nedenleriyle birlikte raporda belirtilmelidir.

Bir onaylama hizmeti olan denetim çalışmasının son aşamasında denetçi görüşünü içeren bir denetim raporu hazırlanmalıdır. genel kabul görmüş denetim standartlarının üçüncü bölümü raporlama standartlarından oluşur. Bu standartlar aşağıdaki gibidir:<sup>58</sup>

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum: Denetim raporu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulduğunu belirtmelidir.

Devamlılık: Denetim raporu cari dönemdeki muhasebe ilkelerinin aynen geçen dönemdeki gibi, değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir.

Açıklayıcı Bilgiler: Finansal tablolardaki açıklayıcı notlar, raporda aksi belirtilmedikçe, makul ölçüde yeterli sayılmalıdır.

Denetçi Görüşü: Denetim raporu, ya finansal tabloların tümü açısından bir görüşe yer verileceği yada bir görüş belirtilmeyeceği savını açıklamalıdır. Genel bir görüş belirtilmeyeceği zaman bunun nedeni de açıklanmalıdır.

<sup>57</sup> 50. Yıl Hesap Uzmanları Kurulu, *Denetim İlke ve Esasları*, Acar Matbaacılık, II. Cilt, İstanbul, 1996, s. 533.

<sup>58</sup> Altıntaş, (2011), s. 29.

#### 2.7.4.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini Uygunluk Standardı

Denetim raporu, temel anlamda, işletmenin faaliyet sonuçlarının ve mali durumunun okuyucuya doğru bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığını dile getirmek için hazırlandığı düşünülürse, söz konusu tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk arz edip etmediği de aynı denetim raporunda belirtilmesi öngörülür. Denetçinin, işletmenin mali durumu ve mali durumundaki değişiklikler ve faaliyet sonuçları ile ilgili sunacağı görüşünde kriter olarak başvuracağı en önemli kaynak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir.<sup>59</sup>

#### 2.7.4.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için bunların dayanağı olan ilkelerin yıldan yıla değişmemiş olması gerekir. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda kuruluşlar uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Ancak bu değişiklikler ve bunların finansal tablolara etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. Denetçi finansal tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde dönemler itibarıyla farklılık olup olmadığını incelemelidir. Geçmiş dönemde uygulanan muhasebe politikaları ile cari dönemde uygulanan muhasebe politikaları arasında değişiklik olması halinde, gerekli açıklamalara denetim raporunda yer verilmelidir. Örneğin incelenen işletme bir dönem hızlandırılmış amortisman, diğer dönem normal amortisman yöntemi kullanmış ise tutarlılık söz konusu değildir. Denetçi bu durumu (etkisinin önemli olduğu varsayımıyla) denetim raporunda belirtmelidir.<sup>60</sup>

#### 2.7.4.3. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı

Tam açıklama standardı, finansal tabloların üçüncü kişileri yanıltmayacak şekilde düzenlenmesini ve gerekli dipnot açıklamalarının yapılmasını gerektirmektedir. Denetçiler, finansal tablolarda yer alması gereken, açıklayıcı notları da inceler ve bu tabloların güvenilir ve yeterli bilgi ihtiyacını karşılama amacına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediklerini de değerlendirir. Finansal tablolarda yeterli derecede açıklamanın olmadığı tespit edildiğinde; bu durumu denetim raporunda belirtilmesi gerekir.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Özçelik, (2015), s. 49.

<sup>60</sup> Web\_3, E.T. 20.12.2015.

<sup>61</sup> Web\_3, E.T. 20.12.2015.



#### 2.7.4.4. Görüş Bildirme Standardı

KGK Tebliği ile BDS 705 standardı gereği 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere; “ -olumlu görüş dışında bir görüş verileceği zaman kullanılacak- üç farklı görüş türü belirlenmektedir: Sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma. Olumlu görüş dışındaki görüş türlerinden hangisinin uygun olduğuna ilişkin karar, aşağıdaki hususlara bağlıdır:

(a) Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan hususun niteliği; başka bir ifadeyle finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği veya yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebilip içermeyebileceği ve

(b) İlgili hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesi.<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> KGK, TDS Tebliği No:31.

## BÖLÜM 3. MUHASEBE DENETİMİNDE HİLE

### 3.1. HİLENİN TANIMI

Hile; birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise ve entrika şeklinde ifade edilmektedir.<sup>63</sup>

Yaşamın her alanında olduğu gibi, muhasebe alanında da bir takım hileler söz konusudur. Muhasebe hileleri, muhasebe hatalarının aksine, bilerek, isteyerek ve çıkar elde etmek için bilinçli olarak yani kasten yapılır. Muhasebe hilelerinde eylem, yapan tarafından önceden planlanmakta, kurgulanmaktadır.<sup>64</sup>

Hile yapan kişi ya da kişilerin amacı, kendileri ya da başkalarının hakkı olmadığı halde bir menfaat elde etmektir. Başka bir deyimle hata yapanlar birilerine zarar verirler ama kendi menfaatleri yoktur; ancak hile yapanlar başkalarına zarar verirken kendileri menfaat elde etme amacındadırlar.<sup>65</sup>

Hile çoğunlukla belgeler ve kayıtlar üzerinde bilinçli ve kasıtlı olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkması mümkün değildir. Aksine, bilinçli olarak yapılması nedeniyle ortaya çıkarılması son derece güç bir durumdur.<sup>66</sup>

Diğer bir tanıma göre hile; bir veya birçok nedenle bir kişinin başka bir kişiye karşı haksız üstünlük sağlaması olarak tanımlanabilir. Hileli eylemler, yalan, gerçeği çarpıtma, oyun kurnazlık gibi olumsuzlukları içerir ve çoğu zaman güvenliği ihlal etmeyi gerektirir. İşletmeler açısından konuya bakıldığında ise hile, işletmeyi zarara, bir diğer deyişle varlık kaybına uğratmaya yönelik kasıtlı ve kötü niyetli her türlü girişim

---

<sup>63</sup> www.tdk.gov.tr

<sup>64</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, Mehmet Erkan, Cemal Elitaş, *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s. 49.

<sup>65</sup> Sezai Dumanoglu, *Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi*, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 1 Cilt XX, 2005, s. 349.

<sup>66</sup> Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012, s. 49.

olarak tanımlanabilir. Hileyi hatadan ayıran temel özellik, yapılan haksız eylemin kasıt taşımasıdır. Hatada kötü niyet, haksız çıkar sağlama gibi özellikler yoktur.<sup>67</sup>

Muhasebe işlemlerinde hile şu şekilde tespit edilir;<sup>68</sup>

✓ Olağanüstü durumların dışında tespit edilen düzensizlikler hile olarak kabul edilirler.

✓ Büyük işletmelerin muhasebe-finance departmanında görev yapan tecrübeli kişilerin muhasebenin ana prensip ve kurallarını bilmemeleri mümkün değildir. Bu nedenle muhasebenin esas prensiplerine aykırı hareketler çoğunlukla yanlışlık değil hile olarak kabul edilmektedir.

✓ Bu muhasebeci usulün karşılıklı kontrol yönteminden bir düzensizliğin mevcut olduğunu otomatik olarak tespit etmesi ve daha sonra bu hatayı maskeleyerek amacı ile telafi edici bir kayıt yaptığı takdirde ortada iyi niyet olduğunu söylemeye gerek yoktur. Diğer bir ifade ile muhasebeci, bir yanlışlığı ikinci bir yanlışlıkla kapatmak istediğine göre burada hileli bir durumun varlığı kabul edilir.

✓ Aynı düzensizliğin sık sık tekrarlanması halinde bir kastın mevcut olduğunu düşünerek işlemi hile olarak kabul etmek gerekir.

Vergi incelemeleri sırasında muhasebe kayıtlarında karşılaşılan konuların çoğu muhasebe hilesi ile ilgilidir.

➤ Aşağıda literatürde örnek gösterilen çeşitli hileler görülmektedir.<sup>69</sup>

- ✓ İşletmede serbestçe kullanılmayan bloke veya rehinli aktifleri saklamak,
- ✓ Değerleri düşmüş aktiflere karşılık ayırmamak,
- ✓ Faturasız mal satarak bazı satışları kayıtları dışında tutmak,
- ✓ Personele açıktan ücret ödeyerek personel giderlerini az göstermek,
- ✓ Bazı aktif kalemleri olduğundan daha fazla göstermek,
- ✓ Sabit kıymet amortismanlarını doğru yapmamak,
- ✓ Gider yazılması gereken bazı masrafları aktifleştirmek,
- ✓ Olmayan stokları var gibi bilançoda göstermek,
- ✓ Şirketin doğmuş yükümlülüklerine karşılık ayırmamak,

---

<sup>67</sup> Ömer Tekşen, Ali Coşkun, Hüseyin Dalğar, *Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Güvenilirliğinin İncelenmesi: Göller Bölgesinde Faaliyette Bulunan Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak ( 99-117), 2011, s. 102.

<sup>68</sup> Bayraklı, Erkan ve Elitaş, (2012), s. 52.

<sup>69</sup> Bayraklı, Erkan ve Elitaş, (2012), s. 52.

- ✓ Başkasına ait varlıkları kendi aktiflerinde göstermek,
  - ✓ Bazı rakamların yerini değiştirme,
  - ✓ Tahsili mümkün olmayan alacaklara karşılık ayırmamak,
  - ✓ Dövizli borçları veya alacakları bilanço tarihindeki kur yerine daha düşük/yüksek kurlar değerlemek,
  - ✓ Doğmuş zararları bilançooya yansıtmamak,
  - ✓ Gelir ve giderleri ait olduğu yılda gelir/gider yazmamak,
  - ✓ Nakit sermaye artışlarını fiktif aktif yaratarak yapmak,
  - ✓ Kredi faiz giderlerini hesaplara doğru yansıtmamak,
  - ✓ Şirket borçlarını olduğundan az göstermek,
  - ✓ Şirketin hisse değerini düşürecek bilgileri saklamak,
  - ✓ Faturasız mal alarak bazı alımları kayıt dışında bırakmak,
  - ✓ Eksik veya fazla sıfır koyma,
  - ✓ Mükerrer kayıt yapma,
  - ✓ Borcu alacağa, alacağı borca kaydetme,
  - ✓ Amortismanı eksik veya fazla hesaplama.
- Bir Őletmede hileli Őlemlerin olduğu kanaatini uyandıracak Őlemleri de aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;<sup>70</sup>
- ✓ Dönem sonlarına yaklaştıkça yüksek karlı, olağan olmayan Őlemleri yapmak,
  - ✓ Borç ve alacak yapısında, faizlerinde ve tahsilat yapısında gerçekteştirilen farklılaşmalar,
  - ✓ Őletme hakkında dava ve inceleme açılması,
  - ✓ Yöneticilerin, ahlaki ve finansal (Kumar alışkanlığı, borç, yüz karartıcı Őler, dürüst olmamak gibi.) sorunlarının olması,
  - ✓ Çalışma koşullarına uyma konusunda titiz olmayan yöneticiler,
  - ✓ Őletmenin kurumsal yapısının (iç denetim, iç kontrol, kurumsal kültür) olmaması ya da göstermelik olması,
  - ✓ Riskli sektörlerde faaliyet göstermek,
  - ✓ İlgili taraflarla yapılan Őlemlerde görülen yoğunluk,

---

<sup>70</sup> Bayraklı, Erkan ve Elitaş, (2012), s. 60.

✓ İşletmenin denetçiler, kamu kurumları, kamu gibi çeşitli kesimlerde sürekli sorun yaşaması,

✓ Gereğinden fazla farklı bankalarla çalışmak.

### 3.2. HİLENİN UNSURLARI

Hileden söz edebilmek için şu unsurların bulunması gerekir:<sup>71</sup>

**1-Karşı tarafı hataya düşürmeye yönelmiş bir davranış;** bir kimsenin kendisi dışında başka birinin davranışından kaynaklanmayan hatası, hile olarak nitelendirilemeyecektir. Hataya düşürmeye yönelik davranış aktif yahut pasif olabilir. Bir şirketin finans durumu ile ilgili yanıltıcı raporlar hazırlanması ve kredi kuruluşuna başvuruda bunların kullanılması aktif davranışa (aktif hile); tam tersine kredi kuruluşunun kendisi ile ilgili yanıltıcı bilgiye sahip olduğunu fark etmesine rağmen konu ile ilgili olarak susması, pasif davranışa (pasif hile) örnek olarak verilebilir. Fakat her susma halinin bizi hile sonucuna götürmemesi gerekir. Kişinin özellikle dürüstlük kuralı, kanunundaki başka hüküm veya yüklendiği bir yükümlülük gibi nedenlerle bilgi vermesinin gerekli olmadığı hallerde susmasının bu anlamda bir sonucu olamaz.

**2-Hile kastı;** hilenin karakteristik özelliği, karşı tarafı hataya düşürmeye yönelik davranışın davranış sahibi tarafından kasten yapılmasıdır. Kişi, diğer tarafı hileye düşürmek ve bu suretle sözleşme akdetmesini sağlamak kastını taşımaktadır.

**3-Sözleşmenin kurulması;** hile, sözleşmenin kuruluşu aşamasında ve onun geçerliliği ile ilgili bir kavramdır. Bu yüzden sözleşmenin kurulmadığı hallerde, artık yapılan davranışın sözleşme hukuku anlamında hile olarak nitelendirilmesi gereksizdir. Söz konusu davranış, duruma göre haksız fiil yahut sözleşme öncesi görüşmelerdeki kusurlu davranış olabilir; fakat teknik anlamda hile olmaz.

**4-Nedensellik bağı;** hilenin sözleşmenin geçerliliğini etkileyebilmesi için, sözleşmenin kuruluşunu etkilemesi gerekir. Bu etki sözleşmenin tamamen kurulması (asli hile), yahut sözleşmenin bazı hükümlerinde yer bulması (fer'i hile) şeklinde ortaya çıkabilir. Her iki halde de hileden söz edilebilir. Hataya düşürülen konu sözleşmenin olmazsa olmaz unsuru ise, bir başka ifade ile hile yapılmamış olsaydı, sözleşmenin meydana gelmeyeceği anlaşılıyorsa asli hileden bahsedilir.

---

<sup>71</sup> Web\_6, E.T. 16.01.2015.

Daha önce de belirtildiği gibi hangi tür işlemlerin hile sayılacağı konusunda görüş birliği olmadığı gibi, kanunda da tek tek sayılmamıştır. Bu konuda net bir görüşe de rastlanmamıştır. Bunun nedeni ise hile sayılabilecek fiillerin sınırının insan zekâsının sınırları ile bir olmasıdır. Yani sınır koymanın mümkün olmamasıdır.<sup>72</sup>

SAS 82’de (ASB tarafından yayınlanan, “Finansal Tabloların Denetiminde Hilenin Göz Önüne Alınması” standardı) işletmelerde yapılan hile türlerini açıklanmaktadır. SAS’82 göre hileleri iki ana başlık altında toplamak mümkündür.

- Hileli mali raporlama,
- Varlıkların haksız kullanımı.

❖ **Hileli Mali Raporlama:** Raporlamadan kaynaklanan düzensizlikler, mali tablo kullanıcılarını kandırmak için yapılan kasıtlı hatalar veya çeşitli tutarların ihmalidir. İşletme tepe yönetimince yapılan bir hile türü de hileli mali raporlamadır. SAS No.82 denetçinin, hile riskini minimize etmek için gerçekleştirilen geniş ve kapsamlı çabaların bir parçası olduğunu kabul eder. Yönetim, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasından sorumludur ve pozitif bir kontrol çevresi ile birlikte uygun kontrol faaliyetlerini oluşturarak hilelerin önlenmesinde önemli rol oynar.

❖ **Varlıkların Haksız Kullanımı:** Çalma fiili, işletmenin almadığı mallar için ödeme yapılması, zimmete geçirme gibi şekillerde gerçekleşebilir. Varlıkların haksız kullanımına yönelik yapılan hileler yönetiminden çok işletme çalışanınca gerçekleştirilir. İşletme kayıtlarında görünen paranın zimmete geçirilmesi, işletmeye ait çeklerin çalınması, stok hırsızlığı, işletme varlıklarının şahsi kullanımı bunlara örnek olarak verilebilir.

### **3.3. HİLE TÜRLERİ**

Belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine muhasebe hilesi denir. Muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın muhasebe hileleri bilinçli olarak (kasten) yapılır.

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılır. Hilenin, belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması

---

<sup>72</sup> Bayraklı, Erkan ve Elitaş, (2012), s. 75.

nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılması beklenemez. Aksine bilerek yapıldığından tespit edilip, ortaya çıkarılması son derece güçtür. Muhasebe hilelerinin vergi hukukundaki sonucu kasten vergi kaybına sebebiyettir ve kaçakçılık sayılır.<sup>73</sup>

Ayrıca muhasebe hileleri çoğunlukla vergi suçu raporu yazılmasını da gerektirir. Muhasebe hileleri başlıca şunlardır:<sup>74</sup>

### **3.3.1. Kasti Hatalar**

Muhasebede yapılan yanlışlıklar belli bir amaçla bilerek yapılırsa kasti hata olur ve muhasebe hilesi sayılır.

### **3.3.2. Kayıt Dışı İşlemler**

İşletmelerin her türlü işlem ve kayıtlarının belgelere dayanması gerekir. Bir kısım işlemlerin belgesiz yapılması ve defterlere yansıtılmamasına kayıt dışı işlem denir. Bir işletmede kayıt dışı işlemlerin olması, o işletmenin defter kayıtlarının gerçek durumu göstermesini engeller. Kayıt dışı işlemler fatura almamak, fatura düzenlememek veya mevcut olan faturayı gizlemek suretiyle yapılır. Kayıt dışı işlem yapan işletmelerin defter kayıtları gerçek durumu yansıtmadığından, ihticaca salih değildir ve tespit edilen matrah farkları re'sen tarhiyatı gerektirir.

### **3.3.3. İşlemden Önce veya Sonra Kayıt**

Kayıt zamanı muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınan bir süredir ve ilke olarak on gündür. İşletme faaliyetleri düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmelidir. Mal stoklarının fazla görünmemesi için yıl sonlarında alınan malların kaydının bilanço gününden sonraya bırakılması veya işletmenin likit durumunu iyi göstermek amacıyla bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi buna örnek gösterilebilir.

---

<sup>73</sup> Vergi Usul Kanunu, Madde 344.

<sup>74</sup> Muhammet Fatih Dağlı, *Muhasebe Denetiminin Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Kayıt Dışı İşlemlere Etkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2011, s. 48-49

### 3.3.4. Uydurma Hesaplar

Muhasebe hilelerinden birisi de hasılatı gizlemek veya maliyetleri şişirmek amacı ile fiktif kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açılmasıdır. Bu hesaplar aracılığı ile işlemler olduklarından farklı şekilde kayıtlara yansıtılmış olur. Uydurma hesaplar belgesiz ve kayıt dışı olarak yapılan işlemleri denkleştirmek amacı ile kullanılır.

Burada hem işlem hem de belge vardır, ancak işlem ile belgenin içeriği birbirinden farklıdır.

### 3.3.5. Belge Sahtekârlığı

Gerçekte olmayan bir işlemi olmuş gibi göstermek için düzenlenen belgeye sahte belge denir. Belli bir amaçla başvuru belgesi sahtekârlığında iki taraf vardır. Bunlar sahte belgeyi düzenleyen ve bu belgeyi kullanan taraf olup, karşılıklı menfaat sağlandığı için sahtekârlık ortaklaşa gerçekleştirilir.

### 3.3.6. Bilançonun Maskelenmesi

Bilançonun maskelenmesi; belli bir amaca dönük olarak bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesidir. Bilanço maskeleyeninin amacı, işletmenin ekonomik ve mali yapısı ile karlılık ve likiditesi hakkında yanlış, yanıltıcı bilgi vermek veya imaj yaratmaktır.

Bilanço çıkarmak envanter çalışmalarının bir parçası ve son aşaması olduğundan, bilançonun maskelenmesine yönelik işlemler dönem sonunda değerlendirme sırasında yapılır. Değerleme yapılırken işletmenin mevcut kıymetleri, stokları olması gerekenden yüksek değerlendirirse ve amortisman ile karşılık ayrılmasından vazgeçilirse bilanço iyileştirilmesi olur. Kıymetlerin düşük değerlendirilmesi halinde ise bilanço olumsuz maskelenmiş demektir.

Bilançonun olumsuz yönde maskelenmesinin amacı; vergi kaçırmak, kâr dağıtmamak veya az dağıtmak ve hisselerin borsa değerini düşürerek spekülasyon yapmak olabilir.

Bilançonun olumlu yönde maskelenmesine bilanço güzelleştirme denir. Bilanço güzelleştirmenin belli başlı amaçları; Bu amaçlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır.<sup>75</sup>

---

<sup>75</sup> Web\_7, E.T. 27.05.2016.



- Daha fazla kredi alabilmek,
- Çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin etmek için fazla kâr dağıtmak,
- İşletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek,
- Borsada hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,
- Vergiyi ödeyebilmek,
- Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek.

Muhasebe ve finansal raporlamada hile ve suiistimaller karı artıran veya azaltan amaçlara yönelebilmektedir. Aynı muhasebe düzensizliği kastın varlığına bağlı olarak muhasebe hatası niteliğinden muhasebe hilesi niteliğine bürünebilmektedir.<sup>76</sup>

### 3.4. HİLE GRUPLARI

#### 3.4.1. Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler

Hapis gibi ağır yaptırımlar olmasına rağmen, çalışanlar hile yapmaya devam ederler. Bu kadar büyük riske rağmen neden hala hile yapmaya devam ederler sorusunun cevabı oldukça basittir “çünkü yapabilirler”. Yapılan araştırmalarda karşılaşılan bir başka gerçek de hilelerin küçük çaplı başlayıp zaman içinde büyüdüğüdür.<sup>77</sup>

Çalışan hileleri, zimmet yoluyla hırsızlık veya mesleki hileler olarak da isimlendirilmektedir. Genel olarak bir çalışanın, işletmenin varlıklarına el koyarak veya kural dışı kullanarak işverenini dolandırmasıdır. Çalışan hileleri, doğrudan veya dolaylı olmak üzere iki ana başlık altında incelenir.<sup>78</sup>

Doğrudan yapılan hilelerde, çalışan, işletmeden nakit para, stok, demirbaş ve buna benzer varlıkları çalmaktadır. Bu işlemi bir hayalet işletme oluşturarak yapabilmektedir. Örneğin hayali işletmesi aracılığı ile mal vermeden, vermiş gibi göstermekte, bunun ödemesini almaktadır. Doğrudan yapılan hilelerde bir üçüncü taraf bulunmamaktadır. Alınan varlık doğrudan çalışanın cebine girmektedir.

Dolaylı hilelerde ise, arada bir üçüncü taraf bulunmaktadır ve çalışan ile bu üçüncü kişinin işbirliği söz konusudur. Bu üçüncü tarafları satıcı veya müşteri olarak

<sup>76</sup> Şeref Demir, *Muhasebe Hataları ve Hileleri ile Bunlara Dair Yaptırımların Yasal Mevzuat Kapsamında Değerlendirilmesi*, Mōdav 14/1 (169-173), 2014, s. 180-182.

<sup>77</sup> İsmail Küçük, *Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s. 9.

<sup>78</sup> Nejat Bozkurt, *İşletmelerin Kara Deliği Hile*, Alfa Yayınları, 2. Basım, İstanbul, 2011, s. 64.

tanımlayabiliriz. Çalışanlar müşteri veya satıcılar ile işbirliği yaparak kendilerine fayda sağlamaya çalışırlar. Örneğin, müşterilere düşük fiyattan mal satıp, müşteriden bu iyiliğe karşı rüşvet alabilirler. Ya da çalışanlar satıcılarla anlaşarak düşük kaliteli mal satın alabilirler.

### 3.4.2. Yönetim Hileleri

Finansal raporlamada yapılabilecek hileler aşağıdaki gibi özetlenebilir;<sup>79</sup>

(1) Muhasebe kayıtlarının ve muhasebe belgelerinin tahrif edilmesi veya manipülasyonu,

(2) Finansal raporların hazırlanmasında kullanılan önemli bilgilerin, işlemlerin veya hesapların kasıtlı olarak raporlardan çıkarılması veya olması gerektiğinden farklı gösterilmesi,

(3) Muhasebe ilkelerinin, muhasebe politikalarının ve muhasebe uygulamalarının, kasıtlı olarak yanlış uygulanarak, finansal rapor kullanıcılarını kasten yanıltmaya çalışmak,

(4) Finansal raporlarda yer alan büyüklükler, hesaplar, kullanılan muhasebe ilkeleri, muhasebe politikaları ile ilgili açıklamaların bilinçli olarak ihmal edilmesi.

Vergi incelemelerinde tespit edilen konuların çoğu bir şekilde muhasebe hilesi ile bağlantılıdır.

➤ İşletme yöneticileri tarafından yapılan hilelerin nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>80</sup>

- ✓ Zimmetlerin gizlenmesi,
- ✓ Ortakların birbirini yanıltma istekleri,
- ✓ Daha az kar dağıtma isteği,
- ✓ Yolsuzlukları gizlenmesi,
- ✓ Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma arzusu,
- ✓ Vergi kaçırma düşüncesi.

Bir işletmede bazı muhasebe işlemlerinin sık sık hatalı olarak tekrarlanması, işletme yöneticileri tarafından hileli işlemlerin yapıldığı kanaatini uyandırır.

---

<sup>79</sup> Web\_8, E.T. 14.04.2016.

<sup>80</sup> Bayraklı, Erkan ve Elitaş, (2012), s. 60.

Yukarıdaki iki madde en fazla hile yapan grup olmakla birlikte; “**satıcı hileleri, müşteri hileleri ve yatırım hileleri**” gibi hile grupları vardır.

### **3.5. HİLE YAPMA NEDENLERİ**

İşletmelerde yapılan hileler incelendiğinde, hileleri farklı kişilerin, farklı amaçlarla gerçekleştirdikleri görülmektedir. Hileler çoğunlukla, işletme yönetimi ve çalışanları tarafından yapılmaktadır.<sup>81</sup>

#### **3.5.1. İşletme Yöneticileri Tarafından Yapılan Hilelerin Nedenleri**

Şirketlerin muhasebe oyunlarına başvurmalarının çeşitli nedenleri olabilir. Bir zararı gizlemek, şirketi olduğundan büyük ve kârlı göstermek, aktif kalitesini ve likiditeyi yüksek göstermek, halka arzlarda talep yaratmak, yatırımcı güvenini sürdürmek, vergisel avantajlar yaratmak, devlet müdahalesini/yaptırımını önlemek veya ötelemek, piyasa baskısını hafifletmek, şirket kaynaklarının suiistimalini perdelemek gibi örnekler sayılabilir.<sup>82</sup>

İşletmelerin gerçek durumunu olumlu veya olumsuz gösteren düzenlemeler; işlemlerin kaydedilmesinde ve mali tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin taraflı davranışı sonucu, üçüncü kişilerin aleyhine menfaat temin etmek için yapılan hilelerdir. Bu hilelerden zarar görenler, işletmenin kendisi, alıcılar, ortak ve pay sahipleri olabilir.

İşletmeler, cironun saklanması, stoklar üzerinde oynamalar, giderlerin gerçeğe uygun olmayan şekilde arttırılması, fazla amortisman ve karşılık ayrılması gibi çeşitli şekillerde kârın azaltılması yoluna gidebilmektedir. Bir işletmede gerçek durumun yukarıda sayılanların aksine değiştirilmesi de mümkündür. Bunun içinde, hileli şekilde kârın arttırılması veya zarar yerine kâr gösterilmesine yönelik işlemler gerçekleştirilebilir.

Özellikle işletmenin kârını az göstererek, örneğin; daha az vergi ödemeye veya daha az kâr payı dağıtmaya yönelik düzenlemeler, işletmeler büyüdükçe etkilerini

---

<sup>81</sup> Bayraklı, Erkan ve Elitaş, (2012), s. 59.

<sup>82</sup> Haluk Tözüm, *Lehman Brothers'in Repo Oyunu: REPO 105*, Bankacılar Dergisi, Sayı 96 (5-51), 2016, s. 8.

kaybetmektedirler. Bu türden düzenlemeler günümüzde küçük ya da orta ölçekli işletmelerde etkin olmaktadır. Buna karşın işletmeler büyüdükçe kendilerini daha iyi göstermek suretiyle işletme ile ilgili üçüncü kişileri yanıltma ve onlardan yararlanılma yoluna gidilmektedir.<sup>83</sup>

Tepe yönetimlerini bu gibi düzenlemelere iten bazı nedenleri aşağıda açıklanan bazı bölümler dahilinde toplamak mümkündür:<sup>84</sup>

- Yaptıkları bu tür düzenlemelerden dolayı kendilerine yarar sağlamaları, Örneğin işletme gelirleri belli bir düzeye ulaştığında prim elde etmeleri gibi.
- Yöneticilerin çeşitli muhasebe hileli işlemleri kolayca yapabilmeleri, Örneğin; envanter değerlendirme yöntemleri, amortismanlar vb. çeşitli uygulamalar yapmalarının kolay olması gibi.
- Yaptıkları hileli eylemler sonucunda yakalanmayacaklarını düşünmeleri, Zayıf iç kontrol yapıları ve iç denetim mekanizmasının varlığı gibi.
- Aşırı rekabete dayanan baskılarla karşılaşmaları.

Mali tabloların yukarıda sıralanan şekilde olduğundan iyi gösterilmesi temelde; bankalara karşı daha fazla kredi alabilmek, işletmenin imajını, görüntüsü güçlendirmek ve bazen de vergi ödeme arzusu da amaç olabilmektedir.

Bununla birlikte mali tabloların olduğundan kötü gösterilmesi ile ilgili olarak da işletme sahiplerinin bir takım amaçları olabilmektedir. İşte mali tabloların (özellikle bilançoların) olumsuz yönde düzenlenmesinin amaçlarından bazıları aşağıda sıralanmıştır.

- Ayrılan ortaklarla veya ortakların varisleriyle avantajlı anlaşmalar yapmak,
- Az kazanç dağıtmak ya da dağıtmamak,
- Hisse senetlerinin borsa fiyatlarını düşürmek (Anonim şirketlerin borsada kötü olan hisse senetlerinin rayiçleri üzerinde etki yapmak, aksiyon toplamak, satmak veya benzer spekülasyon yapmak)
- Az vergi ödemek.

---

<sup>83</sup> Web\_7, E.T. 27.05.2016.

<sup>84</sup> Web\_7, E.T. 27.05.2016.

### 3.5.2. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hilelerin Nedenleri

Hile üçgeni yaklaşımına göre hilenin işlendiği ortamda mevcut olan durumlar şunlardır:<sup>85</sup>

**Teşvik ve Baskı:** Yönetim veya diğer çalışanları hileli davranışta bulunma yönünde güdüleyen kârlılık hedeflemesi, performansa dayalı ücretlendirme gibi bazı teşvik ve/veya baskı unsurları vardır.

**Fırsatlar:** Kontrollerin yetersizliği, etkinsizliği veya yönetimin kontrolleri boşa çıkarmadaki yeteneği türünden bazı şartlar hilenin oluşumuna bir tür fırsat sunmaktadır.

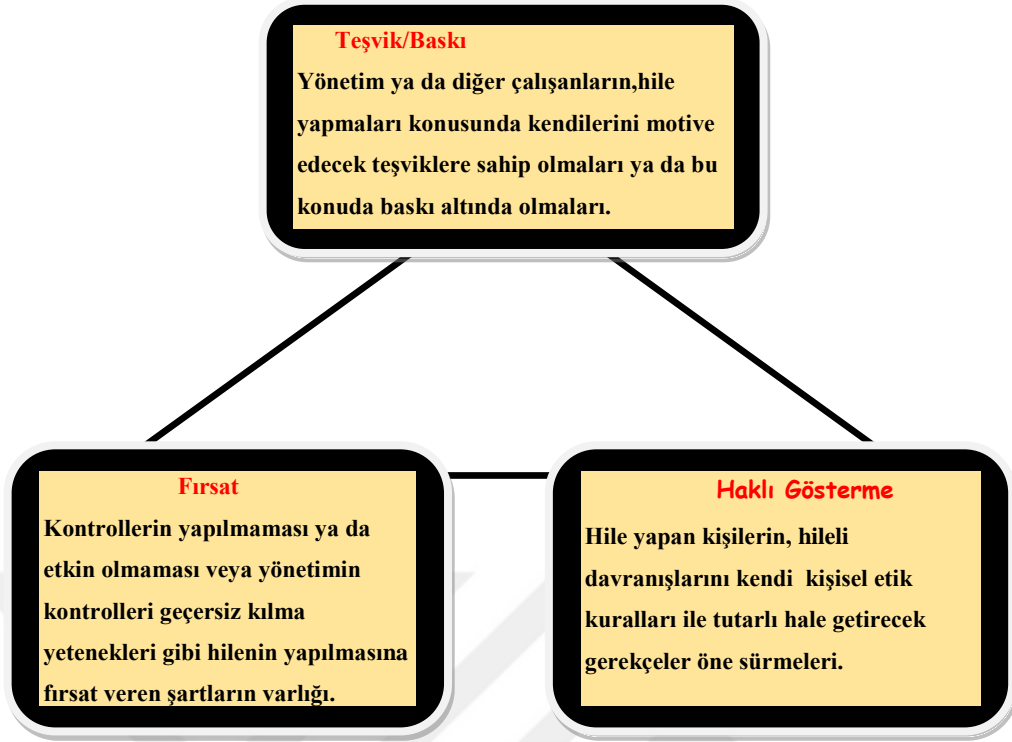
**Tavırlar ve Meşrulaştırma:** Hileli davranışta bulunanlar, kişisel ahlâk anlayışlarına uygun olarak hileli davranışlarını meşrulaştırabilir diğer bir deyişle mazur göstermeye çalışabilir. Bazı kişilerin ahlâkî anlayışları onların bilerek ve isteyerek dürüst olmayan davranışlar sergilemesine izin verebilir. Diğer taraftan yeterli ölçüde baskının olduğu ortamlarda, kendisinden bu tür davranışlar beklenmeyen kişilerin bile hileli davranışta bulunması söz konusu olabilir. Teşvik ve baskı ne kadar büyükse bir kişinin hileye bulaşma fiilini meşrulaştırma ihtimali de o derece büyük olacaktır.

Hile üçgeni aşağıdaki gibidir:<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> Web\_9, E.T. 17.02.2015.

<sup>86</sup> Bayraklı, Erkan ve Elitaş, (2012), s. 66.



Şekil 3.1. Hile Üçgeni

(Kaynak: Ramos M. (2003). "Auditors' Responsibility For Fraud Detection" .Journal of Accountancy. January 2003)

➤ İşletmelerde çalışanların hile yapmalarının sürekli artması;<sup>87</sup>

İşletmelerde çalışanlardan kimlerin hile yapabileceğine yönelik çeşitli bilimsel çalışmalar yapılmış ve hile yapabileceklere ilişkin çeşitli sınıflandırmalar yapılmıştır.

- Çalışanlardan bazıları her zaman dürüştür,
- Çalışanlardan bazıları (yukarıdaki gruptan daha az) her zaman dürüst değildir,
- Çalışanlardan çoğu bazen dürüştür,
- Çalışanlardan bazıları ise çoğu zaman dürüştür.

Yapılan bu sınıflandırmadan elde edilebilecek istatistiki bilgilere göre;

- Çalışanların % 5'i koşullar ne olursa olsun hile yapmaya karardır,
- Çalışanların % 10'u koşullar ne olursa olsun hile yapma eğilimi içinde değildir,
- Çalışanların % 85'i uygun ortam koşullarında hile yapma eğilimine girebilmektedir.

<sup>87</sup> Bayraklı, Erkan ve Elitaş, (2012), s. 63.

### 3.5.3. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hilelerin Yapılma Şekilleri ve Önlenmesi

Son yıllarda işletme çalışanlarınca işlenen suçların / hilelerin sayısında da artışlar olduğu yapılan çeşitli araştırmaların sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu suç ve hilelerin merkezinde ise, genellikle tepe yönetiminin ya da işletme çalışanlarının olduğu göze çarpmaktadır. Bu hilelere örnek olarak;<sup>88</sup>

- İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler,
- Beyaz yakalılar tarafından işlenen suçlar,
- İşletme tepe yöneticilerinin işletme ilgililerini yanıltmaya yönelik olarak yaptıkları mali tablo hileleri,

- Yatırımlarla ilgili hileler,
- Ticari rüşvetler ve komisyonlar,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Elektronik fon transferleri ile ilgili hileler,
- Kredi kartı hileleri,
- Bilgisayar hileleri ve internet yoluyla yapılan hileler, verilebilir.

Bu tür hilelerin önleyebilmesi için işletmelerde yapılması gereken işlemlerden bazıları şöyle sıralayabiliriz;<sup>89</sup>

- ❖ Tahsilat makbuzlarını sürekli kontrol etmek amacıyla işletmede ikinci bir eleman çalıştırılması,
- ❖ Güvenilir elemanlar tarafından boş tahsilat makbuzlarını sıkı bir şekilde saklanması ve takip edilmesi,
- ❖ Nakit mevduatların eldeki nakit gelire eşit olduğunun kontrol edilmesi,
- ❖ Borçlarını düzgün ödemelerine karşılık kredili mal alamayan müşterilerden gelen şikayetleri araştırmak.

---

<sup>88</sup> Sami Karacan, *Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe*, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl: 4 Sayı:8 (105-128), 2012, s. 112.

<sup>89</sup> Bayraklı, Erkan ve Elitaş, (2012), s. 67.

### 3.6. FİNANSAL TABLOLARDAKİ HATA VE YOLSUZLUKLAR

Hile, sahtekârlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi düzensizlikler kasıtlı olarak yapılan yanlışlıklardır. Bunlar işletme personeli, yönetimden sorumlu kişiler ya da üçüncü kişilerin bilinçli olarak menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmasıdır. Hile ve usulsüzlükler finansal tablolara yanlış bilgilerin dâhil edilmesi veya dâhil edilmesi gereken tutarların veya açıklamaların kasıtlı olarak finansal tablolara dâhil edilmemesi sonucu meydana gelen yolsuzluklardır. Bunlar aşağıdaki nedenlerle ortaya çıkarlar:<sup>90</sup>

1) Finansal tabloların hazırlandığı destekleyici belgelerde veya muhasebe kayıtlarında oynama, değişiklik, tahrifat, düzenbazlık yapma ve/veya gerçeğe aykırı belge düzenleme.

\* Örnek: Gerçekte olmayan satışlar için satış faturaları düzenleyerek gerçekte olmayan ticari alacakların yaratılması ve kasıtlı olarak satışların şişirilmesi.

2) Olayları, işlemleri ve diğer önemli bilgileri kasıtlı olarak kayıt dışı bırakarak finansal tablolara yansıtma veya çarpıtarak yanıltıcı biçimde yansıtma.

\* Örnek: Devam etmekte olan bir hukuk davası ile ilgili olarak işletme için ortaya çıkması olası olumsuz sonucun finansal tablolarda açıklanmaması.

3) Tutar, sınıflandırma, değerlendirme, sunum veya tam açıklama ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması.

\* Örnek: Bir başka işletmenin satın alınması ile ilgili muhasebeleştirilmede tüm destekleyici kanıtlar satma ima yönteminin uygulanması gerektiğini gösterirken, işletmenin bu birleşmeyi çıkarların havuzlanması yöntemini uygulayarak muhasebeleştirilmesi.

Hile türleri içinde işletmelere en fazla finansal açıdan zarar verenlerin yönetim hileleri olduğu bilinmektedir. Nitekim Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (ACFE)'nin 2010 yılı raporuna göre, yönetim hileleri sonucunda işletmeler yaklaşık olarak 4 milyon dolar kaybetmektedir. Yönetim hilelerinin bazı en belirgin örnekleri; Enron, Phar-Mor, WorldCom ve Tyco International'dır.<sup>91</sup>

<sup>90</sup> Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitabevi, 13. Baskı, İstanbul, 2010, s.134.

<sup>91</sup> Terzi ve Kıymetli Şen, (2015), s. 480.



Yaşanan muhasebe skandallarının ertesinde birçok çevre, bu yıkıcı olayları sosyal değerler, ahlaki değerler, etik, kurum kültürü, kurumsal yönetim, teşvik sistemleri, kısa vadeli karlılık, denetim komiteleri, denetim standartları, denetim şirketleri ile denetlenen şirketler arasında, denetim dışında da verilen hizmetlerden doğan yakınlık ile ortaya çıkabilecek çıkar çatışmaları, raporlama esasları ve genel anlamda denetleme ilkeleriyle ilişkilendirmek adına girişimlerde bulunmuştur.<sup>92</sup>

Hile, yolsuzluk ve usulsüzlükler işletmede çalışanların yaptığı hile ve usulsüzlükler (çalışan hile ve usulsüzlüğü - defalcation or employee fraud) ve yönetimin yaptığı hile ve usulsüzlükler (yönetim hile ve usulsüzlüğü - management fraud) olarak ikiye ayrılır. Çalışan hile ve usulsüzlükleri varlıkların kötüye kullanılması (misappropriation of assets), yönetim hile ve usulsüzlükleri hileli finansal raporlama (fraudulent financial reporting) şeklinde ortaya çıkar.<sup>93</sup>

### **3.6.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması**

Varlıkların kötüye kullanımı genellikle örgütün alt kademelerinde çalışanlar tarafından aşağıdaki şekillerde gerçekleştirilir:<sup>94</sup>

- Tahsilatların zimmete geçirilmesi.
- Stokların kişisel kullanım için veya satılmak üzere çalınması,
- İşletmenin maddi varlıklarının veya fikri mülkiyet haklarının çalınması.
- İşletmenin almadığı mal ve hizmetler için gerçek dışı satıcılara ödeme yapılması ya da yapılıyor gibi gösterilmesi.
- İşletmede olmayan çalışanlara, özellikle işten ayrılmış eski çalışanlara para ödeme yapılmış gibi gösterilmesi.
- Varlıkların kişisel amaçlar için kullanılması.

Varlıkların kötüye kullanımı çok ender de olsa işletme yönetimi tarafından da gerçekleştirilebilir. Yönetimin yetki gücü ve kontrolleri kolaylıkla aşabilmesi ve sahtekârlıkları iyi gizleyebilmesi gibi nedenlere bağlı olarak, zimmete geçirilen tutarlar çok önemli meblağlara ulaşabilir. Yukarıda belirtilen kurulun yaptığı araştırmaya göre

---

<sup>92</sup> Can Tansel Kaya, Ayşe Begüm Ökten, *Kültür Olgusunun Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi*, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara SMMM (63-80), 2015, s. 67-68.

<sup>93</sup> Güredin, (2010), s. 134.

<sup>94</sup> Güredin, (2010), s. 134.

tepe yönetim çalışanları tarafından gerçekleştirilen yiyicilik, zimmete para geçirme, rüşvet alma gibi yolsuzlukların sayısının az olmasına karşın, tutarlar diğer çalışanlar tarafından gerçekleştirilen yolsuzluk tutarları toplamından yaklaşık 3 kat daha fazla çıkmıştır.<sup>95</sup>

### 3.6.2. Hileli Finansal Raporlama

Şirketlerin bir toplumda refah üretmek ve bunu dağıtmak için var oldukları kabul edildiğinde finansal bilgi, şirketlerin bu faaliyetlerinin sonuçlarını başta şirket ortakları olmak üzere, şirketle ilgili bütün taraflara, diğer bir ifade ile finansal bilgi kullanıcılarına iletmektir. Yatırımcılar bu raporları denetleyerek hem kendi kişisel refahlarını artırmaya çalışmakta, hem de toplumsal refah artışına katkıda bulunmaktadır. Dolayısıyla, finansal raporlar üzerinde yapılacak herhangi bir finansal bilgi manipülasyonu yalnızca yatırımcıları değil tüm toplumu yanıltmaya yönelik bir faaliyet olacaktır.<sup>96</sup>

Hileli finansal raporlama yönetimin finansal tablolarda yer alması gereken tutarları veya açıklamaları kasıtlı olarak göstermemesi veya yanlış beyan etmesi sonucu, finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmasıdır. Hileli finansal raporlama çoğunlukla işletmenin finansal durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi amacıyla gerçekleştirilir. Yönetim genellikle işletme varlıklarını olduğundan fazla göstererek işletme karını şişirme yoluna gidebilir. Bazen de, özellikle şahıs şirketlerinde ve aile şirketlerinde vergiyi en aza indirmek için karı önemli tutarda azaltma yolu seçilmiş olabilir.<sup>97</sup>

**Özenti/Baskılar:** İşletmeler finansal görünümdeki bozulmayı örtterek finansal tablo kullanıcılarının işletmenin başarısı ve kârlılığı hakkındaki algılarını olumlu yöne çekmeye özen gösterirler. İşletmenin kazançlarında düşmelerin olması borç ödeme yeteneğini kötüleştirirken, yeni finans kaynaklarının sağlanmasını ve işleyen teşebbüs kavramını tehdit eder duruma getirebilir. Yönetim yanıltıcı şekilde kârları şişirme yoluyla şirketin hisse senedi fiyatlarını daha çekici hale getirerek yatırımcıların Özendirmeye, hisse senedi başına karı arttırarak dividend ödeme oranını yükseltmeye ve daha kolay kaynak sağlamaya çaba harcar.

---

<sup>95</sup> Güredin, (2010), s. 135.

<sup>96</sup> Nevin Yörük, Ebubekir Doğan, *Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Finansal Bilgi Manipülasyonun Belirlenmesine Yönelik İMKB'de Bir Uygulama*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 47.

<sup>97</sup> Güredin, (2010), s. 137.

Bazen de yöneticiler sırf itibarlarını korumak için işletmelerinin finansal tablolarıyla oynarlar. Yıl sonunda ikramiye ve primlerini yükseltmek, başarıya dayalı ücretlerini en üst düzeye çıkartmak amacıyla hileli finansal raporlamaya neden olabilirler. Gerçekçi olmayan kar hedeflerine ulaşılması durumunda ikramiye ödenmesi taahhüt edilmesi hile ve usulsüzlük yapmak için bir teşvik unsuru yaratabilir.

**Fırsatlar:** Bütün İşletmelerin finansal tabloları üzerinde oynama yapılmaya müsaittir. Ancak önemli karar ve tahminlerin yapıldığı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler için hileli finansal raporlama riski daha fazladır, örneğin: birçok değişik mekânda çok çeşitli stoklan bulunan bir işletmede stokların değerlendirilmesinde yanlışlık yapılması riski oldukça yüksektir. Yine çabuk modası geçen veya bozulan stoklarda yanlışlık riski fazladır.

**Davranış/Bahaneler:** Tepe yöneliminin tutumu ve işletme ortamındaki ahlâki değer yargılan hileli raporlama yapılması riskini önemli ölçüde etkiler. İcra kurulu başkanının veya diğer tepe yöneticilerinin finansal raporlama sürecini göz ardı etmeleri, örneğin, sürekli olarak aşırı iyimser tahminlerin yapılması, analistlerin yaptığı tahminlerin fiilen ne kadar gerçekleştiğinin hiçbir zaman kontrol edilmemesi hileli finansal raporlamaya ışık tutar. Ahlâki değerler ve yöneticilerin karakterleri de hileli davranışlara bahane bulmayı kolaylaştırır.

Loebbecke vd.'nin hileli finansal raporlama çalışması "Big 8" olarak ifade edilen sekiz denetim şirketinde yer alan denetçiler üzerinde yapılmış ve buradaki denetçilerden alınan yanıtlar doğrultusunda hileli finansal raporlama belirtileri olarak aşağıdaki bulgular elde edilmiştir:<sup>98</sup>

- Yönetim ağırlıklı kararlar,
- Finansal tablolarda bir veya birden fazla usulsüzlüğün yer alması,
- Zayıf iç kontrol sistemi,
- İşletmenin finansal tablolarında denetlenmesi zor olan ekonomik işlemlerin varlığıdır.

Hileli finansal raporlamayı tespit etmek zor olabilir, ancak imkânsız değildir. Dolandırıcılığı önlemek genellikle düşük maliyetli olmasına karşın, şirketlerin

---

<sup>98</sup> Öcal Usta, Tuğba Uçma, *Hileli Finansal Raporlamada Bağımsız Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan-11 (13-39), 2011, s. 16.

dolandırıcılığı tespit etmeleri için onlara yardımcı olacak proaktif önlemler almayı da düşünmeleri gerekir. İç denetçiler veya benzer sorumlulukları olan diğer çalışanlar bu önlemleri gerçekleştirebilir. Yönetime olası finansal beyan dolandırıcılığını tespit etmek için yardımcı olabilecek prosedürler şunlardır; <sup>99</sup>

- Hatalı kaydedilmiş işlemler, geç kaydedilen işlemler, kısmen kaydedilmiş işlemler, desteksiz veya yetkisiz işlemler ve çok sayıda düzeltme gerektiren günlük girişler gibi mantıklı görünmeyen işlemler için defter veya kayıtların periyodik kontrolü.

- Mutabakatlarda büyük, açıklanmayan veya geçersiz maddeler gibi şüphe uyandıran işlemler, kilit konumundaki personel ile müşteri veya tedarikçiler arasında olağandışı kişisel ilişkiler ve belirli işlemlere ilişkin personelden inanılmaz görünen açıklamaların incelenmesi. Giderler, satış maliyetleri, alacaklar ve stoklardaki beklenmedik artış ve düşüşler gibi olağandışı finansal trendler veya toplam satışın yüzdesi olarak envanter dönüşüm hızı ve satış iadeleri gibi kilit oranlardaki değişiklikleri aramak için analitik prosedürlerin periyodik uygulanması.

- Çalışanların uygunsuz olarak nitelendirilebilecek herhangi bir muhasebe uygulaması ile ilgili bilgisi olup olmadığının sorulduğu dolandırıcılık değerlendirme sorgulaması uygulanması.

Doğası gereği, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesi zordur. Bu suçu işlemek için kullanılan kompleks programlarla birlikte, çoğu büyük şirkette bulunan giderek artan kompleks bilgisayarlı muhasebe sistemleri dolandırıcılığın tespit edilmesini daha da zorlaştırmaktadır. <sup>100</sup>

Finansal bilgi manipülasyonu teknikleri, ortaya çıkarılan gerçek olaylarda yapılan işlem ve uygulamaları kapsamaktadır. Bu çerçevede değerlendirildiğinde finansal bilgi manipülasyonunda; <sup>101</sup>

- Gelirlerin muhasebeleştirilmesi ya da finansal tablolara alınması,
- Giderlerin ve karşılıkların muhasebeleştirilmesi,
- Varlık ya da yükümlülüklerin gerçeğe aykırı olarak sunulması,
- Finansal tablolarda yer alan kalemlere ilişkin sınıflandırmaların değiştirilmesi,

---

<sup>99</sup> Anthony M. Lendez and James J. Korevec, *How to Prevent and Detect Financial Statement Fraud*, The Journal of Corporate Accounting and Finance, Autumn (47- 54), 1999, p. 51.

<sup>100</sup> Paul Munter, *How Fraudulent Financial Reporting Happens and What COSO Advises Corporate America and Its Auditors*, The Journal of Corporate Accounting and Finance, Spring (39-57), 1995, p. 39.

<sup>101</sup> Dağlı, (2011), s. 84.

- İşlem ya da faaliyetlerin amaca uygun olarak oluşturulması,
- Yapılan işlemlerin fark edilmemesi için konusu ayrı bir suç oluşturan işlem ve uygulamaların gerçekleştirilmesi şeklinde sınıflandırılabilirler kapsamında teknikler kullanılmaktadır.

### 3.6.3. Hatalar

Muhasebe hataları; unutkanlık, dikkatsizlik, ihmal, bilgisizlik veya tecrübesizlik nedeniyle muhasebe işlemi ve kayıtlarında yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe hataları genel olarak kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsur içermeyen fiil ve davranışlar olarak tanımlanabilir.<sup>102</sup>

Hatalar finansal tablolardaki kasti olmayan yanlışlıklardır. Bunlar kaydedilmesi gereken bir ekonomik olayın, bir tutar veya bir açıklamanın finansal tablolara dâhil edilmemiş veya yanlış bir işlemin veya bir tutarın finansal tablolara dâhil edilmiş olmaları sonucu meydana gelirler. Hatalar bir kıymet hareketlerinin deftere kaydedilmiş olması, bir kıymet hareketlerinin ait olduğu döneme değil, bir başka muhasebe dönemine kaydedilmiş olması, yada yanlış bir hesaba borç veya alacak kaydedilmiş olması sonucu ortaya çıkarlar, hatalar etkin bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesiyle minimize edilmeye çalışılır hataların nedenleri aşağıdaki gibi olabilir:<sup>103</sup>

(1) Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan muhasebe verilerinin toplanmasında veya işlenmesinde personelin yanlışlık yapması.

- Örnek: Fatura düzenlenirken miktar ile birim fiyat çarpımının yanlış yapılması sonucu ticari alacaklar ve satış gelirleri hesaplarına yanlış tutarların kaydedilmesi.

- Örnek: Muhasebe dönemi sonuna doğru bazı alış faturalarının gözden kaçırılarak döneme kaydedilmeleri sonucu, alışlar ve ticari borçlar hesaplarının olduğundan düşük tutarda hesaplanması

(2) Personelin muhasebe tahminlerinin (şüpheli alacak karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, amortisman hesaplanması vb) hatalı olmasına yol açabilecek

---

<sup>102</sup> Sinan AYTEKİN, Hasan SEZGİN, Metin YALÇIN, *Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 15 (69-89), 2015, s. 70-71.

<sup>103</sup> Güredin, (2010), s. 132.

olayları ve verileri gözden kaçırmaması, dikkate almaması ya da yanlış yorumlaması sonucu oluşan yanlış muhasebe tahminleri.

- Örnek: Yönetimin modası geçme veya bozulma gibi nedenlerle satışı olanaksız hale gelmiş stokları dikkate almaması sonucu uygun olmayan bir stok değeri düşüklüğü karşılığının hesaplanması.

- Örnek: Krediler yöneticisinin bazı müşterilerin borç ödeme gücünü çok iyimser değerlemesi sonucu, tahsil yeteneğini yitiren alacakların ihmal edilerek düşük tutarlı bir şüpheli alacak karşılığının hesaplanmış olması.

(3) Personelin muhasebe ilkelerini uygularken tutar, sınıflandırma, sunum veya tam açıklama konularında yanlışlık yapması.

- Örnek: Muhasebe yetkilisi makine tamir giderleri ödemelerini yanlış yorumlayarak aktifleştirmiş, bunun sonucu makineler hesabı bakiyesi ve dönem net kârı olduğundan fazla hesaplanmıştır.

- Örnek: Muhasebe yetkilisi alacak hesabında kalan alacak bakiyesini kısa vadeli borçlar arasına dahil etmeyi gözden kaçırmış, bunun sonucu dönen varlıklar ve kısa vadeli borçlar olduklarından düşük hesaplanıp raporlanmıştır.

### **3.7. FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONU VE YÖNTEMLERİ**

Finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmak amacıyla hazırlanmış, muhasebe kayıt ve işlemlerinde bilinçli olarak meydana getirilen düzensizliklere, finansal bilgi manipülasyonu denilmektedir.<sup>104</sup>

Finansal bilgi manipülasyonunun tespitinde kullanımına yönelik ilk çalışma Fanning, Cogger ve Srivastava (1995) tarafından yapılmıştır. Ardından Fanning and Cogger (1998) ilk çalışmalarında kullandıkları veri setinin kapsamını değiştirerek toplam 20 değişken arasından sekiz değişkenin (ticari alacaklar/satışlar, ticari alacaklar/toplam varlıklar, stoklar/satışlar, duran varlıklar/toplam varlıklar, toplam borçlar/sermaye,

---

<sup>104</sup> İsmail Bekçi, Nuri Avcıoğlu, *Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemlerinden Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama*, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV), (2) (131-163), 2011, s. 132.

satışlar/toplam varlıklar) finansal bilgi manipülasyonunun tespitinde anlamlı bir açıklama gücüne sahip olduğunu göstermiştir.<sup>105</sup>

Cox ve Weirich (2002), çalışmalarında yakın tarihteki hileli finansal bildirimlerin sermaye piyasaları üzerindeki etkisini incelemişlerdir. 1990-1999 yıllarında büyük şirketlerde olan hileli finansal bildirimlere, hem kazanç hem getiri oranındaki değişikliğe karşı borsanın tepkisi sonucunda sermaye piyasası etkisinin, olay günü ve bir gün öncesindeki güçlü olumsuz haber etkileri nedeniyle dolar bazında önemli olduğunu ortaya çıkarmışlardır. Firmaların ‘finansal bildirimlerinin’ denetiminde denetçi ve düzenleyici dikkatinin çok iyi muhafaza edilmesi gerektiği çalışmanın önemli bulguları arasında yer almaktadır.<sup>106</sup>

Ching-Hui ve arkadaşlarının (2015) araştırmaları, işlem prosedürlerine ait yüksek suçlu bilgisi içeren karmaşık finansal bilgi manipülasyonu finansal piyasa dalgalanmalarına neden olmanın yanısıra şirket ve denetçilerin itibarına da zarar verdiğini ifade etmişlerdir. Ne yazık ki, çoğu finansal bilgi manipülasyonu durumu standart denetleme prosedürlerinin kısıtlamalarını anlayan çok bilgili üst düzey yöneticileri kapsar. Bu yüzden, finansal bilgi manipülasyonunu önlemek için, ilave tespit mekanizmalarına acil gereksinim vardır. Bu problemi çözmeye yönelik olarak, yazar özellik seçimi ve çıkarımı içeren grup bazlı mekanizma ve aşırı öğrenme makinesini önermektedir. Model sadece fazlalık giderme sorununa karşı çıkmaz, ayrıca denetim prosedürü esnasında olağandışı müşteri ilişkilerine sınırlı denetim kaynakları tahsis etmesi ve itibarını koruması gereken denetçilere yön verir. Deneysel sonuçlar modelin finansal bilgi manipülasyonunu tespit etmek için umut verici bir alternatif olduğunu ve hem yatırımcıların güvenini hem de finansal piyasaların istikrarını sağlayabileceğini göstermektedir.<sup>107</sup>

---

<sup>105</sup> Güray Küçükkocaoğlu, Yasemin Keskin Benli, Cemal Küçüksözen, *Finansal Bilgi Manipülasyonunun Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı*, İMKB Dergisi, Sayı: 36 Cilt: 9 (1-30), 1997, s. 3.

<sup>106</sup> Raymond A. K. Cox, Thomas R. Weirich, *The Stock Market Reaction to Fraudulent Financial Reporting*, Managerial Auditing Journal, Vol., 17 Iss: 7 (374-382), 2002, p. 374.

<sup>107</sup> Shih Ching-Hui, Lin Sin-Jin, Hsu Ming-Fu, *Detection of Financial Information Manipulation by an Ensemble-Based Mechanism*, Neural Network World 24.5 (479-499), 2014, p. 479.

Mulford ve Comiskey (2002), şirketlerin sendikaların ücret taleplerini aşağı çekmek için karlarının daha az olduğu izlenimi yaratarak suretiyle, karın düşürülmesine yönelik finansal bilgi manipülasyonu uygulamasına yöneldiklerini ifade etmişlerdir.<sup>108</sup>

Finansal bilgi manipülasyonlarının bağımsız denetçiler ya da ilgili otoriteler tarafından tespit edilmesini önlemeye yönelik, her biri ayrı bir suç unsuru olan işlemler ve uygulamalar aşağıda belirtildiği gibidir:<sup>109</sup>

1. Fiktif satış gelirini arttırmak için sahte fatura, müşteri sipariş formu ve sevk irsaliyesi düzenlenmekte,
2. Sahte sevk irsaliyeleri ve faturaların müşteri nüshaları olmadığı için yok edilmekte,
3. Sahte fatura ve sevk irsaliyelerine istinaden, yasal defterlere fiktif satış geliri kaydı yapılmakta,
4. Yine fiktif satış geliri kaydı çerçevesinde fiktif stok kaydı yapılmakta,
5. Fiktif stok kaydını desteklemek, diğer bir ifade ile satıcılardan mal alınmış göstermek üzere, sahte stok listesi düzenlemekte,
6. Fiktif stok kaydının bağımsız denetim şirketinin ya da ilgili otoritenin denetimi sırasında fark edilmemesi amacıyla, stokta gösterilen ürünlere dış görünüş itibarıyla benzeyen, ancak içeriği farklı (çoğu kez boş ambalaj) mal üretilip koyulmakta,
7. Satış maliyetini ve bununla tutarlı olması için satıcılara olan borç tutarını azaltacak, dolayısıyla karı yükseltecek şekilde şube ya da temsilciliklerin cari hesabına gerçeğe aykırı borç kaydı yapılmakta,
8. Alacakların vadesi değiştirilmekte,
9. Stoklarda şirkete ait olmayan transit ürünlerin olduğu belirtilmemek suretiyle, denetim elemanlarına yalan söylenmekte,
10. Bilgisayarların tarihi, o üç aylık dönem dışında yanlış bir fatura tarihi basmamak için değiştirilmekte,
11. İlgili dönemi aşan işlemleri kaydetmek üzere, yasal defterler açık tutulmaya devam edilmekte,

---

<sup>108</sup> Charles W. Mulford, Eugene E. Comiskey, *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*, John Wiley & Sons, Canada, 2002, p. 91.

<sup>109</sup> Cemal Küçüksözen, *Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İmkb Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2004, s. 239-341.



12. Fiktif gelir kaydını gizlemek için geçmiş tarihli lisans anlaşması veya sözleşme düzenlenmekte,

13. Yapılan gerçeğe aykırı işlem ve uygulamaları desteklemek üzere, gerçeğe aykırı haber kayıtları yapılmakta,

14. Anlaşma veya sözleşmelerdeki tarihler geçmişe çekilmek üzere değiştirilmekte,

15. Gerçek dokümanlar tarayıcıdan geçirilmek suretiyle değiştirilmekte ve

16. Büyük defter kayıtlarında belgelere dayanmayan düzeltmeler yapılmaktadır.

### 3.7.1. Kar Yönetimi (Earnings Management)

Van Tendelo 2005 yılında yaptığı The Journal of Accounting and Finance January/2012 çalışmada, IAS/IFRS'yi gönüllü olarak uygulayan firmaların kar yönetimi davranışlarının IAS/IFRS'yi uygulamaya başladıktan sonra nasıl değiştiğini araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda, IAS/IFRS uygulamalarının kar yönetimi üzerinde belirgin bir sınırlama meydana getirmediğini, aksine bu uygulamaların ihtiyari tahakkukların büyüklüğünü arttırdığını, IAS/IFRS uygulayan firmaların daha fazla kar uyumlaştırması yaptıklarını ortaya koymuştur.<sup>110</sup>

Karacaer ve Özek (2010), İMKB'de işlem gören işletmelerin, 4 büyük denetim firması tarafından denetlenmiş olmalarının kar yönetimi davranışlarına olan etkilerini inceledikleri çalışmalarında, isteğe bağlı tahakkuklar ile denetim firmasının büyüklüğü arasında negatif bir korelasyon olduğunu tespit etmiştir.<sup>111</sup>

Kazanç yönetimi “bildirilen kazancın istenen seviyede olmasını sağlamak için genel olarak kabul edilen muhasebe ilkeleri kısıtlamaları içinde planlı adımlar atılması süreci” olarak tanımlanmıştır. Bu tanım kapsamında yer alan kazanç yönetiminin spesifik bir örneği gelir düzgünleştirmedir. Düzgünleştirme, beklenen bildirilen kazanç seviyesine yönelik bir hareket olarak birkaç dönem veya tek bir dönem süresince kazanç değişkenliğinde azaltma açısından gözlenebilir.<sup>112</sup>

<sup>110</sup> Ümit Gücenme Gençoglu, Yasemin Ertan, *Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak/12 (1-24), 2012, s. 18.

<sup>111</sup> Semra Karacaer, Pelin Özek, *Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kar Yönetimi İlişkisi: İMKB Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 48 (60-74), 2010, s. 73.

<sup>112</sup> Vivien Beattie, Stephen Brown, David Ewers, Brian John, Stuart Manson, Dylan Thomas and Michael Turner, *Extraordinary Items and Income Smoothing: A Positive Accounting Approach*, Journal of Business Finance & Accounting, 21(6) September (791-811), 1994, p. 792-793.

### 3.7.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (Income Smoothing)

Karın istikrarlı hale getirilmesi, yapay (muhasabe) ya da gerçek (işlem) değişkenlerin manipülasyonu yoluyla, raporlanan dönem karının hedeflenen seviyenin etrafındaki dalgalanmalarını azaltmak için yöneticiler tarafından kullanılan bir araç olarak tanımlanabilir (Brayshaw ve Eldin, 1989, 621). Yöneticileri raporlanan dönem karlarını istikrarlı hale getirmeye yöneltten nedenler; yatırımcıların zaman içinde istikrarlı bir dağılım sergileyen karlara sahip firmaları tercih etmeleri ve raporlanan kar rakamlarına bağlı anlaşmalar olarak gösterilebilir. Copeland (1968)'e göre iyi bir istikrar aracı aşağıdaki özellikleri taşımalıdır;<sup>113</sup>

--Bir defa kullanıldıktan sonra, işletmeyi gelecekte özel bir hareket yapmak zorunda bırakmamalıdır. --Kullanımı profesyonel görüşe dayanmalı ve “genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri” nin çizdiği sınırların içerisinde yer almalıdır. --Kardaki farklılıkları ortadan kaldıracıdır. --Tek başına ya da diğer uygulamalarla uyumlu olarak birbirini takip eden dönemlerde kullanılmalıdır.

### 3.7.3. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları (Creative Accounting Practices)

İşletmenin finansal açıdan başarısız olduğu zamanlarda bazı yöneticiler, mevcut performansı artırmak ve daha iyi gösterebilmek için muhasabeden yararlanarak yatırımcıları yanlış bilgilendirme eğiliminde olabilirler. Ayrıca, yöneticiler karı artırmak veya aktifleri olduğundan daha fazla göstermek gibi bazı yönetsel amaçları gerçekleştirebilmek için muhasabedeki mevcut esnekliklerden yararlanma hususunda istekli olabilirler. Bu şekilde uygulamalara gidilmesinin temel nedenlerinden birinin yöneticilerin karşı karşıya kaldıkları ciddi finansal zorluklar olduğu ifade edilebilir. Anılan bu zorlukların üstesinden gelebilmek için yöneticiler, uygun olmayan muhasabe tekniklerinden, yanlış kayıt ve sınıflandırma uygulamalarından hatta fiktif işlemlerden yararlanabilirler. Bu ve benzeri durumlarda işletmeler yaratıcı muhasabe uygulamalarını kullanmaya başlayabilir.<sup>114</sup>

<sup>113</sup> Web\_10, E.T. 26.05.2016.

<sup>114</sup> Davut Aygün, *Yaratıcı Muhasebe Stratejileri*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim 13 8 (2) (49-69), 2013, s. 50.

İngiltere’ de kabul gören daha dar kapsamlı bir tanımlamaya göre yaratıcı muhasebe; “avantaj elde etme, gerçeği göstermekten kaçınma veya mevcut sonuçları yanıltıcı bir şekilde olduğundan daha iyi gösterme amacıyla kanuni düzenlemelerdeki boşluklardan yararlanma” biçiminde açıklanmıştır.<sup>115</sup>

Yaratıcı muhasebe, finansal raporları hazırlayanların istekleri doğrultusunda avantajlı kuralların seçilmesi veya bazı dezavantajlı kuralların esnetilmesi aracılığıyla finansal tabloların değiştirilmesidir.<sup>116</sup>

Aslanoğlu ve arkadaşları (2016) yaratıcı muhasebe uygulamalarının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini inceledikleri çalışmada ihtiyari tahakkuklar “Düzeltilmiş Jones Modeli” kullanılarak hesaplanmışlardır. Bağımsız denetim kalitesi ölçüsü olarak ise, denetim firmasının büyüklüğü, denetim görüşü, denetim firmasının ve baş denetçinin değişmesi kullanılmıştır. Panel veri regresyon analizinin uygulandığı çalışma sonucunda, isteğe bağlı tahakkuklar/yaratıcı muhasebe uygulamaları ile bağımsız denetim kalitesiyle ilgili değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.<sup>117</sup>

Faragalla (2015), yaratıcı muhasebe konusunda yapmış olduğu araştırmada yaratıcı muhasebenin tartışmalı durumlara neden olabilecek, ayrıca etik ikilemlere de yol açabilecek ikilik şeklinde olumlu ve olumsuz olarak birden çok bakış açısından ele alınabilecek bir konu olduğunu ifade etmiştir. Bu yüzden, bir araştırma çalışmasının doğruluğunu kanıtlamak için, her iki bakış açısını da göz önünde bulundurmak önemlidir. Literatürü kullanarak yaratıcı muhasebenin temel özelliklerini vurgulamanın yanısıra yazar ayrıca bu deneysel araştırmada bir anket kullanarak muhasebe uzmanlarının yaratıcı muhasebe teknikleri kullanımını konusundaki algıları ve çok daha fazlasını araştırmıştır. Muhasebe uzmanları tarafından sağlanan cevaplara dayalı detay analizi yaratıcı muhasebe teknikleri kullanımını ile ilgili algılarının ne olduğu konusunda genel bir fikir belirlenmesini sağlamıştır. Sonuçlar Romanya’da bu muhasebe tekniklerinin kullanıldığını, katılımcıların % 37’sinin işverenleri tarafından bu teknikleri

---

<sup>115</sup> www.oxforddictionaries.com

<sup>116</sup> Bekçi ve Avşarlıgil, (2011), s. 138.

<sup>117</sup> Suphi Aslanoğlu, Selim Cengiz, Yusuf Dinç, M. Şükrü Dilsiz, *Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: BİST’de Bir Uygulama*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak /16 (1-24), 2016, s. 1.

kullanmaları için baskı yapıldığını belirtmesine karşın % 35'inin inisiyatifin kendilerine ait olduğunu belirttiğini göstermektedir.<sup>118</sup>

Türkçe'ye "muhasibecilikte el becerisi" şeklinde çevirebileceğimiz "accounting sleight of hand" şeklinde ifade edilen bu kavram "defterleri kaynatma", "kozmetik raporlama", "işletmenin vitrinini düzeltmek" gibi yapanın mazeretinin haklı bir nedeni varmış gibi kişiyi yanıltıcı da olsa olumlu düşünmeye iten ve özünde göz boyamaya yarayan bir uygulamadır. Bu uygulamalar daha çok halka açık şirketlerde özellikle karın olduğundan yüksek gösterilmesi şeklinde yapılmaktadır. Özel bir beceri gerektirdiğinden yaratıcı muhasibeyi aynı zamanda sanat olarak ifade eden görüşler de vardır. Örneğin defterleri pişirme sanatı (cooking the books), karları hesaplama sanatı (the art of computing its profit), bilanço sunma sanatı (the art of presenting a balance sheet) karları hesaplama sanatı (the art of computing its profit), gibi ifadeler sıklıkla kullanılan ifadelerdir.<sup>119</sup>

### **3.7.4. Diğer Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemleri**

#### **3.7.4.1. Agresif Muhasebe (Aggressive Accounting)**

Huang vd. (2012) işletmelerin CEO'larının yaşı ile işletmelerin analistlerin tahminlerine ulaşma ya da onları geçme durumları ve yaptıkları finansal düzeltmeler arasındaki ilişkiyi incelemektedirler. Söz konusu çalışmada dayandıkları temel varsayım bireyler arasında yaştan kaynaklanan farklılıklar bulunduğu ve bu farklılıkların finansal raporlama sürecine yansdığıdır. Önceki çalışmaların bulgularına göre bireyler yaşlandıkça daha ihtiyatlı ve etik kurallara daha uygun davranma eğilimi göstermektedirler. Bu nedenle, yaşları ilerlemiş CEO'ların saldırgan muhasebe uygulamalarından kaçınacağı ve böylece daha yüksek kaliteli finansal raporlar hazırlanacağı düşünülmektedir. Önceki araştırmalar aynı zamanda yaş ile risk tercihleri arasında da ilişki araştırmaktadır. Vroom ve Pahl (1971) ve Sundaram ve Yermack (2007) yaşları ilerlemiş yöneticilerin risk almaktan kaçındıklarını, bu nedenle de daha ihtiyatlı olduklarını belirlemiştir. Hambrick ve Mason'a (1984) göre yaşlı ilerlemiş yöneticiler riskli stratejilerden kaçınmaktadırlar; çünkü yeni fikir oluşturma konusunda

<sup>118</sup> Widad Atena Faragalla, *Creative Accounting Practices from the Accounting Professionals' Perspective*, *Audit Financiar Anul*, XIII 7 (127)/2015 (136-149), 2015, p. 136.

<sup>119</sup> Nermin Çıtak, *Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?*, *Mali Çözüm*, Sayı: 91 (81-110), 2009, s. 84-85.

yeterince yetenekli olmayabildikleri gibi gelecek zamanlar için finansal açıdan güvenli durumda olmaya daha fazla ağırlık vermektedirler. Twenge ve Campbell (2008) de genç neslin daha narsist olduğunu ve kendini kanıtlamak için etik olmayan uygulamalara daha fazla başvurabileceğini belirtmektedirler.<sup>120</sup>

#### 3.7.4.2. Büyük Temizlik Muhasebesi (Big Bath Accounting)

Bu manipülasyon yapıldığında verilecek kararlarda ilgililiğini zedelediğinden ilgililik ölçütünü; finansal tablo kalemleri üzerinde değişikliği kasten yaptığından güvenilirlik ölçütünü; finansal tabloların dönemler arası kıyaslanmasını (verimsiz aktiflerin gider yazılması muhasebe politikalarında değişiklik gerektirmektedir; bu durum da karşılaştırılabilirliğin temel sakıncasıdır) zedelediğinden karşılaştırılabilirlik ölçütünü; finansal tablo sonuçlarını doğrudan etkilediğinden anlamlılık ölçütünü; bilgi kullanıcı veya karar verici işletmenin finansal tabloları incelendiğinde aynı döneme ait sonuçların birbirinden farklı olması nedeniyle (eski yönetimin tespit ettiği finansal sonuçlar ile yeni yönetimin eski yönetimi olduğundan daha başarısız göstermek adına verimsiz aktifleri gider yazma yolu ile yeni tespit edeceği finansal sonuçlar birbirinden farklı olacaktır) bu durumda erişebilirlik ölçütünü; manipüle edilmiş muhasebe bilgisinin karar alıcıların alacakları kararları etkileyeceğinden yararlılık ölçütünü zedelemektedir.<sup>121</sup>

#### 3.7.4.3. Aldatıcı Finansal Raporlama (Fraudulent Financial Reporting)

Yaratıcı muhasebe uygulamaları, agresif muhasebe ve muhasebe usulsüzlükleri şeklinde de tanımlanan ve finansal bilgi kullanıcılarının yine şirketlerin finansal durum ve faaliyet sonuçları hakkında yanlış, gerçeğe aykırı olarak bilgilendirilmesi sonucunu doğuran finansal bilgi manipülasyonu yöntemlerinin bir karışımıdır. Ancak, aldatıcı finansal raporlama gerek kasıt unsuru açısından ve gerekse bu kapsamda gerçekleştirilen, fiktif kayıt oluşturulması, gerçeğe aykırı, sahte fatura, sevk irsaliyesi vb. belgeler düzenlenmesi gibi konusu ayrı bir suç oluşturan işlem ve uygulamalar nedeniyle de sonuçları itibarıyla daha vahimdir. Ayrıca literatürde, bir idari makam tarafından tespit edilerek idari bir işleme tabi tutulan ya da yargı tarafından bir

---

<sup>120</sup> Gürel ve Durak, (2014), s. 53.

<sup>121</sup> Bilge Leyli Elitaş, *Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan/13 (41-53), 2013, s. 51.

müeyyideye bağlanan finansal bilgi manipülasyonu işlem ya da uygulamalarını tanımlamak için aldatıcı finansal raporlama kavramı kullanılmaktadır.<sup>122</sup>

#### 3.7.4.4. Muhasebe Hata ve Usulsüzlükleri (Accounting Errors and Irregularities)

Muhasebe hataları unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlardır. Genelde kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklardır. İşletmelerin muhasebe kayıtlarında belli başlı muhasebe hataları "beş" başlık altında toplanabilir.<sup>123</sup>

**1-Matematik hataları:** Muhasebe sisteminde yapılmak durumunda kalınan hesaplama işlemlerindeki yanlışlıklardır. Genellikle hesapların bakiyeleri hesaplanırken yapılan toplama veya çıkarma hataları şeklinde ortaya çıkar.

**2-Kayıt hataları:** Belgeleri muhasebeleştirirken kayıtlarda yapılan rakam ve hesap yanlışlıklarına denir. Kayıt hatalarını üç grupta toplamak mümkündür:

**a-Belgelerdeki rakamın defter kayıtlarına yanlış yazılmasıdır.** Bu hata çoğunlukla rakamda yer alan sıfırların eksik ya da fazla yazılması veya takdim tehir diye adlandırılan rakamların yer değiştirmesi şeklinde kendini gösterir.

**b-Bir işlemin yanlış algılanması sonucunda ait olduğu hesaba değil başka bir hesaba kaydedilmesidir.**

**c-Muhasebeleştirme sırasında ilgili hesabın borç ve alacağının karşılaştırılması biçiminde ortaya çıkar.**

**3-Nakil hataları:** Yevmiye defterlerindeki muhasebe kayıtlarının başka bir sayfaya veya defter-i kebir gibi başka bir deftere aktarılırken yapılan yanlışlıklardır. Nakil hataları iki şekilde yapılmaktadır.

**a-Yevmiye defterindeki muhasebe kaydının başka bir sahifeye veya deftere aktarılırken rakamda hata yapılması şeklinde olur.**

**b-Nakil sırasında ilgili hesapta yanlışlık şeklinde olur.**

**4-Unutma ve tekrarlama:** İşletmeye ait alış, satış, gider gibi işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi veya kayıtlara hiç alınmaması unutma hatasıdır. Tekrarlama ise unutmanın tersine bir işlemin defter kayıtlarına iki defa kaydedilmesidir Mükerrer

---

<sup>122</sup> Web\_11, E.T. 27.05.2016.

<sup>123</sup> Serap Açık, *Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16 (3) (351-366), 2012, s. 353-354.

kayıt da denilen bu hata çoğunlukla ödemesi sonradan yapılan işlemlerin hem belge aslı ile hem de ödeme sırasında iki defa muhasebeleştirilmesi olarak görülür.

**5-Bilanço hataları:** Bilanço hataları üç grup halinde ele alınabilir.

**a-İşletmenin aktif ve pasifinde bulunan kıymetlerin değerlemesi ile amortisman ve karşılık ayrılması konularında muhasebe ilkelerine, ticari kurallara ve yasa hükümlerine uygun hareket edilmemesi suretiyle ortaya çıkan hatalardır.** Kısaca bu tür hatalara değerlendirme hataları da denilebilir. Dönem sonundaki mal mevcudunun yüksek veya düşük değerlendirilmesi, aktifleştirilip amortisman tabii tutulması gereken harcamanın doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıkların yanlış ayrılması belli başlı değerlendirme hatalarıdır.

**b-Bilançoda niteliği belirsiz ve kapalı hesapların bulunmasıdır.** Bu tür hesaplar bilançonun açık, anlaşılır olma niteliğine uymaz. Bilanço üzerinden işletme ile ilgili sağlıklı analiz yapılmasını önler. Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) uygulamasında bu sakınca büyük ölçüde giderilmiştir.

**c-Aktif ve pasif hesapların karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir.** Alacaklar ve borçlar hesabının karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir. Bu hataların dönem sonucuna hiçbir etkisi olmaz ama bilançonun açıklık, sadelik, anlaşılır olma ilkelerine aykırıdır. Bilanço analizlerini güçleştirir, yanıltıcı olabilir.

### **3.8. MUHASEBE MANİPÜLASYONLARI**

Muhasebe alanında yaşanan seri skandallar, dünyanın en büyük enerji kuruluşu olan Enron' un 2001 yılı Ekim ayında 1997-2000 yılları arasında daha önce raporlamış olduğu net kar rakamlarını yapılan muhasebe hataları nedeniyle düzelttiğini bildirmesiyle başlamıştır. Enron dışında aşağıda belirtilen şirketlerle birlikte pek çok şirkette daha muhasebe hataları ortaya çıkmıştır. Bunların nedenleri aşağıdaki şekilde tablolandırılmıştır.<sup>124</sup>

---

<sup>124</sup> Kurnaz ve Çetinoğlu, (2010), s. 42.

**Tablo 3.1. Muhasebe Hataları ve Ortaya Çıkış Nedenleri**

Şirket	Ülke	Sektör	Açıklama
Ahold	Hollanda	Perakende Satış	Büyük derecede muhasebe aykırılıkları
Cable And Wireless	İngiltere	Telekomünikasyon	Başarısız devralma stratejisi
Enron	ABD	Enerji	Ciddi derecede muhasebe aykırılıkları
France Telekom	Fransa	Telekomünikasyon	Başarısız devralma stratejisi
HIH	Avusturya	Sigorta	Kontrolsüzlüğün devam etmesi için sorgulanmayan kültürün izin verdiği yetersiz yönetim
Livent Inc.	Kanada	Eğlence	Büyük derecede muhasebe aykırılıkları
Marconi	İngiltere	Telekomünikasyon	Başarısız devralma stratejisi
Marks And Spencer	İngiltere	Perakende Satış	Uygunsuzluk, stratejilerde önemli sapma ve bu konuda
Nortel Networks	Kanada	Telekomünikasyon	Devralma stratejisiyle sürdürülen agresif büyüme telekom sektöründeki beklenmedik düşüş
Peregrine Investment Holdings Ltd.	Hong Kong	Banka	Yetersiz yönetim ve risk yönetimi ile şirketin kendini aşırı büyütmesi
Saskatchewan Wheat Pool	Kanada	Tarım	Farklı alanlara girme stratejisinin başarısızlığa uğraması
D Tripovich	İtalya	Nakliye Ve Finansal Hizmetler	Başarısız devralma stratejisi, ortaya çıkan çatışmalar
Vivendi	Fransa	Çevre, Enerji ve Telekomünikasyon	Devralma stratejisiyle farklı alanlara girilerek başarısız olunması
Worldcom	ABD	Telekomünikasyon	Büyük muhasebe hilesi
Xerox	ABD	Optik Görüntü	Büyük derecede muhasebe aykırılıkları
YBM Magnex	Kanada	Üretim	Amaçlı ve örgütlü bir suçla karşı karşıya kalma durumu

(Kaynak: Kurnaz ve Çetinoğlu, (2010), s. 42).



2001 Aralık ayında Enron'un iflası, Haziran ayında Telekom şirketi Worldcom ardından diğer bir Telekom şirketi Global Crossing'in iflası kurumsal sektöre ilişkin düzenlemelerin tekrar gözden geçirilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.

Tüm dünyada etkileri görülen ve 2000'li yıllara damgasını vuran muhasebe temelli şirket skandalları, zorunlu da olsa yasa düzenleyicilerin ve şirket paydaşlarının farkındalık seviyelerinin artmasını sağlamıştır. Bunun sonucunda, zayıf denetim yapısının yeniden düzenlenerek kaybolan güven ortamını tesis etmek amacıyla, Sarbanes Oxley Yasası 2002 yılında Amerika'da yürürlüğe konmuş ve dünya çapında birçok ülke tarafından benzer yasal çalışmalar gerçekleştirilmiştir.<sup>125</sup>

Söz konusu olayların ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek ve yatırımcıların tekrar güvenini kazanmak üzere ABD'de, dört büyük değişiklik yapılmıştır. Bunlar;<sup>126</sup>

1. Üç büyük denetim şirketi, danışmanlık hizmetlerini ayırmayı planladığını kamuya açıklamıştır,
2. Beş büyük denetim şirketlerinden biri olan Arthur Andersen denetim faaliyetlerine son vermiştir.
3. 2002 Temmuz ayında Sarbanes-Oxley yasa tasarısı çıkmıştır.
4. 2002 Ağustos'unda, NYSE ek bir kurumsal yönetim kuralları seti önermiştir.

Byard vd. (2006) çalışmalarında kurumsal yönetimin kalitesinin artmasının işletmelerin gelecek dönemlere ilişkin kazançları hakkında daha fazla bilgi sunduğu sonucuna ulaşmaktadırlar.<sup>127</sup> Ayrıca, kurumsal yönetim uygulamaları işletmelerin ortaklık yapıları, denetimleri gibi konularda da çeşitli düzenlemeler getirmektedir. Bu nedenle, kurumsal yönetim mekanizmasının yöneticilerin, denetim komitesinin ve hatta ortakların fırsatçı hareketlerini engellemek üzerine kurulmuş bir mekanizma olarak düşünülmesi de mümkündür. Örneğin, yönetim kuruluna işletme dışından üye alımının etkin kurumsal yönetim uygulamalarından birisi olduğu genel kabul görmektedir.<sup>128</sup>

---

<sup>125</sup> Burak Özdoğan, *İç Denetçilerin Gelişen İç Denetim Uygulamalarına ve Paydaş Beklentilerine Uyumu*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2014. s. 56.

<sup>126</sup> Kurnaz ve Çetinoğlu, (2010), s. 43.

<sup>127</sup> Gençoğlu ve Ertan, (2012), s. 6.

<sup>128</sup> Gürel ve Durak, (2014), s. 52.

Dechow, Sloan ve Sweeney (1995) muhasebe manipölasyonlarını; gider manipölasyonu, gelir manipölasyonu ve kâr manipölasyonu olmak üzere üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutmuşlardır.<sup>129</sup>

Adı geçen bu manipölasyon şekillerini kısaca tanıtacak olursak;

**(a) Gider Manipölasyonu:** Gider manipölasyonun uygulanması giderlerin kaydedilmesinin geciktirilmesi şeklinde yapılmaktadır. Bu geciktirme giderlerden belirli bir tutarın kârın manipüle edildiği yılda ilave edilmesi, aynı tutarın izleyen yılda düşülmesi şeklinde uygulanmaktadır. Örneğin; giderlerin uygun olmayan ertelemeleri, uygun olmayan amortisman politika ve hesaplamaları ile uygun olmayan kâr/zarar hesabına yapılan kayıtlar.

**(b) Gelir Manipölasyonu:** Gelir manipölasyonlarında gelir henüz gerçekleşmeden kaydedilmektedir. Bu manipölasyonun uygulaması kârın manipüle edildiği yılda belirli tutardaki gelirin henüz gerçekleşmeden toplam gelirlere eklenmesi, ertesi yıl aynı tutarın toplam gelirlere düşülmesi şeklindedir. Örneğin; uygun olmayan gelirlerin eklenmesi, varlıkların uygun olmayan bir biçimde hesap sınıf ve gruplarına yerleştirilmesi.

**(c) Kâr Manipölasyonu:** Gelirin henüz gerçekleşmeden kaydedilmesi şeklinde gerçekleştirilen bu manipölasyon çeşidinin gelir manipölasyonundan farkı, ilgili döneme ilave edilen gelirle ilgili giderin de ilgili dönem kârının hesabında dikkate alınmasıdır.

Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgiler kamunun aydınlatılmasında önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Bu bilgilerin “gerçeğe uygun ve güvenilir” bilgi olması, sermaye piyasasında güven ortamının sağlanması ve kamunun aydınlatılması açısından büyük bir öneme sahiptir. Kamuyu aydınlatmak amacıyla ilgililerin bilgisine sunulan muhasebe bilgileri belli özelliklere sahip olmalıdır. Muhasebe bilgisi; anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmalıdır.<sup>130</sup>

AB’ye üye ülkeler arasına girmeyi hedefleyen ülkemizde de 2005-2008 yılları arasında, borsada işlem gören firmaların IAS/IFRS’in çevirisi niteliğinde olan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nun Seri XI No 25 “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği” uygulanmış, 2008 yılından itibaren de Türkiye Muhasebe

<sup>129</sup> Elitaş, (2013), s. 47-48.

<sup>130</sup> Ünal, (2013), s. 25.

Standartları Kurulu'nun Resmi Gazetede yayımladığı TMS/TFRS'leri uygulamaları zorunlu tutulmuştur.<sup>131</sup>

Tüm bu düzenlemeler birlikte AB ve üye ülkeleri açısından bağımsız dış denetimin daha sağlıklı ve güvenilir bir şekilde yapılması için 01.01.2005 tarihinden itibaren AB'ye üye bütün ülkelerin borsaya kayıtlı işletmelerinin mali tablolarını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS) uyum içinde hazırlama zorunluluğu getirmesi de, denetim kalitesini arttırmak açısından çok önemli bir adımdır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın amacı, işletmelerin finansal performansı ve finansal durumundaki değişimlerle ilgilenen geniş bir kesimin ekonomik kararlarını kolay ve doğru biçimde verebilmelerini sağlamaktır. Bu bağlamda yapılan denetimin güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini kolaylaştırabilmek için bütün ülkelerde aynı özen, tutarlılık, dikkat ve şeffaflıkla finansal tablolar hazırlanacak ve ülkeler arasında bulunan tutarsızlıklar en aza indirilecektir.<sup>132</sup>

UFRS'nin sunduğu finansal bilgilerin geleneksel raporlamaya göre daha kaliteli, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun ve güvenilir olduğu tespit edilmiştir.<sup>133</sup>

---

<sup>131</sup> Gençoglu ve Ertan, (2012), s. 2.

<sup>132</sup> Muğal, (2007), s. 45-46.

<sup>133</sup> Ünal, (2013), s. 33.

**Tablo 3.2. UFRS'nin Finansal Raporlamaya Etkisi**



(Kaynak: Veneziani ve Teodori 2008; Selimoğlu,2008; Ünal, 2013).

Muhasebde paydaşların doğru ve isabetli kararlar verebilmesi, muhasebe bilgilerinin manipüle edilmemiş, tarafsız, hata ve hilelerden uzak, gerçeği yansıtan nitelikte olması gerekmektedir.

# **BÖLÜM 4. MUHASEBE DENETİMİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DENETİME BAKIŞ AÇISINI ÖLÇME AMAÇLI ANKET ÇALIŞMASI**

## **4.1. LİTERATÜR ÇALIŞMASI**

Aytekin ve arkadaşları (2015), yaptıkları çalışmada Balıkesir İlinde bağımlı ve bağımsız olarak faaliyet gösteren serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin çeşitli sebeplerle ortaya çıkan muhasebe hataları ve hilelerine ilişkin yargılara katılma dereceleri belirlenerek bu meslek mensuplarının müşterileri açısından hile belirteçleri ile karşılaşma sıklıkları ölçülmeye çalışılmıştır. 117 meslek mensubu ile yapılan anket çalışması sonucunda kadın meslek mensuplarının hile belirteçleri ile daha sık karşılaştıkları, eğitim seviyesi yükseldikçe meslek unvanının da değişmesine bağlı olarak hata ve hile ilgili yargılara katılma derecesinin farklılık gösterdiği, hataların teknolojik yetersizlikten kaynaklandığı algısının zayıfladığı tespit edilmiştir.<sup>134</sup>

Küçükkocaoğlu ve arkadaşlarının (1997) yaptıkları çalışmada, finansal bilgi manipülasyonu yapan ve yapmayan şirketlerin ayrımı yapay sinir ağı modeli ile tahmin etmeye çalışmışlar. Çalışmada elde edilen sonuçlara göre, tahminin doğru olma olasılığının % 86,17 düzeyinde gerçekleştiğini, hatalı sınıflandırma olasılığının 5 Beneish'in (1999) modeli, manipülatör şirketleri % 37,5 - 56,1 aralığında manipülatör olarak tahmin etmektedir. Bu oranlar, kontrol şirketleri için % 80 - 92 aralığındadır. Yapay sinir ağı modelinin, yüksek oranlarda doğru sınıflandırma yaptığını, böylece gelecekte finansal bilgi manipülasyonuna başvuran şirketleri tahmin ederken bu modelin de göz önünde bulundurulması gerektiğini kanıtlamışlardır.<sup>135</sup>

---

<sup>134</sup> Aytekin, Sezgin ve Yalçın, (2015), s. 69.

<sup>135</sup> Küçükkocaoğlu, Keskin Benli ve Küçüksözen, (1997), s. 21-22.

Kirik (2007), 71 muhasebe meslek mensubu ile Afyonkarahisar’da yaptığı anket çalışmasında hata ile hileyi eğitim ve etik açısından değerlendirmiştir. Meslek mensuplarının hile konusunda müşteriler tarafından yoğun istek ve baskılara maruz kaldıklarını belirterek, muhasebecilerin iş yoğunluğunun ve mesleki bilgi düzeyinin yetersizliğini hatalı işlemlere neden olduğunu, hata ve hilelerin temelinde muhasebeciler kadar müşteriler, hükümet politikaları ve vergi uygulamaları gibi faktörlerin de etkili olduğu tespit edilmiştir. Yetersiz mali denetimlerin, yasal boşlukların ve meslek mensubunun müşterilere olan ücret baskısının varlığı, müşterilerin hileli işlem konusundaki baskılarını arttırdığını ortaya koymuştur.<sup>136</sup>

Katkat (2007), muhasebe meslek mensuplarının katılımlarından oluşan çalışmasında, muhasebenin, muhasebe ilke ve muhasebe standartlarından çok vergi mevzuatına uygun şekilde tutulduğu ve bunun kayıt dışılığa yol açtığını belirtmiştir. Meslek mensupları işletmelerin yasal yükümlülükten kaçınmak amacıyla muhasebecileri yönlendirmeleri nedeniyle işletmelerin getirdiği belgelerin, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu anlaşılrsa dahi müşteri kaybetme riski dolayısıyla işleme aldıklarını ifade etmişlerdir.<sup>137</sup>

Küçük (2008), mali tabloları etkileyen ve bilgi kullanıcılarını yanıltan hile ve manipülasyonların neler olduğuna dair yaptığı çalışmada, finansal raporlamada yapılan hile ve manipülasyonların şirket yöneticilerinin istemleriyle şirketleri olduğundan karlı ya da olduğundan daha az karlı gösterme çabasının bir ürünü olduğuna değinmektedir. Meslek mensupları mesleklerini icra ederken hile ve hatanın önlenmesi, ortaya çıkarılması ve caydırılması konusunda asıl sorumlunun işletme yönetimine ait olduğu bilinmekle beraber toplum çıkarlarının gözetilmesi gerektiği çalışmada ifade edilmiştir.<sup>138</sup>

Kandemir (2010), araştırmasında Türkiye’deki bağımsız denetçilerin muhasebe hileleri ve bunların ortaya çıkarılması konusundaki eğilimlerini, algılamaları ve deneyimlerini ortaya koymuştur. Araştırmada bağımsız denetçilerin muhasebe

---

<sup>136</sup> Zafer Kirik, *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2007.

<sup>137</sup> Münevver Katkat, *Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2007.

<sup>138</sup> Küçük, (2008), s. 12.

hilelerinin ortaya çıkarılmasında daha az deneyimli olduklarına, hilelerin ortaya çıkarılmasında ileri düzeyde teknikler yerine geleneksel teknikler kullandıklarına, hile maliyetini olduğundan daha düşük tahmin ettiklerine değinmiştir.<sup>139</sup>

Çelik (2010), Gaziantep Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Gaziantep Yeminli Mali Müşavirler Odasına bağlı 326 meslek mensubuna uyguladığı ankette, muhasebe hileleri ve hataların müşteri ve meslek mensubunun yanında çalışan personelin dikkatsizliği ve sorumsuzluğundan kaynaklandığını tespit etmiştir. İşletmenin durumunu olduğundan daha iyi göstermek ve vergi avantajı sağlamak amacıyla hileye başvurulduğunu da yapılan analizlerde açığa çıkmıştır.<sup>140</sup>

Güney ve Bozkurt (2011), Erzurum Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 85 muhasebe meslek mensubu ile 73 stajyere uyguladıkları anket çalışmasında, meslek mensuplarının önemli bir kısmının vergi kanunlarındaki boşluklardan müşteri lehine yararlandığını tespit etmişlerdir. Ayrıca bu durumdan rahatsızlık duymalarına karşın meslek mensubunun tek gelir kaynağı olan müşterisini kaybetme düşüncesinin kendilerini bu yola ittiğini ifade etmişlerdir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yeterli denetimin olmadığından mesleki hata ve hilelerin ortaya çıkarılmadığına değinerek bundan dolayı da meslek mensuplarının toplumda ve müşterileri gözünde hak ettikleri saygıyı görmediklerini çalışmada vurgulanmıştır.<sup>141</sup>

Kaya ve Yanık (2011), 124 muhasebe meslek mensubunun katıldığı anket yöntemiyle müşteri memnuniyeti ve meslek etiğine dair algı düzeylerini ölçen bir araştırma yapmışlardır. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarınca müşteri memnuniyetinin esas alındığını, müşterilerin ise mali tabloların düzenlenmesinde baskı unsuru oluşturduklarını ve hatalı-hileli kayıt talepleri ile karşılaştığını buradan hareketle müşterinin meslek mensubunu hileli kayıtlar yapmaya yönlendirdiğini ifade etmişlerdir.<sup>142</sup>

---

<sup>139</sup> Canol Kandemir, *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2010.

<sup>140</sup> Tuncay Çelik, *Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde, 2010.

<sup>141</sup> Web\_12, E.T. 20.12.2013.

<sup>142</sup> Nurullah Kaya, Ramazan Yanık, *Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi*, Ekev Akademi Dergisi, Yıl 15 Sayı 49, Güz 2011, s. 293-306.

Güney ve Çınar (2012), Erzurum ilinde çalışmakta olan 102 meslek mensubunun katılımıyla SMMM'lerin etik algılarının tespitine yönelik yaptıkları anket çalışmasında ise meslek mensupları arasında yasak olmasına rağmen rekabet yaşandığı ve meslek mensuplarının müşteri kaybetmemek için etik kuralların dışına çıkarak hileye başvurma eğilimlerinin ortaya çıktığı belirtilmiştir. Ayrıca müşterilerin etik dışı isteklerinin meslek mensubu tarafından dikkate alınmaması durumunda müşterilerin başka muhasebeci ile çalışma girişiminin verilen tepkilerin sürekliliğini olumsuz etkilediğine değinmişlerdir.<sup>143</sup>

Ata ve Seyrek (2009), finansal tablolardaki hileleri tespit etmeye yönelik İMKB'de işlem gören ve imalat sektöründe faaliyet gösteren 100 firmanın bilgilerini değerlendirmeleri sonucunda kaldıraç oranı ve aktif karlılık oranının finansal tablo hilesini tespit etmede önemli finansal oranlar olduğu belirlenmiştir.<sup>144</sup>

Tekşen ve arkadaşlarının (2011), Isparta ve Burdur illerinde faaliyette bulunan 135 muhasebe meslek mensubu üzerine muhasebe bilgi sisteminde bilgi güvenilirliğinin incelenmesine yönelik çalışmalarında eğitim, unvan ve mesleki deneyim değişkenlerine göre farklılıklar tespit edilmiştir.<sup>145</sup>

## 4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Çalışmanın temel amacı, Kocaeli ilinde 2015 yılında faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe denetiminde denetime bakış açılarını ölçmek ve literatüre katkı sağlamaktır.

Bu kapsamda Özçelik ve arkadaşlarının (2014) hazırladığı, *muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açılarını ve farkındalıklarını ortaya koymaya yönelik anket formu*<sup>146</sup> temel alınmış v.b. anketlerle birlikte belirlenen amaç doğrultusunda uzman görüşleri alınarak gerekli düzenlenmeler

---

<sup>143</sup> Selami Güney ve Orhan Çınar, *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı: 2 Cilt: 26, 2012, s. 91-106

<sup>144</sup> H. Ali Ata, İbrahim H. Seyrek, *The Use Of Data Mining Techniques In Detecting Fraudulent Financial Statements: An Application On Manufacturing Firms*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S.2 C.14, 2009, s. 157-170.

<sup>145</sup> Tekşen, Coşkun ve Dalğar, (2011), s. 102.

<sup>146</sup> Hakan Özçelik, Hasan Şenol, Ahmet Aktürk, *Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılı ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan Sayısı, 2014, s. 55-71.



yapılan anket formu Kocaeli ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına sunulmuştur.

Genel olarak araştırma; bağımsız denetimin faydalı olacağı, sistemsiz bozukluklara çare bulunacağı, daha iyi şartlarda ve bilimsel çalışılabileceği, özellikle sermaye şirketlerinin daha gerçekçi, doğru ve güvenilir finansal tablolara sahip olacağı gibi birçok sözün söylendiği bir ortamda, bu işte önemli paydaşlardan biri olan muhasebe meslek mensuplarının (*meslek mensubu*); bağımsız denetim hakkındaki bilgileri-görüşleri, denetim faaliyetlerine hazır olup olmadıkları ile bağımsız denetimin faydalı olup olmayacağı yönündeki sorulara cevap bulma ve bu alandaki ihtiyacı karşılama isteğiyle yapılmıştır.

### **4.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI**

Araştırmada kapsam kısıtı dikkate alınmıştır. Araştırmanın kapsamı Kocaeli ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarıdır. Araştırmaya katılımın en yüksek olduğu meslek grubu her ne kadar serbest muhasebeci (SM) ve serbest muhasebeci mali müşavirlerden (SMMM) oluşsa da; yeminli mali müşavir (YMM), bağımsız denetçi (BD), denetim şirketi sorumlu ortak, vergi müfettişi, iç denetçi ve denetim şirketi çalışanı meslek grubuyla da anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması 01.04.2015-31.12.2015 tarihleri arasında yapılmıştır.

Kocaeli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'ndan (KSMMMO) sağlanan verilere göre 31.12.2015 tarihi itibarıyla Kocaeli il merkezi, ilçeler ve başka illerde görev yapmakla beraber KSMMMO'ya kayıtlı toplam 1545 üye bulunmaktadır. Bu üyelerin 177'si SM, 1368'i SMMM'dir. Faaliyet durumu açısından bir işyerine bağlı çalışan üye sayısı 692 iken, serbest çalışan üye sayısı 853'dür. Bir iş yerine bağlı çalışan üyelerin 104'ü SM, 588'i ise SMMM'dir. Serbest çalışan üyelerin 67'si SM, 786'sı SMMM'dir.

### **4.4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ**

Araştırmada basit tesadüfi örnekleme yöntemi ile 580 kişiye ulaşılmış, veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış, meslek mensuplarının çoğunluğuyla yüz yüze görüşerek anketlerin doldurulması sağlanmıştır. Toplanan anket formlarından 103 tanesi hatalı doldurulduğu ya da boş bırakılan soru sayısının fazla olduğu dikkate alınarak

değerlendirilmemiştir. Sonuç olarak eksiksiz biçimde doldurulmuş 477 anket değerlendirmeye alınmıştır. Geri dönüşüm oranı yaklaşık % 82'dir. Anketi cevaplayan muhasebe meslek mensuplarının sadece SM ve SMMM olanları, araştırma kapsamı olan Kocaeli'de KSMMMO toplam üye sayısının yaklaşık % 28'ine karşılık gelmektedir. Bağımsız çalışanların ise yaklaşık % 51'ine denk gelmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarıyla yapılan 477 geçerli anketin analizi SPSS 16.0 (Statistical Package for Social Sciences) programı ile yapılmıştır. Öncelikle verilerin güvenilirliği test edilmiş ve **Cronbach Alfa Katsayısı 0,927** olarak hesaplanmıştır. Anket bölümlerinin frekans tabloları, analizleri ve yüzde dağılımları hesaplanmıştır. Yine bu bulgular yorumlanarak açıklayıcı bilgiler verilmiştir.

Anket formunda sunulan ifadelerin değerlendirmeleri Likert ölçeğine göre düzenlenmiştir. (Anketin üçüncü bölümü; "1-Kesinlikle katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle katılıyorum, 6-Bu konuda bilgim yok" şeklindedir. Anketin dördüncü bölümünde ise sıralama; "1-Kesinlikle katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle katılıyorum" şeklindedir.)

## **4.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ**

Anket formu üç sayfa, dört bölüm, 14 soru ve ölçeklerle ilgili 51 ifadeden oluşmaktadır. Birinci bölüm meslek mensuplarına ilişkin demografik özellikleri tespit etmeye yönelik sorulardan, ikinci bölümde meslek mensuplarının mesleki, bağımsız denetim ve denetçilik hakkındaki görüşleri ve cevapları, üçüncü bölümde ise meslek mensuplarından, muhasebe-bağımsız denetim algıları ve denetimin faydalarına yönelik ifadeleri verilen ölçekte işaretlemeleri istenmiştir. Son bölüm ise, sadece denetim faaliyetlerinde bulunmuş meslek mensuplarının denetimde karşılaştıkları sorunları ölçmeye yönelik ifadelerin değerlendirmelerinden oluşmaktadır.

Anket bölümlerinin frekans tabloları, analizleri ve yüzde dağılımları verilerek yorumlanmıştır.

### **4.5.1. Güvenilirlik Analizi**

Muhasebe meslek mensuplarıyla yapılan 477 geçerli anketin analizi SPSS 16.0 (Statistical Package for Social Sciences) programı ile yapılmıştır. Öncelikle verilerin güvenilirliği test edilmiş ve genel **Cronbach Alfa Katsayısı 0,927** (51 ifade=üçüncü

ve dördüncü bölüm ifadelerinin toplamı) olarak hesaplanmıştır. Bu hesaba göre ölçek, yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

## 4.5.2. Araştırmanın Bulguları

Aşağıda Kocaeli genelinde araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının; demografik durumları, mesleki, bağımsız denetim ve denetçilik hakkındaki görüş ve cevapları, algıları, bağımsız denetimin hile ve muhasebe manipülasyonlarını önlenmesindeki önemi vd. faydaları ile muhasebe denetiminde bulunmuş meslek mensuplarının denetimde karşılaştıkları sorunlara yönelik ifadeleri değerlendirmelerine ilişkin bilgiler sunulmuştur.

### 4.5.2.1. Demografik Bilgiler

**Tablo 4.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyet Dağılımı**

CİNSİYET	N	%
Kadın	144	30,2
Erkek	333	69,8
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Ankete katılanların cinsiyetlerine göre dağılımına bakıldığında; % 69,8'inin erkek, % 30,2'sinin kadın olduğu görülmektedir.

**Tablo 4.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Grupları**

YAŞ	N	%
21-30	81	17
31-40	192	40,3
41-50	133	27,9
51-60	57	11,9
60 üzeri	14	2,9
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Ankete katılanların yaş gruplarına göre; % 40,3'ünün 31-40 yaş arası oldukları görülmektedir. Tabloya göre 40 yaş altı meslek mensubu oranı % 57,3'dür. Böylelikle mesleği genel olarak gençlerin ve orta yaş grubunun yaptığı görülmektedir.

**Tablo 4.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Durumları**

EĞİTİM	N	%
Lise	36	7,5
Önlisans	59	12,4
Lisans	317	66,5
Yüksek Lisans	63	13,2
Doktora	2	0,4
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Ankete katılanların eğitim durumlarına bakıldığında; en yüksek orandaki grubun % 66,5 ile lisans mezunları olduğu görülmektedir. Lise mezunu oranı ise % 7,5'tur. Lisans ve üstü eğitime sahip meslek mensuplarının % 80,1 oranında olduğu ve yasalara uyumun sağlandığı da görülmektedir.

**Tablo 4.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Grubu Dağılımı**

MESLEK GRUBU	N	%
SM	81	17
SMMM	331	69,4
YMM	16	3,4
Bağımsız Denetçi	6	1,3
Denetim Şirketi Sorumlu Ortak	7	1,5
Vergi Müfettişi	4	0,8
İç Denetçi	3	0,6
Denetim Şirketi Çalışanı	9	1,9
SMMM+Bağımsız Denetçi	20	4,2
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Ankete katılanların meslek grubu dağılımına baktığımızda; yaklaşık % 69,4'ünün (331 kişi) serbest muhasebeci mali müşavir, % 17'sinin (81 kişi) serbest muhasebeci ve % 3,4'ünün (16 kişi) yeminli mali müşavir olduğu görülmektedir.

**Tablo 4.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Yılları**

ÇALIŞMA YILI	N	%
1 yıldan az	9	1,9
1-5	97	20,3
6-10	87	18,2
11-15	113	23,7
16-20	81	17
20 yıldan fazla	90	18,9
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Ankete katılanların çalışma yılları dağılımına bakıldığında; en yüksek oran % 23,7 ile 11-15 yıl arası olanlardır. Beş yıldan fazla çalışanların toplamı ise % 77,8'dir. Böylelikle anketi cevaplayanların tecrübelerinin fazla olduğu görülmektedir.

**Tablo 4.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Yerleri**

ÇALIŞILAN İLÇE	N	%
Kocaeli-İzmit	313	65,6
Kocaeli-Gebze	107	22,4
Kocaeli-Karamürsel	7	1,5
Kocaeli-Derince	11	2,3
Kocaeli-Körfez	36	7,5
Kocaeli-Gölcük	2	0,4
Kocaeli-Kandıra	1	0,2
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Ankete katılanların çalışma yerlerinde, Kocaeli İzmit ilçesi oranı (merkez ilçe) % 65,6 'dır. Kocaeli Gebze ilçesi de % 22,4 ile ikinci yoğun anket çalışması yapılan ilçedir.

#### 4.5.2.2. Mesleki, Denetim ve Denetçilik Hakkında Bilgiler

**Tablo 4.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhtelif Mesleki Bilgi Seviyeleri**

	6102 Sayılı TTK Bilgisi	TMS/IFRS Bilgisi	Kurumsal Yönetim Uygulamaları Bilgisi	Uluslararası Denetim Standartları Bilgisi	Basel Düzenlemeleri	Bağımsız Denetim Uygulamaları Bilgisi
N	477	477	477	477	477	477
Ortalama	3,4654	3,4088	3,4088	3,202	2,7778	3,392
Standart Sapma	0,9512	0,9541	0,9607	1,0246	1,0695	1,0368

Sonuçlara bakıldığında meslek mensuplarının işaretledikleri en düşük bilgiye sahip oldukları alanın “Basel Düzenlemeleri” olduğu, “Uluslararası Denetim Standartları” bilgi düzeyleri ise bir nebze düşük olsa da, diğer tüm konularda bilgi seviye ortalamalarının aynı düzeyde olduğu görülmektedir.

**Tablo 4.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki ve Bağımsız Denetçilik Hakkında Cevapları**

	Bağımsız denetçi belgeniz var mı?		Bağımsız denetçi belgesi almayı düşünüyor musunuz?		Bağımsız denetçi belgeniz var veya alırsanız, denetçilik mesleğini ifa etmeyi düşünür müsünüz?		Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olmalı mıdır?		Muhasebe mesleğinin sorunları meslek mensuplarını, bağımsız denetçilik mesleğine itmekte midir?	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Evet	108	22,6	160	43,4	234	49,1	351	73,6	246	51,6
Hayır	369	77,4	112	30,4	108	22,6	67	14	123	25,8
Kararsızım			97	26,3	135	28,3	59	12,4	108	22,6
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>	<b>369</b>	<b>100</b>	<b>477</b>	<b>100</b>	<b>477</b>	<b>100</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Meslek mensuplarının anket sorularına verdikleri cevaplar incelendiğinde; meslek mensuplarının % 77,4’ünde bağımsız denetçi belgesi olmadığı, bunlardan % 30,4’ünün bu belgeyi almayı düşünmediği ve yine % 26,3’ünün belge alma konusunda kararsız olduğu görülmektedir. Bu belge sahipleri ve bir şekilde belgeleri olursa bağımsız denetim faaliyetini yapmayı düşünenlerin oranı % 49,1’dir, yine % 51,6’sının da muhasebe meslek sorunlarının kendilerini bağımsız denetim işine yönlendirdiğini söylemektedir.

Ankete katılanların büyük çoğunluğu olan % 73,6'sının bağımsız denetim işini yapacakların mali müşavir olma zorunluluğunun olması gerektiğini düşünmektedir.

**Tablo 4.9. Bağımsız Denetim Eğitimleri Hangi Kurum Tarafından Verilmelidir?**

KURUM	N	%
Maliye Bakanlığı	60	12,6
TÜRMOB	268	56,2
KGK	108	22,6
Üniversiteler	41	8,6
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Ankete katılanlarının % 56,2'si gibi yüksek bir oran bağımsız denetim eğitimlerinin TÜRMOB tarafından verilmesi gerektiği kanaatindedir. KGK %22,6 yüzdesi ile ikinci kurum olarak sıralamaya girmiştir. Üniversitelerin en alt sırada olması ise dikkat çekicidir. Ancak hangi kurum bu eğitimleri verirse versin, üniversiteler ile işbirliği yaparak bu eğitim çalışmalarını yapacakları yadsınamaz bir gerçektir.

**Tablo 4.10. Tüm Sermaye İşletmelerinin Bağımsız Denetime Tabi Olması Kaç Yıl Sonra Gerçekleşmelidir?**

SÜRE	N	%
1 Yıl	55	11,5
2 Yıl	66	13,8
3 Yıl	65	13,6
4 Yıl	30	6,3
5 Yıl ve üzeri	261	54,7
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması kaç yıl sonra gerçekleşmelidir? sorusuna ankete katılanların % 54,7 gibi büyük çoğunluğu "5 yıl ve üzeri" cevabını verilmiştir. Meslek mensuplarının sahada olması hasebiyle firmaların henüz bağımsız denetime hazır olmadıkları, hatta kendilerinin de henüz hazır olmadıkları düşüncesiyle böyle bir sonuç çıkmış olduğu düşünülebilir.

#### 4.5.2.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe-Bağımsız Denetim Algıları

Bu bölümde (*üçüncü bölüm*) katılımcılardan, denetimin faydaları, sorunları ve başarılı olunabilmesi için gerekenleri ölçen 32 ifadenin verilen ölçekte işaretlemeleri istenmiştir. Anket formunda 32 ifade bir bütün olarak verilmiştir. Analiz yapılırken bu bölüm kendi içinde anlamlı dört bölüme ayrılarak yorumlar yapılmıştır. Ayrıca frekans yüzdeleri de verilerek gerekli açıklamalar yapılmıştır.

##### 4.5.2.3.a. Bağımsız Denetim Hakkındaki Görüşleri ve Değerlendirmeler

Bağımsız denetim ile ilgili oluşturulan ifadelere yine verilen ölçekte meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçlar aşağıdaki Tablo 4.11’de verilmiştir.

**Tablo 4.11. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Hakkındaki Görüşleri Değerlendirmeleri**

Sıra	İfade	Cronbach’s Alpha if Item Deleted	N	Ortalama
C1	*KOBİ / Büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır	0,881	477	3,2306
C12	*TMS/IFRS kullanımı bağımsız denetimi kolaylaştıracaktır	0,875	472	<b>4,0678</b>
C14	*KOBİ’ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlara göre denetime tabi tutulması yanlış olur	0,879	474	3,7236
C15	*Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür	0,881	474	3,5464
C19	*6102 sayılı yasa ile getirilen tüm işletmelerin denetime tabi tutulması şartının, 6335 sayılı yasa ile denetime tabi tutulacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenecek olması olumlu bir gelişmedir	0,881	474	3,5717



**Tablo 4.11. (Devam)**

Sıra	İfade	Cronbach's Alpha if Item Deleted	N	Ortalama
C20	*Bağımsız denetime ilişkin gelişmelerde meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur	0,882	474	3,5527
C22	*Ülkemizdeki denetimin kalitesi yüksektir	0,885	472	<b>2,9831</b>
C23	*Denetçi bağımsızlığı etik bir konu olup, toplumun ve denetçinin etik değerlere bağlılığı denetim üzerinde etkilidir.	0,876	473	3,7949
C24	*İşletmelerin çoğunluğu faaliyet sonuçları ve politikaları ile hisse senetlerine etki etme ihtimali bulunan gelişmeleri kamuya açıklanmaktadır	0,880	474	3,6730

Anketin 3.1. bölümü olan ve yukarıda incelemesi sunulan “**Bağımsız Denetim Hakkında Görüşler**” başlığı altındaki ifadelerle karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri analiz edildiğinde; “*TMS/TFRS kullanımı bağımsız denetimi kolaylaştıracaktır*” ifadesi **4,0678** ortalama ile en yüksek orana ulaşmıştır. Buna karşın en düşük ortalama ise **2,9831** oranı ile “*Ülkemizdeki denetimin kalitesi yüksektir*” ifadesine yapılan değerlendirmedir. Hem denetimin mevcut durumda dünyada olduğu gibi istenen düzeyde kaliteli olmadığı (*muhasebe-denetim skandalları*) hem de standartların gelmesinin ve uygulanmasının bağımsız denetim faaliyetlerini kolaylaştıracağı yönündeki görüş öne çıkmaktadır.

“Kobi ve büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına tabi tutulmaması” yönündeki kanaat İfadelerden (C1, C14 ve C15) anlaşılmıştır. Burada muhasebe standartları çerçevesinde bir ayırım istendiği düşünülmektedir.

“*Denetçi bağımsızlığı etik bir konu olup, toplumun ve denetçinin etik değerlere bağlılığı denetim üzerinde etkilidir*” ifadesi de ortalama **3,7949** oranına ulaşarak genel yaşam içinde de etik değerlerin ne kadar önemli olduğuyla paralel bağımsız denetçi ile toplumun bağımsız denetim faaliyetlerinde etik değerleri ön planda tutması gerektiği yargısını ortaya çıkarmıştır.

Bağımsız denetim hakkında görüşler ile ilgili oluşturulan ifadelere yine verilen ölçekte meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçların frekans dağılım tablosu aşağıdaki Tablo 4.12’de verilmiştir.

**Tablo 4.12. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Hakkında Değerlendirmelerinin Frekans Dağılımı**

Sıra	İfade	N	Kesinlikle Katılmıyorum		Kararsızım		Kesinlikle Katılıyorum		Bu Konuda Bilgim Yok					
			N	%	N	%	N	%	N	%				
<b>C1</b>	*KOBİ / Büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır	477	59	12,37	125	26,21	38	7,97	160	33,54	92	19,29	3	0,60
<b>C12</b>	*TMS/IFRS kullanımı bağımsız denetimi kolaylaştırıcaktır	472	14	2,94	24	5,03	50	10,48	226	47,38	144	30,19	14	2,94
<b>C14</b>	*KOBİ’ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur	474	23	4,82	68	14,26	57	11,95	202	42,35	117	24,53	7	1,47
<b>C15</b>	*Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olmasında bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür	474	27	5,66	84	17,61	73	15,3	193	40,46	87	18,24	10	2,1

**Tablo 4.12. (Devam)**

Sıra	İfade	N	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Bu Konuda Bilgim Yok	
			N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
<b>C19</b>	*6102 sayılı yasa ile getirilen tüm işletmelerin denetime tabi tutulması şartının, 6335 sayılı yasa ile denetime tabi tutulacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenecek olması olumlu bir gelişmedir	474	22	<b>4,61</b>	74	<b>15,51</b>	113	<b>23,69</b>	167	<b>35,01</b>	72	<b>15,09</b>	26	5,45
<b>C20</b>	*Bağımsız denetime ilişkin gelişmelerde meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur	474	30	<b>6,29</b>	96	<b>20,13</b>	83	<b>17,4</b>	143	<b>29,98</b>	91	<b>19,08</b>	31	6,5
<b>C22</b>	*Ülkemizdeki denetimin kalitesi yüksektir	472	56	<b>11,7</b>	146	<b>30,61</b>	86	<b>18,03</b>	124	<b>26</b>	54	<b>11,32</b>	6	1,2
<b>C23</b>	*Denetçi bağımsızlığı etik bir konu olup, toplumun ve denetçinin etik değerlere bağlılığı denetim üzerinde etkilidir	473	25	<b>5,24</b>	44	<b>9,22</b>	75	<b>15,72</b>	192	<b>40,25</b>	133	<b>27,88</b>	4	0,84
<b>C24</b>	*İşletmelerin çoğunluğu faaliyet sonuçları ve politikaları ile hisse senetlerine etki etme ihtimali bulunan gelişmeleri kamuya açıklanmaktadır	474	16	<b>3,35</b>	78	<b>16,35</b>	75	<b>15,72</b>	199	<b>41,72</b>	88	<b>18,45</b>	18	3,77

“Bağımsız Denetim Hakkında Görüşler” başlığı altındaki ifadelerle karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri frekans ve yüzde dağılımına bakıldığında; “TMS/TFRS kullanımı bağımsız denetimi kolaylaştıracaktır” ifadesine 370 kişi ile en fazla katılım sağlanarak, % 77,57 yüzde oranı ile en yüksek orana ulaşmıştır. Buna karşın “Ülkemizdeki denetimin kalitesi yüksektir” ifadesine katılmadığını söyleyenler de 202 kişi ve yüzdesi % 42,31 yüzdesiyle en fazla kabul edilmeyen ifade olmuştur.

#### 4.5.2.3.b. Karşılaşılabilecek Sorunlar Hakkında Görüşleri ve Değerlendirmeler

Bağımsız denetim faaliyetleri çalışmalarında karşılaşılabilecek muhtemel sorunlar ile ilgili oluşturulan ifadelerle yine verilen ölçekte muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçlar aşağıdaki Tablo 4.13’de verilmiştir.

**Tablo 4.13. Bağımsız Denetim Faaliyetlerinde Karşılaşılabilecek Sorunlar Hakkında Görüşlerin Değerlendirmeleri**

Sıra	İfade	Cronbach’s Alpha if Item Deleted	N	Ortalama
C7	* “Muhasebe vergi içindir” anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir	0,875	471	3,6773
C24	*İşletmelerin çoğunluğu faaliyet sonuçları ve politikaları ile hisse senetlerine etki etme ihtimali bulunan gelişmeleri kamuya açıklanmaktadır	0,880	474	<b>3,6730</b>
C25	*Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde bir engeldir	0,878	474	3,7932
C26	*Bağımsız denetçilerin, denetim ile ilgili mesleki yeterliliklere sahip olmaması bir problemdir	0,877	473	<b>4,1776</b>

Anketin 3.2. bölümü olan ve yukarıda incelemesi sunulan “Bağımsız Denetim Faaliyetlerinde Karşılaşılabilecek Sorunlar Hakkında Görüşler” başlığı altındaki ifadelerle karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri analiz edildiğinde; “Bağımsız denetçilerin, denetim ile ilgili mesleki yeterliliklere sahip olmaması bir problemdir”

ifadesi **4,1776** oran ile en yüksek ortalamaya ulaşmıştır. Buna karşın en düşük ortalama ise **3,6730** oranı ile *“İşletmelerin çoğunluğu faaliyet sonuçları ve politikaları ile hisse senetlerine etki etme ihtimali bulunan gelişmeleri kamuya açıklanmaktadır”* ifadesine yapılan değerlendirme olsa da, bu kısım ifadeleri genel olarak bu ortalama değerlendirilmiştir. Bu durumda meslek mensuplarının denetim ile ilgili mesleki yeterliliklerinin artırılması için hem kişisel hem de idari-kurumsal çalışmalara ağırlık verilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Bağımsız denetim faaliyetlerinde karşılaşılabilecek sorunlar hakkında görüşler ile ilgili oluşturulan ifadelere yine verilen ölçekte meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçların dağılım tablosu aşağıdaki Tablo 4.14’de verilmiştir.

**Tablo 4.14. Bağımsız Denetim Faaliyetlerinde Karşılaşılabilecek Sorunlar Hakkında Değerlendirmelerin Frekans Dağılımı**

Sıra	İfade	N	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Bu Konuda Bilgim Yok	
			n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
<b>C7</b>	*“Muhasebe vergi içindir” anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir	471	20	<b>4,19</b>	71	<b>14,88</b>	63	<b>13,21</b>	205	<b>42,98</b>	111	<b>23,27</b>	1	0,21
<b>C24</b>	*İşletmelerin çoğunluğu faaliyet sonuçları ve politikaları ile hisse senetlerine etki etme ihtimali bulunan gelişmeleri kamuya açıklanmaktadır	474	16	<b>3,35</b>	78	<b>16,35</b>	75	<b>15,72</b>	199	<b>41,72</b>	88	<b>18,45</b>	18	3,77

**Tablo 4.14. (Devam)**

Sıra	İfade	N	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Bu Konuda Bilgim Yok	
			n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
C25	*Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde bir engeldir	474	15	3,14	69	14,47	53	11,11	211	44,23	114	23,9	12	2,52
C26	*Bağımsız denetçilerin, denetim ile ilgili mesleki yeterliliklere sahip olmaması bir problemdir	473	12	2,52	27	5,66	19	3,98	228	47,8	181	37,95	6	1,26

“**Bağımsız Denetim Faaliyetlerinde Karşılaşılabilecek Sorunlar Hakkında Görüşler**” başlığı altındaki ifadelerle karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri frekans ve yüzde dağılımına bakıldığında; “*Bağımsız denetçilerin, denetim ile ilgili mesleki yeterliliklere sahip olmaması bir problemdir*” ifadesine 409 kişi ile çok yüksek bir katılım sağlanarak, % 85,75 yüzde oranına ulaşmıştır. Buna karşın bu kısımdaki diğer ifadelerde katılmadığını söyleyenlerin frekans ve yüzdeleri ortalamaları genel olarak aynıdır.

#### 4.5.2.3.c. Bağımsız Denetimin Faydaları ile Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önleme Değerlendirmeleri

Bağımsız denetim faaliyetlerinin sisteme faydaları ile finansal bilgi manipülasyonlarını önleme ile ilgili oluşturulan ifadelerle yine verilen ölçekte muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçlar aşağıdaki Tablo 4.15’de verilmiştir.

**Tablo 4.15. Bağımsız Denetimin Faydaları ile Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önleme Konusundaki Görüşleri**

Sıra	İfade	Cronbach's Alpha if Item Deleted	N	Ortalama
C2	*Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir	0,875	476	4,0903
C3	*Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar	0,874	475	<b>4,1116</b>
C4	*Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar	0,873	477	4,1006
C5	*Bağımsız denetim kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlar	0,874	476	4,0693
C6	*Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar	0,875	476	4,0987
C7	* “Muhasebe vergi içindir” anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir	0,875	471	<b>3,6773</b>
C13	*Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır	0,874	472	3,9809
C16	*Bağımsız denetim risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar	0,876	472	4,0021
C23	*Denetçi bağımsızlığı etik bir konu olup, toplumun ve denetçinin etik değerlere bağlılığı denetim üzerinde etkilidir.	0,876	473	3,7949

Anketin 3.3. bölümü olan ve yukarıda incelemesi sunulan “**Bağımsız Denetimin Faydaları ile Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önleme konusundaki Görüşler**” başlığı altındaki ifadelerle karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri analiz edildiğinde; “*Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar*” ifadesi her ne kadar **4,1116** ortalama ile en yüksek orana ulaşmışsa da, aynı ortalamalara yakın olan diğer ifadeler sırasıyla; **4,1006** ortalama ile “*Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar*”, **4,0987** ortalama ile “*Bağımsız denetimden geçmiş*

*finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar” ve 4,0903* ortalama ile *“Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir”* değerlendirmeleri dikkat çekmektedir.

Yine **4,0903** ortalama ile *“Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir”* ve **3,9809** ortalama ile *“Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır”* ifadelerinin değerlendirmeleri ve tüm tablo ile yukarıda verdiğimiz yorumlar birlikte değerlendirildiğinde bağımsız denetim faaliyetlerinin birçok faydası olacağı gibi finansal bilgi manipülasyonlarının azaltılması ve önlenmesine ciddi katkılar yapacağı görülmektedir.

Tablo 4.15. ifadelerinde yapılan değerlendirmeler sonucunda nispeten düşük ortalama ise **3,6773** ortalama oranı ile *“Muhasebe vergi içindir anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir”* ifadesine yapılan değerlendirmedir. Her ne kadar diğer ifadelerle göre oranı düşük kalsa da aşağıda Tablo 4.16’da dağılımı verilen tabloda da görüleceği üzere yine katılanların **316’sı** değişeceğini, sadece **91 kişisi** değişmeyeceğini söylemiştir. Aslında bağımsız denetimin ruhu ile vergileme sistemi birbirinden farklıdır. Bu ifadenin nispeten düşük bir ortalama kalması, katılımcıların vergi idaresinin mevcut politika ve işlemlerini hızlı bir şekilde değiştiremeyeceği inancından kaynaklanmış olabileceğidir.

Bağımsız denetimin faydaları ile finansal bilgi manipülasyonlarını önleme konusundaki görüşler ile ilgili oluşturulan ifadelerle yine verilen ölçekte muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçların dağılım tablosu aşağıdaki Tablo 4.16’de verilmiştir.



**Tablo 4.16. Bağımsız Denetimin Faydaları ile Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önleme Hakkındaki Değerlendirmelerin Frekans Dağılımı**

Sıra	İfade	N	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Bu Konuda Bilgim Yok	
			n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
<b>C2</b>	*Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir	476	19	<b>3,98</b>	30	<b>6,29</b>	30	<b>6,29</b>	207	<b>43,4</b>	190	<b>39,83</b>	0	0
<b>C3</b>	*Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar	475	19	<b>3,98</b>	19	<b>3,98</b>	37	<b>7,76</b>	221	<b>46,33</b>	173	<b>36,27</b>	6	1,26
<b>C4</b>	*Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar	477	14	<b>2,94</b>	25	<b>5,24</b>	42	<b>8,81</b>	218	<b>45,7</b>	174	<b>36,48</b>	4	0,84
<b>C5</b>	*Bağımsız Denetim kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlar	476	15	<b>3,14</b>	35	<b>7,34</b>	47	<b>9,85</b>	191	<b>40,04</b>	181	<b>37,95</b>	7	1,47
<b>C6</b>	*Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar	476	13	<b>2,73</b>	35	<b>7,34</b>	30	<b>6,29</b>	216	<b>45,28</b>	178	<b>37,32</b>	4	0,84
<b>C7</b>	* “Muhasebe vergi içindir” anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir	471	20	<b>4,19</b>	71	<b>14,88</b>	63	<b>13,21</b>	205	<b>42,98</b>	111	<b>23,27</b>	1	0,21

**Tablo 4.16. (Devam)**

Sıra	İfade	N	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Bu Konuda Bilgim Yok	
			n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
C13	*Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır	472	14	2,94	35	7,34	53	11,11	222	46,54	140	29,35	8	1,68
C16	*Bağımsız denetim risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar	472	14	2,94	36	7,55	50	10,48	215	45,07	149	31,24	8	1,68
C23	*Denetçi bağımsızlığı etik bir konu olup, toplumun ve denetçinin etik değerlere bağlılığı denetim üzerinde etkilidir.	473	25	5,24	44	9,22	75	15,72	192	40,25	133	27,88	4	0,84

“**Bağımsız Denetimin Faydaları ile Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önleme hakkındaki Görüşler**” başlığı altındaki ifadelerle karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri frekans ve yüzde dağılımına bakıldığında; “*Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir*” ifadesine 397 kişi ile en fazla katılım sağlanarak, % 83,23 yüzde oranı ile en yüksek orana ulaşmıştır. Yine “*Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır*” ifadesine 362 kişi ile yüksek katılım sağlanarak, % 75,89 yüzde oranı ile yüksek bir değere ulaşmıştır. Bu kısımdaki ifadelerin çoğu yüksek yüzdelerde kabul görmüştür. Bağımsız denetimin faydaları olacağı yönünde yaklaşım, ankete katılanlarda hakim bir kanaat olmuştur. Genel olarak yaklaşık 368 ve üzeri kişi ki % 77 ve üzeri yüzde katılımı bağımsız denetimin faydalı olacağı ve yine finansal bilgi manipülasyonlarını önleyeceği kanısına varmıştır.

Buna karşın “*Muhasebe vergi içindir*” anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir” ifadesine katılmadığını söyleyenler de **91 kişi** ve yüzdesi **% 19,07** yüzdesiyle en fazla kabul edilmeyen ifade olmuştur. Ancak bu ifade **316 kişi** tarafından da kabul edilmiştir. Diğer ifadelerin çok fazla kabul görmesi buna karşın bu ifadenin yüzdesinin düşük olması; vergi idaresinin mevcut politika ve işlemlerini hızlı bir şekilde değiştiremeyeceği inancından kaynaklanmış olabileceği fikrinden kaynaklanmış olabilir.

#### 4.5.2.3.d. Bağımsız Denetimin Başarılı Olabilmesi ve Yapılması Gerekenler Hakkında Görüşleri ve Değerlendirmeleri

Bağımsız denetim faaliyetlerinin başarıya ulaşabilmesi için yapılması gerekenler hakkında oluşturulan ifadelere yine verilen ölçekte muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçlar aşağıdaki Tablo 4.17’de verilmiştir.

**Tablo 4.17. Bağımsız Denetimin Başarılı Olabilmesi ve Yapılması Gerekenler Hakkında Görüşleri**

Sıra	İfade	Cronbach’s Alpha if Item Deleted	N	Ortalama
<b>C8</b>	*Bağımsız denetimin etkinliği, kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır	0,875	472	3,9513
<b>C9</b>	*Bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır	0,874	473	3,9725
<b>C10</b>	*Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun artırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır	0,875	474	4,1772
<b>C11</b>	*Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini artırır	0,876	472	3,9153
<b>C17</b>	*Bağımsız denetimin etkinliği işletme sahiplerinin yaklaşımlarına bağlıdır	0,877	473	3,8541
<b>C18</b>	*Bağımsız denetimin etkinliği KGK’nın yaklaşımlarına bağlıdır	0,878	472	3,7203

**Tablo 4.17. (Devam)**

Sıra	İfade	Cronbach's Alpha if Item Deleted	N	Ortalama
C21	*Bağımsız denetim hususunda TÜRMOB, KGK ve Maliye B. uyum içinde çalışmalıdır	0,878	473	4,0148
C27	*Denetim standartları anlaşılır olmalıdır	0,876	472	<b>4,3284</b>
C28	*İşletme sahiplerinin konu hakkındaki bilgi düzeyleri arttırılmalıdır	0,877	472	4,2500
C29	*Maliye Bakanlığı'nın sistem üzerindeki etkisi azaltılmalıdır	0,881	474	<b>3,6983</b>
C30	*Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır	0,876	474	4,2700
C31	*Denetim kapsamına ilişkin belirsizlikler ortadan kaldırılmalıdır	0,877	471	4,2590
C32	*Denetim ile ilgili mevzuatta, etik değerlere ve cezaya vurgu yapılmalıdır	0,876	469	4,0064

Anketin 3.4. bölümü olan ve yukarıda incelemesi sunulan **“Bağımsız denetimin başarılı olabilmesi ve yapılması gerekenler hakkında görüşler”** başlığı altındaki ifadelerle karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri analiz edildiğinde; **“Denetim standartları anlaşılır olmalıdır”** ifadesi **4,3284** ortalama ile en yüksek orana ulaşmıştır. Aynı ortalamalara yakın olan diğer ifadeler sırasıyla; **4,2700** ortalama ile **“Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır”**, **4,2590** ortalama ile **“Denetim kapsamına ilişkin belirsizlikler ortadan kaldırılmalıdır”**, **4,2500** ortalama ile **“İşletme sahiplerinin konu hakkındaki bilgi düzeyleri arttırılmalıdır”** ve **4,1772** ortalama ile **“Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun arttırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır”** değerlendirmeleri dikkat çekmektedir.

Tablonun genelinde ortalamalar birbirlerine yakındır ve bağımsız denetim faaliyetlerinin başarıya ulaşması ve uygulanabilmesi için yapılacakların dikkatle incelenmesi ve hayata geçirilmesi önemlidir.

En düşük ortalama ise **3,6983** ortalama ile **“Maliye Bakanlığı'nın sistem üzerindeki etkisi azaltılmalıdır”** ifadesine yapılan değerlendirmedir. Bu bağlamda Maliye Bakanlığının etkisinin genel olarak devam etmesi yönünde düşüncenin olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetimin başarılı olabilmesi ve yapılması gerekenler hakkında görüşler ile ilgili oluşturulan ifadelere yine verilen ölçekte muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçların dağılım tablosu aşağıdaki Tablo 4.18’de verilmiştir.

**Tablo 4.18. Bağımsız Denetimin Başarılı Olabilmesi Hakkında Değerlendirmelerin Frekans Dağılımı**

Sıra	İfade	N	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Bu Konuda Bilgim Yok	
			n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
<b>C8</b>	*Bağımsız denetimin etkinliği, kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır	472	7	<b>1,47</b>	48	<b>10,06</b>	48	<b>10,06</b>	237	<b>49,69</b>	122	<b>25,58</b>	10	2,1
<b>C9</b>	*Bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır	473	9	<b>1,89</b>	38	<b>7,97</b>	51	<b>10,69</b>	238	<b>49,9</b>	133	<b>27,88</b>	4	0,84
<b>C10</b>	*Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun artırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır	474	11	<b>2,3</b>	15	<b>3,1</b>	37	<b>7,8</b>	241	<b>50,5</b>	156	<b>32,7</b>	14	2,9
<b>C11</b>	*Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini artırır	472	19	<b>4,0</b>	55	<b>11,5</b>	55	<b>11,5</b>	169	<b>35,4</b>	166	<b>34,8</b>	8	1,7
<b>C17</b>	*Bağımsız denetimin etkinliği işletme sahiplerinin yaklaşımlarına bağlıdır	473	16	<b>3,35</b>	61	<b>12,79</b>	55	<b>11,53</b>	197	<b>41,3</b>	132	<b>27,67</b>	12	2,52

**Tablo 4.18. (Devam)**

Sıra	İfade	N	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Bu Konuda Bilgim Yok	
			n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
<b>C18</b>	*Bağımsız denetimin etkinliği KGK'nın yaklaşımlarına bağlıdır	472	13	<b>2,73</b>	72	<b>15,09</b>	95	<b>19,92</b>	170	<b>35,64</b>	98	<b>20,55</b>	24	5,03
<b>C21</b>	*Bağımsız denetim hususunda TÜRMOB, KGK ve Maliye B. uyum içinde çalışmalıdır	473	24	<b>5,03</b>	43	<b>9,01</b>	46	<b>9,64</b>	164	<b>34,38</b>	181	<b>37,95</b>	15	3,14
<b>C27</b>	*Denetim standartları anlaşılır olmalıdır	472	11	<b>2,31</b>	15	<b>3,14</b>	12	<b>2,52</b>	213	<b>44,65</b>	212	<b>44,44</b>	9	1,89
<b>C28</b>	*İşletme sahiplerinin konu hakkında bilgi düzeyleri artırılmalıdır	472	14	<b>2,94</b>	24	<b>5,03</b>	27	<b>5,66</b>	180	<b>37,74</b>	219	<b>45,91</b>	8	1,68
<b>C29</b>	*Maliye Bakanlığı'nın sistem üzerindeki etkisi azaltılmalıdır	474	23	<b>4,82</b>	68	<b>14,26</b>	80	<b>16,77</b>	169	<b>35,43</b>	126	<b>26,42</b>	8	1,68
<b>C30</b>	*Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır	474	8	<b>1,68</b>	19	<b>3,98</b>	31	<b>6,5</b>	203	<b>42,56</b>	205	<b>42,98</b>	8	1,68
<b>C31</b>	*Denetim kapsamına ilişkin belirsizlikler ortadan kaldırılmalıdır	471	7	<b>1,47</b>	21	<b>4,4</b>	29	<b>6,08</b>	208	<b>43,61</b>	198	<b>41,51</b>	8	1,68
<b>C32</b>	*Denetim ile ilgili mevzuatta, etik değerlere ve cezaya vurgu yapılmalıdır	469	14	<b>2,94</b>	39	<b>8,18</b>	42	<b>8,81</b>	216	<b>45,28</b>	151	<b>31,66</b>	7	1,47

“Bağımsız Denetimin başarılı olabilmesi ve yapılması gerekenler hakkında görüşler” başlığı altındaki ifadelerle karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri frekans ve yüzde dağılımına bakıldığında; “Denetim standartları anlaşılır olmalıdır” ifadesine 425 kişi ile en fazla onay sağlanarak, % 89,09 yüzde oranı ile en yüksek orana ulaşmıştır. Yine “Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır” ifadesine 408 kişi ile yüksek katılım sağlanarak, % 85,54 yüzde oranı ile yüksek bir değere ulaşmıştır. Bu kısımdaki ifadelerin çoğu yüksek yüzdelerde kabul görmüştür. bağımsız denetimin başarıya ulaşması için oluşturulan ifadeler genel olarak teyit edilmiş ve ifadelerdeki iş ve işlemlerin yapılmasının olumlu olacağı yönünde bir yaklaşım ankete katılanlarda hakim bir düşünce olmuştur.

Buna karşın “Maliye Bakanlığı’nın sistem üzerindeki etkisi azaltılmalıdır” ifadesine katılmadığını söyleyenler de 91 kişi ve % 19,08 yüzdesiyle en fazla kabul edilmeyen ifade olmuştur. Ancak bu ifade de 295 kişi ile kabul edilmiştir. Bu ifadeye katılmayanların sayısının nispeten fazla olması vergi idaresinin kontrol edici ve/veya denetleyici bir yapıda görev yapmasının iyi olacağını düşünenlerin de olması ile ilişkilendirilebilir.

#### 4.5.2.3.e. Denetçi Belgesine Sahip Olan ve Olmayan Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Görüşlerine Ait Levene Testi Sonuçları

**Tablo 4.19. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
C1	Var	108	3,6852	1,29448	4,061	,000
	Yok	368	3,1033	1,35927		

**Tablo 4.19’a** göre, “KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(181,900)=4,061; p=,000). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye

*işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır*” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 4.20. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
C2	Var	108	4,2685	0,93335	2,136	0,034
	Yok	367	4,0436	1,05232		

**Tablo 4.20**’ye göre, “*Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir*” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(194,086)=2,136; p=0,034). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “*Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir*” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 4.21. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
C3	Var	108	4,3796	0,8724	3,483	0,001
	Yok	366	4,0328	1,02517		

**Tablo 4.21**’e göre, “*Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar*” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(202,129)=3,483; p=0,001). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “*Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar*” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.



**Tablo 4.22. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
C4	Var	108	4,3704	0,87106	3,539	0,001
	Yok	368	4,0217	0,99293		

**Tablo 4.22**'ye göre, “Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; ( $t(195,864)=3,539$ ;  $p=,001$ ). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 4.23. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlar” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
C5	Var	108	4,2685	0,92329	2,444	0,015
	Yok	367	4,0109	1,08637		

**Tablo 4.23**'e göre, “Bağımsız denetim kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlar” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; ( $t(202,140)=2,444$ ;  $p=,015$ ). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetim kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlar” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 4.24. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “-Muhasebe vergi içindir- anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
C7	Var	108	4,0463	1,08846	3,994	,000
	Yok	363	3,5675	1,11134		

**Tablo 4.24’e** göre, “-Muhasebe vergi içindir- anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(178,589)=3,994; p=,000). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “-Muhasebe vergi içindir- anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 4.25. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetimin etkinliği, kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
C8	Var	108	4,3056	0,98073	3,994	,000
	Yok	364	3,8462	0,97261		

**Tablo 4.25’e** göre, “Bağımsız denetimin etkinliği, kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(178,589)=3,994; p=,000). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetimin etkinliği, kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 4.26. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
<b>C9</b>	Var	108	4,1944	0,92179	2,822	0,005
	Yok	365	3,9068	0,9591		

**Tablo 4.26**'ya göre, “Bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(181,068)= 2,822; p=0,005). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 4.27. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini artırır” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
<b>C11</b>	Var	108	4,1415	1,13338	2,318	0,022
	Yok	366	3,8497	1,16893		

**Tablo 4.27**'ye göre, “Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini artırır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(174,886)=2,318; p=,022). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini artırır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 4.28. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “TMS/IFRS kullanımı bağımsız denetimi kolaylaştıracaktır” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
C12	Var	107	4,3084	0,90503	3,04	0,003
	Yok	365	3,9973	1,01499		

**Tablo 4.28**'ye göre, “TMS/IFRS kullanımı bağımsız denetimi kolaylaştıracaktır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(191,016)=3,040; p=,022). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “TMS/IFRS kullanımı bağımsız denetimi kolaylaştıracaktır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 4.29. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
C13	Var	106	4,1981	0,88823	2,74	0,007
	Yok	366	3,918	1,04886		

**Tablo 4.29**'a göre, “Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(197,658)=2,740; p=,007). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 4.30. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim, risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
<b>C16</b>	Var	108	4,1759	0,90511	2,181	0,03
	Yok	364	3,9505	1,06161		

**Tablo 4.30**'a göre, “Bağımsız denetim, risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; ( $t(202,245)=2,181$ ;  $p=,030$ ). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetim, risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 4.31. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim hususunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyum içinde çalışmalıdır” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
<b>C21</b>	Var	108	4,213	1,18441	1,976	0,05
	Yok	365	3,9562	1,19442		

**Tablo 4.31**'e göre, “Bağımsız denetim hususunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyum içinde çalışmalıdır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; ( $t(176,390)=1,976$ ;  $p=,050$ ). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetim hususunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyum içinde çalışmalıdır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 4.32. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
C30	Var	108	4,4352	0,85678	2,25	0,026
	Yok	366	4,2213	0,9052		

**Tablo 4.32**'ye göre, “Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(183,265)=2,250; p=,026). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Not:** Ölçekte verilen ifadelerden denetçi belgesi olanlar ile olmayanların yukarıda verilen farklılaşma tabloları dışındaki diğer ifadelerde bu bağlamda ilişki kurulamadığından diğer ifadeler için farklılaşma değerlendirmeleri verilememiştir.

#### 4.5.2.4. Muhasebe Meslek Mensuplarından Denetim Faaliyetlerinde Bulunmuşların Denetim Faaliyetlerindeki Sorunlar Hakkındaki Görüşleri ve Değerlendirmeleri

Anketin son bölümünde (dördüncü bölüm) sadece denetim faaliyetlerinde bulunmuş meslek mensuplarından, müşteri işletmeden kaynaklanan sorunlar, mevcut politika ve düzenlemelerden kaynaklanan sorunlar ile bağımsızlığı olumsuz etkileyen sorunlara yönelik ifadeleri verilen ölçekte işaretlemeleri istenmiştir.

##### 4.5.2.4.a. Denetim Faaliyetlerinde Müşteri İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar

Anketin bu bölümünde “Müşteri İşletmeden Kaynaklanan Sorunlara” yönelik görüşleri ölçen ifadelerin değerlendirilmesi istenmiştir. Sonuçlarla ilgili tablo aşağıda Tablo 4.33’de verilmiştir.

**Tablo 4.33. Denetim Faaliyetlerinde Müşteri İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar Tablosu**

Sıra	İfade	Cronbach's Alpha if Item Deleted	N	Ortalama
Dm1	*Denetlenen işletmenin Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamaması	0,863	244	3,4549
Dm2	*Denetimi yapılan işletme yönetiminin denetçileri etki altına almaya çalışması ve yıldırması ile finansal bilgi manipülasyonları yapması	0,864	243	3,4733
Dm3	*Denetlenen firma yöneticileriyle kurulan ilişkilerde samimiyet ve güvenin denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemesi	0,865	239	<b>3,4310</b>
Dm4	*Müşterinin getirdiği zaman kısıtlaması	0,863	241	3,5062
Dm5	*Müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olmaması	0,860	243	<b>3,7078</b>
Dm6	*Müşteri işletmenin kurumsal yönetim ilkelerine uzak olması	0,860	241	3,6805

*Müşteri İşletmeden Kaynaklanan sorunlar irdelendiğinde; “Müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olmaması” 3,7078 ortalama ile en ciddi sorun olarak belirtilmiştir. 3,4310 ortalama ile de “Denetlenen firma yöneticileriyle kurulan ilişkilerde samimiyet ve güvenin denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemesi” ifadesi ise en az önemli bulunan ifade olarak dikkat çekmektedir.*

*Müşteri İşletmeden Kaynaklanan sorunlar ile ilgili oluşturulan ifadelere yine verilen ölçekte meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçların dağılım tablosu aşağıdaki Tablo 4.34’te verilmiştir.*

**Tablo 4.34. Müşteri İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar ile ilgili Frekans Dağılımı**

Sıra	İfade	N	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
			N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Dm1	*Denetlenen işletmenin Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamaması	244	15	6,1	44	18,0	32	13,1	121	49,6	32	13,1

**Tablo 4.34. (Devam)**

Sıra	İfade	N	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
			N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
<b>Dm2</b>	*Denetimi yapılan işletme yönetiminin denetçileri etki altına almaya çalışması ve yıldırması ile finansal bilgi manipülasyonları yapması	243	12	<b>4,9</b>	33	<b>13,6</b>	55	<b>22,6</b>	114	<b>46,9</b>	29	<b>11,9</b>
<b>Dm3</b>	*Denetlenen firma yöneticileriyle kurulan ilişkilerde samimiyet ve güvenin denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemesi	239	10	<b>4,2</b>	48	<b>20,1</b>	37	<b>15,5</b>	117	<b>49,0</b>	27	<b>11,3</b>
<b>Dm4</b>	*Müşterinin getirdiği zaman kısıtlaması	241	5	<b>2,1</b>	48	<b>19,9</b>	39	<b>16,2</b>	118	<b>49,0</b>	31	<b>12,9</b>
<b>Dm5</b>	*Müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olmaması	243	6	<b>2,5</b>	32	<b>13,2</b>	34	<b>14,0</b>	126	<b>51,9</b>	45	<b>18,5</b>
<b>Dm6</b>	*Müşteri işletmenin kurumsal yönetim ilkelerine uzak olması	241	6	<b>2,5</b>	28	<b>11,6</b>	51	<b>21,2</b>	108	<b>44,8</b>	48	<b>19,9</b>

“**Müşteri İşletmeden Kaynaklanan Sorunlar**” başlığı altındaki ifadelere karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri frekans ve yüzde dağılımına bakıldığında; “**Müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olmaması**” ifadesine **171 kişi** ile en fazla katılım sağlanarak, **% 70,4 yüzde** oranı ile en yüksek orana ulaşmıştır.

Buna karşın “**Denetlenen işletmenin Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamaması**” ifadesine katılmadığını söyleyenler de **59 kişi** ve **% 24,2** yüzdesiyle en fazla kabul edilmeyen ifade olmuştur. Ancak bu ifadeyi de **153 kişi** kabul etmiştir. Böylelikle bu ifadeye katılmayanların sayısının nispeten fazla olmasının pek önemli olmadığı görülmektedir. Zaten bu kısımdaki ifadelerin çoğu en fazla katılmayan bu ifade dahil **% 55 üzeri (140 kişi üzeri)** yüzdelerde kabul görmüştür.



*Bağımsız denetim faaliyetlerinde müşteri işletmeden kaynaklanan sorunların çözümü için bu alanlarda etik, yasal ve uygulamalar açısından gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.*

#### 4.5.2.4.b. Denetim Faaliyetlerinde Mevcut Politika ve Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar

Anketin bu bölümünde “*Mevcut Politika ve Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlara*” yönelik görüşleri ölçen ifadelerin değerlendirilmesi istenmiştir. Sonuçlarla ilgili tablo aşağıda Tablo 4.35’de verilmiştir.

**Tablo 4.35. Denetim Faaliyetlerinde Mevcut Politika ve Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar Tablosu**

Sıra	İfade	Cronbach’s Alpha if Item Deleted	N	Ortalama
Dp1	*Uluslararası Denetim Standartlarına uyumun sağlanamamış olması	0,864	244	3,6762
Dp2	*Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet	0,864	244	3,5779
Dp3	*Mevzuat karmaşası	0,863	242	3,7231
Dp4	*Cezaların yeterince caydırıcı olmaması	0,863	241	3,5270
Dp5	*Kamuoyunun denetim konusunda yeterince bilinçli olmaması ve gerektiğinde hesap sormaması	0,861	241	<b>3,8008</b>
Dp6	*Denetim hizmeti ücretinin düşük olması	0,867	241	<b>3,4232</b>

*Mevcut Politika ve Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar* ile ilgili görüşlerin incelenmesinde; “*Kamuoyunun denetim konusunda yeterince bilinçli olmaması ve gerektiğinde hesap sormaması*” **3,8008** ortalama ile en ciddi sorun olarak belirtilmiştir. **3,4232** ortalama ile de “*Denetim hizmeti ücretinin düşük olması*” ifadesi ise pek önemli bir sorun olarak görülmemiştir.

*Mevcut Politika ve Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar* ile ilgili oluşturulan ifadelere yine verilen ölçekte meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçların dağılım tablosu aşağıdaki Tablo 4.36’da verilmiştir.

**Tablo 4.36. Mevcut Politika ve Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar ile ilgili Frekans Dağılımı**

Sıra	İfade	N	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
			N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Dp1	*Uluslararası Denetim Standartlarına uyumun sağlanamamış olması	244	10	4,10	31	12,7	32	13,10	126	51,60	45	18,40
Dp2	*Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet	244	9	3,70	42	17,2	40	16,40	105	43,0	48	19,70
Dp3	*Mevzuat karmaşası	242	7	2,90	29	12,0	37	15,3	120	49,60	49	20,20
Dp4	*Cezaların yeterince caydırıcı olmaması	241	8	3,30	47	19,5	33	13,70	116	48,10	37	15,4
Dp5	*Kamuoyunun denetim konusunda yeterince bilinçli olmaması ve gerektiğinde hesap sormaması	241	7	2,9	28	11,6	31	12,90	115	47,70	60	24,90
Dp6	*Denetim hizmeti ücretinin düşük olması	241	12	5,0	50	20,70	48	19,90	86	35,70	45	18,70

“Mevcut Politika ve Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar” başlığı altındaki ifadelerle karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri frekans ve yüzde dağılımına bakıldığında; *“Kamuoyunun denetim konusunda yeterince bilinçli olmaması ve gerektiğinde hesap sormaması”* ifadesine **175 kişi** ile en fazla katılım sağlanarak, **% 72,6 yüzde** oranı ile en yüksek orana ulaşmıştır.

Buna karşın *“Denetim hizmeti ücretinin düşük olması”* ifadesine katılmadığını söyleyenler de **62 kişi** ve **% 25,7** yüzdesiyle en fazla kabul edilmeyen ifade olmuştur. Ancak bu ifadeyi de **131 kişi** ile kabul etmiştir. Bu ifadeye katılmayanların sayısının diğer ifadelerle göre fazla olmasının dikkate alınması, ancak büyük bir sorun olmadığı da görülmektedir.

Bu kısımdaki ifadelerden en fazla katılmayan ifade hariç **% 60 üzeri (150 kişi üzeri)** yüzdelerde kabul görmüştür.

*Bağımsız denetim faaliyetlerinde mevcut politika ve düzenlemelerden kaynaklanan sorunlar* ile ilgili ifadelere onay yüzdesinin genel olarak yüksek olması bu alanlarda mevcut politikalar ve düzenlemelerin tekrar gözden geçirilmesi ve yasalarla ilgili gerekli düzenlemelerin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.

#### 4.5.2.4.c. Denetim Faaliyetlerinde Bağımsızlığı Olumsuz Etkileyen Sorunlar

Anketin bu bölümünde “*Bağımsızlığı Olumsuz Etkileyen Sorunlara*” yönelik görüşleri ölçen ifadelerin değerlendirilmesi istenmiştir. Sonuçlarla ilgili tablo aşağıda Tablo 4.37’de verilmiştir.

**Tablo 4.37. Denetim Faaliyetlerinde Bağımsızlığı Olumsuz Etkileyen Sorunlar Tablosu**

Sıra	İfade	Cronbach’s Alpha if Item Deleted	N	Ortalama
<b>Db1</b>	*Ülke ekonomisindeki çalkantılar	0,862	242	3,3719
<b>Db2</b>	*Müşteri işletmenin kendi hedefleri doğrultusundaki beklentileri	0,862	240	3,5500
<b>Db3</b>	*Ülkede yerleşmiş olan etik değerler	0,860	240	<b>3,6375</b>
<b>Db4</b>	*Müşteri işletmedeki kurum kültürü	0,863	238	3,5714
<b>Db5</b>	*Çalışılan denetim kuruluşundan kaynaklanan baskılar	0,861	239	3,4351
<b>Db6</b>	*Bireysel olarak çalışmamak	0,865	239	<b>3,2134</b>
<b>Db7</b>	*Çalışılan kuruluşa bağlı olarak çalışan diğer denetçilerin standartlar hakkında tam olarak bilgi sahip olmaması	0,864	234	3,6239

*Bağımsızlığı Olumsuz Etkileyen Sorunlar* ile ilgili ifadelerle verilen değerlendirmeler incelendiğinde ise; “*Ülkede yerleşmiş olan etik değerler*” **3,6375** ortalama ile en ciddi sorun olarak belirtilmiştir. **3,2134** ortalama ile de “*Bireysel olarak çalışmamak*” ifadesi ise önemli bir sorun olarak görülmemiştir.

*Bağımsızlığı Olumsuz Etkileyen Sorunlar* ile ilgili oluşturulan ifadelerle yine verilen ölçekte meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçların dağılım tablosu aşağıdaki Tablo 4.38’de verilmiştir.

**Tablo 4.38. Bağımsızlığı Olumsuz Etkileyen Sorunlar ile ilgili Frekans Dağılımı**

Sıra	İfade	N	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
			N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Db1	*Ülke ekonomisindeki çalkantılar	242	11	4,50	59	24,40	35	14,50	103	42,60	34	7,10
Db2	*Müşteri işletmenin kendi hedefleri doğrultusundaki beklentileri	240	7	2,90	40	16,70	42	17,50	116	48,30	35	14,60
Db3	*Ülkede yerleşmiş olan etik değerler	240	8	3,30	34	14,20	34	14,20	125	52,10	39	16,30
Db4	*Müşteri işletmedeki kurum kültürü	238	5	2,10	37	15,50	47	19,70	115	48,30	34	14,30
Db5	*Çalışılan denetim Kuruluşundan kaynaklanan baskılar	239	6	2,50	52	21,80	48	20,10	98	41,0	35	14,60
Db6	*Bireysel olarak çalışmamak	239	15	6,3	68	28,50	40	16,7	83	34,7	33	13,8
Db7	*Çalışılan kuruluşa bağlı olarak çalışan diğer denetçilerin standartlar hakkında tam olarak bilgi sahibi olmaması	234	8	3,4	40	17,1	38	16,2	94	40,2	54	23,1

“Bağımsızlığı Olumsuz Etkileyen Sorunlar” başlığı altındaki ifadelerle karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri frekans ve yüzde dağılımına bakıldığında; “Ülkede yerleşmiş olan etik değerler” ifadesine **164 kişi** ile en fazla teyit sağlanarak, **% 68,3 yüzde** oranı ile en yüksek orana ulaşmıştır.

Buna karşın “**Bireysel olarak çalışmamak**” ifadesine katılmadığını söyleyenler de **83 kişi** ve **% 34,7** yüzdesiyle en fazla kabul edilmeyen ifade olmuştur. Zaten denetimin doğasında bulunan ekip çalışması bu ifadeyle tekrar vücut bulmuştur. Ancak 116 kişi de bu sorunu bir sorun olarak görmüş ve bir nevi bireysel çalışabilme talebinde bulunmuştur.

*Denetim faaliyetlerinde bağımsızlığı olumsuz etkileyen sorunlar* başlığı altında verilen ifadeler irdelendiğinde; *ülke ekonomisindeki çalkantılar* ve *bireysel olarak çalışmamak* dışındaki ifadelerin genel olarak kabul gördüğü ve bu alanlarda gerekli düzenlemelerin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.

## BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetim kavramı eski Mısır, Roma, Yunan ve İslam medeniyetlerine kadar dayanır. Bu devirlerden bulunan kanıtlardan, görevlilerin kendi kayıtlarını diğerlerinin kayıtları ile karşılaştırdığı ve bir kontrol sistemi oluşturdukları, İslam halifelerinin ise kamu denetimi çerçevesinde muhasebe ve denetim birimleri kurdukları yazılı belgelerden anlaşılmıştır.

Sanayi devrimi öncesi ve hemen sonrasında belge denetimi şeklinde başlayan denetim sürecinde, sonraki yıllarda mali tablolar (1900-1930), ilerleyen dönemlerde de iç ve dış denetim ile sistemlere dayalı (1930 sonrası) ve günümüzde de uygulanan yönetim denetim yaklaşımlarına (1960 sonrası) yer verilmiştir. İşletmelerin faaliyetlerinin dünya çapında gelişmesi üzerine denetim anlayışında gelişmeler olmuş ve risk odaklı denetim çalışmaları da öne çıkmıştır.

Türkiye’de denetim, eski Türk devletleri ve Osmanlı dönemine kadar dayanmakta ve genel olarak devletin gelir ve giderlerinin incelenmesi olarak görülmektedir. 1960 sonrası bankaların sermaye piyasalarında daha aktif olması ve uluslararası düzeyde kredilerin kullanılabilmesi yollarının açılması ile 1970’li yıllarda Türkiye’deki işletmeler, bu kredi kaynaklarından yararlanmak istemişlerdir. Buna karşın denetim baskısı ile karşı karşıya kalmışlardır. Denetim taleplerinin karşılanması için yabancı ortaklı denetim şirketleri Türkiye’de faaliyete geçmeye başlamıştır.

Şirketlerin büyümesi ve bilgi kullanıcılarının farklı raporlar talep etmesi ile muhasebe işlemleri ve sonuçları ayrıntılı bir hale gelmiştir. Bu tür karmaşık işlemlerin ve yapıların bağımsız ve uzman kişilerce denetlenmesi ise daha önemli olmuş ve süreç, bağımsız denetim faaliyetleri çerçevesinde şekillenmeye devam etmiştir. Geçmişte de dünyayı etkileyen ekonomik krizlerin olduğu en önemli ülke ABD’de 2000’li yıllarda Enron, Worldcom ve Avrupa’da Parmalat gibi büyük ve birçok paydaşı ilgilendiren şirketlerde yapılmış muhasebe hileleri ve denetim skandalları ortaya çıkmış ve tüm dünyada küresel bir etki oluşturmuştur. Konunun uzmanları ve kurumları, bu tür skandalların bir daha yaşanmaması için muhasebe ve denetim sorunları üzerine

yoğunlaşmıştır. Önce ABD’de ve paralel zamanlarda Avrupa’da yasal ve uygulama düzenlemeleri yapılmıştır.

Türkiye de bu gelişmelerden tüm dünya gibi etkilenmiş, ancak hem yasal hem de pratik uygulamalar açısından ABD ve AB’yi takip etmekte zorlanmıştır. AB’ye uyum sürecinde olması nedeniyle bazı yasal çalışmalar yapılmıştır. SPK, sermaye piyasasında 2005 yılından itibaren uygulanmak üzere Seri X, No:22 tebliği ile Bağımsız Denetim Standartları ve Seri XI, No:25 Muhasebe Standartları hakkında tebliğleri yayınlayarak standartların uygulamasına başlanmasını zorunlu tutmuştur. Yine TÜRMOB, TMSK, BDDK ve EPDK gibi kurumlar da önemli görevler üstlenmiştir.

6102 sayılı yeni TTK; 2011’deki ilk haline göre denetçi olacaklar, denetlenecekler ve bu konudaki birçok maddede yapılan ve diğer değişiklikleri içeren 6335 sayılı değişiklik yapan kanun maddeleri ile 2012’de uygulanmaya başlamıştır. Tüm sermaye şirketlerinin denetime tabi olacağı yönündeki maddede yapılan değişiklikle de, bu iş ve işlemler için 2011 yılı sonlarında KHK ile kurulan KGK’nın önerisiyle denetime tabi olacak sermaye şirketlerini belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Bakanlar Kurulu 2013’te başlayan süreçte aktif büyüklük, net satış hasılatı ile çalışan sayısı kıstaslarını getirmiştir. Bu şekilde denetimin kapsamı daraltılarak, denetime tabi olacak şirket sayısı bugünlerde altı-yedi bin civarına sıkıştırılmıştır. KGK’nın 12 Mayıs 2016 tarihli kurul kararı ile; bağımsız denetime tabi olan sermaye şirketlerine TTK’nın 397 ve 399. maddeleri hatırlatılarak, denetim sözleşmelerini sürelerinde yapmaları aksi halde süresinde yapılmayan sözleşmelere bağlı denetimlerin hiç yapılmamış hükmünde değerlendirileceği duyurulmuş yine önceki kurul kararlarında bu tür eksikliklerin ivedilikle tamamlanması istenmiştir. Bu anlamda hem muhasebe standartlarının vergi mevzuatı ile uyumu, hem de denetim zorunluluğuna kısmen uyulmadığı durumu bir problem olarak yapıda bulunmaktadır.

6102 sayılı yeni TTK’da, bağımsız denetimin 3568 sayılı yasaya göre yetki almış SMMM ve YMM’ler ile bunların ortaklığındaki denetim kuruluşları ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler tarafından yapılması da yeni bir değişiklik olarak 6335 sayılı değişiklik yapan kanun metnine eklenmiştir.

Tüm bu gelişmeler ışığında; Kocaeli ilinde 2015 yılında faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının denetime bakış açılarını ölçmek ve literatüre katkı sağlamak üzerine yapılan bu araştırma ile, muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim

hakkındaki bilgileri-görüşleri, denetim faaliyetlerine hazır olup olmadıkları ile bağımsız denetimin faydalı olup olmayacağı yönündeki sorulara cevap bulunmaya çalışılmıştır.

Araştırmanın kapsamı Kocaeli ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarıdır. Araştırmaya katılımda en yüksek meslek grubu SM ve SMMM'lerden oluşmuştur. YMM, bağımsız denetçi, denetim şirketi sorumlu ortak, vergi müfettişi, iç denetçi ve denetim şirketi çalışanı meslek grubuyla da anket çalışması yapılmıştır. Anket 01.04.2015-31.12.2015 tarihleri arasında uygulanmıştır.

Anket formu dört bölümden oluşmaktadır. Birinci ve ikinci bölümde meslek mensuplarına ilişkin demografik özellikler ile meslek mensuplarının mesleki, bağımsız denetim ve denetçilik hakkındaki görüşlerini tespit etmeye yönelik soruların cevapları alınmıştır. Üçüncü bölümde ise meslek mensuplarından, denetim ve denetiminin faydalarına yönelik ifadeleri verilen ölçekte işaretlemeleri istenmiştir. Dördüncü bölüm ise, sadece denetim faaliyetlerinde bulunmuş meslek mensuplarının denetimde karşılaştıkları sorunları ölçmeye yönelik ifadelerin değerlendirmelerinden oluşmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarıyla yapılan 477 geçerli anketin analizi SPSS 16.0 programı ile yapılmıştır. Öncelikle verilerin güvenilirliği test edilmiş ve genel **Cronbach Alfa Katsayısı 0,927** (51 ifade=üçüncü ve dördüncü bölüm ifadelerinin toplamı) olarak hesaplanmıştır. Bu hesaba göre ölçek, yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Sonuç olarak yapılan bu çalışma ile muhasebe meslek mensuplarının demografik, mesleki, denetim yeterlilikleri, denetime bakış açıları, hile ve muhasebe manipülasyonlarını önleme değerlendirmeleri tespit edilmiş ve yapılan Levene Testi çalışmasıyla denetim belgesine sahip olanlar ile olmayanların denetime bakış açılarındaki farklılıklar gösterilmiştir.

Böylelikle tamamlanan ve tüm paydaşlara yarar sağlaması dileğiyle detayları kapsamlı bir şekilde araştırma bölümünde incelenebilir olmakla birlikte, araştırma sonuçları aşağıda özetlenmiştir:

**1-** Araştırmaya katılanların "*Lisans ve üstü eğitime sahip*" olanlarının oranı yaklaşık % 80'dir.

**2-** Araştırmaya katılanların yaklaşık % 86'sı *SM ve SMMM*, % 4'ü *YMM*'dir.

3- Araştırmada “Beş yıldan fazla” tecrübeli olanların toplamı yaklaşık % 78’dir. Anket çalışmasına katılanların tecrübelerinin fazla olduğu görülmektedir.

4- Meslek mensuplarının muhtelif mesleki bilgi düzeylerinin araştırılmasında, en düşük bilgiye sahip oldukları alanın “Basel düzenlemeleri” ile “Uluslararası Denetim Standartları” bilgi düzeyleri olduğu görülmüştür.

5- Araştırmaya katılanların yaklaşık % 77’si bağımsız denetçi belgesine sahip değildir ve bunlardan yaklaşık % 30’u bu belgeyi almayı düşünmemektedir. Yaklaşık % 26’sı ise belge almada kararsız olduklarını, belgeye sahip olanlar veya bir şekilde belgeleri olursa denetçilik işini yapmayacağını veya kararsız olduklarını söyleyenlerin toplam oranı ise yaklaşık % 51’dir.

6- Bağımsız Denetim işini yapacakların “Mali müşavir” olma zorunluluğunun olması gerektiğini araştırmaya katılanların yaklaşık % 74’ü desteklemiştir.

7- Bağımsız denetim eğitimlerinin “TÜRMOB” tarafından verilmesi gerektiği seçeneği, en yüksek katılım oranlarından birine ulaşmıştır.

8- Bağımsız denetim sürecine tüm sermaye şirketlerinin “5 yıl sonrasında” tabi olmaları gerektiği görüşü ağırlık kazanmıştır.

9- “TMS/TFRS kullanımı bağımsız denetimi kolaylaştıracaktır” ifadesi, yaklaşık 4,07 ortalama ve % 78 katılım yüzdesi ile en yüksek oranlardan birine ulaşmıştır.

10- “Denetçi bağımsızlığı etik bir konu olup, toplumun ve denetçinin etik değerlere bağlılığı denetim üzerinde etkilidir” ifadesi önemli bir destek görmüştür.

11- “Ülkemizdeki denetimin kalitesi yüksektir” ifadesi, yaklaşık 2,98 ortalama ve % 42 ile katılanların oranı en düşük olan ifade olmuştur.

12- Kobi ve büyük İşletmelerin aynı denetim standartlarına “tabi tutulmaması” yönünde kanaatin oluştuğu görülmektedir.

13- “Bağımsız denetçilerin, denetim ile ilgili mesleki yeterliliklere sahip olmaması bir problemdir” ifadesi, yaklaşık 4,18 ortalama ve % 86 katılım yüzdesi ile yüksek oranlardan birine ulaşmıştır.

14- “Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar” ifadesi, yaklaşık 4,11 ortalama ile yüksek destek gören ifadelerden biri olmuştur.

15- “Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir” ifadesi, yaklaşık % 83 yüzde ve 4,09 ortalamaya, “Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi



*manipülasyonlarını azaltacaktır*” ifadesi de, yaklaşık % 76 yüzde ve 3,98 ortalamaya ulaşarak, bağımsız denetimin birçok katkısı ile birlikte finansal bilgi manipülasyonlarını da önleyeceği görüşüne ulaşılmıştır.

**16-** *“Muhasebe vergi içindir anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir”* ifadesine katılım oranı yaklaşık 3,68 ile diğer ifadelerle göre bir nebze düşükse de yine katılım oranı anlamlı bir büyüklüktedir.

**17-** Bağımsız denetimin faydalı olacağına ilişkin ifadeleri genel olarak, 368 ve üzeri kişi ve % 77 ve üzeri yüzdelerdeki katılımcı desteklemiş ve yine finansal bilgi manipülasyonlarını önleyeceği kanısında olduğu da görülmüştür.

**18-** Genel olarak ilişki kurulan ve ayrıntıları araştırmada verilen birçok ifadeye katıldığını söyleyenlerden, denetçi belgesi olanların olmayan meslek mensuplarına göre fazla olduğu görülmüştür.

**19-** *“Denetim standartları anlaşılır olmalıdır”* ifadesi, yaklaşık 4,33 ortalama ve % 89 yüzde oranıyla en fazla destek gören ifade olmuştur.

**20-** *“Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır”* ifadesi, yaklaşık 4,27 ortalama ve % 86 yüzde oranıyla yine fazla destek gören ifadelerden olmuştur.

**21-** *“Denetim kapsamına ilişkin belirsizlikler ortadan kaldırılmalıdır”* ifadesi de, yaklaşık 4,26 ortalama ile % 85 yüzde ile önemli ifadelerden biri olmuştur.

**22-** *“İşletme sahiplerinin konu hakkındaki bilgi düzeyleri artırılmalıdır”* ifadesi de, yaklaşık 4,25 ortalama ile % 84 yüzde ile en fazla destek gören ifadelerden olmuştur.

**23-** *“Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun artırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır”* ifadesi de, yaklaşık 4,18 ortalama ile % 83 yüzde ile yine fazla destek gören ifadelerden olmuştur.

**24-** *“Bağımsız denetim hususunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyum içinde çalışmalıdır”* ifadesi de, yaklaşık 4,02 ortalama ile % 72 yüzde ile destek gören bir önerme olmuştur.

**25-** *“Denetim ile ilgili mevzuatta, etik değerlere ve cezaya vurgu yapılmalıdır”* ifadesi de, yaklaşık 4,01 ortalama ile % 77 yüzde ile yapılması gerekenlerde önemli bir ifade olmuştur.

***Sadece denetim faaliyetlerinde bulunmuşlar tarafından değerlendirilmiş ifadelerin sonuçları ise aşağıdaki gibi özetlenmiştir. (ort. 244 kişi)***

**a-**“Müşteri işletmeden kaynaklanan sorunlar” başlığı altındaki ifadeler incelendiğinde; “Müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olmaması” yaklaşık 3,71 ortalama ve % 71 yüzde ile en ciddi sorun olarak belirtilmiştir.

Yine bu bölümde yaklaşık 3,68 ortalama ve % 65 yüzde ile “Müşteri işletmenin kurumsal yönetim İlkelerine uzak olması”da önemli bir sorun olarak değerlendirilmiştir.

**b-**“Mevcut politika ve düzenlemelerden kaynaklanan sorunlar” başlığı altındaki ifadeler değerlendirildiğinde, “Kamuoyunun denetim konusunda yeterince bilinçli olmaması ve gerektiğinde hesap sormaması” yaklaşık 3,80 ortalama ve % 73 yüzde oranı ile en ciddi sorun olarak belirtilmiştir.

Yine bu bölümde yaklaşık 3,72 ortalama ve % 70 yüzde ile “Mevzuat karmaşası”nın olması da önemli bir sorun olarak değerlendirilmiştir.

**c-** “Bağımsızlığı olumsuz etkileyen sorunlar” ile ilgili ifadeler verilen değerlendirmeler incelendiğinde ise; “Ülkede yerleşmiş olan etik değerler” yaklaşık 3,64 ortalama ve % 68 yüzde ile en ciddi sorun olarak belirtilmiştir.

Yine bu bölümde “Çalışılan kuruluşa bağlı olarak çalışan diğer denetçilerin standartlar hakkında tam olarak bilgi sahibi olmaması” ifadesi de yaklaşık 3,63 ortalama ve % 68 yüzde ile ciddi sorunlardan biri olarak belirtilmiştir.

Araştırmadan çıkan sonuçlar, denetim ve denetim ile ilgili gelişmeler göz önüne alındığında aşağıdaki sonuç ve önerileri şu şekilde sıralayabiliriz:

- Denetimin kapsamı genişletilmeli, denetim faaliyetlerinde bulunacak muhasebe meslek mensuplarına eğitimler verilmelidir.
- İşletme sahiplerinin ve diğer bilgi kullanıcılarının denetimin işleyiş süreci ve faydaları hakkındaki bilgi düzeyleri artırılmalıdır.
- Muhasebe meslek mensuplarının mesleki bilgi düzeylerinde düşük kalan “Basel düzenlemeleri” ile “Uluslararası Denetim Standartları” hakkında bilgi almaları hizmet içi eğitim kurslarıyla sağlanmalıdır.

- Bağımsız denetçilerin yasal sorumlulukları hakkında, denetim faaliyetinde bulunacaklara gerekli bilgiler verilmelidir.
- Tüm denetçilerin muhasebe ve denetim standartları hakkında tam olarak bilgi sahibi olması sağlanmalıdır.
- Bağımsız denetim eğitimleri ve bilgilendirmeleri hangi kuruluş tarafından yapılırsa yapılsın bu eğitimleri verecek olan kişiler alanlarında uzman, mesleki yeterlilikleri yüksek veya bilim uzmanı kişilerdir. Bu kıstaslar bu eğitimlerin merkezini, üniversiteler olarak göstermektedir.
- Muhasebe ve denetim standartlarının anlaşılır olmasına yönelik çalışmalara tüm grupların önerileri alınarak devam edilmelidir.
- Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemelerin tamamlanmasına hız kazandırılmalıdır.
- Bağımsız denetimin daha sağlıklı yapılabilmesi için *vergi mevzuatı* ile *TMS/TFRS* arasındaki yasal ve uygulama farklılıkları azaltılmalıdır.
- Bağımsız denetim hususunda *TÜRMOB*, *KGK* ve *Maliye Bakanlığının* uyum içinde çalışması arttırılmalıdır.
- Bağımsız denetime tabi şirketlerin bu zorunluluğa uymaları için yasal haklar ilgili kurumlar tarafından kullanılmalıdır.
- Etkili bir denetimin yapılabilmesi için müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olması için gerekli çalışmalar yapılmalı ve bu düzenlemelerde muhasebe meslek mensuplarından destek alınmalıdır.
- İşletmeler kurumsal yönetim ilkelerini oluşturması ve hayata geçirmeleri için teşvik edilmelidir.
- Kamuoyu denetim konusunda bilinçlendirilmelidir. Kamuoyuna hesap sorma yöntemleri, nerelere nasıl başvurulacağı öğretilmelidir.
- Denetim faaliyetinde bulunan meslek mensuplarının yapmış oldukları denetimleri ve mesleki yeterlilikleri sınavlarla, kontrollerle ölçülmelidir.
- Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının “*Ülkemizde denetimin kalitesi yüksektir*” ifadesine katılmayışlarını irdelediğimizde, mükelleflere ve meslek mensuplarına muhasebe ve denetim standartlarını benimsetme konusundaki problemlerin olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları, bu sorunların çözümüne yönelik meslek örgütleri, idare ve hizmet verilen mükellefler ile ilgili

iletişim ve koordinasyonda önemli bir güce sahiptir. Gücünü etkin kullanması kaliteyi yükseltecektir. Bu gücün etkin kullanılabilmesi için gerekli eğitimler muhasebe meslek mensuplarına verilmelidir.

Bağımsız denetimin faydalı olacağı ve sermaye şirketlerinin daha gerçekçi, doğru ve güvenilir finansal tablolara sahip olacağı yine işletmelerin tümünün bağımsız denetime henüz hazır olmadıkları yargısına ulaşılmıştır.

Bağımsız denetim işini yapacakların “*Mali müşavir*” olmalarının; işlerin uygulama tarafını bilmeleri hem de yapılan hata ve hilelerin sonuçlarının nelere mal olabileceğini kestirmeleri açısından son derece önemlidir.

Muhasebe meslek mensupları tarafından “*Muhasebe vergi içindir anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir*” ifadesine katılımın düşük olmasının sebebi, vergi veren ve alan taraflar yönünden de bir araştırma gerekmektedir. Bu ifadeye bağımsız denetimin ne kadar katkı sağladığı yasa koyucular, mükellefler nezdinde de araştırılarak değişken etkisi ölçülebilir.

Diğer araştırmacılar tarafından; finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde denetimin etkisinin ne kadar olduğu, denetim konusunda kamuoyu çalışmaları ve hesap sorma yöntemleri, kurumsal yönetim ilkelerinin işletmelerde oluşturulmasında denetçilerin etkisi gibi konular araştırılabilir ve literatüre katkı sağlanabilir. Süreç muhasebesi, yaratıcı muhasebe gibi konuların standartlar açısından incelenmesiyle muhasebe alanına önemli katkılar sağlanabilir.

Denetçiler denetimde asli bir göreve sahiptir. Bu bağlamda araştırmacılar denetçi itibarını araştırabilir, yine finansal bilgi manipülasyonlarının bu itibara verdiği zarar ölçülebilir.

Bu araştırma sadece Kocaeli ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ile yapıldığı için diğer illere genellenememesi araştırmanın en önemli kısıtını oluşturmaktadır. Aynı araştırma ölçeği farklı illerde uygulanarak bölgesel farklılıklar olup olmadığı tespit edilebilir.

## KAYNAKLAR

### Kitaplar:

- [1] Akdemir, A., ( Ed. Akdemir A.), (2016), *Stratejik Yönetim*, Orion Yayınevi, Ankara.
- [2] Altıntaş, A. T., (2011), *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- [3] Bayraklı, H. H., Erkan, M., Elitaş, C., (2012), *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- [4] Bozkurt, N., (1999), *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, İstanbul.
- [5] Bozkurt, N., (2011), *İşletmelerin Kara Deliği Hile*, Alfa Yayınları, 2. Basım, İstanbul.
- [6] Can, V., Uyar, S., (2010), *İşletmelerde Faaliyet Denetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- [7] Çömlekçi, F. , Yılandıcı, M., Erdoğan, N., Önce, S., Kardeş Selimoğlu, S., Kaya, E., (2009), *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 4.Baskı, Eskişehir.
- [8] Durmuş, B., Yurtkoru, S., Çinko, M., (2011), *Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi*, Beta Basım, 4. Baskı, İstanbul.
- [9] Elitaş, C., (2011), *Muhasebede Araştırma Yöntemleri*, Gazi Kitabevi, Bremen.
- [10] Elitaş, C., Topçu, B., (2009), *Muhasebede İstatistik Kullanımı*, Gazi Kitabevi, Afyonkarahisar.
- [11] Güredin, E., (2010), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitabevi, 13. Baskı, İstanbul.
- [12] Haftacı, V., (2014), *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Yayınları, 3. Baskı, Kocaeli.
- [13] Karacan, S., (2010), *Muhasebe*, Orion Kitabevi, Kocaeli.
- [14] Kaval, H., (2008), *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.

- [15] Kavut, L., Taş, O., Şavlı, T., (2009), *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMMÖ, Yayın No:130, İstanbul.
- [16] Kepekçi, C., (2000), *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- [17] Kurnaz, N., Çetinoğlu, T., (2010), *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- [18] Mucuk, İ., (2005), *Modern İşletmecilik*, Türkmen Kitabevi, 15. Baskı, İstanbul.
- [19] Mulford, C. W., Comiskey, E. E., (2002), *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*, John Wiley & Sons, Canada.
- [20] Selimoğlu Kardeş, S., Özbirecikli M., Kurt, G., Uzay Ş., Alagöz, A., Yanık, S., (Ed. Kardeş Selimoğlu S., Uzay Ş.), (2008), *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- [21] Yörük, N., Doğan, E., (2009), *Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Finansal Bilgi Manipülasyonunun Belirlenmesine Yönelik İMKB'de Bir Uygulama*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- [22] 50.Yıl Hesap Uzmanları Kurulu, (1996), *Denetim İlke ve Esasları*, Acar Matbaacılık, II. Cilt, İstanbul.

#### **Dergiler - Makaleler:**

- [1] Açık, S., (2012), *Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16 (3), (351-366).
- [2] Aslanoğlu, S., Cengiz, S., Dinç, Y., Dilsiz, M. Ş., (2016), *Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: BİST'de Bir Uygulama*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, (1-24).
- [3] Ata, H. A., Seyrek, İ. H., (2009), *The Use Of Data Mining Techniques In Detecting Fraudulent Financial Statements: An Application On Manufacturing Firms*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S.2 C.14, (91-106)
- [4] Aygün, D., (2013), *Yaratıcı Muhasebe Stratejileri*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 8 (2) Ekim, (49-69).
- [5] Aytekin, S., Sezgin, H., Yalçın, M., (2015) , *Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak, (69-89).

- [6] Bekçi, İ., Avşarlıgil N., (2011), *Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemlerinden Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama*, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV), (2), (131-163).
- [7] Beattie, V., Brown, S., Ewers, D., John, B., Manson, S., Thomas, D., Turner, M., (1994), *Extraordinary Items and Income Smoothing: A Positive Accounting Approach*, Journal of Business Finance & Accounting, 21(6) September, (791-811).
- [8] Bozkurt, N., (1995), *Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi*, Yaklaşım Dergisi, Yıl 3 Sayı:27, (39-40).
- [9] Ching-Hui, S., Sin-Jin, L., Ming-Fu, H., (2014), *Detection of Financial Information Manipulation by an Ensemble-Based Mechanism*, Neural Network World 24.5, (479-499).
- [10] Cox, R. A. K., Weirich, T. R., (2002), *The Stock Market Reaction to Fraudulent Financial Reporting*, Managerial Auditing Journal Vol., 17 Iss: 7, (374-382).
- [11] Çıtak, N., (2009), *Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?*, Mali Çözüm, Sayı: 91, (81-110).
- [12] Dumanoğlu, S., (2005), *Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi*, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Sayı 1, Cilt XX, (349).
- [13] Elitaş B. L., (2013), *Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, (41-53).
- [14] Erdoğan, M., (2002), *Muhasebe Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği*, Doğu Üniversitesi Dergisi, S: 5, (51-63).
- [15] Ersoy, A., Uyar, S., Cengiz, E., (2009), *Türkiye’de Denetim Mesleğinin Uluslararası Eğitim Standartları–8 Açısından Değerlendirilmesi*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan, (1-18).
- [16] Faragalla, W. A., (2015), *Creative Accounting Practices from the Accounting Professionals’ Perspective*, Audit Financiar Anul, XIII 7 (127)/2015, (136-149).
- [17] Gençoglu Gücenme, Ü., Ertan, Y., (2012), *Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, (1-24).
- [18] Güney, S., Orhan, Ç., (2012), *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Alguları: Erzurum Örneği*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı: 2 Cilt: 26, (91-106).
- [19] Gürel E., Durak G., (2014), *İşletmesel Raporlama*, Mali Çözüm İSMMM, Mart - Nisan (46).

- [20] Karacaer, S., Özek, P., (2010), *Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kar Yönetimi İlişkisi: İMKB Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 48, (60-74).
- [21] Karacan, S., (2012), *Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe*, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl: 4 Sayı: 8, (105-128).
- [22] Karacan, S., (1998), *Muhasebe Denetimi ve Maddi Duran Varlıkların Denetimi*, Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:1, (3-).
- [23] Karğın M., Aktaş, R., Demirel Arıcı, N., (2015), *Kurumsal Yönetimin Finansal Raporlama Kalitesindeki Rolü: Borsa İstanbul Üzerine Karşılaştırmalı Bir Uygulama*, Yönetim ve Ekonomi CBÜ İ.İ.B.F., Sayı: 2 Cilt:22 (501-520).
- [24] Kaya, N., Yanık, R., (2011), *Muhasebe Meslek Ahlâkı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi*, Ekev Akademi Dergisi, Yıl 15, Sayı 49, Güz, (293-306).
- [25] Kubalı, D., (1999), *Performans Denetimi*, Amme İdaresi Dergisi, 32/1 Mart, (32).
- [26] Küçükkoçaoğlu, G., Keskin Benli, Y., Küüksözen, C., (1997), *Finansal Bilgi Manipülasyonunun Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı*, İMKB Dergisi, Sayı: 36 Cilt: 9 Sayı: 36, (1-30).
- [27] Lendez, M. A., Korevec, J. J., (1999), *How to Prevent and Detect Financial Statement Fraud*, The Journal of Corporate Accounting and Finance, Autumn, (47- 54).
- [28] Mautz, R. K., (1966), *Discussion of Audit Recommendations and Management Auditing: A Case Study, and Some Remarks*, Journal of Accounting Research Vol., 4, (152-156).
- [29] Munter, P., (1995), *How Fraudulent Financial Reporting Happens and What COSO Advises Corporate America and Its Auditors*, The Journal of Corporate Accounting and Finance, Spring (39-57).
- [30] Özçelik, H., Şenol, H., Aktürk A., (2014), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan Sayısı, (55-71).
- [31] Tansel Kaya, C., Begüm Ökten, A., (2015), *Kültür Olgusunun Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi*, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara SMMMO, (63-80).
- [32] Tekşen, Ö., Coşkun, A., Dalğar H., (2011), *Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Güvenilirliğinin İncelenmesi: Göller Bölgesinde Faaliyette Bulunan Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak, (99-117).



- [33] Temel Karabulut, E., Köseoğlu, M. A., (2010), *İşletmelerin Misyon İfadelerinde Paydalara Yer Var mı?: İMKB Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S:27 Ağustos, (191-198).
- [34] Terzi, S., Kıymetli Şen, İ., (2015), *Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı*, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl:7 Sayı 14, (477-490).
- [35] Tözüm, H., (2016), *Lehman Brothers'ın Repo Oyunu: REPO 105*, Bankacılar Dergisi, Sayı 96, (5-51).
- [36] Türedi, H., Alıcı, Ü., (2014), *Mali Raporlama Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Önemi*, Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Sayı: 11 Cilt: 6 Temmuz, (119-133).
- [37] Usta, Ö., Uçma, T., (2011), *Hileli Finansal Raporlamada Bağımsız Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan, (13-39).
- [38] Ünal, O., (2013) , *Değişen Finansal Bilgi İhtiyacı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) 'nin Finansal Bilgi Üzerine Etkisi*, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt: 50 Sayı: 584, (23-37).

#### **Tezler:**

- [1] Akbulut, H., (2010), *Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- [2] Aslan, B., (2008), *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim*, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- [3] Çelik, T., (2010), *Muhasebede Hata ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Nigde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nigde.
- [4] Dağlı, M. F., (2011), *Muhasebe Denetiminin Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Kayıt Dışılığa Etkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- [5] Demir, E., (2012), *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Yeri, Önemi ve Sivas İli Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

- [6] İren, G., (2007), *Firma Başarısızlıklarını Önlemede Muhasebe ve Muhasebe Denetiminin Rolü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- [7] Kandemir, C., (2010), *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- [8] Katkat, M., (2007), *Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- [9] Kirik, Z., (2007), *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskisehir.
- [10] Küçük, İ., (2008), *Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- [11] Küçüksözen, C., (2004), *Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İmkb Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- [12] Muğal, E., (2007), *Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye'de Muhasebe Denetimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- [13] Özdoğan, B., (2014), *İç Denetçilerin Gelişen İç Denetim Uygulamalarına ve Paydaş Beklentilerine Uyumu*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- [14] Özçelik, D., (2015), *Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

#### **Elektronik Yayınlar/ İnternet**

- [1] WEB\_1, <http://grandakademi.blogspot.com.tr/2009/07/performans-denetimi.html>
- [2] WEB\_2, <https://www.tide.org.tr/uploads/tide28.pdf>
- [3] WEB\_3, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20standartlari.pdf>

- [4] WEB\_4, <http://acikogretimx.com/konu-anlatimlari/muhasebe-denetimi/denetim-unite-2/>
- [5] WEB\_5, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20standartlari.pdf>
- [6] WEB\_6, <http://hukukitavsiyeler.com/2015/07/borclar-hukukunda-hilenin-tanimi-ve-unsurlari/http://hukukitavsiyeler.com/2015/07/borclar-hukukunda-hilenin-tanimi-ve-unsurlari/>
- [7] WEB\_7, <http://mevzuatlar.blogcu.com/isletme-yontemleri-tarafindan-yapilan-hileler/2865615>
- [8] WEB\_8, [http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MUHASEBEDE-HILE-VE-HILENIN-TURLERI/132c5780-6e46-4faf-9b99-80e3917e3f75,](http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MUHASEBEDE-HILE-VE-HILENIN-TURLERI/132c5780-6e46-4faf-9b99-80e3917e3f75)
- [9] WEB\_9, [http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Hileli\\_Raporlama.pdf](http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Hileli_Raporlama.pdf)
- [10] WEB\_10, <http://docplayer.biz.tr/936102-Muhasebe-manipulasyonu-1-yontemler-ve-teknikler.html>
- [11] WEB\_11, <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/kisiselearningmanipulation2.pdf>
- [12] WEB\_12, [http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national\\_presantations/UL08.pdf](http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presantations/UL08.pdf)

### **Diğer Kaynaklar**

- [1] [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)
- [2] SPK
- [3] [www.oxforddictionaries.com](http://www.oxforddictionaries.com)
- [4] Vergi Usul Kanunu
- [5] 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- [6] KGK
- [7] Ulusal Tez Merkezi

## **EKLER**



## **EK A ANKET FORMU**



## ANKET FORMU

**Değerli Katılımcı,**

Bu Anket Formu, "Muhasebe Denetiminde Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetime Bakış Açısı" isimli Yüksek Lisans Tez çalışması için hazırlanmıştır. Cevaplarınız, bilimsel bir çalışmada kullanılacağı için ad ve soyadı belirtmenize gerek olmayıp, elde edilen bilgiler bu Tez Çalışma amacı dışında kullanılmayacaktır. Cevaplarınız son derece önemlidir. Zaman ayırdığınız için şimdiden teşekkür ederim.

### A-DEMOGRA FİK BİLGİLER

Cinsiyet	( ) Kadın ( ) Erkek
Yaş	( ) 21-30 ( ) 31-40 ( ) 41-50 ( ) 51-60 ( ) 60 üzeri
Eğitim	( ) Lise ( ) Önlisans ( ) Lisans ( ) Yüksek Lisans ( ) Doktora
Meslek Grubu (Birden çok seçenek işaretlenebilir)	( ) Serbest Muhasebeci ( ) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ( ) Yeminli Mali Müşavir ( ) Bağımsız Denetçi ( ) Denetim Şirketi Sorumlu Ortak ( ) Vergi Müfettişi ( ) İç Denetçi ( ) Denetim Şirketi Çalışan
Mesleki Çalışma Yılı	( ) 1 yıldan az ( ) 1-5 yıl ( ) 5-10 yıl ( ) 11-15 yıl ( ) 16-20 yıl ( ) 20 yıldan fazla
Mesleği İcra Ettiğiniz İlçe - İl	..... / .....
Meslek Mensubu Çalışma Şekli	( ) Bağımlı ( ) Bağımsız ( ) Çalışmıyor ( ) Diğer .....

### B-BAĞIMSIZ DENETİM / DENETÇİLİK HAKKINDA BİLGİLER

- \*6102 sayılı TTK hakkındaki bilgi düzeyiniz nedir? ( ) Hiç ( ) Az ( ) Orta ( ) İyi ( ) Çok iyi
- \*TMS / TFRS hakkındaki bilgi düzeyiniz nedir? ( ) Hiç ( ) Az ( ) Orta ( ) İyi ( ) Çok iyi
- \*Kurumsal Yönetim uygulamaları hakkındaki bilgi düzeyiniz nedir? ( ) Hiç ( ) Az ( ) Orta ( ) İyi ( ) Çok iyi
- \*Basel düzenlemeleri hakkındaki bilgi düzeyiniz nedir? ( ) Hiç ( ) Az ( ) Orta ( ) İyi ( ) Çok iyi
- \*Uluslararası Denetim Standartları hakkındaki bilgi düzeyiniz nedir? ( ) Hiç ( ) Az ( ) Orta ( ) İyi ( ) Çok iyi
- \*Bağımsız Denetim uygulamaları hakkındaki bilgi düzeyiniz nedir? ( ) Hiç ( ) Az ( ) Orta ( ) İyi ( ) Çok iyi
- 1-Bağımsız Denetçi Belgeniz var mı? (Bu soruya yanıtınız "Evet" ise lütfen 3. sorudan devam ediniz.)  
( ) Evet ( ) Hayır
- 2-Bağımsız Denetçi Belgesi almayı düşünüyor musunuz?  
( ) Evet ( ) Hayır ( ) Kararsızım
- 3-Bağımsız Denetçi eğitimleri hangi Kurum tarafından verilmelidir?  
( ) Maliye Bakanlığı ( ) TÜRMOB ( ) Kamu Gözetim Kurumu ( ) Üniversiteler
- 4-Bağımsız Denetçiliğe ilişkin herhangi bir eğitim aldınız mı? Aldıysanız lütfen belirtiniz .....  
( ) Evet ( ) Hayır ( ) Almayı düşünüyorum ( ) Henüz düşünmüyorum
- 5-Bağımsız Denetçi Belgeniz var veya alırsanız, Denetçilik mesleğini ifa etmeyi düşünür müsünüz?  
( ) Evet ( ) Hayır ( ) Kararsızım
- 6-Denetçilerin Mali Müşavir olma zorunluluğu olmalı mıdır?  
( ) Evet ( ) Hayır ( ) Kararsızım
- 7-Muhasebe mesleğinin sorunları Meslek Mensuplarını, Bağımsız Denetçilik mesleğine itmekte midir?  
( ) Evet ( ) Hayır ( ) Kararsızım
- 8-Sizce tüm sermaye işletmelerinin Bağımsız Denetime tabi olması kaç yıl sonra gerçekleşmelidir?  
( ) 1 yıl ( ) 2 yıl ( ) 3 yıl ( ) 4 yıl ( ) 5 yıl ve üzeri

### C-Bu bölümde aşağıdaki ifadeler ile ilgili düşüncenizi sağ tarafa yer alan ölçekte işaretleyiniz

	Kesinlikle Kabulmüyorum	Kabulmüyorum	Kararsızım	Kabulyorum	Kesinlikle Kabuluyorum	Bu Konuda Biliğim Yok
*KOBİ / Büyük İşletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde Bağımsız Denetim zorunlu olmalıdır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetim Kurumsal Yönetime katkı sağlar	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetim kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlar	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetimden geçmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin a lac ağı kararlara ışık tutar	( )	( )	( )	( )	( )	( )

C- Bu bölümde aşağıdaki ifadeler ile ilgili düşüncenizi sağ tarafa yer alan ölçekte işaretleyiniz	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Bu Konuda Bilişim Yok
* "Muhasebe Vergi İçindir" anlayışı Bağımsız Denetim ile değişecektir	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetimin etkinliği, kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetim etkinliği Etik Değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun artırılması Bağımsız Denetim sürecini kolaylaştırır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Denetim Kuruluşunun Bağımsız Denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini artırır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*TMS/TFRS kullanımı Bağımsız Denetimi kolaylaştırır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Tüm sermaye işletmelerinin Bağımsız Denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetim risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetimin etkinliği işletme sahiplerinin yalıtımlarına bağlıdır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetimin etkinliği KGK'nın yalıtımlarına bağlıdır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*6102 sayılı yasa ile getirilen tüm işletmelerin denetime tabi tutulması şartının, 6335 sayılı yasa ile denetime tabi tutulacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenecek olması olumlu bir gelişmedir	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetime ilişkin gelişmelerde Meslek Mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetim hususunda TURMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyum içinde çalışmalıdır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Ülkemizdeki denetimin kalitesi yüksektir	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Denetçi bağımsızlığı etik bir konu olup, toplumun ve Denetçinin etik değerlere bağlılığı denetim üzerinde etkilidir.	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*İşletmelerin çoğunluğu faaliyet sonuçları ve politikaları ile hisse senetlerine etki etme ihtimali bulunan gelişmeleri kamuya açıklamaktadır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Yeterli Bağımsız Denetim kuruluşunun olmaması Bağımsız Denetimin gelişmesinde bir engeldir	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Bağımsız Denetçilerin, denetim ile ilgili mesleki yeterliliklere sahip olmaması bir problemdir	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Denetim standartları anlaşılır olmalıdır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*İşletme sahiplerinin konu hakkındaki bilgi düzeyleri artırılmalıdır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Maliye Bakanlığı'nın sistem üzerindeki etkisi azaltılmalıdır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Denetim kapsamına ilişkin belirsizlikler ortadan kaldırılmalıdır	( )	( )	( )	( )	( )	( )
*Denetim ile ilgili mevzuatta, Etik Değerlere ve cezaya vurgu yapılmalıdır	( )	( )	( )	( )	( )	( )

D-Bu bölümde; Denetim de karşılaşılan sorunlar hakkında aşağıdaki ifadeler ile ilgili düşüncenizi sağ tarafa yer alan ölçekte işaretleyiniz	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
---	-------------------------	--------------	------------	-------------	------------------------

(Bu Bölüm; sadece Denetim faaliyetlerinde yer almış kişilerce doldurulacaktır.)

**Müşteri işletme den kaynaklanan sorunlar:**

*Denetlenen işletmenin Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamaması	( )	( )	( )	( )	( )
*Denetimi yapılan işletme yönetiminin Denetçileri edki altına almaya çalışması ve yıldırması ile finansal bilgi manipülasyonları yapması	( )	( )	( )	( )	( )
*Denetlenen firma yöneticileriyle kurulan ilişkilerde samimiyet ve güvenin Denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemesi	( )	( )	( )	( )	( )
*Müşterinin getirdiği zaman kısıtlaması	( )	( )	( )	( )	( )
*Müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olmaması	( )	( )	( )	( )	( )
*Müşteri işletmenin Kurumsal Yönetim İlkelerine uzak olması	( )	( )	( )	( )	( )

**Mevcut politika ve düzenlemelerden kaynaklanan sorunlar:**

*Uluslararası Denetim Standartlarına uyumun sağlanamamış olması	( )	( )	( )	( )	( )
*Denetim Firmaları arasında yaşanan rekabet	( )	( )	( )	( )	( )
*Mevzuat karmaşası	( )	( )	( )	( )	( )
*Cezaların yeterince caydırıcı olmaması	( )	( )	( )	( )	( )
*Kamuoyunun Denetim konusunda yeterince bilinçli olmaması ve gerektiğinde hesap sormaması	( )	( )	( )	( )	( )
*Denetim hizmeti ücretinin düşük olması	( )	( )	( )	( )	( )

**Bağımsızlığı olumsuz etkileyen sorunlar:**

*Ülke ekonomisindeki çalkantılar	( )	( )	( )	( )	( )
*Müşteri işletmenin kendi hedefleri doğrultusundaki beklentileri	( )	( )	( )	( )	( )
*Ülke de yerleşmiş olan etik değerler	( )	( )	( )	( )	( )
*Müşteri işletme deki Kurum Kültürü	( )	( )	( )	( )	( )
*Çalışandan Denetim Kuruluşundan kaynaklanan baskılar	( )	( )	( )	( )	( )
*Bireysel olarak çalışmamak	( )	( )	( )	( )	( )
*Çalışandan kuruluşa bağlı olarak çalışan diğer Denetçilerin standartlar hakkında tam olarak bilgi sahibi olmaması	( )	( )	( )	( )	( )

*Anketi cevaplandığınız için tekrar teşekkür ederim.*



# ÖZGEÇMİŞ

**Adı Soyadı** : Ali Deniz ENDEROĞLU  
**Doğum Tarihi** : 1973  
**Yabancı Dil** : İngilizce  
**E-mail** : [alidenizenderoglu@gmail.com](mailto:alidenizenderoglu@gmail.com)

## Öğrenim Durumu :

<i>Derece</i>	<i>Bölüm/Program</i>	<i>Üniversite</i>	<i>Yıl</i>
Y. Lisans	Sosyal Bilimler Enstitüsü <b>Muhasebe ve Denetim</b>	Okan Üniversitesi	--
Lisans	İktisat Fakültesi <b>İktisat Bölümü</b>	Anadolu Üniversitesi	1997

## Diğer Belgeler :

-SMMM Ruhsatı, 2001  
-Adli Bilirkişi (Vergi Uzmanı), Kocaeli Adli Yargı Adalet Komisyonu, 2011  
-Bağımsız Denetçi Belgesi, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu /Kocaeli Üniversitesi, Eğitim 2013 / Resmi Sicil 2014

## Çeşitli Eğitimler, Üyelik ve Yayınlar :

TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitim Sertifikaları  
Gayrimenkul Danışmanlığı Sertifika / İnşaat Muhasebe Uygulamaları Eğitimi  
TÜRMOB-TESMER-KSMMMO Mesleki Eğitim Seminerleri  
KSMMMO Mesleki Araştırma ve Mevzuat Komisyonluğu Üyeliği  
“Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlerin KDV’nden İstisna Edilmesi İle İlgili Düzenlemeler ve Kdv İade Uygulaması”, *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Kocaeli Bülteni, 2005*

## Çalışma Hayatı :

<i>Görev Unvanı</i>	<i>Görev Yeri</i>	<i>Yıl</i>
SMMM / İşveren	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Bürosu/Kocaeli	2002-
SMMM / Danışmanlık	Cihan Özel Sağlık ve Eğitim A.Ş.-Ö.Hastane/Kocaeli	2000-2011
Muhasebe / İdari İşler	Aldoğsan Alüminyum Ltd. Şti./Kocaeli	1997-1999
Muhasebe Elemanı	SMMM Şaban ŞEN ( <i>E. Vergi Denetmeni</i> )/Kocaeli	1991-1997