

**T.C.
KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİMDALI**

**MUHASEBEDE YAPILAN HATA VE HİLELERDE
BAĞIMSIZ DENETİMİN SORUMLULUĞUNUN
BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
SEVGİ CENGİZ**

**Danışman
Yrd. Doç. Dr. Mehmet Emin KARABAYIR**

Kars – 2016



T.C.

**KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİMDALI**

**MUHASEBEDE YAPILAN HATA VE HİLELERDE
BAĞIMSIZ DENETİMİN SORUMLULUĞUNUN
BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Sevgi CENGİZ

DANIŞMAN ve JÜRİ ÜYELERİ

Yrd. Doç. Dr. Mehmet Emin KARABAYIR

Yrd. Doç. Dr. Cebrail MEYDAN

Yrd. Doç. Dr. Hakan ÇELENK

Kars – 2016

KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

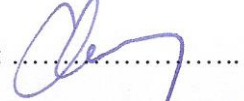
Sevgi CENGİZ tarafından hazırlanan “Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerde Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma” başlıklı bu çalışma, 14.07.2016 tarihinde yapılan tez savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı’nda oy birliğiyle kabul edilmiştir.

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ (Unvanı, Adı ve Soyadı)

Başkan: Yrd.Doç.Dr. Mehmet Emin KARABAYIR

İmza: 

Üye : Yrd.Doç.Dr. Hakan ÇELENK

İmza: 

Üye : Yrd.Doç.Dr. CebraİL MEYDAN

İmza: 

ONAY

Bu tezin kabulü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Mustafa ÖZDEMİR
Enstitü Müdürü

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “Muhasebede Yapılan Hata ve Hileler ile Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma ” adlı çalışmanın öneri aşamasından sonuçlanmasına kadar geçen süreçte bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığım bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

SCIENTIFIC ETHIC STATEMENT

I declare that I complied with the rules of academic and scientific ethics from the proposal stage to the process of completion of the study titled (Project Title) as a Master Thesis I prepared, that I obtained all information in term Project with the framework of scientific ethics and traditions, that I showed sources to the each quotation I made directly or indirectly in this study I prepared as a term Project in accordance with the writing rules and works which I used have been shown in the bibliography.

2016

Sevgi CENGİZ



İÇİNDEKİLER

ÖZET	viii
ABSTRACT	ix
ÖNSÖZ	x
ŞEKİL LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1.MUHASEBEDE YAPILAN HATALAR VE HİLELER

1.1. Hata Kavramı	4
1.2. Muhasebe Hataları	5
1.2.1. Muhasebe Hatalarının Nedenleri.....	5
1.2.1.1. Bilgisizlik ve Deneyimsizlik	5
1.2.1.2. İhmal ve Dikkatsizlik	6
1.2.2. Muhasebede Yapılan Hata Türleri	6
1.2.2.1. Matematik (Hesaplama) Hataları	7
1.2.2.2. Kayıt Hataları	7
1.2.2.2.1. Rakam Hatası	7
1.2.2.2.2. Hesap Hatası.....	8
1.2.2.3. Unutma ve Tekrarlama Hataları	8
1.2.2.4. Nakil Hataları	8
1.2.2.5. Bilanço Hataları	8
1.2.2.5.1. Değerleme Hataları	9
1.2.2.5.2. Hesapların Birleştirilmesi	9
1.3. Hata ve Hile Ayrımı	10
1.4. Hile Kavramının Tanımı	11
1.5. Hile Türleri.....	13
1.5.1. Çalışan Hileleri.....	14
1.5.2. Yönetim Hileleri.....	14

1.5.3. Yatırım Hileleri	15
1.5.4. Satıcı Hileleri	15
1.5.5. Müşteri Hileleri	15
1.6. Hile Yapma Nedenleri.....	16
1.6.1. İşletme Yöneticileri Tarafından Yapılan Hilelerin Nedenleri.....	16
1.6.1.1. İşletmelerin Kendilerini Olduğundan İyi veya Kötü Gösterme Nedenleri	17
1.6.2. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hilelerin Nedenleri	18
1.7. İşletmelerde Kullanılan Hile Yöntemleri	24
1.7.1.Kasti Hata.....	24
1.7.2.Kayıt Dışı İşlemler	25
1.7.3.Sahte Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması	25
1.7.4. İşlemden Önce ve Sonra Kayıt.....	26
1.7.5. Uydurma Hesaplar	27
1.7.6. Bilanço Hileleri (Maskeleye).....	27
1.7.6.1. Bilançonun Olduğundan Daha İyi Gösterilmesi	28
1.7.6.2. Bilançonun Olduğundan Daha Kötü Gösterilmesi.....	29
1.7.7. Bilgisayar Hileleri	29
1.8. Muhasebe Hileleri İle İlgili Örnekler.....	30
1.9. Dünyada Yaşanan Önemli Muhasebe Skandalları	32
1.9.1. Enron Skandalı	35
1.9.2. WorldCom Skandalı.....	36
1.9.3. Xerox Skandalı.....	37
1.9.4. Royald Ahold ve Parmalat Skandalları	37

İKİNCİ BÖLÜM

2. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI

2.1. Bağımsız Denetim Kavramının Temelleri	40
2.2. Bağımsız Denetim Kavramı	41
2.3. Bağımsız Denetiminin Gerekliği ve Yararları	42

2.4. Bağımsız Denetim Türleri.....	44
2.5. Bağımsız Denetim Raporu Türleri	45
2.6. Bağımsız Denetimin İlkeleri	46
2.7. Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler	47
2.7.1. Uygulamaya İlişkin Esaslar	49
2.8. Bağımsız Denetim Kuruluşu	50
2.9. Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetimin Rolü ve Sorumluluğu	56
2.9.1. Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetimin Rolü	57
2.9.2. Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetimin Sorumluluğu	59
2.9.2.1. Skandallar Sonrası ABD’de Yürürlüğe Giren Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası	59
2.9.2.2. SAS No.99 Malî Tablo Denetiminde Hilenin Değerlendirilmesi Standardı	64
2.9.2.2.1. Denetçilerin Mesleki Şüphe ile Hareket Etmeleri.....	65
2.9.2.2.2. Denetçiler Arasında Beyin Fırtınasının Yapılması	65
2.9.2.2.3. Denetçilerin Mesleki Özen ve Dikkate Önem Vermeleri	66
2.9.2.2.4. Denetçilerin Kasıtlı Uygulamalardan Sakınmaları	66
2.9.2.3. Bağımsız Denetim Standardı 240 (Finansal Tabloların Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları).....	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MUHASEBEDE YAPILAN HATA VE HİLE EYLEMLERİ KARŞISINDA BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARININ BELİRLENMESİ AÇISINDAN KUZEYDOĞU ANADOLU İLLERİNDEKİ BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı	73
3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları	73

Araştırmanın kısıtlarından en önemlisi, anket uygulamasının Kuzeydoğu Anadolu’da yer alan 5 il ile sınırlı olmasıdır. Bu çalışma genişletilerek bütün Türkiye’de yapılabilecek potansiyele sahiptir. İkinci kısıt ise, ankete katılan

bağımsız denetçilerin kaç tanesinin fiili olarak bağımsız denetçilik yaptığının tam olarak belirlenememesidir. Kuzeydoğu Anadolu bölgesinden daha gelişmiş olan bölgelerde çalışma daha iyi sonuçlar verebilir.....	74
3.3. Araştırmada Kullanılan Ölçekler	74
3.4. Araştırmanın Hipotezleri.....	77
3.5. Araştırmanın Veri Analizinde Kullanılan Yöntem	78
3.6. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi.....	78
3.6.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi	78
3.6.2. Anket Sorularının Değerlendirilmesi	83
3.7. Faktör Analizi.....	89
3.8. Farklılık Testleri.....	92
3.8.1. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetleri ile Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi	92
3.8.2. Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi	93
3.8.3. Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi	94
3.8.4. Bağımsız Denetçilerin Meslekte Çalışma Sürelerine Göre Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi.....	95
3.8.5. Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları İllere Göre Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi.....	97
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	99
KAYNAKÇA.....	101
EKLER	110
ÖZGEÇMİŞ	113

KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBEDE YAPILAN HATA VE HİLELERDE BAĞIMSIZ
DENETİMİN SORUMLULUĞUNUN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA
Yüksek Lisans Tezi
Sevgi CENGİZ
Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Mehmet Emin KARABAYIR
2016, 113 Sayfa.

ÖZET

Bu çalışmada amaç, bağımsız denetçilerin hata ve hile eylemlerine karşı sorumluluklarıyla ilgili kendi görüşlerini ortaya koyarak hata ve hile kavramlarını incelemektir. Muhasebede hata ve hile eylemlerinin gerçekleşmesi durumunda ilgili taraflar (bireyler, toplum, devlet ve işletmeler) olumsuz etkilenmektedirler. Dolayısıyla hata ve hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi ciddi bir sorumluluktur ve uzmanlık gerektirmektedir.

Bu kapsamda, Kuzeydoğu Anadolu illerinde (Ağrı, Ardahan, Erzurum, Iğdır ve Kars) faaliyet gösteren 85 bağımsız denetçiye, muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluğunu belirleyebilmek amacıyla anket uygulaması yapılmış ve sonuçlar analiz edilmiştir. Ayrıca araştırmada, faktör ve farklılık analizleri uygulanarak değişkenler ile faktörler arasındaki ilişki değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe hataları, Muhasebe hileleri, Bağımsız denetim, Bağımsız denetçinin sorumluluğu.

KAFKAS UNIVERSTY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS
A RESEARCH ON DETERMINATION OF INDEPENDENT AUDIT'S
RESPONSIBILITY IN ACCOUNTING ERROR AND ACCOUNTING
FRAUD

Master's Thesis

Author: Sevgi CENGİZ

Supervisor: Asst. Prof. Mehmet Emin KARABAYIR

2016, 113 P.

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze accounting error and accounting fraud through investigating the views of independent auditors about their responsibility in preventing error and fraud. Realization of error and fraud in accounting harms all stakeholders (i.e. individuals, society, state and companies). Hence, identifying and avoiding error and fraud requires expertise in the field.

Within this context, a survey was applied on the 85 independent auditors active in business in Northeastern Anatolia (Ağrı, Ardahan, Erzurum, Iğdır and Kars), and results were analyzed and commented accordingly. In addition, factor analysis and variance analysis were applied in order to reveal the relationship between variables and factors, if any.

Keywords: Accounting error, Accounting fraud, Independent audit, Independent auditor's responsibility.

ÖNSÖZ

Muhasebe, mali nitelikteki işlemler ile ilgili bilgilerin doğru ve güvenilir bir şekilde toplanmasını, hesaplanmasını, sayılmasını, ölçülmesini mümkün kılmaktadır. Bu bağlamda muhasebede yapılan her türlü işlemlerin doğruluğundan, tutarlılığından ve güvenilirliğinden emin olunmalıdır. Ancak günümüzde bu pek mümkün değildir; gerek işletme sayılarının ve çalışanlarının artması, gerek denetim ve yönetim sorumluluğunun eksikliği muhasebede yapılan hata ve hile kavramlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

İşletmelerde çeşitli nedenlerle hile ve hatalar yapılmaktadır. Bu kapsamda, muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilere ne gibi sorumlulukların düştüğünü belirlemek amacıyla, çalışmada öncelikle hata ve hile kavramları ve bağımsız denetim kavramı hakkında bilgi verilmiş, ardından muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Bu tezin yazılması aşamasında bana her türlü katkı ve desteği sağlayan ve önerileriyle beni yönlendiren danışman hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Mehmet Emin KARABAYIR'a, çalışmanın her aşamasında vaktini esirgemeyip bana yardımcı olan hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK'e, gerek akademik gerekse manevi olarak katkı ve desteklerini benden hiçbir zaman esirgemeyen hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Mukaddes YEŞİLKAYA'ya ve eğitim hayatım boyunca yetişmemde katkısı olan tüm hocalarıma teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Her daim yanımda olan ve beni destekleyen saygıdeğer aileme, sevgili arkadaşlarıma ve anket çalışmama katılan tüm bağımsız denetçilere teşekkürlerimi sunarım.

Sevgi CENGİZ

2016

TABLO LİSTESİ

<u>Tablo No</u>	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1. Hile Çeşitleri	13
Tablo 1.2. 2001-2002 Yılları Arasında Yaşanan ABD Büyük Şirket İflasları.....	34
Tablo 2.1. Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşları.....	51
Tablo 3.1. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	78
Tablo 3.2. Bağımsız Denetçilerin Yaşlarına Göre Dağılımı	79
Tablo 3.3. Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Dağılımı	80
Tablo 3.4. Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı	80
Tablo 3.5. Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetçi Olarak Meslekte Çalışma Süresine Göre Dağılımı.....	81
Tablo 3.6. Bağımsız Denetçilerin Mali Müşavir Olarak Meslekte Çalışma Süresine Göre Dağılımı.....	82
Tablo 3.7. Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları İllere Göre Dağılımları	82
Tablo 3.8. Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısında Bağımsız Denetçilere Düşen Sorumlulukların Belirlenmesine İlişkin Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	84
Tablo 3.9. Bağımsız Denetçilerin Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarını belirlenmeye İlişkin Faktör Analizleri.....	90
Tablo 3.10. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Farklılık Testi.....	93
Tablo 3.11. Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Farklılık Testleri	94
Tablo 3.12. Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Farklılık Testleri.....	95
Tablo 3.13. Bağımsız Denetçilerin Meslekte Çalışma Sürelerine Göre Farklılık Analizi	96
Tablo 3.14. Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları İllere Göre Farklılık Testi.....	98

ŞEKİL LİSTESİ

<u>Sekil No</u>	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1: Hile Üçgeni Unsurları	21
Şekil 2.1: SAS No.99'a Göre Denetçinin İzleyeceği Yol Haritası	71
Şekil 2.2: ISA 240'a ve SPK Seri X, No 22 Tebliğine Göre Denetçinin İzleyeceği Yol Haritası	71



KISALTMALAR LİSTESİ

AA:	Arthur Andersen
AICPA:	Amerikan Muhasebeciler Birliği
BDS (ISA):	Bağımsız Denetim Standardı
FASB:	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
KAP:	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KVK:	Kurumlar Vergisi Kanunu
MHUD:	Muhasebe Hesap Uzmanları Derneği
PCAOB:	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
SEC:	Sermaye Piyasası Kurulu
SOX:	Sarbanes-Oxley Yasası
SPK:	Sermaye Piyasası Kanunu
SPSS:	Statistical Package for the Social Sciences
TDK:	Türk Dil Kurumu
V.U.K:	Vergi Usul Kanunu
YTTK:	Yeni Türk Ticaret Kanunu

GİRİŞ

Muhasebe, mali nitelik taşıyan işlemlere ait olayları para ile ifade edilebilecek bir şekilde kaydetme, sınıflandırma, ulaşılan sonuçları rapor etme ve bu sonuçları yorumlayan bir bilim ve sanattır (Sevilengül, 2005:11).

Muhasebede mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması aşamasında birtakım hata ve hileler oluşabilmektedir. Dolayısıyla muhasebede yapılan her işlemin Kanunlara ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun yapılması gerekmektedir.

Sürekli değişen ve gelişen günümüz koşullarında, artan işletme ve çalışan sayılarının karmaşıklığı hata ve hile eylemlerinin oluşmasını kaçınılmaz kılmıştır. İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili bilgilerin doğruluğunun temel sorumluluğu yöneticilere ait iken, bilgilerin yöneticilerin kendi çıkarları doğrultusunda kullanmaları durumunda ise denetçilerin sorumluluğunu kapsayabilmektedir.

Bu bağlamda, muhasebede yapılan hata ve hile eylemlerinde bağımsız denetçilerin sorumluluğunun belirlenmesine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Çalışmanın konusu çerçevesinde, Kuzeydoğu Anadolu illerinde (Ağrı, Ardahan, Erzurum, Iğdır ve Kars) faaliyetlerini sürdürmekte olan bağımsız denetçiler üzerinde bir anket çalışması yapılarak ulaşılan veriler istatistiksel analiz yöntemleri kullanılarak değerlendirilmiştir.

Çalışmanın amacı, muhasebede yapılan hata ve hile eylemlerinde bağımsız denetçilerin kendi sorumlulukları hakkındaki düşünceleri belirlenmeye çalışılmıştır.

Muhasebede yapılan hata ve hile eylemlerinde bağımsız denetçilerin sorumluluğu, Kuzeydoğu Anadolu illerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilere yüz yüze anket uygulanması yoluyla araştırılmıştır.

Aynı alanda daha önce yapılan çalışmalar çoğunlukla Muhasebe Meslek Mensupları (SM, SMMM, YMM vb.) üzerinde yapılmış iken, bu çalışma doğrudan bağımsız denetçiler üzerine odaklanmıştır. Literatürde bağımsız denetçiler üzerinde yapılmış olan çok az sayıda çalışmadan (ör: Kandemir, 2010) farkı ise bu çalışmada bağımsız

denetçilerin cezai sorumluluklarının değil temel sorumluluklarının esas alınmış olmasıdır.

Çalışmayı önemli kılan bir başka husus ise, hata ve hile eylemlerinde bağımsız denetçilerin sorumluluklarını belirlemek amacıyla diğer çalışmalardan farklı olarak Faktör Analizi yapılmış olmasıdır.

Çalışma, giriş ve sonuç bölümleri hariç olmak üzere 3 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri genel bir bakış açısı ile ele alınarak, hata ve hile türleri ayrıntılı olarak incelendikten sonra önemli muhasebe skandallarına yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramlarına yer verildikten sonra bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumlulukları kanunlar ve standartlar çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilere düşen sorumlulukların belirlenmesine yönelik Ağrı, Ardahan, Erzurum, Iğdır ve Kars ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilere uygulanan anket çalışmasının sonuçları tablolar aracılığı ile değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.MUHASEBEDE YAPILAN HATALAR VE HİLELER

Muhasebe hata ve hileleri, son yıllarda yaşanan muhasebe skandallarına bağlı olarak her geçen gün önemini arttıran iki ayrı kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe kayıtları aracılığı ile yapılan yanlışlıklar ya da yolsuzluklar ortaya çıkarılarak hata ve hilelerin varlığı tespit edilmektedir. Hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında ve ayırt edilebilmesinde temel rolü üstlenen ve bir örgütün sistemli çalışabilmesi ve faaliyetlerini düzenli bir şekilde yürütebilmesi için gerekli temel yapı taşını oluşturan muhasebe kavramına ilişkin tanımlara kısaca yer verilmesi konu ile ilgili yargıların anlaşılmasını kolaylaştıracaktır.

Yalkın (2005:1) muhasebeyi, tamamen veya kısmen mali nitelikte olan işlemler ile ilgili olarak; para ile ifade edilebilen, doğru ve güvenilir bilgilerin temin edilmesi, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, tasnif edilmesi, raporlar halinde sunulması, analiz edilmesi ve yorumlanması süreci olarak tanımlamıştır.

Muhasebede çeşitli faaliyetlere ilişkin işlemlerin yapılabilmesi için öncelikle o işlemin tümünün ya da bir kısmının mali nitelikte olması gereklidir. Muhasebe açısından işlemin mali nitelikte olmaması o işlemi geçersiz kılacaktır.

Bir başka tanımda ise Sevilengül (2005:11) muhasebeyi, mali nitelik taşıyan işlemlere ait olayları para ile ifade edilebilecek bir şekilde kaydetme, sınıflandırma, ilgili kişilere sonuçları özetleyerek rapor etme ve bu sonuçları yorumlayan bir bilim ve sanat olarak tanımlamıştır.

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere, muhasebede yapılan işlemlerin para ile ifade edilmesi gerektiği, mali nitelikte olan bu işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve nihayetinde bir rapor halinde özetlenerek sunulmasının gerekliliği vurgulanmaktadır. Muhasebe, işletme varlıklarında meydana gelen değişimlerin (parasal) doğru bir şekilde belirlenmesi ve ulaşılan sonuçlar neticesinde işletmenin faaliyetlerini ve finansal durumunu analiz ederek doğru kararlar alınmasına yardımcı olan bir bilim dalı olarak tanımlanabilir (Cemalcılar ve Önce, 1999:2).

Muhasebe çeşitli faaliyetlere ilişkin işlemleri yerine getirirken, her zaman doğru ve tutarlı bir şekilde kaydedilememesi, yanlış raporlara ya da yanıltıcı sonuçlara ulaşılma riskini taşımaktadır. Bu risklerin oluşmasına katkıda bulunan iki temel faktör ise hata ve hile unsurlarıdır. Özellikle son yıllarda artış gösteren hata ve hile sonucu oluşan yanlışlıklar muhasebe kayıtlarına olan güveni zedelemiştir. Dolayısıyla bu bölümde hata ve hile kavramlarına ilişkin çeşitli tanımlamalar ve açıklamalar üzerinde durulması faydalı olacaktır.

1.1. Hata Kavramı

Hata, Arapça kökenli bir kelimedir. Hem Arapçada hem de Türkçede “bilinçsiz bir şekilde yapılan yanlış, yanılma, kusur, yanıltı” vb. gibi anlamlara gelmektedir. Türk Dil Kurumu’nda ise hata kavramı: “yanlış, yanılma, yanılma veya istenmeyerek yapılan yanlış” olarak karşılık bulmaktadır (www.tdk.gov.tr).

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (2005:12) hatayı şöyle tanımlamaktadır:

“Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS’ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir.”

Hatalar bilinçli bir şekilde yapılmamaktadır. Hesap dönemi içinde hata yapıldığı zaman bazen anında fark edilmese bile finansal tabloların oluşturulması durumunda yapılan hatalar açığa çıkmaktadır.

Borçlar Kanunu’nda hata kavramına ilişkin tanım ise şu şekilde ifade edilmiştir (Eren, 1999:457) : Hata dar ve geniş anlamları ile sınıflandırılmıştır. Dar anlamda hata, gerçek hakkında bilinçsiz bir şekilde yapılan yanlış veya eksiklik halindedir. Geniş

anlamda hata ise, hem bilinçsizliği hem de bilgisizliği ihtiva etmektedir, yani bilgisizlik hatanın oluşmasına neden olmaktadır.

Borçlar Kanunu hataların yapılmasında bilinçsizlik ve bilgisizliğin rol oynadığına işaret etmiştir.

Yukarıdaki tanımlardan yola çıkılarak, hatanın istenmeyerek yapılan bir işlem olmakla birlikte herhangi bir art niyet veya kasıt unsurunu barındırmayan bir kavram olduğu ifade edilebilir. Hata kavramının içinde kasıt ve istek unsurunun olmaması hatayı hileden farklı kılan en temel ayırmadır. Muhasebe hatalarının oluşmasına neden olan temel unsurlara ise muhasebe hatalarının nedenleri başlığı altında yer verilecektir.

1.2. Muhasebe Hataları

Kirik (2007:39) muhasebe hatalarını “genel olarak kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile işletme politikalarına ve diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranışlar” olarak tanımlanmıştır.

Okay (2011:41) ise muhasebe bilimi için hata kavramını, “finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve gerçek verilerin kasıtlı olmayarak yanlış beyan edilmesi” olarak tanımlamıştır.

1.2.1. Muhasebe Hatalarının Nedenleri

Muhasebe hatalarının nedenleri iki başlık altında toplanabilir (Kirik, 2007:39):

- Bilgisizlik ve deneyimsizlik
- İhmal ve dikkatsizlik

1.2.1.1. Bilgisizlik ve Deneyimsizlik

Muhasebede yapılan işlemleri doğru sonuca ulaştırabilmek için gerekli olan tüm kanun, ilke, kural ve çeşitli kavramların bilinmesi gereklidir (Erkan, Bayraklı ve

Elitaş, 2012:21). Gerekli kurallardan ya da ilkelerden bihaber olan bir muhasebe personelinin yaptığı işlemlerde hata kaçınılmaz olacaktır.

İşletmelerde meydana gelen hataların önüne geçebilmek için öncelikle her anlamda iyi bir donanıma sahip olan bilgili ve dürüst personellerin çalıştırılması gereklidir. Muhasebe personeli için sadece gerekli bilgiyi bilmek tek başına yeterli olmayacaktır. Çünkü deneyimsiz olan bir personel edindiği bilgiyi nasıl kullanacağını bilemeyebilir. Bu durumda, edinilen gerekli bilgi ile birlikte belli bir sürenin geçmesi ve bu geçen süre içerisinde mevcut olan bilgilerin doğru bir şekilde uygulanmaya çalışılması personele tam anlamıyla deneyim kazandırabilecektir (Kirik, 2007:39-40).

Özetle, şirkette çalışan herhangi bir personelin deneyimi elde edebilmesi için hem bilgi hem de zaman faktörüne ihtiyacı vardır. Personelin görev süresince geçen her zaman personelin gerekli deneyimi elde etmesine fayda sağlayacaktır.

1.2.1.2. İhmal ve Dikkatsizlik

Muhasebede işlemlerin doğru bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için, bilgi ve deneyim kadar gerekli olan dikkatin gösterilmesi de önemlidir. Çünkü işlemler sırasında özen ve dikkatin gösterilmemesi yanlış sonuçlara ulaşılmasına sebep olabilmektedir (Kirik, 2007:40).

Dikkatsizlik ve ihmal daha çok bilançoların dönem sonu verilerinde ortaya çıkmaktadır. Gerek dönem sonu gerekse dönem içi işlemlerde hataların oluşmasına sebep olan dikkatsizlik ve ihmal çok büyük kayıplara yol açabilmektedir.

1.2.2. Muhasebede Yapılan Hata Türleri

Muhasebe hataları şu şekilde sınıflandırılabilir (Çelik, 2010:4-16):

- Matematik (Hesaplama) Hataları,
- Kayıt Hataları,
- Unutma ve Tekrarlama Hataları,
- Nakil Hataları,
- Bilanço Hataları.

1.2.2.1. Matematik (Hesaplama) Hataları

Matematiksel hatalar, muhasebede olay ve faaliyetleri kayıt altına alırken dört işlemde meydana gelen hatalar olarak tanımlanabilir (Okay, 2011:43):

Örneğin; bir işletmede dönem sonunda kasa hesabı 20,000 TL iken, yanlışlıkla 25,000 TL olarak fazla toplama hatası yapılmıştır. Dönem sonu kar-zarar hesabına bu hata fark edilmeden doğrudan aktarıldığı zaman dönem karı-zararı hesabında 5,000 TL eksik çıkacaktır. Ancak günümüzde bu tür hataya çok sık rastlanmamaktadır. Çünkü muhasebe işlemleri bilgisayar üzerinden yapıldığı için ve çift taraflı kayıt sistemi gereği borçlu ya da alacaklı hesap ya da hesaplara ait tutarların eşitliğinin sağlanması zorunludur.

Yapılabilecek bazı hesaplama hatalarını Kaymak (1996:69) aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- Yevmiye, defteri kebir toplamlarında yapılan hatalar,
- Kasa defterinde yapılan toplama ve çıkarma hataları,
- Envanter cetvellerinde çarpım ve toplama hataları,
- Amortisman hesaplamalarında hatalar,
- Maaş bordrolarının toplamında yapılan hatalar,
- Fatura üzerinde KDV hesaplanması sırasında yapılan hatalar,
- Gelir tablosu ve bilanço toplamlarında yapılan hatalar,
- Yeniden değerlendirme işlemleri sırasında yapılan çarpım hataları gibi.

1.2.2.2. Kayıt Hataları

Muhasebe ile ilgili işlem ve olayların kayıt altına alınırken ortaya çıkan rakam, tarih ve hesap adı ile ilgili yanlışlıklardan dolayı meydana gelen muhasebe hatalarıdır. Bu hatalar rakam ve hesap hatası olarak 2 gruba ayrılmaktadır (Erkan ve diğerleri, 2012:26).

1.2.2.2.1. Rakam Hatası

Muhasebe belgelerindeki rakamların hesaplara geçirilirken kayıtlara yanlış yazılması sonucu ortaya çıkan hatalardır (Gökay, 1994:118).

1.2.2.2. Hesap Hatası

İşlemler muhasebeleştirilirken yapılan her işlemin ait olduğu hesaba kaydedilmesi gerekmektedir. Yapılan her işlem için hesaplar belirlenir ve bu işlemler sona erinceye kadar da aynı hesapların kullanılması gerekir.

Hesap adlarının önemli olduğu kadar hesapların borç alacak kısmı da önemlidir. Hesap hatasında bazen hesap isimleri karıştırılırken bazen de hesap adları sabit kalmakla birlikte hesabın borç alacak kısmı karıştırılmaktadır (Kaval, 2005:64).

1.2.2.3. Unutma ve Tekrarlama Hataları

Muhasebe kayıtları, dönemsellik ilkesi gereğince yapılan işlemlerin ilgili bulunduğu dönemde kayda geçirilmesi gerekmektedir (Sevilengül, 2005:23). Dönemsellik ilkesine aykırı davranıldığı zaman muhasebe hataları oluşmaktadır.

Muhasebe işlemlerinin içinde bulunulduğu dönem süresince kaydının yapılmaması ve daha sonra unutulmuş ilgili dönemin kaydının kayıt dışı bırakılması sonucu oluşan hata “unutma hatası” olarak tanımlanırken aynı dönem içinde bir kaydın birden fazla kaydedilmesi durumu da “tekrarlama hatası” olarak tanımlanabilir.

1.2.2.4. Nakil Hataları

Bu tür hatalara kısaca taşıma hatası denilebilir. Dönem içinde yapılan işlemlere ait tutarların sayfadan sayfaya, defterden deftere veya yevmiye defterlerine kaydedilen bir işlemin Defteri kebir’e geçirilirken yanlış kaydedilmesi veya başka bir hesaba kaydedilmesi sonucu oluşan hata türüdür (Kirik, 2007:47).

1.2.2.5. Bilanço Hataları

Bilanço, herhangi bir işletmenin belirli bir zaman dilimi içerisinde sahip olduğu varlıklarla, bu varlıkların sağlandığı kaynakların belirli bir düzen ve sıralama içerisinde gösterilmesine yardımcı olan bir tablodur (Çabuk ve Lazol, 2010:8).

Bilanço belirli kurallar ve düzen çerçevesi etrafında oluşturulmalıdır. Bu kurallar her işletmede sabittir. Çünkü bütün işletmeler bilançolarını düzenlerken muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde belirtilen ilkeleri göz önünde bulundurarak

yapmaktadırlar. Genel tebliğde bulunan kurallara uyulmaması durumunda ise bilanço hataları meydana gelebilmektedir.

Nazlı (2014:21) bilanço hatalarını değerlendirme ve hesaplama hatası olarak iki gruba ayırmıştır.

1.2.2.5.1. Değerleme Hataları

Muhasebe çalışanlarının bilgi yetersizliğinden ötürü bilanço aktif ve pasif hesaplarında yanlış değerlendirme yapımları ile değerlendirme hataları meydana gelir. (Okay, 2011:45).

İşletmelerin bilançolarındaki varlıkları veya kaynakları kısmında çeşitli sebeplerden dolayı dönem içerisinde değişme meydana gelebilir. Mesela, stok kalemlerinde kayıtlı olan herhangi bir malın bekletilme sürecinde yıpranabilmesi, bozulabilmesi gibi sebeplerden dolayı değerinde bir düşüş olabilmektedir. Oluşan bu değerlendirme değişimi muhasebe kayıtlarına yansıtılmadan aynen bırakıldığı zaman değerlendirme hataları meydana gelebilmektedir.

1.2.2.5.2. Hesapların Birleştirilmesi

İşletmelerin muhasebe işlemleri ile ilgili yaptıkları kayıtları ayrı hesaplarda takip etmeleri gerekirken, tek bir hesap adı altında takip edilmesi sonucu ortaya çıkan hata türüdür (Nazlı, 2014:22).

Örneğin: A işletmesinin X işletmesine borcu bulunurken X işletmesinin de A işletmesine borcu bulunmaktadır. Burada muhasebe kaydı yapılırken her bir işletme için 120 Alıcılar ve 320 Satıcılar hesabının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Ancak burada sadece 120 Alıcılar hesabının borç ve alacak kısımlarına karşılıklı olarak yazılması halinde iki hesap tek hesap adı altında birleştirilecektir. Dolayısıyla hesapların tek hesap adı altında toplanıp kayıtlara geçirilmesiyle de bilanço hatası meydana gelmiş olacaktır (Kirik, 2007:50).

Hata kavramına ilişkin açıklamalara ayrıntılı bir şekilde yer verildikten sonra ve hile kavramına geçmeden önce bu iki kavramın ayırt edilebilmesi için hatayı hileden farklı kılan unsurlara yer verilmesi faydalı olacaktır.

1.3. Hata ve Hile Ayrımı

İnsan unsurunun bulunduğu her ortamda hata ve hilenin oluşması neredeyse kaçınılmazdır. Gelişen değişmelere ayak uydurmak amacı ile kurulan işletmelerde oluşan çeşitli ticari ilişkiler beraberinde hata ve hile kavramlarını da getirmiştir (Dumanoğlu, 2005:348).

Muhasebede gerek hile yoluyla gerekse hata yolu ile birtakım yanlışlıklar yapılmaktadır. Ancak yapılan yanlışlığın hile amacıyla mı yapıldığı yoksa hata olarak mı yapıldığı önemlidir.

Hata ve hile kavramlarından birinin gerçekleşmesi durumunda ilgili taraflar zarar görürken, bu iki kavram arasında ki en temel ayırt edici nokta kasıt unsurudur. Hata kasıt unsurunu barındırmazken hile kasıt unsurunu barındırarak yapılmaktadır. Herhangi bir yanlışlık meydana geldiği zaman eğer kasıt unsuru varsa hile, kasıt unsurunu içinde barındırmıyorsa hata kapsamına girmektedir (Bozkurt, 2000:15).

Diğer bir ayırım ise menfaat unsurudur. Hatalar istem dışı yapılırken, hileler hile yapan kişiye çıkar sağlamak amacı ile yapılmaktadır. Menfaat unsurundaki ayırt edici nokta, hata yapanlar birilerine zarar verirler ancak kendi menfaatleri yoktur, oysa hile yapanlar başkalarına zarar verirken kendilerine menfaat sağlama amacındadırlar (Erkan ve diğerleri, 2012:94).

Hile ve hata unsurlarından herhangi birinin oluşması işletmeleri olumsuz sonuçlar ile karşı karşıya bırakacaktır. Hata yapıldığı zaman telafi edilebilirlik oranı yüksek olduğu için daha az bir zararla durumun düzeltilmesi mümkünken hilenin yapılması durumunda telafi edilebilirlik oranı çok daha düşük olduğundan dolayı ardından yüksek maliyetli zararlar bırakacaktır (Uzay, 2001: 235:259).

Hile kavramı hataya oranla çok daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Hataların sebepleri birkaç başlık altında kolayca sınıflandırılabilirken, hileler farklı amaçlara hizmet ettiğinden dolayı ayrıntılı olarak ele alınmasında fayda vardır. Ayrıca hilelerin yapıldığı zaman ortaya çıkarılmama riskinin hataya oranla fazla olması, hilenin zarar açısından hatadan daha önemli bir kavram olduğu gerçeğini yansıtmaktadır. Bu durum karşısında yukarıda hataya ilişkin tanımlamalardan sonra

asıl konumuz olan hile kavramına geniş bir yelpazede yer verilmesi ilgili kişi ve taraflara bilgi sağlama açısından yararlı olacaktır.

1.4. Hile Kavramının Tanımı

Hile kavramı Türkçe sözlükte; “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun” anlamlarına gelmektedir (<http://www.tdk.gov.tr/>). İngilizcede hile kavramını karşılayan “fraud” kelimesi ise Türkçeye “sahtekarlık, dolandırıcılık, hilekarlık ve yolsuzluk” olarak çevrilmiştir.

Okay (2011:56) Borçlar hukukuna göre hileyi: “Kişiyi sözleşme yapmaya teşvik etmek maksadıyla, gerçek olmayan beyanlar ve kasıtlı olarak kişide yanlış bir kanaat oluşturmak ya da yanlış kanaatin devamını sağlayacak şekilde hareket etmek” olarak tanımlamıştır.

Hile eylemini gerçekleştiren kişilerin bu eylemi kendi tercihleri sonucunda yaptıkları unutulmamalıdır. Çünkü hile eylemi gerçekleştirilirken kişiler ne yaptığının farkındadır. Böylece belirledikleri amaçlar doğrultusunda bir takım aldatma yoluna gitmektedirler.

Kaval (2005:63) hileye yönelik yaptığı bir tanımda hileyi, işletme varlıklarıyla ilgili bilgilerin mali tablolara gerçeği yansıtmayacak bir biçimde yanlış veya eksik yansıtılması durumu olarak özetlemiştir.

İşletme çalışanları ve yöneticileri kendi çıkarları doğrultusunda gerçekleştirdikleri hile eylemlerinin bir sonucu olarak mali tablolara yanlış bilgilerin aktarılmasına neden olmaktadır. Dönem içinde fark edilemeyen hileler dönem sonlarında mali tablolarda oluşan yanlış ya da eksik hesap kalemleri ile açığa çıkmaktadır.

Farrell ve Franco (1999:1) hileyi, bir kişinin bazı yasal haklarından ya da mal varlığından (mülkiyetinden) vazgeçmesine neden olan kasıtlı bir aldatma olarak tanımlamışlardır.

Hile eyleminin yasal yollarla gerçekleşmediği aksine hukuk dışı işlemler sonucunda oluştuğu bilinen bir gerçektir. Hile yapma yolunu seçen bir kişi şahsına verilen hakları ihmal edip başkasının hakkına da tecavüz etmeyi göze almaktadır. Bu durum

işletme çalışanlarının ya da yöneticilerinin haklarına riayet edilmediğini göstermektedir.

Çalıyurt (2007:202) hileye ilişkin yapmış olduğu geniş bir tanımda hileyi: *“Muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle, ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında ve onları maddi zarara uğratabilecek şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslar arası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya böyle bir ortamda suçta iştirak etmek”* olarak tanımlamıştır.

Hile eylemi muhasebe ile ilgili yapılan işlemlerin her aşamasında yapılabilmektedir. Bazen işlemlerle ilgili belgelerin toplanma aşamasında belgeler üzerinde değişiklik yapılarak gerçekleştirilirken, bazen de toplanan belge ve faturaların kayıt aşamasında miktarlarda değişiklik yapılarak gerçekleştirilmektedir.

Hile eylemi, muhasebe ile ilgili yapılan işlemlerin hangi aşamasında gerçekleşirse gerçekleşsin kötü niyetle yapıldığı, yasalara aykırı olduğu, ilgili kişileri maddi açıdan zarara uğrattığı ve bu eylemin suç olduğu yargısını asla değiştirmeyecektir.

Hileye ilişkin yapılan bir tanımda ise Bozkurt (2011:4), “Çeşitli oyunlarla, düzenlemelerle, sahtekarlıklarla veya aldatma yöntemleri ile bir kişi veya kurumun varlığını ele geçirme eylemini “hile veya yolsuzluk” olarak tanımlamıştır.

Hile eylemlerinin önüne geçilebilmesi için en temel şart güven unsurudur. Güven unsuru arttıkça hile eylemi de artış göstermektedir. İşletmelerde çalışanlara olan güven arttıkça çalışanın hile yapma oranı da aynı oranda artış göstermektedir. Her çalışana karşı makul oranda güven duygusuna sahip olunması hile riskini de azaltacaktır (Bozkurt, <http://www.denetimtukey.com>).

Hile eylemleri gerçekleşirken bu eylemden etkilenen kurban veya kurbanlar vardır. Hile eyleminden olumsuz etkilenen kurbanlar genellikle karşıdakilere oldukça sıkı bir güven duydukları gerçeği, bazen de kurbanın kendisinden kaynaklanan aşırı saflık sonucu ile neticelenen hile eylemine uğramaktadırlar (Öztürk, 2011:40).

Yukarıdaki tanımlamalardan yola çıkarak hile kavramına ilişkin genel bir tanım şöyle yapılabilir:

Hile, çeşitli amaçlarla işletme yöneticilerinin veya çalışanlarının işletmenin bütçesinde bulunan malı kendi zimmetine geçirmek arzusu ile bilinçli olarak yapılan içerisinde kasıt unsurunu barındıran bir aldatma, yolsuzluk ya da dolandırıcılık eylemi olarak tanımlamak mümkündür.

1.5. Hile Türleri

Hile eylemini gerçekleştiren unsurun insan olması nedeniyle hile türleri çeşitli kaynaklara göre farklılık göstermektedir. Genel anlamda hile türleri ise çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri ve müşteri hileleri olarak sınıflandırılabilir (Bozkurt, 2009:64-66):

Bozkurt hile türlerine ilişkin yaptığı sınıflandırmanın daha iyi anlaşılabilmesi için ayrıntılı bir şekilde tablo 1.1’de açıklamıştır.

Tablo 1.1. Hile Çeşitleri

HİLE ÇEŞİTİ	KURBAN	HİLEYİ YAPAN	AÇIKLAMA
Çalışan Hilesi	İşveren	Çalışanlar	Çalışan hırsızlık yapar.
Yönetim Hileleri	Finansal tablolarla ilgilenenler	Tepe Yönetimi	Finansal tablolar olduğundan farklı gösterilir.
Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Yatırıma para yatırılır.
Satıcı Hileleri	Alım yapan işletmeler	Satıcılar	Fiyatlar şişirilir ve sevk olmadan para alınır.
Müşteri Hileleri	Satış yapan işletmeler	Müşteriler	Satıcı aldatılır.

Kaynak: BOZKURT, Nejat (2009:65), İşletmelerin Kara Deliği Hile, *Alfa Basın Yayın ve Dağıtım*, İstanbul.

1.5.1. Çalışan Hileleri

İşletmede çalışan kişilerin, hakkı olmadığı halde işletmenin varlıklarına el koyup ve kurallara aykırı bir şekilde malı zimmetine geçirmesi, çalışan hileleri olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2009:64).

Çalışanların işletmenin varlıklarını kendi çıkarları doğrultusunda kullanması sonucu çalışan hileleri gerçekleşmektedir.

Çalışanlar tarafından yapılan hile türleri şöyle sıralanabilir (Öztürk, 2011:45):

- Zimmete mal geçirme
- Kayıt aşamasından sonra hırsızlık
- Kayıt öncesi hırsızlık
- Çekleri nakitle değiştirmek
- Hayali alıcılar
- Stokların çalınması
- Hayali giderler
- Rüşvet gibi hususlardır.

1.5.2. Yönetim Hileleri

Yönetim hileleri, genellikle işletmedeki tepe yöneticilerince işletmenin finansal durum tabloları üzerinden oynama yapılarak oluşmaktadır. Yöneticiler tarafından yapılan bu hileler, işletmenin durumunu olduğundan iyi ya da kötü göstermek amacı ile yapılmaktadır (Bozkurt, 2009:65).

Yönetim hilelerinin türleri genel olarak şöyle sınıflandırılmıştır (Güvenç, 2009:24):

- Gelir ya da giderleri farklı dönemlere yansıtmak,
- Amortisman ayırmamak veya ihtiyaç duyulan miktardan fazla ayırmak,
- Sahte belgeler oluşturularak gider göstermek,
- Faturasız veya belgesiz satışlarla geliri azaltmak gibi yollara başvurularak yapılmaktadır.

1.5.3. Yatırım Hileleri

Hileli veya herhangi bir değeri bulunmayan çeşitli yatırımların, herhangi bir şüphe unsuru ile yaklaşmayan yatırımcılara satılması sonucu meydana gelen hile türüdür (Bozkurt, 2009:66).

Yatırım hilelerinin türlerini şöyle sınıflandırmak mümkündür (Çıtak, 2013:8):

- **Değerli Eşya Hileleri:** Gerçekte herhangi bir değeri bulunmayan eşyalara karşı yatırım yapma potansiyeli bulunan kişi veya kişilerin kandırılması sonucu oluşur.
- **Piramit Hilesi:** Birbirlerini sürükleme hilesi olarak tanımlanabilir. Mevcutta bulunan hile için kişiler gruba dahil edilmeye çalışılmaktadır ve dahil ettikleri her kişi başına kar verilmektedir.
- **Uluslararası Yatırım Hilesi:** Ülke içerisinde yapılan hileler ile yetinmeyerek daha büyük karlar elde etmek için farklı ülkelerde aldatma yoluyla yapılan yatırımlardır.
- **Borsa Hilesi:** İşletmeler kendi hisse senetlerinin karlı getiriler sağlayacağına inandırarak yatırımcıları hisse senetlerini almaya ikna etmeye çalışmaları gibi yollarla yapılmaktadır.

1.5.4. Satıcı Hileleri

Satıcıların alıcılarına karşı uyguladıkları hile türüdür. Satıcı hileleri genellikle, satın alınan malları değerinden çok daha yüksek bir fiyata göstermesi ya da malların sevkiyatı için peşin ödeme yapılmasına rağmen gönderilen malların kusurlu olması veya hiç gönderilmemesi gibi yollarla satıcılar tarafından yapılan hilelerdir (Çelik, 2007:48).

1.5.5. Müşteri Hileleri

Müşteriler tarafından mal veya hizmet satın aldıkları işletmeye karşı uygulamış oldukları hile türüdür (Bozkurt, 2009:66).

Müşteriler, mevcutta bulunan koşullar altında ulaşamayacakları hedeflerine, üreticiye da satıcıları kandırma yolu ile ulaşabilmektedirler (Çelik, 2007:48).

1.6. Hile Yapma Nedenleri

Bayraktar (2007:14-20) muhasebede yapılan hilelerin nedenlerini, işletme yöneticileri ve işletme çalışanları tarafından yapılan hilelerin nedenleri olarak iki ayrı başlık altında sınıflandırmaktadır.

1.6.1. İşletme Yöneticileri Tarafından Yapılan Hilelerin Nedenleri

Hileyi yapan her yöneticinin kişisel özellikleri değişkenlik gösterdiğinden yöneticiler tarafından yapılan hilelerin nedenlerini aynı çatı altında toplamak doğru olmayacaktır.

Yöneticiler tarafından yapılan hileler, genellikle muhasebe kayıtları üzerinde ya da finansal tablolar üzerinde kendi çıkarları doğrultusunda kayıt sistemleri ve tablolar ile oynanarak yapılmaktadır (www.alomaliye.com). Buna uygun bir örnek olarak, işletme yöneticilerinin işletmelerinin durumunu ortakları cezbetmek amacı ile şişirilmiş karlı tablolar üzerinden mevcutta olmayan durumlarını varmış gibi göstermeleri durumu verilebilir.

İşletme yöneticileri veya işletme sahiplerinin yaptıkları hilelere bakıldığında, yöneticilerin yapmış oldukları hileler, işletme çalışanlarının yaptıkları hilelerden anlamlı bir biçimde daha fazla olduğu görülmektedir (Erkan ve diğerleri, 2012:59).

İşletme yöneticileri tarafından yapılan hilelerin işletme çalışanları tarafından yapılan hilelerden çok daha fazla olmasının nedenleri arasında işletme yöneticileri veya sahiplerinin işletme ile ilgili her türlü faaliyetlere ilişkin bilgilerin ve muhasebe kayıtlarının ellerinin altında olması ve kendi çıkarları doğrultusunda bu kayıt ve tabloları kolaylıkla değiştirme imkanlarına sahip olmaları söylenebilir.

İşletme yöneticileri tarafından yapılan muhasebe hilelerinin nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Muhasebe Hesap Uzmanları Derneği (MHUD), 2004:151):

- Zimmetlerin gizlenmesi
- Ortakların birbirini yanıltma istekleri
- Daha az kar dağıtma isteği
- Yolsuzlukların gizlenmesi

- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma arzusu
- Vergi kaçırma düşüncesi.

İşletme yöneticileri tarafından yapılan hilelerin nedenleri arasında vergi kaçırma fikri en yaygın olarak niyetlenen amaçlar arasında yer almaktadır. Vergi kaçırma amacıyla niyetlenen hileyi, gelirlerini az göstererek veya giderlerini olduğundan fazla göstererek daha az vergi ödeme hedeflerine ulaşabilmektedirler. İşletme yöneticileri böyle yaparak gelecekte hem kendilerine olumsuz bir zemin hazırlamakta hem de devletin önemli bir gelir kaynağı olarak gördüğü verginin yapılan bu hileler sebebi ile olumsuz etkilendiği görülmektedir (Bayraktar, 2007:16).

İşletme yöneticileri veya sahipleri tarafından yapılan hileler temelde iki yolla yapılmaktadır (Bozkurt, 2000:15-22):

- İşletmelerini olduğundan iyi göstermek amacı ile tablolar üzerinde yapılan çeşitli oynamalar
- İşletmelerini olduğundan daha da kötü göstermek amacı ile tablolar üzerinde yapılan çeşitli oynamalar.

İşletme yönetici veya sahipleri tarafından yapılan muhasebe hileleri, işletmenin durumunu ya olduğundan iyi ya da olduğundan kötü gösterme yolu ile yapılmaktadır.

İşletme yöneticilerinin işletmenin durumunu gerek iyi göstermek gerekse kötü göstermek amacı ile yapmış oldukları hileler, muhasebe kayıtları ve mali tablolar üzerinde oynama yaparak gerçekleştirdikleri hilelerdir. Yapılan bu hilelerden; alıcılar, işletmenin ortakları, devlet, işletmeye borç verenler ve hile yapıldığı anda olmasa bile ileride işletmenin kendisi de yapılan bu hileler sonucunda zarar görecektir olan kişiler veya kurumlar arasında yer almaktadırlar (www.alomaliye.com).

1.6.1.1. İşletmelerin Kendilerini Olduğundan İyi veya Kötü Gösterme Nedenleri

İşletme yöneticilerinin veya sahiplerinin durumlarını olduğundan daha iyi gösterme amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür (www.alomaliye.com):

- İşletmenin durumunu ilgili kişilere karşı iyi olduğunu göstererek bu sayede güçlü bir imaj çizmeyi başarıp daha fazla yatırım alma isteği,

- İşletmenin piyasa değerini arttırmak,
- İşletmenin ihtiyaç duyduğu krediyi tahsis edebilmek,
- İşletmenin borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,
- İşletmeye daha fazla ortak alabilmek,
- İşletmeye itibar kazandırabilmek.

Buna karşın İşletme yöneticilerinin veya sahiplerinin durumlarını olduğundan daha kötü gösterme amaçlarını ise şu şekilde sıralamak mümkündür (www.alomaliye.com):

- Daha az vergi ödemek,
- İşletme ortaklarının hak ettikleri kar payının altında bir kar dağıtmak,
- Piyasada işlem gören hisse senetlerinin fiyatlarını düşürmek gibi çeşitli amaçlarla yapılmaktadır.

1.6.2. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hilelerin Nedenleri

Şimşek (2001:20) İşletme çalışanları tarafından yapılan muhasebe hilelerini, “Bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasdi olarak yanlış kullanımı veya uygulanmasıyla bir çalışanın kişisel yarar sağlamaya çalışması çabası” olarak açıklamıştır.

Son yıllarda küreselleşme ile birlikte rekabetin artması ile hem şirket sayıları hem de çalışan sayıları sürekli artış göstermiştir. Şirket sayılarının artmasına paralel olarak şirket çalışanlarının da artması sonucu hile veya yolsuzlukların sayısında da artış olduğu görülmüştür.

Faaliyet alanlarının genişlemesi ile çalışanların bir kısmının üzerinde yeterince kontrol sağlanamadığından çeşitli hilelerin ortaya çıkması engellenememiştir. İşletme çalışanları yaptıkları hileler ile sadece işletmenin kendisine zarar vermekle kalmaz aynı zamanda diğer çalışanları da olumsuz etkilemektedirler. Bu duruma, bazı şirketlerde sadece bir çalışanın yapmış olduğu hile ile çalıştığı şirketi iflasa doğru sürüklediği gerçeği örnek olarak verilebilir (www.alomaliye.com).

İşletme çalışanlarının yalnızca belirli bir kısmı hile yapmaz. Unutulmamalıdır ki her işletme çalışanın hile yapma potansiyeli vardır. Bu potansiyeli hileye dönüştürme

eylemi kişiden kişiye farklılık göstermektedir. Çalışanlar içinde dürüst olan kesim bu potansiyele hiçbir zaman ihtiyaç duymayabilir.

İşletme çalışanlarının hile eylemine karşı hangi oranlarda dürüst olduklarına dair çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Yapılan çoğu araştırmanın sonuçları hemen hemen birbirleriyle tutarlılık göstermiştir.

İşletme çalışanlarının dürüstlük ölçüleri ile ilgili iki farklı araştırma yapılmıştır. Bu araştırmanın sonuçlarını Bozkurt (2011:96) aşağıdaki gibi özetlemiştir:

Birinci araştırmanın sonuçları;

- İşletme çalışanlarının %10'luk kısmının durum farkı gözetmeksizin her durumda hile yaptığını,
- İşletme çalışanlarının %15'lik kısmının hile yapmak için durum ve ortam ne kadar müsait olursa olsun hiçbir ortamda ve durumda hile yapmadığını,
- İşletme çalışanlarının %75'lik kısmının hile yapmak için fırsat kolladığını ve beklediği uygun fırsatı yakaladığında hile yaptığını ortaya koymuştur.

Diğer araştırmanın sonuçları ise şöyledir;

- İşletme çalışanlarının %20'lik kısmı durum farkı gözetmeksizin her durumda hile yapmaktadırlar.
- İşletme çalışanlarının %20'lik kısmı hile yapmak için durum ve ortam ne kadar müsait olursa olsun hiçbir ortamda ve durumda hile yapmamaktadırlar.
- İşletme çalışanlarının %60'lık kısmı hile yapmak için fırsat kollamakta ve beklediği uygun fırsatı yakaladığında hile yapmaktadırlar.

Yukarıdaki iki araştırmanın sonuçları arasında çok büyük farklılıklar olmadığı görülmüştür. Sonuçlar durumun iç açıcı olmadığını hatta endişe verici olduğunu göstermiştir. Dolayısı ile işletme çalışanları tarafından hile yapma riskinin bu kadar yüksek olduğu bir durum karşısında gerekli tedbirlerin alınması bir zorunluluk haline gelmiştir.

İşletme çalışanlarının hile yapmalarını engellemek için gerekli tedbirler alınmazsa ve bu durum olduğu gibi müdahale edilmeden kabul edildiği takdirde, işletme

çalışanlarının sadece %15-%20'lik kısmı hile yapmayacaktır. Bu yüzdelik oran dikkate alındığında geriye kalan yaklaşık % 80 gibi bir oran ile işletme çalışanları hile eylemini gerçekleştireceklerdir.

Bu araştırmaların sonuçları dikkate alındığı zaman, fırsatını bulunca hile yapmaya yatkınlığı olan çalışanlara karşı yoğun bir şekilde önlem alınıp müdahale edilmesi sonuçları tam tersine işletme lehine çevirebilecektir.

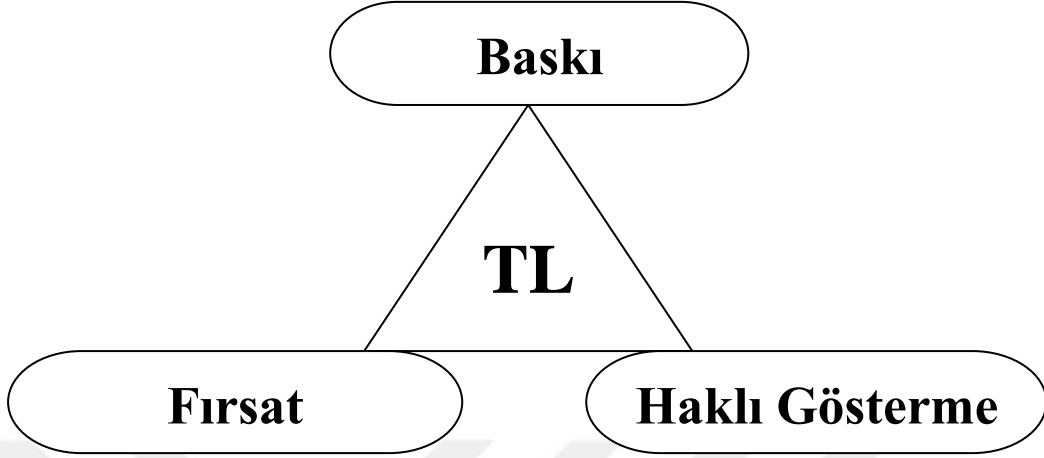
Araştırmanın sonuçları, İşletme çalışanlarının hile yapmaya ne oranda eğilimli oldukları konusunda ön görüde bulunmamıza fayda sağlamıştır. Ancak araştırmada çalışanların hile eylemleri karşısında dürüstlükleri ölçülürken, çalışanların hile yapma nedenleri ölçülmemiştir. Dolayısıyla çalışanların hile yapma nedenleri araştırmadan bağımsız olarak bu bölümde incelenecektir.

Çalışanları hileye sürükleyen çok çeşitli sebepler vardır. Bu sebepler her zaman sabit kalmayabilir çünkü hileyi yapan herhangi bir nesne değildir, insandır. Bu yüzden de insan, bir nesneyi inceler gibi incelenmemelidir. Çünkü insan her an değişebilen, yaratıldığı gibi kalmayan ve özgür seçimi ile düşüncesini şekillendirebilen bir varlıktır. İnsan varlığı psikolojik, sosyolojik ve ruhsal açıdan sürekli değişime uğrayan bir canlı varlık olduğundan hile sebeplerini her zaman aynı nedenler altında toplamak mümkün değildir.

Hile eylemleri genellikle çalışanların kendi istekleri doğrultusunda yapılmaktadır. Çalışanı hileye zorlayan kişisel ya da dış etmenler neticesinde hile yapma kararı olarak hile eylemini gerçekleştirmektedir. Ancak hile, her ne kadar kişinin istekleri doğrultusunda yapılsa da hilenin gerçekleşebilmesi uygun koşulların var olmasına bağlıdır. Bir işletmede çalışanların hile yapma niyeti olsa bile gerekli koşulların olmaması durumunda hile eylemleri de gerçekleşmeyecektir. Hilenin gerçekleşebilmesi için gerekli olan unsurlar Cresssey tarafından hile üçgeni adı altında sınıflandırılmıştır.

Cresssey tarafından 1940'ların sonuna doğru "hile üçgeni" teorisi geliştirilmiştir. Bu teoriye göre hile eyleminin gerçekleşebilmesi için üç unsurun birlikte hareket etmesi gerekmektedir. Hile üçgeni üç unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurları Bozkurt (2011:111) şöyle belirtmiştir:

Şekil 1.1: Hile Üçgeni Unsurları



Kaynak: Bozkurt, (2011:111).

Creessey tarafından hile üçgeni adı verilen ve yukarıdaki şekilde gösterilen üç unsurun bir araya gelmesiyle hile eylemi gerçekleşmektedir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için çalışan tarafından yapılan bir hilede üç unsurun birlikte hareket ettiği varsayılarak göstermelik bir örnek üzerinde şöyle açıklanabilir:

Örnek: ABC işletmesinin bir çalışanı olan K, işletmenin muhasebe-finansman departmanında görevini sürdürmektedir. Hem işletmenin hem de çalışanın maddi durumunun gayet iyi olduğu gözlemlenmiştir. Ancak bir süre sonra K'nın arabasını değiştirip daha üst model bir araba almak istemesi ve artık oturduğu eve kira ödemek yerine satın almak istemesi üzerine K'nın ileride maddi anlamda daha zor süreçleri yaşamasına neden olmuştur. K bu isteklerini gerçekleştirmiştir. Ancak çok yüklü bir borcun altına girmiştir ve bir süre sonrada borç batağına batmıştır. İçine düştüğü bu sıkıntılı durumdan kurtulabilmek içinde işletmede hile yapma yolunu tercih etmek zorunda kalmıştır. K'nın muhasebe-finansman departmanında bir çalışan olarak görev yapması ve işletmede iç kontrol ve denetim mekanizmasının eksikliğinden dolayı da hile yapması kolaylaşmıştır. Faturalar üzerinde oynama yapmaya başlamıştır. Satın alınan mallar karşılığında düzenlenen faturayı şişirerek arta kalan kısmı kendi zimmetine geçirmeye başlamıştır. Tabi bu hile eylemini gerçekleştirirken bu borç batağından kurtulur kurtulmaz haksız yere elde ettiği tüm kazançlarını tekrar yerine koymayı düşünmektedir. Bu düşünce ile de vicdanını rahatlatarak kendini haklı göstermeye çalışmaktadır. Daha sonra yapmış olduğu bu

hile eyleminin fark edilmesi durumunda da kendini suçlu biri olarak görmemiştir. Suçluluk eyleminden sıyrılıp kendini suçsuzluk psikolojisine yaslamasının sebebi olarak da gerçekleştirdiği yanlış eylemden dolayı değil, niyetinin temiz olmasından dolayı kendini savunup haklı göstermeye çalışmasıdır. Çünkü parayı geri ödeme düşüncesi ile aldığından dolayı niyetinin temiz olduğunu ve böylece kendisinin dürüst bir çalışan olarak nitelendirilmesi gerektiğini savunmuştur.

- Çalışan, daha lüks bir yaşam arzusu nedeniyle oldukça ağır bir borç altına girmiştir. Dolayısıyla çalışanın üzerinde bir “*baskı unsuru*” oluşmuştur.
- Çalışan, işletmede denetim ve iç kontrol yetersizliğinden istifade ederek “*fırsat unsurunu*” da böylece yakalayabilmiştir.
- Çalışanın yakalandığı zaman, yaptığı eylemin ahlaki açıdan uygun olmadığını bilse de aldığı parayı durumu düzeldiğinde yerine koyacağına inandığı için kendini bu sebepten dolayı “*haklı gösterme*” düşüncesine inanmıştır.

Yukarıdaki örnekte açıklandığı gibi hile eyleminin gerçekleşebilmesi için baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının bir araya gelmesi gerekir. Bu üç unsur birbirini tamamlar niteliktedir. Bunlardan herhangi birisinin yokluğu durumunda hile eyleminin gerçekleşme olasılığı da azalacaktır.

İşletme çalışanlarının, işletmede daha yüksek kademelere gelmesi, beraberinde bu çalışanlara duyulan güveni de artırmaktadır. Çalışanlara karşı duyulan güven arttıkça da onların yapmış oldukları herhangi bir eylemi tekrar kontrol etme gereği duyulmamaktadır (Bayraktar, 2007:19). Dolayısıyla çalışanların, gerek denetçi eksikliği gerekse buldukları konum itibari ile işletme ile ilgili bilgilere ulaşmalarının daha kolay hale gelmesi hile eylemine daha sık başvurma yolunu açmıştır.

İşletme çalışanlarının, hile eylemine başvurmalarının nedenleri olarak şunlar sıralanabilir:

- Kazanç oranlarının yetersiz olmasından dolayı düştükleri fakir durumdan kurtulmak istemeleri,
- İyi bir kazanç oranına sahip olan çalışanların daha lüks bir yaşam standardına ulaşma arzusu,

- Çalışanın yaptığı iş karşılığında çok az ücret aldığını düşünmesi,
- İşletme çalışanlarına hile yapmaları için farkında olmadan gerekli fırsatların sağlanması,
- Çalışanların üstlerinden hak ettikleri saygıyı ve ilgiyi görememeleri,
- Çalışanlara dış etmenler (alacak-verecek davası, mafyalarca tehdit, haciz vb.) tarafından baskı uygulanması,
- Çalışanın ciddi bir borç bataklığına batması gibi unsurlar, çalışanları hile yapmaya iten nedenler arasında sayılabilir.

İşletme çalışanlarının hile yapma nedenleri yukarıda belirtildiği gibidir. Ancak çalışanın niyeti her ne olursa olsun işletmelere gerekli tedbirlerin alınması konusunda büyük sorumluluklar düşmektedir. Bu tedbirlerin başında eksik olan yönetim ve denetim kontrolü giderilmeli ve çalışanlar tarafından yapılan her faaliyet için sıkı bir kontrol mekanizması geliştirilmelidir. Böylece çalışanlar sıkı bir yönetim ve denetimin varlığından dolayı hile eylemine kolay kolay teşebbüs etmeyi göze alamayacaklardır. Baskı unsuru çalışanları ne kadar zorlarsa zorlasın sıkı bir denetimin var olması durumunda çalışanlar yakalanma korkusu ile hileden uzak duracaklardır. Durumun tam tersi olması halinde ise, yani yönetim ve denetim yetersizliğinin söz konusu olması durumunda çalışanlar kendilerinde var olan hile arzusunu harekete geçirmek için uygun fırsatı yakalamış olacaklardır. Hileye fırsat sağlayan etmenlerin başında yönetim ve denetim eksikliği gelmektedir. Ancak bu fırsatın oluşmasına zemin hazırlayan başka unsurlar da vardır.

Hileye fırsat sağlayabilen diğer etkenleri Bozkurt (2011:120) şu şekilde sıralamıştır:

- Zayıf ahlak politikaları,
- Üçüncü kişilerle ve ortaklarla yapılan gizli anlaşmalar,
- Çalışanların yaptıkları işlerin kalitesini değerlemede yetersizlik,
- Hile yapanların cezalandırılacağı disiplinli bir ortamın sağlanmaması,
- İşletmede çalışanlar arasında bilgi akışının zayıf olması,
- Tepe yönetiminde var olan cahillik, umursamazlık ve yetenek eksikliği,

- Sağlıklı denetim çalışmalarının bulunmaması.

Yukarıda sıralanan etmenler işletme çalışanlarına hile yapma fırsatı vermektedir. Burada özellikle hile yapanlara gerekli cezaların verilmemesi ve denetim çalışmalarının yetersizliği hilenin yapılmasına yol açan önemli bir unsurdur. İşletme yönetimi hile eylemini gerçekleştiren çalışanlara eğer gerekli cezayı verip gözünü korkutabilirse çalışan aldığı bu cezalardan dolayı hem kendisinin hile yapma cesareti kırılacak hem de diğer çalışanlarda hileye meyilli olanları bu isteklerinde vazgeçirebilecektir. Dolayısı ile çalışan tarafından yapılan hile eyleminin önüne geçilebilmesi için hileyi yapan çalışana gerekli cezai işlem ve disiplin yaptırımını derhal uygulanmalıdır.

1.7. İşletmelerde Kullanılan Hile Yöntemleri

Muhasebede yapılan hileler, menfaat sağlamayı amaçladığından dolayı uygulamada çok farklı şekillerde oluşmaktadır. Ancak, sıkça görülen muhasebe hile yöntemlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Çelik, 2010:26-27):

- Kasdi hatalar,
- Kayıt dışı işlemler,
- Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması,
- İşlemden önce ve sonra kayıt,
- Uydurma hesaplar,
- Bilanço hileleri,
- Bilgisayar hileleri.

1.7.1.Kasti Hata

İşletmelerin muhasebe işlemlerinde yapılan çeşitli hatalar, genellikle dikkatsizlik sonucu meydana gelmektedir. Hata genel olarak, istenmeden bilinçsiz bir şekilde yapılan bir tür yanlış hesaplama şekli iken kasdi hata ise, muhasebede yapılan çeşitli hataların belirli amaçlara hizmet etmesi ve bu amaçlara ulaşabilmek içinde bilinçli olarak çeşitli yanlışlıkların yapılması sonucu oluşan bir tür hile yöntemidir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004:152).

Kasdi hatada, hata bilinçli olarak yapıldığı için hata sayılmamaktadır. Bu durum karşısında, farkındalık unsuru ile hata yapılmaya çalışılıyorsa bu eylem hile olarak nitelendirilmektedir.

Ancak, yapılan yanlış eylemlerin hata mı yoksa hile mi olduğunu tespit etmek oldukça zor ve karmaşık bir durumdur. Burada yapılan yanlışlıklarda kasıt unsuru ispat edilemediği takdirde, bu yanlışlığı hile olarak değil muhasebe hatası olarak kabul etmek daha doğru ve uygun olacaktır (Bayraktar, 2007:25).

1.7.2.Kayıt Dışı İşlemler

İşletmelerde kayıt dışı işlemler, yapılan mali işlemlerin belgelendirilmemesi sonucu oluşur. İşletmelerin defter kayıtları ile oynayarak o işletme ile ilgili bilgilerin yanlış aktarılmasına veya yansıtılmasına sebep olur (Okay, 2011:59).

Kayıt dışı işlemler çeşitli yollarla yapılabilmektedir. Bu yollar, yapılan işlemlerden sonra faturanın düzenlenmemesi, faturanın eksik düzenlenmesi, fatura kesilmemesi gibi yollar aracılığı ile yapılmaktadır (Aytar, 1998:23).

Kayıt dışı işlemlerin yapılmasındaki amaç, çoğunlukla satış gelirini gizleyerek veya daha az göstererek vergi oranındaki azalmadan istifade edip artan tutarları zimmetlerine geçirebilmektir. Burada kayıt dışı işlem yapılmasında tek amaç vergi kaçırmak değildir. Verginin yanı sıra gelir faaliyetlerini içeren her türlü unsuru amaç edinmektedir (Seviğ, 2006).

1.7.3.Sahte Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması

Vergi Usul Kanunu (V.U.K)'nun 359. maddesinde sahte belge “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir” şeklinde tanımlanmaktadır.

Sahte belge düzenlenmesinin birçok nedeni vardır. Bu nedenler arasında en yaygın olanlarını Çelik (2010:30-31) şöyle sıralamıştır:

- Devlete iş yapan müteahhitlerin hak edişlerini zamanında alamamaları nedeniyle, alamadıkları hak edişlerin K.D.V.'sini ödememek,

- Kamu kurumları, dernekler, kooperatifler v.b. kurumların yöneticilerince yolsuzluk amacı ile kullanılması,
- Kaynak Kullanım Destekleme Primi, Fon Kaynaklı Kredi Kullanımı ve benzeri gibi primlerden yararlanabilmek,
- Enflasyon nedeniyle işletmede ya da öz sermayede doğan aşınmadan, vergiyi daha az ödeyerek kurtulma güdüsü,
- Sektördeki rekabet nedeniyle artan maliyetlerden (vergi yükünü sahte belge kullanarak azaltma yoluyla) kurtulma amacıyla sahte belge düzenlenmektedir.

Sahte belge düzenleme yoluna gidilmesinin nedenleri genel olarak yukarıda belirtildiği gibidir. Ancak bu sebeplerin gerçekleşebilmesi için sahte belge düzenleyicilerine de ihtiyaç duyulmaktadır.

Uygulamada en çok karşılaşılan sahte belge düzenleyicileri ise şunlardır (Irmak, Kurnaz, Çağlayan ve Bal, 2002:45):

- Vergi ve belge ile ilgili herhangi bir yetkilendirilmesi olmamasına rağmen kendi adına veya başkalarının adını kullanarak belge düzenleyenler,
- Vergi ile ilgili yetkilendirilmesi olduğundan dolayı bu mükellefiyetlerini yerine getirirken işlerinin yolunda gitmemesi nedeniyle ihtiyaç hissi ile sahte belge düzenleyenler,
- Vergi mükellefiyetlerinin son bulmasına rağmen ellerinde önceden kalan boş belgeleri fırsat bilerek vergi dairesine ibraz etmeyip bunları kullanan kişiler,
- Hırsızlık, gasp, dolandırıcılık, yolsuzluk gibi yollarla ele geçirilen malları, yasal yoldan elde ettiklerine dair haklı göstermek amacıyla sahte belge düzenleyenlerdir.

1.7.4. İşlemden Önce ve Sonra Kayıt

İşletme dönem içerisinde gerçekleşen bütün faaliyetlerini zamanında kayıt altına almalıdır. Kayıt sistemi eş zamanlılık gerektiren bir sistemdir. İşlemler hangi tarih aralığında gerçekleşmişse o zaman dilimi içinde kaydedilmelidir. Yapılan işlemler gerçekleşme tarihinden önce veya sonra farklı bir tarihte kaydedilmesi akıllarda soru

işareti bırakmaktadır. Bu durumda hile eylemine yönelik bir amaç içerip içermediği konusunda ayrıntılı incelemeler yapılmalıdır (MHUD, 2004).

Bayraktar (2007:26-27) işlemin gerçekleşme tarihine ilişkin yaptığı açıklamada, İşlemin gerçekleşme zamanı ile kayıt altına alınma zamanının karıştırılmaması gerektiğine vurgu yapmaktadır. Kayıt zamanının, muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınan bir süre olduğunu ve bu sürenin ilke olarak on günlük bir süreyi kapsadığının altını çizmiştir.

1.7.5. Uydurma Hesaplar

Uydurma hesaplar, gerçekte olmayan hesaplardır. Hayali adlar kullanılarak uydurma hesaplar açılmaktadır. Bu hesaplar tamamıyla aldatmaya yönelik açılmış hesap kalemleridir.

Hayali adlara hesap açmak suretiyle yapılan hileler şu amaçları taşımaktadır (İrmak ve diğerleri, 2002:44):

- Vergi kaçırmak,
- İşletmenin durumunu olduğundan iyi veya kötü göstermek,
- İşletme yöneticilerinin, ortaklarının ve personelinin yaptıkları yolsuzlukları gizleme istekleri,
- Belgesiz ve kayıt dışı yapılan işlemleri denkleştirmek.

1.7.6. Bilanço Hileleri (Maskeleye)

Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur (Akdoğan ve Tenker, 1997:60).

Bilanço işletmenin varlıklarının ve kaynaklarının durumunu gösteren mali bir tablo sıfatı taşıdığı için bilanço kalemlerine olmayan bir durumun varmış gibi yansıtılması hile eylemini oluşturmaktadır.

Bayraktar (2007:33) Bilançonun maskelenmesine ilişkin yaptığı tanımlamada, İşletmenin mali durumu hakkında yanlış, yanıltıcı bilgi vermek ya da bu yönde bir

imaj oluşturmak amacı ile bilançonun olduğundan farklı düzenlenmeye çalışılması işlemi olarak tanımlamıştır.

Bilanço oyunları işletmenin çıkarları doğrultusunda iki yolla yapılabilmektedir. Bu yollar, bilançonun durumunu olduğundan daha karlıymış gibi göstererek, ikinci yol ise bilançonun durumunu olduğundan daha kötü göstererek yapılmaktadır (Bozkurt, 2000:16).

1.7.6.1. Bilançonun Olduğundan Daha İyi Gösterilmesi

Bilançoların olduklarından daha iyi gösterilmesi işlemine bilançonun güzelleştirilmesi ya da bilançonun makyajlanması gibi ifadeler ile nitelendirilmektedir. İşletmeler bilançolarını olduğundan daha iyi gösterebilmeyi birtakım yollarla gerçekleştirebilmektedirler.

Bu yollar şöyle sıralanabilir (Kirik, 2007:60-61):

- Aktif kıymetlerin yüksek değeri,lanması,
- Amortisman ayrılması,
- Başkalarına ait malların işletmenin malları gibi gösterilmesi,
- Giderlerin aktifleştirilmesi
- Bir kısım dönem giderlerinin gelecek dönem giderleri olarak gösterilmesi,
- Şüpheli alacaklara karşılık ayrılması,
- Bir takım giderlerin yasal defterlere hiç kaydedilmemesi gibi yöntemlerin yanı sıra;
- Karlılık durumunu olduğundan daha fazla gösterme,
- Likidite durumunu daha iyi gösterme,
- Borçlarını daha az gösterme,
- Borçlar olduğu gibi yansıtılarak borçlarını ödeyebilecek mali yeterliliğe sahip olduğunu gösterme gibi yollarla gerçekleştirebilmektedirler.

Bilançonun makyajlanmasındaki amaçlar şöyle sıralanabilir (www.alomaliye.com):

- Daha fazla kredi tahsis edebilmek,
- Hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,

- İşletmenin piyasa değerini arttırmak,
- İşletmenin imajını güçlendirip bu sayede daha fazla yatırımcının ilgi odağı haline gelmesi gibi amaçlar için bilanço iyi gösterilmektedir.

1.7.6.2. Bilançonun Olduğundan Daha Kötü Gösterilmesi

İşletme varlık ve kaynaklarını olduğundan daha az göstererek veya mevcut kıymetlerinin değerlerini azaltarak bilançolarını kötü gösterip olumsuz maskelenmesi yoluna gitmektedirler.

Bilançonun olduğundan daha kötü gösterilmesinin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (MHUD, 2004:154):

- Daha az vergi ödemek,
- İşletme ortaklarının hak ettikleri kar payının altında bir kar dağıtmak,
- İşletmenin alacaklarına durumunu kötü gösterip zaman yaratma fırsatı,
- Piyasada işlem gören hisse senetlerinin fiyatını düşürmek gibi amaçlardır.

1.7.7. Bilgisayar Hileleri

Bilgisayarlar bazen rakamların toplamını hesaplarken, rakamlar arasında gerçek olmayan bir rakamın hesaplama esnasında karıştırılması sonucu yanlış bir toplam oluşabilir (Arkun, 1975:99). Dolayısıyla bilgisayarların yaptığı her işlemi kontrol etmeden otomatik olarak doğru kabul etmek bizi bazen yanıltıcı sonuçlara ulaştırabilir.

Muhasebe bilgi sisteminde üretilen verilerin bilgisayar ortamında saklanması, bu veriler üzerinde çeşitli şekillerde oynanmasına ve değiştirilmesine yol açabilmektedir. Bu veriler (Karakaya, 1994:118):

- Yanlış veri girişi
- Bilgisayar yazılımları üzerinde değişiklik yapılması
- Muhasebe verilerinin değiştirilmesi veya yok edilmesi gibi yollar ile manipüle edilebilmektedir.

1.8. Muhasebe Hileleri İle İlgili Örnekler

Örnek 1: 2013 yılı kârının yüksek görünmesi için kayıtlara alınmayan 100.000 TL tutarındaki gider faturası 10.01.2014 tarihinde kayıtlara alınmıştır (Yardımcıoğlu ve diğerleri, 2014:183).

Hileli Muhasebe Kaydı

_____	/	_____
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		100,000
		320 SATICILAR
		100,000

Yukarıdaki kayıttaki dönemsel ilkesine aykırı kayıt yapılmıştır. Olması gereken muhasebe kaydı:

_____	/	_____
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİD. VE ZARARLARI		100,000
		320 SATICILAR
		100,000
_____	/	_____
_____	/	_____
950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİD.		100,000
		951 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİD.
		100,000

Örnek 2: X işletmesi 11.02.2014 yılında 4000 TL + %18 KDV tutarlı ticari bir malı nakit olarak satmıştır. Ancak işletme karını düşük göstermek amacıyla KDV tutarını gizleme yoluna giderek muhasebe kaydını gerçekleştirmiştir.

Hileli Muhasebe Kaydı

11/02/2014	
100 KASA	4,000
331 ORTAKLARA BORÇLAR	4,000
/	

Olması Gereken Muhasebe Kaydı

11/02/2014	
100 KASA	4,000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	4,000
391 HESAPLANAN KDV	720
/	

Örnek 3: A işletmesi, karlılığının yüksek olduğunu düşünmüş ve karlılığını azaltıp daha az vergi ödemek istemiştir. Gider ve maliyetlerini sabit tutarak, hasılatını azaltmak suretiyle bunu yapabileceğini düşünmüştür. Bunun için kullandığı yöntem aşağıdaki gibidir. İşletme satışları sonucunda elde ettiği çekleri, kendisinin değil de ortağınınmış gibi kayıtlara geçirmiştir (Gürsoy, 2009:7) :

Hileli Muhasebe Kaydı

/	
101 ALINAN ÇEKLER	118,000
331 ORTAKLARA BORÇLAR	118,000
/	

Olması Gereken Muhasebe Kaydı

101 ALINAN ÇEKLER	118,000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	100,000
391 HESAPLANAN KDV	18,000

Bu şekilde işlem yaparak, 100,000 TL hasılat ve 18,000 TL KDV tutarını gizlemiştir. Yukarıda yapılan bu kayıt muhasebe hilesi suçunun maddi unsurunu teşkil etmektedir. Manevi unsur ise, işletmenin vergi ödememe gerekçesi ile bu kaydı hileli olarak yapma isteğidir.

Muhasebe hata ve hilelerine ilişkin çeşitli tanımlamalar ve açıklamalardan sonra, yukarıda belirtilen hile yöntemleri çerçevesinde bazı işletmeler hile eylemini gerçekleştirmektedirler. İşletmelerde yapılan her türlü hile eylemi beraberinde birçok zararın doğmasına neden olmuştur. Bu durum karşısında oluşan zararlar, işletme ile uzaktan yakından ilgilenen herkes üzerinde olumsuz etki bırakmıştır.

Muhasebe hileleri yoluyla dünya üzerinde birçok ülkede muhasebe skandalları yaşanmıştır. Dolayısıyla dünyada meydana gelen önemli muhasebe skandallarına değinmek yararlı olacaktır.

1.9. Dünyada Yaşanan Önemli Muhasebe Skandalları

Dünyada yaşanan büyük ve önemli etki yaratan çeşitli muhasebe skandalları yatırımcıların, devletin, halkın ve muhasebe ile ilgili tüm tarafların güvenini sarsmıştır. Ortaya çıkan muhasebe skandalları hem muhasebeciler üzerinde hem de denetim şirketleri üzerinde büyük bir leke bırakmıştır. Dünya çapında yaşanan önemli muhasebe skandalları, kısa bir süre içerisinde meydana gelmeyip aksine her geçen gün şirketlerin iflasa doğru sürüklediği uzun bir sürecin ürünüdür.

Muhasebe skandalları, şirketlerin zararda oldukları halde zararlarını gizleyip mali durumlarını çok karlı göstererek hisse senetlerinin fiyatını yüksek tutmayı

amaçlamışlardır. Yatırımcılar şirketlerin ilan ettikleri kar rakamlarını baz alarak hisse senetlerine yatırıp yapıp karlı beklentiler içine girmişlerdir. Ancak durum bu beklentileri tam tersine çevirerek yatırımcıların karlı beklentiler amacıyla yaptıkları hisse senetlerinin hiçbir değerinin kalmadığını göstermiştir (Süer, 2004:44).

Bayraktar (2007:37) çalışmasında muhasebe skandallarına yol açan temel unsurları şöyle sıralamıştır:

- Yükselen hisse senetleri karşısında yatırımcıların mantık dışı coşkunluğu ve hırsları,
- Yükselen beklentilerin oluşturduğu kağıttan yapılmış sanal kalelerin yıkılması,
- Yöneticilerin doğruluk anlayışlarının körelmesi,
- Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, bağımsız denetçilerin ve US SEC (Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu)'in başarısız olması,
- Denetçileri mali tabloların olduğundan iyi görünmesini sağlayacak düzeltmeleri kabul etmeleri konusunda teşvik eden finansal raporlama standartlarının parlak çizgisi gibi unsurlar muhasebe skandallarının oluşmasına imza atmıştır.

Yukarıda belirtilen unsurlar çerçevesinde muhasebe skandallarının oluşması için uygun zemin hazırlanmıştır. Yıllar geçtikçe skandal sayılarında ciddi artışlar olduğu görülmüştür. Özellikle 2000'li yıllardan itibaren muhasebe hileleri varlığını arttırarak daha büyük skandalların oluşmasına imza atmıştır.

Skandalların önem veya büyüklük derecesi ne oranda olursa olsun başta güven sarsılması olmak üzere çok olumsuz sonuçlar doğurmuştur. 2000'li yılların başından itibaren dünyayı sarsan en büyük skandallar özellikle ABD'de yankı bulmuştur. Bu skandallar çok büyük iflaslara sebep olurken iflaslarda beraberinde birçok çalışanın ve yöneticilerin işlerini kaybetmelerine neden olmuştur.

Dinç ve Cengiz (2014:225) çalışmalarında yaşanan skandallardan en önemlisinin 2002 yılında ABD'nin en büyük şirketinden biri olan Enron şirketinin iflasının olduğunu belirtmiştir. Enron iflasının öneminin yanı sıra asıl önemli olan ise, dünyanın en büyük beşinci denetim firması olan Arthur Andersen'in marifetiyle,

Enron'un kötü olan durumunun üç yıl boyunca iyi gösterilmesi ve yatırımcıların aldatılması olayının dünyada geniş yankı uyandırdığının altını çizmişlerdir.

ABD'de 2001-2002 yılları arasında yaşanan büyük şirketlerin iflaslarını Dinç ve Cengiz (2014:225) tablo 1.2'de şöyle özetlemişlerdir:

Tablo 1.2. 2001-2002 Yılları Arasında Yaşanan ABD Büyük Şirket İflasları

Şirketler	İflas Yılı	Milyar Dolar
Worldcom	2002	107
Enron	2001	63,04
Global Crossing	2002	25,05
Adelphia	2002	24,4
Pacific Gas	2001	21,5
Kmart Corp	2002	17
NTL	2002	16,8

Kaynak: Dinç ve Cengiz (2014:225)

Yaşanan bu skandallarda ilgili şirketler, sürekli borçlarını gizleyip yüksek karlarda dolandıklarını iddia etmişlerdir. Ancak skandalların patlak vermesiyle hisse senetlerinin değerlerinde müthiş bir düşüş olduğu, daha doğru bir tanımla ifade etmek gerekirse büyük karlı beklentiler içinde bulunan hisse senetlerinin değerinin adeta dibe vurduğu görülmüştür.

2000'li yıllardan itibaren dünya üzerinde artış gösteren önemli muhasebe skandalları ve nedenleri ise şöyledir:

1.9.1. Enron Skandalı

Bir zamanlar dünyanın en büyük enerji şirketi olan Enron çok yüksek karlar elde eden ve 21.000 çalışanı ile ABD'nin 7. büyük şirketi idi. Ancak yapılan çeşitli muhasebe yolsuzlukları sonucu bu şirket iflas etmiştir (Süer, 2004:46). Enron rakamlarını olduğundan daha karlı göstererek adeta halkı cazibesıyla büyülemiştir. Dolayısıyla bu karlı rakamlara güvenen yatırımcılar fiyatları talepten dolayı sürekli yükselen hisse senetlerini satın almışlardır. Ancak muhasebe hata ve hileleri yüzünden büyük beklentiler çok büyük hayal kırıklıklarıyla son bulmuştur. Çünkü yapılan yolsuzlukların patlak vermesiyle bu şirket 02 Aralık 2001 tarihinde iflas ettiğini duyurmuştur.

“Sadece 15 yıl içerisinde, çok küçük bir şirket iken Amerika'nın en büyük 7. şirketi olan ve 40'tan fazla ülkede 21 bin kişi çalıştıran Enron şirketi çok seçkin bir dolandırıcılık vakasına kurban gitmiştir. Muhasebe sistemindeki yasal boşlukları, özel amaçla kurulan iştirak şirketleri ve yetersiz mali raporlama yöntemlerini kullanarak tepe yöneticileri, başarısız sona eren anlaşma ve projelerden kaynaklı milyarlarca dolarlık borçlarını gizlemeyi başarmışlardır” (Yardımcıoğlu ve diğerleri, 2014:177).

“Enron'un iflasına sebep olan çeşitli yolsuzluklar ve muhasebe hataları, 16 Ekim 2001 tarihinde ortaya çıkmaya başlamıştır. Söz konusu şirket, bu tarihte daha önce ilan ettiği altı aylık vergi sonrası net kar rakamını 544 milyon Amerikan Doları ve öz sermayesini de 1.2 milyar Amerikan Doları azaltarak düzelttiğini ilan etmiştir. Bu düzenlemeden sonra, 8 Kasım 2001'de şirket ikinci bir duyuru ile 1997, 1998, 1999 ve 2000 yılları net karlarını düzelterek yeniden ilan etmiştir. Bu düzeltmeler Amerikan toplumunda büyük tepkilere neden olmuştur” (Sarıoğlu, 2002:49).

Çok sayıda yatırımcı Enron'un iflasından büyük zararlar görmüştür. Enron olayı beraberinde sadece Enron'un çalışanlarına değil aynı zamanda muhasebe mesleğine de büyük oranda güven kaybının oluşmasına neden olmuştur. Bu olayda sadece muhasebe mesleğini ya da çalışanları suçlamak doğru olmayacaktır. Enron'un

iflasında pay sahibi olanlar arasında, beş büyük denetim şirketlerinden biri olan ünlü Arthur Andersen (AA) firması da vardır. Çalışanların ne kadar hatası varsa Enron'u denetleyen AA denetim şirketinin de bir o kadar suçu vardır (Aysan, 2002). AA denetim firması Enron'un yaptığı düzenbazlıkların farkında olmasına rağmen herhangi bir müdahalede bulunmaması şirketin iflas sürecini hızlandırmıştır. Her tarihin her bilimin bir karanlık yüzü olduğu gibi muhasebenin de kara yüzü veya utanç verici sahnesi olarak Enron olayı nitelendirilebilir.

1.9.2. WorldCom Skandalı

Enron olayından sonra patlak veren ikinci büyük muhasebe skandalı worldcom'un iflası ile gerçekleşmiştir. Bir telekomünikasyon şirketi olan WorldCom bilançolarını şişirerek, karını olduğundan çok daha fazla göstermesi sonucu bu akıl almaz artışın sebeplerinin araştırılması üzerine patlak vermiştir.

Yardımcıoğlu ve diğerleri (2014:177) WorldCom'un iflas etme sürecini şu şekilde özetlemişlerdir: 1999'da mütevazı bir şekilde başlayan ve 2002'ye kadar ivme kazanarak devam eden tepe yöneticilerinin hileli muhasebe yöntemleri ile sahte finansal büyüme göstererek WorldCom'un azalan karlarını gizleme yoluna gidilmesi ve bunun sonucunda ise hisse senetlerinin fiyatlarını yüksek tutma eğiliminin baş gösterdiğini vurgulanmışlardır.

WorldCom, son 15 aya ait kar rakamlarının yeniden hesaplanıp açıklanacağını duyurmuş, şirketin 2001 yılında 1.4 milyar dolar kar ettiğine dair daha önce yapılan açıklamanın gerçek olmadığını, 2001 yılında ve 2002 yılının ilk üç aylık döneminde toplam 3.8 milyar dolarlık şirket giderinin "yanlışlıkla" sermaye yatırımı olarak gösterildiğini bildirmiştir. WorldCom şirketi yapılan yolsuzlukları hata olarak nitelendirmiştir. WorldCom'un dünyanın farklı yerlerindeki şubelerinde çalışanların toplam sayısı 80.000 idi. WorldCom şirketi, masraflarını azaltacağını ve 17.000 çalışanını işten çıkaracağını açıklamıştı. WorldCom'un toplam borçlarının 30 milyar dolara yaklaştığı ileri sürülmüştü. (www.amerikaninsesi.com).

WorldCom skandalı verdiği zararlar açısından Enron olayı ile büyük benzerlik göstermektedir. Önemli büyük iki muhasebe skandalının her ikisinin de Amerika'da gerçekleşmesi bütün ülkelerdeki yatırımcıların şirketlere olan güvenini sarsmıştır.

1.9.3. Xerox Skandalı

Dünyanın her yerinde muhasebe skandalları artarak devam etmiştir. Skandalların baş tacı olan Enron'un hemen sonrasında patlak veren WorldCom skandalının ardından ABD'nin en büyük büro donanımları üreticisi olan Xerox skandalı meydana gelmiştir. Enron, WorldCom ve hemen akabinde gerçekleşen Xerox şirketlerinin her üçü de ABD tabanlı şirketlerdi.

Xerox skandalı patlak verdiği zaman, şirketin denetçisi beş büyük denetim şirketlerinden biri olan KPMG denetim şirketiymi (Kay, 2002).

Xerox şirketinin iflasında, yöneticiler ve çalışanların yapmış oldukları hataların yanı sıra Xerox'u denetleyen denetim firmasının da bu iflasa büyük etkisi olmuştur.

Xerox şirketi şişirilmiş kar rakamlarını açıkladığı 1997-2001 yılları arasındaki faaliyetlerinin şüphe uyandırması sonucu Sermaye Piyasası Kurumu (SEC) tarafından bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Bağımsız denetçi gerekli incelemeler sonucunda muhasebe usulsüzlüklerinin yapıldığı gerçeğine ulaşmıştır (Milliyet Gazetesi, 29.06.2002).

Xerox şirketinin 1997-2000 yılları arasında çeşitli faaliyetler sonucunda ulaştıkları gelirlerini 6 milyar dolar daha fazla gösterdiği ortaya çıkmıştır (Hürriyet Gazetesi, 2002:11).

1.9.4. Royald Ahold ve Parmalat Skandalları

ABD'de yaşanan skandallar sadece ABD ile sınırlı kalmayıp Avrupa ülkelerine de yayılmaya başlamıştır. ABD'de Enron, WorldCom ve Xerox skandalları patlak verirken bu sırada Avrupa da faaliyet göstermekte olan Royald ve Parmalat perakende şirketleri şişirilmiş kar rakamlarını açıklamıştır. 2001 ve 2002 yıllarını kapsayan dönemde ilan ettikleri fiktif kar oranlarının hile sonucu şişirildiği ortaya çıkmış ve 2003 yılında Royald Ahold'dan hemen sonra Parmalat şirketi de iflas bayrağını çekerek ardı arkası kesilmeyen muhasebe skandallarına imza atmışlardır.

Dünyanın üçüncü büyük perakende şirketi olan Royald Ahold (Hollanda Şirketi) kar rakamlarının olması gerekenden 500 milyon dolar daha fazla olduğunu bildirdikten

sonra şirketin hisse senedi fiyatı bir günde yüzde 63 değer kaybetmiştir (Süer, 2004: 47)

Royald Ahold ve Parmalat skandalları gerçekleşirken bu şirketlerin denetimini Deloitte Touche yürütmekteydi. Her şirketin iflasında olduğu gibi bu şirketlerin yaptıkları hata ve hileleri de denetim şirketleri örtbas etmiştir. Yaşanan önemli muhasebe skandallarından sonra denetim şirketlerinin sorumluluklarını yeterince yerine getirmedikleri gerçeğine ulaşılmıştır.

Parmalat, Aralık 2003'te Bank of America'da bir hesaptaki 4.9 milyar Eurosunun kaybolduğunu açıklamış, ancak banka böyle bir hesabın hiç açılmadığını belirtmişti. Bilançolarında 4.2 milyar Euro nakti olduğunu açıklayan Parmalat Şirketi, 8 Aralık'ta vadesi gelen 150 milyon Euro'luk tahvilini ancak banka ve hükümet kredileriyle ödeyebilince zihinlerde ilk soru işaretleri doğmuştu (Radikal Gazetesi, 23.12.2003).

Royald Ahold ve Parmalat şirketi de önceki yaşanan skandallar gibi karlarını yüksek gösterip; hisse senetlerinin değerini yükseltmek, yatırım yapacakların ilgisini kazanmak, daha fazla kredi tahsis edebilmek veya işletme sahiplerinin ya da çalışanlarının kendi zimmetlerine geçirdikleri paranın eksik olan kısmını tamamlamak için karlarını yüksek göstererek kapatmayı amaçlamışlardır.

ABD'de yaşanan Enron ve WorldCom skandalı ABD'yi nasıl sarsmışsa Parmalat'ın verdiği kayıpların milyarlarca doları geçmesinden dolayı Avrupa da o denli sarsılmıştır. Özetle, ABD'de Enron'un yarattığı etki Avrupa da Parmalat'ın yarattığı etkiyle hemen hemen eşdeğer bir durumda olmuştur.

Özellikle 2000 yılından itibaren yoğun bir artış gösteren muhasebe skandalları yukarıda belirtilen skandallardan ibaret değildir. Her skandal verdiği kayıplardan dolayı ayrı bir öneme sahiptir. Yaşanan skandallara bakıldığı zaman hemen hemen bütün skandallar şişirilmiş kar rakamlarının farkına varıldığı andan itibaren patlak vermeye başlamıştır. Ancak skandallardan daha ilginç olan şey ise, muhasebe yolsuzlukları ile sonuçlanan şirketlerin çoğunun denetçilerinin beş büyük denetim şirketlerinden (PricewaterhouseCoopers, Ernst&Young, KPMG, Deloitte ve Arthur Andersen) biri olduğu ortaya çıkmıştır.

Yaşanan tüm bu olumsuz gelişmelerden sonra eksiklikler fark edilerek Sarbanes-Oxley (SOX) yasası yürürlüğe girmiştir. Muhasebe usulsüzlüklerinin önlenmesi ve sıkı denetim çalışmalarının uygulanabilmesi ve mali tabloların güvenilirliğinin artması için yasada çeşitli uygulamaların gerekliliğine yer verilmiştir. SOX yasası ile ilgili ayrıntılı bilgiye sonraki bölümde yer verilecektir.



İKİNCİ BÖLÜM

2. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI

Bağımsız denetim kavramı, çok eski yıllara dayanmamakla birlikte daha çok son 20 yılda önem kazanmaya başlayan bir kavram olarak literatürde yerini almıştır. Muhasebede yaşanan skandallar, bağımsız denetim kavramının önemini arttırarak gelişim sürecini hızlandırmıştır.

2.1. Bağımsız Denetim Kavramının Temelleri

Bağımsız denetim kavramına ABD ve Avrupa kanunlarında yaşanan derin skandallar sonrasında çok daha uzun bir süre önce yer verilmiştir. Ülkemizde ise bu süre daha kısa bir zaman dilimini kapsamaktadır.

Uzay, Tanç ve Erciyes bağımsız denetim kavramının temellerinin atıldığı yılları kısaca şöyle özetlemişlerdir:

“ABD’de bugünkü anlamda bağımsız denetim anlayışı 1930’lu yıllarda başlamaktadır. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)’nın “Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi” (Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants) adlı komitesi 1936 yılında çalışmaya başlamıştır. ABD’de 1934 yılında yürürlüğe giren, Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act), halka açık şirketlere, muhasebe denetiminden geçmiş mali tablolarını periyodik olarak yayınlama zorunluluğu getirerek, bağımsız denetimin önemini hüküm altına almıştır” (Uzay, Tanç ve Erciyes, 1994:2).

Muhasebe denetimlerinde yaşanan aksaklıklar, hatalar ya da birtakım hileler sermaye piyasalarına olan güveni büyük oranda yok etmiştir. Önemli şirketlerin iflasıyla sonuçlanan bu skandallar neticesinde, kaybedilen güveni tekrar kazanmak için bağımsız denetime doğru bir eğilim başlamıştır.

2000’li yıllardan sonra bağımız denetime ilişkin çeşitli yasalar yürürlüğe girmeye başlamıştır. ABD’de SOX Yasasının yürürlüğe girmesinin ardından Avrupa Birliğinde de bağımsız denetime ilişkin 8. Direktifte 2006 yılında çeşitli değişiklikler yapılarak bu Direktifin güncellenmesi yoluna gidilmiştir. Dünya üzerinde yaşanan bu değişiklikler sonrasında ülkemizde de bağımsız denetim konusunda somut adımlar atılmaya başlanmıştır. Ülkemizde bağımsız denetime ilişkin konuların yer aldığı kanuna örnek olarak, 2011 yılında kabul edilen 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK) ile sermaye şirketlerinin denetimine ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmeye başlanmıştır. Belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bütün sermaye şirketleri için bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir (Yavuz, 2011:148).

Dünyanın hemen hemen her ülkesinde muhasebe yolsuzlukları meydana gelmektedir. Muhasebe ve denetim mesleğinde bırakılan lekelerin olumsuz atmosferinden sıyrılabilmesi için yatırımcıların ihtiyaç duyduğu güvenilir bağımsız denetçiler ile çalışmak, hem yatırımcı hem şirket çalışanları hem de devlet açısından çok daha faydalı olacaktır.

Bağımsız denetim kavramı ticaret hukukumuzda ilk defa 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Kanun’da yer almıştır. (www.muhasetr.com).

Bezirci ve Karasioğlu (2011:576) Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etkenin, mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olduğunu ifade etmiştir.

Muhasebe ve denetim mesleği adına yaşanan olumsuz gelişmeler ile sermaye piyasalarına olan güven sarsılmasını ortadan kaldırmak ve bu piyasalara olan güveni daha etkin hale getirebilmek için bağımsız denetim kuruluşları tarafından şirketlerin mali tablolarının denetlenip doğru analizlere ulaşılması durumunda ilgililere sunulması gerekliliği bağımsız denetime duyulan ihtiyacı arttırmıştır.

2.2. Bağımsız Denetim Kavramı

“Bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere (örneğin, uluslararası finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak

yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder” (www.Deloitte.com).

Bağımsız denetim, mali tabloların doğruluğunu ve güvenilir olup olmadıklarını objektif belgelere dayandırarak elde ettikleri raporları ilgili birimlere sunmaktadır.

Çatıkkaş ve diğerleri (2012:9-10) bağımsız denetimi, işletmelerin mali durumları hakkında yatırımcıya tarafsız ve doğru bilgiler vererek, asimetrik bilgi ve ters seçim olgularının oluşmasının önlenmesine yardımcı olan bir unsur olarak tanımlamışlardır.

Bağımsız denetimde esas olan, işlemlerin yapıldığı sırada bağımsız denetçilerin gerekli özeni ve dikkati göstererek doğru bilgilerin elde edilmesi için tarafsızlıklarından ödün vermeden işlemleri gerçekleştirebilmeleri hususudur.

Akbulut (2010:8) ise bağımsız denetimi, denetlenen işletmenin dışından bağımsız bir uzman tarafından yapılan bir denetim olarak tanımlamıştır.

Bağımsız denetim, işletmelerin mali durum tablolarını oluşturdukları sırada gerekli özeni ve dikkati göstererek doğruluktan, saydamlıktan, açıklıktan, tutarlılıktan, yansızlıktan ödün vermeden objektif bir şekilde bağımsız kişilerden oluşan uzmanlarca ilgili konularda gerekli bilgileri yatırımcılara yansıtabilmeyi başarabilen önemli bir kuruluş olarak tanımlamak mümkündür. Bağımsız denetim işlemini gerçekleştiren uzman kişilere ise bağımsız denetçi adı verilmektedir.

2.3. Bağımsız Denetiminin Gerekliği ve Yararları

Muhasebede yaşanan skandallar bir takım önlemler alınmasını da zorunlu kılmıştır. Oluşturulan yasa ya da direktiflerin yanı sıra güvenilir bağımsız denetime ve denetçilere ihtiyaç duyulmuştur.

Bağımsız denetçiler tarafından gerekli özenin gösterilmesi durumunda bile birtakım yanlışlıklar oluşabilmekte ve bağımsız denetçi bu yanlışlıkları ortaya çıkararak gerekli düzenlemelerin yapılması konusunda ilgilileri uyarmaktadır (Porter, Brenda, Jon Simon ve David Hatherly, 2006:11).

Bağımsız denetimi gerekli kılan unsurları şöyle sıralamak mümkündür (Erdoğan, 2002:61):

- Bilgilerin çokluğu ve karmaşıklığı sebebiyle oluşabilecek sorunların önüne geçebilme,
- İşletmenin mali durumuna dair bilgilerin objektif olması gerekliliği,
- Uygulamalar sırasında ortaya çıkan eksiklikler ve kusurlar,
- Uygulama sırasında yanlışlıkla yapılan hatalar,
- Art niyetli tutumlar olarak adlandırabileceğimiz hile ve yolsuzluk gibi çeşitli sebepler bağımsız denetimi gerekli kılmaktadır.

Bağımsız denetimi gerekli kılan koşullar aracılığıyla, bağımsız denetimin uygulanması işletmeye, ortaklara ve yatırımcılara çeşitli yararlar sunmaktadır.

Pekiner (1988:9) bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararları şu şekilde sıralamıştır:

- Hem üstlerin astlarının faaliyetlerini daha iyi değerlendirme olanağını sağlayan hem de astların üstlerin gelecekle ilgili planları ve beklentileri hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlayarak üstler ve astlar arasında bilgi alış verişini sağlayan “*haberleşme*”,
- Astların üstler tarafından, hem işletme içinde hem de işletme dışında farklı işletmeler arasında mukayeseler yardımıyla uyguladıkları “*değerleme*”,
- Üstlerin astları işletmenin genel misyonu ve vizyonu uğruna, faaliyetlerini en etkili ve verimli şekilde yürütebilmelerini özendirmesini sağlayan “*motivasyon*” gibi unsurları işletmeye kazandırması yoluyla çeşitli faydalar sağlamaktadır.

Bağımsız denetim elde ettiği raporların sonucunda işletmenin mali durumunun iyi ya da kötü olduğuna tarafsız ve nesnel belgelere dayanarak bilgiler verir. Dolayısıyla bağımsız denetim sonucu işletme yöneticileri, işletmede yürütülen faaliyetlerde aksaklıklar meydana gelmişse bağımsız denetim sayesinde öğrenmiş olur. Bunlara ilaveten yönetime, doğru bilgi akışı sağlar ve finansal tabloların gerçeği yansıtmıyorsa yansıtmadığı konusunda da görüş bildirmeleri bağımsız denetimin yararları arasında sayılabilmektedir.

Şahin (2010:2-3) bağımsız denetimin işletmeye, ortaklara ve yatırımcılara sağladığı yararları ise şöyle sıralamıştır:

- Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararlar arasında, bağımsız denetçiler tarafından denetlenen mali tablolar neticesinde işletme kendi mali durumundan emin olarak karda mı yoksa zararda mı olduğunu çok rahat bir şekilde analiz edebilmektedir.
- Bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenen işletmelerin kendi ortaklarına sağladığı yararlar arasında, tarafsız uzman kişilerce denetimin yapılması ortaklara işletme ile ilgili doğru bilgilere ulaşabilme olanağını vermektedir. İşletme yöneticileri denetim olmadığı zaman bu eksikliği fırsat bilerek durumlarını kendi çıkarları doğrultusunda olduğundan daha iyi veya olduğundan daha kötü gösterebilme potansiyeline meyletmiş olabilmektedirler. Dolayısıyla bağımsız denetim işletme yöneticilerinin kendilerini olduklarından farklı yansıtılabilmelerini engellemektedir.
- Bağımsız denetim, işletmelerin mali durum tablolarının bağımsız kişilerce denetlenmiş olması ve yatırım yapacakları işletme konusunda bilgilerin doğruluğu hususunda emin olma fırsatı tanıyarak yatırımcılara cesaret vermektedir.

2.4. Bağımsız Denetim Türleri

1987 yılında bağımsız denetim türleri 3'e ayrılırken, 1996 yılında yapılan değişiklik ile bağımsız denetim türlerine sınırlı denetim de eklenerek 4 başlık altında sınıflandırılmıştır. Bağımsız denetim türleri şöyle sınıflandırılabilir (Erdoğan, 2002:60):

- *Sürekli Denetim*, her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetlemeyi ifade eder.
- *Özel Denetim*, menkul kıymetlerin halka arzı için izin almak üzere SPK'na başvuran veya SPK kapsamında olup, birleşme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki yardımcı kuruluşlarca düzenlenmiş olan mali tablo ve raporların yönetmelik uyarınca denetlenmesidir.
- *İsteğe Bağlı Denetim*, SPK kapsamında olmayan ortaklıklarca, kendi istekleri doğrultusunda yaptırılan denetimdir.

- *Sınırlı Denetim*, SPK tebliğleri uyarınca sürekli denetim yaptırma zorunluluğu bulunan ortaklık ve aracı kurumların ara mali tabloları için yaptıkları denetim türüdür.

2.5. Bağımsız Denetim Raporu Türleri

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda bağımsız denetçinin işletmelerin finansal tabloları üzerinde gerekli incelemeleri yaptıktan sonra bu tablolar hakkında ulaştığı sonucu bir görüş olarak ifade etmesi işlemidir.

Bağımsız denetim raporlarında sunulan görüşler şahsi düzenlemelere göre olmayıp aksine finansal durum tablolarının finansal raporlama standartları ile uyum içerisinde olup olmadığının denetlenmesi sonucu bildirilen görüşleri içermektedir. Çünkü bağımsız denetimin amacı, işletmelerin finansal durum tablolarının gerçeğe uygun olup olmadıklarını analiz edip ulaştığı sonucu tarafsız bir şekilde ilgililere aktarmaktır.

Sermaye Piyasası Kurulu, bağımsız denetim raporu türlerini aşağıdaki gibi sınıflandırmıştır (www.spk.gov.tr):

- *Olumlu Görüş İçeren Rapor*: Bu rapor türünde, bağımsız denetçi denetimini yaptığı işletmenin finansal tabloları hakkında beyan ettiği görüşü, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığını ifade eden ve işletmenin finansal tabloları hakkında *olumlu görüş* içeren bir rapor türüdür.
- *Olumsuz Görüş İçeren Rapor*: Bu rapor türünde, işletmelerin finansal durum tablolarının sunumu konusunda işletme yönetimiyle düşülen görüş ayrılığının finansal tablolara olan etkisinin fazla olduğu durumlarda *olumsuz görüş* verilir. Bağımsız denetçinin denetimini yaptığı işletmenin finansal tabloları hakkında rapor ettiği görüşü, finansal durum tablolarının finansal raporlama standartlarına uygun olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı yönündedir.
- *Görüş Bildirmekten Kaçınılan Rapor*: Denetimi yapılan işletme ile ilgili faaliyet ve bilgilere ilişkin yeteri oranda kanıt bulunamadığı zaman, bağımsız denetçi *görüş bildirmekten kaçınır*. Bu türde, bağımsız denetim

raporlarında görüş bildirmekten ziyade finansal tablolara ilişkin hangi düzenlemelerin yapılacağı belirtilir.

- *Şartlı Görüş İçeren Rapor:* Bağımsız denetçilerin denetimini yaptıkları işletmeler hakkındaki görüşlerinin, olumsuz görüş bildirecek kadar kötü olmayıp, gerekli kanıtların elde edilmesinden dolayı da görüş bildirmekten kaçınma gibi bir rapor gerektirmediği durumlarda *şartlı görüş* içeren rapor hazırlanır. Bağımsız denetçilerin işletmenin finansal tablolarına ilişkin belirttikleri görüşte, raporda şarta bağlı olan kısımlar dışında herhangi bir sorun olmadığı ve tabloların gerçeğe uygun bir şekilde yansıtıldığı anlamına gelmektedir.

2.6. Bağımsız Denetimin İlkeleri

Sermaye Piyasası Kanunu (SPK), SPK’da bağımsız denetim standartları hakkında 22 no’lu tebliğin 3. bölümünde 11 ila 18. maddeler arasında bağımsız denetçilerin uymaları gereken ilkeleri şöyle belirtmiştir:

- Mesleki şüphecilik,
- Bağımsızlık,
- Mesleki özen ve titizlik,
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı,
- Reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü,
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet olarak sınıflandırmıştır.

Mesleki Şüphecilik (madde 11), Elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüpheciliği ifade eder.

Bağımsızlık (madde 12), Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür.

Mesleki özen ve titizlik (madde 14), Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder.

Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı (madde 15), Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bu tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar.

Reklam yasağı (madde 16), Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler.

Sır saklama yükümlülüğü (madde 17), Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışarıdan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.

Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet (madde 18), Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler.

2.7. Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler

2011 yılında yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun (YTTK) 397. maddesi kapsamında Bakanlar Kurulunca bağımsız denetimin çerçevesi belirlenerek, bağımsız denetime ilişkin çeşitli düzenlemelerin yapılması yoluna gidilmiştir.

2011 yılındaki YTTK'nın getirmiş olduğu yeniliklerle 2013 yılında bağımsız denetime tabi olacak olan şirketler Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe girmiştir.

Bakanlar Kurulu kararının 3. maddesinde bağımsız denetime tabi olacak şirketler şöyle sıralanmıştır (Resmi Gazete, 28537):

- a) Aktif toplamı 150 milyon ve üstü TL
- b) Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü TL
- c) Çalışan sayısı 500 ve üstü olan şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

-Madde 3-1: Yukarıda belirtilen ölçütlerden en az ikisini tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı liste

kapsamında yer alan şirketler, 6102 sayılı Kanun ile bağımsız denetime tabi olacaktır.

-Madde 3-2: Ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak 6102 sayılı Kanun ile bağımsız denetim kapsamında olacaktır.

-Madde 3-3: Ekli (I) sayılı listede yer alan şirketler hariç olmak üzere Özelleştirme Uygulamaları Kanununa tabi kuruluşlar ile ekli (II) sayılı listenin 7. Sırası kapsamına giren kuruluşlar hariç tutulmak üzere sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler hariç olmak üzere sermayesinin en az %50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bağımsız denetim kapsamı dışındadır.

Bakanlar Kurulunca bağımsız denetime tabi olacak olan şirketlerin belirlenmesi hususuna ilişkin ekler (I, II) şöyledir (Resmi Gazete, 28537):

Her Durumda Bağımsız Denetime Tabi Olan (I) Sayılı Liste

1-)Yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,

2-)Bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,

3-)Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,

4-)Altın borsasında faaliyet gösteren şirketler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler,

5-)Anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri, umumi mağazalar hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan şirketler,

6-)Ulusal, karasal, uydu ve kablo TV sahibi medya hizmeti sağlayıcı şirketler.

(II) SAYILI LİSTE

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3/2.maddesi hükmü gereğince listede belirtilen ölçütlerden (aktif toplam, yıllık satış hasılatı ve çalışan sayısı) en az ikisini sağlayan aşağıdaki şirketler tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte bağımsız denetime tabidir:

- 1-)Sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler,
- 2-)Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler,
- 3-)Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler,
- 4-)Elektrik, Doğalgaz, Petrol, LPG alanlarında faaliyet gösteren şirketler,
- 5-)Sermaye Piyasası Kanununa göre sermaye piyasası araçları borsada işlem görmeyen halka açık sayılan şirketler,
- 6-)Yönetimi ve denetimi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devralınmış şirketler,(gayri faal veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olanlar hariç),
- 7-)233 sayılı KİT Hakkında KHK kapsamında faaliyet gösteren KİT'ler ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler.

2.7.1. Uygulamaya İlişkin Esaslar

Şirketler, belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları halinde takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur. Bu açıklamaya göre yıllar üzerinden örnek verilmesi gerekirse durum şöyle olacaktır (Moray, 2013:143):

Örnek: ABC şirketinin, 2012 yılı için aktif toplamı 200 milyon, satış hasılatı 200 milyon ve çalışan sayısı 400,

2013 yılı için: aktif toplam 150 milyon, satış hasılatı 100 milyon ve çalışan sayısı 500 ise,

2014 yılı için ABC şirketi bağımsız denetime tabi olacaktır. Bağımsız denetime tabi olduktan sonra ABC şirketi, 2014 ve 2015 yıllarında üç ölçütten en az ikisinin altında kalırsa 2016 yılı için bağımsız denetim kapsamından çıkarılır. Yine 2014 yılında üç ölçütten en az ikisinin sınırlarının %20 veya daha fazla altında kalması halinde (aktif toplamı:120 milyon ve çalışan sayısı 400 gibi) ABC şirketi 2015 yılı için bağımsız denetim kapsamından çıkarılacaktır.

Yukarıda ifade edilen örnekte 2013 yılından 2015 yılına kadar bağımsız denetime tabi olacak şirket üzerinden konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Ancak bu örnek 2016 yılından itibaren geçerliliğini yitirerek 2016 yılından itibaren yeni düzenlemeler yapılmıştır.

2016 yılında yürürlüğe giren son değişiklik ile 2013 yılında bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin listesi üzerinde yapılan düzenlemelerde belirlenen aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı ölçütlerini art arda iki yıl sağlayabilecek şirket sayısı az olduğundan dolayı denetime tabi tutulamayacak şirket sayılarında ciddi oranda artış olduğu görülmüştür. Denetimi yapılamayacak şirket sayısının çoğalması da beraberinde, hile eylemlerinin denetimsizlik ile doğru orantılı bir şekilde hareket ettiğini ve bu durum ile paralel bir şekilde artış olduğunu göstermiştir. Bu durum karşısında 2016 yılında aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı ölçütlerinde yapılan değişiklik ile denetim kısıtlamasına ilişkin sınırlamaların önemli bir kısmı ortadan kalkmaya başlamıştır ve böylece denetime tabi olacak şirketlerin sayısı da büyük oranda artmıştır. Denetimi yapılacak şirket sayısının artması ise hile eylemlerinin önüne geçilebilmesinde önemli role sahiptir.

2.8. Bağımsız Denetim Kuruluşu

Bağımsız denetime ilişkin ilk yasal düzenlemeler, 1987 yılında ilk önce bankalar için daha sonra da sermaye piyasası için oluşturulmuştur. 1987 yılında 19 denetim şirketi bir araya gelerek “Bağımsız Denetim Derneğini” kurmuşlardır (Türker, 2006:6). Böylece bağımsız denetim kuruluşunun temeli yavaş yavaş atılmaya başlanmıştır.

1987 yılında bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemelerden hemen sonra 1989 yılında, halka açık şirketler için ilk bağımsız denetim uygulaması başlamıştır. 1989 yılından sonra bağımsız denetimin sınırları genişlemiş ve bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemeler bankalar, sigorta şirketleri ve diğer finans kuruluşlarına kadar uzanmıştır.

SPK'nın bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin yasal düzenlemeleri özellikle Seri X, No:22 sayılı tebliğde, bağımsız denetim kuruluşlarının denetimini yaptıkları işletmede, bağımsız denetçilerin uymaları gereken uluslararası denetim standartlarını ayrıntılı bir şekilde açıklamıştır.

Ülkemizde 1987 yılında başlayan ve günümüze kadar uzanan bu süreçte 2016 yılında aktif olarak faaliyetlerini yürüten 91 adet bağımsız denetim kuruluşu vardır. Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) günümüzde aktif olarak faaliyetlerini yürüten bağımsız denetim kuruluşlarını aşağıdaki gibi sıralamıştır (<https://www.kap.gov.tr/>):

Tablo 2.1. Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşları

Şirket Adı	Şehir
AAC BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
AC İSTANBUL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İstanbul
ADALYA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A.Ş.	Antalya
ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ADM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
AG YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
AK DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
AKADEMİK BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.	Ankara

AKİS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
AKT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ALTERNATİF BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İzmir
ANIL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
ARILAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Bursa
ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İstanbul
ARTI DEĞER ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	İstanbul
AS BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İstanbul
AVRASYA BAĞIMSIZ DENETİM ve YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Ankara
A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Ankara
BAN-DEN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	Ankara
BAŞARAN NAS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
BD BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
BDD BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK	Ankara

A.Ş.	
BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
BİLGİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	İstanbul
BİRLEŞİK UZMANLAR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM ve YMM A.Ş.	İstanbul
BM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
C & Ç BAĞIMSIZ DENETİM VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞI A.Ş.	Ankara
CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM VE Y.M.M. A.Ş.	İstanbul
CPA BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	İstanbul
CPATURK BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
CROWE HORWATH OLGU BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	İzmir
DEĞER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
DENGE ANKARA BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
DETAY BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	İstanbul
DMF SİSTEM ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM. A.Ş.	Ankara
DMR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	İstanbul
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST	İstanbul

MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	
EGE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
ELİT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ERCİYES YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Kayseri
EREN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
FİNANSAL EKSEN BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Ankara
GÜÇBİR BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
GÜNCEL BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.	Ankara
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	İstanbul
HLB SAYGIN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
HSY DANIŞMANLIK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
IHY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
IŞIK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
İTİMAT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
KAP TEST BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul

KARAR BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK SMMM A.Ş.	Ankara
KARMA BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
KÖKER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Ankara
LEGAL BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
MBK BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İstanbul
MED YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
MEGA GLOBAL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
MERİDYEN KURUMSAL ÇÖZÜM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	Ankara
MGI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
MOD BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
OLUŞUM BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Ankara
ÖNDER BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Ankara
PÜR BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
RANDIMAN DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
REFERANS BAĞIMSIZ DENETİM VE	Ankara

DANIŞMANLIK A.Ş.	
REHBER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
REPORT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İstanbul
RSM TURKEY BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	İstanbul
SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
SUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İzmir
TÜRKERLER BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
TÜRKMEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İstanbul
ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İstanbul
YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
YKY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Ankara
YORUM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İstanbul
YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İzmir

2.9. Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetimin Rolü ve Sorumluluğu

Bu başlık altında öncelikle hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin rolüne değinilecektir. Daha sonra, hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin sorumluluğuna yer verilecektir.

2.9.1. Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetimin Rolü

Bağımsız denetim tarafından hilelerin ortaya çıkarılması için başlatılan ilk faaliyetler 1930'lu yıllara dayanmaktadır. Özellikle 1938 yılındaki McKesson and Robbins skandallarının patlak vermesiyle hilelerin açığa çıkartılması daha da önem kazanmıştır (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015:40).

Boynton ve Johnson (2006:21) bağımsız denetimin, hile eylemlerinde caydırıcı bir etki taşıdığı görüşünü öne sürmüşlerdir. Bağımsız denetimin hilelerin ortaya çıkarılmasında çok önemli bir role sahip olduğu birçok yazar tarafından vurgulanmaktadır.

Hile eylemleri üzerine araştırma yapan uzman kişilere göre, hile eylemlerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız dış denetim % 9.1 ile en alt sıralarda yer alırken, işletmelerde yapılan hile yolsuzluklarını ortaya çıkarmada bağımsız denetim % 69.6 gibi bir oranla mali tabloların analiz edilmesi hususunda bağımsız denetçilerin etkililik oranı belirlenmeye çalışılmıştır (ACFE, 2008:18-36).

Bağımsız denetimin hilelerin ortaya çıkarılmasındaki rolüne ilişkin gelişmelere yıllar itibariyle bakmak gerekirse:

Kandemir ve Kandemir (2013:33) 1930'lu yıllardan itibaren yaşanan çeşitli gelişmelere paralel olarak 1960'lara kadar işletmelerde yapılan hile eylemlerini açığa çıkarmak denetimin bir amacı olarak önemini yitirmeye yüz tutarken, bağımsız denetçilerin hile eylemlerine ilişkin olaylarda yapacakları çalışmaların sınırlı olduğunu, bu nedenle de hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi sorumluluğunun bağımsız denetçilerden çok işletme yönetimleri üzerine devredilmeye başladığını ifade etmiştir.

1980'li yıllarda hile eylemlerinin hem yapılma sıklığında hem de verdiği zarar açısından büyük artışlar olduğu görülmüştür. Bu durumu önlemek amacıyla bağımsız denetimin rolünü daha aktif bir hale getirmek için yasal düzenleme yoluna gidilerek 9 adet SAS denetim standardı oluşturulmuştur. Ancak oluşturulan bu standartlar neticesinde hile eylemlerinde beklenen oranda azalma olmadığı görülmüştür.

1986'da "Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılması ve Açıklanması" yasası çıkarılarak, bağımsız denetçilerin hilelerin ortaya çıkarılmasındaki rolüne işaret edilip konu ile ilgili çeşitli düzenlemeler yapılmıştır (Singleton, Tommie W., Aaron Singleton, G.Jack Bologna ve Robert J. Lindquist, 2006:85-89). Ancak bu yasa daha çok işletmelerin mali tabloları üzerinde yoğunlaşmalarını sağlarken işletme yöneticilerince yapılan hilelerin yasaya dahil edilmediğini dolayısıyla bu yasanın da yetersiz kaldığı gelişmelerden anlaşılmıştır.

1990'lı yıllara gelindiğinde, bağımsız denetçilerin finansal tablolardaki hile vakalarını tespit etmede başarısız olmaları nedeniyle açılan davaların sayısında ciddi bir artışın meydana gelmesi sonucu AICPA tarafından 1997 yılında "Mali Tablolar Denetiminde Hilelerin Değerlendirilmesi (SAS No 82) standardı yayınlanmıştır. Bu standart, hilelerin çıkarılmasında bağımsız denetimin rolünü ve sorumluluğunu bir kademe daha ileriye taşımıştır ve bağımsız denetçiler, malî tablolarda meydana gelen hileye ilişkin yanlışlık riskini değerlendirmeyi ve gerekli denetim planlarının yürütülmesi rolünü üstlenmesi konusunda zorunlu tutulmuşlardır (Kandemir, 2010:133-134).

AICPA tarafından 1997 yılında yayınlanan SAS No 82 standardı, yürürlüğe girmediği için hile eylemlerinde ciddi artışların meydana gelmesi sonucu başka bir standarda ihtiyaç duyulmuştur.

2000'li yıllarda ise dünyada gelişen ve değişen koşulların hızına yetişmek için sarf edilen çabalar sonucunda hem işletme sayılarında hem yönetici sayılarında hem de çalışan sayılarında ciddi bir artış meydana gelmiştir. Bu artış beraberinde çok sayıda karmaşanın oluşmasına da zemin hazırlamıştır.

Sıkı denetim kurallarının olmaması, özellikle hile eylemlerine ilişkin caydırıcı yasaların uygulanmaması gibi olumsuzlukların yanı sıra, artan çalışan ve yönetici sayılarının da bir getirisi olarak hile eylemlerinin önceki yıllara göre artış göstermesi kaçınılmaz olmuştur. 2002 yılından itibaren hilelerin ortaya çıkarılması konusunda bağımsız denetimin rolüne ilişkin daha etkin yasal düzenlemeler getirilmiştir.

2.9.2. Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetimin Sorumluluğu

Hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin temel sorumluluğu Sarbanes-Oxley (SOX) Muhasebe Reformu Yasası, SAS No.99 Malî Tablo Denetiminde Hilenin Değerlendirilmesi Standardı ve Bağımsız Denetim Standardı (BDS) çerçevesinde belirlenmeye çalışılmıştır. Önceki bölümde değinilen SOX Yasasına ilişkin ayrıntılı bilgilere bu bölümde yer verilecektir.

2.9.2.1. Skandallar Sonrası ABD’de Yürürlüğe Giren Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası

Dünyada son 20 yılda yaşanan muhasebe skandalları denetim ve muhasebede güven sarsılmasına neden olmuştur. ABD’de patlak veren Enron, Xerox, Worldcom, Pasific Gas, Kmart, Tyco, Global Crossing, NTL, Adelphia gibi muhasebe skandallarında meydana gelen denetim usulsüzlükleri nedeniyle denetime olan güven büyük oranda yok olmuştur. Yaşanan skandallar neticesinde yatırımcılara olan güveni kazanmak amacıyla ABD’de 2002 yılında Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) şirketlerin bilgilerinin daha açık ve anlaşılır bir şekilde denetlenmesi amacıyla yürürlüğe girmiştir.

“2002 yılında George W. Bush tarafından imzalanarak yürürlüğe giren SOX 2002 Yasası, finansal raporlamanın ve denetçilerin dürüstlüğünü ve kalitesini korumayı ve geliştirmeyi, aynı zamanda yatırımcı ve çıkar sahiplerinin güvenliğini yeniden inşa etmeyi amaçlamaktadır” (Marianne, 2005:4).

Kandemir (2010:139) SOX Yasasının hem doğrudan hem de dolaylı olarak bağımsız denetçilerin hilelerin ortaya çıkarılmasındaki sorumluluğuna işaret ettiğini belirtmiştir.

Yasa metni 11 ana başlık ve 66 alt başlık olmak üzere toplamda 77 başlıktan oluşmaktadır. Yasa metnindeki ana başlıklar aşağıdaki gibidir (Süer, 2004:79):

1. Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu
2. Denetçi Bağımsızlığı
3. Kurumsal Sorumluluk
4. Kapsamı Genişletilmiş Mali Bildirimler

5. Analist Çıkarlarının Çatışması
6. Komisyon Kaynakları ve Yetkileri
7. Çalışmalar ve Raporlar
8. Kurumsal ve Kriminall Kötüye Kullanma Sorumluluğu
9. Büro Elemanlarının Suç ve Cezalarının Arttırılması
10. Kurumsal Vergi Beyanı
11. Kurumsal Kötüye Kullanma ve Sorumluluk

“ABD’de 2002 yılında finansal skandallara tepki olarak çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act – SOA) ile muhasebe ve denetim mesleğini önemli ölçüde etkileyecek düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin en önemlilerinden biri, Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB)’un oluşturulmasıdır. PCAOB, bağımsız bir kamu (bazılarına göre yarı kamusal) kuruluşu olup, ABD’de meslek mensupları tarafından 1978 yılından beri yapılan denetçilerin ve denetim firmalarının denetimi görevini önemli ölçüde üstlenmiştir. SOA’da bir çok önemli düzenleme bulunmakla birlikte, eski SEC Komisyon üyesi Harvey Goldschmid’in belirttiği gibi; PCAOB, SOA’nın özü yani can alıcı noktasıdır (Hill,McEnroe,2005:34). PCAOB’un ABD’de oluşumu oldukça önemli bir değişim olarak görülmektedir” (Uzay, 2007:3).

Demircan (2007:4)’a göre SOX Yasası genel anlamda denetim sektörüne önemli yenilikler getirmiştir. Ancak getirdiği önemli yeniliklerin yanı sıra olumsuz ve eksik yönlerinin de olduğunu altını çizmiştir.

Muhasebe skandallarının önlenmesi aşamasında denetim şirketlerinin çok önemli bir role sahip oldukları görülmüştür. Ancak denetime düşen sorumlulukların yeterince yerine getirilmemesi bazen de kasıtlı olarak ihmal edilmesi bağımsız denetime duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Bu yüzden muhasebe ile ilgili daha ağır skandalların yaşanmaması için önlem amaçlı yasalar yürürlüğe girmiştir. Bu yasalar sayesinde skandallar tamamen önlenemese bile skandalların meydana gelme sıklığında önemli oranda azalma olduğu görülmüştür.

Skandalların önlenmesi amacıyla yürürlüğe giren yasalar sadece ABD ile sınırlı kalmayıp dünya üzerinde birçok ülkede çeşitli düzenlemelerin yapılması yoluna gidilmiştir. Örneğin, Türkiye’de Sermaye Piyasası Kanunu (SPK), Türk Ticaret Kanunu (TTK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) gibi çeşitli düzenlemeler yoluyla daha sistematik, doğru, tutarlı bir alt yapı oluşturmak amacıyla dünya üzerinde yürürlüğe giren yasalara ayak uydurulmaya çalışılmıştır (Bulca ve Yeşil, 2014:53).

Bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin SOX Yasası ile getirilen ve bağımsız denetimde önemli değişikliklere yol açan gelişmeler şunlardır (Kandemir, 2010:139-141):

1) SOX Yasası, hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin yeterli olmadığını kabul ederek, eksikliği gidermek amacıyla PCAOB’nu (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu) kurmuştur. PCAOB’nun oluşturulması, muhasebede meydana gelen büyük skandalların, işletmelerde hile eylemlerinin önüne geçilemediğinden dolayı PCAOB kamusal ve siyasal alandan desteklenmiştir.

SOX’dan önce, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (*FASB*) ve Amerikan Muhasebeciler Birliği (*AICPA*) SEC gözetimi altında yetkilendirilmekle birlikte SEC’e karşı doğrudan doğruya sorumlu tutulmamıştır. Ancak SOX Yasası ile birlikte PCAOB, doğrudan Menkûl Kıymetler ve Ticaret Komisyonu’na (*SEC*) bağlanmıştır.

2) Bağımsız denetim şirketlerinin, denetimlerini yaptıkları şirketlerin denetim değerlendirmesi hem bağımsız denetim şirketlerince hem de PCAOB tarafından yapılacaktır. SOX’dan önce sadece bağımsız denetim şirketlerince denetimlerin kalite kontrolü yapılmaktaydı.

PCAOB, bağımsız denetim şirketlerinin denetimlerinde uygun davranıp davranmadıklarını belirleyebilmek için dönemsel incelemeler gerçekleştirecektir.

Düzenli olarak 100’den fazla halka açık şirketi denetleyen bağımsız denetçiler her yıl, 100 ve 100’den az halka açık şirketi denetleyen bağımsız denetçiler ise en az 3 yılda bir incelemeden geçecektir. Yetersiz denetimler için ise sonuçlar kamuya açıklanarak gerekli yaptırımlar uygulanacaktır.

3) Bağımsız denetim şirketleri, SEC'e tabi şirketlerin denetimini yapmak için PCAOB listesine kayıtlı olmak zorundadırlar.

4) Denetim raporları, denetimi yapmakta olan sorumlu ortak denetçiden başka bir sorumlu ortak tarafından incelenip değerlendirildikten sonra onaylanacaktır. Böylece daha sağlıklı denetim raporlarına ulaşılabilecektir.

5) Bağımsız denetim şirketleri, denetim ile eşzamanlı olarak bazı yönetim ve bilişim danışmanlık hizmetlerini veremeyecektir. Bağımsız denetçilerin müşteri işletme için danışmanlık hizmetini vermeden önce denetim komitesinde onay almak zorundadırlar.

Bağımsız denetçilerin denetimle eşzamanlı olarak yapması yasaklanan işler ise şunlardır:

- Müşteri işletmenin malî tabloları ve muhasebe kayıtları ile ilgili defter tutma ve diğer hizmetler,
- Malî bilgi sistemi tasarım ve işletilmesi,
- Değerleme hizmetleri,
- Makul değer görüşleri,
- Proje katkı değerlemeleri,
- İç denetim hizmetleri,
- Yönetim işlevleri ve insan kaynakları,
- Borsa işlemleri,
- Yatırım danışmanlığı,
- Yatırım bankacılığı hizmetleri,
- Denetimle ilişkisi olmayan hukuk ve uzmanlık hizmetleri
- ve PCAOB'nin tebliğleri ile belirleyeceği diğer hizmetlerdir.

6) İşletme yönetimi, denetim rapor tarihinden itibaren 90 gün içinde iç kontrol sisteminin etkinlik ve verimliliğini değerlendirecek, denetimde yaşanan önemli aksaklıkları belirleyecek ve yönetim değerlendirmesinin ardından bağımsız denetimde kendi görüşünü belirtecektir. Bu durumda, bağımsız denetçilerin SOX'dan öncesine göre sorumluluklarının biraz daha genişletildiği açığa çıkmaktadır.

7) Bağımsız denetim şirketlerinin ve denetim ücretlerinin belirlenmesi denetim komitelerine verilecektir. Buna ek olarak, denetim raporları da denetim komitesine teslim edilecektir.

8) Bağımsız denetçilerin denetimini yaptıkları işletme yöneticileri veya çalışanları tarafından iyi ya da kötü etkilenmeye ve yönlendirilmeye çalışılması, yanlış bilgilerle yanıltılması gibi bağımsız denetçilerin bağımsızlığını ve tarafsızlığını olumsuz etkileyebilecek birçok faktör yasaklanmıştır. Bu noktada amaç, bağımsız denetçilerin tarafsızlığını güçlendirmektir.

9) Denetimden ve denetimi gözden geçirmekten sorumlu denetçiler 5 yılda bir yer değiştirmek zorunda kalacaklardır.

10) Bağımsız denetçiler ile işletme yöneticileri ya da personelleri 1 yıl içinde birlikte çalışmışlar ise sonraki yıl bağımsız denetim şirketi ile çalışamayacaklardır. Bu yenilik ise, bağımsız denetçilerin çalışmış oldukları işletmelerde tarafsızlığın ve çıkarların korunması esas alınmıştır.

11) Bağımsız denetçilerin denetimini yaptıkları işletmelerin, bütün çalışma kâğıtlarının en az 7 yıl saklanması zorunlu olmuştur.

12) Hisse senedine yönelik hile eylemlerinde ve manipülasyonlarında zamanaşımı süreleri uzatılmıştır. Bu süre, hile eyleminin yapıldığı andan itibaren 5 yıl ve hile eyleminin ortaya çıkarıldığı andan itibaren 2 yıllık süreden daha küçük olanın esas alınması gerektiği ifade edilmiştir.

13) Hile davalarında, hile eylemlerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılması için bildiklerini saklamayan ve bilgi veren işletme çalışanları ve bağımsız denetçilerin haklarının korunması ve müdahale edilmemesi için yasal korumalar arttırılmıştır. Bu kişilere herhangi bir müdahale yapılması durumunda, hukuki ve cezai yaptırım uygulanacaktır.

14) Bağımsız denetim şirketlerini ya da bağımsız denetçileri geçici ya da kalıcı olarak faaliyetlerinden alıkoyma işlemleri PCAOB tarafından uygulanacak çeşitli

yaptırımlar ile bağımsız denetçiler için en çok 750.000\$ ve bağımsız denetim şirketleri için 15.000.000\$'a yakın para cezalarını verilebilmektedir.

SOX yasasının getirdiği yenilikler temelde Kandemir'in ifade ettiği gibi 14 madde altında sınıflandırılmaya çalışılmıştır. SOX yasası genel olarak, mali tabloların güvenilirlik oranını arttırmaya çalışmış ve bağımsız denetçilerin sorumluluk alanlarını genişletip daha tarafsız olmalarını sağlamayı amaçlamıştır.

2.9.2.2. SAS No.99 Malî Tablo Denetiminde Hilenin Değerlendirilmesi

Standardı

SAS No 82 standardının yerine 2002 yılında SAS No 99 "Finansal Tabloların Denetiminde Hilenin Dikkate Alınması" standardı yürürlüğe girmiştir (Karacan ve Uygun, 2012: 288).

2002 yılında yürürlüğe giren SAS No 99 denetim standardı, bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları mali tablolarda hata veya hilelerin sebep olacağı önemli yanlışlıklar içermediğine dair makul güvence vermek için denetimi planlama ve yürütme sorumluluğuna sahiptir ifadesine yer verilmiştir.

Söz konusu standart, hilenin tespit edilmesi için denetim planlanması ve tasarlanması konusunda yol gösterici olmakla birlikte denetçiye hileyi soruşturma ve tespit etme ile ilgili doğrudan bir sorumluluk yüklememekte, sadece hileyi daha iyi tespit edebilecek bir rehber niteliğinde denetim tasarlamanın yollarını gösterdiğini ifade etmişlerdir (Golden, T. W., Skalak, S. L., Clayton, M. M., ve Pill, J. S. 2006, 68).

SAS No 99 Standardı, işletmeler mali tablolarında hata ya da hileye ilişkin herhangi bir oynama yoluna gitmişlerse bu oyunu açığa çıkarma sorumluluğunun bağımsız denetçilere ait olduğunu belirterek hile eylemlerinin yapılmasında sorumluluğu tamamen bağımsız denetçilere yüklememiştir.

SOX Yasası ve SAS No.99 Standardı temelde iki yeniliği denetim mesleğine kazandırmıştır. Bu yeniliklerden ilki, yasa ve standartlara tabi olan işletmeler ve bağımsız denetim şirketleri yasa ve standarttan sonra daha sıkı kontrol edilecektir. Diğer yenilik ise, bağımsız denetim şirketleri önceden olduğu gibi kendi kendilerini

denetleyemeyecek, bunun yerine bağımsız bir kurul (*PCAOB*) bu şirketleri gözetimi ve denetimi altında tutacaktır (Singleton ve diğerleri, 2006:78).

Yasa ve standardın getirmiş oldukları sıkı bir kontrol mekanizmasının varoluşu, işletmelerde hem denetim faaliyetlerinin iyileştirildiğini hem de hile eylemlerinin önlenmesi hususunda ciddi bir adım atıldığını göstermiştir.

SAS No.99 Standardı, Wells (2008,323)'e göre, ABD'de 2001 ve 2002 yıllarında meydana gelen büyük şirket iflasları nedeniyle kaybolan güveni yeniden elde etmek ve malî tablolarda ciddi yanlışlıkların olmadığı konusunda makul güvence vermek amacıyla bağımsız denetçilere yol göstermek için çıkarılan söz konusu standart, 10 ana bölüme ayrılmıştır.

Bu bölümde, bağımsız denetçinin sorumluluklarını kapsayan bölümlerden öne çıkan birkaç önemli başlık şöyle sınıflandırılabilir (Varıcı, 2012:131):

2.9.2.2.1. Denetçilerin Mesleki Şüphe ile Hareket Etmeleri

Meslekî şüphecilik yaklaşımı, bağımsız denetçilerin görevleri esnasında meslekî özen ve titizlik ödevlerinin bir sonucu olarak belirtilmekle birlikte denetim çalışmalarının tüm safhasında meslekî şüphecilik yaklaşımı faaliyetlerin yürütülmesinde bir gereklilik olarak vurgulanmaktadır. Bu bağlamda, meslekî şüpheciliği ilke edinen bağımsız denetçilere sunulan mali tabloların önemli yanlışlık içerdiği olasılığını göz önünde bulundurularak sürekli bir sorgulama arayışı içinde bulunmalıdırlar (Wells, 2008:324).

2.9.2.2.2. Denetçiler Arasında Beyin Fırtınasının Yapılması

SAS No.99'un 15. paragrafında, hileli finansal raporlamalar ile ilgili olası bir risk göstergesi üzerine denetim ekibi arasında tartışmaların olması gerektiği vurgulanmaktadır. Denetim ekibi arasında müzakere yapılması, hilelerin önüne geçilmesinde önemli bir role sahip olduğuna dair göndermeler yapılmıştır.

Denetim ekibinin kendi arasında hileden kaynaklanan önemli yanlışlık potansiyelini tartışacağı, başka bir ifadeyle beyin fırtınası yapacağı belirtilmektedir. Bu tartışmada

mali tabloların hile eylemlerine karşı ne oranda duyarlı olduğu ve nasıl bir yaklaşımla hile eylemlerine teşebbüs edildiği konuşulmaktadır (Wells, 2008:324).

2.9.2.2.3. Denetçilerin Mesleki Özen ve Dikkate Önem Vermeleri

Bağımsız denetçinin sorumluluğu, denetimi ilkeler ve kurallar çevresinde yönetebilmektir. Bağımsız denetçiler kendilerinden beklenen görevi mesleki özen ve titizlik içerisinde yerine getirmişlerse bir nevi sorumluluklarını da yerine getirmiş olmaktadır. Durumun tam tersi olması halinde ise, yani görevleri esnasında mesleki özen ve titizlik yaklaşımına aykırı faaliyette bulunmuşlarsa işletme yönetimi ile birlikte sorumlu tutulmuş olurlar (Erol, 2008: 235).

2.9.2.2.4. Denetçilerin Kasıtlı Uygulamalardan Sakınmaları

Mesleki özen ve dikkat içerisinde faaliyetlerini yürüten bağımsız denetçilerin yanı sıra özellikle 2000’li yıllarda yaşanan skandallarda bağımsız denetçilerin kasıtlı uygulamalarda bulunulduğuna rastlanmıştır. 2000’li yıllardaki hileli finansal raporlama skandallarına denetim firmalarının (beş büyük denetim firması) da karışması denetçilerin kasıtlı uygulamalarını çok net bir şekilde ortaya koymuş, böylece kamunun denetim firmalarına olan güveni kaybolmaya yüz tutmuştur (Varıcı, 2012:133).

Singleton ve diğerlerine (2006,80) göre, bağımsız denetçilerin sorumluluğu, sürekli bir dalgalanma eğilimi göstermektedir. Bu eğilim büyüme, doruk, durgunluk, gerileme ve çöküş ve büyüme evrelerini geçirmektedir. Bazı dönemlerde artmaya başlamakta (*büyüme*), artış en yüksek noktasına ulaşmakta (*doruk*), bazı dönemlerde değişmeden sürmekte (*durgunluk*), bazı dönemlerde azalmakta (*gerileme ve çöküş*) ve belirli bir süre sonra yeniden artmaya (*büyüme*) başlamaktadır. Hile vakalarının artış gösterdiği yıllarda bağımsız denetimin sorumluluğu da artmakta, hile eylemlerinde azalma olduğu zaman bağımsız denetimin sorumluluğu da azalmaktadır.

Yıllara göre değişen bağımsız denetçilerin sorumluluğuna ilişkin son düzenleme yoluna ise 2013’te gidilmiştir. Bu düzenleme, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları (Bağımsız Denetçi

Standardı 240) Hakkında Tebliğ” adı ile 10 Aralık 2013 yılında resmi gazetede yayınlanmıştır. Dolayısıyla bağımsız denetimin sorumluluğuna atıf yapan bu son düzenleme alt başlık altında ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.9.2.3. Bağımsız Denetim Standardı 240 (Finansal Tabloların Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları)

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240’da, hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin denetçinin sorumluluklarını paragraf 5-8 de şöyle ifade etmiştir:

Paragraf 5: “Bir denetimi BDS’lere uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Denetimin BDS’lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski vardır”.

Paragraf 5’te, makul güvence ile anlatılmak istenen, bağımsız denetim tarafından denetlenen finansal tabloların herhangi bir yanlışı veya eksiği içermediğine dair gerekli kanıtlara ulaşılmış olması durumudur. Standartta vurgulanan bir diğer önemli nokta ise, bağımsız denetçi makul güveni yakaladığı zaman bile denetim kaynaklı kısıtlamalar nedeni ile doğru bilgilere bazen ulaşılama durumu da olasılıklar arasındadır.

Paragraf 6: “BDS 200’de belirtildiği üzere denetimin yapısal kısıtlamalarının muhtemel etkileri özellikle yanlışlığın hileden kaynaklanması durumunda önemlidir. Hile kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememesi riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememesi riskinden daha yüksektir. Bunun sebebi hilenin; sahtekarlık, işlemlerin kasıtlı olarak kayda geçirilmemesi veya denetçiye kasten gerçeğe aykırı açıklamalar yapılması gibi hilenin saklanması amacıyla dikkatlice tasarlanmış ve karmaşık planlar içerebilmesidir. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde hileyi gizlemeye yönelik bu girişimlerin tespiti daha da zorlaşabilir. Muvazaalı işlemler denetçinin,

aslında yanlış olan bir denetim kanıtının ikna edici olduğuna inanmasına sebep olabilir. Denetçinin bir hileyi tespit edebilmesi; suç işleyenin becerisi, manipülasyonun sıklığı ve kapsamı, içerdiği muvazaalı işlemin niteliği, manipüle edilen her bir tutarın nispi büyüklüğü ve olaya karışan kişilerin kıdemleri gibi faktörlere bağlıdır. Hile yapılmasına fırsat oluşturan durumlar denetçi tarafından daha kolay belirlenebilirken, muhasebe tahminleri gibi yargıya dayalı alanlardaki yanlışlıkların hatadan mı yoksa hileden mi kaynaklandığına karar verilmesi daha zordur”.

Denetçiler, denetimini yaptıkları işletmelerde uygunsuz işlemlerin bulunması halinde bu işlemlerin hata kaynaklı mı yoksa hile kaynaklı mı olduğuna ilişkin iki tür şüphe faaliyeti yürütmektedirler. Finansal tablolarda oluşan yanlış ya da eksik tutarların hile kaynaklı risk mi yoksa hata kaynaklı risk mi olduğunu saptama konusunda bağımsız denetçilere önemli sorumluluklar düşmektedir. Bağımsız denetçiler tarafından saptanan yanlışlığın nedeni hile eylemine ilişkin ise işletmeye verdiği kayıplar hataya oranla çok daha fazla olacaktır. Çünkü hile tamamen art niyete dayalı bazı çıkarlar uğruna bilinçli olarak yapılan bir eylem olduğu için, verdiği kayıpların telafi edilmesi de zordur. Ancak işlemlerde oluşan yanlışlığın hata kaynaklı olduğunun tespiti durumunda, yanlışlığın düzeltilmesi yoluna gidilerek daha az bir kayıpla hatanın telafi edilmesi mümkündür.

Paragraf 7: “Denetçinin, yönetim tarafından yapılan hile (yönetim hilesi) kaynaklı önemli yanlışlığı tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir. Bunun sebebi, yönetimin genellikle doğrudan veya dolaylı olarak muhasebe kayıtlarını manipüle edebilecek, hileli finansal bilgi sunabilecek veya diğer çalışanların yapabileceği benzer hileleri önlemek üzere tasarlanmış kontrol prosedürlerini ihlal edebilecek bir pozisyonda olmasıdır”.

Standartta belirtildiği gibi, işletmelerde gerçekleşen hile eylemleri hem yöneticiler hem de çalışanlar tarafından yapılmaktadır. Çalışanlar tarafından yapılan hilelerin gerek yöneticiler gerekse bağımsız denetçiler tarafından ortaya çıkarılması daha kolaydır. Dolayısıyla işletme yöneticilerine kendi çalışanlarının hile eylemine

teşebbüsünü önleme ve ortaya çıkarma gibi büyük sorumluluklar düşerken, bağımsız denetçilere de hem işletme yöneticileri hem de işletme çalışanları tarafından yapılan hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması hususunda büyük sorumluluklar düşmektedir. Ancak yöneticilerin işletmede gerçekleştirdikleri hile eylemlerinin tespit edilebilme zorluğuna ilaveten vermiş oldukları maddi kayıpta bir o kadar fazladır. Yöneticiler hileyi gerçekleştirebilmek için çalışanlar kadar fırsat unsuruna ihtiyaç duymazlar. Çünkü muhasebeye ilişkin tüm kayıtların yöneticilerin kontrolünde olması hile eylemlerinin çok rahat bir şekilde gerçekleşmesini mümkün kılmaktadır. Daha çok kayıtlar üzerinde oynanarak yapılan yönetici hilelerinin tespit edilmesi de çalışanlara oranla daha zordur.

Paragraf 8: “Makul güvence elde ederken denetçi, yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi ihtimalini ve hataların ortaya çıkarılmasında etkin olan denetim prosedürlerinin hilenin ortaya çıkarılmasında etkin olmayabileceğini göz önünde bulundurarak, tüm denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmekle sorumludur. Bu BDS’de yer alan hükümler, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde, değerlendirilmesinde ve bu tür yanlışlıkların tespit edilmesine yönelik prosedürlerin tasarlanmasında denetçiye yardımcı olacak şekilde düzenlenmiştir”.

Makul güvence kavramının üzerinde durulmasının sebebi bazen tüm koşullar güvenilir kanıtlar toplamaya elverişli olduğu zaman bile denetimin ufak bir ihmali söz konusu olduğu zaman kesin doğru bir sonuca ulaşılmaması da olası durumlar arasında olabilmektedir. Bu nedenle denetim tarafından makul güvence verilen bir mali durum tablosunun doğru ve eksiksiz bilgiler içerdiği anlaşılmalıdır. Paragrafta vurgu yapılan diğer husus ise hile kaynaklı risklerdir. Hile kaynaklı riskler belirlenirken aşağıda belirtilen hususlar çerçevesinde dikkate alınmaktadır (Wells, 2008:326):

- Riskin Türü (*Risk, hileli finansal raporlamadan mı, varlıkların kötüye kullanılmasından mı kaynaklanmaktadır ?*)
- Riskin Önemi (*Risk, önemli bir yanlışlık ile sonuçlanacak büyüklükte midir ?*)

- Risk Olasılığı (*Risk olasılığı, önemli bir yanlışlığa yol açmakta mıdır ?*)
- Riskin Kapsamı (*Risk, bütün malî tabloyla mı, yoksa belirli bir iddia, hesaba da işlem ile mi ilgilidir ?*)

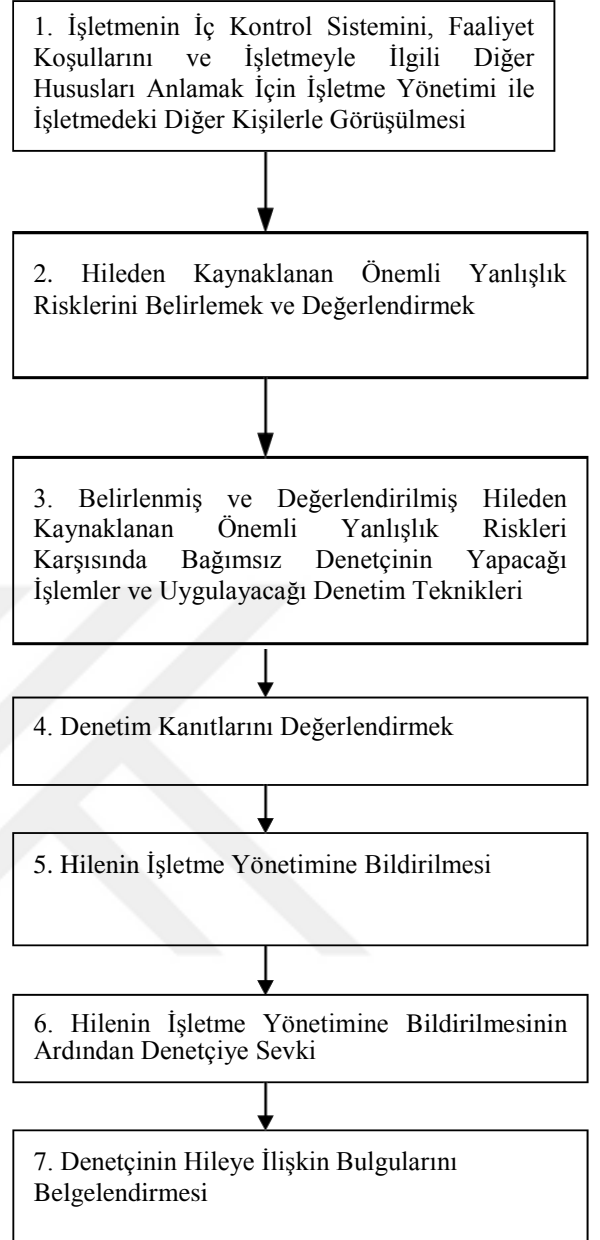
Bağımsız denetçi yukarıda belirtilen hususları göz önünde bulundurarak risk faktörlerini önceden belirlemeye çalışmalıdır ki önemli bir yanlışlık riskinin olma olasılığı meydana geldiğinde bağımsız denetçinin sorumluluğuna dahil edilmesin.

BDS 240'da "hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin sorumluluklarının" 4. paragrafında hile eylemlerinde bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılar şöyle ifade edilmiştir: Hilelerin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluğun yönetime ait olduğu belirtilmiştir. Özellikle işletme yöneticilerinin hile eylemlerini yapan çalışanlarına karşı tedbir almaları bir zorunluluk haline gelmiştir. Alınacak olan tedbirlerin başında, hile eyleminin gerçekleşmesine uygun zemin hazırlayan fırsat unsurunu yok etme ve hileyi yapanlara karşı bu eylemden caymaları için gerekli cezalar ya da olabildiğince sert tutumların uygulanması gerektiği vurgulanmıştır.

Genel olarak bakıldığında aslında SAS No 99'un, BDS 240'ın ve SPK Seri X, No 22 tebliğinin izledikleri yol haritaları birbirine benzemekle birlikte aralarında çok az farklılık bulunduğu için Şekil 2.1 ve 2.2.'de ayrı şemalar halinde gösterilmiştir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015:42:43):



Şekil 2.1: SAS No.99'a Göre Denetçinin İzleyeceği Yol Haritası



Şekil 2.2: ISA 240'a ve SPK Seri X, No22 Tebliğine Göre Denetçinin İzleyeceği Yol Haritası

SAS No.99'a göre bağımsız denetçi hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini tespit etmeye yönelik bilgi elde etmek amacıyla işletme yönetimi ile işletme personellerinin hile risklerine ilişkin görüşlerini dinler. Hile risklerine ilişkin fikir alışverişi yapıldıktan sonra, analitik inceleme teknikleri uygulanması sırasında

belirlenen olağan dışı veya beklenmeyen ilişkileri göz önünde tutulmaya çalışılır. Daha sonra bir veya birden fazla risk faktörünün olup olmadığı araştırılır ve yararlı olabilecek diğer bilgiler de değerlendirilmeye alınır. Bunlara ek olarak, işletmenin hileye ilişkin riskleri azaltmak için kurduğu programları ve iç kontrolleri gözden geçirilir (SAS No.99, paragraf:19-20).

SAS No.99 standardı ile hemen hemen aynı seyri izleyen ISA 240 ve SPK Seri X, No 22 Sayılı Tebliği'nde de bağımsız denetçilerin hile risklerine ilişkin önemli değerlendirmeleri işletme yönetimi ve personeli ve iç kontrol personeli ile görüşmeler yapmaları gerektiğinin üzerinde durulmuştur. Sonraki aşamada, hata ve usulsüzlüğe ilişkin yıl içerisinde yürütülen çalışmalar ile işletme yönetiminin bu çalışmalar üzerine yaptığı işlemler hakkında bilgi toplaması gerektiği ve işletme içerisindeki diğer kişilerle görüşmesi gerektiği belirtilmektedir (SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliği, Kısım 6, m.11; ISA (BDS) 240 paragraf:A12, A15 ve A18).

SAS No.99 ve BDS 240 standartları, hile eylemlerinde bağımsız denetçilerin sorumluluğunu makul güvence ile tanımlamaktadırlar. Bu standartlara göre bağımsız denetçi *“finansal tablolarda hileden kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların olmadığı konusunda makul güvence verecek şekilde denetimi planlaması, yürütmesi ve sonuçlandırması gerekir”* ifadesi yer almaktadır. Bağımsız denetçilerin makul güvence ile sınırlandırılmış bir sorumlulukları olsa bile beklentilere cevap verebilmesi için birtakım sorumlulukları da yerine getirmesi gerekmektedir (Varıcı, 2012:131).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MUHASEBEDE YAPILAN HATA VE HİLE EYLEMLERİ KARŞISINDA BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARININ BELİRLENMESİ AÇISINDAN KUZEYDOĞU ANADOLU İLLERİNDEKİ BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, hata ve hile eylemleri ile ilgili bağımsız denetçilerin sorumluluklarını tespit etmek amacıyla yapılan bu çalışmada, çalışmanın amacı, çalışmanın kapsamı ve sınırları, çalışmada kullanılan ölçekler, çalışmaya ilişkin hipotezler, çalışmada kullanılan yöntem ve çalışma sonucunda ulaşılan bulguların analiz edilip değerlendirilmesi gibi konular yer almaktadır.

3.1. Çalışmanın Amacı

Çalışmanın amacı, Kuzeydoğu Anadolu illerinde (Ağrı, Ardahan, Erzurum, Iğdır ve Kars) aktif olarak faaliyetlerini sürdürmekte olan bağımsız denetçiler üzerinde hata ve hile eylemleri ile ilgili bağımsız denetçilerin sorumluluklarını tespit etmektir. Bu bağlamda, örneklem kapsamındaki illerde çalışma yapılarak ortaya çıkan sonuçlar üzerinde bağımsız denetçilerin hata ve hile eylemleri karşısındaki sorumluluk algılarını ölçebilmek amaç edinilmiştir.

3.2. Çalışmanın Kapsamı ve Sınırları

Çalışmada, Kamu Gözetim Kurumu'nda (KGK) yer alan Ağrı, Ardahan, Erzurum, Iğdır ve Kars illerinde görev yapmakta olan toplam 84 bağımsız denetçi esas alınarak anket uygulaması yapılmıştır. Söz konusu illerde faaliyetlerini sürdüren bağımsız denetçilerin tamamına ulaşılması hedeflenmiş ancak tamamına ulaşılmasının çeşitli etmenlerden dolayı (ulaşılamama, anket talebinin reddi ve iletişim eksikliği ya da kopukluğu gibi) mümkün olamayacağından hareketle 84 bağımsız denetçiden 72 bağımsız denetçiye ulaşılabilmektedir. Ulaşılan 72 bağımsız denetçiden 68'i ile yüz yüze görüşme yapılarak anketler uygulanırken geriye kalan 4 bağımsız denetçi ile de e-posta yoluyla anket formları gönderilerek geri dönüş sağlanmıştır.

Araştırmanın kısıtlarından en önemlisi, anket uygulamasının Kuzeydoğu Anadolu’da yer alan 5 il ile sınırlı olmasıdır. Bu çalışma genişletilerek bütün Türkiye’de yapılabilecek potansiyele sahiptir. İkinci kısıt ise, ankete katılan bağımsız denetçilerin kaç tanesinin fiili olarak bağımsız denetçilik yaptığının tam olarak belirlenememesidir. Kuzeydoğu Anadolu bölgesinden daha gelişmiş olan bölgelerde çalışma daha iyi sonuçlar verebilir.

3.3. Araştırmada Kullanılan Ölçekler

Çalışma, 2 adet soru formu kullanılarak 2 bölümden oluşturulmuştur. Soru formunun ilk bölümünde bağımsız denetçilerin kişisel bilgileri ve çalışma hayatlarına ilişkin 7 adet soru yer alırken, soru formunun ikinci bölümünde ise, bağımsız denetçilerin hile başta olmak üzere hile ve hataya ilişkin sorumluluk algılarını belirlemeye yönelik 37 adet ifadeye yer verilmiştir. İkinci bölümdeki ifadelerin bir kısmı Canol Kandemir (2010) tarafından hazırlanan “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” adlı doktora tezinde bulunan anket çalışmasından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Ölçeğin ilk bölümünde yer alan 7 adet soru cümlesi şunlardır:

1. Cinsiyetiniz?
2. Yaşınız?
3. Medeni durumunuz?
4. Eğitim durumunuz?
5. Bağımsız denetçi olarak meslekte çalışma süreniz?
6. Mali müşavir olarak meslekte çalışma süreniz?
7. Çalıştığımız il?

Ölçeğin ikinci bölümünde yer alan 37 adet önerme cümlesi ise şunlardır:

1. Bağımsız denetimin hilelerin bulunması ve raporlanması konusundaki sorumluluğu, “makul güvence vermek” çerçevesinde sınırlı bir sorumluluk olarak görülmelidir.
2. Bağımsız denetçilerin hilelerin bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır.

3. Bağımsız denetçilerin hataların bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır.
4. Mesleki şüphecilik, bağımsız denetimin vazgeçilmez unsurudur.
5. Temel denetim amacı doğrultusunda bağımsız denetim sadece önemli yanlışlıklardan yönetim ile ortaklaşa sorumlu tutulmalıdır.
6. Bağımsız denetçinin görevi makul güveni yakalamaktır. Hile veya hatalardan kaynaklanan yanlışlıkları yok etmek değildir.
7. Bütün ana kütleyi denetleyebilecek bilgisayar destekli denetim sistemlerine geçilmesi durumunda sorumluluk yönetim ile paylaşılmalıdır.
8. Sorumluluk, hileyle ilgili taraflar (yönetim, iç denetim birimi, yolsuzluk incelemecileri, adli muhasebeciler ve denetleyici-düzenleyici kuruluşlar) arasında paylaşılmalıdır.
9. Temel denetim amacı, hilelerin bulunması sorumluluğunu çoğunlukla içermediğinden bu sorumluluk tamamen yönetime ait olmalıdır.
10. Bağımsız denetçi hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.
11. Bağımsız denetçi hataya ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.
12. Hile yapmak isteyen çalışanlar veya yöneticiler için denetim sıklığı ne oranda artarsa artsın hile eyleminin oluşması kaçınılmazdır.
13. Bağımsız denetçinin yöneticiler tarafından yapılan hileleri tespit etmesi daha zordur.
14. Bağımsız denetçinin çıkar çatışmasını tespit etmesi halinde, alınacak önlemleri yöneticilerle paylaşması gerekir.
15. Bağımsız denetçiler denetim yaptıklarında fiktif satışlar varsa göz ardı edilmemesine dikkat etmelidirler.
16. Bağımsız denetçilerin hile kaynaklı riskleri ortaya çıkarıcı yöntemleri kullanmaları gereklidir.
17. Bağımsız denetçilerin hata kaynaklı riskleri ortaya çıkarıcı yöntemleri kullanmaları gereklidir.
18. Finansal tablo hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır.
19. Bağımsız denetçi hile kaynaklı riskleri değerlendirirken objektif kriterlerden başka kriterleri de dikkate almalıdır.

20. Bağımsız denetçiler tüm yolsuzluk ihbarlarını ciddiye alıp değerlendirmelidirler.
21. Varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır.
22. Bağımsız denetçiler işletmenin mali durum tablosunun doğruluğundan emin olmak için hesap kalemlerini ayrıntılı bir şekilde analiz etmelidirler.
23. Bağımsız denetçiler hile risklerine karşı, iç denetimden uygun gördüğü kişileri sorgulamalıdır.
24. Bağımsız denetçiler hata risklerine karşı, iç denetimden uygun gördüğü kişileri sorgulamalıdır.
25. Bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına katkısı sınırlı olduğundan dolayı oluşacak hilelerden sorumlu tutulmamalıdır.
26. İç denetim çalışmalarının bağımsız denetim çalışmalarına yararlı bir temel oluşturabilmesi için iç denetim birimi uzmanlaşmalı ve idarî özerkliği güvence altına alınmalıdır.
27. Bağımsız denetçiler hile denetimi yaparken firmanın iç denetim elemanları ile şüphelerini paylaşmalıdırlar.
28. Bağımsız denetçiler hata denetimi yaparken firmanın iç denetim elemanları ile şüphelerini paylaşmalıdırlar.
29. Bağımsız denetçiler denetimlerini yaptıkları şirketlerde tarafsızlığını korumalıdırlar.
30. Şirketlerin denetimi sonrası ortaya çıkan hilelerde bağımsız denetçilerin ihmali söz konusu olabilmektedir.
31. Bağımsız denetçi aksini düşünmesini gerektirecek belirti olmadığı sürece kayıt ve belgeleri doğru kabul etmek zorundadır. Bağımsız denetçi aksini düşünmesini gerektirecek belirti olmadığı sürece kayıt ve belgeleri doğru kabul etmek zorundadır.
32. Denetim yaklaşımı, gelişmelere göre cari yıl içerisinde değiştirilmelidir.
33. Bağımsız denetçinin çıkarları çatışan iki ayrı firmaya hizmet vermesinde sakınca yoktur.
34. Bağımsız denetçinin denetim işini kabul ettikten sonra, firma ile ticari ya da finansal ilişki içinde olması sorun oluşturmaz.

35. Bağımsız denetim ekibinin kendi arasında müzakere yapması, işletmede hile riskini azaltır.
36. Bağımsız denetim ekibinin kendi arasında müzakere yapması, işletmede hata riskini azaltır.
37. Hile kaynaklı riski, hata kaynaklı riske göre tespit etmek daha zordur.

3.4. Araştırmanın Hipotezleri

Muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluğunu belirlemeye yönelik yapılan bu araştırma, tanımlayıcı araştırma modeli ile hazırlanmıştır.

Çalışmada belirtilen amaçlar doğrultusunda elde edilen veriler geliştirilip, oluşturulan hipotezler şunlardır:

H1 = Bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H2= Bağımsız denetçilerin medeni durumlarına göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H3= Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H4= Bağımsız denetçilerin meslekte çalışma sürelerine göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H5= Bağımsız denetçilerin çalıştıkları illere göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

3.5. Araştırmanın Veri Analizinde Kullanılan Yöntem

Çalışmada elde edilen verilerin değerlendirilmesi aşamasında, SPSS 16.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılarak sonuçlara ulaşılmıştır. SPSS programı ile ulaşılan sonuçlar, Excel ve Word programlarına aktarılarak ilgili tablolar oluşturulmuştur.

Çalışmada, ankette yer alan her bir soru için ayrı ayrı frekans hesapları yapılmış, birinci ve ikinci bölümdeki sorular arasında çapraz tablo oluşturularak farklılıklar araştırılmaya çalışılmıştır. Bunlara ek olarak, hipotezlerin test edilmesi amacıyla t-testi (Independent-Samples T Test), tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testleri ve PostHoc testi uygulanarak veriler değerlendirilmiştir.

Verilerin analizinde 5'li likert ölçeği kullanılmış, ölçeğin değerlendirilmesi aşamasında ki dağılımlar ise şöyle sınıflandırılmıştır:

- 1- Kesinlikle Katılmıyorum
- 2- Katılmıyorum
- 3- Kararsızım
- 4- Katılıyorum
- 5- Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yorumlanıp analiz edilecektir.

3.6. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Bu bölümde öncelikle bağımsız denetçilerin demografik özellikleri sunulmuş ardından anket formunda yer alan sorulara verilen cevaplar ele alınarak analiz edilmiştir.

3.6.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi

Ankete katılan bağımsız denetçilerin cinsiyetleri, yaşları, medeni durumları, eğitim durumları ve çalışma sürelerini belirlemeye ilişkin sorulara verilen cevaplar ayrı ayrı tablolar halinde değerlendirilmiştir.

Tablo 3.1. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Kişi Sayısı	Dağılım % si
Kadın	19	26,4
Erkek	53	73,6
Toplam	72	100,0

Cinsiyet dağılımına göre bağımsız denetçilere bakıldığında, erkeklerin bayanlara oranla çok daha fazla oldukları görülmektedir. Bağımsız denetçilerin cinsiyet dağılımı incelendiğinde anket çalışmasının uygulandığı 72 bağımsız denetçiden 19'unun kadın 53'ünün erkek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yüzdeler dağılım içerisinde bakıldığı zaman ise kadınlar %26,4'lük bir oranla azınlıkta yer alırken, erkekler %73,6'lık bir oranla büyük çoğunlukta yer almaktadırlar.

Tablo 3.2. Bağımsız Denetçilerin Yaşlarına Göre Dağılımı

Yaş	Kişi Sayısı	Dağılım % si
26-31	4	5,6
32-37	15	20,8
38-43	17	23,6
44-49	20	27,8
50+	16	22,2
Toplam	72	100,0

Bağımsız denetçilerin yaşlarıyla ilgili tabloya bakıldığında, 26-31 yaş arası 4 kişi, 32-37 yaş arası 15, 38-43 yaş arası 17, 44-49 yaş arası 20 ve 50 üstü yaşlarda 16 kişinin bulunduğu tespit edilmiştir. Bu tabloda en fazla 44-49 yaş aralığında olan bağımsız denetçiler göze çarpmaktadır. Bu aralıktaki belirgin farkın muhtemelen 15 yıl mali müşavirlik görevini sürdürdükten sonra bağımsız denetçi olmaya hak kazanılmış olması önemli rol oynamaktadır.

Benzer şekilde bağımsız denetçilerin yaşlarına yüzdeler dağılım içerisinde bakıldığı zaman ise 26-31 yaş arası % 5,6, 32-37 yaş arası % 20,8, 38-43 yaş arası % 23,6, 44-

49 yaş arası % 27,8 ve 50 yaş üstü %22,2'lik bir oranla yaş dağılımı içerisinde yer almaktadırlar.

Tablo 3.3. Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Dağılımı

Medeni Durum	Kişi Sayısı	Dağılımın % si
Evli	63	87,5
Bekar	9	12,5
Toplam	72	100,0

Bağımsız denetçilerin medeni durumları ile ilgili tabloya bakıldığında, evli olan bağımsız denetçilerin büyük çoğunlukta olduğu görülmektedir. Evli olan bağımsız denetçilerin sayısı 63 iken bekar olan bağımsız denetçilerin sayısı 9 dur.

Benzer şekilde bağımsız denetçilerin medeni durumlarının yüzdelik dağılımına bakıldığında, evlilere % 87,5'lik bir oran düşerken bekar bağımsız denetçilere %12,5'lik bir oran düşmektedir.

Tablo 3.4. Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

Eğitim Durumu	Kişi Sayısı	Dağılımın % si
Lise	6	8,3
Lisans	56	77,8
Lisansüstü	10	13,9
Toplam	72	100,0

Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarının belirlenmesine ilişkin oluşturulan tabloya bakıldığında, lisansın ilk sırada yer aldığı görülmektedir. Genel dağılımlara göz atıldığında lise 6, lisans 56 ve lisansüstünü ise 10 kişinin tamamladığı görülmektedir.

Benzer şekilde bağımsız denetçilerin eğitim durumlarının yüzdelik dağılımına bakıldığında lise % 8,3, lisans %77,8 ve lisansüstü % 13,9'luk bir oranla dağılım içerisinde yerini almaktadırlar.

Tablo 3.5. Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetçi Olarak Meslekte Çalışma Süresine Göre Dağılımı

Bağımsız Denetçi Olarak Meslekte Çalışma Süresi	Kişi Sayısı	Dağılımın % si
0-3	47	65,3
4-7	18	25,0
8-11	3	4,2
12-15	1	1,4
16-19	2	2,8
20+	1	1,4
Toplam	72	100,0

Bağımsız denetçilerin bağımsız denetçi olarak meslekte çalışma süresinin belirlenmeye çalışıldığı bu tabloda, ağırlıklı olarak 0-3 yıl arası mesleklerini icra ettikleri görülmektedir. 0-3 yıl arasında çalışma süresinin yoğunluğu yine 15 yıl mali müşavirlik görevlerini tamamladıktan sonra doğrudan bağımsız denetçi belgesini alarak bağımsız denetçi sıfatını kazanmaları esas rolü oynamaktadır.

Çalışma sürelerinin genel dağılımına bakıldığında, 0-3 yıl arası 47, 4-7 yıl arası 18, 8-11 yıl arası 3, 12-15 yıl arası 1, 16-19 yıl arası 2 ve 20 ve üstü yıllarda da 1 kişi olmak üzere genel dağılım listelenmiştir.

Benzer şekilde bağımsız denetçilerin bağımsız denetçi olarak meslekte çalışma süresinin yüzdelerle dağılımı içerisinde yerine bakıldığında, 0-3 yıl arası % 65,3, 4-7 yıl arası % 25,0, 8-11 yıl arası % 4,2, 12-15 yıl arası % 1,4, 16-19 yıl arası % 2,8 ve 20 ve üstü yıllarda ise % 1,4'lük oranla dağılım içerisinde yer almaktadırlar.

Tablo 3.6. Bağımsız Denetçilerin Mali Müşavir Olarak Meslekte Çalışma Süresine Göre Dağılımı

Bağımsız Denetçilerin Mali Müşavir Olarak Meslekte Çalışma Süresi	Kişi Sayısı	Dağılımın % si
0-3	4	5,6
4-7	7	9,7
8-11	16	22,2
12-15	18	25,0
16-19	10	13,9
20+	17	23,6
Toplam	72	100,0

Bağımsız denetçilerin mali müşavir olarak meslekte çalışma süresinin belirlenmeye çalışıldığı bu tabloda, ağırlıklı olarak 12-15 yıl arası mesleklerini icra ettikleri görülmektedir.

Çalışma sürelerinin genel dağılımına bakıldığında, 0-3 yıl arası 4, 4-7 yıl arası 7, 8-11 yıl arası 16, 12-15 yıl arası 18, 16-19 yıl arası 10 ve 20 ve üstü yıllarda da 17 kişi olmak üzere genel dağılım listelenmiştir.

Benzer şekilde bağımsız denetçilerin mali müşavir olarak meslekte çalışma süresinin yüzdelik dağılımı içerisinde yerine bakıldığında, 0-3 yıl arası % 5,6, 4-7 yıl arası % 9,7, 8-11 yıl arası % 22,2, 12-15 yıl arası % 25,0, 16-19 yıl arası % 13,9 ve 20 ve üstü yıllarda ise % 23,6'lık bir oranla dağılım içerisinde yer almaktadırlar.

Tablo 3.7. Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları İllere Göre Dağılımları

Çalışılan İl	Kişi Sayısı	Dağılım % si
Ağrı	4	5,6
Ardahan	5	6,9
Erzurum	45	62,5
İğdır	9	12,5
Kars	9	12,5
Toplam	72	100,0

Bağımsız denetçilerin çalıştıkları illeri konu alan bu tabloya bakıldığında, en büyük paya Erzurum ilinin sahip olduğu görülmektedir. Erzurum ilindeki bu yoğunluğun sebebi ise büyük şehir olmasından kaynaklı bir durum olduğu ifade edilebilir.

Bağımsız denetçilerin çalıştıkları illere göre kişi sayılarına bakıldığında, Ağrı 4, Ardahan 5, Erzurum 45, Iğdır 9 ve Kars 9 olmak üzere toplamda çalışmanın uygulanabildiği 72 bağımsız denetçi vardır.

Benzer şekilde, bağımsız denetçilerin çalıştıkları illerin yüzdelik dağılımı içerisindeki yeri ise, Ağrı % 5,6, Ardahan % 6,9, Erzurum % 62,5, Iğdır ve Kars % 12,5'lik bir orana sahiptir.

3.6.2. Anket Sorularının Değerlendirilmesi

Çalışmadaki sorular genel dağılıma göre gruplandırılıp incelenecektir. Soruların genel dağılımı ise şöyledir:

1. 1-5 arası sorular, muhasebe hata ve hileleri karşısında bağımsız denetimin görev ve sorumluluklarını içermektedir.
2. 6-15 arası sorular, muhasebe hata ve hileleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluğu yönetim ve müşterilerle ortaklaşa paylaşımlarına ilişkin yargıları içermektedir.
3. 16-22 arası sorular, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında kullanılan yöntemlere ilişkin yargıları içermektedir.
4. 23-28 arası sorular, muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesi amacıyla bağımsız denetim ile iç denetim çalışmalarının birlikte yürütülmesinin faydalarına ilişkin yargıları içermektedir.
5. 29-34 arası sorular, bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmelere karşı nasıl bir tutum sergilemeleri gerektiğine ilişkin yargıları içermektedir.
6. 35-37 arası sorular, muhasebe hata ve hileleri ile bağımsız denetim arasındaki ilişki ile alakalı yargıları içermektedir.

Tablo 3.8. Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısında Bağımsız Denetçilere Düşen Sorumlulukların Belirlenmesine İlişkin Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

	Kesinlikle katılmıyorum (1)	Katılmıyorum (2)	Kararsızım (3)	Katlıyorum (4)	Kesinlikle katlıyorum (5)
1.Bağımsız denetimin hilelerin bulunması ve raporlanması konusundaki sorumluluğu, “makul güvence vermek” çerçevesinde sınırlı bir sorumluluk olarak görülmelidir.	9 (12,5)	6 (8,3)	3 (4,2)	32 (44,4)	22 (30,6)
2.Bağımsız denetçilerin hilelerin bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır.	21 (29,2)	28 (38,9)	7 (9,7)	10 (13,9)	6 (8,3)
3.Bağımsız denetçilerin hataların bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır.	21 (29,2)	34 (47,2)	7 (9,7)	5 (6,9)	5 (6,9)
4.Mesleki şüphecilik, bağımsız denetimin vazgeçilmez unsurudur.	5 (6,9)	4 (5,6)	6 (8,3)	39 (54,2)	18 (25,0)
5. Bağımsız denetçinin görevi makul güveni yakalamaktır. Hile veya hatalardan kaynaklanan yanlışlıkları yok etmek değildir.	2 (2,8)	12 (16,7)	7 (9,7)	32 (44,4)	19 (26,4)
6. Temel denetim amacı doğrultusunda bağımsız denetim sadece önemli yanlışlıklardan yönetim ile ortaklaşa sorumlu tutulmalıdır.	3 (4,2)	8 (11,1)	8 (11,1)	38 (52,8)	15 (20,8)
7.Bütün ana kütleyle denetleyebilecek bilgisayar destekli denetim sistemlerine geçilmesi durumunda sorumluluk yönetim ile paylaşılmalıdır.	2 (2,8)	3 (4,2)	4 (5,6)	47 (65,3)	16 (22,2)
8.Sorumluluk, hileyle ilgili taraflar (yönetim, iç denetim birimi, yolsuzluk incelemecileri, adli muhasebeciler ve denetleyici-düzenleyici kuruluşlar) arasında paylaşılmalıdır.	3 (4,2)	6 (8,3)	4 (5,6)	43 (59,7)	16 (22,2)
9.Temel denetim amacı, hilelerin bulunması sorumluluğunu çoğunlukla içermediğinden bu sorumluluk	3	21	9	30	9

tamamen ynetime ait olmalıdır.	(4,2)	(29,2)	(12,5)	(41,7)	(12,5)
10.Bağımsız denetçi hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.	5 (6,9)	3 (4,2)	3 (4,2)	45 (62,5)	16 (22,2)
11.Bağımsız denetçi hataya ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.	4 (5,6)	5 (6,9)	2 (2,8)	43 (59,7)	18 (25,0)
12.Hile yapmak isteyen çalışanlar veya yöneticiler için denetim sıklığı ne oranda artarsa artsın hile eyleminin oluşması kaçınılmazdır.	6 (8,3)	14 (19,4)	9 (12,5)	29 (40,3)	14 (19,4)
13. Bağımsız denetçinin yöneticiler tarafından yapılan hileleri tespit etmesi daha zordur.	4 (5,6)	8 (11,1)	7 (9,7)	31 (43,1)	22 (30,6)
14. Bağımsız denetçinin çıkar çatışmasını tespit etmesi halinde, alınacak önlemleri yöneticilerle paylaşması gerekir.	4 (5,6)	2 (2,8)	4 (5,6)	37 (51,4)	25 (34,7)
15.Bağımsız denetçiler denetim yaptıklarında fiktif satışlar varsa göz ardı edilmemesine dikkat etmelidirler.	1 (1,4)	3 (4,2)	4 (5,6)	35 (48,6)	29 (40,3)
16.Bağımsız denetçilerin hile kaynaklı riskleri ortaya çıkarıcı yöntemleri kullanmaları gereklidir.	1 (1,4)	2 (2,8)	7 (9,7)	39 (54,2)	23 (31,9)
17.Bağımsız denetçilerin hata kaynaklı riskleri ortaya çıkarıcı yöntemleri kullanmaları gereklidir.	1 (1,4)	3 (4,2)	9 (12,5)	35 (48,6)	24 (32,3)
18.Finansal tablo hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır.	2 (2,8)	8 (11,1)	8 (11,1)	36 (50,0)	18 (25,0)
19.Bağımsız denetçi hile kaynaklı riskleri değerlendirirken objektif kriterlerden başka kriterleri de dikkate almalıdır.	0 (0)	3 (4,2)	9 (12,5)	43 (59,7)	17 (23,6)
20.Bağımsız denetçiler tüm yolsuzluk ihbarlarını ciddiye alıp değerlendirmelidirler.	2 (2,8)	5 (6,9)	4 (5,6)	34 (47,2)	27 (37,5)
21.Varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır.	1 (1,4)	5 (6,9)	8 (11,1)	36 (50,0)	22 (20,6)
22. Bağımsız denetçiler işletmenin mali durum tablosunun doğruluğundan emin olmak için hesap kalemlerini ayrıntılı bir şekilde analiz etmelidirler.	1 (1,4)	1 (1,4)	4 (5,6)	38 (52,8)	28 (38,9)
23. Bağımsız denetçiler hile risklerine karşı, iç denetimden uygun gördüğü kişileri sorgulamalıdır.	2 (2,8)	6 (8,3)	5 (6,9)	41 (56,9)	18 (25,0)
24. Bağımsız denetçiler hata risklerine karşı, iç denetimden uygun gördüğü kişileri sorgulamalıdır.	2 (2,8)	6 (8,3)	8 (11,1)	47 (65,3)	9 (12,5)

25. Bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına katkısı sınırlı olduğundan dolayı oluşacak hilelerden sorumlu tutulmamalıdır.	4 (5,6)	8 (11,1)	13 (18,1)	33 (45,8)	14 (19,4)
26. İç denetim çalışmalarının bağımsız denetim çalışmalarına yararlı bir temel oluşturabilmesi için iç denetim birimi uzmanlaşmalı ve idarî özerkliği güvence altına alınmalıdır.	2 (2,8)	2 (2,8)	8 (11,1)	45 (62,5)	15 (20,8)
27. Bağımsız denetçiler hile denetimi yaparken firmanın iç denetim elemanları ile şüphelerini paylaşmalıdırlar.	4 (5,6)	7 (9,7)	9 (12,5)	36 (50,0)	16 (22,2)
28. Bağımsız denetçiler hata denetimi yaparken firmanın iç denetim elemanları ile şüphelerini paylaşmalıdırlar.	4 (5,6)	6 (8,3)	8 (11,1)	38 (52,8)	16 (21,3)
29. Bağımsız denetçiler denetimlerini yaptıkları şirketlerde tarafsızlığını korumalıdırlar.	1 (1,4)	1 (1,4)	5 (6,9)	22 (30,6)	43 (59,7)
30. Şirketlerin denetimi sonrası ortaya çıkan hilelerde bağımsız denetçilerin ihmali söz konusu olabilmektedir.	4 (5,6)	13 (18,1)	14 (19,4)	32 (44,4)	9 (12,5)
31. Bağımsız denetçi aksini düşünmesini gerektirecek belirti olmadığı sürece kayıt ve belgeleri doğru kabul etmek zorundadır.	1 (1,4)	13 (18,1)	3 (4,2)	33 (45,8)	22 (30,6)
32. Denetim yaklaşımı, gelişmelere göre cari yıl içerisinde değiştirilmelidir.	2 (2,8)	7 (9,7)	3 (4,2)	38 (52,8)	22 (30,6)
33. Bağımsız denetçinin çıkarları çatışan iki ayrı firmaya hizmet vermesinde sakınca yoktur.	27 (37,5)	19 (26,4)	9 (12,5)	14 (19,4)	3 (4,2)
34. Bağımsız denetçinin denetim işini kabul ettikten sonra, firma ile ticari ya da finansal ilişki içinde olması sorun oluşturmaz.	27 (37,5)	25 (34,7)	6 (8,3)	11 (15,3)	3 (4,2)
35. Bağımsız denetim ekibinin kendi arasında müzakere yapması, işletmede hile riskini azaltır.	1 (1,4)	9 (12,5)	9 (12,5)	42 (58,3)	11 (15,3)
36. Bağımsız denetim ekibinin kendi arasında müzakere yapması, işletmede hata riskini azaltır.	3 (4,2)	7 (9,7)	10 (13,9)	41 (56,9)	11 (15,3)
37. Hile kaynaklı riski, hata kaynaklı riske göre tespit etmek daha zordur.	2 (2,8)	1 (1,4)	7 (9,7)	28 (38,9)	34 (47,2)

Muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilere düşen sorumlulukları tespit etmek amacıyla oluşturulan yargıların genel dağılım grubu içerisindeki sınıflandırılmalarına göre verilen cevaplar şöyle özetlenebilir:

1. (1-5 arası yargılar), muhasebe hata ve hileleri karşısında bağımsız denetimin görev ve sorumluluklarını içeren yargılara ilişkin verilen cevapların genel ortalamasına bakıldığında, bağımsız denetçilerce ağırlıklı olarak tercih edilen cevabın % 32 oranında katılıyorum cevabı olduğu tablodan görülmektedir.

Yargılara verilen cevaplara ayrıntılı bir şekilde bakıldığında, hata ve hilelerin bulunması sorumluluğunun bağımsız denetçilerce sınırlı bir sorumluluk olarak görüldüğü, hata ve hilelerin bulunması konusundaki sorumluluk düzeyinin denetim ücretine bağlı olmadığı, bağımsız denetçilerin asıl görevlerinin makul güveni yakalamak olduğunu hata ve hilelerden kaynaklanan yanlışlıklar olmadığına tablodan çıkarılan sonuçlarla ulaşmak mümkündür.

2. (6-15 arası yargılar), muhasebe hata ve hileleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluğu yönetim ve müşterilerle ortaklaşa paylaşmalarına ilişkin yargılara verilen cevapların genel ortalamasına bakıldığında, bağımsız denetçilerce ağırlıklı olarak tercih edilen cevabın % 52 oranında katılıyorum cevabı olduğu tablodan görülmektedir.

Yargılara verilen cevaplara ayrıntılı bir şekilde bakıldığında, hata ve hilelerin bulunması konusundaki sorumluluğun yöneticilerle paylaşılması gerektiği, bağımsız denetçilerin hata ve hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmaları gerektiği ve temel denetim amacı doğrultusunda hilelerin bulunması sorumluluğunun tamamen yöneticilere ait olmadığına ilişkin yorumlara tablodan çıkarılan sonuçlarla ulaşmak mümkündür.

3. (16-22 arası yargılar), hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında kullanılan yöntemlere ilişkin yargılara verilen cevapların genel ortalamasına bakıldığında, bağımsız denetçilerce ağırlıklı olarak tercih edilen cevabın % 50 oranında katılıyorum cevabı olduğu tablodan görülmektedir.

Yargılara verilen cevaplara ayrıntılı bir şekilde bakıldığında, bağımsız denetçilerin hata ve hile kaynaklı riskleri ortaya çıkarıcı yöntemleri kullanmaları gerektiği, finansal tablo ve varlıkların kötüye kullanılması hilelerinde bağımsız denetimin etkili araç olarak kullanılması gerektiği, bağımsız denetçilerce yolsuzluk ihbarlarının değerlendirilmesi gerektiği ve bağımsız denetçilerin hile denetimi yaparken objektif

kriterler dışında diğerkriterlerin de göz ardı edilmemesi gerektiğine ilişkin yorumlara tablodan çıkarılan sonuçlarla ulaşmak mümkündür.

4. (23-28 arası yargılar), muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesi amacıyla bağımsız denetim ile iç denetim çalışmalarının birlikte yürütülmesinin faydalarına ilişkin yargılara verilen cevapların genel ortalamasına bakıldığında, bağımsız denetçilerce ağırlıklı olarak tercih edilen cevabın % 55 oranında katılıyorum cevabı olduğu tablodan görülmektedir.

Yargılara verilen cevaplara ayrıntılı bir şekilde bakıldığında, bağımsız denetçilerin hata ve hile risklerine karşı iç denetimden uygun gördükleri kişileri sorgulamaları gerektiği, bağımsız denetçilerin hata ve hile denetimi yaparken firmanın iç denetim elemanları ile şüphelerini paylaşmaları gerektiği ve bağımsız denetimin firmanın iç denetimine katkısı sınırlı olduğundan oluşacak hilelerden sorumlu tutulmamaları gerektiğine ilişkin yorumlara tablodan çıkarılan sonuçlarla ulaşmak mümkündür.

5. (29-34 arası yargılar), bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmelere karşı nasıl bir tutum sergilemeleri gerektiğine ilişkin yargılara verilen cevapların genel ortalamasına bakıldığında, bağımsız denetçilerce ağırlıklı olarak tercih edilen cevabın % 35 oranında katılıyorum cevabı olduğu tablodan görülmektedir.

Yargılara verilen cevaplara ayrıntılı bir şekilde bakıldığında, bağımsız denetçilerin denetimini yaptıkları şirketlerde tarafsızlıklarını korumaları gerektiği, denetimlerde yaşanan aksaklıklarda bağımsız denetçilerin ihmallerinin söz konusu olduğu, denetim yaklaşımının cari yıl içerisinde değiştirilmesi gerektiği, bağımsız denetimin çıkarları çatışan iki ayrı firmaya hizmet vermesinde sakınca olduğu ve bağımsız denetçinin firma ile ticari ilişkide bulunmasının sorun arz edeceğine ilişkin yorumlara tablodan çıkarılan sonuçlarla ulaşmak mümkündür.

6. 35-37 arası sorular, muhasebe hata ve hileleri ile bağımsız denetim arasındaki ilişki ile alakalı yargılara verilen cevapların genel ortalamasına bakıldığında, bağımsız denetçilerce ağırlıklı olarak tercih edilen cevabın % 50 oranında katılıyorum cevabı olduğu tablodan görülmektedir.

Yargılara verilen cevaplara ayrıntılı bir şekilde bakıldığında, bağımsız denetim ekibinin kendi aralarında müzakere yapmaları hata ve hile risklerini azalttığını ve hile kaynaklı riskin hata kaynaklı riske göre tespit edilmesinin çok daha zor olduğuna tablodan çıkarılan sonuçlarla ulaşmak mümkündür.

3.7. Faktör Analizi

Muhasebede yapılan hata ve hileler karşısında bağımsız denetçilere düşen sorumlulukları ölçmek amacıyla 16 maddeli ölçeğe faktör analizi uygulanmıştır. Faktör analizi uygulanırken faktör sayısının tespitinde öz değeri 1'den büyük olanlar tercih edilmiştir. Ayrıca herhangi bir maddenin bir faktöre boyutlanabilmesi için ilgili faktör ile en az 0,320 düzeyinde korelasyona sahip olmasına (Hair vd., 2010:117), bir faktörün en az 3 maddeden oluşmasına (Şencan, 2005:362), Binişik madde durumunda iki faktör arasındaki korelasyon farkının en az 0,100 düzeyinde olmasına (Tavşancıl, 2002:50; Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk 2012:233) ve Varimax dönüşümü uygulanmasına karar verilmiştir. Bu dört faktör boyutu, toplam varyansın %58,47'sini açıkladığı görülmüştür. Analizde KMO örneklem yeterliliği ölçüsü %72,8 olarak hesaplanmış olup; Bartlett Küresellik testi 0,000 düzeyinde (X^2 : 2,40553, sd: 66, $p < ,0001$) anlamlıdır. Bu iki ölçüt, veri setinin faktör analizine uygun olduğunu ve maddeler arasında anlamlı korelasyonlar olduğunu göstermekte, dolayısıyla veri setinin faktör analizine uygunluğuna da bir kanıt oluşturmaktadır (Kalaycı, 2006:327; Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2010:208).

Tablo 3.9. Bağımsız Denetçilerin Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarını belirlemeye İlişkin Faktör Analizleri

Faktörler	Faktör Yükleri	Öz Değer	Açıklanan Varyans %	Toplam Varyans %
Faktör 1: Bağımsız denetçinin görev ve sorumluluğu ve bu sorumluluğun yöneticilerle paylaşılması		3,678	22,985	22.985
13. Bağımsız denetçinin yöneticiler tarafından yapılan hileleri tespit etmesi daha zordur	.815			
14. Bağımsız denetçinin çıkar çatışmasını tespit etmesi halinde, alınacak önlemleri yöneticilerle paylaşması gerekir	.722			
1.Bağımsız denetimin hilelerin bulunması ve raporlanması konusundaki sorumluluğu, “makul güvence vermek” çerçevesinde sınırlı bir sorumluluk olarak görülmelidir	.707			
4.Mesleki şüphecilik, bağımsız denetimin vazgeçilmez unsurudur.	.608			
10.Bağımsız denetçi hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.	.574			
Cronbach Alfa Katsayısı= .749				
Faktör 2: Denetim ücreti ve bağımsız denetçinin firma ilişkileri		2,462	15,388	38.368
34. Bağımsız denetçinin denetim işini kabul ettikten sonra, firma ile ticari ya da finansal ilişki içinde olması sorun oluşturmaz.	.812			
2.Bağımsız denetçilerin hilelerin bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır.	.793			
3.Bağımsız denetçilerin hataların bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır	.706			
33. Bağımsız denetçinin çıkarları çatışan iki ayrı firmaya hizmet vermesinde sakınca yoktur..	.608			
Cronbach Alfa Katsayısı= .736				
Faktör 3 : Hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin etkinliği ve hesap kalemlerinin doğru şekilde analiz edilmesi		1,744	10,898	49.271
21.Varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır.	.845			
18.Finansal tablo hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır.	.834			
22. Bağımsız denetçiler işletmenin mali durum tablosunun doğruluğundan emin olmak için hesap kalemlerini ayrıntılı bir şekilde analiz etmelidirler.	.585			
Cronbach Alfa Katsayısı= .765				
Faktör 4: Bağımsız denetimin kusuru ve iç denetim çalışmalarının faydası		1,472	9,199	58.47
30. Şirketlerin denetimi sonrası ortaya çıkan hilelerde bağımsız denetçilerin ihmali söz konusu olabilmektedir.	.747			
31. Bağımsız denetçi aksini düşünmesini gerektirecek belirti olmadığı sürece kayıt ve belgeleri doğru kabul etmek zorundadır.	.709			
26. İç denetim çalışmalarının bağımsız denetim çalışmalarına yararlı bir temel oluşturabilmesi için iç denetim birimi uzmanlaşmalı ve idarî özerkliği güvence altına alınmalıdır	.619			
25. Bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına katkısı sınırlı olduğundan dolayı oluşacak hilelerden sorumlu tutulmamalıdır.	.583			
Cronbach Alfa Katsayısı= .652				
Tüm Değişkenler için Cronbach Alfa Katsayısı				,747

Yapılan faktör analizi sonucunda ölçeğin bir bütün olarak güvenilirlik katsayısı Alfa 0,747'dir. Bu değerler ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir (Kalaycı, 2006:405).

İlk faktör, toplam varyansın %22,985'ini açıklamakta ve 5 maddeden oluşmaktadır. Faktörde “Bağımsız denetçinin yöneticiler tarafından yapılan hileleri tespit etmesi daha zordur”, “Bağımsız denetçinin çıkar çatışmasını tespit etmesi halinde, alınacak önlemleri yöneticilerle paylaşması gerekir”, “Bağımsız denetimin hilelerin bulunması ve raporlanması konusundaki sorumluluğu, “makul güvence vermek” çerçevesinde sınırlı bir sorumluluk olarak görülmelidir”, “Mesleki şüphecilik, bağımsız denetimin vazgeçilmez unsurudur” ve “Bağımsız denetçi hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır” maddeleri bir araya getirilmiştir. Bu maddelerin bir araya gelmesiyle oluşan bu faktöre “Bağımsız denetçinin görev ve sorumluluğu ve bu sorumluluğun yöneticilerle paylaşılması ”adı verilmiştir.

2. faktör, toplam varyansın % 15,38'ini açıklamakta ve 4 maddeden oluşmaktadır. Faktörde, “Bağımsız denetçinin denetim işini kabul ettikten sonra, firma ile ticari ya da finansal ilişki içinde olması sorun oluşturmaz”, “Bağımsız denetçilerin hilelerin bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır”, “Bağımsız denetçilerin hataların bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır” ve “Bağımsız denetçinin çıkarları çatışan iki ayrı firmaya hizmet vermesinde sakınca yoktur” maddeleri bir araya getirilmiştir. Bu maddelerin bir araya gelmesiyle oluşan bu faktöre “Denetim ücreti ve bağımsız denetçinin firma ilişkileri” adı verilmiştir.

3. faktör, toplam varyansın % 10,89'unu açıklamakta ve 3 maddeden oluşmaktadır. Faktörde, “Varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır”, “Finansal tablo hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır” ve “Bağımsız denetçiler işletmenin mali durum tablosunun doğruluğundan emin olmak için hesap kalemlerini ayrıntılı bir şekilde analiz etmelidirler” maddeleri bir araya getirilmiştir. Bu maddelerin bir araya gelmesiyle oluşan bu faktöre “Hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin etkinliği ve hesap kalemlerinin doğru şekilde analiz edilmesi” adı verilmiştir.

4. faktör, toplam varyansın % 9,19'unu açıklamakta ve 4 maddeden oluşmaktadır. Faktörde, “Şirketlerin denetimi sonrası ortaya çıkan hilelerde bağımsız denetçilerin ihmali söz konusu olabilmektedir”, “Bağımsız denetçi aksini düşünmesini gerektirecek belirti olmadığı sürece kayıt ve belgeleri doğru kabul etmek zorundadır”, “İç denetim çalışmalarının bağımsız denetim çalışmalarına yararlı bir temel oluşturabilmesi için iç denetim birimi uzmanlaşmalı ve idarî özerkliği güvence altına alınmalıdır” ve “Bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına katkısı sınırlı olduğundan dolayı oluşacak hilelerden sorumlu tutulmamalıdır” maddeleri bir araya getirilmiştir. Bu maddelerin bir araya gelmesiyle oluşan bu faktöre “ Bağımsız denetimin kusuru ve iç denetim çalışmalarının faydası” adı verilmiştir.

3.8. Farklılık Testleri

Hipotezlerin test edilebilmesi için bağımsız denetçilerin demografik özellikleri olarak cinsiyet, medeni durum, eğitim, meslekte çalışma süreleri ve çalıştıkları illere göre ayrı ayrı tablolar halinde ele alınmıştır.

3.8.1. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetleri ile Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi

Ankete katılan bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısındaki sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeylerinde herhangi bir farklılığın olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi (Independent-Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bulgular şöyledir:

H1 = Bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.10. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Farklılık Testi

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Std. Sapma	t-değeri	p-değeri
1	Kadın	19	3,73	0,98253759	.913	.364
	Erkek	53	3,92	0,72040547		
2	Kadın	19	1,93	0,70633102	1,926	.050
	Erkek	53	2,33	0,95774287		
3	Kadın	19	3,63	0,97432938	2,914	.005
	Erkek	53	4,18	0,58677023		
4	Kadın	19	3,74	0,70942898	.278	.782
	Erkek	52	3,68	0,73283526		

Analiz sonuçlarına göre birinci ve dördüncü faktörler ile cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı farklılığın olmadığı ortaya çıkmıştır ($p > 0,05$). Ancak ikinci faktörün cinsiyet değişkenine göre fazla değişmediği görülmektedir. Buna karşın erkek katılımcıların kadın katılımcılara nispeten ikinci faktörü algılamalarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan bağımsız çift örneklem T-testi analizi sonucunda cinsiyetin ikinci faktörünü algılamada farklılık yaratan bir değişken olduğunu ortaya koymuştur ($p < 0,05$) üçüncü faktörün cinsiyet değişkenine göre fazla değişmediği görülmektedir. Buna karşın erkek katılımcıların kadın katılımcılara nispeten üçüncü faktörü algılamalarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan bağımsız çift örneklem T-testi analizi sonucunda cinsiyetin üçüncü faktörü algılamada farklılık yaratan bir değişken olduğu tespit edilmiştir ($p < 0,05$).

3.8.2. Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi

Ankete katılan bağımsız denetçilerin medeni durumlarına göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısındaki sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeylerinde herhangi bir farklılığın olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi analizi sonucu elde edilen bulgular şöyledir:

H₂ = Bağımsız denetçilerin medeni durumlarına göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.11. Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Farklılık Testleri

Faktörler	Medeni durum	N	Ortalama	Std. Sapma	t-değeri	p-değeri
1	Evli	62	3,88	0,76937687	.210	.834
	Bekar	10	3,82	0,9863513		
2	Evli	62	2,20	0,92010457	.569	.571
	Bekar	10	2,38	0,8759915		
3	Evli	62	4,05	0,70438012	.473	.688
	Bekar	10	3,93	0,99132036		
4	Evli	61	3,62	0,72544032	2,328	.023
	Bekar	10	4,18	0,50069396		

Analiz sonuçlarına göre birinci, ikinci ve üçüncü faktörler ile medeni duruma göre istatistiksel olarak anlamlı farklılığın olmadığı ortaya çıkmıştır ($p > 0,05$). Ancak dördüncü faktörün medeni durum değişkenine göre fazla değişmediği görülmektedir. Buna karşın bekar katılımcıların evli katılımcılara nispeten ikinci faktörü algılamalarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan bağımsız çift örneklem T-testi analizi sonucunda medeni durum dördüncü faktörünü algılamada farklılık yaratan bir değişken olduğunu ortaya koymuştur ($p < 0,05$).

3.8.3. Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi

Ankete katılan bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısındaki sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeylerinde herhangi bir farklılığın olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi analizi sonucu elde edilen bulgular şöyledir:

H₃ = Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.12. Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Farklılık Testleri

Faktörler	Eğitim durumu	N	Ortalama	Std. Sapma	F	p-değeri
1	Lise	6	3,167	1,16218	2,707	.047
	Lisans	56	3,943	0,76820		
	Lisansüstü	10	3,885	0,51812		
2	Lise	6	2,115	1,23491	.266	.619
	Lisans	56	2,205	0,87009		
	Lisansüstü	10	2,15	1,00139		
3	Lise	6	4,111	0,72008	.439	.733
	Lisans	56	4,065	0,74242		
	Lisansüstü	10	3,833	0,80508		
4	Lise	6	3,417	0,93095	.514	.601
	Lisans	56	3,732	0,73575		
	Lisansüstü	10	4	0,51438		

Tek yönlü Anova analizi sonucunda katılımcıların faktör 2, faktör 3 ve faktör 4 faktörlerini algılamalarının Eğitim durumu değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Ancak katılımcıların faktör 1 algılamalarının eğitim durumu değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu tespit edilmiştir ($p<0,05$). Bunun üzerine farklılıkların hangi eğitim kategorilerinde olduğunun anlaşılması için PostHoc testleri yapılmıştır. Levene test istatistiği göz önünde bulundurularak, varyansların homojen olduğu anlaşılmış ($p>0,05$) ve bu sebeple farklılıklar Scheffe analizi sonucuna göre yorumlanmıştır. Bunun üzerine, lise ile lisans katılımcılar arasında faktör 1 algılanması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir ($p<0,05$).

3.8.4. Bağımsız Denetçilerin Meslekte Çalışma Sürelerine Göre Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi

Ankete katılan bağımsız denetçilerin meslekte çalışma sürelerine göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısındaki sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeylerinde herhangi bir farklılığın olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi (Independent-Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bulgular şöyledir:

H4= Bağımsız denetçilerin meslekte çalışma sürelerine göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.13. Bağımsız Denetçilerin Meslekte Çalışma Sürelerine Göre Farklılık Analizi

Faktörler	Meslekte Çalışma Süresi	N	Ortalama	Std. Sapma	F	p- değeri
1	0-3	4	4,1	0,41633	.663	.653
	4-7	7	3,971	0,81182		
	8-11	16	3,963	0,53774		
	12-15	18	3,811	0,94675		
	16-19	10	4,1	0,70711		
	20+	17	3,612	0,94199		
2	0-3	4	2,375	0,32275	2,701	.028
	4-7	7	2,536	0,92903		
	8-11	16	1,734	0,55128		
	12-15	18	2,458	0,94422		
	16-19	10	1,725	0,81181		
	20+	17	2,559	1,05152		
3	0-3	4	4,083	0,16667	.727	.606
	4-7	7	4,524	0,32530		
	8-11	16	3,896	0,69622		
	12-15	18	4,019	1,02563		
	16-19	10	4,033	0,61764		
	20+	17	3,98	0,70189		
4	0-3	4	3,625	0,85391	1,38	.241
	4-7	7	4	0,47871		
	8-11	16	3,766	0,64852		
	12-15	18	3,528	0,78539		
	16-19	10	4,075	0,61294		
	20+	16	3,469	0,78462		

Tek yönlü Anova analizi sonucunda katılımcıların faktör 1, faktör 3 ve faktör 4 faktörlerini algılamalarının mali müşavir olarak meslekte çalışma süresi değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Ancak katılımcıların faktör 2 algılamalarının mali müşavir olarak meslekte çalışma süresi değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu tespit edilmiştir ($p<0,05$). Bunun üzerine farklılıkların hangi mali müşavir olarak meslekte çalışma süresi kategorilerinde olduğunun anlaşılması için PostHoc testleri yapılmıştır. Levene test istatistiği göz önünde bulundurularak, varyansların homojen olduğu anlaşılmış ($p<0,05$) ve bu sebeple farklılıklar Tamhane's T2 analizi sonucuna göre yorumlanmıştır. Bunun üzerine, bütün katılımcılar arasında faktör 2 algılanması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir ($p<0,05$).

3.8.5. Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları İllere Göre Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi

Ankete katılan bağımsız denetçilerin çalıştıkları illere göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısındaki sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeylerinde herhangi bir farklılığın olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi (Independent-Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bulgular şöyledir:

H5= Bağımsız denetçilerin çalıştıkları illere göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.14. Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları İllere Göre Farklılık Testi

Faktörler	Çalıştığı İl	N	Ortalama	Std. Sapma	F	p-değeri
1	Ağrı	4	#####	0,41231	1,713	.158
	Ardahan	5	3,16	1,53232		
	Erzurum	45	3,911	0,76700		
	Iğdır	9	4,2	0,44721		
	Kars	9	3,644	0,64636		
2	Ağrı	4	1,813	0,55434	3,213	.016
	Ardahan	5	2,05	0,57009		
	Erzurum	45	2,494	0,92701		
	Iğdır	9	1,722	0,96375		
	Kars	9	1,639	0,48591		
3	Ağrı	4	4,583	0,31914	1,033	.433
	Ardahan	5	3,733	1,23378		
	Erzurum	45	4,059	0,73267		
	Iğdır	9	3,815	0,76578		
	Kars	9	4,074	0,54716		
4	Ağrı	4	3,625	0,85391	1,83	.134
	Ardahan	5	4	0,47871		
	Erzurum	45	3,766	0,64852		
	Iğdır	9	3,528	0,78539		
	Kars	9	4,075	0,61294		

Tek yönlü Anova analizi sonucunda katılımcıların faktör 1, faktör 3 ve faktör 4 faktörlerini algılamalarının çalıştığınız il değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Ancak katılımcıların faktör 2 algılamalarının çalıştığı il ile göre istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu tespit edilmiştir ($p<0,05$). Bunun üzerine farklılıkların hangi il kategorilerinde olduğunun anlaşılması için PostHoc testleri yapılmıştır. Levene test istatistiği göz önünde bulundurularak, varyansların homojen olduğu anlaşılmış ($p<0,05$) ve bu sebeple farklılıklar Tamhane's T2 analizi sonucuna göre yorumlanmıştır. Bunun üzerine, Erzurum ile Kars arasında faktör 2 algılanması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir ($p<0,05$).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Globalleşen dünyada her geçen gün daha fazla büyümenin ve gelişmenin süreklilik arz etmesi ile artan firma ve çalışan sayılarının yanı sıra denetim eksikliğinin ve yetersizliğinin de arttığı muhasebede yaşanan skandallardan ve yolsuzluklardan anlaşılmaktadır.

Muhasebenin temel kavramlarının ihmal edilmesi sonucu yapılan hata ve hile eylemleri, mikro ve makro düzeyde ilgili tarafları ekonomik sıkıntılar ile karşı karşıya bırakmaktadır. Muhasebe hatası, Kanunlara, Yönetmeliklere ya da Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri gibi çeşitli yasal mevzuatlara aykırı, ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranış eylemleri olarak tanımlanırken (Güvenç, 2009:20), muhasebe hilesi, kişinin içinde bulunduğu işletmenin varlık ve kaynaklarını kasıtlı bir şekilde uygun olmayan fiil ve davranışlar sonucu haksız kazanç sağlaması şeklinde tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2009:230). Bu bağlamda muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında sorumlulukların paylaşıldığı birçok grup (yöneticiler, çalışanlar, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler vb.) bulunmaktadır.

Çalışmada esas alınan grup ise bağımsız denetçilerdir. Muhasebe hata ve hileleri karşısında bağımsız denetçilere önemli sorumluluklar düşerken bağımsız denetçiler tarafından bu sorumluluklar bazen ihmal edilebilmektedir. Bu kapsamda, çalışmada, muhasebede yapılan hile ve hata eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluk düzeyleri konusunda teorik açıklamalarda bulunulmuş ardından bağımsız denetçiler üzerinde bir anket uygulaması gerçekleştirilerek ankete katılan bağımsız denetçilerin, muhasebede yapılan hile ve hata eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın sonucunda, muhasebede yapılan hata ve hilelerin bulunması konusundaki sorumluluğun bağımsız denetçilerce sınırlı bir sorumluluk olarak görüldüğü, hata ve hilelerin bulunması konusundaki sorumluluk düzeyinin denetim ücretine bağlı olmadığı, bağımsız denetçilerin asıl görevlerinin makul güveni yakalamak olduğunu hata ve hilelerden kaynaklanan yanlışlıklar olmadığı bağımsız denetçilerce kabul edilmiştir.

Buna ek olarak, muhasebede yapılan hata ve hilelerin bulunması konusundaki sorumluluğun yöneticilerle paylaşılması gerektiği, bağımsız denetçilerin hata ve hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmaları gerektiği ve temel denetim amacı doğrultusunda hilelerin bulunması sorumluluğunun tamamen yöneticilere ait olmadığı bağımsız denetçilerce kabul edilmiştir.

Ayrıca, bağımsız denetçilerin hata ve hile risklerine karşı iç denetimden uygun gördükleri kişileri sorgulamaları gerektiği, bağımsız denetçilerin hata ve hile denetimi yaparken firmanın iç denetim elemanları ile şüphelerini paylaşmaları gerektiği ve bağımsız denetimin firmanın iç denetimine katkısı sınırlı olduğundan oluşacak hilelerden sorumlu tutulmamaları gerektiği sonucuna bağımsız denetçilerin cevapları doğrultusunda ulaşılabilmektedir.

Son olarak, hata ve hile eylemlerinin önlenmesi ve açığa çıkarılabilmesi için bağımsız denetçilerce denetimi yapılan şirketlerde tarafsızlığın korunması gerektiği, denetimi yapılan firma ile ticari ya da finansal açıdan etkileşimde bulunulmaması gerektiği, hata ve hile risklerine karşı bağımsız denetçilerin kendi aralarında müzakere yapmaları gerektiği sonucuna bağımsız denetçilerin cevapları doğrultusunda ulaşılabilmektedir.

Çalışmada elde edilen bulgular doğrultusunda ulaşılan sonuçlar, Ağrı, Ardahan, Erzurum, Iğdır ve Kars illerinde aktif olarak faaliyetlerini sürdüren bağımsız denetçilerin cevapları doğrultusunda ulaşılan sonuçlar ile sınırlı tutulmuştur. Dolayısıyla bu çalışmada elde edilen sonuçların Türkiye’de ki diğer iller ile kıyaslanıp genelleştirilmesi doğru olmayacaktır.

KAYNAKÇA

- ACFE (2008) ”*Report to the Nation of Occupational Fraud & Abuse, Association of Certified Fraud Examiners*”, Austin, USA.
- Akbulut, H. (2010). “*Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*”, Doktora Tezi, Afyonkarahisar.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (1997). “*Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*”, Genişletilmiş 5. Baskı, İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları.
- Arkun, O.F. (1975). “*İşletmelerde muhasebe denetimi*”, İİTİ.
- Bakanlar Kurulu (23.01.2013). “*Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin belirlenmesine Dair Karar*”, Ankara: Resmi Gazete (28537).
- Bakanlar Kurulu (16.02.2016). “*Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar*”, Ankara: Resmi Gazete (28941 ve 29254).
- Başpınar, A. (2005). “*Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*”, Maliye dergisi 148:35-62.
- Bayraklı, H.H., Erkan, M. ve Elitaş, C. (2012). “*Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*”, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Bayraktar, A. (2007). “*Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*”, Yüksek Lisans Tezi, Edirne.
- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2011). “*Türkiyede Denetimin Tarihsel Gelişimi*”, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, c.15. s.21, ss.571-592.
- Boynton, W. and Raymond N.J. (2006). “*Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*”, 8th Edition, John Wiley & Sons., Hoboken, New Jersey, USA.

- Bozkurt, N. (2000). “*Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, yıl:9, sayı:12.
- Bozkurt, N. (2009). “*İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri*”, Alfa Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Bozkurt, N. (2012). “*Muhasebe Denetimi*”, Alfa yayınları, İstanbul, 2012.
- Bozkurt, N. (2015). “*İşletmeler dikkat kriz ortamında hile oranları artıyor*”
- Bulca, H. ve Tolga Y. (2014). “*Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı*” Optimum: Journal of Economics & Management Sciences/Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi 1.2.
- Cemalcılar, Ö. ve Önce, S. (1999). “*Muhasebenin Kuramsal Yapısı*”, Anadolu Üniversitesi Basım Evi, Eskişehir.
- Cengiz, A. (1998) Makalenin Yayınlandığı Dergi: İktisat İşletme ve Finans Yayınlanma Tarihi: 1998-05-01 00:00:00 Cilt: 13, Sayı: 146, Sayfa(lar): 14-25 ISSN: 1300-610X.
- Çabuk, A. ve Lazol, İ. (2010). “*Mali Tablolar Analizi*”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 10.Baskı, Bursa.
- Çalıyurt, K. (2007). “*Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslar arası Gelişmeler Ve Türkiye Açısından Değerlendirme*”, XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya.
- Çelik, A. (2007). “*Stok Hileleri Ve Bir Uygulama*”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Çelik, T. (2010). “*Muhasebede Hata ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma*”, Yüksek Lisans Tezi, Niğde.

- Çıtak, F. (2013). "*Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma*", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G. ve Büyüköztürk, Ş. (2010). "*Sosyal bilimler için çok değişkenli istatistik SPSS ve LISREL uygulamaları*". Ankara: Pegem Akademi.
- Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G. & Büyüköztürk, Ş. (2012). "*Sosyal bilimler için çok değişkenli istatistik SPSS ve Lisrel uygulamaları*". Ankara: Pegem Akademi.
- Demircan, A.Ş. (2007). "*Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve bağımsız denetime etkileri.*" Trakya Üniversitesi.
- Dinç, Y. ve Selim C. (2014). "*Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği.*" Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 5.1.
- Dönmez, A., Kürşad Ç., ve İ. İ. B. F. Akdeniz Üniversitesi. (2015). "*Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Rolü,* Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies 1/3, 34-67.
- Dumanoğlu, S. (2005). "*Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi*", Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi, cilt 20 sayı 1, syf:349.
- Erdoğan, M. (2002). *Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği*, Doğu Üniversitesi Dergisi. Sayı 5, syf: 51-63.
- Eren, F. (1999). "*Borçlar Hukuku: Genel Hükümler*", Beta Yayınları, İstanbul.
- Farrel, B. R. and Franco, J. R. (1999). "*The Role of the Auditor in Prevention and Detection of Business Fraud: SAS No: 82*", 2;1 Western Criminology Review 19.1.2016 tarihinde <http://wcr.sonoma.edu/v2n1/v2n1.html> adresinden erişildi.

Gökay Y. (1994). “*İşletmelerde Vergi Denetimi*”, 1. Baskı, Boyut Yayıncılık, İstanbul.

Gürsoy, H. (2009). “*Muhasebe Hilesi*” Yaklaşım Dergisi, Kasım, Sayı 203, syf:8-18.

Golden, T. W., Skalak, S. L., Clayton, M. M., ve Pill, J. S. (2006). “*A Guide to Forensic Accounting Investigation*” e-kitap 01.03.2016 tarihinde http://www.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=7eiRrqjapIC&oi=fnd&pg=PT21&dq=Revisiting+the+integration+of+forensic+accounting+and+th+auditing+paradigm.&ots=vgwVQ69zkU&sig=CMsF0fVsiQeB6fmGJuOUxIXctEw&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false , adresinden erişildi.

Güvenç, Z. (2009). “*Termal Turizm İşletmelerinde Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi ve Bir Uygulama*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

Hair, J. F. (2010). “*Multivariate data analysis.*” (https://works.bepress.com/joe_hair/2/), Erişim Tarihi, 12.04.2016.

Hürriyet Gazetesi, “*ABD’de Skandalın Yeni İsmi Xerox*”, 29.06.2002: s.11.

<http://denetimturkey.com/#> Erişim Tarihi, 18.12.2015.

http://www.kgg.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_240.pdf, Erişim Tarihi, 08.02.2014.

<http://spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=534&fn=534.pdf>,

Erişim Tarihi:09.3.2016.

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>, Erişim Tarihi, 22.01.2016.

<http://www.muhasetr.com>, Erişim Tarihi, 11.02.2016.

<http://www.amerikaninsesi.com/content/a-17-a-2002-06-27-8-1>

[87863442/797186.html](http://www.amerikaninsesi.com/content/a-17-a-2002-06-27-8-1-87863442/797186.html), Erişim Tarihi, 18.02.2016.

<http://www.alomaliye.com>, Erişim Tarihi, 25.12.2015.

<https://www.kap.gov.tr>, Erişim Tarihi, 15.02.2016.

<http://www.tdk.gov.tr>, Erişim Tarihi, 25.11.2015.

Irmak, R., Kurnaz, G., Çağlayan, B. ve Bal, B. (2002). “*Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri*”, Şafak Matbaacılık, Ankara.

İbiş, C. ve Çatıkkaş Ö. (2012). “*İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış.*” Sayıştay Dergisi 85, 95-121.

Kandemir, C. (2010). “*Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu.*” Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi.

Kandemir, C. ve Kandemir, ř. (2013). “*Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetçilerin Sorumluluğunu Etkileyen Faktörlere İlişkin Algılamaları*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 1, syf: 29-54.

Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). “*Denetim ve Raporlama*”, 1.baskı, Umut tepe Yayınları, Kocaeli.

Karakaya, M. (1994). “*Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi.*” Ankara: Gazi Kitabevi.

Kaval, H. (2005). “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*”, Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. şti.

Kay, (2002). <http://www.wsws.org/articles/2002/jul2002/xero-j01.shtml> Erişim Tarihi, 29.01.2016.

- Kaymak, C. (1996). “*Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi*”, M.Ü.S.B.E, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Kirik, Z. (2007). “*Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’ da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*”, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2004) “*Denetim İlke ve Esasları*”, 1.Cilt, 3.Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul.
- Mariannel J. (2005). “*Accounting Student.s Perceptions of The Sarbanes-Oxley Act Of 2002*”, California State University, Los Angeles, CA 90032-8121.
- Mikail, E. (2008). “*İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler*”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 13.1.
- Milliyet Gazetesi, “*Fotokopi Gibi Skandal*”, 29.06.2002.
- Moray, S. (2013). “*Bağımsız Denetim Yaptırmak Zorunda Olan Şirketler ve 6455 Sayılı Kanun İle Bu Denetim Kapsamı Dışında Kalan Anonim Şirketlere İlişkin Getirilen Hükümler*”, İSMMM.
- Nazlı, E. (2014). “*Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme ve Yöneticilerin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma*”, Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- Okay, S. (2011). “*Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*”, Yüksek Lisans Tezi, Karaman.
- Öztürk, S. (2011). “*Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi*”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi.
- Pekiner, K. (1988). “*İşletme Denetimi*” İÜ İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 55, İstanbul.

Porter, B., Simon J. and Hatherly D. (2006). “*Principles of External Auditing*”, John Wiley & Sons., New York, USA.

Radikal Gazetesi, “*Parmalat'ta Yolsuzluk 7 Milyar Euro'yu Geçti*”, 23.12.2003.

Sarıoğlu, K. “*Enron Olayı*”, Yönetim Dergisi, Ekim 2002.

Sevilengül, O. (2005). “*Genel Muhasebe*”, Gazi Yayınevi, Ankara.

Seviğ, V. (18.04.2006). “*Türkiye'de Kayıtdışılık Önlenebilir mi?*”, Dünya Gazetesi.

Singleton, T.W., Singleton, A., Bologna, G.J. and Lindquist, R.J. (2006). “*Fraud Auditing and Forensic Accounting*”, 3rd Edition, John Wiley&Sons, Inc., New York, USA.

Süer, A.Z. (2004). “*Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri*”, İSMMM Yayını, İstanbul.

SPK “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*” Seri: X, No: 22, (12/6/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete)

Şahin, Z. (2010). “*Türkiye'de Bağımsız Denetimin Tarihi Gelişimi Gerekliliği ve Yararları*”. (<http://www.muhasabenet.net/>).

Şimşek, E.E. (2001). “*Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Hileleri*”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

1 Sıra No'lu “*Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*” Resmi Gazete No 21447 (M) Resmi Gazete Tarihi 26/12/1992 .

Şencan, H. (2005). “*Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik ve Geçerlilik*”. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.

Tavşancıl, E. (2002). “*Tutumların ölçülmesi ve SPSS ile veri analizi*”, Ankara:Nobel Yayınları.

- Türker, M. (2006). “*Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi*”. Dayanışma Dergisi, Sayı:89.
- Uzay, Ş. (1990). “*Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Gelişimi ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler*”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Uzay, Ş. (2001). “*Yolsuzlukların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Denetçilerin Sorumluluğu*”, Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri, Antalya 2001.
- Uzay, Ş. (2007). “*Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi.*” *Türkiye’nin Jeoekonomisi ve Jeopolitikası–Türkiye Geleceğinin Neresinde*, Editörler: N. Doğan, F. Kula, M. Öcal, Nobel Yayınevi.
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). “*Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe*”. 1. Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis 95.
- Varıcı, İ. (2012) “*Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB’de faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporlarının incelenmesi*”, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 3.5.
- Yalkın, Y. K. (2005). “*Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Yardımcıoğlu, M.E.A., (2014). “*Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri.*” Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 4.2.
- Yavuz, M. (2011). “*Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız denetçiler Üzerine Kamu Denetimi ve Gözetimi*”, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim.
- Wells, J. T. (2008). “*Principles of Fraud Examination*”, John Wiley&Sons, Inc, New York, USA.

www.Deloitte.com, Erişim Tarihi, 13.01.2016.

www.spk.gov.tr, Erişim Tarihi, 17,02.2016.



EKLER

EK.1: ANKET FORMU

ANKET FORMU

Sayın Bağımsız Denetçi,

Bu anket formu, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı'na bağlı olarak yapılan Yüksek Lisans Tezi'nde kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Çalışmamızın amacı, Muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilere düşen sorumlulukları belirlemektir.

Çalışmamızın sağlıklı sonuç doğurabilmesi için soruların tamamını objektif olarak doldurunuz. Anket formunu dolduran kişinin kimliğini ifade eden herhangi bir ibare koymayınız. Katkınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Yrd. Doç. Dr. Mehmet Emin KARABAYIR

Sevgi CENGİZ

İşletme Anabilim dalı Öğretim Üyesi

İşletme Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi

ANKET SORULARI

1.BAĞIMSIZ DENETÇİ İLE İLGİLİ BİLGİLER

1	Cinsiyetiniz	① Kadın	② Erkek	
2	Yaşınız	① 20- 25 ④ 38-43	② 26-31 ⑤ 44 - 49	③ 32-37 ⑥ 50 ve üstü
3	Medeni Durumunuz	① Evli	② Bekar	
4	Eğitim Durumunuz	① Lise ④ Lisansüstü	② Ön Lisans	③ Lisans
5	Bağımsız denetçi olarak meslekte çalışma süreniz	① 0-3 ④ 12-15	② 4-7 ⑤ 16-19	③ 8-11 ⑥ 20 ve üstü
6	Mali müşavir olarak meslekte çalışma süreniz	① 0-3 ④ 12-15	② 4-7 ⑤ 16-19	③ 8-11 ⑥ 20 ve üstü
7	Çalıştığınız il	① Ağrı ④ Iğdır	② Ardahan ⑤ Kars	③ Erzurum

2. MUHASEBEDE YAPILAN HATA VE HİLE EYLEMLERİ KARŞISINDA BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN SORULAR

Sayın bağımsız denetçi, aşağıdaki ifadelere vereceğiniz cevapları katılma derecenize göre 1’den 5’e kadar sıralanan cevaplardan birini seçerek işaretleyiniz.	Kesinlikle katılmıyorum (1)	Katılmıyorum (2)	Kararsızım (3)	Katılıyorum (4)	Kesinlikle katılıyorum (5)
1.Kesinlikle Katılmıyorum,					
2.Katılmıyorum,					
3.Kararsızım,					
4.Katılıyorum,					
5.Kesinlikle Katılıyorum.					
1.Bağımsız denetimin hilelerin bulunması ve raporlanması konusundaki sorumluluğu, “makul güvence vermek” çerçevesinde sınırlı bir sorumluluk olarak görülmelidir.					
2.Bağımsız denetçilerin hilelerin bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır.					
3.Bağımsız denetçilerin hataların bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır.					
4.Mesleki şüphecilik, bağımsız denetimin vazgeçilmez unsurudur.					
5. Bağımsız denetçinin görevi makul güveni yakalamaktır. Hile veya hatalardan kaynaklanan yanlışlıkları yok etmek değildir.					
6. Temel denetim amacı doğrultusunda bağımsız denetim sadece önemli yanlışlıklardan yönetim ile ortaklaşa sorumlu tutulmalıdır.					
7.Bütün ana kütleyi denetleyebilecek bilgisayar destekli denetim sistemlerine geçilmesi durumunda sorumluluk yönetim ile paylaşılmalıdır.					
8.Sorumluluk, hileyle ilgili taraflar (yönetim, iç denetim birimi, yolsuzluk incelemecileri, adli muhasebeciler ve denetleyici-düzenleyici kuruluşlar) arasında paylaşılmalıdır.					
9.Temel denetim amacı, hilelerin bulunması sorumluluğunu çoğunlukla içermediğinden bu sorumluluk tamamen yönetime ait olmalıdır.					
10.Bağımsız denetçi hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.					
11.Bağımsız denetçi hataya ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.					
12.Hile yapmak isteyen çalışanlar veya yöneticiler için denetim sıklığı ne oranda artarsa artsın hile eyleminin oluşması kaçınılmazdır.					
13. Bağımsız denetçinin yöneticiler tarafından yapılan hileleri tespit etmesi daha zordur.					
14. Bağımsız denetçinin çıkar çatışmasını tespit etmesi halinde, alınacak önlemleri yöneticilerle paylaşması gerekir.					
15.Bağımsız denetçiler denetim yaptıklarında fiktif satışlar varsa göz ardı edilmemesine dikkat etmelidirler.					
16.Bağımsız denetçilerin hile kaynaklı riskleri ortaya çıkarıcı yöntemleri kullanmaları gereklidir.					

17. Bağımsız denetçilerin hata kaynaklı riskleri ortaya çıkarıcı yöntemleri kullanmaları gereklidir.					
18. Finansal tablo hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır.					
19. Bağımsız denetçi hile kaynaklı riskleri değerlendirirken objektif kriterlerden başka kriterleri de dikkate almalıdır.					
20. Bağımsız denetçiler tüm yolsuzluk ihbarlarını ciddiye alıp değerlendirmelidirler.					
21. Varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır.					
22. Bağımsız denetçiler işletmenin mali durum tablosunun doğruluğundan emin olmak için hesap kalemlerini ayrıntılı bir şekilde analiz etmelidirler.					
23. Bağımsız denetçiler hile risklerine karşı, iç denetimden uygun gördüğü kişileri sorgulamalıdır.					
24. Bağımsız denetçiler hata risklerine karşı, iç denetimden uygun gördüğü kişileri sorgulamalıdır.					
25. Bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına katkısı sınırlı olduğundan dolayı oluşacak hilelerden sorumlu tutulmamalıdır.					
26. İç denetim çalışmalarının bağımsız denetim çalışmalarına yararlı bir temel oluşturabilmesi için iç denetim birimi uzmanlaşmalı ve idarî özerkliği güvence altına alınmalıdır.					
27. Bağımsız denetçiler hile denetimi yaparken firmanın iç denetim elemanları ile şüphelerini paylaşmalıdırlar.					
28. Bağımsız denetçiler hata denetimi yaparken firmanın iç denetim elemanları ile şüphelerini paylaşmalıdırlar.					
29. Bağımsız denetçiler denetimlerini yaptıkları şirketlerde tarafsızlığını korumalıdırlar.					
30. Şirketlerin denetimi sonrası ortaya çıkan hilelerde bağımsız denetçilerin ihmali söz konusu olabilmektedir.					
31. Bağımsız denetçi aksini düşünmesini gerektirecek belirti olmadığı sürece kayıt ve belgeleri doğru kabul etmek zorundadır.					
32. Denetim yaklaşımı, gelişmelere göre cari yıl içerisinde değiştirilmelidir.					
33. Bağımsız denetçinin çıkarları çatışan iki ayrı firmaya hizmet vermesinde sakınca yoktur.					
34. Bağımsız denetçinin denetim işini kabul ettikten sonra, firma ile ticari ya da finansal ilişki içinde olması sorun oluşturmaz.					
35. Bağımsız denetim ekibinin kendi arasında müzakere yapması, işletmede hile riskini azaltır.					
36. Bağımsız denetim ekibinin kendi arasında müzakere yapması, işletmede hata riskini azaltır.					
37. Hile kaynaklı riski, hata kaynaklı riske göre tespit etmek daha zordur.					

Anket bitmiştir. Zaman ayırdığınız için teşekkür ederiz.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı	Sevgi CENGİZ
Doğum Yeri	Selim
Doğum Tarihi	03.03.1993

LİSANS EĞİTİM BİLGİLERİ

Üniversite	Kafkas Üniversitesi
Fakülte	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Bölüm	İşletme

YABANCI DİL BİLGİSİ

İngilizce	KPDS (.....) YDS (62.50) TOEFL (...) EILTS (....)

İLETİŞİM

Adres	Kars/Selim Bozkuş Köyü
E-mail	Sevgicengiz36@outlook.com