

Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma

Zeki DOĞAN

Ömer Halisdemir Üniversitesi İ.İ.B.F., Niğde.
Email: zekidogan7@hotmail.com

Fatma ÇITAK

Amasya Üniversitesi Gümüşhacıköy M.Y.O., Amasya.
Email: fatma.citak@amasya.edu.tr

ÖZET: Hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde, başta işletmelerin en üst yönetimi olmak üzere işletmelerdeki yönetim kurullarının, işletmelerdeki denetim komitelerinin, işletmelerdeki çalışan iç denetçilerinin, bağımsız denetçilerin ve sermaye piyasası kurullarının önemli sorumlulukları bulunmaktadır. Hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde hangi tarafın sorumluğu daha fazla olduğuna ilişkin literatürde gerek teorik gerekse bir çok araştırmaya dayalı çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmada ise, sadece hileli finansal raporlamada iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik yapılan araştırma sonuçlarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hileli finansal raporlama, hileli finansal raporlamada iç denetçilerin sorumluluğu.

JEL Kodu: M41, M42

A Research on the Determination of Responsibility of Internal Auditors in Fraudulent Financial Reporting

ABSTRACT: There are important responsibilities of especially top managements of companies together with board of directors, audit committees, internal auditors employed in companies, external auditors, and capital markets boards in the processes of both the detection and the prevention of fraudulent financial reporting. In the related literature, there are many theoretical and empirical studies dealing with the investigation on which side has more responsibility for detecting and preventing the fraudulent financial reporting. In this study, the evidence of the researches investigating the responsibilities of only internal auditors on the fraudulent financial reporting is presented.

Keywords: Fraudulent financial reporting, responsibility of internal auditors in fraudulent financial reporting.

JEL Code: M41, M42

1.Giriş

Finansal raporlamanın en önemli araçlarından biri de finansal tablolarıdır. Finansal tablolar ise bilgi verme araçlarıdır. Finansal tabloların temel amacı da işletme ile ilgili taraflara, ekonomik kararlar verirken kullanmaları için işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları, nakit akışları ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır. Ancak, işletmenin finansal durumunu daha iyi göstermek, ödenecek vergiyi en az düzeye indirmek, yüksek tutarlı kredi alabilmek gibi nedenlerden dolayı finansal raporlamada kasıtlı olarak bazı değişikliklere yapılarak, hileli finansal raporlamaya başvurulmaktadır. Hileli finansal raporlama ise, finansal raporlama sürecinin kalitesini ve doğruluğunu azaltabilmekte; finansal tablo bilgilerin güvenilirliğini azaltabilmekte; denetçilerin ve denetim şirketlerinin doğruluğu ve tarafsızlığına gölge düşürebilmekte; sermaye piyasasının verimliliğini düşürmekte ve sermaye piyasasına olan güveni azaltabilmekte; işletme ile ticari ilişki içerisinde bulunan alıcı veya satıcılar arasında ilişkilerin bozulmasına neden olabilmekte; işletmelerin iflasına veya çok ciddi ekonomik kayıplara uğramasına neden olmakta; bir ülkenin ekonomik büyüme ve refah düzeyini azaltabilmekte; hileli finansal raporlama sürecine karışan kişilerin kariyerlerine büyük zararlar verebilmekte; işletmeye yatırım yapanların yatırımlarını geri almayı talep etmelerine neden

olmakta, bankalar ise verdikleri kredilerin hemen geri ödenmesinin isteyebilmekte ve toplumun finansal raporlama sistemine duyduğu güvenin zedelenmesine neden olabilmektedir.

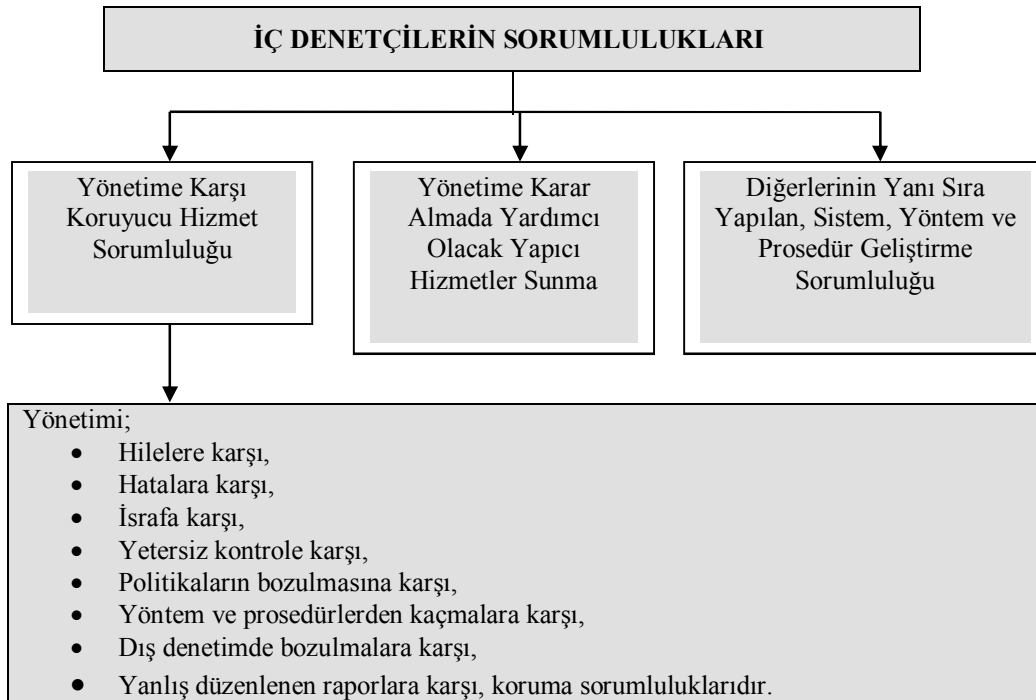
Hileli finansal raporlamanın verdiği veya verebileceği bu zararlardan kurtulmak için ise işletme yönetimlerine, işletmelerdeki yönetim kurullarına ve denetim komitelerine, bağımsız denetçilere, sermaye piyasası kurullarına ve iç denetçilere önemli sorumluluklar düşmektedir. Bu çalışmada ise, sadece hileli finansal raporlamada iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik yapılan araştırma sonuçlarına yer verilmiştir.

2. Hileli Finansal Raporlama ve İç Denetçilerin Sorumluluğu

Güredin (2010:134)'e göre hileli finansal raporlama, "*Finansal tablolara yanlış bilgilerin dahil edilmesi veya dahil edilmesi gereken tutarların veya açıklamaların kasıtlı olarak finansal tablolara dahil edilmemesi sonucu meydana gelen yolsuzluklar*" şeklinde tanımlanmaktadır. Hileli finansal raporlamada önemli olan temel nokta ise "*kasıt*" unsurudur. Özellikle işletmelerin kasıtlı olarak finansal tablolardaki bilgileri değiştirerek, üzerinde oynama yaparak veya gerçek kanıtları silerek, finansal bilgi kullanıcılarını yanlış yönlendirmek ya da aldatmak amacıyla finansal tablolarını hazırlamalarını ve bunları sunmalarını ifade etmektedir. Bu husus da, hileli finansal raporlamanın başta işletme yöneticilerinin finansal tabloların hazırlanışı sırasında doğru ve güvenilir bilgi sunma sorumluluğunu taşıyamaması veya finansal raporlama sürecinin kaliteli ve dürüst yapılmasını engellemesi veya finansal tabloların denetim sürecinde hilenin tespit edilmemesi veya önlenememesi gibi durumlarda ortaya çıkmakta olduğunu belirtilmektedir (Uçma, 2011:4).

İç denetçiler, özel veya kamu kuruluşlarında, o kuruluşun bir elemanı sıfatıyla ücretli olarak çalışan denetim uzmanları olarak tanımlanmaktadır. İç denetçiler, uygunluk ve faaliyet denetimi yapmakla yükümlü olup ve yaptıkları denetimle ilgili olarak işletme yönetim kuruluna veya üst yönetime rapor vermektedirler(Hüner, 2014:16). İç denetçilerin işletme yönetimine karşı bir çok konuda sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumlulukları aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

Şekil 1. İç Denetçilerin Sorumlulukları



Kaynak: TUAN, A. Kadir ve SAĞLAR, Jale (2004), "İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Yıl: 4, Sayı:11, TÜRMOB Yayını, Fersa Matbaası, Ankara, Ocak.

Hileli finansal raporlamada ise temel sorumluluk yönetime ait olmasıyla birlikte bu temel sorumluluğun yanında iç denetçilere de bir takım sorumluluklar düşmektedir (Varıcı, 2012:129). İç denetçiler, her zaman hileli işlemlerin faillerini takip etmekle sorumlu tutulmaktadır. İç Denetim Enstitüsünün belirlediği İç Denetimin Mesleki Uygulama Standard'ına göre iç denetçilerin hileli

olaylara karşı her zaman açık gözlü olması ve olası hilelerin farkına varabilmesi için yeterli bilgiye sahip olmaları gerekmektedir (Church, McMillan ve Schneider, 2001:99). Hile konusunda AICPA'nın belirttiği standartlarda iç denetçilerin hile nedeniyle finansal tablolarda önemli tahrifatlara sebep olabilecek 25 risk faktörlerini yayınlamış, iç denetçilerin bu risk faktörlerini iyi bilmesi ve her zaman göz önünde bulundurması gerektiğini vurgulamıştır (Varıcı, 2012:130). Bunlarla birlikte, iç denetçiler hileye neden olan kişilerin takip ettiği yolları inceleyerek, yeni bir risk faktörünün tanımlanması gerekip gerekmediğine de karar vermektedirler (Küçük, 2009:122). İç denetçiler hileli finansal raporlama ile ilgili belirtileri başta yönetime bildirmeleri gerekmektedir. Daha sonra işletmenin denetim komitesine de bildirimde bulunabilirler. Hatta yönetimin dahil olduğu özellikle hileli finansal raporlama ile ilgili bulgularını denetim komitesi ile paylaşmaları gerekmektedir (Varıcı, 2012:130). İşletme içinden ise, iç denetçiler ve denetim komiteleri düzenli olarak bir araya gelmeleri gerekmektedir. Bu durumda, finansal raporlamanın kalitesinin artırılması sağlanabilecek ve hilelerin yapılma ihtimali de azalabilecektir (Küçük, 2009:124).

3. Konu İle İlgili Yapılan Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Hileli finansal raporlamada iç denetçilerinin sorumluluğu ile ilgili işletme personelinin düşüncelerini belirlemeye yönelik yapılan bu çalışmanın temel amacı; ankete katılan işletme personelinin demografik özellikleri bakımından hileli finansal raporlamada iç denetçilerinin sorumluluğunu belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılık olup olmadığını tespit etmektir. Bu temel amacın dışında yapılacak olan çalışma ile elde edilmek istenen diğer bilgiler ise aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

- Ankete katılan işletme personelinin demografik özelliklerinin belirlenmesi,
- Muhasebede yapılan hile ile ilgili oluşturulan yargılara işletme personelinin katılma düzeyinin belirlenmesi,
- Finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlere ilişkin işletme personelinin verdikleri önem derecelerinin belirlenmesi,
- Hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluğu belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara işletme personelinin katılma düzeylerinin tespit edilebilmesi.

Bu araştırma, Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda belirtilen, Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren İstanbul ve Ankara merkezli olan 116 işletmede çalışan işletme personeli esas alınarak yapılmıştır. Anket soruları, muhasebe hilelerini, hileli finansal raporlamanın nedenlerini ve hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını tespitine yönelik olarak hazırlanmıştır. Hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını tespitine yönelik oluşturulan yargılarla ilgili ifadelerde ek olarak Ergün Küçük (2009) tarafından hazırlanan "Hileli Finansal Raporlamanın Engellenmesinde Kurumsal Yönetim ve Dış Denetimin Rolü: Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma" adlı yüksek lisans tezinde bulunan anket çalışmasından yararlanılmıştır.

Araştırmada verilerin toplanması amacıyla anket yöntemi kullanılmıştır. Veriler, örneklem olarak seçilen işletme personeli ile e-posta yoluyla ve karşılıklı olarak anket sorularına cevap alınmak suretiyle elde edilmiştir. Anket uygulamasında 116 işletmeden, iş yoğunluğu ve işletme dışına bilgi verilmemesi gibi işletme politikası olan işletmelerden cevap alınamaması nedeniyle, anketlerden 38'sinden geri dönüş olmuştur. Verilerin toplanması, 5 aylık bir çalışma sonucunda tamamlanabilmiştir.

Araştırmada kullanılan anket formu, uygulanmaya konmadan önce rastgele seçilmiş 20 meslek mensubu ile ön test (pre-testi) yapılarak değerlendirilmiş ve elde edilen fikirler doğrultusunda gerekli düzeltmeler yapılarak uygulanmaya hazır hale getirilmiştir. Araştırma bulgularının değerlendirilmesinde ise, SPSS 18.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır. Bununla birlikte, araştırma ile ilgili oluşturulan hipotezlerin test edilmesinde t-testi (Independent-Samples T Test) ve tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testinden faydalanılmış, elde edilen sonuçlar tablo halinde düzenlenerek anlamlı hale getirilmeye çalışılmıştır.

3.1.Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Tablo 1’de yer alan sonuçlara göre, ankete katılan işletme personelinin % 24’ünün kadın, yüzde %76’sının erkek olduğu; %34’ünün 26-35 yaş arası, %58’inin 36-44 yaş arası, %8’inin 45 yaş ve üzeri işletme personelinden oluştuğu; %76’sının lisans, %19’unun yüksek lisans ve %5’inin de doktora düzeyinde eğitim aldığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte, %53’ünün iç denetçi, % 16’sının mali işler müdürü, % 10’unun mali kontrolör, %10’nunun mali müşavir, %8’inin muhasebe müdürü, %3’ünün muhasebe personelinden oluştuğu ve %8’inin 5 yıl ve daha kısa, %50’sinin 6-10 yıl arasında, %21’inin 11-15 yıl arasında, %8’inin 16-20 yıl arasında, %13’ünün de 21 yıl ve üzerinde bir süre işletmelerde mesleklerini sürdürdükleri belirlenmiştir.

Tablo 1: İşletme Personelinin Demografik Özelliklerinin Dağılımı

	Sayı	Yüzde(%)
İşletme Personelinin Cinsiyetleri		
Kadın	10	24
Erkek	28	76
İşletme Personelinin Yaşları		
26-35 yaş	13	34
36-44 yaş	22	58
45 yaş ve üzeri	3	8
İşletme Personelinin Eğitim Düzeyleri		
Lisans	29	76
Yüksek Lisans	7	19
Doktora	2	5
İşletme Personelinin Unvanları		
İç Denetçi	20	53
Mali İşler Müdürü	6	16
Mali Kontrolör	4	10
Mali Müşavir	4	10
Muhasebe Müdürü	3	8
Muhasebe Personeli	1	3
İşletme Personelinin Çalışma Süreleri		
0-5 yıl	3	8
6-10 yıl	19	50
11-15 yıl	8	21
16-20 yıl	3	8
21 yıl ve üzeri	5	13

Tablo 2’den anlaşılacağı üzere, ankete katılan işletmelerin %58’inde 1 ile 3 kişi arasında denetçi, %42’sinde ise 4 ile 6 kişi arasında denetçi bulunduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte, işletmelerin %11’inin imalat sanayi, %23’nün kimya sanayi, %16’nın mali kuruluşlar, %11’inin teknoloji, %10’unun basın yayın, %5’inin inşaat, %26’sının da toplum hizmetleri, taş ve toprağa tayalı, elektrik, gaz ve su, finansal araçları gibi diğer sektörlerde faaliyette buldukları belirlenmiştir.

Bununla birlikte, muhasebe hileleri ile ilgili yargılar oluşturulmuş ve ankete katılan işletme personelinin muhasebe hileleri ile ilgili oluşturulan yargılara katılma düzeyleri Tablo 3’de ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur. İşletme personelinin muhasebe hileleri ile ilgili oluşturulan yargılardan;

“Hile muhasebede kasıtlı olarak yapılan işlemlerdir” yargısına (ortalama 4,81 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“İçinde bulunan ortam, kişinin hile yapması için fırsat oluşturur” yargısına (ortalama 4,24 ile) “Katılıyorum”,

“Kişiyi hile yapmaya teşvik eden unsurlar vardır” yargısına (ortalama 4,08 ile) “Katılıyorum”,

“Hilede ekonomik açıdan motivasyona ihtiyaç duyulmaktadır” yargısına (ortalama 3,57 ile) “Katılıyorum”,

“Hilede kontrol ve denetimin yapılmamasından kaynaklanan boşluklardan yararlanılmaktadır” yargısına (ortalama 4,42 ile), “Kesinlikle Katılıyorum”,

“Hile yetenekle ilgilidir” yargısına (ortalama 3,65 ile) “Katılıyorum”,
“Hilede hileyi yapan dürüst olduğunu düşünür” yargısına (ortalama 3,81 ile) “Katılıyorum”,
“Hilede hileye maruz kalan aldatılmaktadır” yargısına (ortalama 4,47 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,
“Hile gizlice sürdürülmektedir” yargısına (ortalama 4,13 ile) “Katılıyorum”,
“Hile bilinçsizce yapılan hatalardır” yargısına (ortalama 1,31 ile) “Katılmıyorum”,
“Hilenin oluşması için herhangi bir motivasyona ihtiyaç yoktur” yargısına (ortalama 2,26 ile) “Katılmıyorum”,
“Hile için herhangi bir fırsata gerek yoktur, birden bire oluşur” yargısına (ortalama 1,68 ile) “Katılmıyorum”,
“Hilede hileyi yapan suçlu olduğunu düşünmez” yargısına (ortalama 3,86 ile) “Katılıyorum”,
“Hile yetenekle ilgili değildir” yargısına (ortalama 2,4 ile) “Ne katılıyorum Ne Katılmıyorum”,
“Hilede kimse aldatılmaz” yargısına (ortalama 1,47 ile) “Katılmıyorum”,
“Hilede gizlilik yoktur” yargısına (ortalama 1,52 ile) “Katılmıyorum” şeklinde cevap verdikleri tespit edilmiştir.

Tablo 2: Ankete Katılan İşletmelerin Ticaret Hayattaki Özelliklerinin Dağılımı

	Sayı	Yüzde(%)
İşletmelerde Bulunan Denetim Personeli Sayısı		
1-3 kişi	22	58
4-6 kişi	16	42
İşletmelerin Bulunduğu Sektör		
İmalat Sanayi	4	11
Kimya Sanayi	9	23
Mali Kuruluşlar	6	16
Teknoloji	4	11
Basın Yayın	2	5
İnşaat	2	5
Diğer	11	26

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan işletme personelinin çoğunun; hilenin muhasebede kasıtlı olarak yapılan işlemler olduğu, hilede kontrol ve denetimin yapılmamasından kaynaklanan boşluklardan yararlandığı ve hile yapanın kendini dürüst olarak gördüğü ile ilgili yargılara katıldıkları ortaya çıkmaktadır.

Bununla birlikte, finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenler oluşturulmuş ve oluşturulan bu nedenlere işletme personelinin verdikleri önem dereceleri belirlenerek Tablo 4’de ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur. Tablo 4’den anlaşılacağı üzere, finansal raporlamada hileye başvurulmasında işletme personeli;

“İşletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi göstermek için yapılmaktadır” nedenini (Ortalama 4,6 ile) “En Önemli”,
“Vergi ödemelerini en aza indirmek için yapılmaktadır” nedenini (Ortalama 4,23 ile) “Önemli”,
“Ortaklara kar dağıtımını azaltmak için yapılmaktadır” nedenini (Ortalama 3,44 ile) “Önemli”,
“İşletme imajını artırmak için yapılmaktadır” nedenini (Ortalama 4,23 ile) “Önemli”,
“Yöneticilere kendini başarılı gösterme istemek için yapılmaktadır” nedenini (Ortalama 3,94 ile) “Önemli”,
“İşletmelerin yüksek tutarlı kredi almak istedikleri için yapılmaktadır” nedenini (Ortalama 4,65 ile) “En Önemli”,
“Zarar raporlarının istenmemesinden dolayı yapılmaktadır” nedenini (Ortalama 3,5 ile) “Önemli”,

Tablo 3: İşletme Personelinin Muhasebe Hileleri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

MUHASEBE HİLELERİ İLE İLGİLİ YARGILAR	KATILMA DÜZEYLERİ					Ort.
	5	4	3	2	1	
Hile muhasebede kasıtlı olarak yapılan işlemlerdir.	31 (81,6)	7 (18,4)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,81
İçinde bulunan ortam, kişinin hile yapması için fırsat oluşturur.	11 (28,9)	25 (65,8)	2 (5,3)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,24
Kişiyi hile yapmaya teşvik eden unsurlar vardır.	14 (36,8)	13 (34,2)	11 (28,9)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,08
Hilede ekonomik açıdan motivasyona ihtiyaç duyulmaktadır.	1 (2,6)	21 (55,3)	15 (39,5)	1 (2,6)	0 (0,0)	3,57
Hilede kontrol ve denetimin yapılmamasından kaynaklanan boşluklardan yararlanılmaktadır.	16 (42,1)	22 (57,9)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,42
Hile yetenekle ilgilidir.	6 (15,8)	16 (42,1)	13 (34,2)	3 (7,9)	0 (0,0)	3,65
Hilede hileyi yapan dürüst olduğunu düşünür.	6 (15,8)	24 (63,2)	3 (7,9)	5 (13,2)	0 (0,0)	3,81
Hilede hileye maruz kalan aldatılmaktadır.	19 (50)	18 (47,4)	1 (2,6)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,47
Hile gizlice sürdürülmektedir.	8 (21,1)	28 (73,7)	1 (2,6)	1 (2,6)	0 (0,0)	4,13
Hile bilinçsizce yapılan hatalardır.	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	12 (31,6)	26 (68,4)	1,31
Hilenin oluşması için herhangi bir motivasyona ihtiyaç yoktur.	0 (0,0)	1 (2,6)	12 (31,6)	21 (55,3)	4 (10,5)	2,26
Hile için herhangi bir fırsata gerek yoktur, birden bire oluşur.	0 (0,0)	0 (0,0)	2 (5,3)	22 (57,9)	14 (36,8)	1,68
Hilede hileyi yapan suçlu olduğunu düşünmez.	4 (10,5)	27 (71,1)	5 (13,2)	2 (5,3)	0 (0,0)	3,86
Hile yetenekle ilgili değildir.	0 (0,0)	2 (5,3)	14 (36,8)	19 (50,0)	3 (7,9)	2,4
Hilede kimse aldatılmaz.	0 (0,0)	0 (0,0)	1 (2,6)	16 (42,1)	21 (55,3)	1,47
Hilede gizlilik yoktur.	0 (0,0)	0 (0,0)	1 (2,6)	18 (47,4)	19 (50,0)	1,52

(5=Kesinlikle Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 1=Kesinlikle Katılmıyorum)

“Yönetimin iç kontrole uygun hareket etmemesinden dolayı yapılmaktadır” nedenini (Ortalama 4,3 ile) “En Önemli”,

“Yönetim kurulunun ve danışmanının sürekli değişmesinden dolayı yapılmaktadır” nedenini (Ortalama 2,57 ile) “Ne Önemli Ne Önemsiz”,

“Yönetim kurulu ile denetim arasında sürekli gerginlikten dolayı olmaktadır” nedenini (Ortalama 2,65 ile) “Ne Önemli Ne Önemsiz”,

“Muhasebe ile ilgisi olmayanların denetim faaliyetlerine katılmasından dolayı olmaktadır” nedenini (Ortalama 3,97 ile) “Önemli”,

“İşletmenin yeterli bir iç kontrol sisteminin olmamasından dolayı yapılmaktadır” nedenini (Ortalama 4,57 ile) “En Önemli”

“İşletmede denetim komitesinin olmamasından dolayı oluşmaktadır” nedenini (Ortalama 3,73 ile) “Önemli” neden olarak, kabul etmektedirler.

Sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan işletme personelinin çoğunun, finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlerden; işletmenin finansal durumunu iyi göstermek istemeleri, işletmenin yüksek tutarlı kredi alabilmek istemeleri ve işletmenin yeterli iç kontrol sisteminin olmamasını önemli nedenler olarak nitelendirdikleri, yönetim kurulunun ve danışmanının sürekli değişmesi ve yönetim kurulu ile denetim arasında sürekli gergin olmasını ise ne önemli ne önemsiz nedenler olarak kabul ettikleri tespit edilmiştir.

Tablo 4: Finansal Raporlamada Hileye Başvurulmasında Yatan Nedenlere İlişkin İşletme Personelinin Verdikleri Önem Derecelerinin Dağılımı

HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMAMANIN NEDENLERİ	ÖNEM DERECEŚİ					Ort.
	5	4	3	2	1	
İşletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi göstermek için yapılmaktadır.	23 (60,5)	15 (39,5)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,6
Vergi ödemelerini en aza indirmek için yapılmaktadır.	9 (23,7)	29 (76,3)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,23
Ortaklara kar dağıtımını azaltmak için yapılmaktadır.	4 (10,5)	17 (44,7)	9 (23,7)	8 (21,1)	0 (0,0)	3,44
İşletme imajını artırmak için yapılmaktadır.	11 (28,9)	25 (65,8)	2 (5,3)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,23
Yöneticilere kendini başarılı gösterme istemek için yapılmaktadır.	5 (13,2)	26 (68,4)	7 (18,4)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,94
İşletmelerin yüksek tutarlı kredi almak istedikleri için yapılmaktadır.	4 (10,5)	32 (84,2)	2 (5,3)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,65
Zarar raporlarının istenmemesinden dolayı yapılmaktadır.	2 (5,3)	18 (47,4)	15 (39,5)	3 (7,9)	0 (0,0)	3,5
Yönetimin iç kontrole uygun hareket etmemesinden dolayı yapılmaktadır.	14 (36,8)	22 (57,9)	2 (5,3)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,3
Yönetim kurulunun ve danışmanın sürekli değişmesinden dolayı yapılmaktadır.	0 (0,0)	1 (2,6)	22 (57,9)	13 (34,2)	2 (5,3)	2,57
Yönetim kurulu ile denetim arasında sürekli gerginlikten dolayı olmaktadır.	0 (0,0)	5 (13,2)	17 (44,7)	14 (36,8)	2 (5,3)	2,65
Muhasebe ile ilgisi olmayanların denetim faaliyetlerine katılmasından dolayı olmaktadır.	6 (15,8)	26 (68,4)	5 (13,2)	1 (2,6)	0 (0,0)	3,97
İşletmenin yeterli bir iç kontrol sisteminin olmamasından dolayı yapılmaktadır.	22 (57,9)	16 (42,1)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,57
İşletmede denetim komitesinin olmamasından dolayı olmaktadır.	8 (21,1)	13 (34,2)	16 (42,1)	1 (2,6)	0 (0,0)	3,73

(5=En Önemli, 4=Önemli, 3=Ne Önemli Ne Önemsiz, 2= Önemsiz, 1=En Önemsiz)

Bununla birlikte, ankete katılan işletme personelinin; cinsiyetine, yaşlarına, eğitim durumlarına ve çalışma sürelerine göre finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlere verdikleri önem dereceleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için hipotezler oluşturulmuş ve uygulanan t-testi (Independent-Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıda sunulmuştur.

Hipotezler:

H₁: Finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlere işletme personelinin cinsiyetlerine göre verdikleri önem dereceleri arasında fark vardır

H₂: Finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlere işletme personelinin yaşlarına göre verdikleri önem dereceleri arasında fark vardır

H₃: Finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlere işletme personelinin eğitim düzeylerine göre verdikleri önem dereceleri arasında fark vardır

H₄: Finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlere işletme personelinin çalışma sürelerine göre verdikleri önem dereceleri arasında fark vardır

Tablo 5'de görüldüğü üzere, finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlere işletme personelinin **cinsiyetlerine göre** verdikleri önem dereceleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirlemek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; kadın işletme personeli için 50,8 puan, erkek işletme personeli için ise, 49,53 puan olarak bulunmuştur. F:0.68 p: 0.31 değeri p>0,05 olduğu için, finansal raporlamada hileye başvurulmasında

yatan nedenlere işletme personelinin **cinsiyetlerine göre** verdikleri önem dereceleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_1 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 5: İşletme Personelinin Demografik Özelliklerine Göre Finansal Raporlamada Hileye Başvurulmasında Yatan Nedenlere İlişkin Verdikleri Önem Derecelerinin Dağılımı

	Sayı	Ortalama	Standart Sapma	F	P
İşletme Personelinin Cinsiyetleri					
Kadın	10	50.8	4.2	0.68	0.31
Erkek	28	49.53	3.01		
İşletme Personelinin Yaşları					
26-35 yaş	13	49.23	4.04	0.35	0.70
36-44 yaş	22	50.22	3.11		
45 yaş ve üzeri	3	50.00	2.00		
İşletme Personelinin Eğitim Düzeyleri					
Lisans	29	49.68	3.11	2.06	0.142
Yüksek Lisans	7	51.57	3.99		
Doktora	2	46.50	2.12		
İşletme Personelinin Çalışma Süreleri					
0-5 yıl	3	53.00	5.29	0.797	0.536
6-10 yıl	19	49.26	3.61		
11-15 yıl	8	50.00	3.11		
16-20 yıl	3	50.00	2.64		
21 yıl ve üzeri	5	52.00	1.22		

Finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlere işletme personelinin **yaşlarına göre** verdikleri önem dereceleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirlemek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; yaşı 26-35 arasında olanlar için 49,23 puan, 36-44 arasında olanlar için 50,22 puan, 45 ve üzeri olanlar için ise 50,00 puan, olarak bulunmuştur. Varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucunda tüm yaş aralıkları birbirlerine yakın puan ortalamasına sahip olduğu tespit edilmiştir. F: 0,35 ve p: 0,70 değeri $p>0,05$ olduğu için, finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlere işletme personelinin **yaşlarına göre** verdikleri önem dereceleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_2 hipotezi reddedilmiştir.

Finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlere işletme personelinin **eğitim düzeylerine göre** ise, verdikleri önem dereceleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirlemek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; lisans mezunları için 49,68 puan, yüksek lisans mezunları için 51,57 puan, doktora mezunları için ise, 56,50 puan olarak bulunmuştur. F: 2,06 ve p: 0,142 değeri $p>0,05$ olduğu için, finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlere işletme personelinin **eğitim düzeylerine göre** verdikleri önem dereceleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_3 hipotezi reddedilmiştir.

Finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlere işletme personelinin **çalışma sürelerine göre** verdikleri önem dereceleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirlemek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; çalışma süresi 0-5 arasında olanlar 53,00 puan, 6-10 yıl arasında olanlar için 49,26 puan, 11-15 yıl arasında olanlar için 50,00 puan, 16-20 yıl arasında olanlar için 50,00 puan, 21 ve üzerinde olanlar için ise, 52,00 puan olarak bulunmuştur. F: 0,797 ve p: 0,536 değeri $p>0,05$ olduğu için, finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenlere işletme personelinin **çalışma sürelerine göre** verdikleri önem dereceleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_4 hipotezi reddedilmiştir.

Bununla birlikte, hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik yargılar oluşturulmuş ve oluşturulan bu yargılara işletme personelinin katılma düzeyleri **Tablo 6**'da ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 6'dan anlaşılacağı üzere, işletme personelinin oluşturulan bu yargılardan;

“İç denetçinin eğitilmiş ve mesleki yeterliliğe sahip olması hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltır” yargısına (Ortalama 4,76 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“İç denetçinin sistemin aksayan yönlerini tespit etmesi hileli finansal raporlama riskini azaltır” yargısına (Ortalama 4,36 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

Tablo 6: Hileli Finansal Raporlamanın Tespitinde ve Önlenmesinde İç Denetçilerinin Sorumluluklarına İlişkin Oluşturulan Yargılara İşletme Personelinin Katılma Düzeylerinin Dağılımı

İÇ DENETÇİLERİNİN SORUMLULUKLARINA İLİŞKİN OLUŞTURULAN YARGILAR	KATILMA DÜZEYLERİ					Ort.
	5	4	3	2	1	
İç denetçinin eğitilmiş ve mesleki yeterliliğe sahip olması hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltır.	29 (76,3)	9 (23,7)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,76
İç denetçinin sistemin aksayan yönlerini tespit etmesi hileli finansal raporlama riskini azaltır.	14 (36,8)	24 (63,2)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,36
İç denetçinin yeterli muhasebe eğitiminin olmaması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır.	15 (39,5)	23 (60,5)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,39
İç denetçinin iç denetim standartlarını bilmemesi hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır.	23 (60,5)	13 (34,2)	2 (5,3)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,55
İç denetçiler yeniliklere ve değişikliklere açık olması hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltır.	8 (21,1)	25 (65,8)	5 (13,2)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,07
İç denetçinin muhasebe standartları hakkında bilgi sahibi olmaması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır.	23 (60,5)	15 (39,5)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,60
İç denetçi hilelerle ilgili yeterince bilinçli olmaması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır.	21 (55,3)	15 (39,5)	2 (5,3)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,5
İç denetçinin risk faktörlerini iyi bilmesi hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltır.	21 (55,3)	17 (44,7)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,55
İç denetçinin yeniliklere ve değişikliklere açık olmaması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır.	8 (21,1)	21 (55,3)	9 (23,7)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,97
Hile karşısında önlem alma sadece yöneticileri ilgilendirir.	1 (2,6)	1 (2,6)	2 (5,3)	19 (50,0)	15 (39,5)	1,78
Hile önlemede sorumluluk sadece iç denetçiye aittir.	22 (57,9)	16 (42,1)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,5
İç denetçinin ve denetim komitesinin arasındaki ilişkinin iyi olması hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltır.	3 (7,9)	20 (52,6)	13 (34,2)	2 (5,3)	0 (0,0)	3,63
Hileyi önlemede denetim komitesi, iç denetçiye göre daha etkilidir.	0 (0,0)	6 (15,8)	12 (31,6)	17 (44,7)	3 (7,9)	2,55
İç denetimi iyi olmayan şirketlerde denetim komitesinin sorumluluğunu yerine getirebilmesi için gerekli bilgileri sağlamada etkili olmayacaktır.	2 (5,3)	26 (68,4)	10 (26,3)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,78
İç denetim ile denetim komitesi arasında bir raporlama ilişkisi olması gerekmektedir.	20 (52,6)	17 (44,7)	1 (2,6)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,5

İç denetim-bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi gözlemlenmede denetim komitesine önemli görevler düşmektedir.	12 (31,6)	20 (52,6)	6 (15,8)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,15
İç denetçinin bağımsız denetçi ilişkisinin iyi olmaması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır.	2 (5,3)	13 (34,2)	12 (31,6)	10 (26,3)	1 (2,6)	3,13
İç denetçinin bağımsız denetçi ilişkisinin iyi olması toplam denetim süresinin kısalmasını sağlamaktadır.	9 (23,7)	15 (39,5)	10 (26,3)	4 (10,5)	0 (0,0)	3,76
Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim standartlarına uyması iç denetim biriminin etkinliğini artıracaktır.	3 (7,9)	23 (60,5)	11 (28,9)	1 (2,6)	0 (0,0)	3,73
İç denetçinin mesleki etik kurallarını bilmesi hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltır.	13 (34,2)	21 (55,3)	4 (10,5)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,23
İç denetçinin taraflı olması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır.	22 (57,9)	16 (42,1)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,57
İç denetçinin sonuç çıkarma ve problem çözüme yeteneğinin olmaması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır.	10 (26,3)	21 (55,3)	6 (15,8)	1 (2,6)	0 (0,0)	4,05
İç denetçinin yönetim ile birlikte hilelere karşı önlem alması hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltır.	29 (76,3)	9 (23,7)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,76
İç denetçi her zaman tarafsız olmalıdır.	34 (89,5)	4 (10,5)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,89

(5=Kesinlikle Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 1=Kesinlikle Katılmıyorum)

“İç denetçinin yeterli muhasebe eğitiminin olmaması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır” yargısına (Ortalama 4,39 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“İç denetçinin iç denetim standartlarını bilmemesi hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır” yargısına (Ortalama 4,55 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“İç denetçiler yeniliklere ve değişikliklere açık olması hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltır” yargısına (Ortalama 4,07 ile) “Katılıyorum”,

“İç denetçinin muhasebe standartları hakkında bilgi sahibi olmaması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır” yargısına (Ortalama 4,60 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“İç denetçi hilelerle ilgili yeterince bilinçli olmaması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır” yargısına (Ortalama 4,5 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“İç denetçinin risk faktörlerini iyi bilmesi hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltır” yargısına (Ortalama 4,55 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“Hile karşısında önlem alma sadece yöneticileri ilgilendirir” yargısına (Ortalama 1,78 ile) “Katılmıyorum”,

“Hile önlemede sorumluluk sadece iç denetçiye ait değildir” yargısına (Ortalama 4,5 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“İç denetçinin ve denetim komitesinin arasındaki ilişkinin iyi olması hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltır” yargısına (Ortalama 3,63 ile) “Katılıyorum”,

“Hileyi önlemede denetim komitesi, iç denetçiye göre daha yetkilidir” yargısına (Ortalama 2,55 ile) “Ne katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“İç denetimi iyi olmayan şirketlerde denetim komitesinin sorumluluğunu yerine getirebilmesi için gerekli bilgileri sağlamada etkili olmayacaktır” yargısına (Ortalama 3,78 ile) “Katılıyorum”,

“İç denetim ile denetim komitesi arasında bir raporlama ilişkisi olması gerekmektedir” yargısına (Ortalama 4,5 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“İç denetim-bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi gözlemlenmede denetim komitesine önemli görevler düşmektedir” yargısına (Ortalama 4,15 ile) “Katılıyorum”,

“İç denetçinin bağımsız denetçi ilişkisinin iyi olmaması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır” yargısına (Ortalama 3,13 ile) “Ne katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“İç denetçinin bağımsız denetçi ilişkisinin iyi olması toplam denetim süresinin kısalmasını sağlamaktadır” yargısına (Ortalama 3,76 ile) “Katılıyorum”,

“İç denetçinin mesleki etik kurallarını bilmesi hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltır” yargısına (Ortalama 4,23 ile) “Katılıyorum”,

“İç denetçinin taraflı olması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır” yargısına (Ortalama 4,57 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”

“İç denetçinin sonuç çıkarma ve problem çözme yeteneğinin olmaması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır” yargısına (Ortalama 4,05 ile) “Katılıyorum”,

“İç denetçinin yönetim ile birlikte hilelere karşı önlem alması hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltır” yargısına (Ortalama 4,76 ile) “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap verdikleri tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde ankete katılan işletme personelinin, hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılardan; iç denetçilerin eğitilmiş ve mesleki yeterliliğe sahip olması, iç denetim standartlarını ve muhasebe standartlarını bilmesi, risk faktörlerini iyi bilmesi, denetim komitesi ile aralarında raporlama ilişkisinin olması, hileleri karşı yönetimle birlikte hareket etmesi ve iç denetçinin tarafsız olması ile ilgili olan yargılara katıldıkları, bununla birlikte, iç denetçinin bağımsız denetçi ile ilişkisinin iyi olmaması hileli finansal raporlama yapılma riskini artırır, yargısına “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” şeklinde cevap verdikleri tespit edilmiştir.

Bununla birlikte, ankete katılan işletme personelinin; cinsiyetine, yaşlarına, eğitim düzeylerine ve çalışma sürelerine göre hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için hipotezler oluşturulmuş ve uygulanan t-testi (Independent-Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıda sunulmuştur.

Hipotezler:

H₅: İşletme personelinin cinsiyetlerine göre hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H₆: İşletme personelinin yaşlarına göre hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H₇: İşletme personelinin eğitim düzeylerine göre hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H₈: İşletme personelinin çalışma sürelerine göre hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 7'de görüldüğü üzere, işletme personelinin **cinsiyetlerine göre** hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeylerinde bir farklılaşma olup olmadığını belirlemek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; kadın işletme personeli için 95,4 puan, erkek işletme personeli için ise, 98,95 puan olarak bulunmuştur. p: 0.10 değeri $p > 0,05$ olduğu için, işletme personelinin **cinsiyetlerine göre** hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle **H₅** hipotezi reddedilmiştir.

İşletme personelinin **yaşlarına göre** ise, hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeylerinde bir farklılaşma olup olmadığını belirlemek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; yaşı 26-35 arasında olanlar için 98,3 puan, 36-44 arasında olanlar için 97,81 puan, 45 ve üzeri olanlar için ise 97,33 puan, olarak bulunmuştur. F: 0,046 ve p: 0,955 değeri $p > 0,05$ olduğu için; işletme personelinin **yaşlarına göre** hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle **H₆** hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 7: İşletme Personelinin Demografik Özelliklerine Göre Hileli Finansal Raporlamanın Tespitinde ve Önlenmesinde İç Denetçilerinin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

	Sayı	Ortalama	Standart Sapma	F	P
İşletme Personelinin Cinsiyetleri					
Kadın	10	95.4	5.98	1.087	0.10
Erkek	28	98.95	5.44		
İşletme Personelinin Yaşları					
26-35 yaş	13	98.3	6.76	0.046	0.955
36-44 yaş	22	97.81	5.50		
45 yaş ve üzeri	3	97.33	3.21		
İşletme Personelinin Eğitim Düzeyleri					
Lisans	29	98.34	6.15	0.722	0.493
Yüksek Lisans	7	95.71	4.07		
Doktora	2	100.0	1.41		
İşletme Personelinin Çalışma Süreleri					
0-5 yıl	3	97.0	5.2	0.822	0.520
6-10 yıl	19	99.26	5.53		
11-15 yıl	8	95.37	6.47		
16-20 yıl	3	95.66	2.51		
21 yıl ve üzeri	5	99.00	6.81		

İşletme personelinin **eğitim düzeylerine göre** hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeylerinde bir farklılaşma olup olmadığını belirlemek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; lisans mezunları için 98,34 puan, yüksek lisans mezunları için 95,71 puan, doktora mezunları için ise, 100,00 puan olarak bulunmuştur. F: 0,722 ve p: 0,493 değeri $p>0,05$ olduğu için; işletme personelinin **eğitim durumlarına göre** hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_7 hipotezi reddedilmiştir.

İşletme personelinin **çalışma sürelerine göre** hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeylerinde bir farklılaşma olup olmadığını belirlemek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; meslek süresi 0-5 arasında olanlar 97,00 puan, 6-10 yıl arasında olanlar için 99,26 puan, 11-15 yıl arasında olanlar için 95,37 puan, 16-20 yıl arasında olanlar için 95,66 puan, 21 ve üzerinde olanlar içinse, 99,00 puan olarak bulunmuştur. F: 0,822 ve p: 0,520 değeri $p>0,05$ olduğu için; işletme personelinin **çalışma sürelerine göre** hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_8 hipotezi reddedilmiştir.

Bununla birlikte araştırmada kullanılan anket formunda, işletme personeline muhasebede hileler, finansal raporlamada hileye başvurulmasında yatan nedenler ve hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumlulukları konusunda ankette yer almayan fakat, kendilerinin bu konularda belirtmek istedikleri düşüncelerinin olup olmadığını tespit etmek amacıyla, açık uçlu bir soru yöneltilmiştir. Bu soruya verilen cevaplar ise özetlenerek aşağıda sunulmuştur;

- Ankete cevap veren işletme personeli, iç denetçilerin işletmenin üst yönetimlerince atanmaları halinde iç denetçilerin işletmelerdeki etkinliklerini azaltabileceğini, çünkü, hileli finansal raporlamanın çoğunlukla yönetimin bilgisi dahilinde yapıldığı için, üst yönetimin çalışanlara yönlendirmede bulunabileceklerini, bunun da bir risk olduğunu, bu nedenle işletme iç prosedürleri oluşturulması ve sorumlulukların tanımlanması gerektiğini,
- Hilenin birçok faktörün bir araya gelmesiyle oluştuğunu, ancak bu hile ortamını hazırlayan en önemli unsurlardan birinin rutinliğe çok fazla kapılıp nasıl olsa bir şey olmaz yaklaşımının olduğunu, iç denetimlerin bile rutin olması hile yapanın bu denetimlerden farkına

varılmaksızın kurtulmasının söz konusu olabileceğini, bu nedenle de, yöneticilerin çok dikkatli olması gerektiğini, iç denetçilerinin belirli zamanlarda ve bazen ani kontroller yapmalarının da faydalı olabileceğini,

- Aile işletmelerinde, iç denetçinin ve iç denetimin başarılı olabilmesinin ilk ve en önemli şartının; işletme sahiplerinin iç denetimin gerekli olduğuna inanmaları, aksi takdirde yürütülen denetim faaliyetlerinin sadece göstermelik olacağını, kurumsallaşmış işletmelerde ise iç denetimin yönetim kurulu için büyük önem arz ettiğini, bu nedenle işini iyi bilen ve mesleki ahlaka sahip iç denetçiye ihtiyaç duyabilecekleri,
- Profesyonel hilelerde işletmelerde iç denetimin varlığının yeterli olamayabileceğini, bu nedenle iç denetçilerin de profesyonel olmaları gerektiğini, yapılabilecek hilelerden ve hilelerin nasıl yapıldığından haberdar olmaları gerektiğini, belirtmektedirler.

4. Sonuç

Bu çalışmada, Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren işletmelerde çalışan personelin, hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri yapılan bir anket çalışmasıyla belirlenmeye çalışılmıştır. Ankete katılan işletme personelinin, ankete verdikleri cevapların ortalaması en yüksek olanlar aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

İşletme personeli iç denetçilerin;

- Eğitimli ve mesleki yeterliliğe sahip olmaları,
- Her zaman tarafsız olmaları,
- Yönetim ile birlikte hilelere karşı önlem almaları,
- Sistemin aksayan yönlerini tespit etmeleri,
- Yeterli muhasebe eğitimine sahip olmaları,
- İç denetim standartlarını iyi bilmeleri,
- Yeniliklere ve değişikliklere açık olmaları,
- Hilelerle ilgili yeterince bilinçli olmaları,
- Risk faktörlerini iyi bilmeleri,
- Muhasebe standartları hakkında bilgi sahibi olmaları halinde,

hileli finansal raporlamanın tespiti ve hilelerin önlenmesi noktasında daha etkili olabilecekleri yönünde görüş bildirmişlerdir.

Bununla birlikte, yapılan anket çalışmasıyla işletme personelinin; cinsiyetlerine, yaşlarına, eğitim düzeylerine ve çalışma sürelerine göre hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığı test edilmiştir. Uygulanan t-testi (Independent- Samples T Test) ve tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucunda ise; işletme personelinin cinsiyetlerine, yaşlarına, eğitim düzeylerine ve çalışma sürelerine göre hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir **farkın olmadığı** tespit edilmiştir.

Çalışmanın teorik kısmındaki açıklamalar ve araştırma kısmında ortaya çıkan sonuçlar çerçevesinde konu ile ilgili yapılabilecek öneriler ise şunlardır;

- Her şeyden önce işletmelerde üst yönetimler tarafından iç denetim birimlerin oluşturulması gerekmektedir. Çünkü, iç denetim birimine sahip olan işletmelerin, hileli finansal raporlamayı tespit edebilme konusunda iç denetim birimine sahip olmayan işletmelere göre daha başarılı olduğu tespit edilmiştir (Tarhan Mengi, 2013:59). İşletmelerde oluşturulacak bu birimlerin ise bağımsız ve tarafsız olması gerekmektedir. Çünkü, bu birimlerin her türlü hile ve usulsüzlük karşısında kimseden etkilenmeden hareket edebilmeleri gerekmektedir.
- İç denetçiler, hileleri önleyebilmek için sürekli denetim uygulaması yaparak, iç denetim faaliyetlerinin sistematik ve disiplinli olarak yürütmeleri gerekmektedir.
- İç denetçiler muhasebe mesleği ile ilgili yenilikleri yakından takip etmeliler ve gerekli uygulamaları yerine getirebilmelidirler.
- İç denetçilerin iç denetim standartlarına sürekli uyumlu hareket etmeleri gerekmektedir. Böylece, iç denetim birimi, sorumluluklarını daima yerine getiren kişilerden oluşmuş olacaktır.

- Yeniliklere açık olan bir iç denetçi, araştırmalarında yardımcı olabilecek teknolojik bilgilere sahip olması gerekmektedir. Bu tarz bilgileri ise eğitim kurumlarından alabileceklerdir. Kazanılan bu bilgilerle iç denetçilerin hilelere karşı gözü açık olabilmeleri sağlanabilecektir.
- İç denetçiler, hilelere karşı önlem alabilmek için analitik inceleme tekniklerinde bulunan analizleri iyi bilerek, çıkan sonuçları doğru bir şekilde değerlendirmesini bilmelidirler. Bu nedenle, finansal analiz tekniklerini iyi bilen ve değerlendirebilen kişilerin iç denetçi olarak işletmelerde istihdam edilmesi önem arz etmektedir.
- İç denetçilere gerekli muhasebe ve finansal raporlama, teknik denetimler, karşılaşılabilecek hilelerle ilgili eğitimler verilmelidir. Bu eğitimler, muhasebe odalarının veya enstitülerin oluşturacağı programlarla olabileceği gibi, akademisyenler ve uzmanlar tarafından iç denetim ile ilgili eğitim kursları aracılığı ile de yapılabilir.
- İç denetçiler, sadece eğitimlerle değil, kendi kendilerine de sürekli eksikliklerini giderebilmek için çabalamalı, hem muhasebe ve iç denetim hem de hileler ile ilgili bilgi sahibi olabilmek için araştırmalar yapmalı, o zaman kadar meydana gelen muhasebe skandallarını inceleyerek bunların ne gibi sebeplerden, hangi aksaklıklardan kaynaklandığını ve bu gibi durumları önleyebilmek için neler yapabileceğine yönelik yeterli bilgi birikimine sahip olabilir.
- Hileli finansal raporlamanın en önemli nedenlerinden biri işletmelerdeki yetersiz kurumsal yönetim politikalarıdır. Bu nedenle, kurumsal yönetim politikalarının işletmelerde dikkatli bir şekilde belirlenmesi ve uygulanması önem arz etmektedir.
- Hileli finansal raporlamanın tespiti ve önlenmesi konusunda eğitim son derece önemlidir. Bunun için, gerek muhasebe ders programlarında gerekse meslek sınavlarında muhasebede hileler, finansal raporlamada hileye başvurulma nedenleri, hilenin tespitinde kullanılan yöntemler, hile belirteçleri, iç denetim, iç denetim mesleği gibi konuların da muhasebe dersi olarak programlara konulması ve mesleki sınavlarda sınav sorusu olarak adaylara yöneltilmesi önem arz etmektedir. Bunların yapılması halinde konunun önemi taraflarca anlaşılacaktır.
- İç denetçilerin denetim komiteleri, yönetim kurulu üyeleri ve bağımsız dış denetçilerle sürekli iletişim halinde olmaları hileli finansal raporlamanın tespiti ve önlenmesinde önemli yararlar sağlayabilecektir.

Sonuç olarak, bu çalışmada elde edilen bulgular ve bunlar doğrultusunda yapılan öneriler Ankara ve İstanbul illerinden elde edilen anket verileriyle sınırlıdır. Bu çalışmanın bir benzeri Türkiye genelinde yapılırsa daha sağlıklı ve genel sonuçlara ulaşılabilir.

Kaynaklar

- Church, B. K., Mcmillan, J. J., Schneider, A. (2001), Detection of Fraudulent Financial Reporting, *Journal of Accountancy*, 192(3), 99-108.
- Çıtak, F. (2013), Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Güredin, E. (2010), Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, 13. Baskı, İstanbul.
- Hüner, D. (2014), Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Küçük, E. (2009), “Hileli Finansal Raporlamanın Engellenmesinde Kurumsal Yönetim ve Dış Denetimin Rolü: Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Tarhan Mengi, B. (2013), Hileli Finansal Raporlama, İstanbul:Beta Yayınları, Ekim.
- Tuna, A. K., Sağlar, J. (2004), “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 4(11), 1-16.
- Uçma, T. (2011), “Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçi ve Denetim Komitesi Sorumluluğunun Belirlenmesi: Bir Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 4(1),1-32.
- Varıcı, İ. (2012), “Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB’DE Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 5, 124-144.