

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN HİLEYE KARŞI DENETÇİNİN VE TARAFLARIN SORUMLULUKLARININ BAĞIMSIZ DENETÇİLER YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ: TÜRKİYE’DEKİ BAĞIMSIZ DENETÇİLERE YÖNELİK BİR ANKET ÇALIŞMASI*

Doç. Dr. Mehmet DEMİR**
Öğr. Gör. Dr. Öznur ARSLAN***

Makale Gönderim Tarihi : 06/08/2018 / Kabul Tarihi : 06/03/2019

ÖZ

Bu çalışmanın , “Bağımsız denetçiler, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğu hakkındaki ifadelerine hangi düzeyde katılım göstermektedirler” ve “Bağımsız denetçiler, finansal skandallarda tarafların sorumluluklarına ait ifadelerine hangi düzeyde katılım göstermektedirler?” şeklinde iki amacı vardır. Bu amaçları gerçekleştirmek için bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçilerden 300’ü üzerinde 2017 Haziran-Ağustos döneminde bir anket uygulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 22 paket programı ile analize tabi tutulmuştur.

Deneklerin, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğunu denetim standartları çerçevesinde ele aldıkları ve yönetim ile paylaşma konusunda da bir düşünceye sahip oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca, denetim faaliyetinin “doğruluk” değil “uygunluk” ölçütünde gerçekleştirmeleri ve bu halde ortaya çıkacak sorunlarda kendilerinin de sorumlu tutulabileceğini düşündükleri ve sorumluluklarını “makul güvence vermek” çerçevesinde sınırlandırdıkları bulgularına ulaşılmıştır.

* Bu çalışma özet olarak, 21-22 Haziran 2018 tarihleri arasında Gaziantep’te düzenlenen, III. Uluslararası Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresinde sunulmuştur.

** Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, orcid: 0000-0003-1796-7974
mehmet_demir01@hotmail.com

*** Cumhuriyet Üniversitesi, Hafik Kamer Örnek Meslek Yüksekokulu, orcid: 0000-0001-5973-9107
oznurarslannn@gmail.com

Deneklerin, finansal skandallarda sorumlulukları kendilerinden çok iç kontrolün yetersizliğine, işletme yöneticilerine, işletme içindeki denetim mekanizmasının eksikliklerine, siyaset kurumunun müdahalelerine ve düzenleyici otoritelere dağıttıkları bulgusuna ulaşmıştır.

Anlamlılık analizlerinde, deneklerin ifadelere ait katılım düzeylerinde cinsiyet ve eğitim durumu açılarından anlamlı bir farklılığın olmadığı; meslek unvanları, yaş ve mesleki deneyim açılarından anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Muhasebe Hilesi, Finansal Skandallar.

ASSESSING THE RESPONSIBILITIES OF AUDITOR AND PARTIES FOR THE FRAUD IN TERMS OF INDEPENDENT AUDIT STANDARDS AND FROM THE ASPECT OF INDEPENDENT AUDITORS: A QUESTIONNAIRE STUDY FOR THE INDEPENDENT AUDITORS IN TURKEY

Abstract

The present study has two objectives; “To what extent do the independent auditors agree with the statements about the responsibility of independent auditor against the fraud from the aspect of audit standards?” and “To what extent do the independent auditors agree with the statements about the parties’ responsibilities in financial scandals?”. In order to achieve these objectives, a survey was conducted on 300 independent auditors, who work at independent auditing companies, between June and August 2017. The data obtained were analyzed using SPSS 22 package software.

It was determined that the subjects addressed the responsibility of independent auditors against the fraud from the aspect of audit standards, and that the subjects have similar opinions regarding sharing the responsibilities with the management. Moreover, it was also found that they believe that the auditing activity should be performed according to the criterion “consistency” rather than the criterion “correctness” and they may also be held responsible for the problems, which may arise under these conditions, and it was also observed that they limited their responsibilities within the frame of “giving reasonable confidence”.

Another finding obtained was that the subjects direct the responsibility of financial scandals to the insufficient internal audit, company managers, deficiencies of internal audit mechanism of companies, interventions of political bodies, and regulatory bodies rather than themselves.

In significance analyses, it was determined that there was no statistically significant difference between the subjects’ levels of agreeing to the statements in terms of gender and educational status. However, statistically significant differences were found in terms of occupational titles, age, and professional experience.

Keywords: Independent Audit, Accounting Fraud, Financial Scandals

1. GİRİŞ

Günümüzde çok sayıda kişi, kurum veya kuruluş, ilişkili oldukları işletmelerle ilgili kararlar alırken güvenilir bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu kararlara dayanak olan en temel araç ise, işletmelerin muhasebe bilgi süreci ile elde ettikleri finansal tablolardır. Finansal tabloların doğru, tarafsız ve güvenilir bir şekilde hazırlanıp sunulması, tarafların alacakları kararların doğruluğu açısından vazgeçilmez önem taşır. Bağımsız denetim faaliyeti, işte bu noktada, finansal tabloların karar alıcılar için güvenilirliğini sağlama fonksiyonunu üstlenmektedir (Demir ve Çiftci, 2016:88)

Ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler, faaliyetlerini sürdürürken bir takım mevzuat ve standartlara uymak yükümlülüğündedirler. Dolayısıyla bu mevzuat ve standartlar kapsamında bağımsız denetçilere yüklenen bir takım sorumluluklar bulunmaktadır.

Bu çalışmanın, “Bağımsız denetçiler, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğu hakkındaki ifadeler hangi düzeyde katılım göstermektedirler?” ve “Bağımsız denetçiler, finansal skandallarda tarafların sorumluluklarına ait ifadeler hangi düzeyde katılım göstermektedirler?” şeklinde iki amacı vardır. Deneklerin düşüncelerini tespit etmek için anket yöntemi uygulanmış ve verilerin analizinde SPSS 22 istatistiksel paket programı kullanılmıştır.

2. HİLE VE DENETİM KAVRAMLARI

Özellikle 2000’li yıllarda finansal bilgilerin gerçeği yansıtması ile ortaya çıkan finansal skandallar “hile” kavramının üzerinde daha çok durulmasına yol açmıştır.

Kasıt taşımayan ve hata olarak adlandırılan davranışlardan ayrılan hile, bu yönüyle bilinçli olarak yapılan bir fiil olarak tanımlanmaktadır. Hile, eylemi gerçekleştirenin, kendi menfaati lehinde aldatma yoluyla kıymeti olan bir şeyi elde etmesi veya bir yükümlülüğünden kaçınması şeklinde tanımlanabilir. Buradan hareketle hile en genel tanımıyla kasıtlı aldatma olarak ifade edilebilir (Hacıhasanoğlu ve Karaca 2015: 118) .

Muhasebe açısından hileyle ilgili genel bir tanım yapılacak olursa :Hile, parayla ifade edilen olayların oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle, ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında ve onları maddi zarara uğratacak şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya böyle bir ortamda suça iştirak etmektir (Bayraklı ve diğerleri 2012: 51).

Denetim ise Latince kökenli bir kelime olup “işitmek” “dikkatlice dinlemek” anlamına gelmektedir. Türk Dil Kurumu sözlüğünde denetim için “bir işin doğru ve uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” ifadeleri kullanılmaktadır (www.tdk.gov.tr).

Denetim, işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan durum ile meydana gelmesi beklenen durumun birbiriyle bağdaşıp bağdaşmadığını araştırmak bir nevi karşılaştırma yapma işlemidir (Yozgat 1992: 339).

Muhasebe denetimi, işlemlerindeki bütün finansal tabloların ve bu tabloların dayanaklarının, konusunda uzman kişiler tarafından tarafsız bir şekilde toplanıp belli standartlar ve ilgili mevzuat ve yönetmelik

dahilinde denetlenmesi ve bu denetleme sonucunda finansal tabloların güvenilirliğinin sağlandıktan sonra ilgili kişi ya da kurumlara raporlar halinde bu görüşlerin sunulma sürecidir (Akdoğan 1989: 4). Denetim, özetle, işletme yönetiminin işletme hakkında finansal iddialarını yansıtan tabloların doğruluğunu/uygunluğunu tespit etme çalışmasıdır.

Bağımsız denetim ise “bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır (Selimoğlu 2014: 5).

3. BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI

Bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları birçok düzenlemelerde yer almaktadır. Bunlardan en önemlisi BDS 240(Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları)’tır. Çalışmada denetçi sorumluluğu özellikle bu kapsamda ele alınmıştır.

Finansal tabloların bağımsız denetimde bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları-BDS 240”, 2001 yılında yayınlanmıştır. Daha sonra Amerikan Sertifikalı Kamu Denetçiler Enstitüsü’nün (American Institute of Certified Public Accountants -AICPA) teknik komitesi olan Denetim Standartları Kurulu (Audit Standards Board - ASB) ile yapılan görüşmeler doğrultusunda, BDS 240’ın SAS 99’la uyumlaştırılması kararı alınmıştır. Bu çerçevede, denetim riski modeli standarda dahil edilmiş olup; esas, ilke ve prosedürler açısından SAS 99’la uyumluluk sağlamıştır. Standardın güncellenmiş hali Şubat 2004’te yürürlüğe girmiştir. BDS 240, denetçinin finansal tablolardaki hileye ilişkin sorumluluklarını düzenler; özellikle hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin olarak “işletme ve çevresini tanımak suretiyle “Önemli Yanlışlık Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi BDS 315” ile “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler-BDS 330’un nasıl uygulanacağını ayrıntılı olarak ele alır. Standartta denetçinin amaç ve sorumlulukları aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (Ertop 2016: 24).

- Finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek,
- Finansal tablo düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve bu yanlışlıklara ilişkin olarak ilgili kontrol faaliyetleri dahil olmak üzere işletmenin ilgili kontrollerin uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek,
- Finansal tablo düzeyinde değerlendirilmiş risklere karşı yapılacak genel işleri belirlemek ve gerekli personeli görevlendirmek, işletmenin muhasebe politikalarını göz önünde bulundurarak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması, kapsamına karar verirken ön görünmezlik konusunun dahil edilip edilmeyeceğine karar vermek,
- Yönetimin kontrolleri ihlal etme riskine karşılık verecek denetim prosedürlerini tasarlamak uygulamak,
- Belirlenmiş bir yanlışlığın hile riski göstergesi olup olmadığını değerlendirmek,

- Yönetimden hileye ilişkin yazılı açıklamalar almak,
- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmak,

3.1. Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesinde Tarafların Sorumlulukları

BDS 240 sayılı standart finansal tabloların bağımsız denetiminde hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi noktasında tarafların sorumluluklarını işletme yönetimi ve denetçi açısından ele almıştır.

3.1.1. İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

Hile ve usulsüzlüğün önlenmesi ve tespit edilmesinde asıl sorumluluk yönetim birimine ve gözetimden sorumlulara aittir. Bu kişilerin hileye karşı gerekli önlemleri alması ve yaptırımları uygulaması hile ve usulsüzlük yapma konusunda caydırıcı olması açısından gereklidir. Finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve hukuka uygunluğu gibi hususlarda gerekli kontrolleri sağlayan bir iç kontrol sistemi kurmak ve devam ettirmek, işletme yönetiminin gözetimini de yapmak suretiyle, yönetim biriminde görevli kişilerin sorumluluğundadır. Yönetimden sorumlu kişiler tarafından gerçekleştirilen etkin gözetim, işletme yönetiminin dürüst ve etik davranış kültürü sağlamada etkilidir. Bu tür dürüstlük ve etik davranış kültürünün oluşturulması; kurum kültürünün uygun bir dille ilgililere iletilmesini, olumlu, motive edici bir çalışma ortamı sağlanmasını, uygun kişilerin istihdam edilmesini her seviyedeki işletme çalışanlarının eğitimlerini ve belirlenen objektif kurallar çerçevesinde terfi edilmelerini, çalışanlardan periyodik olarak hile ve usulsüzlük olduğundan şüphelenilen veya iddia edilen hallerde gerektiği gibi davranacağı konularında teyit alınmasını içerir (Kaval ve diğerleri 2008: 114).

3.1.2. Denetçinin Sorumluluğu

Denetim sürecini 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. Makul güvence, denetçinin, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir, düşük bir seviyeye indirecek yeterli uygun denetim kanıtı elde ettiğinde sağlamış olduğu güvencedir.

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No:22 Sayılı Tebliği” e göre ise makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlış içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanması olarak tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetimde, bağımsız denetçilerin finansal tablolara ilişkin mutlak bir güvence elde etmesini ve dolayısıyla bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmasını önleyen, yapılan işin niteliğinden kaynaklanan kısıtlamalar bulunmaktadır. Bu kısıtlamalar aşağıda verilmiştir. (SPK Seri: X, No: 22; 6. Kısım).

- Denetimde örnekleme yönetimin kullanılması,
- Yönetimin işletme kontrol sistemini göz ardı etmesi veya muvazaalı işlemlere müsamaha göstermesi gibi muhasebe ve iç kontrol sisteminin yapısından kaynaklanan doğal kısıtlamalar,

- Gerek kanıt toplama sürecinde gerekse bu kanıtlar ışığında yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesinde bağımsız denetçinin genel olarak kanaatini kullanması,
- İlişkili taraflar arasında yapılan işlemler gibi finansal tablolara ilişkin bir sonuca varmayı sağlayacak kanıtların ikna ediciliği ile ilgili sınırlamalar.

Denetçinin ulaştığı sonuçları ve görüşünü dayandırdığı çoğu denetim kanıtının kesin olmasından çok ikna edici olmasına sebep olan denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, makul güvence mutlak bir güvence seviyesi değildir. Özellikle hile kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilmeme riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememesi riskinden daha yüksektir. Çünkü hileli işlemlerin kasıtlı olarak kayda geçirilmesi, sahtekârlık veya denetçiye kasten gerçeğe aykırı açıklamalar yapılması gibi dikkatlice tasarlanmış veya karmaşık planlar içerebilmektedir. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde hileyi gizlemeye yönelik bu girişimlerin tespiti daha zorlaşabilir. 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 (BDS- 240:6).

3.3. Hilelerin Tespitinde Denetçinin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar

Denetçinin amacı, finansal tabloların finansal raporlama esaslarına uygun olarak hazırlanıp sunulduğuna dair görüş oluşturulması ve bunun denetçi tarafından raporlanmasıdır. Denetim çalışmaları yürütülürken denetim, BDS'lere veya mevzuata uygun olarak planlanıp yürütülmüş olsa dahi, denetçinin finansal tablolarda önemli yanlışlıkları tespit edememe riski vardır. Bu riski azaltabilmesi için denetçinin, denetim çalışması esnasında mesleki şüphecilik tutumu içerisinde olmalı ve denetim ekibi içerisinde sürekli görüşmeler yapmalıdır.

Denetçi makul ölçüde güvence sağlayabilmek için işletme yönetimi tarafından kontrollerin aşılması olasılığını ve hataları tespit etme konusunda etkin olan bağımsız denetim tekniklerinin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan riskleri ortaya çıkarmak açısından uygun olmayabileceğini göz önünde bulundurarak, bağımsız denetim süresince mesleki şüphecilik tutumu içerisinde çalışmalarını yürütmek zorundadır (BDS-240: 8)

3.4. Hileye İlişkin Risk Değerlendirme Yöntemleri

Denetçi, iç kontrol sistemi de dâhil olmak üzere, işletmenin faaliyet koşulları içinde bulunduğu çevreyle ilişkisini belirlemek amacıyla risk değerlendirme teknikleri uygular. Denetçinin değerlendirmesi gereken riskler, hata ve hile kaynaklı risklerdir. Ancak, hilenin önemi çok fazla olduğundan, hile kaynaklı “önemli yanlışlık riskleri”nin (Finansal tabloların denetim öncesi önemli yanlışlık içerme olasılığıdır.) belirlenmesi için kullanılan bilgileri sağlayan risk değerlendirme yöntemleri ve ilgili faaliyetlere ilişkin ilave hüküm ve açıklamalar BDS 240'ta yer almaktadır. Bu kapsamda, denetçinin hile kaynaklı “önemli yanlışlık riskleri”nin belirlenmesi için kullanacağı risk değerlendirme ve yöntemleri ile ilgili faaliyetler aşağıda yer almaktadır:

- Yönetimden Sorumlu Kişilerle ve İşletme İçindeki Diğer Kişilerle İlgili Risk Değerlemeye İlişkin Yapılacak Görüşmeler

- Analitik Prosedürler
- Diğer Bilgilerin Dikkate Alınması,
- Hile Riski Faktörlerinin Değerlendirilmesi

3.5. Denetçinin Denetime Devam Edememesi

İçinde bulunan şartlarda denetçinin hileye ilişkin olarak gerekli gördüğü uygun adımların (hilenin finansal tablolar açısından önem arz etmediği durumlarda dahi) işletme tarafından atılmaması, denetim testlerinin sonuçlarının ve denetçinin hile kaynaklı “önemli yanlışlık riskleri”ne ilişkin değerlendirmesinin, ciddi bir önemli ve yaygın hile riskine işaret etmesi veya denetçinin, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların yeterlilik veya dürüstlük konusunda ciddi endişeler taşıması gibi istisnai durumlarda, denetçi denetime devam edip etmeyeceği imkânını sorgular (BDS 240; A54). Bu tür istisnai durumlarla karşılaşması halinde denetçi, içinde bulunulan şartlarda geçerli olan yasal ve mesleki sorumluluklarını belirler. Denetçinin, seçimini yapan kişi ya da kişilere veya bazı durumlarda düzenleyici kurumlara durumu rapor etme zorunluluğu bulunabilir. Ayrıca, yürürlükteki mevzuata göre mümkün olması halinde denetimden çekilmenin uygun olup olmadığı değerlendirilir. Denetçi, denetimden çekilmeye karar vermesi halinde, uygun kademedeki yöneticilerle ve üst yönetimden sorumlu olanlarla denetimden çekilmesini ve bunun gerekçelerini müzakere eder ve denetçinin seçimini yapan kişi ya da kişilere veya bazı durumlarda düzenleyici kurumlara denetimden çekildiğini ve çekilme gerekçelerini rapor etmesini gerektiren mesleki ve yasal bir yükümlülüğün bulunup bulunmadığına karar verir. Denetçinin mesleki ve yasal sorumlulukları dikkate alındığında, denetçi denetimden çekilip çekilmemeye karar verirken hukuki danışmanlık alabilir (Ertop, 2016:45).

3.6. Yazılı Açıklamalar

Yazılı açıklama, belirli konuları teyit etmek veya diğer denetim kanıtlarını desteklemek için yönetim tarafından denetçiye sunulan yazılı bildirimdir (BDS 580, 7(a) prg).

Denetçi, işletme yönetiminden;

- Hile ve usulsüzlüğün tespit edilmesi ve engellenmesine yönelik iç kontrollerin tasarlanması ve uygulanmasındaki sorumluluğunu kabul ettiğine,
- Hile ve usulsüzlükten ortaya çıkan önemli yanlışlıkların oluşma riskine ilişkin saptamaların denetçiye bildirildiğine,
- İç kontrolün yapılmasında önemli rolü olan işletme çalışanlarının veya hile ve usulsüzlük yaptıklarında mali tablolarda ciddi etkiler yapabilecek çalışanların, işletmeyi etkileyen veya bunlara dair tahminleri ile ilgili bilgileri bağımsız denetçiye açıkladığına ve
- Finansal tabloların, çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyiciler ve diğerleriyle iletişim yoluyla etkilenmesi sonucunda herhangi bir hile ve usulsüzlük iddiası veya şüphesi hakkındaki bilgileri bağımsız denetçiye açıklandığına dair yazılı beyanlar (teyit mektubu) alır (BDS 240; 39).

3.7. Yönetim ve Gözetim Sorumluları ile İletişim

Bir hileyi tespit etmesi veya hilenin olabileceğini gösteren bir bilgi elde etmesi durumunda denetçi, bu konuyu yönetimin uygun kademesindeki kişilere zamanında bildirir. Bu bildirim amacını, hilenin önlenmesi ve tespit edilmesindeki esas sorumluluğu bulunan kişileri bilgilendirmektir.

Denetçi, işletme yönetiminin dahil olduğu bir hile ve usulsüzlükten şüphelenmesi halinde, bu şüphelerini yönetimden sorumlu kişilere bildirir ve bu kişilerle denetim tamamlanması için gerekli olan denetim tekniklerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını tartışır (BDS 240; 40-41). Denetçi, yönetim ve gözetimden sorumlularla bilgi paylaşımını yazılı veya sözlü yapabilir (Kaval ve Diğerleri 2008: 129).

Denetçi, yönetim ve gözetimden sorumlularla hile ve usulsüzlüğe yol açabilecek başka bir konu olup olmadığına karar verir. Bu değerlendirmede;

- Denetçinin yönetimin hile ve usulsüzlüğü ortaya çıkaracak kontrol sistemlerinin niteliği, sıklığı ve kapsamı ile ilgili şüpheleri,
- İç kontrol sistemindeki yetersizliklerin işletme tarafından çözülmesi konusundaki zafiyetler,
- İşletme yönetiminin hile ve usulsüzlüğün çözümü konusunda uygun politika ve yürütmedeki yetersizlikler,
- Denetçinin iç kontrol sisteminin yapısı, yönetimin yeterliliği ve dürüstlüğü konusundaki değerlendirmeleri;
- Yönetimin hileli finansal raporlamaya neden olabilecek, gelirlerini olduğundan farklı gösterme veya işletmenin karlılığı konusunda finansal tablo kullanıcılarını yanıltmaya yönelik muhasebe politikası seçip seçmedikleri ve
- Yönetimin, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili yetkilendirmelerin tarafsız yapılmadığı konusundaki kaygıları etkilidir (BDS 240, A64).

Denetçi, bir hileyi tespit etmesi veya hileden şüphelenmesi halinde, hile veya hile şüphesini işletme dışındaki bir tarafa raporlama sorumluluğunun bulunup bulunmadığına karar verir. Denetçinin müşteri bilgilerinin gizliliğinin korunmasına ilişkin mesleki yükümlülüğü, bir hilenin müşteri dışındaki bir tarafa rapor edilmesini engelleyebilir. Ancak denetçinin yasal sorumlulukları durumdan duruma farklılık gösterir ve belirli durumlarda sır saklama yükümlülüğü mevzuat ve mahkeme kararlarıyla ortadan kaldırılabilir (BDS 240; 43 ve A65-A66).

3.8. Belgelendirme

Denetçi, işletmenin faaliyetleri ve çevresiyle olan ilişkileri konusunda edindiği bilgileri, yanlış ve hatalı raporlama hakkındaki görüşünü,

- Denetim ekibinin işletmenin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan hatalı finansal raporlama konusundaki hassasiyetleri konusunda ulaştığı sonuç ve kararları

- Finansal tablolarda ve işletmenin sunduğu diğer bilgi ve belgelerde tespit edilen hile ve usulsüzlükten kaynaklı önemli yanlışlıkları içerecek şekilde belgelendirir (BDS 240; 44).

Hile ve usulsüzlüğe ilişkin elde edilen sonuçların belgelendirilmesi, hileye ilişkin olarak denetçinin işletme yönetimi, yönetim ve gözetimden sorumlular ve düzenleyici otoritelerle yapmış olduğu görüşmelerin belgelendirilmesini de içerir (BDS 240; 46).

4. DİĞER YASAL MEVZUAT KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda bağımsız denetim kuruluşları ile müşteriler ve üçüncü kişiler arasında ciddi sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar büyük ölçüde bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetim faaliyetini denetim ilke ve kurallarına uygun olarak yerine getirmemelerinden kaynaklanmaktadır. Bu durumdan müşteriler de dahil olmak üzere pek çok kişi zarara uğrayabilir. Bağımsız denetim faaliyetlerinden kaynaklanan bu sorunlardan dolayı, bağımsız denetim kuruluşlarının **hukuki, idari ve cezai** sorumlulukları ülkemiz sermaye piyasaların bağımsız denetim kurulu (SPK) tarafından düzenlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu (VUK) bağımsız denetçinin sorumluluğunu Mali Sorumluluk ve Cezai sorumluluk başlıkları altında ele almıştır (<http://www.verginet.net>). Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemlerinin 3568 sayılı kanunda “doğruluk denetimi” Vergi Usul kanununda ise “uygunluk denetimi” kriterlerine bağlanmış olduğu görülmekte ve sorumlulukla ilgili net bir sonuç çıkmamaktadır. Ancak Danıştay, konu ile ilgili bir kararında YMM’lerin “uygunluk denetimi” çerçevesinde sorumlu olduklarına işaret etmiştir. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığının “doğruluk denetimi” gibi fiilen yapılması mümkün olmayan ve 3568 sayılı kanunun 12. maddesine aykırı bulunan genel tebliği düzenlemeleri yerine, tasdik işlemine “uygunluk denetimi” çerçevesinde ele alması yerinde olacaktır (Demir 2004: 104).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK) bağımsız denetçinin sorumluluğu, Sır Saklama Yükümlülüğünden Doğan Sorumluluk, Denetçinin Kusurlu Hareketi Nedeniyle Doğan Sorumluluk, Tazminat Sorumluluğu, Risklerin Tespiti ve Yönetilmesine İlişkin Sorumluluk gibi başlıklar ve unsurlar çerçevesinde ele alınmıştır (<http://www.tdk.gov.tr>).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) açısından denetçinin sorumluluğuna bakıldığında, 660 sayılı KHK’nın 24. maddesinde denetçinin denetimden doğan sorumluluğu açıklanmıştır. İlgili maddede bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlarına ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik veya yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu oldukları belirtilmektedir (<http://www.kgk.gov.tr>).

Yukardaki düzenlemeler değerlendirildiğinde denetçinin sorumluluğu konusunda en kapsamlı düzenlemenin SPK tebliğinde yer aldığı görülmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, getirdiği yeni düzenlemelerle denetçilerin sorumluluklarını hukuki boyutta ele alırken, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları’nda (TDS) ise denetçinin sorumlulukları geniş bir çerçevede değerlendirilmiştir. KGK Bağımsız denetim yönetmeliği ise bu sorumlulukları ayrı bir başlık olarak ele almıştır. Mevzuat kapsamında dikkat çeken noktalar Türk Ticaret Kanunu’nda hile ve hata karşısındaki sorumluluklara yer verilmezken, SPK tebliğinde ve TDS’de bu konuya ayrıntılı yer verilmiştir. KGK

bağımsız denetim yönetmeliğinde ise hile ve hatalara karşı sorumluluklar yer almamasına karşın, denetim faaliyetinin TDS çerçevesinde yürütülecek olması nedeniyle dolaylı olarak hile ve hata karşısında standarttan doğan bir sorumluluk söz konusudur. (Köse ve Ertan 2016: 305)

5. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Konu ile ilgili olarak daha önce yapılmış teorik ve ampirik çalışmalara ait özet bilgiler şöyledir.

Erdoğan (2016) çalışmasında, bağımsız denetçilerin üçüncü kişiler karşısındaki yasal sorumluluğunu ve bağımsız denetçilerin yasal sorumluluklarından üçüncü kişilere karşı ihmal karşısındaki sorumluluğunu incelemiştir. Araştırmada, kişilere karşı olan yasal sorumluluğuyla ilgili genel hükümler yer aldığı, bu sorumlulukların tam olarak ne olduğuyla ilgili özel hükümlerin ise yer almadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Kandemir ve Kandemir (2013) çalışmalarında, hile ve hatalar karşısında denetçilerin sorumluluk algılarını 39 denetim kuruluşundan alınan anket dönüşlerinden elde edilen verileri frekans analizi ile değerlendirmişlerdir. Yürürlükteki denetim mevzuatına göre bağımsız denetçilerin muhasebe hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına ilişkin açık bir sorumluluğu bulunmamakla birlikte yapılan bu çalışma sonucunda sorumluluğun finansal bilgi kullanıcıları tarafından ortaklaşa paylaşılması ve gerekli kaynak ve maddi alt yapının tahsis edilmesi halinde denetçilerin hata ve hilelerin ortaya çıkarılması konusunda daha fazla sorumluluk üstlenme eğiliminin arttığı ortaya konulmuştur.

Varıcı (2012) çalışmasında, hileli finansal raporlama yapma olasılığı olan işletmelerin denetim raporlarını incelemiş; denetçilerin gerçeği, denetim raporlarında olumsuz raporla değil şartlı raporla veya denetim görüşünden kaçınma ile ifade ettiklerini tespit etmiştir. Araştırma sonucunda denetçilerin bir kısmının hem mesleki hem de sosyal anlamda sorumluluklarını yerine getirmedikleri tespit edilmiştir.

Bulca ve Yeşil (2014) teorik olarak yaptıkları çalışmalarında, bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetçinin izlemesi gereken denetim sürecini ve 240 sayılı Bağımsız Denetim Standardı kapsamında bağımsız denetçinin sorumluluğunu incelemişler ve yasal olarak denetimin kapsamının genişletilmesi konusunda önerilerde bulunmuşlardır.

Uzay ve Gören (2012), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun denetim alanına getirdiği yeniliklerle birlikte finansal tablo ve finansal raporlamanın kanun esasında önemli olduğunu, Türk Ticaret Kanunu'nun şirketlerde finansal tablo güvenilirliğini artıracaklarını, finansal raporlama ve finansal tablolardaki zayıflıkların giderileceği görüşlerini belirtmişlerdir. Özellikle halka açık şirketlerde iç kontrol sisteminin daha etkin hale geleceği sonucuna ulaşmışlardır.

Bonner vd. (1998) çalışmalarında, bağımsız denetçilerin yasal yükümlülüklerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesindeki etkilerini araştırmışlardır. Araştırma sonucunda, SEC'in yasal düzenlemelerinin denetçilerin hileli finansal raporlama karşısındaki tutumunu değiştirdiğine dair yeterli düzeyde bilgi edinilememiştir.

Saad ve Lesage (2010), çalışmalarında denetçilerin finansal tablolardaki hilelerin tamamından sorumlu olup olmadığı konusundaki görüşlerini araştırmışlardır. Çalışma sonucunda denetçinin denetim süreci sırasındaki psikolojik durumunun hileli finansal raporlama üzerinde etkili olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Köse ve Ertan (2016) çalışmalarında, bağımsız denetçilerin sorumluluğu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve SPK Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ (Seri X, No: 22) ve denetim standartları açısından ele almışlardır.

Usta ve Uçma (2011) çalışmalarında, denetim firmalarındaki denetçilere yönelik anket yöntemiyle yapısal eşitlik modeli uygulamışlardır. Araştırma sonucunda bağımsız denetçilerin %74'nün hileli finansal raporlama ile karşılaştıkları belirtilerek denetçinin sorumluluğunun etiksel değerlere bağlı olarak ortaya çıktığı bulgusuna ulaşmışlardır.

Karakoç (2013), çalışmasının ilk bölümünde Türk Ticaret Kanunu'nu bağımsız denetimle ilgili olan maddelerini incelemiş, söz konusu maddelere yöneltilen eleştirilere ve bazı görüşlere yer vermiştir. İkinci bölümünde ise bağımsız denetimdeki düzenlemeler ışığında bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim eğilimleri hakkında bilgiler sunmuştur. Sonuç olarak KGK'nın kurulması ile denetimin kavramının tek çatı altında toplanmasının getirdiği sorumluluğa dikkat çekmiştir.

Yanık (2013) çalışmasına, TTK ile gelen yeni düzenlemelerle birlikte denetçinin sorumluluğu üzerinde durmuştur. Araştırma sonucunda, borçların ve alacakların denetiminde denetçi güvenliğini sağlayacak bir yasal düzenleme önerisinde bulunmuştur.

Dal ve Yıldırım (2013) çalışmalarında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK), sermaye şirketlerinde özellikle anonim şirketlerin radikal değişiklikler içeren önemli düzenlemeler getirdiğini savunarak, denetçinin kusurundan ve bağımsız denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğundan bahsetmişlerdir.

6. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ¹

Araştırmanın metodolojisine yönelik açıklamalar özet halinde aşağıda yer almaktadır.

6.1. Araştırmanın Amacı

Bağımsız denetim faaliyetlerinin, bir denetçinin denetim faaliyetinin yapması gerektiğinin altında kalması ya da bağımsız denetçilerin sorumluluklarını daraltmaya çalışmaları sunulan finansal bilgi riskini artırmaktadır. Finansal bilginin önemli yanlışlıklar içermesi durumunda meydana gelen bu risk, yanlış yatırım ve kredi kararlarını, artan kaynak maliyetlerini ve ulusal üretkenliğin düşmesini beraberinde getirmektedir.

Araştırmanın iki amacı bulunmaktadır:

- 1) Bağımsız denetçiler, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğu hakkındaki ifadeler hangisi düzeyde katılım göstermektedirler?
- 2) Bağımsız denetçiler, finansal skandallarda tarafların sorumluluklarına ait ifadeler hangisi düzeyde katılım göstermektedirler?

1 Bu çalışma, Cumhuriyet Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı doktora tezi kapsamında "Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç Denetim Sisteminin Önemi ve Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluğu: Bağımsız Denetim Şirketlerinde Bir Araştırma" adlı tezin anket formu, evren ve örneklemeden yararlanmak suretiyle gerçekleştirilmiştir.

6.2. Araştırmanın Modeli, Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın amaçlarına ulaşabilmek için anket yöntemi uygulanmıştır. Anket formu oluşturulurken konuyla ilgili literatür taraması yapılarak daha önceden yapılmış çalışmalardan (Kandemir 2010:272-274) yararlanılmıştır. Ayrıca ön araştırma amacıyla bağımsız denetçilerle görüşülmüş ve onların, araştırma amacına yönelik olarak hazırlanan anket formundaki ifadelerin araştırma amacıyla uyumu hakkındaki görüşleri alınmıştır. Bu işlemler sonucunda anket formu düzenlenmiştir.

Anket formunda, deneklerin demografik yapılarını ölçmeye yönelik 7 ifade; denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğunu ölçmeye yönelik 10 ifade ve finansal skandallarda tarafların sorumluluğunu ölçmeye yönelik 11 ifade olmak üzere toplam 28 ifade yer almaktadır.

Araştırmanın evreni, 2016 yılı sonu itibari ile Türkiye genelinde faaliyet gösteren bağımsız denetim işletmelerinde çalışan denetçilerdir. Anket formu, 2017 Haziran-Ağustos döneminde 300 bağımsız denetçiye doldurtulmuştur. Örneklem büyüklüğü araştırma evreni için yeterli olmaktadır.

6.3. Araştırmada Kullanılan İstatistiksel Teknikler

Anket verilerinin analizinde, SPSS 22 for Windows (Social Package Stastical Science) istatistiksel paket programından yararlanılmıştır.

Örnekleme ait ham verilerin çözümlenmesi SPSS 22 paket programı ile betimsel istatistik yöntem ve teknikleri kullanılarak yapılmıştır. Çözümlenen verilerin tablolar halinde ifade edilmesinde demografik yapıya ait cevapların frekans (f) ve yüzdeleri (%) ve çalışmanın iki amacına yönelik olarak hazırlanan ifadelere ait cevapların aritmetik ortalama (\bar{x}) ve standart sapma (ss) değerleri dikkate alınmıştır. Anlamlılık (farklılık) analizlerinde ise bağımsız denetçilerin cinsiyeti, eğitim durumu, mesleki deneyimi, meslek unvanı, yaşı gibi bağımsız değişkenler temel alınarak gruplar arasında anlamlı bir fark olup olmadığı araştırılmıştır. İkili gruplar için “t” testi, ikiden fazla gruplar için ise “F” testi (Tek Yönlü Varyans Analizi ANOVA) ile analizler yapılmıştır. Gruplar arasında anlamlı bir farkın olup olmadığına karar verebilmek için p değerine bakılmıştır. Belirlenen anlamlılık düzeyinin ($p < 0,05$) çıkması karşılaştırılan gruplar arasında anlamlı bir fark olduğuna; ($p \geq 0,05$) çıkması ise gruplar arasında anlamlı bir farkın olmadığına işarettir.

Bağımsız denetçilerin, ankette bulunan her bir ifadeye, hangi düzeyde katıldığı ya da görüşlerini bölümlerdeki nitelermelerden hangisine girdiği yapılan sınıflama ölçeği ile belirlenmiştir. Sınıflama ölçeğinin oluşturulmasında;

Aralık genişliği (a) = Dizi Genişliği ÷ Yapılacak sayısı formülü kullanılmıştır (Tekin, 1987; 262). Bu formüle göre oluşturulan ölçekte, nitelik düzeyi ve puan değerleri ile değer aralıkları her bölüm için aşağıdaki Tablo1’de gösterilmiştir.

a = 4/5 ise a = 0,80 bulunur.

Tablo 1: Anketteki İfadelerin Puanları ve Değer Aralıkları

Nitelik Düzeyi	Puan	Değer Aralıkları
Çok Yüksek	5	4,20–5,00
Kesinlikle Katılıyorum		
Yüksek	4	3,40–4,19
Katılıyorum		
Normal	3	2,60–3,39
Kararsızım		
Düşük	2	1,80–2,59
Katılmıyorum		
Çok Düşük	1	1,00–1,79
Kesinlikle Katılmıyorum		

6.4. Bulgular

Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilere anket formunun uygulanmasıyla elde edilen veriler, daha önce belirtilen istatistiksel tekniklerle analiz edilmiş ve analiz sonuçları tablolar halinde sunulularak yorumlanmaya çalışılmıştır.

Bulgular dört aşamalı olarak ele alınıp yorumlanmıştır. *Birinci aşamada*, örneklem grubunun demografik yapısı hakkında bilgiler verilmiştir. İkinci aşamada deneklerin, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğuna yönelik ifadelerle ait katılım düzeylerine ilişkin bulgular; üçüncü aşamada deneklerin, finansal skandallarda tarafların sorumluluğu ile ilgili ifadelerle ait katılım düzeylerine yönelik bulgular değerlendirilmiştir. *Dördüncü aşamada* ise çeşitli bağımsız değişkenler açısından deneklerin, ifadelerle ait katılım düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

6.4.1. Demografik Yapıya İlişkin Bulgular

Deneklerin demografik sorulara verdikleri cevapların istatistiki sonuçları Tablo 2’dedir.

Tablo 2: Deneklerin Demografik Özellikleri

Cinsiyet	(f)	(%)	Unvan	(f)	(%)
Kadın	117	39,0	SMMM	147	49,0
Erkek	183	61,0	YMM	153	51,0
<i>Toplam</i>	<i>300</i>	<i>100</i>	<i>Toplam</i>	<i>300</i>	<i>100</i>
Yaş	(f)	(%)	Deneyim	(f)	(%)
24 ve aşağısı	16	5,3	1- 5 yıl	29	9,7
25 - 34 arası	147	49,0	6 – 9 yıl	118	39,3
35 – 44 arası	100	33,3	10 – 15 yıl	87	29,0
45 - ve üstü	37	12,4	16 – 19 yıl	38	12,7

<i>Toplam</i>	300	100	20 yıl ve üzeri	28	9,3
			<i>Toplam</i>	300	100
Eğitim Düzeyi	(f)	(%)	Şirket Merkezi	(f)	(%)
Lisans	242	80,7	Adana	4	1,3
Yüksek Lisans	45	15,0	Ankara	75	25,0
Doktora	13	4,3	Antalya	12	4,0
<i>Toplam</i>	300	100	Bursa	8	2,7
Firma Türü	(f)	(%)	Kayseri	17	5,7
Bölgesel- Yerel	27	9,0	İstanbul	164	54,6
Ulusal	173	57,3	İzmir	20	6,7
Uluslararası	100	33,3	<i>Toplam</i>	300	100
<i>Toplam</i>	300	100			

Tablo 2’de görüldüğü gibi, ankete katılan bağımsız denetçilerin;

- ✓ %39’u kadın ve %61’i ise erkektir.
- ✓ %49’u SMMM ve %51’i ise YMM’dir.
- ✓ %5,3’ü 24 ve aşağısı, %49’u 25 – 34 arası, %33,3’ü 35 – 44 arası, %12,4’ü ise 45 ve üstü yaş grubuna girmektedir.
- ✓ %9,7’si 1-5 yıl, %39,3’ü 6-9 yıl, %29’u 10-15 yıl, %12,7’si 16-19 yıl kalan %9,3’ü ise 20 yıl ve üzeri deneyime sahiptir.
- ✓ %80,7’si lisans mezunu, %15’i yüksek lisans ve geriye kalan %4,3’ü doktora mezunudur.
- ✓ %57,3’ü ulusal, sonrasında ise %33,3’ü uluslararası, kalan %9’unun ise bölgesel-yerel firma olduğu tespit edilmiştir.
- ✓ %54,6’sı İstanbul’da, %25’i Ankara’da, %6,7’si İzmir’de, %5,7’si Kayseri’de, %4’ü Antalya’da, %2,7’si Bursa’da, %1,3’ü ise Adana’da mesleklerini icra etmektedirler.

6.4.2. Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçilerin Hileye Karşı Sorumlulukları Hakkındaki Görüşlere İlişkin Bulgular

Ankete katılan bağımsız denetim elamanlarının, araştırmanın birinci amacı olan “Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluklarına” ilişkin ifadelerle ait katılım düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır. Deneklerin bu ifadelerle verdikleri cevapların aritmetik ortalama (\bar{x}) ve standart sapma (ss) değerleri ve değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri Tablo 3’te verilmiştir

Tablo 3: Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçilerin Hileye Karşı Sorumluluklarına İlişkin Görüşlerin İstatistikleri

Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluklarına İlişkin İfadeler		n	()	(ss)	Katılım Düzeyi
1	Bağımsız denetçiler Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çerçevesinde hareket ettikleri ölçüde sorumluluklarını yerine getirmiş olurlar.	300	4,62	0,49	Kesinlikle Katılıyorum
2	Bağımsız denetçinin uluslararası denetim standartları çerçevesinde hata ve hilelerin bulunması ve raporlanması konusundaki sorumluluğu "...makul güvence vermek" çerçevesinde sınırlı bir sorumluluktur.	300	4,47	0,68	Kesinlikle Katılıyorum
3	Sorumluluk, hileyle ilgili taraflar (yönetim, iç denetim, yolsuzluk incelemeleri, adli muhasebeciler ve denetleyici-düzenleyici kuruluşlar) arasında paylaşılmalıdır.	300	4,42	0,50	Kesinlikle Katılıyorum
4	Bağımsız denetçi ile iç denetim birimi arasındaki ilişkilerde "Mesleki Şüpheliğe" dikkat edilmemesi Hileli Finansal Raporlama riskini artırır.	300	4,22	0,91	Kesinlikle Katılıyorum
5	Bağımsız denetçiler muhasebenin temel kavramlarından "Sosyal Sorumluluk" kavramını benimserse Hileli Finansal Raporlama riski azalır.	300	4,15	0,78	Katılıyorum
6	Temel denetim amacı, hata ve hilelerin bulunması sorumluluğunu hiçbir şekilde içermediğinden bu sorumluluk tamamen yönetime aittir.	300	3,83	0,90	Katılıyorum
7	Bütün ana kütleyi denetleyebilecek bilgisayar destekli denetim sistemlerine geçilmesi durumunda sorumluluk yönetim ile paylaşılmalıdır.	300	3,65	0,71	Katılıyorum
8	Temel denetim amacı doğrultusunda bağımsız denetim sadece önemli yanlışlıklardan yönetim ile ortaklaşa sorumludur.	300	3,49	0,75	Katılıyorum
9	Bağımsız denetçi Hileli Finansal Raporlama konusunda müşteriye ve müteselsil sorumlu olmalıdır.	300	3,42	0,87	Katılıyorum
10	Bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına katkısı sınırlı olduğundan dolayı oluşacak hata ve hilelerden sorumlu tutulamaz	300	2,97	0,97	Kararsızım
Genel Katılım Düzeyi		300	3,92	0,76	Katılıyorum
Kesinlikle Katılıyorum (4,20–5,00) Katılıyorum (3,40–4,19) Kararsızım (2,60–3,39)					
Katılmıyorum (1,80–2,59) Kesinlikle Katılmıyorum (1,00–1,79)					

Tablo 3'te deneklerin, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluklarına ilişkin görüşlerine genel olarak bakıldığında ifadelerin tümü açısından katılım düzeylerinin aritmetik ortalamasının 3,92 ve standart sapmasının 0,76 olduğu görülmektedir. Bu değerler deneklerin, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluklarına ilişkin ifadeleri genel olarak "**Katılıyorum**" düzeyinde desteklediklerini göstermektedir.

Denekler, 1-4 arasındaki ifadelerle “**Kesinlikle Katılıyorum**”; 5-9 arasında yer alan ifadelerle “**Katılıyorum**” ve sadece 10 no.lu ifadeye ise “**Kararsızım**” düzeyinde görüş bildirmişlerdir.

İşletme yönetimi, işletmedeki finansal olayların kanun, yönetmelik ve ilkelere uygun değerlendirilip değerlendirilmediğini tespit edebilmek ve işletmenin uzak ve yakın çevresine işletmeyle ilgili güvenilir, tarafsız bilgiler sunabilmek için bağımsız denetim hizmeti satın almaktadır. Elbette bu kişilerin hizmetin doğru, istenen düzeyde ve zamanlı yapılmaması ile ortaya çıkacak sorunlarda/olumsuzluklarda bir sorumluluklarının olması da kaçınılmazdır. Zaten Tablo 3’teki ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde, bağımsız denetçilerin, hileye karşı sorumluluğu kendilerinden başkasına yöneltmekle birlikte yönetim ile paylaşma konusunda bir düşünceye de sahip oldukları söylenebilir. Ancak sorumluluklarının sınırı açısından denetim standartlarını işaret etmektedirler.

Denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaçla, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılr (BDS 200/3). İşte denetim elemanlarının, denetim faaliyetini “doğruluk” ölçütünde değil standartta yer alan “uygunluk” temelinde gerçekleştirmeleri ve bu halde ortaya çıkacak sorunlarda kendilerinin sorumlu tutulabileceğini düşündükleri Tabloda 3’teki verilerden hareketle söylenebilir.

Bağımsız denetçiler, “*temel denetim amacı hata ve hilelerin bulunması sorumluluğunu hiçbir şekilde içermediğinden bu sorumluluk tamamen yönetime aittir*” düşüncesindedirler ve sorumluluklarını “makul güvence vermek” çerçevesinde sınırlandırmışlardır. Zaten BDS 240/5’te bağımsız denetçinin sorumluluğu makul güvence kapsamında ele alınmış; hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluğun yönetimden ve üst yönetimden sorumlu olanlara ait olduğu (BDS 240/4) vurgulanmıştır. Elde edilen bu bulgunun standardın metnine uygun olduğu söylenebilir. Her ne kadar bağımsız denetçiler, hata ve hilelerde yöneticileri sorumlu tutsalar da denetim faaliyetlerini yerine getirirken gerekli mali desteğin sağlanması ve bilgisayar destekli denetime geçilmesi halinde sorumlulukları paylaşma eğilimindedirler.

Bağımsız denetçiler, finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceği kabul edilerek denetim, “*Mesleki Şüphencilik*” temelinde planlanıp yürütüldüğünde (BDS 200/15), “*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*” çerçevesinde hareket edildiğinde ve denetim çalışmalarında “*Sosyal Sorumluluk*” kavramı benimsendiğinde hem hileli finansal raporlama riskinin azalacağına hem de sorumlulukların daha iyi yerine getirileceğine inanmaktadırlar.

6.4.3. Finansal Skandallarda Tarafların Sorumluluklarının Düzeylerine İlişkin Bulgular

İşletme içi aksaklıklar/unsurlar, siyaset, düzenleyici kurumlar ve bağımsız denetçiler finansal skandalların önemli tarafları olarak sayılabilir. Yaşanan finansal skandallarda bu tarafların az veya çok bir payının olduğunu söylemek mümkündür.

Çalışmanın bu aşamasında ankete katılan bağımsız denetim elamanlarının, çalışmanın ikinci amacı olan “*Finansal skandallarda tarafların sorumluluğuna*” ilişkin ifadelerle katılım düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetçilerin bu ifadelerle verdikleri cevaplara ilişkin aritmetik ortalama (\bar{x}) ve standart sapma (ss) değerleri ve değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri Tablo 4’te verilmiştir.

Tablo 4: Finansal Skandallarda Tarafların Sorumluluğuna İlişkin Görüşlerin İstatistikleri

Finansal Skandallarda Tarafların Sorumluluklarına İlişkin İfadeler		n	()	(ss)	Katılım Düzeyi
1	İç kontrolün yetersizliği	300	4,31	0,66	Çok Yüksek
2	Düzenleyici-denetleyici kuruluşların hatası ve kusurları	300	3,83	1,10	Yüksek
3	Siyaset-ticaret ilişkilerinin sermaye piyasalarına usulsüz etkisi	300	3,72	0,87	Yüksek
4	İç denetim hatası ve kusurları	300	3,71	0,72	Yüksek
5	Yöneticilerin hatası ve kusurları	300	3,54	0,93	Yüksek
6	Genelde mali sistemin ve özelde piyasaların etkin çalışmaması	300	3,52	0,71	Yüksek
7	Anonim ihbar hatlarının olmaması	300	3,17	1,49	Normal
8	Risk yönetimi hatası ve kusurları	300	3,15	0,91	Normal
9	Bağımsız denetimin hatası ve kusurları	300	2,92	0,74	Normal
10	Yönetim kurulu üyelerinin hatası ve kusurları	300	2,81	0,86	Normal
11	Denetim kurulu (komitesi) üyelerinin hatası ve kusurları	300	2,67	0,72	Normal
Toplam Katılım Düzeyi		300	3,40	0,88	Yüksek
Çok Yüksek (4,20–5,00) Yüksek (3,40–4,19) Normal (2,60–3,39)					
Düşük (1,80–2,59) Çok Düşük (1,00–1,79)					

Tablo 4’te bağımsız denetçilerin, finansal skandallarda tarafların sorumluluklarına ilişkin görüşlerine genel olarak bakıldığında ifadelerin tümüne ait katılım düzeylerin aritmetik ortalamasının 3,40 ve standart sapmasının 0,88 olduğu görülmektedir. Bağımsız denetçiler, finansal skandallarda tarafların sorumluluklarına ilişkin ifadelere genel olarak **“Yüksek”** düzeyinde katılım göstermişlerdir.

Tablo 4’ten deneklerin, finansal skandallarda tarafların sorumluluklarına ilişkin 1. ifadeye **“Çok Yüksek”**; 2-6 arasındaki ifadeler **“Yüksek”** ve 7-11 arasındaki ifadeler ise **“Normal”** düzeyinde katılım gösterdikleri anlaşılmaktadır.

Elde edilen bulgulara göre denekler, yaşanan finansal sorumluluğu en çok **“iç kontrolün yetersizliği”**ne vermişlerdir. Aynı tabloda göze çarpan en önemli bulgu ise deneklerin finansal skandallarda sorumluluğu kendilerinden çok işletme yöneticilerine, işletme içindeki denetim mekanizmasının eksikliklerine, siyaset kurumunun müdahalelerine ve düzenleyici otoritelere dağıtmış olmalarıdır. Bu bulgudan hareketle, işletme içi aksaklıkların en aza indirilmesi mümkün olduğunda finansal skandalların yaşanma sıklığının azalacağı söylenebilir. Bu yöndeki bulguya ulaşmada deneklerin **“kendilerini koruma”** güdüsünün ve bu yönde gelişen psikolojik baskının etkisini olduğunu söylemek mümkündür.

Bağımsız denetçiler, denetim hizmeti sundukları işletmelerde denetim faaliyetini kolaylaştırmak ve başarısını artırmak için etkili bir iç kontrol yapısının varlığına, üstten alta görev yapan personelin yardımlarına ve sisteme dış müdahalelerin olmamasına ihtiyaç duymaktadırlar. Tablo 4’e bu açıdan bakıldığında,

denetçilerin, finansal skandallarda sorumluluğu kendilerinin dışındaki kişi ve kurumlara yansıtılmaları doğaldır. Bir başka açıdan büyük finansal skandalların bir kişinin/kurumun özensizliği neticesinde yaşanmayacağı, bunun bir biriyle menfaat ilişkisi olan kişilerle/kurumlarla gerçekleşeceği de gözden uzak tutulmamalıdır. Nitekim yaşanan finansal skandalların sadece bir tarafın suiistimali, hatası veya hileli davranışları neticesinde olmadığı görülmüştür. Mesela, en büyük muhasebe skandallarından biri olarak gösterilen Enron skandalında şirket yöneticileri para hırsı ile yasal olmayan yollara girişmişler; bir takım amaçları gerçekleştirmek için güçlü bir siyasal bağlantı kurmuşlar ve denetim firması çalışanları da yine para hırsı ile usulsüzlükler yapmışlardır.

Büyük finansal skandallar sonucunda 30 Temmuz 2002 tarihinde çıkartılan Sarbanes-Oxley yasasında da şirketlerde yaşanan skandalların temel sebeplerinden biri olarak, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmamış olması gösterilmiş ve yasada daha çok iç kontrol sisteminin etkin işleyişini sağlayıcı düzenlemelere yer verilmiştir. Yine denetim standartlarında (SAS No. 80) iç kontrolün önemi vurgulanmaktadır. Dolayısıyla, bağımsız denetçilerin, iç kontrolün yetersizliğini finansal skandallarda en önemli aktör olarak görmesi söz konusu yasa ve standardın işaret ettiği durumla paralellik göstermektedir.

6.5. Anlamlılık Analizleri

Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim standartları açısından bağımsız denetçinin sorumluluğuna ve işletmelerde yaşanan skandallarda tarafların sorumluluklarına ilişkin olarak aşağıdaki değişkenler açısından anlamlılık analizleri yapılmıştır. Deneklerin;

- Cinsiyetlerine göre **iki**
- Meslek unvanına göre **iki**
- Eğitim durumuna göre **üç**
- Yaşlarına göre **dört**
- Mesleki deneyimlerine göre **beş**

grup açısından değerlendirmeler yapılmıştır.

Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluklarına İlişkin Anlamlılık Analizleri

- Cinsiyet ve eğitim durumu açılarından anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.
- Meslek unvanları, yaş ve mesleki deneyim açılarından anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

Finansal Skandallarda Tarafların Sorumluluğuna İlişkin Anlamlılık Analizleri

- Cinsiyet ve mesleki deneyim durumu açılarından anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.
- Meslek unvanları, eğitim durumu ve yaş açılarından anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

7. SONUÇ

Hileli finansal raporlama olayları toplumun her kesiminde, işletmelerden yansıyan bilgilere olan güveni azaltmakla kalmamış ayrıca bağımsız denetim mesleğine yönelik şüpheleri de artırmıştır. Özellikle Enron olayı ile birlikte denetim mesleği detaylı bir biçimde sorgulanmış ve işletmenin finansal açıdan denetimini gerçekleştiren denetçilerin bu denli hileli işlemleri tespit edememeleri işletmeyle çıkar ilişkisine girmiş olmaları çok sert ve ciddi bir biçimde eleştirilmiştir. Art arda yaşanan ve ülkeleri etkileyen finansal skandallar sonucunda bu türden skandalların yaşanmasını önlemek ve buna göz yumanları daha ciddi yaptırımlara maruz bırakmak için muhasebe, denetim ve kurumsal yönetim alanlarında çeşitli kurumlarca düzenlemelere gidilmiştir. Sarbanes Oxley yasası, AICPA ve IFAC'ın çıkardığı denetim standartları denetim alanındaki önemli düzenlemelerdendir. Ülkemizde de konu ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçilere anket uygulanarak, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğuna ve finansal skandalarda tarafların sorumluluğuna ait ifadelere deneklerin katılım düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bağımsız denetçiler, hileye karşı sorumluluğu kendilerinden başkasına yöneltmekle birlikte yönetim ile paylaşma konusunda bir düşünceye de sahiptirler. Ancak sorumluluklarının sınırı açısından denetim standartlarını işaret etmektedirler.

Bağımsız denetçilerin, bilgisayar destekli denetim sistemlerine geçilmesi durumunda sorumluluğu yönetimle paylaşma eğiliminde olduğu gözlenmektedir.

Denetim elemanları, denetim faaliyetinin “doğruluk” ölçütünde değil standartta yer alan “uygunluk” temelinde gerçekleştirilmesi ve bu halde ortaya çıkacak sorunlarda kendilerinin sorumlu tutulabileceğini düşünmektedirler.

Bağımsız denetçiler, sorumluluklarını “makul güvence vermek” çerçevesinde sınırlandırma eğilimindedirler. Ancak bağımsız denetçiler, hata ve hilelerde yöneticileri sorumlu tutsalar da denetim faaliyetlerini yerine getirirken gerekli mali desteğin sağlanması ve bilgisayar destekli denetime geçilmesi halinde sorumlulukları paylaşma eğilimindedirler.

Bağımsız denetçiler, yaşanan finansal skandalarda en önemli sorumluluğu kendilerinden çok öncelikle “iç kontrolün yetersizliği”ne, işletmenin yöneticilerine, işletme içindeki denetim mekanizmasının eksikliklerine, siyaset kurumunun müdahalelerine ve düzenleyici otoritelere dağıtmışlardır.

Cinsiyet ve eğitim durumu açılarından her iki amaca ait ifadelerde anlamlı bir farklılığın olmadığı; meslek unvanları, yaş ve mesleki deneyim açılarından ise anlamlı farklılığın olduğu tespit edilmiştir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan (1989), "Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları," İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Sempozyumu, Özel Sayı 17, Ankara .
- Bayraklı, Hüseyin, Erkan, Mehmet ve Elitaş, Cemal (2012), Muhasebe Ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata Ve Hileleri, Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Bonner, S.E, Polmrose, Z.V. and YOUNG, S.M (1998), Fraud Typeand Auditer Litigation: An Analysis of SEC Accounting Review, Wolume 4.
- Bulca, Handan ve Yeşil, Tolga (2014),"Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebe Hile Kavramına Yaklaşımı," Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimler Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1, s. 47-58.
- Dal, Seniha Çalışkan ve Yıldırım, Ercan(2012), "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Muhasebe Ve Finans Denetim Sisteminin Kurulmasına İlişkin Devredilemez Görev ve Yetkisi", Sayı:114, s.1-83.
- Demir, Esra ve Çiftci, Yavuz (2016)," Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması," KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt:31, Sayı:18, s. 88-97.
- Demir, Mehmet (2004), "Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Malatya.
- Erdoğan, Melih (2005), Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Ertop, Kağan (2016),"Risk Bazlı Denetim Yaklaşımı Açısından Finansal Tabloların Bağımsız Denetimde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları", Muhasebe ve Denetim Dünyası, Cilt:1, Sayı:3, s.1-28.
- HacıHasanoğlu, Tansel ve Karaca, Nervan (2015), "Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesin 'de Yapılan Bir Araştırma," Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, s.117-130
- Kandemir, Canol ve Kandemir, Şenol (2013), "Muhasebe Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumluluğunu Etkileyen Faktörlere İlişkin Algılamaları, MÖDAV, Sayı: 1, Cilt: 15, s.29-54.
- Kandemir, Canol (2010) Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana.
- Karakoç, Mehtap (2013), "Türk Ticaret Kanunu ile Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler," Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 59, s.17-38.
- Kaval, Hasan ve Diğerleri (2008), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, Ankara.
- Köse, Yasemin ve Ertan, Selim (2016), "Türkiye'de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR, 16 Özel Sayısı.
- Saad, E.D and Lesage, C. (2013), WhyareAuditorsOver-Blamed in OccountingFrauds? <http://qqqhq.org/meetings/AUD2010/WhyareAuditorsOver-blqmed.pdf> Erişim Tarihi: 20.02.2018.
- Selimoğlu, Seval Kardeş (1999), "Faaliyet Denetimi", Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:10, Sayı:1-2,s.193-206.
- SPK, Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği (Seri: X, No: 22).
- Usta, Öcal ve Tuğba Uçma; (2011), "Hileli Finansal Raporlamada Bağımsız Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:34, s. 13-38.

Uzay, Şaban ve Gönen, Seçkin (2012),“Yeni TTK İle Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetiminin Finansal Raporlama İle İlgili İç Kontrol Raporu Denetimi İle Benzerlikleri”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 4, s. 43-63.

Varıcı, İdris (2012), “Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Raporlarının İncelenmesi,” Gümüşhane Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:5,s.122-144.

Yanık, Ramazan (2013), “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu ve Borç-Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri,”Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 4,s.358-367.

Yozgat, Osman (1992), İşletme Yönetimi , M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, No: 435–668, 8. Baskı, İstanbul.

BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Hakkında Bağımsız Denetim Standardı, Tebliği No: 55

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Hakkında Bağımsız Denetim Standardı, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 56

BDS 580 Yazılı Beyanlar Hakkında Bağımsız Denetim Standardı, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 70

<http://www.kgk.gov.tr> (Erişim Tarihi; 28.07.2017)

<http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi; 28.07.2017)

<http://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=3196> (Erişim Tarihi; 28.07.2017)

