

HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMADA İÇ DENETÇİ VE DENETİM KOMİTESİ SORUMLULUĞUNUN BELİRLENMESİ: BİR YAPISAL EŞİTLİK MODELİ UYGULAMASI

Dr. Tuğba UÇMA*

ÖZET

Amerikan Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (ACFE) tarafından yayınlanan 2010 Global Hile Raporu'na göre, dünyada hileli finansal raporlama nedeniyle oluşan kayıplar her yıl ortalama 2.9 trilyon dolardan fazladır. Araştırma içerisinde ele alınan her dört hile olayından birinin neden olduğu kayıp ise en az 1 milyon dolardır. Hileli finansal raporlamanın rakamlarla ortaya konan durumu finansal sistemin üzerinde doğrudan etkilere sahiptir. Özellikle yaşanan muhasebe skandallarından sonra, sermaye piyasalarının uğradığı zararlar, muhasebe ve denetim mesleğine olan güvenin sarsılması bu etkilerin önemini ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın temel amacı, Türkiye'deki hileli finansal raporlamada denetçi sorumluluğunun ortaya çıkarılması ve denetçi sorumluluğundan yola çıkılarak denetim mekanizmasının önemini ortaya koymaktır. Çalışmanın temel amacına uygun olarak, hileli finansal raporlamada iç denetçi ve denetim komitesi sorumluluğunun ortaya çıkarılmakta ve bu noktadan hareketle kuramsal olarak ortaya konan modeli yapısal eşitlik modeli ile test edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Hileli Finansal Raporlama, İç Denetçi, Denetim Komitesi, Yapısal Eşitlik Modeli

Jel Kodları: M41, M42

STRUCTURAL EQUATION MODEL (SEM) APPLICATION FOR THE DETERMINATION OF INTERNAL AUDITOR AND AUDIT COMMITTEE LIABILITY IN FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING

* Muğla Üniversitesi, Öğretim Görevlisi, ucmatugba@gmail.com

ABSTRACT

According to 2010 Global Fraud Study, that is published by American Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), a potential total fraud loss of more than \$ 2.9 trillion. One- fourth of the frauds in this Report caused at least \$ 1 million in loses. The numbers above are illustrated obviously that the economic dimension of fraudulent financial reporting are directly affected on capital markets. Especially after recent accounting and audit failures effects upon the capital markets have resulted in heightened public concern towards the accounting and auditing profession is displayed the important effects of fraudulent financial reporting. In this respect the aim of this study, examining auditor liability in fraudulent financial reporting in Turkey and identifying the importance of auditing mechanisms based on auditor liability. For the purpose of the study, elements of the internal auditor's and audit committee's responsibility to detect fraudulent financial reporting are discussed and put forward a theoretical model of these elements through the measurement model using structural equation model is created.

Keywords: Fraudulent Financial Reporting, Internal Auditor, Audit Committee, Structural Equation Model.

Jel Classifications: M41, M42

1. GİRİŞ

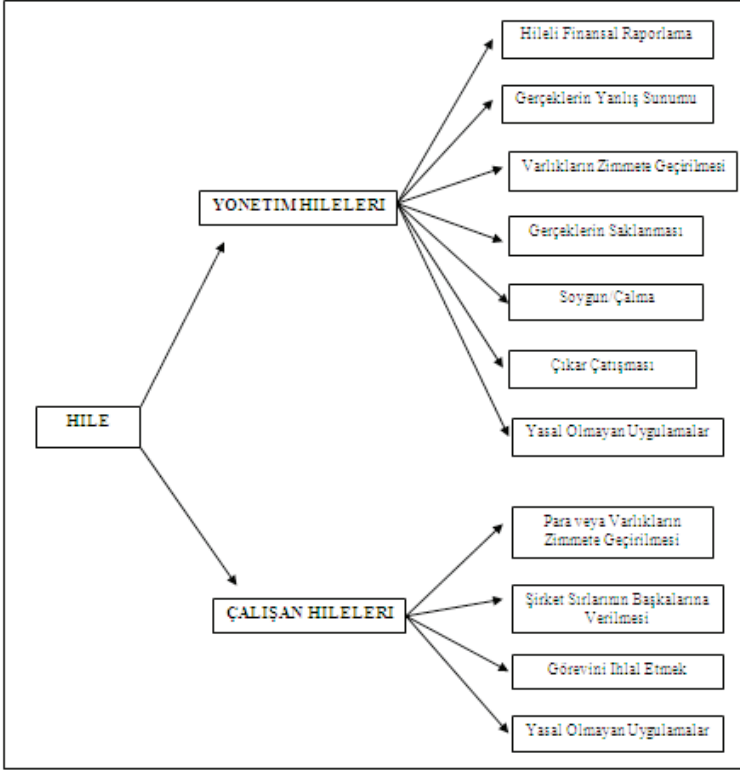
Hile; bilinçli olarak yapılan bir fiil olarak tanımlanmakta ve bu yönüyle kasıt taşımayan hata türü davranışlardan ayrılmaktadır. Daha önceleri usulsüzlük (irregularities) olarak tanımlanan ve finansal tablolarda tahrifata neden olan davranışların art niyetlilik temeline göre tanımlanması ilk kez Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA -American Institute of Certified Public Accountants) 1997 yılında yayınlamış olduğu Denetim Standartları Açıklamaları'nda (SAS No:82 - Statements on Auditing Standarts) yer bulmuştur (Skousen, 2004: 4; Aktaran Küçük ve Uzay,2009:2). Kısacası, hilenin varlığı yapılan uygulama ya da işlemin kasıtlı olup olmadığına göre ortaya çıkmaktadır.

Hileli finansal raporlamanın neden olduğu birçok tahrifat bulunmaktadır. Bunların içerisinde hileli finansal raporlamadan kaynaklanan önemli tahrifatlar AICPA'nın SASNo: 99 standardında; finansal tablo kullanıcılarının aldatılması amacıyla tablolardaki rakam ve/veya açıklamaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) uygunluk ve önemlilik kriterleri açısından doğru ve dürüst bir şekilde sunulmamasını sağlayacak şekilde

bilinçli olarak tahrif edilmesi ve/veya göz ardı edilmesi şeklinde ifade edilmektedir (Aktaran Küçük ve Uzun,2009:3).

Finansal tablolardaki hileler ise, Rezaee'ye (2002:3) göre iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar; işletme yönetimi hileleri ve çalışan hileleri olarak gerçekleşmektedir. Aşağıdaki şekil, Rezaee'nin (2002) sınıflandırdığı hile türlerinin daha iyi anlaşılmasına olanak sağlamaktadır.

Şekil 1. Finansal Tablolardaki Hile Türleri



Kaynak: Rezaee,2002:3

Şekil 1'den de görülebileceği gibi, sayılan hile türleri nedeniyle hileli finansal raporlama ortaya çıkmaktadır. Yönetim tarafından yapılan hileler; yapının özellikleri, yapma biçimi açısından diğer hile türlerinden ayrılmaktadır. Yönetim hileleri ağırlıklı olarak tepe yöneticileri tarafından işletmenin mali tabloları üzerinde yapılan düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır. En tipik örnek tepe yöneticilerin ortaklara işletmeyi iyi durumda göstermek amacıyla muhasebe kayıtları üzerinde yaptıkları düzenlemeler gösterilebilir (Bozkurt, 2001: 16). Bu şekilde gerçekleşen hileler, gerçeklerin yanlış sunumuna neden olmaktadır. Bunların yanında işletme yöneticileri, kendi

çıkarları doğrultusunda işletme varlıklarını zimmete geçirme ve çalma şeklinde de eylemlerde bulunup, bunun sonuçlarını finansal tablolara farklı şekillerde yansıtılabilmektedirler. Sonuçta işletme yönetimi tarafından yapılan her türlü hile yasa dışı uygulamaları beraberinde getirmektedir. Şeklin ikinci kısmında yer alan çalışan hileleri ise, gerek çalışanların işletme varlıklarını zimmete geçirmesi gerekse de işletmenin ticari sırlarının kendi çıkarları doğrultusunda başkalarına verilmesini kapsamaktadır. Sonuçta çalışanlar yerine getirmesi gereken görevi ihlal etmekte ve yasal olmayan davranışlar ya da usulsüzlükler yapmaktadır.

Şekil 1’de açıklanan hile türlerinde iç denetçi ve işletme yönetiminden bağımsız olan denetim komitesi çalışan hileleri başlığı altında sınıflandırılabilir. Ancak özellikle iç denetçiler ve denetim komitesi üzerinde işletme yönetiminin de etkisinin de olduğu literatürde (çalışmanın son bölümünde açıklanan çalışmalarda) ortaya konmuştur. Bu doğrultuda çalışmanın temel amacını, hileli finansal raporlamada büyük etkilere sahip olan ve işletme içerisinde yer alan iç denetçilerin ve denetim komitesinin sorumluluğunu yapısal eşitlik modeli aracılığı ile ortaya koymak oluşturmaktadır.

2. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA VE HİLE ORTAMI

Hileli finansal raporlama, finansal tabloların bilinçli olarak çarpıtılmasıyla ortaya çıkan bir suçtur. Hileli finansal raporlama, kasıtlı olarak, finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış beyan edilmesi suretiyle finansal tablo kullanıcılarının yanıltılması anlamına gelmektedir. Yine Merchant (1987) hileli finansal raporlamayı, finansal belgeleri değiştirerek ya da belgeler üzerinde oynamalar yaparak, kayıtları silerek, bilgileri ortadan kaldırarak sunmak şeklinde tanımlamaktadır (Aktaran Powell vd., 2005: 7).

Yukarıda da ifade edildiği gibi hileli finansal raporlamada esas olan kasıt unsurudur. Özellikle işletmelerin kasıtlı olarak finansal tablolardaki bilgileri değiştirerek, oynayarak veya gerçek kanıtları ortadan kaldırarak, finansal bilgi kullanıcılarını aldatmak ya da yanlış yönlendirmek (manipüle etmek) amacıyla finansal tabloları hazırlamalarını ve bunları sunmalarını ifade etmektedir. Bu noktada hileli finansal raporlamanın başta işletme yöneticilerinin finansal tabloların hazırlanışı sırasında doğru ve güvenilir bilgi sunma sorumluluğunu taşıyamaması veya finansal raporlama sürecinin dürüst ve kaliteli yapılmasına engel olması ya da finansal tabloların denetim sürecinde hilenin tespit edilememesi veya önlenememesi gibi durumlarda ortaya çıktığı söylenebilir (Rezaee, 2002: 1-2).

Temel olarak hileli finansal raporlamaya yol açan faktörler üç başlık altında toplanmaktadır. Bunlar; zayıf kurumsal yapı, kuvvetli iç ve dış baskı ile zayıf iç kontrol yapısıdır. Bu faktörlerden ilki olan zayıf kurumsal yapının taşıdığı karakteristik özellikleri ise aşağıda özetlenmiştir (Rezaee, 2002: 186; Aktaran Küçük ve Uzun,2009:4):

- ✓ Ahlaki ilkelerin olmayışı,
- ✓ Liderlik ve kılavuzluk ruhunun işletmede hissedilmeyişi,
- ✓ İşletme içi kural, politika ve prosedürlerin belirlenmemesi,
- ✓ İşletmenin bazı hedef ve/veya çıkarlarına gereksiz bir şekilde aşırı önem verilmesidir.

Rezaee'ye (2002: 189) göre sayılan faktörler içerisinde ikincisi olan dış baskılar, belirsizlik ortamıyla; iç baskılar ise, kâr esaslı ödüllendirme planları ile işletme departmanlarının kendi başına buyruk hareket etmeleri ile ilgilidir. Sayılan üçüncü faktör, zayıf iç kontrol yapısı ise, kontrol politika ve prosedürlerinin belirli olmayışı, kontrollerin yetersiz olması veya etkin ve tatmin edici bir şekilde yerine getirilmemesinden kaynaklanmaktadır.

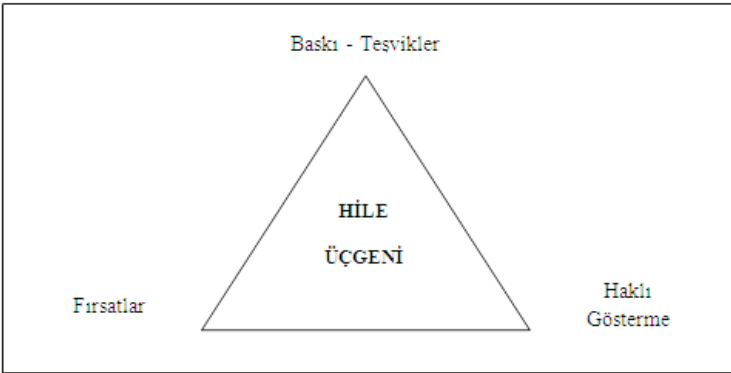
Bu açıklamaların yanında hileli finansal raporlamanın başta işletmeler olmak üzere finansal raporlama sistemi içerisinde yer alan tüm aktörlerde ortaya çıkardığı birtakım olumsuz sonuçları da bulunmaktadır. Bu sonuçlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Rezaee, 2002: 7; Aktaran Küçük ve Uzun,2009:11):

- ✓ Finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini ve kalitesini azalmasına neden olmaktadır.
- ✓ Denetim mesleğinin özellikle de denetçilerin tarafsızlığını ve güvenilirliğini tehlikeye sokmaktadır.
- ✓ Sermaye piyasalarına olan güveni azaltmakta ve sermaye piyasalarında aktif rol alan yatırımcıların finansal bilgilere olan güvenini sarsmaktadır.
- ✓ Sermaye piyasalarını daha az etkin hale getirmektedir.
- ✓ Ulusal ekonomiyi ve ekonomik büyümeyi doğrudan olumsuz etkilemektedir.
- ✓ Büyük oranda yaşanan manipülatif hareketler sonrasında dava açma maliyetleri artmaktadır.
- ✓ Hileli finansal raporlama sürecinde yer alan işletme içerisindeki bireylerin (yöneticiler ve çalışanlar) kariyerlerini olumsuz etkilemekte, işletmelerde denetim komitesine olan güveni azaltmaktadır.
- ✓ Hileli finansal raporlamanın tespitinden sonra işletmelerin ekonomik kayıpları artmaktadır.

Her ne kadar hileli finansal raporlamanın ortaya çıkardığı sonuçlar yukarıdaki gibi sıralansa da hilenin maliyetini hesaplayabilmek oldukça güçtür. Örneğin 2001 Enron olayı sonrasında Amerikan Sermaye Piyasası'nın yapmış olduğu açıklamalara göre, bu olayın yatırımcıya olan sermaye maliyeti 80 milyar dolar olarak tahmin edilmiştir. Ancak daha büyük zararlara yol açtığı hala akademik ve mesleki alanda tartışma konusudur (Rezaee, 2002: 7-9). Yapılan diğer uluslararası çalışmalar incelendiğinde, bu durumun net bir şekilde hesaplanmadığı sadece tahminlendiği söylenebilir.

Hileli finansal raporlama sürecinin gerçekleşmesi için gerekli unsurların tanımlanması gerekmektedir. Bu nedenle akademisyenler hileli finansal raporlama ortamını yansıtabilmek amacıyla birçok çalışma yapmışlardır. Bunlardan en çok kabul göreni Donald R. Cressey tarafından 1940'ların sonlarında geliştirilen ve hile üçgeni olarak da adlandırılan teoridir. Bu teoriye göre; hileli finansal raporlamanın potansiyel olarak mevcut olabilmesi için üç durumdan en az birinin var olması gerekir. Hile risk faktörlerinin altında yatan teoriyi oluşturan bu yaklaşım, SAS No:99'da da Cressey'in teorisine göre ele alınmış ve gerçekleştirilmiş bir hilede, hile üçgenindeki üç durumun da geçerliliği belirtilmiştir. Ancak SAS No:99'daki yaklaşıma göre, hilenin gerçekleştiği ortamlarda genellikle bu üç durumun var olduğu ileri sürülmekle birlikte, hile potansiyelinin oluşabilmesi için hile üçgenindeki tek bir unsurun varlığı da yeterli görülmüştür (AICPA, SAS No:99, Paragraf 7; Küçük, 2008: 50-51; Skousen, 2004: 7; Wolfe ve Hermanson, 2004: 38).

Şekil 2. Hile Üçgeni



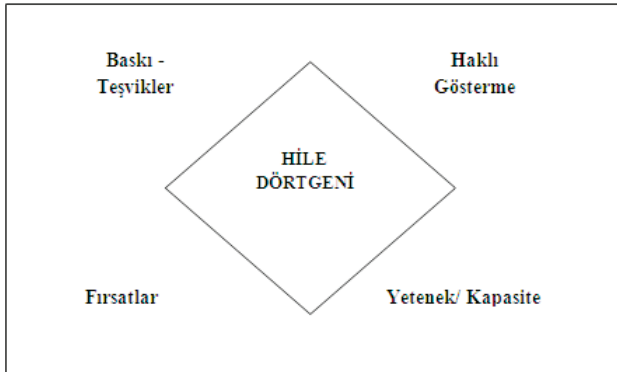
Kaynak: Küçük, 2008; Skousen, 2004: 7; Wolfe ve Hermanson, 2004: 38

Hile risk faktörleri hile üçgenindeki unsurlara uygun olarak sınıflandırılmıştır. Hile üçgeni yaklaşımına göre hilenin işlendiği ortamda mevcut olan durumlar şunlardır (AICPA, SAS No:99, paragraf 7, Skousen, 2004: 6–12; 82; Aktaran Küçük ve Uzay, 2009: 5-7; Küçük, 2008: 50-51):

- ✓ *Teşvik ve Baskı*: Yönetim veya diğer çalışanları hileli davranışta bulunma yönünde güdüleyen kârlılık hedeflemesi, performansa dayalı ücretlendirme gibi bazı teşvik ve/veya baskı unsurları vardır.
- ✓ *Fırsatlar*: Kontrollerin yetersizliği, etkinsizliği veya yönetimin kontrolleri boşa çıkarmadaki yeteneği türünden bazı şartlar hilenin oluşumuna bir tür fırsat sunmaktadır.
- ✓ *Tavırlar ve Meşrulaştırma (Haklı Gösterme)*: Hileli davranışta bulunanlar, kişisel ahlâk anlayışlarına uygun olarak hileli davranışlarını meşrulaştırabilir diğer bir deyişle mazur göstermeye çalışabilir. Bazı kişilerin ahlâkî anlayışları onların bilerek ve isteyerek dürüst olmayan davranışlar sergilemesine izin verebilir. Diğer taraftan yeterli baskının olduğu ortamlarda, kendisinden bu tür davranışlar beklenmeyen kişilerin bile hileli davranışta bulunması söz konusu olabilir. Teşvik ve baskı ne kadar büyüksün bir kişinin hileye bulaşma fiilini meşrulaştırma ihtimali de o derece büyük olacaktır.

Hile üçgeni ile hileli finansal raporlama ortamı gerek işletmeler gerekse denetçiler gibi hileli finansal raporlamanın diğer aktörleri tarafından daha anlaşılır hale gelmiştir. Ancak ilerleyen dönemde hile üçgeni teorisine çeşitli katkılar yapılmış ve hile dörtgeni adı altında yeni bir teori ortaya atılmıştır. Bu teori Şekil 3’de gösterilmektedir:

Şekil 3. Hile Dörtgeni



Kaynak: Wolfe ve Hermanson, 2004: 38-40

Wolfe ve Hermanson (2004: 38-40) yaptıkları araştırmalarında hile ile ilgili unsurları yeniden değerlendirmişlerdir. Hile üçgeninde yer alan unsurların yanında, hilenin tespitinde bireyin yeteneğinin ve kapasitesinin büyük rol oynadığını görmüşlerdir. Bu noktadan hareketle hile dörtgeni teorisini ortaya atmışlardır. Hile dörtgeni teorisi ile hilenin unsurları; teşvikler, fırsatlar, haklı gösterme ve yetenekler şeklinde belirlenmektedir. Böylelikle hilenin tespit edilmesinde ve önlenmesinde bireyin yeteneğinin ya da kapasitesinin büyük önem taşıdığı görülmektedir.

Yukarıdaki açıklamaların yanında, hileli finansal raporlamanın önüne geçilmesinde, gerek finansal raporlama sürecinde gerekse bağımsız denetim sürecinde işletmelerin iç kontrol sistemleri dolayısıyla da iç denetim mekanizmaları son derece önem taşıdığını belirtmekte fayda vardır. İşletmelerdeki etkin iç kontrol sisteminin varlığı hem finansal raporların hem de bağımsız denetimin kalitesini arttırmada doğrudan etki yapmaktadır. Özellikle SAS No: 99'da yer alan bağımsız denetçinin denetimin kalitesini arttırmak adına işletmeden isteyebilecekleri içerisinde iç denetim uygulayıcılarının ve denetim komitesi üyelerinin sorgulanmasına vurgu yaptığı görülmektedir (Aktaran Küçük,2008:53). Bu noktada çalışmada, yukarıda ifade edilen hile ortamı içerisinde, hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde iç denetçi ve denetim komitesi sorumluluğunun belirlenmesine yönelik bir uygulama üzerine odaklanıldığı söylenebilir.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Araştırmanın temel amacına uygun olarak belirlenen araştırma sorularının yapısal eşitlik modeli yardımıyla test edilmesi için; öncelikle literatür taraması yapılmış ve literatür taraması ile araştırma hipotezlerinin gelişimi açıklanmıştır. Ardından, araştırmanın hipotezlerine uygun araştırma sorularının sınanmasına olanak tanıyan kuramsal model hazırlanmıştır. Kuramsal modelin doğrulanması için öncelikle araştırmanın ölçüm modeli ardından da yapısal modeli Lisrel 8.51 programı aracılığıyla analiz edilmiş ve bulgularına yer verilmiştir.

3.1. Literatür Taraması

Çalışmanın amacı doğrultusunda hileli finansal raporlamada iç denetçi ve denetim komitesi sorumluluğunun belirlenmesine ilişkin öncelikle araştırma hipotezlerinin gelişimine yer verilmekte, ardından araştırma sorularına yer verilmektedir. Araştırmada belirlenen her bir hipoteze yönelik literatürde yer alan çalışmalar sınıflandırılarak aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

Bu çalışmalardan ilki, 1989 yılında Kinney ve McDaniel tarafından yapılan çalışmadır. Bu çalışmada, işletmede bulunan etkin bir iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizmasının, hileli finansal raporlama üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Araştırmanın içerisinde işletmenin büyüklüğü değişkeni de sokularak, işletme büyüklüğünün iç denetim mekanizmasının çalışması üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Bu araştırmanın bulgularına göre, işletmelerin büyüklükleri arttıkça iç denetim mekanizmasının işlevi artmakta, iç denetim mekanizmasının işlevi arttıkça da hileli finansal raporlamanın önlenmesi söz konusu olmaktadır. Buna benzer nitelikte işletmelerin iç kontrol sistemleri ile ilişkilendirilerek Kinney ve McDaniel tarafından 1989 yılında yapılan çalışmada karlılık düzeyi düşük olan işletmelerin kar yönetimi uygulamaları adı altında manipülasyon yaptıkları ortaya çıkarılmıştır.

Dechow, Sloan ve Sweeney tarafından 1996 yılında yapılan çalışmada ise, işletmelerin hangi yollarla manipülasyona gittikleri tespit edilmiş ve manipülasyonun yarattığı sonuçlar ortaya konmuştur. Bu çalışmanın sonucuna göre, işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi bulunmuyorsa, hileli finansal raporlama riski artmaktadır. Bu çalışmanın sonuçlarına Beneish'in 1997 yılındaki çalışması destek verecek niteliktedir. Beneish'in çalışmasına göre, bir model geliştirilerek genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde kar yönetimi uygulamaları ortaya konmuştur. Böylelikle hileli finansal raporlamanın tespitine yeni bir bakış açısı kazandırılmıştır.

Brown (1983), Carey vd. (2000), Goodwin ve Kent (2004), Carcello vd.'nin (2005) yıllarında yaptıkları çalışmalarda, iç denetçilerin hileli finansal raporlamayı önlemedeki etkileri incelenmiştir. Bu çalışma sonrasında iç denetçilerin, hileli finansal raporlamanın önlenmesinde doğrudan etkiye sahip oldukları ortaya konmuştur.

Bell ve Carcello tarafından 2000 yılında yapılan çalışmada, hileli finansal raporlamanın işaretleri araştırılmış ve zayıf bir iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizmasının hileli finansal raporlama için en önemli belirtilerden biri olduğu ortaya konmuştur. Bu çalışmalarla bağlantılı olarak işletmedeki iç kontrol zayıflığının hileli finansal raporlamaya olan eğilimi arttırdığını ortaya çıkaran çalışmalar ise Dechow ve Schrand (2004), Doss ve Jonas (2004), Doyle vd. (2005) ve Kinney (2000)'in çalışmalarıdır.

Apostolou vd. tarafından 2001 yılında yapılan bir çalışmada, SAS No:82 içerisinde yer alan 25 risk faktörünün Big 5 içerisinde yer alan bağımsız denetçiler üzerinde oluşturduğu etki ve bu risk faktörlerinin kullanım

düzeyleri araştırılmıştır. Bu çalışma sonucuna göre hileli finansal raporlama uygulamalarının sıklıkla iç denetçi ve işletme yönetiminin tutumundan kaynaklandığı buna ek olarak denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığının da hileli finansal raporlama açısından önem taşıdığı ortaya konmuştur.

Doyle vd.'nin 2007 yılında yaptıkları çalışmalarında ise işletmedeki iç denetim mekanizmasının eksikliğinin ve etkin çalışmamasının, hileli finansal raporlamaya yol açtığını ortaya koymuşlardır. Yine bu çalışmada, muhasebe uygulamalarında raporlanan materyallerin ya da belgelerin eksikliğinin hileli finansal raporlamaya neden olduğunu ortaya çıkarmıştır.

Yukarıda özetlenen çalışmalar doğrultusunda, bu araştırmanın amacına uygun olarak iç denetçiye yönelik hipotezleri şöyledir:

H1: İşletmelerde meydana gelen hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve tespitinde iç denetçi doğrudan bir sorumluluğa sahiptir.

H2: İç denetçinin hileli finansal raporlamayı önlemede ve tespitinde bulunan sorumluluğu üzerinde işletme yönetiminin etkisi vardır.

H3: İç denetçinin hileli finansal raporlamayı önlemede ve tespitinde bulunan sorumluluğu üzerinde denetçinin mesleki yeterliliğinin etkisi vardır.

H4: İç denetçinin hileli finansal raporlamayı önlemede ve tespitinde bulunan sorumluluğu üzerinde işletmedeki iç kontrol sisteminin etkisi vardır.

İç denetçiye yönelik sayılan hipotezlerin ardından, denetim komitesine yönelik hazırlanan hipotezlerin gelişim sürecinde yararlanılan çalışmalara yer verilmektedir. Bu çalışmalardan ilki, McMullen'in 1996 yılında yaptığı çalışmadır. Bu çalışmada, işletmelerde denetim komitesinin varlığı işletmedeki hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve finansal tabloların güvenilirliğinin sağlanmasında etkin olduğu ortaya çıkmıştır.

Beasley'in 1996 yılında yaptığı çalışmada, denetim komitesinin işletmelerdeki hileli finansal raporlamanın tespitindeki ve önlenmesindeki rolünü araştırmıştır. Bu çalışmaya göre işletmelerde yönetimden bağımsız bir denetim komitesinin varlığı işletmenin hileli finansal raporlama yapması konusunda olumsuz bir etki oluşturduğu ortaya çıkmıştır. Yine Beasley vd.'nin 2000 yılında yaptıkları çalışmada, hileli finansal raporlamayı teknoloji, sağlık ve finans sektöründeki işletmeler üzerinde araştırmışlardır. Bu çalışmanın sonucuna göre, bağımsız denetim komitesinin varlığı hileli finansal raporlamayı önlemede doğrudan bir etkiye sahiptir.

Carcello ve Neal'ın 2000 yılında yapmış oldukları çalışmada, işletmelerdeki denetim komitesi ile hazırlanan bağımsız denetçi raporu arasındaki ilişki araştırılmıştır. Bu çalışmanın sonucuna göre, denetim komitesi üyeleri ile denetçi raporu arasında doğrudan bir ilişki olduğu ve denetim komitesinin bağımsızlığının işletmenin hakkında bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim raporuna yani denetim kalitesine de yansımaktadır.

Abbot vd'nin 2000 yılında yaptıkları çalışmada, denetim komitesinin karakteristiklerinin, işletmedeki hileli finansal raporlama üzerinde doğrudan etki yaptığını ortaya koymaktadır. Yine Abbot vd'nin 2002 yılında yaptıkları bir diğer çalışmada, denetim komitesinin hileli finansal raporlama üzerindeki etkisi ispatlanmıştır.

Son olarak Felo vd'nin 2003 yılında yaptıkları çalışmada, finansal raporlamanın kalitesi ile denetim komitesinin özellikleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Denetim komitesinin bağımsızlığının, hileli finansal raporlamanın önlenmesi üzerinde olumlu etkilere sahiptir.

Yukarıda özetlenen çalışmalar doğrultusunda, bu araştırmanın amacına uygun olarak işletmelerdeki denetim komitesine yönelik hipotezleri şöyledir:

H5: İşletmelerde meydana gelen hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve tespitinde denetim komitesi doğrudan bir sorumluluğa sahiptir.

H6: Denetim komitesinin bağımsızlığı ve etkin bir biçimde çalışması, denetim mekanizmasının işleyişine etki yapmaktadır.

H7: İşletmelerde denetim komitesinin varlığı, bağımsız denetim ve iç denetim sürecine doğrudan etki yapmaktadır.

Hipotezlerin belirlenmesi ve geliştirilmesi ardından, çalışmanın temel araştırma soruları aşağıdaki gibi hazırlanmıştır:

Araştırma Sorusu 1: İşletmelerde meydana gelen hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve tespitinde iç denetçinin ve iç kontrol sisteminin sorumluluğu var mıdır? Kuramsal modelde belirlenen faktörlerden etkilenmekte midir?

Araştırma Sorusu 2: İşletmelerde meydana gelen hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde denetim komitesinin sorumluluğu var mıdır? İç denetçi sorumluluğuna ve bağımsız denetçi sorumluluğuna etki yapmakta mıdır?

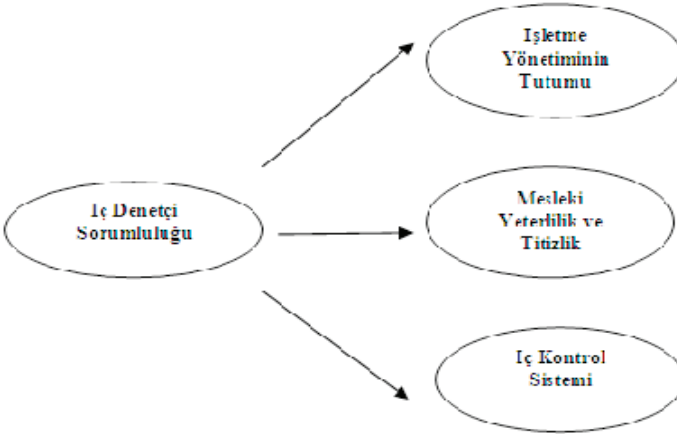
3.2. Araştırmanın Örneklemi

Araştırmanın iç denetçi ve denetim komitesi uygulaması için ana kütlenin seçiminde başlangıçta İMKB 100 Endeksi dikkate alınmıştır. Ancak pilot uygulamanın ardından, yapılan anket çalışmasında sadece 63 işletmeye yani iç denetçiye ulaşılabilmektedir. Örneklem arttırılması amacıyla Temmuz 2010'dan Ağustos 2010'a kadar İMKB 500 Endeksi'nde yer alan işletmelere anket gönderilmiş ve sonuçta 112 işletmeden yani iç denetçiden yanıt alınabilmektedir. Denetim komitesine yönelik anket, iç denetçi anketi ile birlikte gönderilmiş ve 112 işletmeden 89 işletmede denetim komitesi olduğu için yalnızca 89 işletme verileri denetim komitesi anket verileri olarak alınmıştır. Bu işletmelerde aynı zamanda denetim komitesinin olması, denetim komitesi açısından istenilen örneklem de aynı şekilde belirlenmesine olanak tanımıştır.

3.3. Araştırmanın Kuramsal Modeli

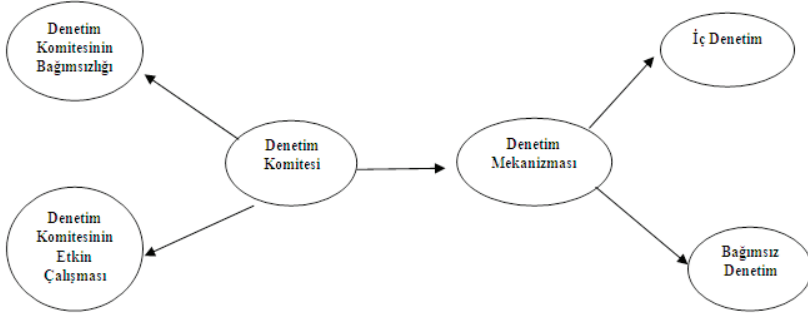
Araştırmanın kuramsal modelinin hazırlanmasında, araştırmanın hipotezinin geliştirilmesinde kullanılan kaynaklardan yararlanılmıştır. Bu doğrultuda araştırmanın, iç denetçi ve denetim komitesi için ayrı ayrı kuramsal modeller hazırlanmıştır.

Şekil 4. İç Denetçi Sorumluluğu ve



Hazırlanan kuramsal modelde, iç denetçinin mesleki yeterliliği, işletmede var olan iç kontrol sisteminin etkinliği ve işletmede üstlendiği rolü, işletme yönetiminin tutumu finansal raporlamanın kalitesine ve iç denetçi sorumluluğuna doğrudan etki yapmaktadır.

Şekil 5. Denetim Komitesi Sorumluluğu ve Hileli Finansal Raporlamanın Önlenimdeki İlişki



Kuramsal modelden de görülebileceği gibi, denetim komitesinin hileli finansal raporlama üzerindeki sorumluluğunun belirlenmesi için işletmelerde öncelikle denetim komitesinin işletme yönetiminden bağımsız bir şekilde ve etkin olarak çalışmasının, işletmelerdeki denetim komitesinin varlığının ise, hem bağımsız denetim sürecine hem de iç denetime katkı sağladığını böylelikle de hileli finansal raporlamanın önlenmesi sağlanmış olmaktadır. Bu kuramsal model aynı zamanda işletmedeki etkin kurumsal yönetim olduğunu da vurgulamaktadır. Araştırmanın kuramsal yapısına uygun olarak bu modeller hazırlandıktan sonra, modelin yapısal eşitlik modeline göre LISREL 8.51 programı yardımıyla uygulamasına geçilmiştir.

3.4. Veri Toplama Araçları ve Ölçeğin Geçerliliği

Araştırmanın yapılması sırasında kullanılan veri toplama aracı, ankettir. Anket içerisinde yer alan ifadelerin ve kuramsal modelin hazırlanmasında esas alınan ölçeklere yönelik açıklamalar araştırmanın kuramsal tasarımında olduğu gibi iç denetçiye ve denetim komitesine yönelik olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

İç denetçiye yönelik hazırlanan ankette yer alan ifadelerin belirlenmesinde ve seçiminde, Brown (1983), Carcello vd. (2004), Doyle vd. (2007), Dunn (2004), Hirst (1994), Imhoff (1978) çalışmalarından yararlanılmıştır. Ek 1’de sunulan anket örneğinden de incelenebileceği gibi, öncelikle işletmelerde anketi yanıtlayanların demografik özelliklerine ilişkin sorular yönetilmiş, ardından iç denetçilerin karşılaştıkları hileli finansal raporlama ve finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarına yönelik sorular sorulmuş ve son olarak da yapısal eşitlik modeli yardımıyla analiz edilecek olan işletme yönetimi tutumu, iç kontrol sistemi etkinliği ve işletmenin iç denetim sistemi içerisinde çalışan personelin mesleki bilgisi, yeterliliği ve titizliğine

yönelik ifadeler yer verilmiştir. İç denetçi sorumluluğuna yönelik ankette, 12 ifade yer almakta olup, anketin hazırlanmasında 7'li Likert Ölçeği kullanılmıştır.

İç denetçiye yönelik anketin hazırlanması sırasında literatürde yer alan çalışmaların seçiminde çalışmadaki anketlerin ölçeklerinin iç tutarlığına yani Cronbach Alfa değerlerine bakılmıştır. Brown'un (1993) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.62, Carcello vd.'nin (2004) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.79, Doyle vd.'nin (2007) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.62, Dunn'un (2004) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.69, Hirst'in (1994) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.76 olarak belirtilmiş ve Imhoff'un (1978) çalışmasındaki Cronbach Alfa değerine ulaşılamamıştır.

Çalışmada kullanılan iç denetçi sorumluluğu ölçeği için, faktör analizi sonucunda geçerli olarak alınan 12 maddenin aynı uygulamadaki verileri kullanılmak suretiyle ölçeğin güvenilirliği hesaplanmıştır. Toplam 112 işletmeye yapılan uygulama sonuçlarına göre iç denetçi sorumluluğu ölçeği alt ölçeklerine ilişkin iç tutarlık katsayısı (Cronbach alfa) hesaplanmıştır. Ölçeğin alt ölçeklerine ilişkin iç tutarlık (Cronbach alfa) katsayıları Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. İç Denetçi Sorumluluğu Ölçeği Cronbach Alfa Katsayıları

<i>İfadeler</i>	<i>Madde Sayısı</i>	<i>Cronbach Alfa Katsayısı</i>
İşletme Yönetimi Tutumu	4	0.81
İç Kontrol Sistemi	4	0.77
Mesleki Yeterlilik ve Tizlilik	4	0.79

Ölçeğin alt ölçeklerine ilişkin Madde-Toplam Puan Korelasyonları ve Cronbach alfa'ları ise Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. İç Denetçi Sorumluluğu Ölçeğinin Alt Ölçeklerine Göre Madde-Toplam Puan Korelasyonları ve Cronbach Alfa'ları

<i>İfadeler</i>	<i>Madde</i>	<i>Madde- Toplam Korelasyonları</i>	<i>Cronbach Alfa Katsayısı</i>
İşletme Yönetimi Tutumu	Madde1	0.53	0.78
	Madde2	0.49	0.82
	Madde3	0.45	0.71
	Madde4	0.51	0.76

İç Kontrol Sistemi	Madde5	0.50	0.76
	Madde6	0.37	0.72
	Madde7	0.72	0.79
	Madde8	0.64	0.81
Mesleki Yeterlilik ve Titizlik	Madde9	0.39	0.73
	Madde10	0.33	0.75
	Madde11	0.41	0.72
	Madde12	0.47	0.79

Araştırmada yer alan denetim komitesinin sorumluluğunu belirlemeye yönelik anketin hazırlanmasında ise, Abbott vd. (2000), Abbott vd. (2002), Carcello ve Neal (2000) ve Felo vd.'nin (2003), Zhang vd. (2006) çalışmalarından yararlanılmıştır. Çalışmanın ekinde verilen iç denetçi anketi içerisinde yer alan denetim komitesine yönelik ankette, öncelikle işletmede denetim komitesinin var olup olmadığı öğrenildikten sonra yapısal eşitlik modeli yardımıyla analiz edilecek olan denetim komitesinin bağımsızlığı, denetim komitesinin çalışmaları ve denetim mekanizması üzerindeki etkisinin de ölçülmesi amacıyla bağımsız denetime ve iç denetime yönelik ifadelere yer verilmiştir. Denetim komitesine yönelik hazırlanan anket ölçeğinde ise, 17 ifade yer almaktadır ve anketin hazırlanmasında 7'li Likert Ölçeği kullanılmıştır.

Çalışmada kullanılan denetim komitesi sorumluluğu ölçeği için, faktör analizi sonucunda geçerli olarak alınan 17 maddenin aynı uygulamadaki verileri kullanılmak suretiyle ölçeğin güvenilirliği hesaplanmıştır. Toplam 89 işletmeye yapılan uygulama sonuçlarına göre iç denetçi sorumluluğu ölçeği alt ölçeklerine ilişkin iç tutarlık katsayısı (Cronbach alfa) hesaplanmıştır. Ölçeğin alt ölçeklerine ilişkin iç tutarlık (Cronbach alfa) katsayıları Tablo 3'de verilmiştir.

Tablo 3. Denetim Komitesi Sorumluluğu Ölçeği Cronbach Alfa Katsayıları

<i>İfadeler</i>	<i>Madde Sayısı</i>	<i>Cronbach Alfa Katsayısı</i>
Denetim Komitesinin Bağımsızlığı	4	0.78
Denetim Komitesinin Çalışmaları	4	0.74
Bağımsız Denetim	5	0.79
İç Denetim	4	0.81

Ölçeğin alt ölçeklerine ilişkin Madde-Toplam Puan Korelasyonları ve Cronbach alfa'ları ise Tablo 4'de verilmiştir.

Tablo 4. Denetim Komitesi Sorumluluğu Ölçeğinin Alt Ölçeklerine Göre Madde-Toplam Puan Korelasyonları ve Cronbach Alfaları

<i>İfadeler</i>	<i>Madde</i>	<i>Madde- Toplam Korelasyonları</i>	<i>Cronbach Alfa Katsayısı</i>
Denetim Komitesinin Bağımsızlığı	Madde1	0.32	0.79
	Madde2	0.46	0.80
	Madde3	0.49	0.76
	Madde4	0.50	0.79
Denetim Komitesinin Çalışmaları	Madde5	0.43	0.72
	Madde6	0.37	0.78
	Madde7	0.59	0.71
	Madde8	0.41	0.80
Bağımsız Denetim	Madde9	0.37	0.75
	Madde10	0.31	0.78
	Madde11	0.54	0.78
	Madde12	0.47	0.79
	Madde13	0.53	0.78
İç Denetim	Madde14	0.42	0.75
	Madde15	0.37	0.79
	Madde16	0.45	0.73
	Madde17	0.49	0.79

Genel anlamda araştırmalarda kullanılan ölçeklerin Cronbach Alfa değerleri ne kadar yüksek çıkarsa, ölçeğin iç tutarlılığı da o oranda yüksek olmaktadır. Tablolardan da açıkça görülebileceği gibi, araştırmada kullanılan ölçeklerin iç tutarlılıkları yüksek çıkmıştır. Özellikle de literatürde yer alan ve araştırmaya esas alınan çalışmalar karşılaştırıldığında ölçek iç tutarlılığının bu çalışmalardakilere yakın sonuçlar elde edilmiştir. Bununla birlikte, madde-toplam korelasyonunun ölçekte 0.30 ve daha yüksek olan maddelerin ölçek analizine daha çok katkı yaptığı bilinmektedir. Çalışmada kullanılan ölçeklerde yer alan maddelerin toplam madde korelasyonlarının 0.30'dan yüksek olması araştırmının analizi açısından önem taşımaktadır.

Araştırmada kullanılan ölçeklerin iç tutarlılığının sonrasında, ölçeklerin yapı geçerliliğine bakılmıştır. Ölçeklerin yapı geçerliliği için faktör analizi yapılmıştır.

İç denetçiye yönelik 12 madde ve denetim komitesine yönelik 17 madde üzerinde birbirinden bağımsız olarak Varimax Rotasyonu ile faktör analizi yapılmıştır. Yapılan analiz sonrasında ölçek maddelerinin faktör yükleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 5. Ölçek Faktör Yükleri

<i>Madde Sayısı</i>	<i>İfadeler</i>	<i>Faktör Yüğü</i>
İç Denetçi		
1	Yıllık finansal raporlar olarak ortaklara sunulan finansal tablolar, temelinde bağımsız denetçinin değil işletmenin yönetimin sorumluluğundadır.	0.67
2	Büyük işletmeler ve onların iç denetçileri birlikte bir ortaklık şeklinde çalışmaktadırlar. Bu nedenle kamuoyuna yalnızca yönetimin dediklerini aktarmaktadırlar.	- 0.73
3	İşletme yönetimin karlılık beklentisi finansal raporlama sürecine doğrudan etki yapmasa da dolaylı bir şekilde etkilemektedir.	0.68
4	İşletmenin yönetim kurulu üyelerinin yeterli muhasebe uzmanlığına sahip olması, finansal raporlama açısından önemlidir.	0.66
5	İşletmede etkin bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır.	0.65
6	İç kontrol sistemi işletme içi denetim faaliyetlerinin kolaylaşmasına olanak sağlamaktadır.	0.70
7	İşletmenin iç kontrol sistemi, hileli finansal raporlamayı ve finansal bilgi manipülasyonunu önlemede önemli bir etkiye sahiptir.	0.74
8	İşletmede finansal raporlamanın hazırlama sürecinde yer alan çalışanları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve denetim standartlarına uygun bir şekilde finansal raporlama yapmaktadır.	0.68
9	İç denetçinin endüstri bilgisi ve tecrübesi, mevcut ve önceki denetim çalışmaları hakkında bilgi ve referansları değerlendirilerek işe alınmaktadır.	0.60
10	İç denetçinin mesleki yetersizliği hileli finansal raporlama riskini artırır.	0.56
11	Çalışanların daha önceden hileli davranışlarının bulunması, bizim işletmemizde aynı şekilde davranacakları anlamına gelmediği için bir sorun oluşturmamaktadır.	0.71
12	İç denetçinin, mesleğine gösterdiği özen ve titizlik hileli finansal raporlama riskini azaltır.	0.65
Denetim Komitesi		
1	Denetim komitesi içerisinde işletme yönetim kurulu üyesi bulunmamaktadır.	0.74
2	Denetim komitesi, işletme yönetimi ve bağımsız denetçilerle arasındaki ilişkileri düzenlemektedir.	0.70
3	Denetim komitesi, finansal raporlama sırasındaki finansal bilginin güvenliğini sağlama konusunda olumsuz bir bilgi edindiğinde bunu işletme yönetimine iletmekten çekinmemektedir.	0.71

4	Denetim komitesi, üzerinde işletme yönetim kurulunun etkilerinin olması çok normaldir.	0.60
5	Denetim komitesi, finansal raporlama sürecinde gözetim faaliyetlerini sürdürmektedir.	0.65
6	Denetim komitesi, işletmedeki iç denetim sistemi ile birlikte çalışmakta ve finansal raporlamanın tüm sürecinde etkin rol oynamalıdır.	0.63
7	Denetim komitesi üyelerinin, muhasebe uzmanlığına sahip olması işletmelere büyük katkılar sağlar.	0.75
8	Denetim komitesi üyeleri, işletmenin taşıdığı finansal riskler konusunda gerekli bilgiye sahip olmalı ve gereken önlemleri almalıdır.	0.78
9	Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin seçiminde önemli bir rol oynamaktadır.	0.63
10	Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin iç denetimle birlikte çalışmasını gözetmelidir.	0.61
11	Bağımsız denetçinin hazırlamış olduğu denetim raporunu, bağımsız denetçi ile birlikte değerlendirmelidir.	0.69
12	Bağımsız denetçinin performansını gözden geçirmeli ve aksaklıklar var ise denetçi rotasyonunu istemelidir.	0.70
13	Bağımsız denetçi ile işletme yönetimi arasındaki ilişkiyi gözetmeli ve eğer bir sorun var ise bunu bildirmelidir.	0.71
14	Denetim komitesi, iç denetçinin denetim planlarını ve prosedürlerini yakından takip etmelidir.	0.67
15	Denetim komitesi, işletmedeki iç kontrol sistemini yakından incelemeli ve aksaklıkları yönetime bildirmelidir.	0.63
16	Denetim komitesi iç denetçinin hazırladığı denetim raporu hakkında görüş bildirmelidir.	0.74
17	İç denetçi ve işletme yönetimi arasındaki ilişkiyi gözetmelidir.	0.70

Ölçme araçlarının uygulanabilmesi için gerekli izinler ve düzenlemeler çalışma öncesi yapılmış ve ölçme araçları (İç Denetçi ve Denetim Komitesi Ölçeği) işletmelere e-mail yoluyla gönderilmiş ve cevapların alınması yaklaşık 1.5 ay sürmüştür ve yanıtların gizliliği garanti edilmiştir.

3.5. Pilot Uygulama

Araştırmaya yönelik pilot uygulama, Haziran 2010'da yapılmıştır. Pilot uygulama için her gruba 50 anket gönderilmiş ancak, 20 işletmeden cevap alınabilmiştir. Pilot uygulama sonrasında, elde edilen veriler analize tabi tutulmuş ve anketlerdeki ifadelerden toplam 5 madde çıkarılmıştır. Çıkarılan ifadelerle yönelik Cronbach alfa katsayıları, toplam madde korelasyonları ve faktör yükleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 6. Ölçekten Çıkarılan İfadelerin Cronbach Alfa Katsayıları ve Toplam- Madde Korelasyonları

<i>İfadeler</i>	<i>Madde Sayısı</i>	<i>Madde- Toplam Korelasyonları</i>	<i>Cronbach Alfa Katsayısı</i>	<i>Faktör Yüğü</i>
İşletme Yönetimi Tutumu	1	0.24	0.76	0.23
İç Kontrol Sistemi	1	0.17	0.74	0.15
Mesleki Yeterlilik ve Titizlik	1	0.23	0.68	0.24
Denetim Komitesinin Bağımsızlığı	1	0.26	0.74	0.19
İç Denetim	1	0.15	0.69	0.20

Tablo 6'da görülen sorunlu ifadeler ölçekten çıkarıldıktan sonra araştırmanın uygulaması yeniden yapılmıştır.

3.6. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirilmesi

Bu kısımda öncelikle araştırmaya katılanların demografik özelliklerine ve ankette yapısal eşitlik modeli dışında tutulan sorulara yönelik çözümlenmeler yapılmakta, ardından araştırmanın ölçüm modeline ve yapısal modeline yer verilmektedir.

Ankete katılan işletmelerde anketi cevaplayan işletme personelinin yaş ortalaması 34'tür. Yanıtlayanların % 32'si kadın, % 68'i erkektir. Anketi yanıtlayanların , % 83'ü lisans, % 16'sı yüksek lisans, % 1'i doktora mezunudur. Bu kişilerin % 82'si iç denetçi, % 15'i iç kontrolör, % 2'si ise muhasebe departmanında çalışan personel ve % 1'i işletme yöneticisidir. Deneyimlerine bakıldığında ise, % 41'i 1 ile 3 yıl arasında, % 56'sı 4 ile 7 yıl arasında, % 3'ü ise 8 ile 15 yıl arasında işletmede çalışmaktadır. Bununla birlikte ankete yanıt veren işletmelerin buldukları sektörler ise, % 24 gıda ve içecek, % 17 finans, % 16 ulaşım, % 12 inşaat, % 9 tekstil, % 9 turizm, % 7 madencilik, % 6 kimya, petrol ve plastiktir.

Ankete katılan işletmelerin % 87'si işletmelerinde etkin bir kontrol sistemi olduğunu, % 81'i işletmedeki çalışanların hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve tespitinde gerekli mesleki bilgiye sahip olduklarını, % 79'u işletmede iç denetim fonksiyonunun hazırladığı rapor, örgütsel seviyede faaliyetlerinin özellikle de denetim komitesinin bağımsızlığını yansıtacak şekilde olduğunu, % 73'ü işletmelerindeki finansal raporlamanın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygun olarak yapıldığını bildirmişlerdir. Bununla birlikte ankete katılan

işletmelerden alınan verilere göre, işletmelerin yalnızca % 24'ünde hileli finansal raporlamaya rastlandığını ve % 61'nin iç denetim fonksiyonunun denetim faaliyetlerinde güvenilirliği sağladığını belirtmiştir.

Araştırmaya katılan işletmelere, hileli finansal raporlamayı önlemeye ya da tespitine yönelik bir çalışma yapıp yapılmadığı sorulmuş, işletmelerin % 81'inde böyle bir çalışma yapılmadığı kalan % 19'unda ise çalışma yapılmadığı ancak personelin düzenlenen bir seminere katıldığı belirtilmiştir. Benzer nitelikte işletmelere, iç denetime yönelik bir çalışma yapıp yapılmadığı sorulmuş ve % 89'u bu soruya hayır yanıtını vermiştir.

Anketi yanıtlayan işletmelerde iç denetçi ve iç kontrolörlere genel anlamda işletmelerin hileli finansal raporlamaya başvurma nedenleri sorulmuş ve % 51'i üst yönetimin karlılık beklentilerini, % 32'si kar üzerindeki yönetici primlerinin arttırma kaygısını, % 12'si işletmede ağır borç yükümlülüklerinin bulunmasını ve % 5'i işletmede denetim komitesinin bulunmamasını neden olarak göstermiştir.

Son olarak anketi cevaplayan işletmelerde yer alanlara işletmede uygulanan finansal bilgi manipülasyonu yöntemleri verilmiş ve bunlardan hangisinin ağırlıklı olarak uygulandığı sorulmuştur. Elde edilen verilere göre anketi yanıtlayanların % 61'i bu soruya cevap vermemiş, kalanların % 25'i işletmelerinde kazançların düşürülmesi için giderlerin büyütüldüğünü, % 9'u satış sözleşmeleri üzerinde karın ölçüldüğünü, % 5'i ise satış risklerinin ayarlandığını belirtmiştir.

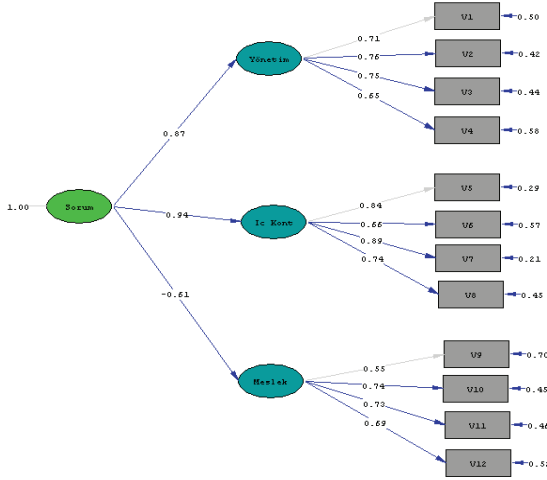
3.7. Araştırmanın Ölçüm Modeli

Araştırmada elde edilen verilerin değerlendirilmesi SPSS ve LISREL paket programlarıyla yapılmıştır. Verilerin değerlendirilmesinde öncelikle SPSS paket programı aracılığı ile Açıklayıcı Faktör Analizi yapılmış ve ardından LISREL programı ile yapısal model test edilmeden ölçme modelinin kabul edilebilir uyum değerleri üretip üretmediğinin Doğrulamalı Faktör Analizi yapılmıştır. Ölçme modelinin kabul edilebilir uyum değerleri üretmesi sonucunda yapısal modelin test edilebileceği gerekçesiyle ölçme modeli LISREL 8.51 (Jöreskog ve Sörbom, 1993) programıyla Principal Components (PC) yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Böylelikle çalışma grubuna uygulanan ölçeklerin toplam puanı alınmıştır. Elde edilen toplam puanlarla yapısal eşitlik modelleri analizleri yapılmıştır.

Yapısal eşitlik modelinde, teorik bir modeli olan çalışmaların bir dizi örtük değişken aracılığı ile aralarındaki neden sonuç ilişkisinin açığa çıkarılması hedeflenmektedir. Yani teorik model içerisinde gözlenen değişkenler

aracılığı ile ifade edilen örtük değişkenlerin ölçme modeli tarafından doğrulanıp doğrulanmadığı ortaya konmaktadır (Şimşek,2006:12). Hileli finansal raporlamada iç denetçi sorumluluğunun belirlenmesi için, öncelikle gözlenen değişkenleri ifade eden örtük değişkenler tanımlanmıştır. İç denetçi için tanımlanan işletme yönetimi tutumu örtük değişkenini ifade 1, ifade 2, ifade 3, ifade 4 tanımlamakta, iç kontrol sisteminin etkinliği örtük değişkenini ifade 5, ifade 6, ifade 7, ifade 8 tanımlamakta ve mesleki yeterlilik ve titizlik örtük değişkenini ise ifade 9, ifade 10, ifade 11 ve ifade 12 tanımlamaktadır. . Bu tanımlamalar doğrultusunda ölçme modeline ilişkin standardize edilmiş çözümlenme değerlerinden aşağıdaki şekil elde edilmiştir.

Şekil 6. İç Denetçi Sorumluluğu Ölçme Modeline İlişkin Standardize Edilmiş Çözümlenme Değerleri



Chi-Square=68.61, df=51, P-value=0.04008, RMSEA=0.058

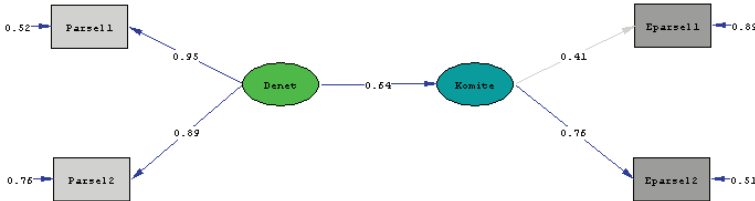
Hileli finansal raporlamada iç denetçi sorumluluğunu belirlemeye yönelik hazırlanan bu ölçüm modelinde, işletme yönetiminin tutumu denetçi sorumluluğu üzerinde 0.87 oranında bir etkiye, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği 0.94 oranında bir etkiye, mesleki yeterlilik ve titizlik ise 0.61 oranında bir etkiye ancak olumsuz bir etkiye sahiptir. İç denetçiye yönelik bu ölçüm modeli tekrar değerlendirildiğinde ise, işletmedeki hileli finansal raporlamada işletme yönetiminin tutumu ve iç kontrol sisteminin etkinliği iç denetçinin sorumluluğunu yüksek oranda etkilerken, iç denetçinin mesleki yeterliliği ve titizliği yüksek oranda ancak negatif yönlü bir etkiye sahiptir. Yani iç denetçinin mesleki yeterliliği ve titizliği arttıkça,

işletmedeki hileli finansal raporlama üzerindeki sorumluluğu aynı oranda azalmaktadır.

İç denetçi sorumluluğu için teorik anlamda planlanmış olan ilişkilerin ölçüm modeli sayesinde somut bir şekilde sergilenmesi sağlanmış olmaktadır. Yani üst- düzey örtük değişkenler olarak ifade edilen işletme yönetiminin tutumu, iç kontrol sisteminin etkinliği, mesleki yeterlilik ve titizlik, standardize edilmiş çözüm değerleri aracılığı ile gözlenen değişkenlerle ilişkilendirilmiştir. İç denetçi sorumluluğuna yönelik yapılan ölçüm modelinden sonra denetim komitesine yönelik ölçüm modeli hazırlanmıştır.

Hileli finansal raporlamada denetim komitesinin sorumluluğunun belirlenmesine yönelik yapısal eşitlik modeli analizinin yapılabilmesi için, Parselleme Yöntemi kullanılmıştır. Parselleme yönteminde, eğer gözlenen değişkenler tek bir boyutu temsil ediyorsa her bir boyut için 2 tane gözlenen değişken temsili olarak hazırlanmıştır. Yani her bir örtük değişken için madde sayısına paralel olarak parsellerin tanımlanması yoluyla gerçekleştirilmiştir. Parselleme yöntemi, her bir maddenin madde-toplam korelasyonlarını dikkate alarak gruplandırılmasına ve bu gruplardan elde edilen toplam puanın gözlenen değişken olarak modelde kullanılmasını öngörmektedir. Bu şekilde tüm gözlenen değişkenlerin örtük değişkeni temsil gücünün en üst düzeyde sağlanmasına da olanak tanınmaktadır. Bu mantığa dayalı olarak, modeldeki denetim komitesine yönelik sorumluluk örtük değişkeni için denetim komitesi bağımsızlığı (Parsel 1) ve denetim mekanizmasının çalışmaları (Parsel 2) olmak üzere iki tane, denetim faaliyetleri için bağımsız denetim (Eş parsel 1) ve iç denetim (Eş parsel 2) olmak üzere iki tane toplamda 4 tane örtük değişken tanımlanmıştır. Yapılan analizler sonucunda elde edilen uyum iyiliği değerleri datanın modele iyi düzeyde uyum gösterdiğinin kanıtı olarak aşağıdaki şekil sunulmaktadır.

Şekil 7. Denetim Komitesi Sorumluluğu Ölçme Modeline İlişkin Standardize Edilmiş Çözümleme Değerleri



Chi-Square=7.49, df=4, P-value=0.11217, RMSEA=0.059

Bu modele göre, denetim komitesinin bağımsızlığı 0.95 oranında, denetim komitesinin çalışmaları 0.89 oranında denetim komitesini etkilemektedir. Denetim komitesi ise, 0.64 oranında işletme de yürütülen denetim faaliyetlerine etki etmektedir. Denetim komitesinin varlığı ile etkilenen denetim faaliyeti 0.41 oranında iç denetimi, 0.76 oranında bağımsız denetim faaliyetlerini etkilemektedir.

3.8. Yapısal Eşitlik Modelinin Hazırlanması

Ölçme modelinin olduğu gibi kabul edilmesinden sonra yapısal model yine PC yöntemi kullanılarak LISREL 8.51 programı aracılığıyla test edilmiştir (Jöreskog ve Sörbom, 1993). Araştırmada oluşturulan ölçme modeli ve yapısal modelin kabul edilebilir bir uyum iyiliğine sahip olup olmadığı uyum iyiliği istatistikleri (goodness of fit statistics) ile değerlendirilmelidir. Hu ve Bentler'e (1999) göre uyum iyiliği istatistikleri herhangi bir modelin bir bütün olarak veri tarafından kabul edilebilir bir düzeyde desteklenip desteklenmediğine karar verilmesine olanak tanımaktadır. Yaygın olarak bilinen uyum istatistiği Ki-kare'dir (χ^2) ve bir modelin anlamlı olarak kabul edilebilmesi için χ^2 değerinin anlamlı çıkmaması beklenir. Ancak χ^2 değeri örneklem büyüklüğüne duyarlı olduğu için birçok alternatif uyum iyiliği istatistiği üretilmiştir. Bunlar arasında en yaygın kullanılanlar; Uyum İyiliği İndeksi (Goodness Of Fit Index, GFI), Düzeltilmiş Uyum İyiliği İndeksi (Adjusted Goodness Of Fit Index, AGFI), Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (Comparative Fit Index, CFI), Yaklaşık Hataların Ortalama Karekökü (Root Mean Square Error of Aproximation, RMSEA) ve Standart Ortalama Hataların Karekökü (Standardized Root Mean Square Residual, SRMR) olduğu görülmektedir. Bu uyum iyiliği istatistiklerine yönelik kabul edilebilir değerler tablosu ise aşağıdaki gibidir (Şimşek, 2006).

Tablo 7. Uyum İyiliği İstatistikleri Kabul Edilebilir Değerleri

	Kabul Edilebilir Değer	İyi Değer
Ki-kare (χ^2)	2.0 – 5.0	< 2.0
Serbestlik Derecesi (df)	2.0 – 5.0	< 2.0
RMSEA	< 0.08	<0.05
SRMR	< 0.08	<0.05
RMR	< 0.08	<0.05
CFI	> 0.90	> 0.95
IFI	> 0.90	> 0.95
GFI	> 0.90	> 0.95
AGFI	> 0.90	> 0.95

Bu tablo dikkate alınarak yapısal modele ilişkin değerlendirme, yine her iki ölçüm modeli için ayrı ayrı yapılmıştır.

İç denetçi sorumluluğuna yönelik yapısal modelin uyum iyiliği değerleri şöyle sıralanmaktadır: χ^2 (N=125)= 68.61; $p = 0.04008$; $df = 0.51$, CFI: 0.97; RMSEA:0.058; SRMR: 0.057, GFI: 0.90, AGFI: 0.85, RMR: 0.059'dur. Bu doğrultuda her bir uyum iyiliği değeri tablodaki değerler dikkate alınarak yorumlandığında, iç denetçiye yönelik hazırlanan ölçüm modelinin yapısal modelin de iyi düzeyde uyum iyiliği değerleri ürettiğini ortaya konmaktadır.

Denetim komitesinin yapısal modelinin uyum iyiliği değerleri χ^2 (N=89)= 7.49; $p = 0.11207$; $df = 4$, CFI: 0.92; RMSEA:0.059; SRMR: 0.048, GFI: 0.97, AGFI: 0.90, RMR: 0.54'tür. Sıralanan her bir uyum iyiliği değeri tablodaki değerler dikkate alınarak yorumlandığında, denetim komitesine yönelik hazırlanan yapısal modelin iyi düzeyde uyum iyiliği değerleri ürettiğini ortaya konmaktadır.

4. SONUÇ

Bilindiği gibi, finansal tablolar işletmenin dilidir ve finansal tabloların üretilmesine olanak sağlayan muhasebe kayıt sistemi işletmenin finansal durumunun ortaya konması açısından önem taşımaktadır. Finansal tablo ve raporların üretildiği ya da hazırlandığı muhasebe sistemi, pek çok farklı durum için uygulanabilirlik açısından bazı esneklikler içermektedir. Muhasebe sistemindeki bu gerekli esneklik her ne kadar gerek muhasebe standartları, gerekse uluslararası ve ulusal düzenlemelerle ile kontrol altına alınmaya çalışılsa da, işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtan bu bilgileri kullananları yanıltmalarına ve yanlış karar almalarına neden olmaktadır. Çünkü işletmelerde bazı durumlarda bu esneklik kötüye kullanılmakta ve finansal bilgiler, kullanıcılarına istenen bilgiyi vermemektedir.

Finansal tablolarda oluşan bilinçli/kasıtlı oynamalar ya da yanıltıcı işlemler hileli finansal raporlamaya neden olmaktadır. Hileli finansal raporlama ve hileli muhasebe uygulamaları sonucunda, işletmelerin faaliyet sonuçlarının göstergesi olarak ifade edilen finansal tablolardaki bilgiler olduğundan farklı gösterildiği için manipülatif hareketlere neden olmakta ve finansal karar alıcıların kararlarının rasyonelliğini azalttığı için finansal sistemin işleyişine de olumsuz katkılar yapmaktadır. Finansal sistemin uğradığı bu zarar Amerikan Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (ACFE) tarafından 2010 yılında hazırlanan rapora göre yaklaşık olarak 2.9 trilyon dolardan fazla olarak tahmin edilmektedir. Dolayısıyla bu durumda finansal sistem

içerisinde yer alan bir bileşene ayrı ayrı sorumluluklar düşmektedir.

ACFE'nin hazırladığı raporda hileli finansal raporların tespitinde ilk sırada % 76.1 ile bağımsız denetçiler, üçüncü sırada % 66.4 ile iç denetçiler ve yedinci sırada % 53.2 ile denetim komitesinin etkisinin olduğu ortaya konmaktadır (ACFE,2010,38). Yine aynı rapora göre, hileli finansal raporlamanın önlenmesinde veya tespitinde ise % 60.8 ile iç denetçilerin, % 50.3 ile işletme yönetiminin ve % 31.5 ile bağımsız denetçilerin etkisinin olduğu ortaya çıkmıştır (ACFE,2010:44). Bu nedenle yapılan araştırma bulguları ülke bazında hileli finansal raporlamada iç denetçi ve denetim komitesi sorumluluğunun belirlenmesi ve bu sorumluluğu oluşturan faktörlerin ya da unsurların açıklanması açısından önem taşımaktadır.

Belirtilen amaç doğrultusunda hazırlanan bu çalışmada, denetim mekanizması içerisinde iç denetçiler ve işletme içerisindeki denetim komitesi ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Yapılan araştırma bulgularının genelinden elde edilen sonuçlara göre ise, belirlenen hipotezler ile araştırma modelinin birbirini desteklediği ortaya çıkmıştır. Sonuç olarak, finansal sisteme yaptığı etkiler nedeniyle ülke ekonomisinde büyük kayıplara neden olan hileli finansal raporlamanın azaltılması, önlenmesi ya da tespit edilmesi üzerinde işletme içerisinde yer alan denetim mekanizmasının büyük bir sorumluluğu bulunduğu söylenebilir.

KAYNAKÇA

Abbott, L. J., Y. Park, and Parker. S. (2000). "The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud." *Managerial Finance*, Volume: 26 (11): 55-67.

Abbott, L.J., Parker S. and Peters. G.F. (2002). Audit committee characteristics and financial misstatement: A Study of the Efficacy of Certain Blue Ribbon Committee Recommendations, Working paper, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=319125> or doi:10.2139/ssrn.319125

ACFE. (2010). Report To The Nations On Occupational Fraud and Abuse, Global Fraud Study, <http://www.acfe.com/rtnn/rtnn-2010.pdf> Erişim Tarihi: 12.08.2010

AICPA, SAS NO:99, <http://www.aicpa.org/download/antifraud/SAS-99-Exhibit.pdf>, Erişim Tarihi: 15.02.2010

AICPA, SAS NO:82, <http://www.aicpa.org/download/antifraud/SAS-82-Exhibit.pdf>, Erişim Tarihi: 15.02.2010

Apostolou, B.A., Hassell, John M., Webber S. and Sumners. G.E. (2001).

The Relative Importance of Management Fraud Risk Factors, *Behavioral Research in Accounting*, Volume:13: 1-24.

Beasley S. Mark. (1996). An Empirical Analysis of the Relation Between the Board of Director and Financial Statement Fraud. *The Accounting Review.*, Volume: 71: 443-465.

Beasley, M. S., Carcello, J. Hermanson, D. R. and Lapidés P. D. (2000). Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms, *Accounting Horizons*, Volume:14, Issue:4: 441-454.

Bell, T. and Carcello. J. (2000). A Decision aid for Assessing Likelihood of Fraudulent Financial Reporting, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Volume: 19 (1): 169-184.

Beneish, M. D. (1997). Detecting GAAP violation: Implications for assessing earnings management among firms with extreme financial performance, *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume:16 (3): 271-309.

Bozkurt, N. (2001). Kobi'lerde Yapılan Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000122362.htm> Erişim Tarihi: 13.05.2010.

Brown, P. R. (1983). Independent Auditor Judgement in the Evaluation of Internal Audit Functions, *Journal of Accounting Research*, Volume:21, Number:2, Autumn: 444- 456.

Carcello, J. V., Hermanson D. R. and Raghunandan. K. (2005). Factors associated with U.S. public companies' investment in internal auditing, *Accounting Horizons*, Volume: 19 (2): 69-84.

Carcello, J. V. And Neal. T. L. (2000). Audit Committee Composition and Auditor Reporting, *The Accounting Review*, Volume:75, Number:5, October: 453-467.

Carey, P., Craswell A. and Simnett. R. (2000). Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Volume: 19 (supplement): 37-51.

Dechow, P., and Schrand. C. (2004). *Earnings quality*. The Research Foundation of CFA Institute.

Dechow, P., Sloan R. and Sweeney. A. (1996). Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC, *Contemporary Accounting Research*, Vol: 13, No:1: 1-36.

Doss, M., and Jonas. G. (2004). Section 404 reports on internal control: Impact on ratings will depend on nature of material weaknesses reported. Moody's Investors Service, Global Credit Research. October.

Doyle, J. T., Ge W. and McVay, S. (2007). Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting, *The Accounting Review*, Volume:82, Number:5: 1141-1170.

Doyle, J., Ge, W. and McVay. S. (2005). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. Working paper, University of Utah, University of Michigan, and New York University.

Dunn, P. (2004). The impact of insider power on fraudulent financial reporting. *Journal of Management*, Volume: 30(3): 397-412.

Felo, A. J., Krishnamurthy S., and Solieri. S. A. (2003). Audit Committee Characteristics and the Perceived Quality of Financial Reporting: An Empirical Analysis (April). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=401240> or doi:10.2139/ssrn.401240

Goodwin, J. and Kent. P. (2004). Factors affecting the voluntary use of internal audit. *Working Paper, Queensland University of Technology*.

Hirst, E. D. (1994). Auditor Sensivity to Earnings Management, *Contemporary Accounting Research*, Volume:11, Number: I- II, Fall: 405-422.

Hu, L.T. and Bentler, P.M. (1999). Cutoff criteria for fit indexes incovariancestructure analysis: Conventional criteria versus new alternatives, *Structural Equation Modeling*, Volume: 6: 1–55.

Imhoff, E. A. (1978). Employment Effects on Auditor Independence, *The Accounting Review*, Volume:53, Number:4: 869-881.

Jöreskog, K. G., and Sörbom, D. (1993). *LISREL 8. User's reference guide*, Chicago, IL: Scientific Software.

Kinney, W. R., and McDaniel. L. S. (1989). Characteristics of firms correcting previously reported quarterly earnings, *Journal of Accounting and Economics*, Volume: 11 (1): 71-93.

Kinney, W. (2000). Research opportunities in internal control quality and quality assurance., *Auditing*, Volume: 19: 83–90.

Küçük, Ergün ve Şaban Uzun. 2009. Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sonuçlar, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Hileli_Raporlama.pdf Erişim Tarihi: 11.10.2010.

Küçük, İ. (2008). *Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi* Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.

McMullen, D. A. (1996). Audit Committee Performance: An Investigation of the Consequences Associated with the Audit Committees, *Auditing: A Journal Practice & Theory*, Volume: 15(1): 87-103.

Merchant, K. (1987). Fraudulent and Questionable Financial Reporting: A Corporate Perspective, *Financial Executive Research Foundation, Research Paper*, New- York.

Powell, L., Jubb C., Lange P. and Langfield- S. K. (2005). The Distinction between Aggressive Accounting and Financial Reporting Fraud: Perceptions of Auditors, AFAANZ Conference, <http://www.afaanz.org/web2005/papers/powell-INT.pdf> Erişim Tarihi:11.08.2010.

Rezaee, Z. (2002), *Financial Statement Fraud – Prevention and Detection*, New York: John Wiley & Sons, Inc.

Skousen, C. J. (2004). *An Empirical Investigation of the Relevance and Predictive Ability of the SAS 99 Fraud Risk Factors*, Doctor of Philosophy, Oklahoma State University, UMI Dissertation Services.

Şimşek, Ö., F. (2006). *Yapısal eşitlik modellemesine giriş: Temel İlkeler ve LISREL Uygulamaları*, Ankara: Ekinoks Yayıncılık.

Uçma, T. (2010). *Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (SEM) Uygulaması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Doktora Programı, İzmir.

Wolfe, D. T. And Hermanson. D. R. (2004). The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud, *The CPA Journal*, December: 38-41 <http://www3.uta.edu/faculty/subramaniam/CPAJ2004.pdf> Erişim Tarihi: 27.09.2010

Zhang, Y., Jian Z. and Nan, Z. (2006). Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weaknesse. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=925732>

EK 1- ANKET ÖRNEĞİ**Yaş:****Cinsiyet:** () Kadın () Erkek**Eğitim Durumu:** () Lise () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora**Anketi Yanıtlayanın İşletmede Sahip Unvan:****Deneyim:****İşletmenin Bulunduğu Sektör:**

1) İşletmenizde etkin bir iç kontrol sistemi olduğunu söyleyebilir misiniz?

() Evet () Hayır

2) İşletmede çalışanların hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde yeterli mesleki bilgiye sahip olduğunu söyleyebilir misiniz?

() Evet () Hayır

3) İşletmenizde hiçbir hile olayını tespit ettiniz mi? Yanıtınız evet ise ne tür bir hile söz konusudur?

() Evet () Hayır

Evet

4) İşletmenizde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe ve denetim standartlarına uygun bir finansal raporlama yapılmakta mıdır?

() Evet () Hayır

5) İşletmede hileli finansal raporlanmanın önlenmesine ve tespitine yönelik herhangi bir çalışma yapıldı mı? Eğer evet ise, nasıl bir çalışmaydı?

() Evet () Hayır

Evet

6) İşletmelerin hileli finansal raporlamaya başvurma nedenleri olarak aşağıdakilerden hangilerini gösterebilirsiniz?

() Yöneticilerin kazanç tahminleri ile karşılaşmak

() Kar üzerindeki yönetici primlerinin arttırmak

() Borç yükümlülüklerinin varlığı

() Kurumsal yönetim anlayışının olmayışı

() Denetim komitesinin olmaması

- () Üst yönetimin karlılık beklentileri
- 7) İşletmenizde aşağıdakilerden hangisinin ya da hangilerinin uygulandığını söyleyebilirsiniz?
- () Kazançların düşürülmesi için giderlerin büyütülmesi
- () Satış risklerinin ayarlanması
- () Sözleşmeler üzerinden karın ölçülmesi
- () Aracılara sevk edilen mallar doğrultusunda hasılatın ölçülmesi
- () Gönderimi iptal edilen malların bir sonraki finansal döneme bırakılması
- 8) İşletmenizde iç denetim fonksiyonunu, işletmenin faaliyetlerini, politikalarını ve prosedürlerini kapsayan bir eğitim yapıldı mı?
- () Evet () Hayır
- 9) İşletmenin iç denetim fonksiyonunun hazırladığı rapor, örgütsel seviyede işletme faaliyetlerinin ve denetim komitesinin bağımsızlığını yansıtacak şekilde midir?
- () Evet () Hayır () İşletmede Denetim Komitesi Yok
- 10) İşletmenizde iç denetim fonksiyonu, denetim faaliyetlerinin güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamakta mıdır?
- () Evet () Hayır
- 11) İşletmenizde, yönetim tarafından etkin bir hileli finansal raporlamayı önleme çalışması yapılmakta mıdır?
- () Evet () Hayır

Lütfen aşağıdaki ifadelere katılma durumunuzu belirtiniz.

İfadeler	Katılma Düzeyi
	1: Güçlü Bir Şekilde Katılmıyorum - 7: Güçlü Bir Şekilde Katılıyorum
İşletme Yönetiminin Tutumu	
1. Yıllık finansal raporlar olarak ortaklara sunulan finansal tablolar, temelinde bağımsız denetçinin değil işletmenin yönetimin sorumluluğundadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
2. Büyük işletmeler ve onların iç denetçileri birlikte bir ortaklık şeklinde çalışmaktadırlar. Bu nedenle kamuoyuna yalnızca yönetimin dediklerini aktarmaktadırlar.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7

3. İşletme yönetimin karlılık beklentisi finansal raporlama sürecine doğrudan etki yapmasa da dolaylı bir şekilde etkilemektedir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
4. İşletmenin yönetim kurulu üyelerinin yeterli muhasebe uzmanlığına sahip olması, finansal raporlama açısından önemlidir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
İç Kontrol Sistemi	
5. İşletmede etkin bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
6. İç kontrol sistemi işletme içi denetim faaliyetlerinin kolaylaşmasına olanak sağlamaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
7. İşletmenin iç kontrol sistemi, hileli finansal raporlamayı ve finansal bilgi manipülasyonunu önlemede önemli bir etkiye sahiptir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
8. İşletmede finansal raporlamanın hazırlama sürecinde yer alan çalışanları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve denetim standartlarına uygun bir şekilde finansal raporlama yapmaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
Mesleki Yeterlilik ve Titizlik	
9. İç denetçinin endüstri bilgisi ve tecrübesi, mevcut ve önceki denetim çalışmaları hakkında bilgi ve referansları değerlendirilerek işe alınmaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
10. İç denetçinin mesleki yetersizliği hileli finansal raporlama riskini artırır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
11. Çalışanların daha önceden hileli davranışlarının bulunması, bizim işletmemizde aynı şekilde davranacakları anlamına gelmediği için bir sorun oluşturmamaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
12. İç denetçinin, mesleğine gösterdiği özen ve titizlik hileli finansal raporlama riskini azaltır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7

Denetim Komitesi ile İlgili İfadeler

İfadeler	Katılma Düzeyi 1: Güçlü Bir Şekilde Katılmıyorum - 7: Güçlü Bir Şekilde Katılıyorum
Denetim Komitesinin Bağımsızlığı	
1. Denetim komitesi içerisinde işletme yönetim kurulu üyesi bulunmamaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
2. Denetim komitesi, işletme yönetimi ve bağımsız denetçilerle arasındaki ilişkileri düzenlemektedir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7

3. Denetim komitesi, finansal raporlama sırasındaki finansal bilginin güvenliğini sağlama konusunda olumsuz bir bilgi edindiğinde bunu işletme yönetimine iletmekten çekinmemektedir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
4. Denetim komitesi, üzerinde işletme yönetim kurulunun etkilerinin olması çok normaldir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
Denetim Komitesinin Çalışmaları	
5. Denetim komitesi, finansal raporlama sürecinde gözetim faaliyetlerini sürdürmektedir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
6. Denetim komitesi, işletmedeki iç denetim sistemi ile birlikte çalışmakta ve finansal raporlamanın tüm sürecinde etkin rol oynamalıdır.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
7. Denetim komitesi üyelerinin, muhasebe uzmanlığına sahip olması işletmelere büyük katkılar sağlar.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
8. Denetim komitesi üyeleri, işletmenin taşıdığı finansal riskler konusunda gerekli bilgiye sahip olmalı ve gereken önlemleri almalıdır.	
Bağımsız Denetim	
9. Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin seçiminde önemli bir rol oynamaktadır.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
10. Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin iç denetimle birlikte çalışmasını gözetmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
11. Bağımsız denetçinin hazırladığı denetim raporunu, bağımsız denetçi ile birlikte değerlendirmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
12. Bağımsız denetçinin performansını gözden geçirmeli ve aksaklıklar var ise denetçi rotasyonunu istemelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
13. Bağımsız denetçi ile işletme yönetimi arasındaki ilişkiyi gözetmeli ve eğer bir sorun var ise bunu bildirmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
İç Denetçi	
14. Denetim komitesi, iç denetçinin denetim planlarını ve prosedürlerini yakından takip etmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
15. Denetim komitesi, işletmedeki iç kontrol sistemini yakından incelemeli ve aksaklıkları yönetime bildirmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
16. Denetim komitesi iç denetçinin hazırladığı denetim raporu hakkında görüş bildirmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7
17. İç denetçi ve işletme yönetimi arasındaki ilişkiyi gözetmelidir.	1 -----2-----3-----4-----5-----6-----7