



Doç. Dr. Mehmet Özbireceklİ



Cemil Süslü

Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme

Uygulamaları ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1*

Doç. Dr. Mehmet ÖZBİRECEKLİ

Mustafa Kemal Üniversitesi, İİBF

Cemil SÜSLÜ

Mustafa Kemal Üniversitesi, S.B.E. Öğrencisi

Özet

Son yıllarda, şirketlerin yapılarında ve piyasaların ölçeklerinde meydana gelen gelişmeler sonucunda şirket sahiplerinin, potansiyel yatırımcıların ve şirketlere yatırım yapan tasarruf sahiplerinin şirketler hakkında güvenilir ve geçerli bilgi ihtiyaçları da artmıştır.

Uygulamada, güvenilir bilgi temini açısından en önemli ve etkin önlemin muhasebe sisteminin bağımsız denetçilerin denetiminden geçirilmesi olduğu bilinmektedir. Şöyle ki; denetimden geçmiş bilgiler işletme yönetimine, şirketin küçük ortaklarına ve tasarruf sahiplerine, yani potansiyel yatırımcılara, gerek yatırım kararları gerekse başarı değerlemesi açısından yardımcı olabilmektedir. Ancak denetim faaliyetlerinin yolsuzluk riski tehdidiyle karşı karşıya olduğu da bilinen bir gerçektir.

Bu çalışmanın çerçevesi, iyi niyetli denetim firmalarının kendilerini müşteri firmaların yolsuzluk yapma riskinden korumalarına yönelik uygulamaların yurtdışı ve yurtiçi düzeyde karşılaştırmalı olarak incelenmesi boyutunda çözülmüştür.

Bu çalışmada, öncelikle gelişmiş ekonomilerde faaliyette bulunan bağımsız denetim firmalarının, denetimle ilgili risk faktörlerini değerlendirme uygulamaları incelenmekte, daha sonra ise Türkiye'de bağımsız denetim firmalarının yolsuzluk riskini nasıl değerledikleri araştırma konusu edilerek yurt dışı uygulamalarla ülkemizdeki uygulamaların kıyaslanmasına ve bu çerçevede öneriler geliştirilmesine çalışılmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Denetimde Yolsuzluk Riski Faktörleri, DSB No.82.

Abstract (Auditing Firms' Fraud Risk Assessment Practices And A Comparative Research On The Auditing Firms In Turkey-I)

Recently, because of the developments in structure of firms and scales of the stock markets, reliable and valid information needs of firm's owners, prospective investors and investors investing their savings to the firms have increased.

* Bu araştırmanın gerçekleştirilmesindeki maddi desteği için Mustafa Kemal Üniversitesi Araştırma Fonu'na teşekkürlerimizi sunarız.

In practice, it is known that the most important and effective measure for having reliable information is to have the auditor audit accounting system. In such a way that, inspected information can help the management of the firm, small partners and investors for making investment decisions and evaluating performance of the firm. However, there is a known truth that the audit activities are under the threat of the fraud risks.

The frame of this study is drawn as comparatively researching honest auditing firms' practices to protect themselves against fraud risks of client firms in Turkey and abroad.

In this study, firstly auditing firms in developed economies' fraud risk assessment practices are investigated. Then it is tried to explore how auditing firms in Turkey assess fraud risks. In order to do this a questionnaire was applied. So, according to the data obtained from questionnaire, the conclusion of the study and some suggestions are presented.

Key Words: Independent Auditing, Fraud Risk Factors in Auditing, SAS No:82

Giriş

Denetim kavramı kısaca finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi suretiyle finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturulması şeklinde ifade edilebilir. Bu işlevi günümüzde bağımsız denetim firmaları yerine getirmektedir.

Bağımsız denetim firmalarının ne denli hayati bir faaliyette buldukları, bilerek veya bilmeyerek yaptıkları hataların gerek güven kaybı, gerekse ekonomik kayıplar açısından çok ağır bir maliyeti olduğu özellikle son yıllarda yaşanan bazı dev şirketlerin çöküş skandallarıyla daha iyi anlaşılmıştır. ABD'de piyasa değerleri sırasıyla 103,8 milyar \$, 63,4 milyar \$ ve 24,1 milyar \$ olan World Com, Enron ve Global Crossing şirketlerinin (Güvenli 2002:52) iflası sonrasında, güvenilir bilgi temini için, muhasebe sisteminin bağımsız denetçilerin denetiminden geçirilmesi şeklindeki önlemin etkin bir önlem olmadığı görülmüştür. Söz konusu şirket yolsuzlukları bağımsız denetim firmaları ile ilgili konuların da yeniden gözden geçirilmelerine neden olmuştur.

Literatürde, denetim firmalarının yapılarını ve niyetlerini, müşteri firmaların niyetlerini ve davranışlarını dikkate alarak, bağımsız denetim kavramını değişik açılardan inceleyen çalışmalar bulunduğu görülmektedir.

Bu çalışmanın çerçevesi, iyi niyetli denetim firmalarının kendilerini müşteri firmaların yolsuzluk yapma riskinden korumalarına yönelik uygulamaların yurt-

dışı ve yurtiçi düzeyde karşılaştırmalı olarak incelenmesi boyutunda çizilmiştir. Dolayısıyla bağımsız denetim kavramının, bu son derece güncel ve önemli boyutuyla incelenmesi gerektiği düşüncesi, bu çalışmaya teşebbüs edilmesine temel teşkil etmiştir.

Bu çalışmada, öncelikle gelişmiş ekonomilerde faaliyette bulunan bağımsız denetim firmalarının, denetimle ilgili risk faktörlerini değerlendirme uygulamaları incelenmekte, daha sonra ise Türkiye'de bağımsız denetim firmalarının yolsuzluk riskini nasıl değerledikleri araştırma konusu edilerek yurt dışı uygulamalarla ülkemizdeki uygulamaların kıyaslanmasına ve bu çerçevede öneriler geliştirilmesine çalışılmaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın muhasebe-finance bilim dalında denetim disiplini düzeyinde eksikliği hissedilen bir boşluğun doldurulmasına ve Ülkemizdeki denetim uygulamalarına katkı sağlayacağına inanılmaktadır.

Çalışmanın, uzun olması nedeniyle, iki bölüm halinde yayımlanması uygun görülmüştür. Bu sayıda, kavramsal çerçeveye ve literatür çalışmasına yer verilmektedir. İzleyen sayıda ise ulusal bazda yapılan araştırma ile ilgili açıklamalar sunulacaktır.

1. Denetim Kavramı

Literatürümüzde denetim kavramını açıklamaya yönelik tanımların özde aynı anlama gelmekle birlikte farklı şekillerde ifade edildiği görülmektedir. Aşağıda söz konusu tanımlamalardan bazılarının yer verilmektedir.

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçüt-lere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin 1988:5). Denetim, muhasebe tarafından elde edilmiş verilerin, hazırlanan rapor-ların genel kabul görmüş muhasebe ilke-lerine uygun bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığı ve organizasyonun veya işletmenin faaliyetlerine ilişkin sunulan verilerin, bilgilerin açıklığı, dürüstlüğü ve güvenilirliği hakkında bir yargı oluşturmaktadır (Baykal 1995:113). Denetim, neler olduğunu, neler olacağını anlamak için göz altında bulundurmamak, kontrol etmek, murakabe etmektir. Denetim, insan iradesinin açığa çıkması şeklinde beliren bir olayı inceleyerek doğruluğunu ve samimiliğini anlamaktan ibaret olan ve insan tarafından isteyerek yerine getirilmiş olan bir harekettir (Kulubaş 1993:2). Denetim, bir şeyin doğruluğunu anlamak için araştırma ve inceleme yapmak, muayene etmek, gözlemek ve eleştireci bir gözle incelemeyi geçirmek anlamlarını da içeren genel ve daha geniş bir kavramdır (Haspolat 1991:306). Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlar çerçevesinde, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreçtir (Coşkun 2000:15). Denetim, olum-lu ya da olumsuz bir görüşe varabilmek için yapılan bir kanıt toplama sürecidir (Yeğinboy 2001:1). Denetim, bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini garanti altına alan bir incelemedir (Eveard ve Wolter 1989:2). Denetleme, geniş anlamıyla, yapılan faaliyetlerin ve oluşacak sonuçlarının planlara uygunluğunun sağlanması olarak tanımlanabilmektedir (Büyükmirza 1995:6). Denetim, işletmenin etkinliğini sağlayan planın

hayata geçirilmesi esnasında plandan sapmaları engellemek, belirlenmiş amaçlardan ve standartlardan sapmaları düzeltmek için yapılan bir yönetim işlevidir (Erdoğan 2001:119). Muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir (Gürbüz 1995:5).

Görüldüğü üzere, tanımların hemen hemen hepsinde denetimin asıl amacının hata, hile ve yolsuzlukları bulmak olmadığı, sadece sunulmuş olan mali tabloların doğru olup olmadıklarının ve daha önceden saptanmış ilke veya standartlara uygunluğunun tespit edilmesi olduğu ifade edilmektedir.

Ancak ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelerdeki baş döndürücü gelişmelerin insanları ve kurumları bazen hiç beklenmedik noktalara yönlendirdiğine de şahit olunmaktadır. Nitekim gerek Ülkemizde gerekse yurtdışında son yıllarda yaşanan büyük çaplı yolsuzluk vakaları (örneğin, Enron, Worldcom ve Parmalt vakaları ile Türkiye’de son on yıl içinde usulsüzlük yaptığı için Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) tarafından el konulan içi boşaltılmış bankalar) denetimin en önemli amaçlarından birinin de hataların, hilelerin ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması olması gerektiğini göstermektedir.

Bu bağlamda denetimin amacı; denetlenen işletmenin belli bir döneme ait mali bilgilerini ve finansal tablolarını önceden saptanmış ve genel kabul görmüş standartlarla karşılaştırarak, bu bilgilerin söz konusu standartlara uygunluk derecesinin saptanması, işletme yönetimince sunulan mali tablolardaki bilgilerin güvenilirliğinin artırılması ve usulsüzlük riski faktörlerinin değerlendirilerek mali tabloların güvenilirliklerini önemli ölçüde etkileyecek muhtemel yolsuzluk, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi şeklinde genişletilebilir. İşte burada sözü edilen önemli ölçüde hata, hile ve yolsuzlukların mevcut olma ihtimali denetim faaliyeti açısından **risk** anlamına gelmektedir. Çalışmamız,

denetimde önemlilik ve risk kavramları çevresinde genişlemekte ve yolsuzluk riski konusunda yoğunlaşmaktadır.

2. Bağımsız Denetimde Risk ve Önemlilik İlkesi

2.1. Denetim Riski

Bir işletmede; yetersiz iç kontrol sistemi, tutulan muhasebe kayıtlarının karmaşıklığı, denetim sisteminde var olan taraflılık ve belirsizlik, yönetimin önceden belirlendiği gibi hareket etmemesi, işletmenin kayıtlarında önemli bir hata ya da usulsüzlük bulunması ve bu hata veya usulsüzlüğün şirketin incelenmesi sırasında denetçiler tarafından ortaya çıkarılmamasından dolayı meydana gelebilecek olaylar ve sonuçlar bağımsız denetim firmasının veya denetçinin *ortaya çıkarmama riski* olarak tanımlanmıştır. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute Of Certified Public Accountant-AICPA)'ya göre nakit işlemleri, alacaklardan daha fazla risk içerir. Öte yandan, kardeş şirket olarak tanımlanan grup şirketlerinin birbirlerinden alacakları, grup dışından şirketlerin alacaklarına göre daha fazla risk taşır. Muhasebe kayıtlarını tutarken yapılan hata ve usulsüzlükler, sayısal hataların yanı sıra tasnif hataları, düzensizlik, yanlış tanımlama ve yanlış bilgi verme gibi nedenlerden de kaynaklanabilmektedir. Bu durumda denetçi, işletmenin kayıt ortamının yanı sıra çalışanlarla görüşmek, üçüncü kişilerden veya işletmelerden alacak teyit ve mutabakatlara da başvurmak durumundadır. AICPA'ya göre, denetim riski yüksek olan konulara daha fazla zamanı ayrılması ve daha ayrıntılı inceleme yapılması suretiyle denetim riskinin azaltılması gerekir. Denetim riskini en az düzeye indirgeyen en önemli koşul, iç kontrol sisteminin sağlam ve geçerli olmasıdır (Türktaş 1989:28).

2.2. Denetimde Önemlilik

AICPA'nın 1965 yılında yayınlamış olduğu 7 nolu Muhasebe Araştırmaları Serilerinden (Accounting Research Series) Genel Kabul Görmüş İlkeler Çalışmaları Envanteri'ne (Inventory of Generally Accepted Accounting Principles Studies)

göre önemliliğin tanımı şöyle yapılmaktadır (Türktaş 1989:29):

İçinde bulunulan durumu etkileyebilecek tüm faktörler göz önüne alındığında, içinde bulunulan durumu kanıtlayan veya belgeleyen bir vaka veya kayıt, bir kişinin veya kişilerin değişik davranmasına veya etkilenmesine neden olursa o olay veya kayıt önemli olarak kabul edilir.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) tarafından yayımlanmış olan Finansal Muhasebe Bilgilerinin Niteliksel Özellikleri'ne (Qualitative Characteristics of Financial Accounting Information) göre, denetim raporunun yazılabilmesi ve denetim sonucunda bir görüşün oluşturulabilmesi için hangi konuların daha önemli olduğunun ve daha fazla denetim riski taşıdığına denetçi tarafından belirlenmesi gerekmektedir (Türktaş 1989:30).

3. Denetim Riski ve Denetim Standartları Bildirgesi No: 82

3.1. Tanım ve Tarihçe

Denetim Standartları Bildirgesi-DSB* (Statement on Auditing Standards-SAS) Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board-ASB) tarafından denetim faaliyetlerinin sağlıklı yürütülmesini sağlamak amacıyla yayınlanan ve denetçilere rehberlik eden kurallardan oluşmaktadır.

Usulsüz finansal raporlama vakalarındaki artış ve bunların bulunup ortaya çıkarılmasındaki başarısızlıklar kamuoyunda, denetçilerin yolsuzluğun araştırılması ile ilgili sorumlulukları ve becerileri hakkındaki endişelerinin artmasına neden olmuştur. Kamuoyundaki bu endişelerin azaltılması amacıyla ASB, 1980'li yıllarda dokuz adet DSB yayınlamıştır (Munter ve Ratcliffe 1998:37). Bu dönem zarfında 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60 ve 61 nolu DSB'ler yayınlanmıştır. Bu DSB'ler bir denetimin tüm yönleriyle ilgilidir.

* İngilizce yazımında Statement on Auditing Standards, SAS şeklinde kısaltılarak kullanılmaktadır. Bu ifadenin Türkçe karşılığı Denetim Standartları Bildirgesi olup, bu çalışmada DSB şeklinde kısaltılarak kullanılmaktadır.

Kamuoyunun, denetim faaliyetlerinin kalitesi ile ilgili eleştirilerinin giderilmesi amacıyla son olarak 1997 yılında 82 nolu DSB yayımlanmıştır (Mancino 1997:36).

DSB No:82, bağımsız denetçiler tarafından yapılan bir denetimde varlıkların zimmete geçirilmesi ya da usulsüz finansal raporlamaya yol açabilecek finansal belgelerdeki gerçek dışı beyan riskinin, denetim sürecinin başından itibaren tüm denetim sürecinde değerlendirilmesini istemektedir (Jakubowski 2002:42).

Bu amaçla DSB No:82 (Ratcliffe ve Munter 1998:52):

1. Yolsuzlukları ve özelliklerini tanımlamıştır.

2. Denetçilere, yolsuzluk amacıyla yapılmış olan gerçek dışı maddi beyan riskini açık bir şekilde değerlendirebilmeleri için yolsuzluk riski faktörlerini kategoriler halinde sıralamıştır.

3. Denetçilere, yapmış oldukları değerlendirmeler sonucunda nasıl davranmaları gerektiği hususunda rehberlik etmektedir.

4. Yolsuzluk amacıyla yapılmış olan gerçek dışı maddi beyan riski ile ilgili olan denetim testi sonuçlarının değerlendirilmesinde denetçilere rehberlik etmektedir.

5. Denetçilere belgeleme hakkında yol göstermektedir.

6. Denetçilere yolsuzlukla ilgili olarak yöneticilerle, denetim komitesi ile ve diğer ilgililerle kuracakları iletişim hakkında yol göstermektedir.

DSB No:82 40'a yakın yolsuzluk risk faktörü belirleyerek denetçilerin denetim sürecinin her safhasında bunları göz önünde bulundurmasını istemektedir. Bu risk faktörleri, denetlenecek işletmenin yönetimi, faaliyet gösterdiği endüstri kolu ve faaliyetlerinin özellikleri ile ilgilidir (Jakubowski 2002:42).

DSB No: 82 ayrıca bağımsız denetçilerden, denetledikleri finansal belgelerin gerçek dışı beyana neden olan hata ve hilelerden arınmış olup olmadığı ile ilgili mantıklı ve akılcı güvenceleri veya kanıtları toplamalarını da istemektedir (Reinstein 1999:34).

DSB No: 82 yayımlanmadan önce, yolsuzluğun araştırılması ile ilgili standartlar DSB No: 53 tarafından düzenlenmekteydi. Düzensizliklerin ve Hataların Araştırılması ve Raporlanmasında Denetçilerin Sorumlulukları (The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities) ile ilgili olan DSB No:53, 1988 yılında yayımlanmıştır. AICPA'nın bir bölümü olan Kamuoyu Gözetim Kurulu (The Public Oversight Board-POB) Mart 1993'de yayınlamış olduğu Kamu Yararına (In the Public Interest) adlı raporda yolsuzlukla ilgili çok sayıda tavsiyede bulunmuştur. Bu tavsiyelerin içinde, denetçilerden DSB No: 53'te istenen "Uzman Şüpheliği"nin kazanılabilmesi için sürekli eksersiz yapılması da yer almaktadır. AICPA'nın yönetim kurulu, Haziran 1993 yılında yayınlamış "Geleceğin Finansal Raporlama İhtiyaçlarının Karşılanması: Bir Serbest Muhasebecilik Mesleği Taahhüdü" (Meeting the Financial Reporting Needs of the Future: A Commitment From the Public Accounting Profession) adlı raporda yolsuzluğun önlenmesi ve aranması için POB'un tavsiyelerinin ve diğer inisiyatiflerinin desteklendiği belirtilmiştir. Bu ve diğer gelişmeler sonucunda, ASB, DSB No. 53'ü incelemeye almış ve finansal belge usulsüzlükleri üzerine yoğunlaşmış bir DSB'nin geliştirilmesi gerektiği kararına varmıştır (Mancino 1997:32).

DSB No: 53 bağımsız denetçilerin, finansal evraktaki gerçek dışı beyanların araştırılmasındaki asıl sorumlulukları ile finansal belge kullanıcılarının algıladığı denetçi sorumlulukları arasındaki beklenti farkının daraltılmasını amaçlamaktaydı. Ancak ASB, DSB No: 53'ün geçerli olduğu dönemlerde bazı uygulayıcıların veya denetçilerin, yolsuzluğun araştırılmasında kendi sorumluluklarını anlayamadıklarını belirlemiş ve bu nedenle denetçilerin, usulsüzlüğün aranması ve raporlanması sırasında kendi sorumluluklarını anlayabilmeleri için DSB No: 82'yi yayınlamıştır (Jakubowski 2002:43).

3.2. DSB No: 82 Uygulaması

DSB No: 82, denetim literatüründe ilk olarak yolsuzluğun saptanması veya belirlenmesi için yayımlanmıştır. DSB No:82,

finansal belge denetiminde denetçinin kendi sorumluluğunu kullanarak yolsuzluğu araştırmasında ve raporlamasında yol gösterici niteliktedir [(Munter ve Ratcliffe 1998:38) (Barnett ve Diğ. 1998:72) (Reinstein 1999:34)]. Aynı standart, denetçiye yapmakta olduğu işin performansının korunması için kılavuzluk görevinde de bulunmaktadır.

DSB No: 82, denetçilere potansiyel yolsuzlukların bulunması, usulsüzlük tipinin belirlenmesi ve denetim süresince usulsüzlük risklerinin değerlendirilmesi için yol gösterici teknikler sağlamış, denetçilerin yolsuzluğun araştırılmasıyla ilgili sorumluluklarını aydınlatmıştır

DSB No: 82, denetçilerin yolsuzluk amacıyla yapılmış olan gerçek dışı maddi beyanların bulunup ortaya çıkarılması ile ilgili sorumluluklarında köklü değişiklikler getirmemekle birlikte şu hususları amaçlamıştır (Shelton ve Diğ. 2001:20):

1. Denetçilerin sorumluluklarını aydınlatmak,

2. Çeşitli denetim işleri hakkında denetçilere ek temel kurallar sağlayarak denetçilerin kendi sorumluluklarını etkili olarak kullanmalarını sağlamak,

3. Denetçilerin yolsuzluk riskini değerlendirmek için kullandıkları belgeleri talep etmek yoluyla denetimin performansını yönlendirmek.

DSB No: 82'nin beklenen faydalarından biri de yolsuzlukların bulunmasında veya ortaya çıkarılmasında artış sağlaması olmuştur. Ancak, Mancino (1997)'ya göre DSB No: 82, usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması açısından denetçilerin sorumluluklarını ayrıntılı olarak tanımlamış, ancak denetçilerin sorumluluklarını arttırmamıştır (Mancino 1997:33). Jakubowski ve Diğ. (2002) de DSB No: 82'nin usulsüzlüklerin araştırılmasında ve raporlanmasında denetçilerin sorumluluklarını aydınlatmasına rağmen, denetçilerin sorumluluklarını arttırmadığı görüşünü savunmaktadır (Jakubowski ve Diğ.: 2002:42). Zimbelman (1997) bu standardın, denetçinin yolsuzluğu araştırmadaki sorumluluklarını daha da belirginleştirdiğini ve yolsuzluk riskinden bağımsız olarak denetim perfor-

mansını artırdığını ifade etmektedir (Zimbelman 1997:94). Hoffman (1997) DSB No:82'nin yolsuzluğun araştırılmasında denetçilerin sorumluluklarını değiştirmedini, zaten denetçilerin yolsuzluk riskine karşı duyarlı olduklarını, yalnızca yolsuzluğu nasıl arayacaklarını bilemediklerini belirterek bu DSB'nin anlamsız olduğunu ifade etmiştir (Hoffman 1997:100).

Denetçiler genelde yeni standardın denetim maliyetini arttıracığından endişelenmişlerdir. Örneğin, yolsuzluk araştırma kaynaklarının denetimin tüm aşamalarında artması bir taraftan denetimin etkinliğini arttırıp daha fazla yolsuzluğun bulunmasını sağlarken, diğer taraftan denetimin performansını düşürmüştür. Ancak denetçi daha fazla yolsuzluğu ortaya çıkarmak istiyorsa, ya yolsuzluklara karşı duyarlılığını arttıracak ve yolsuzluk riskinin yüksek olduğu durumlarda yolsuzluğun araştırılmasına daha fazla kaynak tahsis edecek ya da tüm denetimlerde yolsuzluğun araştırılmasına daha fazla kaynak tahsis etmek zorunda kalacaktır (Zimbelman 1997:76).

Denetçilerin bir diğer endişesi de finansal belgelerde yer alan aldatıcı gerçek dışı beyanların araştırılmasında denetimin etkinliği olmuştur. DSB No.82, denetçilerin düşünce yapılarını değiştirmelerini ve yolsuzluk amacıyla yapılmış gerçek dışı beyan riskinin bütün denetimlerde varolabileceğini düşünerek hareket etmeleri gerektiğini ifade etmektedir (Shelton ve diğ. 2001:19).

DSB No. 82, denetçilerden yolsuzluk riski faktörlerini ayrı ayrı değerlemelerini (separat assessment) talep etmektedir. Ancak, ayrı ayrı risk değerlemesi olarak ifade edilen bu değerlendirme yöntemi, denetçinin yolsuzluk ip uçlarını (fraud clues) belirleyebilmesi için daha çok belgeyi daha dikkatli bir şekilde incelemesini gerektirmektedir. Böylece, denetimin süresi de uzamaktadır (Zimbelman 1997:76).

Yapılan araştırmalar, DSB No. 82'nin gerektirdiği yolsuzluk riski değerlendirme yönteminin, denetçilerin denetim için tahsis ettikleri (budgeted) zamanın artmasına neden olduğunu, ancak bu durumun

denetim planının doğasını etkilemediğini göstermektedir (Hoffman 1997:99; Zimbelman 1999:76).

DSK'nin bir kuruluşu olan Fraud Task Force'un (Yolsuzluğa Karşı Geçici İşbirliği) Başkanı David Landsittle, DSB No.82'nin yolsuzluk amacıyla yapılmış gerçek dışı beyanların bulunma olasılığını artırdığını belirtmiştir. Fraud Task Force'un üyesi olan Joseph P. Liotta ise, DSB No.82'nin denetim ücretine yok denilebilecek kadar az bir etkisinin olduğunu belirtmiştir (Jakubowski ve Diğ. 2002:43).

Denetim ya da muhasebe firmaları DSB No.82'nin gereklerini yerine getirmek için değişik yaklaşımlar sergilemişlerdir. Ama bu yaklaşımların benzer olan yönleri de mevcuttur (Burke ve Dalessio 1999:22). Bu benzer yönler SAS No.82'nin denetçilerden göz önünde bulundurmalarını talep ettiği 5 husustur. Bunlar (Madison 1999:22):

1. Denetim planlaması aşamasında, bağımsız denetçinin yolsuzluk riski faktörlerinin izlerini göz önüne alması.

2. Yolsuzluk amacıyla yapılmış olan gerçek dışı maddi beyan riskinin değerlendirilmesi

3. Risk değerlendirilmesi için uygun bir denetim işleminin geliştirilmesi

4. Denetim testlerinin uygulanması ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesi

5. Sonuçlarla ilgili olarak yönetimle ilişkide bulunulması

Genel olarak DSB No.82 denetçilerden şunları yapmalarını istemektedir (Shelton ve Diğ. 2001:20):

1. Denetimin planlandığı zaman yolsuzluk amacıyla yapılmış maddi gerçeğe dışı beyan riskinin kesin ve açık bir şekilde değerlendirilmesi

2. Yukarıda belirtilen risk değerlendirmesini yaparken "Risk Faktörlerinin" göz önüne alınması ve belirlenen risk faktörlerinin karşılıklarının da belirtilmiş olması

3. İşletmenin yönetimine sorular sorarak yönetimin yolsuzluk riskinden ne anladığının öğrenilmesi

4. Denetimin son bölümünde yolsuzluk amacıyla yapılmış gerçek dışı maddi beyan riskinin yeniden saptanması

5. Yolsuzluğun var olduğu düşünüldüğünde veya ortaya çıkarıldığında ya da belirlenen risk faktörlerinin işletmenin iç kontrolüyle ilgili olduğu kanıtlandığında, yönetimle veya denetim komitesiyle ilişki kurulması

Ayrıca, denetim firmaları DSB No. 82'nin taleplerini yerine getirmek için birçok mekanizma geliştirmişlerdir. Söz konusu mekanizmalar kontrol listesi (checklist) ve not defterleridir (memos) (Burke ve Dalessio 1999:22).

DSB No: 82, varlıkların zimmete geçirilmesi ve usulsüz finansal raporlamayla ilgili özel karşılıkların yer aldığı örnekler de sunmaktadır. DSB No.82 denetçilerden iki çeşit yolsuzluk riski faktörünü düşünmelerini istemiştir. Bunlardan ilki, usulsüz finansal raporlamayla ilgili yolsuzluk riski faktörleri, ikincisi ise varlıkların zimmete geçirilmesi ile ilgili yolsuzluk riski faktörleridir. Denetçi yolsuzluk riski faktörlerini müşterinin kabulü, denetime devam kararı verilmesi, işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirme aşamalarında ve çalışma alanı ile ilgili faaliyetler sırasında da göz önünde bulundurmalıdır (Munter ve Ratcliffe 1998:39). Dolayısıyla, DSB No.82 denetçinin, tüm denetim süreci boyunca yolsuzluk risk faktörlerini değerlendirmesini talep etmektedir. Nitekim, DSB No.82'nin 25. Paragrafında bu durum "Yolsuzluk amacıyla yapılmış olan gerçek dışı maddi beyan riskinin değerlendirilmesi bütünsel (cumulative) bir işlemdir" şeklinde açıklanmıştır (Munter ve Ratcliffe 1998:38; Burke ve Dalessio 1999:22).

3.3. Yolsuzluk Riskini Düşünme İşlemi

DSB No. 82'nin denetçilerden finansal belgedeki gerçek dışı maddi beyan riskini değerlendirmelerini ve bu değerlendirilmeyi denetimin planlama aşamasından itibaren göz önünde bulundurmalarını talep ettiği daha önce ifade edilmişti. Denetçinin söz konusu değerlendirmeyi yaparken varlıkların zimmete geçirilmesi ve finansal raporlamadaki usul-süzlükler ile ilgili yolsuzluk riski

faktörlerini dikkate alması gerekmektedir. Denetçi risk faktörlerini değerlerken bir profesyonel gibi hareket etmelidir (Munter ve Ratcliffe 1998:40)

Denetçiler (1) müşteriye kabul ve devam (2) planlama (3) işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi (4) muhasebe kayıtlarında çelişkili ya da uyuşmayan hususların değerlendirilmesi aşamalarında yolsuzluk riski faktörlerini araştırmalıdır.

Usulsüz finansal raporlama: (1) iç kontrolün zayıf oluşu veya hiç olmayışı (2) karmaşık işlemler (3) finansal belgelerde yer alan kalemlerin veya kayıtların yönetimin yanlı yargılarına bağlı olması veya anormal derecede zor ve karışık hesaplamalar içermesi (4) yönetim kurulunun veya denetim komitesinin olmaması gibi ortamlarda söz konusu olabilmektedir (Reinstein 1999:37).

Denetçinin bir finansal belge denetimi içinde usulsüzlüğü düşünmesiyle ilgili olarak iki çeşit gerçek dışı beyan (misstatement) vardır (John 1997:84). Bunlardan ilki **Usulsüz Finansal Raporlamadan Kaynaklanan Gerçekdışı Beyan** (Misstatement arising from fraudulent financial reporting), ikincisi ise **Varlıkların Zimmete Geçirilmesinden Kaynaklanan**

Gerçekdışı Beyandır (Misstatement arising from misappropriation of assets).

Bu iki gerçek dışı beyan türünün kapsadığı yolsuzluk riski faktörleri DSB No.82'de kategorize edilmiştir. Söz konusu risk faktörleri 1-5 nolu çizelgelerde kategoriler bazında gösterilmektedir (Ractliffe ve Munter 1998:27-28).

Usulsüz finansal raporlamadan kaynaklanan gerçekdışı beyanlarla ilgili yolsuzluk riski faktörleri üç alt başlıkta toplanmaktadır:

1- Yönetimin özellikleri ve kontrol çevresi üzerindeki etkisi ile ilgili yolsuzluk riski faktörleri

2- Denetlenen işletmenin veya organizasyonun faaliyette bulunduğu endüstrinin koşulları ile ilgili yolsuzluk riski faktörleri

3- İşletmenin faaliyet özellikleri ve finansal durumu ile ilgili yolsuzluk riski faktörleri

Varlıkların zimmete geçirilmesiyle ilgili olan gerçekdışı beyanların içerdiği yolsuzluk riski faktörleri ise iki alt başlıkta toplanmaktadır:

1) Varlıkların zimmete geçirilme hassasiyetleri ile ilgili yolsuzluk risk faktörleri

2) Kontroller ile ilgili yolsuzluk riski faktörleri

Çizelge 1. Yönetimin Özellikleri ve Kontrol Çevresi Üzerindeki Etkisi İle İlgili Yolsuzluk Risk Faktörleri

1. İşletme yöneticisi veya sahibinin az vergi ödeyerek çıkar sağlamak amacıyla karı en az düzeyde raporlama ihtimali
2. Zayıf finansal sonuçların raporlanmasının işletmenin önemli meseleleri üzerinde ters etki yaratma ihtimalinin yüksek olması (örneğin, borçlanılacak veya kredi alınabilecek miktar)
3. Şirket yöneticilerinin veya sahiplerinin, işletmenin finansal durumunun zayıfladığı ya da kötüleştiği zamanda, şirketin önemli borçlarına kişisel olarak kefil olmuş olması
4. Yakın bir iflas tehdidi varlığı
5. Rekabetçi kalabilmek için ek sermaye takviyesi yapılması yönünde önemli bir baskı olması
6. Yakın bir iflas tehdidinin varlığı
7. İşletme yönetiminin iç kontrol ve finansal raporlama işlemi ile ilgili uygun bir kanaat oluşturmadaki başarısızlığı
8. İşletme sahip ya da yöneticisi ile hali hazırdaki denetçi ya da bir önceki denetçi arasında gergin ilişkiler yaşanması
9. İç kontrol sistemi yönetiminin yetersizliği
10. Genel olarak finansal hedeflerin saldırgan nitelikli olması
11. Saldırgan muhasebe uygulamaları kullanmaya kalkışılması
12. Muhasebe veya iç kontrol elemanlarının etkisiz veya yetersiz olması
13. Üst düzey yöneticilerin sürekli değişmesi
14. Düzenleyici otoritelerin önemsenmemesi
15. Tek bir kişinin şirketin yönetimine hakim veya işletme yönetiminde baskın bir güç olması

Kaynak: Ractliffe ve Munter 1998:27

Çizelge 2. Denetlenen İşletmenin veya Organizasyonun Faaliyette Bulunduğu Endüstrinin Koşulları İle İlgili Yolsuzluk Riski Faktörleri

1-İşletmenin finansal durumunu ya da karlılığını bozabilecek yeni hesaplama, yasal ya da düzenleyici istekler
2-İş başarısızlıklarındaki artış ve müşteri talebindeki önemli düşüşle birlikte söz konusu endüstri kolunun zayıflaması
3-İşletmenin faaliyet gösterdiği endüstri kolundaki ani değişiklikler
4-Yeni yasal gereklilikler

Kaynak: Ractliffe ve Munter 1998:27

Çizelge 3. Faaliyet Özellikleri Ve Finansal Durumla İlgili Olan Risk Faktörleri

1-Yüksek kazançların raporlandığı dönemde işletmenin faaliyetlerinden nakit akışı yaratamaması
2-Varlıklar, borçlar, gelirler ya da masrafların önemli ölçüde tahminlere dayanması ve bu tahminlerin olağanüstü yanlış yargılar ve belirsizlikler içermesi
3-Bir işletmede önem arz eden ilgili bölüm kayıtlarının alışımlışın dışında tutulmuş olması ya da ilgili varlıkların veya kalemlerin denetlenmemesi ya da başka bir firmaca denetiminin yapılmış olması
4-Çok karmaşık örgütsel yapı
5-İşletmenin benzer işletmelere kıyasla olağandışı hızlı büyüme veya karlılık göstermesi
6-İşletmenin faiz oranlarındaki değişikliklere karşı çok hassas veya incinebilir olması
7-İşletmenin olağandışı bir şekilde borçlanmaya bağımlı olması veya borç geri ödemelerini itfa etmede zorlanması
8-Ek sermaye eklemek için yapılan baskı
9-Gerçekçi olmayan satış öngörülleri
10-İşletmenin yakın iflas tehdidi altında olması
11-İşletmenin finansal durumunun zayıflamaya başladığı ya da kötüleştiği bir zamanda, işletme yönetiminin şirketin önemli borçlarına kişisel olarak kefil olmuş bulunması

Kaynak: Ractliffe ve Munter 1998:28

Çizelge 4. Varlıkların Zimmete Geçirilmesini Elverişli Kılan Risk Faktörleri

1-Yüksek meblağda nakit paranın elle taşınması
2-Stok özellikleri: küçük hacimli, değeri yüksek ya da çok talep edilen mallar
3-Kolay bir şekilde paraya çevrilebilen veya kolay bir şekilde elden çıkarılabilen varlıklar
4-Duran varlıkların özellikleri: küçük hacimli, pazarlanabilir veya sahibinin belirlenmesi zor olan mallar

Kaynak: Ractliffe ve Munter 1998:28

Çizelge 5. Kontrolle İlgili Risk Faktörleri

1-İşletme sahibinin veya yöneticisinin gözetim eksikliği
2-İşletmedeki görev dağılımının veya bağımsız kontrolün eksikliği
3-İşletmede varlıkları zimmete geçirmeye elverişli pozisyonlara başvuran kişileri eleme işlemlerinin yetersizliği
4-Zimmete geçirmeye elverişli varlıklar ile ilgili kayıtların yetersiz tutulmuş olması
5-Nakit paranın, yatırımların, stokların ya da duran varlıkların fiziksel anlamda zayıf korunması
6-İşletmede ticari işlemler için ayrılan belgeleme ve zamanlamanın yetersizliği (örneğin, ticari gelirlerin kredilendirilmesinde) (credits for merchandise returns).
7-Çalışanları kontrol etme fonksiyonlarından biri olan zorunlu tatil politikasının etkin uygulanmaması

Kaynak: Ractliffe ve Munter 1998:28

Buraya kadar yapılan açıklamalarda denetim ve denetim faaliyeti sürecinde karşılaşılabilecek risk faktörleri kavramsal boyutta açıklanmaya çalışıldı. Bağımsız denetim kavramı değişik açılardan incelenebilecek geniş bir kavram olup, yerli ve yabancı literatürde konuyu değişik açılardan ele alan çalışmalar bulunduğu görülmektedir. “Bağımsız Denetim” üzerine yapılan çalışmaların çoğunda “dürüstlük”, “bağımsız davranmak”, “meslek ahlakına uymak”, “mevcut standart ve yasalara uymak”, “denetim riski” gibi ortak özellikler bulunduğu dikkat çekmektedir. Bu bağlamda, bağımsız denetimle ilgili çalışmaların çoğunun “denetçilerin kurallara ne ölçüde uygun davrandıkları” sorusuna cevap arama gayreti içinde oldukları söylenebilir. İzleyen kesimde, bağımsız denetimde yolsuzluk riski konusu üzerine özellikle DSB No.82 çerçevesinde yapılan bazı araştırmalara, yöntem ve ulaşılan sonuçlar açılarından yer verilmektedir.

4. Bağımsız Denetimde DBS No. 82 Uygulaması Çerçevesinde Yapılan Çalışmalar

Yolsuzluk riski faktörlerinin çoğu, işletmenin iç kontrolleri ve finansal raporlama işlemleri ile ilgilidir. Geri kalan faktörler ise denetçiyi finansal belgelerin dışına bakmaya ve müşterinin iş çevresini keşfetmeye teşvik eden faktörlerdir (John 1997:84).

Yönetim yolsuzluğu (*management fraud*) denilince akla usulsüz finansal raporlama gelmelidir. Yönetimin yolsuzluk yapması veya usulsüz davranması çok sayıda tahrik edici faktörden kaynaklanmaktadır. Bu faktörlerden bazıları aşağıda belirtilmiştir (Reinstein ve Kleiman 1998:67-68):

1. Hisse senedi fiyatlarını etkileme isteği
2. Yatırımcıların beklentilerini karşılama isteği
3. Vergi sorumluluklarından kaçmak
4. Bütçe baskılarını giderme isteği
5. Yöneticilerin kendi işletmelerinin çıkarları doğrultusunda kredi verenleri etkileme isteği

6. Düşük performanstan dolayı herhangi bir yaptırıma maruz kalmama isteği

Çalışanların yaptığı usulsüzlükler (*employee fraud*) denilince de akla genellikle varlıkların zimmete geçirilmesi, yani stokların çalınması, kasadan para alıp zimmete geçirmek ya da kendi kişisel masraflarını çalıştıkları şirkete ödetmek gibi örnekler gelmektedir (Reinstein 1999:36).

Albrecht ve Diğ. (1994)'e göre, çalışanlar aşağıdaki üç faktörün kombinasyonundan dolayı yolsuzluk yapmaktadırlar (Albrecht ve Diğ. 1994:27).

1. Finansal baskılar
2. Yolsuzluk yaparak ve dürüst davranmayarak bir faydanın elde ediliyor olması
3. Davranışını mantıklı kılacak bazı olaylar, örneğin; alınan ücretin az olması

DSB No: 82, denetçilerden müşteri firmada çalışanların finansal durumlarını değerlendirmelerini istememiştir. Ama denetçi, çalışanların mali problemlerinden haberdar olursa çalışanların içinde diğer çalışanlara nazaran yaşam tarzı ve koşulları daha iyi olanların olduğunu gözlemlerse, bu durumu varlıkların zimmete geçirilmesi amacıyla yapılmış gerçek dışı maddi beyan riski olarak değerlendirmelidir.

Turpen ve Messina (1997) yapmış oldukları bir araştırmada usulsüzlüklerini; (Turpen ve Messina 1997:35)

1. % 40'ının iç kontrol ile,
2. % 35'inin belirli araştırmalar ile,
3. % 34'ünün çalışanlardan elde edilen tüyolar ile,
4. % 29'unun içsel denetim prosedürleri ile,
5. % 18'inin tesadüfen,
6. % 9'unun yönetim kurulu üyelerinin tüyoları ile
7. % 5'inden daha azının muhasebeciler tarafından ortaya çıkarıldığını tespit etmişlerdir.

Madison (1999) denetim firmalarında çalışan deneyimli kişilerle, bilgileri kullanan yatırımcıların DSB No. 82 ile ilgili

görüşlerini almak suretiyle bir çalışma yapmıştır. Çalışmada keşifsel araştırma modellerinden biri olan “konuyla ilgili deneyim sahibi kişilerin bilgisine başvurma” modeli kullanılmıştır (Madison 1999:20). Bu modelde karar problemi hakkında bilgi sahibi kimseler bilinçli olarak seçilmekte ve onlarla görüşme yapılmaktadır*. Çalışmada, DSB No. 82’nin denetçiler için bir kalkan, yani koruyucu olduğu ve denetçilerin sorumluluk standartlarında bir değişiklik yapmadığı sonucuna varılmıştır.

Lauren (1997) yapmış olduğu “Şüpheli Altında” (Under Suspicion) adlı çalışmasında; DSB No. 82’nin denetçilerin sorumluluklarına ve müşterilerle olan ilişkilerine etkisini, DSB No. 82’nin yolsuzluktan kaçınmanın ne olduğunu ve kaç tip yolsuzluk üzerine yoğunlaştığını, DSB No. 82’de bulunan ve “Kırmızı Bayrak” (Red Flag) olarak adlandırdığı yolsuzluk risk faktörlerinin neler olduğunu saptama ve denetçilere DSB No. 82’de belirtilmiş olan sorumluluklarını hatırlatma amaçlarını gütmüştür. Lauren, çalışmanın amacına uygun olan akademisyenler, AICPA yöneticileri ve bazı şirketlerin, örneğin San Diego’da bulunan ve cirosu 200 milyon dolar olan Titan Corp. gibi işletmelerin üst düzey finans yöneticileri (Chief Financial Officer-CFO) gibi uzman kişilerin görüşlerini belirterek DSB No. 82 ile ilgili bilgi vermeye çalışmaktadır. Çalışmada ulaşılan sonuçlar şu şekilde özetlenebilir (John 1997:83-84):

(1)Yolsuzluk doğası gereği çok gizlidir. ABD’de yolsuzluğun yıllık 400 milyar dolar civarında olmasından dolayı kamuoyunun ve hükümetlerin denetçilerden bu yolsuzlukların bulunmasıyla ilgili beklentileri artmıştır.

(2) DSB No. 82’de denetçilerden, yolsuzluğu geçmiş standartların aksine açıkça, bilgileri yolsuzluk risklerini göz önüne

* Bu gibi görüşmeler, önceden saptanmış olan bir anketle sınırlandırılmaz ve konu görüşmeci ile uzman kişi arasında derinliğine tartışılır. Böylece, görüşmeci amaca uygun olarak uzman kişiden veya deneyim ve bilgi sahibi kişiden yararlanmaya çalışmaktadır (Yükselen 2003:43).

olarak değerlendirmek suretiyle ortaya çıkarmaları istenmektedir.

(3) DSB No. 82 bağımsız denetçilerden, bir mali tabloda gerçek dışı maddi beyana neden olabilecek yolsuzluk riski üzerine yoğunlaşmalarını istemektedir.

(4) DSB No. 82’nin uygulanmasıyla birlikte denetim daha fazla zaman almaya başlamıştır. Ama bazı uzmanlara göre denetimi yapılan işletmenin iç kontrol sistemleri etkili ise ve etkin bir yönetim kurulu varsa, denetime harcanan zaman ancak %5 artmaktadır.

(5) Bazı finans yöneticileri DSB No. 82’nin denetçilere daha çok sorumluluk yüklemiş olduğunu belirtirken, bazıları DSB No. 82’nin denetçiler ile finans yöneticileri arasında yaratıcı bir ilişki geliştirdiğini, bu nedenle de sorumluluğun hem finans yöneticisine hem de denetçiye yüklendiğini savunmaktadır.

Hoffman (1997) ve Zimbelman (1999) yaptıkları araştırmalarda, DSB No. 82’nin gerektirdiği yolsuzluk riski değerlendirme yönteminin, denetçilerin denetim için tahsis ettikleri (budgeted) zamanın artmasına neden olduğu, ancak bu durumun denetim planının doğasını etkilemediği sonucuna varmışlardır (Hoffman 1997:99; Zimbelman 1999:76).

DSK’nin bir kuruluşu olan Fraud Task Force’un (Yolsuzlukla Mücadele Gücü) Başkanı David Landsittle, DSB No.82’nin yolsuzluk amacıyla yapılmış gerçek dışı beyanların bulunma olasılığını artırdığını ifade etmektedir. Fraud Task Force’un üyesi olan Joseph P. Liotta ise, DSB No. 82’nin denetim ücretine yok denilebilecek kadar az bir etkisi olduğunu savunmaktadır (Jakubowski ve Diğ. 2002:43).

Reinstein ve Bery (1999) çalışmalarında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından yayımlanan standartların yolsuzluk risk faktörlerinin ortaya çıkarılmasındaki yardımlarını açıklamayı amaçlamışlardır. Reinstein ve Bery tarafından yapılan bu çalışmanın ilk bölümünde DSB No. 82 hakkında genel bilgiler verilmiş, ikinci bölümünde ise DSB No. 82’nin getirmiş olduğu yeni uygulamalar ve bu kapsam içinde denetçilerden istedikleri

yer almıştır. Üçüncü ve son bölümde ise, DSB No. 82'nin denetçilere yüklemiş olduğu ek roller incelenmiştir. Teorik düzeydeki bu çalışmada, DSB No. 82'nin risk faktörlerinin belirlenmesinde yardımcı olabileceği sonucuna ulaşıldığı görülmektedir (Reinstein ve Bery 1999:48).

Mancino (1997), AICPA'nın yayımlanmış olduğu yeni standardı tanıtmak ve bu standardın denetçilerin çalışmalarını nasıl değiştirdiğini açıklamak amacıyla bir çalışma yapmıştır. Mancino'nun bu çalışmada ulaştığı sonuçlar şunlardır:

(1) DSB No. 82, finansal belge denetiminde denetçinin usulsüzlük ile ilgili düşüncelerine kılavuzluk etmektedir.

(2) DSB No. 82, denetçilerin usulsüzlüğü arama sorumluluklarını artırmamaktadır.

(3) Denetçilerin her denetimde, özellikle finansal belgelerdeki gerçek dışı beyan riskini değerlendirmeleri istenmektedir.

(4) Denetçinin, bir yolsuzluğu saptadığında bu yolsuzluğun denetimin diğer yönlerine olan etkilerini de düşünmesi gerekir.

(5) DSB No. 82, denetçilerin sorumluluklarını netleştirmekte ve aydınlatmaktadır.

Jakubowski ve Diğ. (2002) tarafından yapılan çalışmada, DSB No. 82'nin hem denetim işlemi hem de denetim kalitesi üzerindeki etkilerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Jakubowski ve Diğ. Çalışmalarında anket formu kullanarak veri toplanmıştır. Yazarlar, anket formlarını Amerika Birleşik Devletleri'nde sekiz eyalette (Indiana, Kentucky, Maryland, North Carolina, Ohio, Pennsylvania, Tennessee, Virginia) ve Washington DC'de bulunan 800 denetçiye elektronik posta yoluyla göndermiştir. Bu 800 anket formu çalışmanın evrenini oluşturmuştur. Anket formunda açık uçlu (open-ended) sorulara yer verilmek suretiyle cevaplayıcıların DSB No. 82 ile ilgili deneyimlerini ifade etmelerine imkan sağlanmıştır. Gönderilen e-postaların sadece 116'sı geri dönmüş ve çalışmanın ana kümesini oluşturmuştur (Jakubowski ve Diğ. 2002:43).

Aşağıda, söz konusu anket formunda yer alan çarpıcı bazı sorulara ve alınan yanıtlara yer verilmektedir (Jakubowski ve Diğ. 2002:44-46).

Ankette sorulan ilk soruda "*DSB 82'nin finansal belge denetimini etkileyip etkilemediği, etkiliyor ise nasıl bir etkide bulunduğu belirtilmesi*" istenmiştir. Cevaplayıcıların % 82'si yeni DSB'nin finansal belge denetimini etkilediğini, % 45'i DSB No. 82'nin kullanıldığı denetimlerde belgelemenin, planlamanın ve alan çalışmasının daha fazla zaman aldığını, % 17'si denetçilerin artık yolsuzluk risk faktörlerinden daha fazla haberdar olduklarını, %7'si DSB No. 82'nin denetim prosedürlerini daha etkin hale getirdiğini, %6'sı ise DSB No. 82'nin yolsuzlukla ilgili konularda eğitime daha fazla imkan verdiğini belirtmişlerdir. Cevaplayıcıların yaklaşık % 5'i ise, DSB No.82'nin;

- Denetim üzerinde az bir etkisi olduğunu,
- Müşteriler ile daha iyi bir iletişim sağladığını,
- Müşterilere, denetçilere dava açabilmesi için ek gerekçeler verdiğini belirtmişlerdir.

"Denetimin DSB 82'ye göre yapılması, finansal raporlardaki usulsüzlüğün ortaya çıkarılmasında artış sağlıyor mu?" şeklindeki bir soruya, cevaplayıcıların % 99'u olumsuz cevap vermişlerdir.

Cevaplayıcıların yaklaşık olarak % 5'i DSB No. 82'nin, denetim firmalarının kendi müşterilerinin yapmış olduğu yolsuzluklar karşısında kendilerini savunma olanaklarını azalttığını ifade etmişlerdir.

Cevaplayıcıların % 5'inden azının yorumları ise şöyledir: DSB No. 82; usulsüzlükle ilgili konularda eğitime daha fazla imkan vermiştir. Müşteri seçerken seçici davranılmasını sağlayan politikası nedeniyle usulsüzlüğün keşfedilmesinde minimum etkiye sahiptir ve yolsuzluğun durdurulmasına yardımcı olmuştur.

"DSB No. 82, yapmış olduğunuz denetimlerde varlıkların zimmete geçirilmesinden dolayı artan gerçek dışı beyanların ortaya çıkarılmasında bir artış sağladı"

mi?" şeklindeki soruya, cevaplayıcıların % 97'si olumsuz görüş bildirmişlerdir. Bu soruya "hayır" cevabı veren cevaplayıcıların % 82'si başka bir yorum yapmamış, % 9'u DSB No. 82'nin yolsuzluğun bulunmasında bir artışa imkan vermediğini, % 3'ü denetçilerin şimdi müşterilerine karşı daha az savunmaya sahip olduklarını, geri kalan % 3'ü ise DSB No. 82'nin yolsuzluk riski faktörlerine karşı denetçileri daha uyanık hale getirdiğini belirtmişlerdir.

Başka bir soruda denetçilerden, *DSB No. 82 uygulamalarının yararlarını* belirtmeleri istenmiştir. Cevaplayıcıların bu soruya yönelik yorumları ve oranları özetle şöyledir:

Cevaplayıcıların % 30'u DSB No. 82'nin denetçilere çok az veya hiçbir yararı olmadığını, % 24'ü DSB No. 82'nin denetçileri yolsuzluk risk faktörlerine karşı daha uyanık tuttuğunu, % 17'si DSB No. 82'nin müşteri ve denetçi arasındaki iletişimi artırdığını ve denetçi ile müşterinin sorumluluklarını netleştirdiğini, % 40'i denetim gayretini artırdığını veya denetimin etkinliğini geliştirdiğini, % 5'i ise denetçiye ek bir rehberlik sağladığını belirtmişlerdir. Cevaplayıcıların % 10'luk kısmı ise bu soruyla ilgili bir yorumda bulunmamışlardır.

Denetçilerden, *DSB No. 82 uygulamaları dolayısıyla katlanılan maliyetin veya külfetin belirtilmesinin* istendiği soruya; Cevaplayıcıların % 31'i hiçbir ek külfet doğurmadığını, % 43'ü yüksek bir denetim maliyeti doğurduğunu belirtirken, % 13'ü bir ek maliyetin oluştuğunu ancak bu maliyetin müşteriye yansıtılmadığını, yani fatura edilemediğini ifade etmişlerdir. Cevaplayıcıların küçük bir kısmı ise DSB No. 82'nin denetçilerin ek kanuni sorumluluklara ve yüksek sigorta maliyetlerine maruz kalmalarına imkan verdiğini belirtmişlerdir. Geri kalan % 8'lik bir kısım ise bu soruyla ilgili yorum yapmamıştır.

Denetçilerden, *DSB No. 82 uygulamasının müşterilere sağladığı yararları* belirtmelerinin istendiği soruya; Cevaplayıcıların % 34'ü müşterilere çok az ya da hiçbir fayda sağlamadığını, % 24'ü müşterilerin yolsuzluklardan haberdar

olma oranlarını artırdığını, % 12'si müşteriler ve denetçiler arasındaki ilişkiyi geliştirdiğini belirtirken, % 9'u bu standart sayesinde müşterinin ödediği ücret karşılığında daha fazla denetçi gayreti satın aldığını, % 6'sı ise DSB No. 82'nin sahtekarlığı keşfetme olasılığını artırdığını ifade etmiştir. Cevaplayıcıların % 12'si ise herhangi bir yorumda bulunmamışlardır.

Jakubowski ve Diğ.'nin bu çalışmada genel anlamda şu sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir:

1- Ankete katılanların hemen hemen hepsine göre DSB No. 82, finansal raporlama usulsüzlüklerinin ve yolsuzluğun keşfedilmesi olanağını artırmamıştır.

2- Ankete katılanların hemen hemen hepsinin DSB No. 82'nin yolsuzluğun keşfedilmesini arttırmadığı yönünde görüş belirtilmesine rağmen, anket sonuçları DSB No. 82'nin ana yararının, hem denetçilerin hem de yönetimin usulsüzlüğün farkına varma potansiyellerini artırmak olduğunu göstermektedir.

3- Cevaplayıcıların yaklaşık üçte biri DSB No. 82'nin uygulanması sonucunda daha önce maruz kaldıkları kanuni sorumluluklardan daha fazlasına maruz kaldıklarını düşünmektedirler.

4- Yolsuzlukların aranması ve raporlanması için denetçilerin sorumluluklarının aydınlatılması niyetini taşımasına rağmen, gerçekte DSB No. 82 yolsuzluğun bulunması açısından denetçilerin sorumluluklarını artırmıştır.

Barnett ve Diğ. (1998) tarafından yapılan bir çalışmada ise; denetçilerin risk faktörlerini nasıl düşünmeleri gerektiği, yolsuzluk amacıyla yapılmış olan gerçek dışı beyan riskini nasıl değerlemeleri gerektiği, kendi kendilerine yapmış oldukları değerlemelerin performansını nasıl belgeleyecekleri inceleme konusu edilerek, denetçilerin sorumluluklarının aydınlatılması amaçlanmaktadır. İnceleme niteliğindeki bu çalışmada genel olarak DSB No. 82 anlatılmıştır. Sonuç olarak, DSB No. 82'nin denetçiler için bir kılavuz niteliğinde olduğu, yönetimin kendisine bir kontrol çevresi ve kontrol aktiviteleri kurmak zorunda olduğu, ayrıca eğer

denetçiler bir problemin üstesinden gelemiyorlarsa DSB No. 82'nin onlara belgeleme ve raporlama için kılavuzluk sağlayabileceği sonuçlarına varılmıştır (Barnett ve Diğ.1998:69).

Majid ve Diğ. (2001) tarafından yapılan ve iki aşamadan oluşan bir çalışmada, gerçek dışı maddi beyanın varlığını temsil eden ve Carmichael (1988) tarafından tanımlanan 15 risk faktörünün, cevaplayıcılar tarafından önem sırasına göre sıralanması istenerek en büyük öneme sahip altı faktörün (six red flags factors) tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmanın evrenini Hong Kong'ta bulunan ve araştırmaya yardımcı olmayı kabul eden 45 Sertifikalı Kamu Muhasebe (CPA) Firması teşkil etmiştir. Bu anketler firmaların

tecrübeli personeline ve üst düzey yöneticilerine dağıtılmıştır. 45 anketten 26'sı (% 58) geri dönmüştür. Geri dönen bu anketlerin 3'ü denetim elemanı, 11'i denetim firması yöneticisi, 12'si ise üst düzey denetçi tarafından gönderilmiştir. Ankette 15 risk faktörünün her birinin önem düzeyini değerlemek için 7'li Likert Ölçeği (1:hiç önemli değil; 7:çok önemli) kullanılmıştır (Majid ve Diğ. 2001:265).

Birinci aşamada, uygulanan anketin verilerine göre altı çok önemli yolsuzluk risk faktörü Lens modeli çalışması ile tespit edilmiştir. Yolsuzluk, usulsüzlük ve maddi hata riskinin değerlendirilmesinde yolsuzluk faktörlerinin önem sırası Tablo-1'de gösterildiği gibi şekillenmiştir (Majid ve Diğ. 2001:265).

Tablo-1: Yolsuzluk, Hata ve Düzensizlik Risklerinin Değerlenmesinde Faktörlerin Önemlilik Düzeyleri

Sıra	Faktörler	Ortalama
1	Zor denetim işlemleri	5.67
2	Kötüye doğru giden bir problemin olduğunu belirten göstergeler	5.47
3	Yönetimin çalışma şekli (örneğin, kararları tek kişinin alması)	5.27
4	Yönetimin finansal raporlamayla ilgili tutumu (örn. saldırgan bir tutum takınması)	5.2
5	İhtilafli muhasebe meselelerinin bulunması	5.07
6	Geçmiş denetimlerde bulunmuş gerçek dışı beyanlar	5.07
7	Yönetimin değişim oranı (buna kıdemli muhasebe personeli dahil)	5.00
8	Gelir elde etmeyle ilgili dikkat çekici hususlar	4.87
9	Denetçi ile denetim yaptığı işletme arasındaki ilişki	4.67
10	Denetimi yapılan işletmenin faaliyette bulunduğu endüstrinin durumu	4.47
11	Denetimi yapılan işletmenin çalıştığı iş alemindeki tanınırlığı	4.33
12	İşletmenin çalışma tarzı	4.33
13	İşletmenin çalıştığı endüstri koluna göre karlılık durumu	4.2
14	Endüstrideki değişim oranı	3.67
15	İşletmenin faaliyetlerinin faiz oranlarındaki değişikliklere veya enflasyon oranına duyarlılığı	3.47

Kaynak: Majid ve diğ.(2001)

Çalışmada ayrıca, bu 15 yolsuzluk riski faktörünün Albrecht ve Rommey (1986) ile Loebbecke ve Diğ. (1989) tarafından da incelenmiş olduğu, hatta Albrecht ve Rommey ile Loebbecke ve Diğ. nin bu çalışmalarda 15'ten daha fazla yolsuzluk riski faktörü içeren bir liste üzerinde

çalıştıkları belirtilmektedir. Majid ve Diğ.nin, Carmichael (1988) tarafından tanımlanan (Tablo-1'de sıralanan) listeyi kullandıkları görülmektedir.

İkinci aşamada ise birinci aşamada ulaşılan ilk altı faktör incelenmiştir. Söz konusu ilk altı faktör şunlardır:

- Zor denetim işlemleri
- Kötüye doğru giden bir problemin varlığını belirten göstergelerin varlığı
- Yönetimin çalışma şekli
- Yönetimin finansal raporlama ile ilgili tutumu
- İtilaflı muhasebe sorunları
- Geçmiş denetimlerde gerçek dışı beyanlara rastlanması.

Majid ve Diğ. (2001) tarafından yapılan çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır:

(1) Denetçinin yolsuzlukları ve usulsüzlükleri arama yeteneğinin devam etmesi denetim mesleği mensupları için önem arz eden bir meseledir.

(2) Denetçiler, yolsuzlukları ortaya çıkarırken kendilerine yardımcı olmak için seçilmiş yolsuzluk riski faktörlerini kullanmalıdırlar.

(3) Lens modeli çalışmasının sonuçları, daha önce yapılan denetimlerde gerçek dışı beyanların bulunmuş olması ve bir şeylerin kötüye doğru gittiğini belirten göstergelerin mevcut olmasının en önemli iki risk faktörü olduğunu göstermiştir.

Burke ve Dalessio (1999), DSB No. 82'nin denetim faaliyeti üzerindeki etkilerini açıklamak ve okuyuculara DSB No. 82 uygulaması konusunda rehberlik etmek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Burke ve Dalessio çalışmalarında, bir muhasebe firmasının DSB No. 82'yi kendi uygulamaları ile birleştirmesi durumunda, müşterilerin DSB No. 82'ye ek bir denetim maliyeti unsuru olarak değil de bir yardım aracı olarak bakmaları gerektiğini savunmaktadır (Burke ve Dalessio 1999:20).

Bedard ve Graham (2002), denetçilerin denetim planlaması yaparken ve risk faktörlerini belirlerken, verdikleri kararları yönlendirebilen yardımcı düşüncelerin etkisi altında kalıp kalmadıklarını incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Bedard ve Graham, çalışmalarında odak grup* (focus group) araştırma metodunu

kullanmışlardır. Bu çalışma, Big-5 olarak bilinen beş büyük muhasebe firmasından ikisinin sekiz bürosunda yapılmıştır. Her bir firmadan seçilen bir çift denetçiye ortak müşterileri hakkında sorular sorulmuştur. Araştırma 46 denetçinin katılımı ile yapılmıştır.

Bedard ve Graham, riskin yüksek olduğu durumlarda denetçilerin negatif düşünceye yönlendirilmiş risk belirleme karar araçlarını kullandıklarını, böyle durumlarda denetçilerin çok sayıda risk faktörü belirlemelerinin beklenebileceğini, riskin düşük olduğu durumlarda ise, pozitif düşünceye yönlendirilmiş karar araçlarını kullandıkları için daha az sayıda risk faktörü belirlemelerinin beklenebileceğini ifade etmektedirler.

Sonuç olarak, denetçilerin daha önceden belirlemiş oldukları risk faktörlerinin, risk değerlendirmesi ve denetim planlaması kararlarını etkilediği sonucuna varılmıştır (Bedard ve Graham 2002:44).

Ratcliffe ve Munter (1998), DSB No. 82'nin denetçiler tarafından küçük işletmelerde yapılan finansal belge denetimlerinde uygulanması sırasında göz önüne alınması gereken pratik uygulamaları tartışmayı amaçladıkları teorik çalışmalarında; uygulayıcılar tarafından DSB No. 82'yi anlamının önemli olduğunu, çünkü DSB No. 82'nin hem büyük hem de küçük ölçekli şirketlerin denetimlerinde eşit olarak uygulanabildiğini ifade etmektedirler. Ratcliffe ve Munte, ayrıca küçük işletmelerin finansal belge denetimlerinin birbirlerine benzememesi nedeniyle, denetçilerin DSB No. 82'yi kılavuz olarak kullanabilmek için eğitim almalarının gerekebileceğini belirtmektedir. Ayrıca uygulayıcıların denetim planlaması aşamasında, DSB No. 82'ye göre belirlenen risk faktörlerinin denetim planı içerisine eklenmesinin oldukça fazla zaman alacağını farkında olmaları gerektiği de ifade edilmektedir (Ratcliffe ve Munter 1998:52).

* Odak grup araştırma modelinde, katılımcılar toplantının amacına ulaşmasını sağlamak için bir

grup başkanı tarafından yönlendirilmekte ve görüşlerini rahatça ifade edebilmektedir.

Hoffman (1997) çalışmasında daha yürürlüğe girmeden yeni bir standardın yani DSB No. 82'nin denetçilerin yargıları üzerine olan etkisini test etmeyi amaçlamıştır. Hoffman çalışmasında DSB No. 82 yürürlüğe girmeden önce onun yerine kullanılan DSB No.53'ü, DSB No. 82 ile mukayese etmiştir.

Hoffman'ın yapmış olduğu bu çalışmanın üzerinde yoğunlaştığı üç ana mesele vardır. Bunlar (Hoffman 1997:99):

(1) Yeni denetim standardı olan DSB No. 82'nin istedikleri ve sonuçları

(2) Denetçilerin denetim planını değiştirmemelerinin nedeni

(3) Diğer veri analizleri ve sonuçların yorumları

Hoffman çalışmasında, konferansa katılanların yukarıda belirtilmiş olan üç ana mesele etrafında tartışması (discussion) yöntemini kullanmıştır. Buna grup görüşmesi modeli⁺ de denilmektedir.

DSB No. 82'de denetçilerden **yolsuzluk riskini ayrı olarak değerlemesi** istenmektedir. DSB No. 53'de ise; içinde hem yolsuzluktan kaynaklanan, hem de kasıtlı olmayan hataların neden olduğu gerçek dışı beyanları içeren genel gerçek dışı beyan riskinin incelenmesi istenmektedir.

Hoffman, genel olarak risk değerlendirilmesini iki alt bölüme ayırıştırmanın (örneğin, birinci alt bölüm yolsuzluk, ikinci alt bölüm hatalar) yolsuzluk risk faktörlerini denetçiler için daha belirgin hale getirip getirmediğini ve denetçilerin yolsuzluk risk faktörleri ile ilgili işlemlerini artırıp artırmadığını test etmiştir. Söz konusu işlem artışının denetçilerin yapmış oldukları denetim programının, yolsuzluk risk faktörlerindeki değişiklik sebebiyle, revize edilmesine neden olacağı beklenmiştir. Ayrıca, genel risk değerlemesini alt bölümlere ayırıştırmanın yolsuzluk ipuçlarının okunması için denetçinin harcadığı dikkati ve denetim için ayrılan süreyi artırırken, tahsis edilen ek süre artışının

incelenen vakanın risk seviyesine göre değişiklik gösterdiği yönünde karışık kanıtlar olduğu belirtilmektedir.

Sonuç olarak DSB No. 82, yolsuzluk riski faktörlerini denetçiler için daha belirgin hale getirecek şekilde dizayn edilmiştir. Denetim risk değerlemesinin alt bölümlere ayrılması yolsuzluk riski ipuçları (örneğin, yolsuzluk riski ipuçlarının okunma zamanı) üzerindeki dikkati, tahsis edilen süreyi ve denetim prosedürlerini etkilemiştir. Denetçinin yolsuzluk riski değerlemesi için tahsis etmiş olduğu süreyi arttırmıştır.

Zimbelman (1997) çalışmasında; DSB No. 82'nin denetçilerden yolsuzluk riski faktörlerinin her birini ayrı ayrı değerlemeleri talebinin denetçilerin denetim planını oluşturma ve usulsüzlük ipuçlarını okuma aşamalarında daha fazla zaman kaybına neden olduğunu açıklamış ve bunu kanıtlamayı amaçlamıştır. Dolayısıyla bu çalışmada DSB No. 82'nin yararları ve maliyetleri tahmin edilmeye çalışılmıştır. Zimbelman bu amacı gerçekleştirebilmek için Ekim 1995'de ABD'de bulunan ve Big-6 olarak bilinen denetim firmalarından ikisine ait olan 19 büroya e-posta yoluyla anket yollamıştır. Çalışmanın evrenini 318 denetim elemanı oluşturmuş, ancak geri dönen cevapların sayısı 108 (% 34) olmuştur.

Bu çalışmada, denetçilerin usulsüzlük riski faktörlerinin her birini ayrı ayrı değerlendirdiklerinde yolsuzluk ipuçlarını okumak için daha fazla zaman harcadıkları, ancak DSB No. 82'nin denetçilerin dikkatlerini yolsuzluk riskine doğru artırırken, bunun denetim stratejisinde yolsuzluğun araştırılmasıyla ilgili kısma etkisi olmadığı sonucuna varılmıştır (Zimbelman 1997:76).

Shelton ve Diğ. (2001), DSB No. 82'nin gereklerini yerine getiren Sertifikalı Kamu Muhasebecilerinin (CPA) uygulamalarını incelemek amacıyla bir araştırma yapmışlardır. Bu çalışmanın diğer amaçları da şunlardır:

(1) Denetim firmalarının uygulamalarını analiz ederek yolsuzluğun araştırıl-

⁺ Bu modelde katılımcılar bir araya gelerek belirli bir konuyu tartışırlar (Yükselen 2003:44)

ması ile ilgili olarak gelecekte yapılacak başka araştırmalara temel hazırlamak,

(2) Denetim Standartları Kurulu'na DSB No. 82'nin uygulamaları hakkında veri toplayıp iletmek

(3) Denetim dersini veren eğitimcilere CPA firmalarının DSB No. 82'yi nasıl anlamış oldukları hakkında bilgi vermek

Bu çalışmada, önceden hazırlanmış olan bir anket formu Big-5 olarak bilinen denetim firmaları ile iki ikinci sınıf denetim firmasının denetim politikalarından sorumlu yöneticilerinden bir veya ikisiyle telefonla yapılan görüşme sırasında soru sorulması suretiyle uygulanmıştır. Bu çalışmanın sonucunda ankete katılan denetim firmalarının DSB No. 82'nin uygulanması açısından aralarında bazı farklılıklar bulunduğu tespit edilmiştir. Söz konusu farklılıklar şunlardır (Shelton ve Diğ. 2001:21):

(1) Bazı firmalar yolsuzluk riskini değerlemede kullandıkları araçlar ile diğer risk değerlendirme araçlarını birleştirmişken, bazıları söz konusu değerlemeleri ayrı ayrı yapmaktadırlar.

(2) Firmalar yolsuzluk riski değerlemesini birbirlerinden farklı aşamalarda ve zamanlarda yapmaktadırlar.

(3) Firmaların yolsuzluk riskini değerlendirme yöntemleri birbirinden farklıdır.

Shelton ve Diğ. (2001) yapmış oldukları araştırmada, firmaların uygulamalarının birbirinden farklı olmasının nedenlerini aşağıdaki gibi sıralamışlardır (Shelton ve Diğ. 2001:21-22):

(1) Yolsuzluk riski değerlemesinin denetim sürecinin bütünü içindeki payı firmadan firmaya farklılık göstermektedir.

(2) Her firmada yolsuzluk riski değerlemesinin zamanlaması farklıdır.

(3) Firmalarda yolsuzluk riski faktörlerini göz önünde bulundurmanın derecesi ve denetimin taahhüt-kabul/devam aşamalarında uygulanan denetim yöntemleri farklılık göstermektedir.

(4) Firmalarda yolsuzluk riski faktörlerinin dikkate alınma derecesi ve denetim planlaması aşamasında uygulanan de-

ğerleme yöntemleri farklılık göstermektedir.

(5) Denetçilerin yolsuzluk riski faktörleri ile ilgili durumları yorumlama şekli farklılık göstermektedir.

Sipahi (2001) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe denetiminde denetçinin görüşüne temel teşkil edecek kanıtların toplanmasında, gerek Türkiye'de gerekse uluslar arası boyutta kullanılan kanıt toplama teknikleri incelenerek, Türkiye'de gerek bağımsız denetimde, gerekse kamu tarafından yapılan muhasebe denetiminde kanıt toplamada hangi kanıt toplama tekniklerinin kullanıldığı ve risk planlamasının yapılıp yapılmadığı araştırma konusu edilmiştir.

Sipahi bunun için; bağımsız denetim firmalarında çalışan sorumlu ortaklar, baş denetçiler, kıdemli denetçiler, denetim müdürleri ve denetçilerden oluşan 784 meslek mensubu ile kamuda çalışan maliye müfettiş yardımcılarını, hesap uzman yardımcılarını, gelirler kontrolörü yardımcılarını ve vergi denetmenlerinden oluşan 2622 meslek mensubu olmak üzere toplam 3406 meslek mensubunu ana kütle olarak belirlemiştir. Ancak kamu denetçilerinden 92'si, bağımsız denetçilerden ise 151'i ankete ilgi göstermiş, yani toplam 243 anket geri dönmüştür (Sipahi 2001:201-202).

Sipahi, çalışmasında 23 sorudan oluşan bir anket kullanmış ve anket formunda yer alan sorularla genelde cevaplayıcının hangi kanıt toplama yöntemini niçin kullandığı ve risk planlaması uygulamaları hususunda veri toplamayı amaçlamıştır.

Konumuzla ilgisi açısından bu sorulardan bazıları ile bu sorulara alınan yanıtlara aşağıda kısaca yer verilmektedir (Sipahi 2001:196):

(1) Denetim sürecinde denetim planlaması yapıyor musunuz?

(2) Denetimde risk planlaması yapar mısınız?

(3) Denetimde risk planlaması yaparken bir risk modeli oluşturur musunuz?

(4) Denetimde risk planlaması yaparken hangi risk ya da risk unsurlarını dikkate alırsınız?

(5) Kanıt toplama esnasında kanıt toplama tekniklerinden hangi (lerini) kullanmaktasınız?

(6) Denetim teknikleri ile elde edilen kanıtların güvenilirlik sıralaması....

(7) Analitik inceleme tekniklerinden hangi (lerini) kullanmaktasınız?

Sipahi'nin, yaptığı çalışmada özetle şu sonuçlara ulaştığı görülmektedir:

(1) Kamu denetçileri ve bağımsız denetçiler denetim sürecinde denetim planlaması yapmakta, ancak planlama esnasında önemlilik planlaması, risk planlaması ve iç kontrolün incelenmesinden yeterince yararlanmamaktadırlar.

(2) Yapılan risk planlamalarında hiçbir denetçi tarafından belirli bir model uygulanmamaktadır.

(3) Risk planlamasında bağımsız denetçiler, doğal kontrol riski ve ortaya çıkarma risklerini incelemekte, ancak kamu denetçileri sadece sektörel risk olarak adlandırılan doğal riskler üzerinde durmaktadırlar.

(4) Kanıt toplanması esnasında hem bağımsız hem de kamu denetiminde en sık kullanılan kanıt toplama tekniğinin belgelerin incelenmesi tekniği olduğu, en az kullanılan tekniğin ise gözlem tekniği olduğu saptanmıştır.

(5) Hem kamuda hem de bağımsız denetimde en güvenilir kanıt toplama tekniğinin fiziki inceleme tekniği olduğu, en az güvenilen tekniğin ise soruşturma tekniği olduğu saptanmıştır.

(6) Kamu ve bağımsız denetim açısından analitik inceleme tekniğinin sıklıkla ve etkin bir şekilde kullanılmadığı saptanmıştır.

(7) Yapılan kamu denetiminde ve bağımsız denetimlerde istatistiksel yöntemlerin yeterince kullanılmadığı veya kullanılmasından kaçınıldığı saptanmıştır.

(8) Özellikle kamuda denetçi sayısı oldukça yetersizdir.

Buraya kadar yapılan açıklamalarda denetim firmalarının müşteri firmaların yolsuzluk yapma riskini değerlendirme uygulamaları üzerine yapılan bazı araştırmalar hakkında bilgiler verilmiştir. Böylece Ülkemizde ulusal boyutta yapılmış olan bu çalışmanın muhasebe ve denetim literatüründe alabileceği yerin de tanımlanmasına çalışılmıştır.

İzleyen sayıda yayımlanacak olan araştırmada;

1- Türkiye'de bağımsız denetim sektöründe faaliyet gösteren firmaların yolsuzluk riski faktörlerinin değerlendirilmesine yönelik ne tür çalışmalar yaptıklarının ve konu ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesi,

2- Denetim firmalarının, kendilerini müşteri firmaların yolsuzluk yapma riskinden korumaya yönelik uygulamalarının yurtiçi ve yurt dışı düzeyde karşılaştırılmalı olarak incelenmesi,

3- Türkiye'de bağımsız denetim firmalarının denetim riskini değerlendirme uygulamalarına gelişmiş ülkelerdeki uygulamalar çerçevesinde öneriler getirilmesi amaçlanmaktadır.

Kaynaklar

ALBRECHT W.S. ve M.B. Romney (1986) "Red-Flagging Management Fraud: A Validation", **Advances in Accounting**, s.323-333.

ALBRECHT W. Steven ve Diğ. (1994) "Reducing The Cost of Fraud", **The Internal Auditor**, Feb. s. 24-28.

BAYKAL Deniz (Nisan 1995) "Bilgisayarlı Muhasebe Bilgi Sistemindeki Denetim", **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, İstanbul: Avcıol Yayın, Cilt: 24, Sayı: 1.

BARNETT Andrew H. ve Diğ. (1998) "The CPA As Fraud Buster", **Journal of Accountancy**, May Vol: 185 Issue: 5, s. 69.

BEDARD Jean C. ve Graham, Lynford E.(2002) "The Effects of Decision Aid Orientation On Risk Factors Identification And Audit Test Planning", **Auditing**, Vol. 21 Issue. 2, s. 39.

BURKE Jacqueline ve Dalessio, Anthony N. (1999) "A Practical Look At SAS No. 82", **National Public Account**, August Vol. 44 Issue 6, s. 21.

BÜYÜKMİRZA Kamil (1989) “*Muhasebe Denetiminde Muhasebe Standartları*”, **Standart Dergisi**, Sayı: 17.

COŞKUN Arif (2000) **Performans ve Risk Denetim Terimleri**, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 5, Ankara: Sayıştay Yayınları.

ERDOĞAN Murat (2001) **İşletmelerde Mali Yabancı Kaynakların Bağımsız Denetimi**, yayımlanmamış doktora tezi, Karadeniz Teknik Üniv. SBE, Trabzon.

EVEARD Patric ve Wolter, Diane (1989) **İngilizce-Fransızca-Türkçe Denetim Terimleri**, (Çev. Sacit Yörüker), Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü Yayını.

GÜRBÜZ Hasan (1995) **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

GÜREDİN Ersin (1988) **Denetim**, İstanbul: Avcıol Matbaası, 3. Baskı.

GÜVEMLİ Oktay (2002) “*Bağımsız Denetim Sorunları Artarak Devam Ediyor*”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim Sayı: 16, s. 53.

HASPOLAT M. Ali (1991) **Halka Açık Şirketlerin Denetimi ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu**, Hesap Uzmanları Konferansları 2, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını.

HOFFMAN Vicky B. (1997) “*Discussion of The Effects of SAS No.82 On Auditing Attention To Fraud Risk Factors And Audit Planning Decisions*”, **Journal of Accounting Research**, Vol. 35, s. 99-101.

JAKOBOWSKI Stephen T. ve Diğ. (2002) “*SAS 82's Effects on Fraud Discovery*”, **CPA Journal**, February Vol. 72 Issue 2, s. 42.

JOHN Lauren (1997) “*Under Suspicion*”, **CFO**, Vol. 13 Issue 11, s. 83.

KULUBAŞ Haluk (1993) **Türkiye'deki Bağımsız Denetimin İncelemesi**, yayımlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Üniv. Muhasebe Enstitüsü, İstanbul.

MADISON Roland L.(1999) “*SAS No. 82: Sward or Shield*”, **National Public Accountant**, Jan/Feb Vol. 44 Issue 1, s. 20.

MANCINO Jane (1997) “*The Auditor and Fraud*”, **Journal of Accountancy**, April Vol. 183 Issue 4, s. 32

MAJID Abdul ve Diğ. (2001) “*An Analysis of Hong Kong Auditors' Perceptions of The Importance of Selected Red Flag Factors In*

Risk Assessment”, **Journal of Business Ethics**, Vol: 32, s. 263-274.

MUNTER Paul ve Ratchliffe Thomas A.(Aug1998) “*Auditors' Responsibilities For Detection of Fraud*”, **National Public Accountant**, Vol. 43 Issue 6, s. 37.

RACTLIFFE Thomas ve Munter Paul (1998) “*Application of SAS No.82 To Audits of Small Business*”, **National Public Accountant**, May, Vol. 43 Issue 3, s. 22.

REINSTEIN Alan (1999) “*Considering The Risk of Fraud: Understanding The Auditor's New Requirements*”, **National Public Accountant**, Mar/Apr Vol.44 Issue 2, s. 34.

REINSTEIN Alan ve Kleiman Robert T. (1998) “*Accounting For Fraud Procedures*”, **Real Estate Review**, Vol. 28 Issue 1, s. 67.

REINSTEIN Alan ve Bery Robert J.(1999) “*AICPA Standards Aids In Detecting Risk Factors For Fraud*”, **Healthcare Financial Management**, Vol. 53 Issue 10, s. 48.

SHELTON Sandra Waller ve Diğ. (2001) “*Auditing Firm's Fraud Risk Assessment Practices*”, **Accounting Horizons**, Vol. 5, No: 1, s. 19-33.

SİPAHİ Barış (2001) **(Muhasebe Denetiminde Kullanılan kanıt Toplama Teknikleri Ve Bir Uygulama)** yayımlanmamış doktora tezi, Marmara Üniveraitewsi, SBE, İstanbul.

TURPEN Richard ve Messina Frank M (1997) “*Fraud Prevention and the Management Accountant Management Accountant*”, **Management Accounting**, February, s. 34-37.

TÜRKTAN Gülden (1989) **(Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye'deki Durum)** yayımlanmamış doktora tezi, Marmara Ün. SBE, İstanbul.

YEĞİNBOY E. Yasemin (2001) **Küreselleşen Dünya'da ve Türkiye'deki Muhasebe Denetimi Gerçeği**, 5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya.

YÜKSELEN Cemal (2003) **(Pazarlama Araştırmaları)** Detay Yayıncılık, Ankara.

ZIMBELMAN Mark F. (1997) “*The Effects of SAS No.82 on Auditors Attention to Farud Risk Factors and Audit Planning Decisions*” **Journal of Accounting Research**, Vol:35 Supplement, USA.