



## FINANSAL RAPORLAMA HİLELERİNİN SAPTANMASINDA KULLANILAN ARAÇLARIN ÖNEM DERECELERİNİN BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN BAKIŞ AÇILARIYLA DEĞERLENDİRİLMESİ<sup>1</sup>


**Mehmet DEMİR\*\* Öznur ARSLAN\*\*\***


### Öz

*Bu çalışmanın amacı öncelikle, bağımsız denetçilerin bakış açılarıyla finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında hangi araçların/uygulamaların önemli olduğunu belirlemektir. Ayrıca denetim hizmetinin karşılığı olan ücretin doğrudan işletmeden alınmasının bağımsızlık sorununa yol açıp açmadığı ve denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi için nelerin yapılmasının uygun olacağı da saptanmak istenmiştir. Bu amaçları gerçekleştirmek için bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçilerden 300'ünün üzerinde 2017 Haziran-Ağustos döneminde bir anket uygulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 22 paket programı ile analize tabi tutulmuştur. Analiz sonucunda, bağımsız denetçilere göre finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında en önemli üç aracın/uygulamanın sırasıyla bağımsız denetim, iç denetim ve iç kontrol ortamı ve sistemleri olduğu saptanmıştır.*

*Denetim ücretinin doğrudan işletmeden alınmasının bir bağımsızlık sorununa yol açtığına inananların oranı %27,8 bulunmuştur. Denetim*

<sup>1</sup> Bu çalışma özet olarak, 21-22 Haziran 2018 tarihleri arasında Gaziantep'te düzenlenen, III. Uluslararası Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresinde sunulmuştur.

\*\*  Doç. Dr., Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, [mehmet\\_demir01@hotmail.com](mailto:mehmet_demir01@hotmail.com)

\*\*\*  Öğr. Gör. Dr., Cumhuriyet Üniversitesi, Hafik Kamer Örnek Meslek Yüksekokulu, [oznurarslann@gmail.com](mailto:oznurarslann@gmail.com)

ücretinin ödenme şekli açısından bağımsızlığı güçlendirecek önerilerden “Müşteri işletmelerden yapılacak kesintilerle oluşturulan bir havuz hesabından” önerisinin %46,97 oranıyla en iyi öneri olduğu bulgusu elde edilmiştir. Bağımsız denetçilerin %87,7’sinin hile risk değerlendirmesi için “Kontrol Çizelgelerini” tercih ettikleri belirlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Hile, denetim, bağımsız denetim, iç denetim, finansal tablo hileleri.

## ASSESSMENT OF THE IMPORTANCE RATINGS OF THE TOOLS USED IN THE DETERMINATION OF FINANCIAL REPORTING FRAUDS BY INDEPENDENT AUDITORS' PERSPECTIVES

### Abstract

*The purpose of this study is primarily to determine which tools / practices are important for the discovery of financial reporting scams by independent inspectors. It is also desirable to determine whether it is appropriate for the supervisory service to obtain the wage charged directly from the operation, leading to the problem of independence, and for what is to be done to strengthen the auditor independence. In order to realize these objectives, a survey was conducted in the period of June-August 2017 over 300 of independent auditors working in independent audit companies. The data obtained were analyzed by SPSS 22 package program. As a result of analysis, it has been determined that the three most important tools / practices for the discovery of financial reporting frauds according to independent auditors are independent auditing, internal audit and internal control systems and systems, respectively.*

*27.8% of those who believe that the receipt of the audit fee directly from the business leads to an independence problem. From the proposals that would strengthen the independence in terms of the way the audit fee was paid, the finding was that the proposal from “a pool account that is made from customer enterprises” was the best proposal with 46.97%. It was determined that 87.7% of the independent auditors preferred “Control Charts” for fraud risk assessment.*

**Keywords:** Cheating, Auditing, independent auditing, internal auditing, financial statement cheats.

## 1. Giriş

Büyük şirket skandalları dünyayı finansal açıdan olumsuz yönde etkilemiştir. Bu skandallar sonrasında hilelerin önlenmesi ve bağımsız denetçilerin hileleri tespit etme noktasındaki sorumlulukları ön plana çıkmış; ABD ve diğer ülkeler bir çok yasal düzenlemeler yapmışlardır. Yapılan bu düzenlemeler sonucunda bağımsız denetim, iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi, bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının artırılması ve bu şekilde yatırımcıların güveninin tekrar kazanılması amaçlanmıştır.

İşletmelerin sağlıklı bir şekilde faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve yatırımcıların güvenini kazanabilmesi için etken ve etkin bir iç kontrol yapısına sahip olmasının yanında işletmede yer alan yönetim ve denetim kurullarının ve iç denetçilerinin kurumsal yönetim çerçevesinde doğru biçimde organize edilmeleri gerekmektedir.

Bu çalışma ile Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilerin, bakış açılarıyla muhasebe hilelerinin saptanmasında kullanılan/uygulanan araçların önem dereceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, denetçi gözüyle denetim ücretinin bağımsızlık sorununa yol açıp açmadığını ve denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi için ücret konusunda nasıl bir yol izlenmesi gerektiğini belirlemek de çalışmanın alt amaçlarındandır. Deneklerin düşüncelerini tespit etmek için anket yöntemi uygulanmış ve verilerin analizinde SPSS 22 istatistiksel paket programı kullanılmıştır.

## 2. Hilenin Tanımı

Finansal manipülasyonların rol aldığı ve toplumun her kesimini ve piyasaları sarsan şirket skandalları, finansal bilgiye olan güvenin azalmasına, var olan düzenlemelerin gözden geçirilmesine ve bu düzenlemelerde değişiklik

yapılmasına yol açmıştır. Bu durum ise “hile” kavramının üzerinde daha çok durulmasına sebep olmuştur.

Türk Dil Kurumu hileyi, “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun desise, entrika” olarak tanımlamaktadır (Türkçe Sözlük, 1983: 583).

Hile, bir fıkıh kavramı olarak, “bir kimseyi istenen yönde irade beyanında bulundurmamak için yanlış bir kanaat uyandırarak veya mevcut bulunan hatalı fikrin devamını sağlayarak yanıltmaktır” şeklinde tanımlanmıştır (<https://www.turkcebilgi.com/hile> 21.02.2017).

Muhasebe açısından literatürde hileyle ilgili çok çeşitli tanımlar yer almaktadır. Bunlardan bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

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

Hile konusunda birçok çalışma ve düzenleme yapan Singleton (2006), Wells (2008) ve Coenen (2008) tarafından birçok tanım yapılmıştır. Hile en geniş anlamda, çeşitli dolandırma (aldatma) yolları kullanılarak bir kazanç sağlamak amacıyla işlenen bütün suçları kapsayan bir kavramdır.

Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda hilenin tanımı yapılmamış fakat VUK’un 359’uncu maddesinin a bendinde; “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar” suç kapsamında değerlendirildikten sonra;

- Muhasebe kayıtlarıyla ilgisi bulunmayan veya gerçek olmayan kişiler namına hesap oluşturanlar,
- Deftere kayıt edilen hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltıcı yönde başka defter veya diğer kayıt ortamlarına kayıt edenler,
- Defter ve belgeleri yok edenler,
- Gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge<sup>2</sup> düzenleyenler ve
- Bu yanıltıcı belgeleri kullananlar suç işleyenler arasında sayılmıştır (Ulusoy, 2007: 9).

Borçlar Kanunu'nda hilenin açık tanımı yer almamaktadır. Ancak Borçlar Kanunu'nda hile, sözleşmede iradeyi sakatlayan unsurlardan biridir. Sözleşme tarafların irade beyanları üzerine kurulur. Taraflardan biri diğerinin hilesi ile sözleşmeyi icra ederse bu sözleşme ile bağlı kalma yükümlülüğü yoktur. Bu durum Borçlar Kanunu'nun 28'inci maddesinde yerini bulmuş olup ilgili maddede "diğer tarafın hissiyle akit icrasına mecbur olan tarafın hatası esaslı olmasa bile o akit ile izam olunmaz" denilmektedir. Maddeden de anlaşılacağı üzere hilede, sözleşme oluştururken iradenin beyan edilmesi veya iradenin oluşması esnasında bir sakatlık söz konusudur (Ulusoy, 2007: 7).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda hile ile ilgili herhangi bir tanım yapılmamıştır.

---

<sup>2</sup>Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktarı itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir (VUK, md359).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın Seri: X, No: 22 tebliğinde hile, işletme yönetiminin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların bilerek ve isteyerek yasal olmayan bir yarar sağlamak gayesiyle aldatma içeren davranışlarda bulunmaları olarak tanımlanmaktadır.

### **3. Mesleki Hile ve Mesleki Hile Türleri**

Sertifikalı Hile Araştırmalar Kuruluşu (Association of Certified Fraud Examiners – ACFE), mesleki hileyi “bir kimsenin mesleğini, işveren firmanın kaynaklarını veya varlıklarını kasıtlı olarak kötüye kullanma yoluyla şahsi zenginleşme için kullanması” olarak tanımlamıştır (Hacıhasanoğlu ve Karaca 2014: 120). Mesleki hileler, çok geniş bir alanda yapılan faaliyetleri kapsamakta ve çok çeşitli biçimlerde gerçekleşebilmektedir. ACFE'nin yaptığı tanıma göre yapılan faaliyet gizli, çalışanın kuruma karşı görevlerini ihlal ediyor ve işveren kurumun varlıklarına, gelirlerine ve kaynaklarına mâl oluyor ise mesleki hile olarak sınıflandırılabilir.

Mesleki hileler; çalışan hileleri, yatırım hileleri, yönetim hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri ve diğer hileler şeklinde sınıflandırılabilir (Singleton vd., 2006:29; Çelik, 2007:45; Bozkurt, 2009:64; Albrecht vd., 2006:83; Tarhan Mengi ve Yılmaz Türkmen, 2013:33; Özeroğlu, 2014:186).

#### **3.1. Çalışan hileleri**

İşletme çalışanlarının işletmenin varlıklarını, kaynaklarını veya bulunduğu konumu kasıtlı olarak kendi çıkarları doğrultusunda kullanmaları mesleki suiistimal veya çalışan hilesidir. Çalışan hileleri Doğrudan Yapılan Hileler ve Dolaylı Yapılan Hileler olarak gruplandırılmaktadır.

*Doğrudan Yapılan Hileler:* İşletme çalışanının işletmeden para, mal, demirbaş ve buna benzer maddi varlıkları çalması doğrudan yapılan hileler arasında sayılmaktadır.

*Dolaylı Yapılan Hileler:* İşletme çalışanı, satıcılara veya müşterilere yarar sağlayarak karşılığında rüşvet almaktadır. Dolaylı hile yoluyla, satıcılardan yüksek fiyatla mal alınmakta, mallar eksik kabul edilmekte, hiç alınmamakta veya olması gerekenden daha düşük kaliteli mal alımı yapılmaktadır.

### **3.2. Yatırım hileleri**

Gerçekte var olmayan, değersiz, hiç yapılmayan veya işe yaramayan yatırımlara para yatırımları konusunda yatırımcıların ikna edilmesine yönelik olan hilelerdir. Yönetim hileleriyle yakından ilişkili bir hile türü olan bu tür hilelerde güven unsuru istismar edilmektedir.

### **3.3. Yönetim hileleri**

Hileli finansal raporlama ya da finansal tablo hileleri olarak da ifade edilebilen yönetim hileleri işletmenin tepe yöneticileri tarafından gerçekleşmekte olup, işletmeye ait olan mali tablolar üzerinde oynanması veya bunların değiştirilmesi şeklinde meydana gelmektedir.

### **3.4. Satıcı hileleri**

İşletmeye mal ve hizmet satışı gerçekleştiren satıcıların yapmış oldukları hile türüdür. Satıcı hileleri tüm dünyada özellikle kamu kurumlarına yönelik olarak yapılmakta olup, savunma ve diğer kamu ihalelerinde yapılan hileler yıllarca haberlere konu olmuştur. Satıcı hileleri, satıcıların bir işletme çalışanının işbirliği ile yaptıkları hileler ve tek başına yaptıkları hileler olarak gruplandırılmaktadır.

*Satıcılar ve Çalışan İşbirliği İle Yapılan Hileler:* Satıcı seçimi için şirket sahibinin veya yönetiminin haberi olmadan çalışanı etki altına almanın en iyi yolu firma çalışanına komisyon ya da hediye vermektir. En sık karşılaşılan satıcı hilesi yolsuzluğu rüşvettir. Hediye veya nakit karşılığı rüşvet veren satıcının diğer rakip firmalar arasından seçilmesi yasal değildir.

*Tek Başına Hareket Eden Satıcılar Tarafından Yapılan Hileler:* Bu tür hileler işletmelerden fark ettirmeden bir şeyler çalmanın en kolay yoludur ve genellikle, eksik teslimat, fazla faturalama (faturaların şişirilmesi), yüksek fiyatla mal satışı, sipariş veya sevk edilmemiş mallar için fatura düzenleme, ikinci kalite malların teslimi şeklinde olmaktadır. Örneğin sebze ve meyve gibi tarım ürünlerinde iyi malın görünür yere kalitesiz malın görünmez arka plana yerleştirilerek satılması veya teslim edilmesi gibi mal cinsine göre farklı biçimlerde uygulanabilmektedir.

### **3.5. Müşteri hileleri**

Müşterilerin mal ve hizmet aldıkları işletmeye karşı gerçekleştirdikleri ve satış yapan işletmenin zarar görmesi ile sonuçlanan hilelerdir. Bu tür hilelerde müşteriler satıcıları, ödemeleri gereken tutarın altında ödeme yapabilmek için kandırırlar. Bu hile türü müşterinin tek başına ya da işletmede çalışan bir kişiyle işbirliği yapması durumunda gerçekleşebilmektedir. Müşterilerin tek başına yaptığı en sık rastlanan hile türleri bozuk veya eksik teslim alınmış mallar konusunda gerçeğin dışında yanıltıcı ve aldatıcı iddialarda bulunmalarıdır. Müşterinin işletme içinden bir çalışanla işbirliği ile yaptığı hilelerin en sık görülenleri düşük fiyatla mal veya hizmet satın alınması, ödemesi yapılmadan mal alınması, ödeme yapılmadığı halde yapılmış gösterilmesidir.

### **3.6. Diğer hileler**



İlk beş gruptan hiçbirine giremeyen hile türleri diğer hileler şeklinde isimlendirilir. Sağlık, sigorta ve bankacılık sektörlerinde yapılan hileler buna örnek olarak verilebilir. Sağlık sektöründe hile, tıbbi tedavi hizmetlerinde kasıtlı olarak kandırma veya gerçeğin olduğundan farklı gösterilmesi ile haksız bir fayda sağlama anlamına gelmektedir. Sağlık sektöründe hile, başkasının sağlık karnesi ile tedavi olmak, gereğinden fazla ilaç yazdırmak ve hasta olmadığı halde rapor almak şeklinde gerçekleşmektedir. Sigorta sektöründe hile, poliçe sahiplerince uğradıkları zararın tutarı hakkında yanlış bildirimde bulunmak, hiç gerçekleşmemiş bir kaza hakkında tutanak tutarak bildirimde bulunmak, bir sigorta poliçesinin başlangıcında konu ile ilgili bildirilmesi gereken bilgileri beyan etmemek, meydana gelmiş zararın miktarını kasıtlı olarak şişirme yoluyla yapılmaktadır. Bankacılık sektöründe hile, mortgage borçlanmasına yönelik olarak doğru olmayan, yanıltıcı ve tutarsız bir bilgi karşılığında mortgage borçlanmasını gerçekleştirmek, müşteri varlığı veya kazançlarını ya da müşteri hesaplarını kendi hesaplarına aktarmak şeklinde gerçekleşmektedir.

Hiç şüphesiz yukarıda sayılan dışında hilenin farklı biçimlerde sınıflandırılması da mümkündür. Örneğin hileleri, İşletme Lehine Yapılan Hileler ve İşletme Aleyhine Yapılan Hileler şeklinde sınıflandırmak mümkün olduğu gibi, Kurum İçi Hileler veya Kurum Dışı Hileler biçiminde sınıflandırmak da mümkündür.

#### **4. Hilenin Sınıflandırılması**

ACFE tarafından yayınlanan raporda mesleki hile türleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.

##### **4.1. Varlıkların kötüye kullanılması**

Varlıkların kötüye kullanılması; varlıkların çalınması ya da amaç dışı kullanılmasıdır. Varlıkların kötüye kullanımı genellikle işletme çalışanlarının

işletmeye ait varlıkları çalması şeklinde gerçekleştirilir ve genelde küçük tutardadır. Varlıkların kötüye kullanımı işletme yönetimi tarafından nadir de olsa gerçekleştirilebilir. Ancak yönetimin yetki gücünün geniş olması, kontrolleri rahatlıkla yönlendirebilmesi gibi sebeplerle zimmete geçirilen kıymetler çok önemli tutarlara ulaşabilir. Çalışanların ve diğer firmaların, işletme varlıklarını haksız olarak elde etmelerine yardımcı olması da varlıkların kötüye kullanılması olarak adlandırılmaktadır (Uçma, 2010: 14)

#### **4.2. Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar**

Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar; çalışanın işletme faaliyetlerinde işverenin ya da bir başkasının haklarını göz ardı ederek, gücünü yanlış bir biçimde kendisine veya başkasına yarar sağlama amaçlı kullanmasıdır. Bu gruba giren eylemler işletmenin zarar etmesine yol açmakta, yatırımcının güveni zedelenmekte, büyümeyi durdurmakta, kaynak dağılımının bozulmasına sebep olmakta ve işletmenin iflas riskini artırmaktadır (Özeroğlu, 2014: 185)

#### **4.3. Hileli finansal raporlama**

Para ve sermaye piyasalarının etkin bir şekilde çalışabilmesi için, yatırımcıların ve borç verenlerin doğru ve güvenilir finansal tablolara ulaşması gerekmektedir. Nitekim yatırımcılar bu finansal tablolardan aldıkları doğru ve güvenilir bilgi neticesinde yatırım kararını vermektedir. Muhasebe hileleri bu bakımdan para ve sermaye piyasalarının etkinliğini dolayısıyla ekonomiyi ciddi şekilde tehdit etmektedir.

Hesaplarda ve mali tablolarda yapılan usulsüzlük, düzensizlik ve yasa dışı uygulamalar olarak bilinen muhasebe hileleri, mesleki hilelerin bir alt kategorisi olarak kabul edilmekle birlikte finansal raporlama hileleri olarak da adlandırılmaktadır.

Genel bir ifadeyle hileli finansal raporlama; “finansal tablo kullanıcılarını aldatmak amacıyla kasıtlı bir şekilde finansal tablolarda yer alması gereken tutarların yer almaması ve/veya olmaması gereken tutarların finansal tablolarda yer alması” şeklinde gerçekleşmektedir. Bunlar genellikle üst yönetim tarafından yapılır. Amaç ise tamamen finansal tablo kullanıcılarını aldatmaktır.

Hileli finansal tablolar, yüksek meblağlarda zararlara sebep olabilmektedir. Hileli işlemlerin gerçekleştirilme süreci sadece bir kişi tarafından değil birçok kişi tarafından yapılmaktadır. Diğer hile yöntemlerine göre daha fazla sayıda toplumsal kesimi etkilemektedir (Coenen, 2008: 96-97). Nitekim yanlış ve yanıltıcı bilgi vererek ekonomik gelişmeyi olumsuz etkileyen mali tablolar yatırımcılara da zarar vermektedir. Hileli finansal raporlama şirketlerin birbiriyle karşılaştırılmalarına imkân vermemekte bu durum şeffaflığı azaltmakta, sermaye piyasalarının etkin bir şekilde çalışmasını durdurmakta bu durumların varlığı da ekonomik büyümenin hızını düşürmektedir.

##### **5. Hileli Finansal Raporlamanın Sonuçları**

İşletmelerin sunduğu finansal raporlara en çok yatırımcılar ihtiyaç duymaktadır. Yatırımcılar, bu raporları incelemeleri sonucunda elde ettikleri bilgileri kullanarak kazançlarını artırmaktadırlar. Dolayısıyla yatırımcıların kazançlarının artması toplumun refah artışına da fayda sağlamaktadır. Bu sebeple finansal tablolarda yapılacak herhangi bir hile sadece yatırımcıları değil aynı zamanda toplumu da zarara uğratacaktır (Demir ve Bahadır, 2007:7). Nitekim ACFE'nin 2016 Hile Raporuna göre hile yoluyla gerçekleşen kayıpların (ABD \$ cinsinden) ortalaması 150 bin dolardır. Buna ek olarak ACFE'nin Hile Raporu'nda yer alan bazı önemli tespitler şunlardır (ACFE, 2016:4).

- İşletmeler varlıklarının ortalama %5'ni hileli işlemlerden dolayı kaybetmektedirler. Bu sonuçtan yola çıkarak dünyanın Gayri Safi Milli

Hasılasının 3,7 trilyon dolarının hileli işlemlerden dolayı kaybedildiği söylenebilir.

- Araştırma sonuçlarına göre hileli işlemlerden dolayı işletmelerin ortalama kayıpları 150 bin dolardır,
- Raporda yer alan hileli işlemlerin yaklaşık %30'nun iç kontrol eksikliğinden kaynaklandığı belirtilmektedir.
- Hileli bir işlemin ortaya çıkması yaklaşık 18 ay kadar sürmektedir.
- Hileli işlemlerden dolayı mağdur kuruluşların %58'i kayıplarının hiç birini telafi edemezken, sadece %14'ü kayıplarını telafi edebilmiştir. Raporda yer alan hile vakalarının %8,4'ü cezalandırılmıştır.
- Hileden en çok zarar gören sektör; bankacılık, mali hizmetler, imalat endüstrisi ve devlet (kamu) olarak tespit edilmiştir.

Hilelerin olumsuz sonuçlarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Kandemir, 2010: 15).

- Hileler, finansal tabloların doğruluğunu, güvenilirliğini, kalitesini ve şeffaflığını zedelemektedir.
- Denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin objektif ve tarafsızlığını etkilemektedir.
- Finansal tablo kullanıcılarının, sermaye piyasalarına güvenini azaltmaktadır.

- Finansal tabloların yanlış, yanıltıcı ve yanlış olması olasılığı olarak bilinen “bilgi riskini” artırarak sermaye piyasalarının etkinliğini azaltmaktadır.
- Hileli finansal raporlama mali tabloların bağımsızlığını ve tarafsızlığını azalttığı için, sermaye piyasalarının etkili ve verimli çalışmasını engellemekte bu durum da ekonomik büyümenin hızını düşürmektedir.
- Yargılama giderlerin büyük meblağlara ulaşmasına yol açmaktadır.
- Hile olaylarına karışan bireylerin meslek yaşantılarını sona erdirmektedir.
- Hileye maruz kalan işletmenin iflas etmesine veya telafisi zor olan ekonomik kayıplara yol açmaktadır.
- Hile olayına karıştığı iddia edilen işletmenin faaliyetlerine devam etmesine imkân vermemektedir.
- Kamunun muhasebe ve denetim mesleğine farklı bir bakış açısıyla bakmasına yol açmaktadır.

## **6. Muhasebe Hilelerinin Saptanmasında/Önlenmesinde Kullanılan Araçlar**

İşletmeler muhasebe hilelerini önlemek için, hem iyi bir denetim şartlarını sağlamalı hem de kendi içlerinde bir takım prosedürler geliştirerek var olması muhtemel muhasebe hilelerini en aza indirmeye çalışmalıdır. Bunun için de öncelikle iç denetim ve iç kontrol sistemlerini sağlam oturtmalı, dışarıdan denetim yapacak denetçilere doğru bilgiler ulaştırılmalıdır. Bunların dışında da hileleri saptamak/önlemek için bir takım programlardan yararlanabilmeli, hileleri ortaya çıkartan birimler kurulmalı, ihbar hatlarından ve özel hata ve

hileleri inceleme birimlerinden yararlanılmalıdır. İşletmelerin kullandıkları bu araçlar aşağıda kavramsal açıdan incelenmiştir(Yıldız ve Baskan, 2014:6)

### 6.1. İç denetim

İç denetim faaliyeti daha genel olarak; finansal bilgilerin sağlıklı şekilde üretilmesi muhasebe kayıtlarının standartlara uygun şekilde yapılması varlıkların ve değerlerin korunması, faaliyetlerdeki riskli alanların tespiti ve kontrolü, muhasebe temel hile ve yolsuzlukların tespiti, hata ve kötü niyetli işlemlerin önüne set konulması, yönetim tarafından tesis edilen kural ve ilkelere uygunluk ile işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olacak diğer çalışma, inceleme ve raporlama süreçlerini kapsamaktadır (Kartal, 2013: 9).

Rekabetin artması, finansal krizlerin yaşanması ve işletmelerin çok ortaklı bir yapıya sahip olması, mevzuat ve standartlara uyum zorunluluğu gibi sebeplerden dolayı iç denetime olan ihtiyaç artmış, iç denetim büyük ve kurum olma özelliğine sahip işletmeler olmak üzere tüm finansal kurumlarda her geçen gün önemi artan bir role sahip olmuştur.

### 6.2. İç kontrol

İç kontrole ilişkin temel bir iç kontrol çerçevesi niteliğini taşıyan Sponsor Kuruluşlar Komisyonu (Committee Of Sponsoring Organizations-COSO) raporundaki tanıma göre iç kontrol, işletme yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından etkilenen; finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği kanun ve yönergelere uygunluk hedeflerine erişme konusunda makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bir süreçtir. 400 nolu Uluslararası Denetim Standardı'nda iç kontrol, "bir işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olması amacıyla şirket yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır (Yaman, 2008: 33).

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere iç kontrol; bir kurumun faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşmada dikkate alınan, yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış ve tüm personel tarafından etki edilen bir süreçtir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 222).

### **6.3. Bağımsız denetim**

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkında tebliğe (Seri: X, No:2) göre, bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen ölçütlere (örneğin, halka açık şirket finansal tabloları için kurulca belirlenmiş veya kabul edilmiş finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilecek raporlara bağlanmasını ifade eder.

### **6.4. Anonim ihbar hatları**

İhbar mekanizması temelde, herhangi bir kişinin fark ettiği hileleri yetkili mercilere bildirmesi sonucu yapılan yanlışlıkların yetkili kişilerce çözülmesini içermektedir. İhbarların yapıldığı yetkili merciler denetim komiteleri, iç denetçiler, dış denetçiler, üst yöneticiler ve hukuki yaptırımlar uygulayabilen (SEC gibi) kurumlardır. Organizasyon içindeki hileleri bilen ama herhangi bir şekilde bunu ortaya çıkarmayan kişiler de dolaylı yoldan da olsa hile yapan gruplara dâhil olmaktadır(Yıldız ve Baskan, 2014:7)

### **6.5. Risk yönetim sistemleri**

Risk yönetimi, kuruluşların süreçleri boyunca ortaya çıkan riskleri sistematik ve mantıksal bir yöntemle belirlenmesini, değerlendirilmesini, derecelendirilmesini ve düşürülmesi için yapılacak planlamaları içeren, kapsamlı ilke ve yönergeler sağlayarak şirketlere katma değer sağlayan yönetim sistemidir. (<http://www.andbelgelendirme.com> erişim tarihi: 20.01.2018)

### **6.6. Rastlantılar**

Muhasebe hilelerinin ya da hatalarının ilgili kişilerin karşısına hiçbir çalışma yapmaksızın rastlantı eseri çıkmasıdır. Rastlantılar yerine göre bir müşteri şikâyeti, beklenmeyen şekilde işe gelmeme ya da işten ayrılmalar, yanlış kişiye açılan bir telefon olabilmektedir (Coenen, 2008:122-3).

## **7. Araştırmanın metodolojisi<sup>3</sup>**

Araştırmanın metodolojisine yönelik açıklamalar özet halinde aşağıda yer almaktadır.

### **7.1. Araştırmanın amacı**

Yolsuzluğun ekonomi ve toplum için büyük bir sorun olmasından dolayı bu durumu önlemek için gerek ülkeler, hükümetler ve gerekse işletmeler imkânları çerçevesinde çeşitli tedbirler almaktadır. Bu anlamda işletmeler, ağırlıklı olarak muhasebe hileleri biçiminde yaşadıkları sorunu azaltmak amacıyla kendi

---

<sup>3</sup> Bu çalışma, Cumhuriyet Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı doktora tezi kapsamında "Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç Denetim Sisteminin Önemi ve Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluğu: Bağımsız Denetim Şirketlerinde Bir Araştırma" adlı tezin anket formu, evren ve örnekleminden yararlanmak suretiyle gerçekleştirilmiştir.



denetim organlarını (denetim komitesi, iç denetim, risk yönetimi, anonim ihbar hatları, vb.) oluşturmaya veya var olanları etkinleştirmeye çalışmaktadır.

Bu çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilerin bakış açılarıyla muhasebe hilelerinin saptanmasında kullanılan/uygulanan<sup>4</sup> araçların önem derecelerini tespit etmek amaçlanmıştır. Ayrıca, denetçi gözüyle denetim ücretinin bağımsızlık soruna yol açıp açmadığını ve denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi için ücret konusunda nasıl bir yol izlenmesi gerektiğini belirlemek de çalışmanın alt amaçlarından.

## 7.2. Veri toplama aracı, evren, örneklem ve kullanılan istatistiksel teknikler

Araştırmanın amaçlarına ulaşabilmek için veri toplama aracı olarak anket yöntemi uygulanmıştır. Anket formu oluşturulurken konuyla ilgili literatür taraması yapılarak daha önceden yapılmış çalışmalardan (Kandemir, 2010: 272-274) yararlanılmış; ayrıca ön araştırma amacıyla bağımsız denetçilerle görüşülmüş ve anket formundaki ifadelerin araştırma amacıyla uyumu hakkındaki görüşleri alınmıştır. Bu aşamalar sonucunda anket formu düzenlenmiştir.

Araştırmanın evreni, 2016 yılı sonu itibari ile Türkiye genelinde faaliyet gösteren bağımsız denetim işletmelerinde çalışan bağımsız denetçilerdir. Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçi sayılarının tam olarak tespit edilememesinden dolayı, araştırmanın örneklem büyüklüğü ana kütledeki birim sayısı (N) bilinmiyor olarak hesaplanmıştır. Bu hesaplama aşağıdaki formül yardımıyla yapılmıştır (Karagöz 2014: 151).

Ana kütledeki birim (N) bilinmiyor ise;

---

<sup>4</sup> Çalışmanın ilerleyen sayfalarında bazen sadece “kullanılan” kelimesi bazen de “kullanılan/uygulanan” kelimeleri birlikte yazılacaktır.

$$n = \frac{p' \cdot q' \cdot t_{\alpha/2}^2}{d^2}$$

$n$  = Örneklem Büyüklüğü

$p$  = Ana kütledeki incelenen olayın gözlenme oranı (gerçekleşme olasılığı), incelenen olayın örneklemede gözlenme oranı ise  $p'$  biçiminde gösterilir. Bu oran bilinmediği durumda 0,50 olarak kabul edilir.

$q = 1 - p$  : Ana kütledeki incelenen olayın gözlenmeme oranı (gerçekleşmeme olasılığı), incelenen olayın örneklemede gözlenmeme oranı ise  $q'=1-p'$  biçiminde gösterilir.

$t_{\alpha/2}^2$  = Belirli bir anlamlılık düzeyinde, T tablosuna göre bulunan teorik değer. Diğer bir ifadeyle, istenilen olasılık düzeyi için T değeridir (  $\alpha=0,10$  için 1,64).

$d$ : Tahmin edilecek olan ana kütle oranı ile aynı ana kütlede alınan örneklem oranı arasındaki sapma miktarı ( $p'-p$  ),

Bu durumda örneklem sayısı,

$$n = \frac{0,50 \cdot 0,50 \cdot 1,64^2}{0,05^2} = \frac{0,6724}{0,0025} = 268,96$$

Yapılan çalışmada ulaşılan sayı 300 olmuştur. Örneklem büyüklüğü araştırma evreni için yeterli olmaktadır. Bağımsız denetim işletmelerinde çalışan bağımsız denetçilerdir.

Anket formu, 2017 Haziran-Ağustos döneminde 300 bağımsız denetçiye doldurulmuştur. Örneklem büyüklüğü araştırma evreni için yeterli olmaktadır.

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

Örnekleme ait ham verilerin çözümlenmesi betimsel istatistik yöntem ve teknikleri kullanılarak yapılmıştır. Çözümlenen verilerin tablolar halinde ifade edilmesinde demografik yapı ve araştırma amacına yönelik hazırlanmış ifadelere ait cevapların frekans (f) ve yüzde (%) değerleri dikkate alınmıştır.

Muhasebe hilelerinin saptanmasında kullanılan/uygulanan araçların önem derecelerine yönelik olarak elde bulgular, deneklerin cinsiyet, meslek unvanı ve eğitim seviyeleri açısından anlamlılık analizlerine tabi tutulmuştur. Deneklerin görüşlerinde, belirtilen değişkenlere göre anlamlı fark olup olmadığı ki-kare testine göre araştırılmıştır.

### 7.3. Bulgular

Araştırmanın bu aşamasında, bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilere anket formunun uygulanmasıyla elde edilen veriler, belirtilen istatistiksel tekniklerle analiz edilmiş ve analiz sonuçları tablolar halinde sunularak yorumlanmaya çalışılmıştır.

#### 7.3.1. Denekleri tanımlayıcı istatistikler

Deneklerin demografik sorulara ait cevaplarının istatistik sonuçları Tablo 1’de yer almaktadır.

**Tablo 1: Deneklerin Demografik Özellikleri**

Cinsiyet	(f)	(%)	Unvan	(f)	(%)
Kadın	117	39,0	SMMM	147	49,0

Erkek	183	61,0	YMM	153	51,0
<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100</b>	<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100</b>
<b>Yaş</b>	<b>(f)</b>	<b>(%)</b>	<b>Deneyim</b>	<b>(f)</b>	<b>(%)</b>
24 ve aşağısı	16	5,3	1- 5 yıl	29	9,7
25 - 34 arası	147	49,0	6 – 9 yıl	118	39,3
35 – 44 arası	100	33,3	10 – 15 yıl	87	29,0
45 - ve üstü	37	12,4	16 – 19 yıl	38	12,7
<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100</b>	20 yıl ve üzeri	28	9,3
			<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100</b>
<b>Eğitim Düzeyi</b>	<b>(f)</b>	<b>(%)</b>	<b>Şirket Merkezi</b>	<b>(f)</b>	<b>(%)</b>
Lisans	242	80,7	Adana	4	1,3
Yüksek Lisans	45	15,0	Ankara	75	25,0
Doktora	13	4,3	Antalya	12	4,0
<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100</b>	Bursa	8	2,7
<b>Firma Türü</b>	<b>(f)</b>	<b>(%)</b>	Kayseri	17	5,7
Bölgesel- Yerel	27	9,0	İstanbul	164	54,6
Ulusal	173	57,3	İzmir	20	6,7
Uluslararası	100	33,3	<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100</b>
<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100</b>			

Tablo 1’de görüldüğü gibi, ankete katılan bağımsız denetçilerin,

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

### 7.3.2. Araştırma amaçlarına yönelik bulguların analiz ve yorumu

Araştırmada, bir ana iki alt olmak üzere üç amaç yer almaktadır. Öncelikle alt amaçlar ardından ana amaç açısından elde edilen bulgular analiz edilip yorumlanacaktır.

#### **Denetim ücretinin bağımsızlık soruna yol açıp açmadığına ve denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi için ücret konusunda nasıl bir yol izlenmesi gerektiğine ait bulgular**

Denetçinin, denetim hizmeti karşılığında hak ettiği ücreti, denetimini yaptığı işletmeden alıyor olmasının denetçi bağımsızlığına ve tarafsızlığına gölge

düşürebileceğine yönelik eleştiriler ve çekinceler dile getirilmektedir. Çoğu mesleklerde bu yönde bir hizmet-ücret ilişkisi vardır; ancak bir güven unsuru olarak görülen denetçinin sağladığı bilgilere inanarak ve güvenerek işletme hakkında çeşitli ekonomik kararlar verecek kişi ve kurumların sayısı diğer meslek türlerine göre oldukça fazladır. Nitekim muhasebenin temel kavramlarından birincisi ve en önemlisi “Sosyal Sorumluluk Kavramı”dır. Yine Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’ndan Genel Standartlar’ın ikincisi “Bağımsızlık” standardıdır. Kısacası, denetimle ilgili her düzenlemede bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük kavramlarına özel vurgular yapılmaktadır (Demir, 2004:189).

Denetçi bağımsızlığını artırmaya yönelik etik standartlar belirlenmiş ve uygulamaya konulmuş olsa da denetim ücretinin işletme tarafından doğrudan denetçiye ödeniyor olması bağımsızlığın zedelendiğine dönük kuşkuları artırmaktadır.

İşte, denetim ücretinin bağımsızlık soruna yol açıp açmadığını ve denetçinin bağımsızlığını güçlendirmek için ücret konusunda nasıl bir yol izlenmesi gerektiğinin ölçülmesi için deneklere iki soru yöneltilmiştir. Elde edilen bulgular aşağıda yer almaktadır.

“Meslektaşlar arasında, denetim ücretinin denetim yapılan işletmeden alınmasının denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilediğini düşünenler vardır” ifadesine ait deneklerin görüşlerinin düzeyi Tablo 2’de verilmiştir.

**Tablo 2: “Meslektaşlar Arasında, Denetim Ücretinin Denetim Yapılan İşletmeden Alınmasının Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkilediğini Düşünenler Vardır” İfadesine Ait Görüşlerin İstatistikî Sonuçları**

Seçenekler	Frekans (f)	Yüzde (%)
------------	-------------	-----------

Evet	67	22,3
Kısmen Evet	65	21,7
Hayır	168	56,0
<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100</b>

Tablo 2 incelendiğinde, deneklerin %56'sı meslektaşlarının denetim ücretinin doğrudan müşteriden almasının bağımsızlıklarını etkilemediğini düşünmektedirler. Ancak en az her 5 denetçiden 1'i bu uygulamanın bağımsızlık sorunu doğurduğunu ifade etmişlerdir ki bu bulgu bağımsızlık zedelenmesi açısından önemli bir bulgudur. Yine en az her 5 denetçiden 1'i bu uygulamanın sorun olduğuna kısmen inanmaktadırlar.

Elde edilen bu sonuçlardan hareketle, ücretin bu şekilde elde edilmesinin bağımsızlık sorununa yol açtığı söylenebilir. Zira kısmen evet seçeneği diğer iki seçeneğe dağıtıldığında evet seçeneğinin yaklaşık % 27,8 olduğu bulunacaktır. Bu düzeydeki oran değerinin ücretin elde edilmesinin sorun olduğuna işaret ettiğini söylemek zor olmayacaktır. 2004 yılında yapılan bir başka çalışmada da bu sonuca benzer bir bulgu elde edilmiştir (Demir, 2004:220).

Bir önceki soruya “evet” veya “kısmen evet” cevabı veren deneklerden (132 kişi) denetim ücretinin ödenmesine yönelik olarak belirtilen önerilerden hangisinin denetçinin bağımsızlığı sorununu giderebileceğini değerlendirmeleri istenmiştir. Bu duruma ait sonuç Tablo 3'te yer almaktadır.

### **Tablo 3: Denetçinin Bağımsızlığını Güçlendirmek İçin Denetim Ücretinin Ödenmesine İlişkin İfadelere Ait Görüşlerin İstatistikî Sonuçları**

S. No	Denetim Ücretinin Ödenme Biçimine İlişkin Öneriler	Frekans (f)	Yüzde (%)
1	Müşteri işletmelerden yapılacak kesintilerle oluşturulan bir havuz hesabından	62	46,97
2	Ticaret ve Sanayi odalarınca üyelerinden yapılacak kesintilerle oluşturulacak ortak bir fondan	10	7,58
3	Doğrudan doğruya genel ve katma bütçelerden	23	17,42
4	Tüm finansal tablo kullanıcıları tarafından (hissedarlar, alacaklılar, yatırım uzmanları, kurumsal yatırımcılar, bankalar ve devlet) oluşturulacak ortak bir hesaptan	37	28,03
<b>Toplam</b>		<b>132</b>	<b>100</b>

Tablo 3'te, denetim ücretinin ödenmesi açısından bağımsızlığı güçlendirecek en iyi önerinin %46,97 oranıyla "Müşteri işletmelerden yapılacak kesintilerle oluşturulan bir havuz hesabından" ifadesi olduğu anlaşılmaktadır. Bu seçeneği %28,03 oranıyla "Tüm finansal tablo kullanıcıları tarafından (hissedarlar, alacaklılar, yatırım uzmanları, kurumsal yatırımcılar, bankalar ve devlet) oluşturulacak ortak bir hesaptan" ifadesi takip etmiştir. Ayrıca diğer iki ifadeden biri olan "Doğrudan doğruya genel ve katma bütçelerden" ifadesi %17,42 ile ve "Ticaret ve Sanayi odalarınca üyelerinden yapılacak kesintilerle oluşturulacak ortak bir fondan" ifadesi ise %7,58 oranı ile temsil edilmiştir. Deneklerin yaklaşık yarısı (%46,97) hizmet sunulan işletmenin ücret ödenmesi konusunda daha fazla sorumlu olması gerektiğine işaret etmişlerdir. Yapılan başka bir çalışmada (Kandemir, 2010: 231) bağımsız denetçilerin, denetim ücretinin ödenmesi açısından bağımsızlığı güçlendirecek en iyi önerinin yine "Müşteri işletmelerden yapılacak kesintilerle oluşturulan bir havuz hesabından" ifadesini tercih ettikleri görülmektedir. Farklı yıllarda yapılmış olmasına rağmen ücretlerin ödenmesi



noktasında bağımsız denetçilerin müşterilerle doğrudan bağlantıya girmek istemedikleri ve bunun dışındaki ödeme biçimlerinin bağımsızlıklarını daha da güçlendireceğini inanmaktadırlar.

### **Bağımsız denetçilerin bakış açılarıyla muhasebe hilelerinin saptanmasında kullanılan/uygulanan araçların önem derecelerine ait bulgular**

Finansal tablolarda yer alan hilelerin ortaya çıkarılması öncelikli olarak denetçinin yetenek, bilgi, tecrübe ve dikkatine bağlı olarak gerçekleşecektir. Hileli finansal işlemin saptanmasında/önlenmesinde çeşitli araçlar ve uygulamalar vardır. Bunlar hakkındaki özet türünden bilgiler, çalışmanın teorik kısmında yer almaktadır. Bu araç veya uygulamalardan bazıları şunlardır:

- Anonim İhbar Hatları
- Bağımsız Denetim
- İç Denetim
- İç Kontrol Ortamı ve Sistemleri
- Rastlantılar
- Risk Yönetim Sistemleri

Deneklerden hemen üstte yer alan ve finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında uygulanan/kullanılan araçları önem dercesine göre 1 den 3'e kadar sıralamaları istenmiştir. Deneklerden elde edilen veriler ışığında ortaya çıkan sıralama Tablo 4'te gösterilmektedir.

### **Tablo 4: Finansal Raporlama Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Araçların Önem Dereceleri**

Önem Derecesi	Uygulanan/Kullanılan Araçlar
Birinci Derecede Önemli Araç	Bağımsız Denetim
İkinci Derecede Önemli Araç	İç Denetim
Üçüncü Derecede Önemli Araç	İç Kontrol Ortamı ve Sistemleri

Tablo 4 incelendiğinde, bağımsız denetçilere göre finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan/uygulanan birinci derecede önemli araç *bağımsız denetim*; ikinci derecede önemli araç *iç denetim* ve üçüncü derecede önemli araç ise *iç kontrol ortamı ve sistemleri* olarak tespit edilmiştir. Bu konuyla ilgili yapılan bir başka çalışmada ise (Kandemir, 2010: 234-235) bağımsız denetçilere göre finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan/uygulanan birinci derecede önemli olan araç yine *bağımsız denetim* olurken ikinci derecede önemli araç *iç kontrol*, üçüncü derecede önemli araç ise *iç denetim* olduğu tespit edilmiştir. Yine bir başka çalışmada (Yıldız ve Baskan, 2014: 11) finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan/uygulanan birinci derecede önemli araç *iç denetim*; ikinci derecede önemli araç *iç kontrol* ve üçüncü derecede önemli araç ise *bağımsız denetim* olarak tespit edilmiştir. Her ne kadar sıralamalar farklılık gösterse de derecelendirmede genellikle ilk sırayı finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan/uygulanan araçlardan bağımsız denetim almıştır. Bu bulgulardan hareketle, işletmelerin finansal işlemlerinin bağımsız denetim yoluyla denetlenmesinin hile riskini azaltacağı söylenebilir. Sıralamanın bu şekilde oluşmasında bağımsız denetimin gerçekten önemli olduğu gerçeğinin yanında çalışmaya dâhil olan deneklerin hepsinin bağımsız denetim şirketlerinin personeli olarak görevlerini icra etmelerinin de payı olabilir.

Deneklere, hile risk değerlendirmesi yaparlarken, risk değerlendirilmesi yöntemlerinden hangisini daha çok kullandıkları sorulmuştur. Deneklerin bu soruya verdikleri cevapların istatistiki sonuçları Tablo 5'te yer almaktadır.

**Tablo 5: Hile Risk Değerlendirmesi Yapılırken Kullanılan Yöntemlere Ait Görüşlerin İstatistiki Sonuçları**

Hile Risk Değerlendirme Yöntemleri	Frekans (f)	Yüzde (%)
Kontrol Çizelgeleri	263	87,7
Özel Hile İncelemeleri	37	12,3
Güvenlik Kuvvetlerinin Bildirimi	0	0
<b>Toplam</b>	<b>300</b>	<b>100</b>

Tablo 5 incelendiğinde, örnekleme yer alan bağımsız denetçilerin %87,7'si hile risk değerlendirmesi yöntemlerinden "Kontrol Çizelgelerini" tercih ederken, %12,3'ü ise "Özel Hile İncelemelerini" tercih etmişlerdir. İfadeler içinde yer alan "Güvenlik Kuvvetleri Bildirimi" yöntemi hiçbir bağımsız denetçi tarafından tercih edilmemiştir. Yapılan bir başka çalışmada (Kandemir, 2010:243) bağımsız denetçilerin hile risk değerlendirmesi yaparken en çok kullandıkları tekniğin yine geleneksel yöntem olan kontrol çizelgeleri olduğu saptanmıştır.

Denetim faaliyeti yerine getirilirken geleneksel, çağdaş ya da karma teknikler kullanmak, bağımsız denetçinin sorumluluk tanımından çok sahip olduğu maddi ve beşeri kaynakların düzeyi ile ilgili bir tercih olabilir. Burada yasalar, tebliğler ya da standartlarda tanımlanan bir sorumluluğun yerine getirilmesinde kullanılacak yöntemlerin denetim firması tarafından kendi kısıtları çerçevesinde seçilmesi söz konusudur.

### 7.5. Anlamlılık analizleri

Çalışmanın bu aşamasında, finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan/uygulanan ve ilk üç sırada yer alan araçlar, deneklere ait bazı değişkenler (cinsiyet, meslek unvanı ve eğitim seviyeleri) açısından değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmede öncelikle çapraz tablolardan (crosstabs) yararlanılmış; deneklerin görüşlerinde belirtilen değişkenlere göre anlamlı fark olup olmadığı ise Ki-Kare<sup>5</sup> ile belirlenmeye çalışılmıştır.

**Tablo 6: Finansal Raporlama Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Araçların Önem Derecelerinin Deneklerin Cinsiyetlerine Göre Çapraz Tablo Sonuçları**

Araçlar Değişken		Bağımsız Denetim		İç Denetim		İç Kontrol Ortamı ve Sistemleri	
		Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Kadın	1	20	86,9	10	23,8	6	18,8
	2	2	8,7	19	45,3	7	22,8
	3	1	4,4	13	30,9	19	59,4
	Top.	23	100	42	100	32	100
Erkek	1	26	50,0	15	17,7	22	33,4
	2	8	15,4	40	47,1	21	31,8
	3	18	34,6	30	35,2	23	34,8

<sup>5</sup>Ki-Kare testi, iki veya daha fazla grup arasında gözlenen ve beklenen frekansların anlamlı olup olmadığını veya aralarında bir bağ (ilişki) olup olmadığını niteliksel olarak belirtilen verilerin analizinde kullanılır.

	Top.	52	100	85	100	66	100
--	------	----	-----	----	-----	----	-----

Tablo 6'da, finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan/uygulanan araçlardan;

✓ Birinci sırada yer alan bağımsız denetim için, kadın deneklerin %86,9'u 1. derecede, %8,7'si 2. derecede ve %4,4'ü 3. derecede önemli araç olduğu yönünde katılım gösterdikleri görülmektedir. Bağımsız denetime erkek deneklerin, %50'si 1. derecede, %15,4'ü 2. derecede ve %34,6'sı 3. derecede önemli olduğu yönünde katılım göstermişlerdir. Bulgulara göre, finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan bağımsız denetimi, kadın denetim elamanları erkek denetim elamanlarına göre daha önemli bir araç/uygulama olarak görmektedirler.

✓ İkinci sırada yer alan iç denetim için kadın deneklerin, %23,8'i 1. derece, %45,3'ü 2. derece ve %30,9'u 3. derecede önemli olduğu yönünde katılım göstermişlerdir. Erkek denekler ise aynı araç için %17,7'si 1. derecede, %47,1'i 2. derecede ve %35,2'si 3. derecede önemli olduğu yönünde katılım göstermişlerdir. Finansal raporlama hilelerinin tespitinde kullanılan araçlardan iç denetimin erkek denetim elemanlarınca kadın denetim elemanlarına göre daha fazla önem verilen bir araç olduğu Tablo 6'da görülmektedir.

✓ Üçüncü sırada yer alan iç kontrol ortamı ve sistemleri için kadın deneklerin, %18,8'i 1. derece, %22,8'i 2. derece ve %59,4'ü 3. derecede önemli olduğu; erkeklerin ise %33,4'ü 1. derecede, %31,8'i 2. derecede ve %34,8'i 3. derecede önemli olduğu yönünde katılım göstermişlerdir.

Deneklerin cinsiyeti açısından finansal tablo hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan araçlara bakışlarında anlamlı bir farklılık olup

olmadığını saptamak için Ki-Kare yöntemine başvurulmuş; sonuçlar Tablo 7’de sunulmuştur.

**Tablo 7: Finansal Raporlama Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Araçların Önem Derecelerinin Deneklerin Cinsiyetlerine Göre Anlamlılık Analizi Sonuçları**

Araçlar Değişken	Bağımsız Denetim			İç Denetim			İç Kontrol Ortamı ve Sistemleri		
	Değer	df	Sig	Değer	df	Sig	Değer	df	Sig
Pearson Ki Kare	11,73	3	0,008	3,92	3	0,270	7,43	3	0,059
Olabilirlik Olasılığı	14,62	3	0,002	3,98	3	0,263	7,88	3	0,049
Doğrusal Yönlü İlişki	8,92	1	0,003	3,8	1	0,051	0,27	1	0,603
Örneklem Büyüklüğü	300			300			300		

Tablo 7’de, finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan araçlardan bağımsız denetim için anlamlılık seviyesinin (Sig=0,008) olduğu

görülmektedir. Dolayısıyla finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan araçlardan bağımsız denetime bakışlarında deneklerin cinsiyetleri açısından anlamlı bir farklılık vardır. Bağımsız denetimin kadın ve erkek denekler açısından önem derecesi farklılık arz etmektedir. Ayrıca cinsiyete göre diğer araçlar açısından her hangi bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

**Tablo 8: Finansal Raporlama Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Araçların Önem Derecelerinin Deneklerin Unvanlarına Göre Çapraz Tablo Sonuçları**

Araçlar Değişken		Bağımsız Denetim		İç Denetim		İç Kontrol Ortamı ve Sistemleri	
		Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
SMMM	1	21	58,3	8	14,3	13	34,2
	2	5	13,9	26	46,4	10	26,3
	3	10	27,8	22	39,3	15	39,5
	Top .	36	100	56	100	38	100
YMM	1	25	64,1	17	23,9	15	25,0
	2	5	12,8	33	46,5	18	30,0
	3	9	23,1	21	29,6	27	45,0
	Top .	39	100	71	100	60	100

Tablo 8'de finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan/uygulanan araçlardan;

✓ Birinci sırada yer alan bağımsız denetim için SMMM'lerin, %58,3'ü 1. derecede, %13,9'u 2. derecede ve %27,8'i 3. derecede önemli araç olduğu yönünde katılım gösterdikleri görülmektedir. Bağımsız denetime YMM'lerin %64,1'i 1. derecede, %12,8'i 2. derecede ve %23,1'ise 3. derecede önemli olduğu yönünde katılım göstermişlerdir. YMM'ler SMMM'lere göre hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin daha etkili bir yöntem olduğunu düşünmektedirler.

✓ İkinci sırada yer alan iç denetim için SMMM'lerin %14,3'ü 1. derece, %46,4'ü 2. derece ve %39,3'ü 3. derecede önemli olduğu yönünde katılım göstermişlerdir. YMM'ler ise aynı araç için %23,6'sı 1. derecede, %46,5'i 2. derecede ve %29,6'sı 3. derecede önemli olduğu yönünde katılım göstermişlerdir. Burada da YMM'ler SMMM'lere göre hilelerin ortaya çıkarılmasında iç denetimin ikinci derecede etkili bir yöntem olduğunu düşünmektedirler.

✓ Üçüncü sırada yer alan iç kontrol ortamı ve sistemleri için, SMMM'lerin %34,2'si 1. derece, %26,3'ü 2. derece ve %39,5'i 3. derecede önemli olduğu; YMM'lerin ise %25,0'i 1. derecede, %30,0'u 2. derecede ve %45,0'i 3. derecede önemli olduğu yönünde katılım göstermişlerdir. Burada ise SMMM'ler YMM'lere göre hilelerin ortaya çıkarılmasında iç kontrol ortamı ve sistemleri yöntemini üçüncü derecede etkili bir yöntem olarak görmektedirler.

Deneklerin meslek unvanı açısından finansal tablo hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan araçlara bakışlarında anlamlı bir farklılık olup olmadığını saptamak için Ki-Kare yöntemine başvurulmuştur. Duruma ait istatistiki sonuçlar Tablo 9'dadır.



**Tablo 9: Finansal Raporlama Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Araçların Önem Derecelerinin Deneklerin Unvanlarına Göre Anlamlılık Analizi Sonuçları**

	Bağımsız Denetim			İç Denetim			İç Kontrol Ortamı ve Sistemleri		
	Değer	df	Sig	Değer	df	Sig	Değer	df	Sig
Pearson Ki Kare	0,321	3	0,956	4,44	3	0,217	7,01	3	0,072
<b>Olabilirlik Olasılığı</b>	0,321	3	0,956	4,52	3	0,211	7,09	3	0,069
Doğrusal Yönlü İlişki	0,010	1	0,919	0,53	1	0,468	6,67	1	0,010
Örneklem Büyüklüğü	300			300			300		

Tablo 9’da, meslek unvanına göre finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan araçlar arasında anlamlı fark olmadığı tespit edilmiştir. Denetçilerin meslek unvanlarına göre bakıldığında hileli finansal raporlamayı tespit etmede kullanılan/uygulanan araçların önemlilik seviyelerinin her iki unvan için de benzer olduğu söylenebilir.

**Tablo 10: Finansal Raporlama Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Araçların Önem Derecelerinin Deneklerin Eğitim Seviyelerine<sup>6</sup> Göre Çapraz Tablo Sonuçları**

Değişken \ Araçlar		Bağımsız Denetim		İç Denetim		İç Kontrol Ortamı ve Sistemleri	
		Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Lisans	1	34	63,0	16	16,8	20	28,2
	2	6	11,1	45	47,4	21	29,6
	3	14	25,9	34	35,8	30	42,2
	<b>Top.</b>	<b>54</b>	<b>100</b>	<b>95</b>	<b>100</b>	<b>71</b>	<b>100</b>
Lisansüstü	1	12	57,1	9	28,1	8	29,6
	2	4	19,1	14	43,8	7	25,9
	3	5	23,8	9	28,1	12	44,5
	<b>Top.</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>32</b>	<b>100</b>	<b>27</b>	<b>100</b>

Tablo 10'da finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan/uygulanan araçlardan;

<sup>6</sup>Anket formunda, eğitim seviyeleri lisans, yüksek lisans ve doktora olmak üzere üç düzeye ayrılmıştır. Fakat ulaşılan denekler içinde yüksek lisans ve doktora mezunlarının sayıları azdır. Yapılan Ki-Kare analizinde, beklenen değerin %20'den fazlası 5'ten daha düşük çıkmaktadır. Bu sorunu aşmak için eğitim seviyesi, lisans ve lisansüstü olmak üzere ikili olarak sınıflandırılmıştır.

✓ Birinci sırada yer alan bağımsız denetim için lisans mezunu deneklerin, %63,3'ü 1. derecede, %11,1'i 2. derecede ve %25,9'u 3. derecede önemli araç olduğu yönünde katılım gösterdikleri görülmektedir. Bağımsız denetime lisansüstü eğitim seviyesine sahip deneklerin %57,1'si 1. derecede, %19,1'i 2. derecede ve %23,8'ise 3. derecede önemli olduğu yönünde katılım göstermişlerdir.

✓ İkinci sırada yer alan iç denetim için lisans mezunu deneklerin %16,8'i 1. derecede, %47,4'ü 2. derecede ve %35,8'i 3. derecede önemli olduğu yönünde katılım göstermişlerdir. Lisansüstü eğitim seviyesine sahip deneklerin, aynı araç için %28,1'i 1. derecede, %43,8'i 2. derecede ve %28,1'i ise 3. derecede önemli olduğu yönünde katılım göstermişlerdir.

✓ Üçüncü sırada yer alan iç kontrol ortamı ve sistemleri için, lisans mezunu deneklerin %28,2'si 1. derecede, %29,6'sı 2. derecede ve %42,2'si 3. derecede önemli olduğu; lisansüstü eğitim seviyesine sahip deneklerin ise %29,6'sı 1. derecede, %25,9'u 2. derecede ve %44,5'i ise 3. derecede önemli olduğu yönünde katılım göstermişlerdir.

Deneklerin eğitim seviyeleri açısından finansal tablo hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan/uygulanan araçlara bakışlarında anlamlı bir farklılık olup olmadığını saptamak için Ki-Kare yöntemine başvurulmuştur. Duruma ait istatistiki sonuçlar Tablo 11'de gösterilmiştir.

**Tablo 11: Finansal Raporlama Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Araçların Önem Derecelerinin Deneklerin Eğitim Seviyelerine Göre Anlamlılık Analizi Sonuçları**

	Bağımsız Denetim	İç Denetim	İç Kontrol Ortamı ve Sistemleri

	Değer	df	Sig	Değer	df	Sig	Değer	df	Sig
Pearson Ki Kare	5,89	3	0,117	7,31	3	0,063	6,47	3	0,091
Olabilirlik Olasılığı	5,31	3	0,150	6,73	3	0,081	6,18	3	0,103
Doğrusal Yönlü İlişki	3,90	1	0,048	2,07	1	0,150	5,22	1	0,022
Örneklem Büyüklüğü	300			300			300		

Tablo 11 incelendiğinde, deneklerin eğitim seviyelerine göre finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan/uygulanan araçlar açısından anlamlı fark olmadığı tespit edilmiştir. Yani bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinde finansal raporlama hilelerini tespit ederken kullanmış oldukları araçların önem dereceleri eğitim seviyelerine göre değişmemektedir.

## 8. Sonuç

Büyük şirket skandalları (Enron, WorldCom, Tyco gibi) sadece hilelerin yapıldığı işletmeleri değil aynı zamanda toplumun genelini olumsuz olarak etkilemektedir. Bu durum ise denetimin önemini bir kez daha ortaya çıkarmaktadır.

Bu çalışmada, öncelikli amaç denetçilerin, hileli finansal işlemi tespit etmede en önemli ve etkili gördükleri üç aracı/uygulamaları belirlemektir. Ayrıca hizmetin karşılığı olan ücretin doğrudan işletmeden alınmasının bağımsızlık sorununu doğurup doğurmayacağı ve bu yöndeki sorunun çözümü için nelerin yapılmasının uygun olacağı saptanmak istenmiştir. Son olarak deneklerin çeşitli

bağımsız değişkenleri açısından söz konusu üç araca/uygulamaya bakışlarında anlamlı farklılık olup olmadığı analiz edilmiştir.

Bu konulara yönelik olarak öne çıkan bulgulara ait kısa bilgiler aşağıdadır.

Deneklerinin %56'sı meslektaşlarının denetim ücretinin müşterisinden almasının bağımsızlıklarını etkilemediğini düşünmektedir.

Denetim ücretinin ödenmesi açısından bağımsızlığı güçlendirecek en iyi önerinin %46,97 oranıyla “Müşteri işletmelerden yapılacak kesintilerle oluşturulan bir havuz hesabından” ifadesidir.

Bağımsız denetçilere göre finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında birinci derecede önemli araç bağımsız denetim, ikinci derecede önemli araç iç denetim, üçüncü derecede önemli araç iç kontrol ve sistemleri olarak tespit edilmiştir.

Deneklerin %87,7'si hile risk değerlendirmesi yöntemlerinden “Kontrol Çizelgelerini” tercih etmişlerdir.

Finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan ve ilk üç sırada yer alan araçların deneklere ait bazı değişkenler (cinsiyet, meslek unvanı ve eğitim seviyeleri) açısından değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme sonucunda deneklerin;

Cinsiyete göre finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan araçlardan bağımsız denetim için anlamlı farklılık bulunmuştur. Bağımsız denetimi, kadın deneklerin daha çok tercih ettiği tespit edilmiştir.

Meslek unvanına göre finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan araçların önem derecelerinde anlamlı fark olmadığı tespit edilmiştir.

Eğitim seviyesine göre finansal raporlama hilelerinin tespitinde kullanılan araçların önem derecelerinde anlamlı farklılığın olmadığı görülmektedir.

### KAYNAKÇA

Albrecht, W.S., Albrecht, C.C. & Albrecht, C. O. (2006). *Fraud examination*, Second Edition, Thomson South Western Corporation.

Bayraklı, H., Erkan, M. ve Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve vergi denetiminde muhasebe hata ve hileleri*, Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin kara deliği hile: çalışan hileleri*, İstanbul: Alfa Yayınları.

Coenen, T. (2008). *Essentials of corporate Fraud*. USA: John Willey&Sons, Ins.

Çelik, A. (2007). *Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Demir, M. (2004). *Yeminli Malî Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Meslekî Sorunları ve Çözüm Önerileri*, Yayınlanmamış doktora tezi. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.

Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). "Muhasebe Manipülasyonu-Yöntemler ve Teknikler." *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO Yayınları, 17(84): 285-302

Hacı Hasanoğlu, T. ve Karaca, N. (2015). "Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesin 'de Yapılan Bir Araştırma." *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1): 117-130.

- Kandemir, C. (2010). Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu. Yayınlanmamış doktora tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Kartal, F. (2013). "Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları." *Maliye ve Finans Yazıları*, 27(99):8-36
- Kızılboğa, R. ve Özşahin, F. (2013). "Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı." *Niğde Üniversitesi Dergisi*, 6(2): 220-236.
- Özeroğlu, A. İ. (2014). "Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri" *Akademik Sosyal Araştırma Dergisi*, 2 (2):180-196.
- Singleton, T. W.A., Singleton, G.J. B.& Robert J.L. (2006). "Fraud Auditing and Forensic Accounting." 3rd Edition, John Wiley&Sons., New York, USA, page: 244.
- SPK, Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği (Seri: X, No: 22).
- Tarhan M. ve Banu, Y. T.S.(2013). "Yatırım Hileleri." *Öneri Dergisi*, 10(39): 31-39.
- 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. İzmir.

Ulusoy, S. (2007). Finansal Tablo Hilelerinin Değerlendirilmesi ve Bu Kapsamda Hasılatın Kaydedilmesinde Özellikli Durumlar. Yayınlanmamış Yüksek lisans tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Wells, J. T. (2008). *Principles of fraud examination*, John Wiley&Sons, Inc, New York, USA.

Yaman, A. (2008). "Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri." *Mali Hukuk Dergisi*, 138(1): 28-34

Yıldız, E. ve Başkan, T. D. (2014). "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma." *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 62(1): 1-18

TDK, Türkçe Sözlük (1983). Geliştirilmiş 7. Baskı, Ankara Türk Dil Kurumu yayınları.

TTK, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (Kabul Tarihi: 13.01.2011).

Vergi Usul Kanunu <http://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=3196>

Association Of Certified Fraud Examiners-ACFE, 2016 Report To The Nation  
Occupational Fraud&Abuse

Borçlar Kanunu (Kabul Tarihi: 04.10.1926)

<http://www.andbelgelendirme.com/iso-31000>

<http://www.turkmmo> 21.02.2017



## EXTENDED ABSTRACT

### Introduction

This study was conducted on independent auditing companies operating in Turkey. With the support of independent auditors, tried to determine the importance ratings of the instruments used or applied in the detection of accounting frauds. It is also a sub-objective of the study to determine whether the auditor's fees are causing problems with independence and how to monitor the fee to strengthen the auditor independence. The questionnaire method was applied to determine the thoughts of the subjects and SPSS 22 statistical package program was used to analyze the data.

### Method

In order to reach the objectives of the research, survey method was applied as data collection tool. While preparing the questionnaire, the related literature was searched and the previous studies (Kandemir, 2010: 272-274) were used. it was also interviewed with independent auditors for preliminary research. As a result of these stage, questionnaire form was prepared.

The study population, by the end of 2016, Turkey has been running an independent auditor and independent audit businesses in general. The questionnaire was marked by 300 independent auditors during the period June-August 2017. The size of the sample is sufficient for the research universe.

SPSS 22 for Windows (Social Package Statistical Science) statistical package program was used in the analysis of the questionnaire data. The analysis of the raw data of the sampling was done by using descriptive statistical methods and techniques. In order to express the analysed data the frequencies (f) and

percent (%) of responses prepared properly for demographical structure and research method are used.

Findings related to the significance of the instruments used in the detection of accounting frauds were subjected to significance analyzes in terms of gender, occupation title and educational level of the subjects. In the opinions of the subjects, whether there was any significant difference according to the determined variables was investigated according to the chi-square test.

### **Findings (Results)**

In this study, the primary objective is to specify the three instruments / practices that the auditors consider to be most important and effective, in determining the fraudulent financial transaction. It is also desirable to determine whether the payment of the service charge directly from the operation would lead to the question of independence. It is desirable to determine what is appropriate for the solution of this problem. Finally, in terms of the various independent variables of the subjects, it was analyzed whether there was a significant difference in the way of looking at the three medications / applications.

Below are brief facts on the findings. 56% of the subjects think that the payment of the audit fee from the client firms does not affect the independence of independent auditors.

In terms of payment of the audit fee, the best suggestion to strengthen independence is the statement "a pool account that is made of wage cuts from customer enterprises" with a rate of 46.97%.

According to independent auditors, it is important vehicle independent auditing in the first place in the discovery of financial reporting frauds. In the second

place, important vehicle is internal audit. In the third place, important vehicle is determined as internal control and systems. 87.7% of the subjects chose "Control Charts" as a method of fraud risk assessment.

The instruments used in the determination of financial reporting frauds and ranked in the top three ranks were evaluated in terms of some variables of the respondent. As a result of this evaluation,

Significant differences were found for independent auditing of instruments used in the discovery of financial reporting frauds in terms of gender. It is confirmed that female subjects prefer most independent auditing.

### **Conculusion and Discussion**

The purpose of this study is primarily to determine which tools / practices are important for the discovery of financial reporting scams by independent inspectors. It is also desirable to determine whether it is appropriate for the supervisory service to obtain the wage charged directly from the operation, leading to the problem of independence, and for what is to be done to strengthen the auditor independence. In order to realize these objectives, a survey was conducted in the period of June-August 2017 over 300 of independent auditors working in independent audit companies. . The data obtained was analyzed by SPSS 22 package program.

SPSS 22 for Windows (Social Package Statistical Science) statistical package program was used in the analysis of the questionnaire data. The analysis of the raw data of the sampling was done by using descriptive statistical methods and techniques. The raw data of the sample were analyzed using descriptive statistical methods and techniques. In illustrating the analyzed data in form of

tables, the frequency (f) and percentage (%) values of the statements prepared for the research and the demographic structure were considered.

The results obtained regarding the importance levels of the instruments used/applied for detecting the accounting frauds were subjected to statistical importance analyses in terms of the subjects' sex, professional title, and educational statuses. The Chi-Square test was used in determining if there is a statistically significant difference between the subjects' opinions in terms of the specified variables.

As a result of analysis, it has been determined that the three most important tools / practices for the discovery of financial reporting frauds according to independent auditors are independent auditing, internal audit and internal control systems and systems, respectively.

56% of the respondents think that their colleagues do not affect the independence of receiving the audit fee directly from the client. From the proposals that would strengthen the independence in terms of the way the audit fee was paid, the finding was that the proposal from "a pool account that is made from customer enterprises" was the best proposal with 46.97%. Independent auditors do not want to be in direct contact with customers, and believe that other forms of payment will further strengthen their independence. It was determined that 87.7% of the independent auditors preferred "Control Charts" for fraud risk assessment.

A significant difference in the gender of the subjects was found at the point of view of the tools used in the discovery of financial reporting tricks, but no significant difference was found in terms of education levels and profession titles.