

**MUHASEBE HİLELERİ YOLUYLA
YAPILAN YOLSUZLUKLARDA
BAĞIMSIZ DENETİMİN
SORUMLULUĞUNUN
ARAŞTIRILMASI: KUZEYDOĞU
ANADOLU BÖLGESİ UYGULAMASI**



Kafkas Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi Dergisi
KAÜİBFD,
Cilt. 7, Sayı. 14, 2016
ISSN: 1309 – 4289
E – ISSN: 2149-9136

Makale Gönderim Tarihi: 29.09.2016 *Yayına Kabul Tarihi: 27.10.2016*

Mehmet Emin
KARABAYIR
Yrd. Doç. Dr.
Kafkas Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi
karabayir@hotmail.com

Sevgi CENGİZ
Doktora Öğrencisi
Kafkas Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi
sevgicengiz36@outlook.com

ÖZ Bu çalışmada amaç, bağımsız denetçilerin hata ve hile eylemlerine karşı sorumluluklarıyla ilgili kendi görüşlerini ortaya koyarak hata ve hile kavramlarını incelemektir. Muhasebede hata ve hile eylemlerinin gerçekleşmesi durumunda ilgili taraflar (bireyler, toplum, devlet ve işletmeler) olumsuz etkilenmektedirler. Dolayısıyla hata ve hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi ciddi bir sorumluluktur ve uzmanlık gerektirmektedir. Bu kapsamda, Kuzeydoğu Anadolu illerinde (Ağrı, Ardahan, Erzurum, Iğdır ve Kars) faaliyet gösteren 84 bağımsız denetçiye, muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluğunu belirleyebilmek amacıyla anket uygulaması yapılmış ve sonuçlar analiz edilmiştir. Ayrıca araştırmada, faktör ve farklılık analizleri uygulanarak değişkenler ile faktörler arasındaki ilişki değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe hata ve hileleri, bağımsız denetim, bağımsız denetçinin sorumluluğu

JEL Kodu: M16, S18

Türü: Araştırma

DOI:10.9775/kauibfd.2016.028

Atıfta bulunmak için: KARABAYIR, M. E. ve CENGİZ, S. (2016) “Muhasebe Hileleri Yoluyla Yapılan Yolsuzluklarda Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Araştırılması: Kuzeydoğu Anadolu Bölgesi Uygulaması” *KAÜİBFD* 7(14), 597-625.

**INVESTIGATION OF INDEPENDENT
AUDIT'S RESPONSIBILITY IN
CORRUPTION THROUGH
ACCOUNTING FRAUD:
APPLICATION IN NORTHEAST
ANATOLIA**



Kafkas University
Journal of Economics and
Administrative Sciences Faculty
KAUJEASF
Vol. 7, No. 14, 2016
ISSN: 1309 – 4289
E – ISSN: 2149-9136

Article Submission Date: 29.09.2016

Accepted Date: 27.10.2016

Mehmet Emin
KARABAYIR
Assistant Professor
Kafkas University
Faculty of Economics and
Administrative Sciences
karabayir@hotmail.com

Sevgi CENGİZ
PhD Candidate
Kafkas University
Faculty of Economics and
Administrative Sciences
sevgicengiz36@outlook.com

ABSTRACT | The purpose of this study is to analyze accounting error and accounting fraud through investigating the views of independent auditors about their responsibility in preventing error and fraud. Realization of error and fraud in accounting harms all stakeholders (i.e. individuals, society, state and companies). Hence, identifying and avoiding error and fraud requires expertise in the field. Within this context, a survey was applied on the 84 independent auditors active in business in Northeastern Anatolia (Ağrı, Ardahan, Erzurum, Iğdır and Kars), and results were analyzed and commented accordingly. In addition, factor analysis and variance analysis were applied in order to reveal the relationship between variables and factors, if any.

Keywords: *Accounting error and fraud, independent audit, independent auditor's responsibility.*

Jel Code: *M16, S18*

Type: *Research*

Cite this Paper: KARABAYIR, M. E. ve CENGİZ, S. (2016) "Investigation of Independent Audit's Responsibility in Corruption through Accounting Fraud: Application in Northeast Anatolia" *KAUJEASF* 7(14), 597-625.

1. GİRİŞ

Muhasebenin en temel işlevi, gerçekleşen olayların kaydedilmesi aşamasıdır. Bu bağlamda muhasebede gerçekleşen her işlemin doğruluğundan, tutarlılığından ve güvenilirliğinden emin olunmalıdır. Ancak günümüzde bu pek mümkün değildir; gerek işletme sayılarının ve çalışanlarının artması, gerek denetim ve yönetim sorumluluğunun eksikliği hata ve hile kavramlarının daha yaygın hale gelmesine neden olmuştur. Sürekli değişen ve gelişen günümüz koşullarında, artan işletme ve çalışan sayılarının karmaşıklığı hata ve hile eylemlerinin oluşmasını kaçınılmaz kılarken, işletmelerin faaliyetleri ile ilgili bilgilerin doğruluğunun temel sorumluluğu yöneticiler ve denetçiler arasında paylaştırılmaktadır.

Çalışmanın amacı, muhasebede yapılan hata ve hile eylemlerinde bağımsız denetçilerin kendi sorumlulukları hakkındaki düşüncelerini belirlemeye çalışmaktır.

Aynı alanda daha önce yapılan çalışmalar çoğunlukla Muhasebe Meslek Mensupları (SM, SMMM, YMM vb.) üzerinde yapılmış iken, bu çalışma doğrudan bağımsız denetçiler üzerine odaklanmıştır. Literatürde bağımsız denetçiler üzerinde yapılmış olan çok az sayıda çalışmadan farkı ise bu çalışmada bağımsız denetçilerin cezai sorumluluklarının değil temel sorumluluklarının esas alınmış olmasıdır.

2. TEORİK ÇERÇEVE

2.1. Muhasebe Kavramı

Muhasebe, tamamen veya kısmen mali nitelikte olan işlemler ile ilgili olarak; para ile ifade edilebilen, doğru ve güvenilir bilgilerin temin edilmesi, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, tasnif edilmesi, raporlar halinde sunulması, analiz edilmesi ve yorumlanması sürecidir (Yalkın, 2005: 1).

Muhasebe çeşitli faaliyetlere ilişkin işlemleri yerine getirirken, zaman zaman doğru ve tutarlı bir şekilde kaydedilememe, yanlış raporlara ya da yanıltıcı sonuçlara ulaşılma riskini taşımaktadır. Bu risklerin oluşmasına katkıda bulunan iki temel faktör ise hata ve hile unsurlarıdır. Özellikle son yıllarda artış gösteren hata ve hile sonucu oluşan yanlışlıklar, muhasebe kayıtlarına olan güveni zedelemiştir.

2.2. Hata Kavramı

Hata, Arapça kökenli bir kelimedir. Hem Arapça'da hem de Türkçe'de "bilinçsiz bir şekilde yapılan yanlış, yanılma, kusur, yanılma" vb. gibi anlamlara gelmektedir. Türk Dil Kurumu'nda ise hata kavramı: "yanlış, yanılma, yanılma veya istenmeyerek yapılan yanlış" olarak karşılık bulmaktadır (www.tdk.gov.tr).

‘TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar’a İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (2005) hatayı şöyle tanımlamaktadır (www.resmigazete.gov.tr):

“Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması esnasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS’ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir.”

Hatalar bilinçli bir şekilde yapılmamaktadır. Hesap dönemi içinde hata yapıldığı zaman bazen anında fark edilmese bile finansal tabloların oluşturulması durumunda yapılan hatalar açığa çıkmaktadır.

Muhasebe bilimi için hata ise “genel olarak kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile işletme politikalarına ve diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasit unsuru içermeyen fiil ve davranışlardır”(Kirik, 2007: 39).

Muhasebe hataları şu şekilde sınıflandırılabilir (Çelik, 2010: 4-16):

- Matematik (Hesaplama) Hataları,
- Kayıt Hataları,
- Unutma ve Tekrarlama Hataları,
- Nakil Hataları,
- Bilanço Hataları.

2.3. Hile Kavramı

Hile kavramı Türkçe sözlükte; “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun” anlamlarına gelmektedir (<http://www.tdk.gov.tr/>). İngilizcede hile kavramını karşılayan “fraud” kelimesi ise Türkçeye; “sahtekarlık, dolandırıcılık, hilekarlık ve yolsuzluk” olarak çevrilmiştir.

Okay (2011: 56) Borçlar hukukuna göre hileyi: “Kişiyi sözleşme yapmaya teşvik etmek maksadıyla, gerçek olmayan beyanlar ve kasıtlı olarak kişide yanlış bir kanaat oluşturmak ya da yanlış kanaatin devamını sağlayacak şekilde hareket etmek” olarak tanımlamıştır.

Hile eylemini gerçekleştiren kişilerin bu eylemi kendi tercihleri

sonucunda yaptıkları unutulmamalıdır. Çünkü hile eylemi gerçekleştirilirken kişiler ne yaptığının farkındadır. Farrell ve Franco (1999: 1) hileyi, bir kişinin bazı yasal haklarından ya da mal varlığından (mülkiyetinden) vazgeçmesine neden olan kasıtlı bir aldatma olarak tanımlamışlardır.

2.3.1. Hile Türleri

Hile eylemini gerçekleştiren unsurun insan olması nedeniyle hile türleri çeşitli kaynaklara göre farklılık göstermektedir. Genel anlamda hile türleri ise çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri ve müşteri hileleri olarak sınıflandırılabilir (Bozkurt, 2009: 64-66).

2.3.2. İşletmelerde Kullanılan Hile Yöntemleri

Muhasebede yapılan hileler, menfaat sağlamayı amaçladığından dolayı uygulamada çok farklı şekillerde oluşmaktadır. Ancak, sıkça görülen muhasebe hile yöntemlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Çelik, 2010: 26-27):

- Kayıt dışı işlemler,
- Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması,
- İşlemden önce ve sonra kayıt,
- Uydurma hesaplar,
- Bilanço hileleri,
- Bilgisayar hileleri.

2.4. Bağımsız Denetim Kavramı

Bağımsız denetim, mali tabloların doğruluğunu ve güvenilir olup olmadıklarını objektif belgelere dayandırarak elde ettikleri raporları ilgili birimlere sunmaktadır. Bağımsız denetim, işletmelerin mali durumları hakkında yatırımcıya tarafsız ve doğru bilgiler vererek, asimetrik bilgi ve ters seçim olgularının oluşmasının önlenmesine yardımcı olan bir unsurdur (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 9-10).

2.4.1. Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetimin Sorumluluğu

Hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin temel sorumluluğu Sarbanes-Oxley (SOX) Muhasebe Reformu Yasası, SAS No.99 Malî Tablo Denetiminde Hilenin Değerlendirilmesi Standardı ve Bağımsız Denetim Standardı (BDS) çerçevesinde belirlenmeye çalışılmıştır.

2.4.1.1. Skandallar Sonrası ABD’de Yürürlüğe Giren Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası

Dünyada son 20 yılda yaşanan muhasebe skandalları denetim ve muhasebede güven hasarına neden olmuştur. ABD’de patlak veren Enron, Xerox, Worldcom, PasificGas, Kmart, Tyco, Global Crossing, NTL, Adelphia gibi muhasebe skandallarında meydana gelen denetim usulsüzlükleri nedeniyle

denetime olan güven büyük oranda yok olmuştur. Yaşanan skandallar neticesinde yatırımcıların kaybolan güvenini geri kazanmak amacıyla, ABD’de 2002 yılında Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası şirketlerin bilgilerinin daha açık ve anlaşılır bir şekilde denetlenmesi amacıyla yürürlüğe girmiştir.

2002 yılında George W. Bush tarafından imzalanarak yürürlüğe giren SOX 2002 Yasası, finansal raporlamanın ve denetçilerin dürüstlüğünü ve kalitesini korumayı ve geliştirmeyi, aynı zamanda yatırımcı ve çıkar sahiplerinin güvenliğini yeniden inşa etmeyi amaçlamaktadır (Mariannel, 2005: 4). Kandemir (2010) SOX Yasası’nın hem doğrudan hem de dolaylı olarak bağımsız denetçilerin hilelerin ortaya çıkarılmasındaki sorumluluğuna işaret ettiğini belirtmiştir.

“ABD’de 2002 yılında finansal skandallara tepki olarak çıkarılan SarbanesOxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act – SOA) ile muhasebe ve denetim mesleğini önemli ölçüde etkileyecek düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin en önemlilerinden biri, Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB)’nun oluşturulmasıdır. PCAOB, bağımsız bir kamu (bazılarına göre yarı kamusal) kuruluşu olup, ABD’de meslek mensupları tarafından 1978 yılından beri yapılan denetçilerin ve denetim firmalarının denetim görevini önemli ölçüde üstlenmiştir. SOA’da bir çok önemli düzenleme bulunmakla birlikte, eski SEC Komisyon üyesi HarveyGoldschmid’in belirttiği gibi; PCAOB, SOA’nın özü yani can alıcı noktasıdır (Hill,McEnroe, 2005: 34). PCAOB’un ABD’de oluşumu oldukça önemli bir değişim olarak görülmektedir” (Uzay, 2007: 3).

SOX Yasası genel olarak, mali tabloların güvenilirlik oranını arttırmaya çalışmış ve bağımsız denetçilerin sorumluluk alanlarını genişletip daha tarafsız olmalarını sağlamayı amaçlamıştır.

Skandalların önlenmesi amacıyla yürürlüğe giren yasalar sadece ABD ile sınırlı kalmayıp dünya üzerinde birçok ülkede çeşitli yasaların çıkarılması yoluna gidilmiştir. Örneğin, Türkiye’de Sermaye Piyasası Kanunu (SPK), Türk Ticaret Kanunu (TTK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) gibi çeşitli düzenlemeler yoluyla daha sistematik, doğru, tutarlı bir alt yapı oluşturmak amacıyla dünya üzerinde yürürlüğe giren yasalara ayak uydurulmaya çalışılmıştır (Bulca ve Yeşil, 2014: 53).

2.4.1.2. SAS No. 99 Malî Tablo Denetiminde Hilenin Değerlendirilmesi Standardı

SAS No 82 Standardı’nın yerine 2002 yılında SAS No 99 “Finansal

Tabloların Denetiminde Hilenin Dikkate Alınması” Standardı yürürlüğe girmiştir (Karacan ve Uygun, 2012: 288). 2002 yılında yürürlüğe giren SAS No 99 Denetim Standardı’nda “Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları mali tabloların hata veya hilelerin sebep olacağı önemli yanlışlıklar içermediğine dair makul güvence vermek için denetimi planlama ve yürütme sorumluluğuna sahiptir.” ifadesine yer verilmiştir.

Söz konusu Standart, hilenin tespit edilmesi için denetim planlanması ve tasarlanması konusunda yol gösterici olmakla birlikte denetçiye hileyi soruşturma ve tespit etme ile ilgili doğrudan bir sorumluluk yüklememekte, sadece hileyi daha iyi tespit edebilecek bir rehber niteliğinde denetim tasarlanmasının yollarını gösterdiğini ifade etmişlerdir (Golden, Skalak, Clayton ve Pill, 2006: 68). SAS No 99 Standardı, işletmeler mali tablolarında hata ya da hileye ilişkin herhangi bir oynama yoluna gitmişlerse bu oyunu açığa çıkarma sorumluluğunun bağımsız denetçilere ait olduğunu belirterek hile eylemlerinin yapılmasında sorumluluğu tamamen bağımsız denetçilere yüklememiştir. Sorumluluğun bağımsız denetçilerin yanı sıra yöneticilerce de paylaşılması gerektiğine vurgu yapılmıştır.

SOX Yasası ve SAS No.99 Standardı temelde iki yeniliği denetim mesleğine kazandırmıştır. Bu yeniliklerden ilki, yasa ve standartlara tabi olan işletmeler ve bağımsız denetim şirketleri yasa ve standarttan sonra daha sıkı kontrol edilecektir. Diğer yenilik ise, bağımsız denetim şirketleri önceden olduğu gibi kendi kendilerini denetleyemeyecek, bunun yerine bağımsız bir kurul (PCAOB) bu şirketleri gözetimi ve denetimi altında tutacaktır (Singleton, Singleton, Bologna ve Lindquist, 2006: 78).

Yasa ve standardın getirmiş oldukları sıkı bir kontrol mekanizmasının varoluşu, işletmelerde hem denetim faaliyetlerinin iyileştirildiğini hem de hile eylemlerinin önlenmesi hususunda ciddi bir adım atıldığını göstermiştir.

Yıllara göre değişen bağımsız denetçilerin sorumluluğuna ilişkin son düzenleme yoluna ise 2013’te gidilmiştir. Bu düzenleme, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları (Bağımsız Denetçi Standardı 240) Hakkında Tebliğ” adı ile 10 Aralık 2013 yılında resmi gazetede yayınlanmıştır.

2.4.1.3. Bağımsız Denetim Standardı 240 (Finansal Tabloların Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları)

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240’da, hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin denetçinin sorumluluklarını paragraf 5-8 de şöyle ifade etmiştir (<https://www.kgk.gov.tr>):

Paragraf 5: “Bir denetimi BDS’lere uygun olarak yürüten denetçi,

bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Denetimin BDS'lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski vardır”.

Paragraf 5'te, makul güvence ile anlatılmak istenen, bağımsız denetim tarafından denetlenen finansal tabloların herhangi bir yanlışı veya eksiği içermediğine dair gerekli kanıtlara ulaşılmış olması durumudur. Standartta vurgulanan bir diğer önemli nokta ise, bağımsız denetçi makul güveni yakaladığı zaman bile denetim kaynaklı kısıtlamalar nedeni ile doğru bilgilere ulaşamama durumu da olasılıklar arasındadır.

Paragraf 6: “BDS 200'de belirtildiği üzere denetimin yapısal kısıtlamalarının muhtemel etkileri özellikle yanlışlığın hileden kaynaklanması durumunda önemlidir. Hile kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememesi riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememesi riskinden daha yüksektir. Bunun sebebi hilenin; sahtekarlık, işlemlerin kasıtlı olarak kayda geçirilmemesi veya denetçiye kasten gerçeğe aykırı açıklamalar yapılması gibi hilenin saklanması amacıyla dikkatlice tasarlanmış ve karmaşık planlar içerebilmesidir. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde hileyi gizlemeye yönelik bu girişimlerin tespiti daha da zorlaşabilir. Muvazaalı işlemler denetçinin, aslında yanlış olan bir denetim kanıtının ikna edici olduğuna inanmasına sebep olabilir. Denetçinin bir hileyi tespit edebilmesi; suç işleyeninin becerisi, manipülasyonun sıklığı ve kapsamı, içerdiği muvazaalı işlemin niteliği, manipüle edilen her bir tutarın nispi büyüklüğü ve olaya karışan kişilerin kıdemleri gibi faktörlere bağlıdır. Hile yapılmasına fırsat oluşturan durumlar denetçi tarafından daha kolay belirlenebilirken, muhasebe tahminleri gibi yargıya dayalı alanlardaki yanlışlıkların hatadan mı yoksa hileden mi kaynaklandığına karar verilmesi daha zordur”.

Denetçiler, denetimini yaptıkları işletmelerde uygunsuz işlemlerin bulunması halinde bu işlemlerin hata kaynaklı mı yoksa hile kaynaklı mı olduğuna ilişkin iki tür şüphe faaliyeti yürütmektedirler. Finansal tablolarda oluşan yanlış ya da eksik tutarların hile kaynaklı risk mi yoksa hata kaynaklı risk mi olduğunu saptama konusunda bağımsız denetçilere önemli sorumluluklar düşmektedir. Bağımsız denetçiler tarafından saptanan yanlışlığın nedeni hile eylemine ilişkin ise işletmeye verdiği kayıplar hataya oranla çok

daha fazla olacaktır. Çünkü hile tamamen art niyete dayalı bazı çıkarlar uğruna bilinçli olarak yapılan bir eylem olduğu için, verdiği kayıpların telafi edilmesi de zordur. Ancak işlemlerde oluşan yanlışlığın hata kaynaklı olduğunun tespiti durumunda, yanlışlığın düzeltilmesi yoluna gidilerek daha az bir kayıpla hatanın telafi edilmesi mümkündür.

Paragraf 7: “Denetçinin, yönetim tarafından yapılan hile (yönetim hilesi) kaynaklı önemli yanlışlığı tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir. Bunun sebebi, yönetimin genellikle doğrudan veya dolaylı olarak muhasebe kayıtlarını manipüle edebilecek, hileli finansal bilgi sunabilecek veya diğer çalışanların yapabileceği benzer hileleri önlemek üzere tasarlanmış kontrol prosedürlerini ihlal edebilecek bir pozisyonda olmasıdır”.

Standartta belirtildiği gibi, işletmelerde gerçekleşen hile eylemleri hem yöneticiler hem de çalışanlar tarafından yapılmaktadır. Çalışanlar tarafından yapılan hilelerin gerek yöneticiler gerekse bağımsız denetçiler tarafından ortaya çıkarılması daha kolaydır.

Dolayısıyla işletme yöneticilerine kendi çalışanlarının hile eylemine teşebbüsünü önleme ve ortaya çıkarma gibi büyük sorumluluklar düşerken, bağımsız denetçilere de hem işletme yöneticileri hem de işletme çalışanları tarafından yapılan hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması hususunda büyük sorumluluklar düşmektedir. Ancak yöneticilerin işletmede gerçekleştirdikleri hile eylemlerinin tespit edilebilme zorluğuna ilaveten vermiş oldukları maddi kayıp da bir o kadar fazladır. Yöneticiler hileyi gerçekleştirebilmek için çalışanlar kadar fırsat unsuruna ihtiyaç duymazlar. Çünkü muhasebeye ilişkin tüm kayıtların yöneticilerin kontrolünde olması hile eylemlerinin çok rahat bir şekilde gerçekleşmesini mümkün kılmaktadır. Daha çok kayıtlar üzerinde oynanarak yapılan yönetici hilelerinin tespit edilmesi de çalışanlara oranla daha zordur.

Paragraf 8: “Makul güvence elde ederken denetçi, yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi ihtimalini ve hataların ortaya çıkarılmasında etkin olan denetim prosedürlerinin hilenin ortaya çıkarılmasında etkin olmayabileceğini göz önünde bulundurarak, tüm denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmekle sorumludur. Bu BDS’de yer alan hükümler, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde, değerlendirilmesinde ve bu tür yanlışlıkların tespit edilmesine yönelik prosedürlerin tasarlanmasında denetçiye yardımcı olacak şekilde düzenlenmiştir”.

Makul güvence kavramının üzerinde durulmasının sebebi bazen tüm koşullar güvenilir kanıtlar toplamaya elverişli olduğu zaman bile denetimin ufak bir ihmali söz konusu olduğu zaman kesin doğru bir sonuca ulaşılmaması da olası durumlar arasında olabilmektedir. Bu nedenle denetim tarafından makul güvence verilen bir mali durum tablosunun doğru ve eksiksiz bilgiler içerdiği anlaşılmalıdır (Wells, 2008: 326). BDS 240'da "hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin sorumluluklarının" 4. paragrafında hile eylemlerinde bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılar şöyle ifade edilmiştir: Hilelerin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluğun yönetime ait olduğu belirtilmiştir.

Özellikle işletme yöneticilerinin hile eylemlerini yapan çalışanlarına karşı tedbir almaları bir zorunluluk haline gelmiştir. Alınacak olan tedbirlerin başında, hile eyleminin gerçekleşmesine uygun zemin hazırlayan fırsat unsurunu yok etme ve hileyi yapanlara karşı bu eylemden caymaları için gerekli cezalar ya da olabildiğince sert tutumların uygulanması gerektiği vurgulanmıştır.

3. KUZEYDOĞU ANADOLU İLLERİNDE BİR UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı, Kuzeydoğu Anadolu illerinde (Ağrı, Ardahan, Erzurum, Iğdır ve Kars) aktif olarak faaliyetlerini sürdürmekte olan bağımsız denetçiler ile anket çalışması yapılarak, ortaya çıkan sonuçlar üzerinde bağımsız denetçilerin hata ve hile eylemleri karşısındaki sorumluluk algılarını ölçmektir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Çalışmada, bölgeye yakın olan iller tercih edilerek, Kamu Gözetim Kurumu'nda (KGK) yer alan Ağrı, Ardahan, Erzurum, Iğdır ve Kars illerinde görev yapmakta olan toplam 84 bağımsız denetçi esas alınarak anket uygulaması yapılmıştır.

Söz konusu illerde faaliyetlerini sürdüren bağımsız denetçilerin tamamına ulaşılması hedeflenmiş ancak tamamına ulaşılmasının çeşitli etmenlerden dolayı (ulaşılamama, anket talebinin reddi ve iletişim eksikliği ya da kopukluğu gibi) mümkün olamayacağından hareketle 84 bağımsız denetçiden 72 bağımsız denetçiye ulaşılabilmektedir.

Ulaşılan 72 bağımsız denetçiden 68'i ile yüz yüze görüşme yapılarak anketler uygulanırken geriye kalan 4 bağımsız denetçi ile de e-posta yoluyla anket formları gönderilerek geri dönüş sağlanmıştır.

Araştırmanın kısıtlarından en önemlisi ise, anket uygulamasının Kuzeydoğu Anadolu’da yer alan 5 il ile sınırlı olmasıdır. Bu çalışma genişletilerek bütün Türkiye’de yapılabilecek potansiyele sahiptir. Kuzeydoğu Anadolu bölgesinden daha gelişmiş olan bölgelerde çalışma daha iyi sonuçlar verebilir.

3.3. Araştırmada Kullanılan Ölçekler

Çalışma, 2 adet soru formu kullanılarak 2 bölümden oluşturulmuştur. Soru formunun ilk bölümünde bağımsız denetçilerin kişisel bilgileri ve çalışma hayatlarına ilişkin 7 adet soru yer alırken, soru formunun ikinci bölümünde ise, bağımsız denetçilerin hile başta olmak üzere hile ve hataya ilişkin sorumluluk algılarını belirlemeye yönelik 37 adet ifadeye yer verilmiştir.

İkinci bölümdeki ifadelerin bir kısmı Canol Kandemir (2010) tarafından hazırlanan “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” adlı doktora tezinde bulunan anket çalışmasından yararlanılarak oluşturulmuştur.

3.4. Araştırmanın Veri Analizinde Kullanılan Yöntem

Çalışmada elde edilen verilerin değerlendirilmesinde, SPSS 16.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır. Söz konusu program ile ulaşılan sonuçlar, Excel ve Word programlarına aktararak ilgili tablo ve yorumlar oluşturulmuştur.

Çalışmada, ankette yer alan her bir soru için ayrı ayrı frekans hesapları yapılmış, birinci ve ikinci bölümdeki sorular arasında çapraz tablo oluşturularak farklılıklar araştırılmaya çalışılmıştır. Bunlara ek olarak, t-testi (Independent-Samples T Test), tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testleri ve PostHoc testi uygulanarak veriler değerlendirilmiştir. Verilerin analizinde 5’li likert ölçeği kullanılmıştır.

3.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Bu bölümde öncelikle bağımsız denetçilerin demografik özellikleri sunulmuş ardından anket formunda yer alan sorulara verilen cevaplar ele alınarak analiz edilmiştir.

Anket çalışmasının uygulandığı 72 bağımsız denetçinin demografik özelliklerine dair bilgiler şöyledir:

- Anket uygulanan bağımsız denetçilerden 19’unun kadın, 53’ünün ise erkek olduğu,
- 26-31 yaş arası 4 kişi, 32-37 yaş arası 15, 38-43 yaş arası 17, 44-49 yaş arası 20 ve 50 üstü yaşlarda 16 kişinin bulunduğu,
- Evli olan bağımsız denetçilerin sayısının 63, bekar olan bağımsız denetçilerin sayısının 9 olduğu,

- Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarında lise 6, lisans 56 ve lisansüstünü ise 10 kişinin tamamladığı,
- Bağımsız denetçi olarak çalışma sürelerinin genel dağılımında 0-3 yıl arası 47, 4-7 yıl arası 18, 8-11 yıl arası 3, 12-15 yıl arası 1, 16-19 yıl arası 2 ve 20 ve üstü yıllarda da 1 kişi olduğu,
- Mali müşavir olarak çalışma sürelerinin genel dağılımında, 0-3 yıl arası 4, 4-7 yıl arası 7, 8-11 yıl arası 16, 12-15 yıl arası 18, 16-19 yıl arası 10 ve 20 ve üstü yıllarda da 17 kişi olduğu,
- Bağımsız denetçilerin çalıştıkları illere göre dağılımlarında ise, Ağrı 4, Ardahan 5, Erzurum 45, Iğdır ve Kars illerinde ise 9 bağımsız denetçinin çalıştığına analizler sonucunda ulaşılmıştır.

3.6. Anket Sorularının Değerlendirilmesi

Çalışmadaki sorular genel dağılıma göre gruplandırılıp incelenecektir.

Soruların genel dağılımı ise şöyledir:

- 1-5 arası sorular, muhasebe hata ve hileleri karşısında bağımsız denetimin görev ve sorumluluklarını içermektedir.
- 6-15 arası sorular, muhasebe hata ve hileleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluğu yönetim ve müşterilerle ortaklaşa paylaşımlarına ilişkin yargıları içermektedir.
- 16-22 arası sorular, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında kullanılan yöntemlere ilişkin yargıları içermektedir.
- 23-28 arası sorular, muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesi amacıyla bağımsız denetim ile iç denetim çalışmalarının birlikte yürütülmesinin faydalarına ilişkin yargıları içermektedir.
- 29-34 arası sorular, bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmelere karşı nasıl bir tutum sergilemeleri gerektiğine ilişkin yargıları içermektedir.
- 35-37 arası sorular, muhasebe hata ve hileleri ile bağımsız denetim arasındaki ilişki ile alakalı yargıları içermektedir.

Tablo 1. Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısında Bağımsız Denetçilere Düşen Sorumlulukların Belirlenmesine İlişkin Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

	Kesinlikle katılmıyorum (1)	Katılmıyorum (2)	Kararsızım (3)	Katılıyorum (4)	Kesinlikle katılıyorum (5)
1.Bağımsız denetimin hilelerin bulunması ve raporlanması konusundaki sorumluluğu, “makul güvence vermek” çerçevesinde sınırlı bir sorumluluk olarak görülmelidir.	9 (12,5)	6 (8,3)	3 (4,2)	32 (44,4)	22 (30,6)
2.Bağımsız denetçilerin hilelerin bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır.	21 (29,2)	28 (38,9)	7 (9,7)	10 (13,9)	6 (8,3)
3.Bağımsız denetçilerin hataların bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır.	21 (29,2)	34 (47,2)	7 (9,7)	5 (6,9)	5 (6,9)
4.Mesleki şüphecilik, bağımsız denetimin vazgeçilmez unsurudur.	5 (6,9)	4 (5,6)	6 (8,3)	39 (54,2)	18 (25,0)
5. Bağımsız denetçinin görevi makul güveni yakalamaktır. Hile veya hatalardan kaynaklanan yanlışlıkları yok etmek değildir.	2 (2,8)	12 (16,7)	7 (9,7)	32 (44,4)	19 (26,4)
6. Temel denetim amacı doğrultusunda bağımsız denetim sadece önemli yanlışlıklardan yönetim ile ortaklaşa sorumlu tutulmalıdır.	3 (4,2)	8 (11,1)	8 (11,1)	38 (52,8)	15 (20,8)
7.Bütün ana kütleyi denetleyebilecek bilgisayar destekli denetim sistemlerine geçilmesi durumunda sorumluluk yönetim ile paylaşılmalıdır.	2 (2,8)	3 (4,2)	4 (5,6)	47 (65,3)	16 (22,2)
8.Sorumluluk, hileyle ilgili taraflar (yönetim, iç denetim birimi, yolsuzluk incelemecileri, adli muhasebeciler ve denetleyici-düzenleyici kuruluşlar) arasında paylaşılmalıdır.	3 (4,2)	6 (8,3)	4 (5,6)	43 (59,7)	16 (22,2)

9.Temel denetim amacı, hilelerin bulunması sorumluluğunu çoğunlukla içermediğinden bu sorumluluk tamamen yönetime ait olmalıdır.	3 (4,2)	21 (29,2)	9 (12,5)	30 (41,7)	9 (12,5)
10.Bağımsız denetçi hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.	5 (6,9)	3 (4,2)	3 (4,2)	45 (62,5)	16 (22,2)
11.Bağımsız denetçi hataya ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.	4 (5,6)	5 (6,9)	2 (2,8)	43 (59,7)	18 (25,0)
12.Hile yapmak isteyen çalışanlar veya yöneticiler için denetim sıklığı ne oranda artarsa artsın hile eyleminin oluşması kaçınılmazdır.	6 (8,3)	14 (19,4)	9 (12,5)	29 (40,3)	14 (19,4)
13. Bağımsız denetçinin yöneticiler tarafından yapılan hileleri tespit etmesi daha zordur.	4 (5,6)	8 (11,1)	7 (9,7)	31 (43,1)	22 (30,6)
14. Bağımsız denetçinin çıkar çatışmasını tespit etmesi halinde, alınacak önlemleri yöneticilerle paylaşması gerekir.	4 (5,6)	2 (2,8)	4 (5,6)	37 (51,4)	25 (34,7)
15.Bağımsız denetçiler denetim yaptıklarında fiktif satışlar varsa göz ardı edilmemesine dikkat etmelidirler.	1 (1,4)	3 (4,2)	4 (5,6)	35 (48,6)	29 (40,3)
16.Bağımsız denetçilerin hile kaynaklı riskleri ortaya çıkarıcı yöntemleri kullanmaları gereklidir.	1 (1,4)	2 (2,8)	7 (9,7)	39 (54,2)	23 (31,9)
17.Bağımsız denetçilerin hata kaynaklı riskleri ortaya çıkarıcı yöntemleri kullanmaları gereklidir.	1 (1,4)	3 (4,2)	9 (12,5)	35 (48,6)	24 (32,3)
18.Finansal tablo hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır.	2 (2,8)	8 (11,1)	8 (11,1)	36 (50,0)	18 (25,0)
19.Bağımsız denetçi hile kaynaklı riskleri değerlendirirken objektif kriterlerden başka kriterleri de dikkate almalıdır.	0 (0)	3 (4,2)	9 (12,5)	43 (59,7)	17 (23,6)
20.Bağımsız denetçiler tüm yolsuzluk ihbarlarını ciddiye alıp değerlendirmelidirler.	2 (2,8)	5 (6,9)	4 (5,6)	34 (47,2)	27 (37,5)
21.Varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç	1 (1,4)	5 (6,9)	8 (11,1)	36 (50,0)	22 (20,6)

olarak kullanılmalıdır.					
22. Bağımsız denetçiler işletmenin mali durum tablosunun doğruluğundan emin olmak için hesap kalemlerini ayrıntılı bir şekilde analiz etmelidirler.	1 (1,4)	1 (1,4)	4 (5,6)	38 (52,8)	28 (38,9)
23. Bağımsız denetçiler hile risklerine karşı, iç denetimden uygun gördüğü kişileri sorgulamalıdır.	2 (2,8)	6 (8,3)	5 (6,9)	41 (56,9)	18 (25,0)
24. Bağımsız denetçiler hata risklerine karşı, iç denetimden uygun gördüğü kişileri sorgulamalıdır.	2 (2,8)	6 (8,3)	8 (11,1)	47 (65,3)	9 (12,5)
25. Bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına katkısı sınırlı olduğundan dolayı oluşacak hilelerden sorumlu tutulmamalıdır.	4 (5,6)	8 (11,1)	13 (18,1)	33 (45,8)	14 (19,4)
26. İç denetim çalışmalarının bağımsız denetim çalışmalarına yararlı bir temel oluşturabilmesi için iç denetim birimi uzmanlaşmalı ve idarî özerkliği güvence altına alınmalıdır.	2 (2,8)	2 (2,8)	8 (11,1)	45 (62,5)	15 (20,8)
27. Bağımsız denetçiler hile denetimi yaparken firmanın iç denetim elemanları ile şüphelerini paylaşmalıdırlar.	4 (5,6)	7 (9,7)	9 (12,5)	36 (50,0)	16 (22,2)
28. Bağımsız denetçiler hata denetimi yaparken firmanın iç denetim elemanları ile şüphelerini paylaşmalıdırlar.	4 (5,6)	6 (8,3)	8 (11,1)	38 (52,8)	16 (21,3)
29. Bağımsız denetçiler denetimlerini yaptıkları şirketlerde tarafsızlığını korumalıdırlar.	1 (1,4)	1 (1,4)	5 (6,9)	22 (30,6)	43 (59,7)
30. Şirketlerin denetimi sonrası ortaya çıkan hilelerde bağımsız denetçilerin ihmalî söz konusu olabilmektedir.	4 (5,6)	13 (18,1)	14 (19,4)	32 (44,4)	9 (12,5)
31. Bağımsız denetçi aksini düşünmesini gerektirecek belirti olmadığı sürece kayıt ve belgeleri doğru kabul etmek zorundadır.	1 (1,4)	13 (18,1)	3 (4,2)	33 (45,8)	22 (30,6)
32. Denetim yaklaşımı, gelişmelere göre cari yıl içerisinde değiştirilmelidir.	2 (2,8)	7 (9,7)	3 (4,2)	38 (52,8)	22 (30,6)

33. Bağımsız denetçinin çıkarları çatışan iki ayrı firmaya hizmet vermesinde sakınca yoktur.	27 (37,5)	19 (26,4)	9 (12,5)	14 (19,4)	3 (4,2)
34. Bağımsız denetçinin denetim işini kabul ettikten sonra, firma ile ticari ya da finansal ilişki içinde olması sorun oluşturmaz.	27 (37,5)	25 (34,7)	6 (8,3)	11 (15,3)	3 (4,2)
35. Bağımsız denetim ekibinin kendi arasında müzakere yapması, işletmede hile riskini azaltır.	1 (1,4)	9 (12,5)	9 (12,5)	42 (58,3)	11 (15,3)
36. Bağımsız denetim ekibinin kendi arasında müzakere yapması, işletmede hata riskini azaltır.	3 (4,2)	7 (9,7)	10 (13,9)	41 (56,9)	11 (15,3)
37. Hile kaynaklı riski, hata kaynaklı riske göre tespit etmek daha zordur.	2 (2,8)	1 (1,4)	7 (9,7)	28 (38,9)	34 (47,2)

Bağımsız denetçilere uygulanan anket verilerinden hareketle oluşturulan tablodan şu sonuçlar çıkarılabilir:

- Çalışmanın sonucunda, muhasebede yapılan hata ve hilelerin bulunması konusundaki sorumluluğun bağımsız denetçilerce sınırlı bir sorumluluk olarak görüldüğü, hata ve hilelerin bulunması konusundaki sorumluluk düzeyinin denetim ücretine bağlı olmadığı, bağımsız denetçilerin asıl görevlerinin makul güveni yakalamak olduğunu hata ve hilelerden kaynaklanan yanlışlıkları yok etmek olmadığı bağımsız denetçilerce kabul edilmiştir.
- Buna ek olarak, muhasebede yapılan hata ve hilelerin bulunması konusundaki sorumluluğun yöneticilere paylaştırılması gerektiği, bağımsız denetçilerin hata ve hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmaları gerektiği ve temel denetim amacı doğrultusunda hilelerin bulunması sorumluluğunun tamamen yöneticilere ait olmadığı bağımsız denetçilerce kabul edilmiştir.
- Ayrıca, bağımsız denetçilerin hata ve hile risklerine karşı iç denetimden uygun gördükleri kişileri sorgulamaları gerektiği, bağımsız denetçilerin hata ve hile denetimi yaparken firmanın iç denetim elemanları ile şüphelerini paylaşmaları gerektiği ve bağımsız denetimin firmanın iç denetimine katkısı sınırlı olduğundan oluşacak hilelerden sorumlu tutulmamaları gerektiği sonucuna bağımsız denetçilerin cevapları doğrultusunda ulaşılabilmektedir.
- Son olarak, hata ve hile eylemlerinin önlenmesi ve açığa çıkarılabilmesi için bağımsız denetçilerce denetimi yapılan şirketlerde tarafsızlığın korunması gerektiği, denetimi yapılan firma ile ticari ya da finansal açıdan etkileşimde bulunulmaması gerektiği, hata ve hile risklerine karşı bağımsız denetçilerin kendi aralarında müzakere

yapmaları gerektiği sonucuna bağımsız denetçilerin cevapları doğrultusunda ulaşılabilmektedir.

3.7. Faktör Analizi

Muhasebede yapılan hata ve hileler karşısında bağımsız denetçilere düşen sorumlulukları ölçmek amacıyla 16 maddeli ölçeğe faktör analizi uygulanmıştır. Faktör analizi uygulanırken faktör sayısının tespitinde öz değeri 1'den büyük olanlar tercih edilmiştir. Ayrıca herhangi bir maddenin bir faktöre boyutlanabilmesi için ilgili faktör ile en az 0,320 düzeyinde korelasyona sahip olmasına (Hair, 2010: 117), bir faktörün en az 3 maddeden oluşmasına (Şencan, 2005: 362), binişik madde durumunda iki faktör arasındaki korelasyon farkının en az 0,100 düzeyinde olmasına (Tavşancıl, 2002: 50; Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 233) ve varimax dönüşümü uygulanmasına karar verilmiştir. Bu dört faktör boyutu, toplam varyansın %58,47'sini açıkladığı görülmüştür.

Analizde KMO örneklem yeterliliği ölçüsü %72,8 olarak hesaplanmış olup; Bartlett Küresellik testi 0,000 düzeyinde (X^2 : 2,40553, sd: 66, $p < ,0001$) anlamlıdır. Bu iki ölçüt, veri setinin faktör analizine uygun olduğunu ve maddeler arasında anlamlı korelasyonlar olduğunu göstermekte, dolayısıyla veri setinin faktör analizine uygunluğuna da bir kanıt oluşturmaktadır (Kalaycı, 2006: 327; Çokluk vd., 2010: 208).

Tablo 2. Bağımsız Denetçilerin Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarını Belirlemeye İlişkin Faktör Analizleri

Faktörler	Faktör Yükleri	Öz Değer	Açıklanan Varyans %	Toplam Varyans %
Faktör 1: Bağımsız denetçinin görev ve sorumluluğu ve bu sorumluluğun yöneticilerle paylaşılması		3,678	22,985	22.985
13. Bağımsız denetçinin yöneticiler tarafından yapılan hileleri tespit etmesi daha zordur	.815			
14. Bağımsız denetçinin çıkar çatışmasını tespit etmesi halinde, alınacak önlemleri yöneticilerle paylaşması gerekir	.722			
1. Bağımsız denetimin hilelerin bulunması ve raporlanması konusundaki sorumluluğu, "makul güvence vermek" çerçevesinde sınırlı bir sorumluluk olarak görülmelidir	.707			
4. Mesleki şüphencilik, bağımsız denetimin vazgeçilmez unsurudur.	.608			

10.Bağımsız denetçi hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.	.574			
Cronbach Alfa Katsayısı= .749				
Faktör 2: Denetim ücreti ve bağımsız denetçinin firma ilişkileri		2,462	15,388	38.368
34. Bağımsız denetçinin denetim işini kabul ettikten sonra, firma ile ticari ya da finansal ilişki içinde olması sorun oluşturmaz.	.812			
2.Bağımsız denetçilerin hilelerin bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır.	.793			
3.Bağımsız denetçilerin hataların bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır	.706			
33. Bağımsız denetçinin çıkarları çatışan iki ayrı firmaya hizmet vermesinde sakınca yoktur.	.608			
Cronbach Alfa Katsayısı= .736				
Faktör 3 : Hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin etkinliği ve hesap kalemlerinin doğru şekilde analiz edilmesi		1,744	10,898	49.271
21.Varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır.	.845			
18.Finansal tablo hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır.	.834			
22. Bağımsız denetçiler işletmenin mali durum tablosunun doğruluğundan emin olmak için hesap kalemlerini ayrıntılı bir şekilde analiz etmelidirler.	.585			
Cronbach Alfa Katsayısı= .765				
Faktör 4: Bağımsız denetimin kusuru ve iç denetim çalışmalarının faydası		1,472	9,199	58.47
30. Şirketlerin denetimi sonrası ortaya çıkan hilelerde bağımsız denetçilerin ihmali söz konusu olabilmektedir.	.747			

31. Bağımsız denetçi aksini düşünmesini gerektirecek belirti olmadığı sürece kayıt ve belgeleri doğru kabul etmek zorundadır.	.709			
26. İç denetim çalışmalarının bağımsız denetim çalışmalarına yararlı bir temel oluşturabilmesi için iç denetim birimi uzmanlaşmalı ve idarî özerkliği güvence altına alınmalıdır	.619			
25. Bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına katkısı sınırlı olduğundan dolayı oluşacak hilelerden sorumlu tutulmamalıdır.	.583			
Cronbach Alfa Katsayısı= .652				
Tüm Değişkenler için Cronbach Alfa Katsayısı				,747

Yapılan faktör analizi sonucunda ölçeğin bir bütün olarak güvenilirlik katsayısı Alfa 0,747'dir. Bu değerler ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir (Kalaycı, 2006:405).

İlk faktör, toplam varyansın %22,985'ini açıklamakta ve 5 maddeden oluşmaktadır. Faktörde "Bağımsız denetçinin yöneticiler tarafından yapılan hileleri tespit etmesi daha zordur", "Bağımsız denetçinin çıkar çatışmasını tespit etmesi halinde, alınacak önlemleri yöneticilerle paylaşması gerekir", "Bağımsız denetimin hilelerin bulunması ve raporlanması konusundaki sorumluluğu, "makul güvence vermek" çerçevesinde sınırlı bir sorumluluk olarak görülmelidir", "Mesleki şüphecilik, bağımsız denetimin vazgeçilmez unsurudur" ve "Bağımsız denetçi hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır" maddeleri bir araya getirilmiştir. Bu maddelerin bir araya gelmesiyle oluşan bu faktöre "Bağımsız denetçinin görev ve sorumluluğu ve bu sorumluluğun yöneticilerle paylaşılması" adı verilmiştir.

İkinci faktör, toplam varyansın % 15,38'ini açıklamakta ve 4 maddeden oluşmaktadır. Faktörde, "Bağımsız denetçinin denetim işini kabul ettikten sonra, firma ile ticari ya da finansal ilişki içinde olması sorun oluşturmaz", "Bağımsız denetçilerin hilelerin bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır", "Bağımsız denetçilerin hataların bulunması konusundaki sorumluluk düzeyi, elde ettiği denetim ücretine bağlıdır" ve "Bağımsız denetçinin çıkarları çatışan iki ayrı firmaya hizmet vermesinde sakınca yoktur" maddeleri bir araya getirilmiştir. Bu maddelerin bir araya gelmesiyle oluşan bu faktöre "Denetim ücreti ve bağımsız denetçinin firma ilişkileri" adı verilmiştir.

Üçüncü faktör, toplam varyansın % 10,89'unu açıklamakta ve 3

maddeden oluşmaktadır. Faktörde, “Varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır”, “Finansal tablo hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim en etkili araç olarak kullanılmalıdır” ve “Bağımsız denetçiler işletmenin mali durum tablosunun doğruluğundan emin olmak için hesap kalemlerini ayrıntılı bir şekilde analiz etmelidirler” maddeleri bir araya getirilmiştir. Bu maddelerin bir araya gelmesiyle oluşan bu faktöre “Hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin etkinliği ve hesap kalemlerinin doğru şekilde analiz edilmesi” adı verilmiştir.

Dördüncü faktör, toplam varyansın % 9,19’unu açıklamakta ve 4 maddeden oluşmaktadır. Faktörde, “Şirketlerin denetimi sonrası ortaya çıkan hilelerde bağımsız denetçilerin ihmali söz konusu olabilmektedir”, “Bağımsız denetçi aksini düşünmesini gerektirecek belirti olmadığı sürece kayıt ve belgeleri doğru kabul etmek zorundadır”, “İç denetim çalışmalarının bağımsız denetim çalışmalarına yararlı bir temel oluşturabilmesi için iç denetim birimi uzmanlaşmalı ve idarî özerkliği güvence altına alınmalıdır” ve “Bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına katkısı sınırlı olduğundan dolayı oluşacak hilelerden sorumlu tutulmamalıdır” maddeleri bir araya getirilmiştir. Bu maddelerin bir araya gelmesiyle oluşan bu faktöre “Bağımsız denetimin kusuru ve iç denetim çalışmalarının faydası” adı verilmiştir.

3.8. Farklılık Testleri

Hipotezlerin test edilebilmesi için bağımsız denetçilerin demografik özellikleri olarak cinsiyet, medeni durum, eğitim, meslekte çalışma süreleri ve çalıştıkları illere göre ayrı ayrı tablolar halinde ele alınmıştır.

3.8.1. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetleri ile Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi

Ankete katılan bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısındaki sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeylerinde herhangi bir farklılığın olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi analizi sonucu elde edilen bulgular şöyledir:

H1 = Bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Farklılık Testi

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Std. Sapma	t-değeri	p- değeri
1	Kadın	19	3,73	0,98253759	.913	.364
	Erkek	53	3,92	0,72040547		
2	Kadın	19	1,93	0,70633102	1,926	.050
	Erkek	53	2,33	0,95774287		
3	Kadın	19	3,63	0,97432938	2,914	.005
	Erkek	53	4,18	0,58677023		
4	Kadın	19	3,74	0,70942898	.278	.782
	Erkek	52	3,68	0,73283526		

Analiz sonuçlarına göre birinci ve dördüncü faktörler ile cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı farklılığın olmadığı ortaya çıkmıştır ($p > 0,05$). Ancak ikinci faktörün cinsiyet değişkenine göre fazla değişmediği görülmektedir. Buna karşın erkek katılımcıların kadın katılımcılara nispeten ikinci faktörü algılamalarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan bağımsız çift örneklem T-testi analizi sonucunda cinsiyetin ikinci faktörünü algılamada farklılık yaratan bir değişken olduğunu ortaya koymuştur ($p < 0,05$). Üçüncü faktörün cinsiyet değişkenine göre fazla değişmediği görülmektedir. Buna karşın erkek katılımcıların kadın katılımcılara nispeten üçüncü faktörü algılamalarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Yapılan bağımsız çift örneklem T-testi analizi sonucunda cinsiyetin üçüncü faktörü algılamada farklılık yaratan bir değişken olduğu tespit edilmiştir ($p < 0,05$).

3.8.2. Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi

Ankete katılan bağımsız denetçilerin medeni durumlarına göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısındaki sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeylerinde herhangi bir farklılığın olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi analizi sonucu elde edilen bulgular şöyledir:

H2= Bağımsız denetçilerin medeni durumlarına göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 4. Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Farklılık Testleri

Faktörler	Medeni durum	N	Ortalama	Std. Sapma	t-değeri	p- değeri
1	Evli	62	3,88	0,76937687	.210	.834
	Bekar	10	3,82	0,9863513		
2	Evli	62	2,20	0,92010457	.569	.571
	Bekar	10	2,38	0,8759915		
3	Evli	62	4,05	0,70438012	.473	.688
	Bekar	10	3,93	0,99132036		
4	Evli	61	3,62	0,72544032	2,328	.023
	Bekar	10	4,18	0,50069396		

Analiz sonuçlarına göre birinci, ikinci ve üçüncü faktörler ile medeni duruma göre istatistiksel olarak anlamlı farklılığın olmadığı ortaya çıkmıştır ($p > 0,05$). Buna karşın bekar katılımcıların evli katılımcılara nispeten ikinci faktörü algılamalarının daha yüksek olduğu görülmektedir.

Yapılan bağımsız çift örneklem T-testi analizi sonucunda medeni durum dördüncü faktörü algılamada farklılık yaratan bir değişken olduğunu ortaya koymuştur ($p < 0,05$).

3.8.3. Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi

Ankete katılan bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısındaki sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeylerinde herhangi bir farklılığın olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi analizi sonucu elde edilen bulgular şöyledir:

H3= Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 5. Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Farklılık Testleri

Faktörler	Eğitim durumu	N	Ortalama	Std. Sapma	F	p- değeri
1	Lise	6	3,167	1,16218	2,707	.047
	Lisans	56	3,943	0,76820		
	Lisansüstü	10	3,885	0,51812		
2	Lise	6	2,115	1,23491	.266	.619
	Lisans	56	2,205	0,87009		
	Lisansüstü	10	2,15	1,00139		
3	Lise	6	4,111	0,72008	.439	.733
	Lisans	56	4,065	0,74242		
	Lisansüstü	10	3,833	0,80508		
4	Lise	6	3,417	0,93095	.514	.601
	Lisans	56	3,732	0,73575		
	Lisansüstü	10	4	0,51438		

Tek yönlü Anova analizi sonucunda katılımcıların faktör 2, faktör 3 ve faktör 4 faktörlerini algılamalarının Eğitim durumu değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Ancak katılımcıların faktör 1 algılamalarının eğitim durumu değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu tespit edilmiştir ($p<0,05$). Bunun üzerine farklılıkların hangi eğitim kategorilerinde olduğunun anlaşılması için PostHoc testleri yapılmıştır. Levene test istatistiği göz önünde bulundurularak, varyansların homojen olduğu anlaşılmış ($p>0,05$) ve bu sebeple farklılıklar Scheffe analizi sonucuna göre yorumlanmıştır. Bunun üzerine, lise ile lisans katılımcılar arasında faktör 1 algılanması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir ($p<0,05$).

3.8.4. Bağımsız Denetçilerin Meslekte Çalışma Sürelerine Göre Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi

Ankete katılan bağımsız denetçilerin meslekte çalışma sürelerine göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısındaki sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeylerinde herhangi bir farklılığın olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi analizi sonucu elde edilen bulgular şöyledir:

H4= Bağımsız denetçilerin meslekte çalışma sürelerine göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 6. Bağımsız Denetçilerin Meslekte Çalışma Sürelerine Göre Farklılık Analizi

Faktörler	Meslekte Çalışma Süresi	N	Ortalama	Std. Sapma	F	p- değeri
1	0-3	4	4,1	0,41633	.663	.653
	4-7	7	3,971	0,81182		
	8-11	16	3,963	0,53774		
	12-15	18	3,811	0,94675		
	16-19	10	4,1	0,70711		
	20+	17	3,612	0,94199		
2	0-3	4	2,375	0,32275	2,701	.028
	4-7	7	2,536	0,92903		
	8-11	16	1,734	0,55128		
	12-15	18	2,458	0,94422		
	16-19	10	1,725	0,81181		
	20+	17	2,559	1,05152		
3	0-3	4	4,083	0,16667	.727	.606
	4-7	7	4,524	0,32530		
	8-11	16	3,896	0,69622		
	12-15	18	4,019	1,02563		
	16-19	10	4,033	0,61764		
	20+	17	3,98	0,70189		
4	0-3	4	3,625	0,85391	1,38	.241
	4-7	7	4	0,47871		
	8-11	16	3,766	0,64852		
	12-15	18	3,528	0,78539		
	16-19	10	4,075	0,61294		
	20+	17	3,469	0,78462		

Tek yönlü Anova analizi sonucunda katılımcıların faktör 1, faktör 3 ve faktör 4 faktörlerini algılamalarının mali müşavir olarak meslekte çalışma süresi değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Ancak katılımcıların faktör 2 algılamalarının mali müşavir olarak meslekte çalışma süresi değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu tespit edilmiştir ($p<0,05$). Bunun üzerine farklılıkların hangi mali müşavir olarak meslekte çalışma süresi kategorilerinde olduğunun anlaşılması için PostHoc testleri yapılmıştır. Levene test istatistiği göz önünde bulundurularak, varyansların homojen olduğu anlaşılmış ($p<0,05$) ve bu sebeple

farklılıklar Tamhane's T2 analizi sonucuna göre yorumlanmıştır. Bunun üzerine, bütün katılımcılar arasında faktör 2 algılanması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir ($p < 0,05$).

3.8.5. Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları İllere Göre Muhasebede Yapılan Hata ve Hile Eylemleri Karşısındaki Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farkın Belirlenmesi

Ankete katılan bağımsız denetçilerin çalıştıkları illere göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısındaki sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeylerinde herhangi bir farklılığın olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi analizi sonucu elde edilen bulgular şöyledir:

H5= Bağımsız denetçilerin çalıştıkları illere göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 7. Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları İllere Göre Farklılık Testi

Faktörler	Çalıştığı İl	N	Ortalama	Std. Sapma	F	p-değeri
1	Ağrı	4	2,528	0,41231	1,713	.158
	Ardahan	5	3,16	1,53232		
	Erzurum	45	3,911	0,76700		
	Iğdır	9	4,2	0,44721		
	Kars	9	3,644	0,64636		
2	Ağrı	4	1,813	0,55434	3,213	.016
	Ardahan	5	2,05	0,57009		
	Erzurum	45	2,494	0,92701		
	Iğdır	9	1,722	0,96375		
	Kars	9	1,639	0,48591		
3	Ağrı	4	4,583	0,31914	1,033	.433
	Ardahan	5	3,733	1,23378		
	Erzurum	45	4,059	0,73267		
	Iğdır	9	3,815	0,76578		
	Kars	9	4,074	0,54716		
4	Ağrı	4	3,625	0,85391	1,83	.134
	Ardahan	5	4	0,47871		
	Erzurum	45	3,766	0,64852		
	Iğdır	9	3,528	0,78539		
	Kars	9	4,075	0,61294		

Tek yönlü Anova analizi sonucunda katılımcıların faktör 1, faktör 3 ve faktör 4 faktörlerini algılamalarının çalıştığımız il değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olmadığı tespit edilmiştir ($p > 0,05$). Ancak

katılımcıların faktör 2 algılamalarının çalıştığı ile göre istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu tespit edilmiştir ($p<0,05$). Bunun üzerine farklılıkların hangi il kategorilerinde olduğunun anlaşılması için PostHoc testleri yapılmıştır. Levene test istatistiği göz önünde bulundurularak, varyansların homojen olduğu anlaşılmış ($p<0,05$) ve bu sebeple farklılıklar Tamhane's T2 analizi sonucuna göre yorumlanmıştır. Bunun üzerine, Erzurum ile Kars arasında faktör 2 algılanması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir ($p<0,05$).

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Globalleşen dünyada, şirket ve çalışan sayılarının yanı sıra denetim eksikliğinin ve yetersizliğinin de arttığı, muhasebede yaşanan skandallardan ve yolsuzluklardan anlaşılmaktadır.

Muhasebenin temel kavramlarının ihmal edilmesi sonucu yapılan hata ve hile eylemleri, mikro ve makro düzeyde ilgili tarafları ekonomik sıkıntılar ile karşı karşıya bırakmaktadır. Muhasebe hatası, Kanunlara, Yönetmeliklere ya da Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri gibi çeşitli yasal mevzuatlara aykırı, ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranış eylemleri olarak tanımlanırken (Güvenç, 2009: 20), muhasebe hilesi, kişinin içinde bulunduğu işletmenin varlık ve kaynaklarını kasıtlı bir şekilde uygun olmayan fiil ve davranışlar sonucu haksız kazanç sağlaması şeklinde tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2009: 230). Bu bağlamda muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısında sorumlulukların paylaşıldığı birçok grup (yöneticiler, çalışanlar, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler vb.) bulunmaktadır.

Çalışmada esas alınan grup ise bağımsız denetçilerdir. Muhasebe hata ve hileleri karşısında bağımsız denetçilere önemli sorumluluklar düşerken bağımsız denetçiler tarafından bu sorumluluklar bazen ihmal edilebilmektedir. Bu kapsamda, çalışmada, muhasebede yapılan hile ve hata eylemleri karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluk düzeyleri konusunda teorik açıklamalarda bulunulmuş, ardından bağımsız denetçiler üzerinde bir anket uygulaması gerçekleştirilerek ankete katılan bağımsız denetçilerin, muhasebede yapılan hile ve hata eylemleri karşısındaki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır.

Araştırmada uygulanan faktör analizleri sonucunda, istisnai durumlar hariç anlamlı derecede bir farklılığın olmadığı ortaya çıkmıştır. Ancak bağımsız denetçilerin eğitim durumları göz önüne alındığında faktör 1 (Bağımsız denetçinin görev ve sorumluluğu ve bu sorumluluğun yöneticilerle paylaşılması) için anlamlı derecede bir farklılık olduğu ve bu farkın özellikle lise ile lisans eğitimlerini tamamlamış katılımcılar arasında olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna ek olarak, bağımsız denetçilerin mali müşavir ve bağımsız

denetçi olarak meslekte çalışma süreleri göz önüne alındığında, mali müşavirler için faktör 2 (Denetim ücreti ve bağımsız denetçinin firma ilişkileri) algılamalarında anlamlı derecede farkın olduğu tespit edilirken, bağımsız denetçiler için ise, faktör 2 algılamalarının Erzurum ve Kars illerinde anlamlı derecede farklılık yarattığı sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırma sonucunda, muhasebede yapılan hata ve hile eylemlerinde bağımsız denetçilerin kendilerini tamamen değil kısmen sorumlu tuttıkları, sorumluluklarının yöneticiler, çalışanlar ve denetçiler gibi çeşitli gruplarla paylaşılması gerektiği yargısına ulaşılmıştır. Çalışmada elde edilen bulgular doğrultusunda ulaşılan sonuçlar, Ağrı, Ardahan, Erzurum, Iğdır ve Kars illerinde aktif olarak faaliyetlerini sürdüren bağımsız denetçilerin cevapları doğrultusunda ulaşılan sonuçlar ile sınırlı tutulmuştur. Dolayısıyla bu çalışmada elde edilen sonuçların Türkiye’de ki diğer iller ile kıyaslanıp genelleştirilmesi doğru olmayacaktır.

5. KAYNAKÇA

- ACFE (2008), "Report to the Nation of Occupational Fraud & Abuse, Association of Certified Fraud Examiners", Austin, USA.
- AKDOĞAN, N. ve TANKER, N. (1997), "Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri", Genişletilmiş 5. Baskı, İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları.
- ARKUN, O.F. (1975), "İşletmelerde muhasebe denetimi", İİTİ.
- BAYRAKLI, H.H., ERKAN, M. ve ELİTAŞ, C. (2012), "Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri", Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- BOYNTON, W. and RAYMOND N.J. (2006), "Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting", 8th Edition, John Wiley&Sons, Hoboken, New Jersey, USA.
- BOZKURT, N. (2009), "İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri", Alfa Yayın Dağıtım, İstanbul.
- BOZKURT, N. (2000), "Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 9(12):15-22.
- BULCA, H. ve TOLGA, Y. (2014), "Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı" *Optimum: Journal of Economics & Management Sciences/Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1(2): 47-58.
- ÇABUK, A. ve LAZOL, İ. (2010), "Mali Tablolar Analizi", Ekin Basım Yayın Dağıtım, 10. Baskı, Bursa.
- ÇELİK, A. (2007), "Stok Hileleri Ve Bir Uygulama", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- ÇELİK, T. (2010), "Muhasebede Hata ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- ÇOKLUK, Ö., ŞEKERCİOĞLU, G. ve BÜYÜKÖZTÜRK, Ş. (2010), "Sosyal bilimler için çok değişkenli istatistik SPSS ve LISREL uygulamaları". Ankara: Pegem Akademi.
- ÇOKLUK, Ö., ŞEKERCİOĞLU, G. ve BÜYÜKÖZTÜRK, Ş. (2012), "Sosyal bilimler

- için çok değişkenli istatistik SPSS ve Lisrel uygulamaları*". Ankara: Pegem Akademi.
- DÖNMEZ, A., KÜRŞAD Ç., ve İ. İ. B. F. Akdeniz Üniversitesi. (2015), "Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Rolü, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 1(3): 34-67.
- FARREL, B. R. and FRANCO, J. R. (1999), "The Role of the Auditor in Prevention and Detection of Business Fraud: SAS No: 82", 2;1 *Western Criminology Review* <http://wcr.sonoma.edu/v2n1/v2n1.html> adresinde erişildi. (Erişim Tarihi:19.1.2016).
- GOLDEN, T. W., SKALAK, S. L., CLAYTON, M. M., ve PILL, J. S. (2006), "A Guide To Forensic Accounting Investigation" e-kitap <http://www.google.com.tr/books/forensic/accounting+and+auditing> adresinden ulaşıldı (Erişim Tarihi: 01.03.2016).
- GÖKAY Y. (1994), "*İşletmelerde Vergi Denetimi*", 1. Baskı, Boyut Yayıncılık, İstanbul.
- GÜVENÇ, Z. (2009), "Termal Turizm İşletmelerinde Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi ve Bir Uygulama", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- HAIR, J. F. (2010), "*Multivariate data analysis.*" (https://works.bepress.com/joe_hair/2/) (Erişim Tarihi, 12.04.2016).
- https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_240.pdf (Erişim Tarihi: 13.02.2016).
- İBİŞ, C. ve ÇATIKKAŞ Ö. (2012), "*İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış.*" *Sayıştay Dergisi* 85(4-5): 95-121.
- KANDEMİR, C. (2010), "Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu" Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi.
- KANDEMİR, C. ve KANDEMİR, Ş. (2013), "Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetçilerin Sorumluluğunu Etkileyen Faktörlere İlişkin Algılamaları", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(1): 29-54.
- KARACAN, S. ve UYGUN, R. (2012), "*Denetim ve Raporlama*", 1.baskı, Umut tepe Yayınları, Kocaeli.
- KİRİK, Z. (2007), "Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar' da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.
- MARIANNEL J. (2005), "*Accounting Students Perceptions of The Sarbanes-Oxley Act of 2002*", California State University, Los Angeles, CA 90032-8121.
- NAZLI, E. (2014), "Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme ve Yöneticilerin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- OKAY, S. (2011), "Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi", Yüksek Lisans Tezi, Karaman.
- SINGLETON, T.W., SINGLETON, A., BOLOGNA, G.J. and LINDQUIST, R.J. (2006), "*Fraud Auditing and Forensic Accounting*", 3rd Edition,

- JohnWiley&Sons, Inc., New York, USA.
- ŞENCAN, H. (2005), “*Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik ve Geçerlilik*”. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- TAVŞANCIL, E. (2002), “*Tutumların ölçülmesi ve SPSS ile veri analizi*”, Ankara: Nobel Yayınları.
- UZAY, Ş. (2007), “*Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi.*” Türkiye’nin Jeoekonomisi ve Jeopolitikası–Türkiye Geleceğin Neresinde, Editörler: N. Doğan, F. Kula, M. Öcal, Nobel Yayınevi.
- YALKIN, Y. K. (2005). “*Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- WELLS, J. T. (2008), “*Principles of Fraud Examination*”, John Wiley&Sons, Inc,New York,USA.
- www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/10/20051020-23.htm (Erişim Tarihi: 19.03.2016).
- www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 25.11.2015).