

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**MALİ YOLSUZLUĞU TESPİTİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN
SORUMLULUĞU: YEMEN'DE Kİ BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE
BİR ARAŞTIRMA**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

SADDAM SHAI F ABDULRAB ABDULHAMEED

KOCAELİ, 2021

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**MALİ YOLSUZLUĞU TESPİTİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN
SORUMLULUĞU: YEMEN'DE Kİ BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE
BİR ARAŞTIRMA**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

SADDAM SHAI F ABDULRAB ABDULHAMEED

Doç. Dr. Ednan AYVAZ

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No:10.02.2021 / 05

KOCAELİ, 2021

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
KISALTMALAR	v
TABLO LİSTESİ.....	vi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. MALİ YOLSUZLUĞA GENEL BAKIŞ	5
1.1. MALİ YOLSUZLUĞUN TARİHSEL GELİŞİMİ	5
1.2. MALİ YOLSUZLUĞUN TANIMI VE UNSURLARI	7
1.3. MALİ YOLSUZLUĞUN TÜRLERİ.....	8
1.3.1. Meslekî Yolsuzluk	8
1.3.2. Nakdî Yolsuzluk	8
1.3.3. Bilanço Yolsuzlukları.....	9
1.3.4. Kredi Kartı Yolsuzluğu	9
1.3.5. Çek Yolsuzluğu	10
1.3.6. Diğer Yolsuzluk Türleri.....	11
1.4. MALİ YOLSUZLUĞUN NEDENLERİ	11
1.5. MALİ YOLSUZLUĞUN ÖZELLİKLERİ.....	13

İKİNCİ BÖLÜM

2. BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİM STANDARTLARI	14
2.1. DENETİM KAVRAMI	14
2.2. BAĞIMSIZ DENETİM TANIMI VE UNSURLARI	16
2.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMAÇLARI VE YARARLARI	17
2.3.1. Bağımsız Denetimin Amaçları.....	17
2.3.2. Bağımsız Denetimin Yararları	19
2.3.2.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen Firmaya Sağladığı Yararlar	19
2.3.2.2. Bağımsız Denetimin Paydaşlara Sağladığı Yararlar	20
2.3.2.3. Bağımsız Denetimin Kamu Kuruluşlarına Sağladığı Yararlar	20
2.4. DENETİM STANDARTLARI	21
2.4.1. Genel Kabul Görmüş Standartları	21
2.4.1.1. Genel Standartları	21
2.4.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	23
2.4.1.3 Raporlama Standartları.....	25
2.4.2. Uluslararası Denetim Standartları	27
2.4.2.1. IFAC'ın Çalışma Esasları	30
2.4.2.2. Uluslararası Denetim Standartlarının Yapısı	32

2.5. FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI STANDARDI (BDS 240)	33
2.5.1. Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesine İlişkin İşletme Yönetiminin Sorumluluğu	34
2.5.2. Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesine İlişkin Denetçinin Sorumluluğu	35
2.5.3. Hilelerin Tespitinde Denetçinin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar	36
2.5.4. Hileye İlişkin Risk Değerlendirme Yöntemleri	36
2.5.5. Denetçinin Denetime Devam Edememesi	39
2.5.6. Yazılı Açıklamalar	40
2.5.7. Yönetim ve Gözetim Sorumluları İle İletişim.....	40
2.5.8. Belgelendirme	41
2.6. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI	41
2.6.1. Bağımsız Denetçilik Mesleğinin Gereklere ve Meslek Ahlak İlkeleri .	41
2.6.1.1. Dürüstlük İlkesi.....	42
2.6.1.2. Bağımsızlık İlkesi	42
2.6.1.3. Tarafsızlık İlkesi.....	42
2.6.2. Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları	42
2.6.2.1. Denetim Sözleşmesinden Doğan Sorumluluklar	42

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. UYGULAMA	48
3.1. ARAŞTIRMANIN PROBLEMİ.....	48
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	48
3.3. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....	48
3.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE SINIRLARI.....	49
3.5. ARAŞTIRMA MODELİ	49
3.6. ARAŞTIRMANIN EVRENİ	49
3.7. ARAŞTIRMANIN ÖRNEKLEMİ	50
3.8. HİPOTEZLER	51
3.9. İSTATİSTİKSEL ANALİZLER	52
3.10. ARAŞTIRMA BULGULARI.....	53
SONUÇ	71
KAYNAKLAR	78
EK 1. ANKET FORMU	84

ÖZET

Yapılan bu araştırmada Yemen’de görev yapan bağımsız denetçilerin mali yolsuzluğun tespit edilmesinde kendilerine düşen sorumluluklar konusundaki görüşlerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırmaya Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarındaki bağımsız denetçiler (n=120) katılmıştır. Araştırmaya katılan denetçilerin mali yolsuzluğun tespitinde kendilerine düşen görevler hakkındaki soruların hazırlanmasında Shifa'Amri (2014) çalışmadan yararlanılmıştır. Araştırmada elde edilen verilerin istatistiksel analiz sürecinde SPSS 22.0 veri analiz programında frekans analizi ile anket maddelerinin aritmetik ortalamaları test edilmiştir. Araştırmanın sonunda bağımsız denetçilerin “Mali yolsuzluğun tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu vardır” konusundaki görüşleri incelendiği zaman, mali yolsuzluğun tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu vardır görüşünü benimsedikleri tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerin “240 nolu uluslararası denetim standartlarına göre hile ve hatayı tespit etme yükümlülüğü vardır” görüşüne katıldıkları belirlenmiştir. Bunun yanında denetçilerin “Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yeteneğini etkileyen parametreler vardır” görüşü ile “Mali yolsuzluğu üçüncü taraflara bildirme ve gizlilik ilkesine göre hareket etme zorunluluğumuz vardır” görüşlerine büyük oranda katıldıkları tespit edilmiştir. Bu kapsamda bağımsız denetçilerin bağımsız denetim sürecinde sahip oldukları sorumluluklar konusunda yeterli bilince sahip oldukları söylenebilir.

Anahtar kelimeler: Mali yolsuzluk, bağımsız denetim, denetçi sorumlulukları

**INDEPENDENT AUDITOR'S RESPONSIBILITY IN DETERMINING
FINANCIAL CORRUPTION: A RESEARCH ON INDEPENDENT
AUDITORS IN YEMEN**

ABSTRACT

In this research conducted, it is aimed to investigate the opinions of independent auditors who work in Yemen on their responsibilities in determining financial corruption. Independent auditors (n=120) from independent audit firms where are authorized by the Ministry of Industry and Trade participated in the study. The opinions of the auditors who participated in the study about their duties in determining financial corruption were determined using a questionnaire which was developed by Shifa'Amri (2014). In the statistical analysis process of the data obtained in the research, the arithmetic averages of the questionnaire items were tested with frequency analysis in the SPSS 22.0 data analysis program. At the end of the research, when the opinions of the independent auditors on 'The independent auditor has responsibility in the determination of financial corruption' were examined, it was determined that they adopted the view that the independent auditor has responsibility in the determination of financial corruption. It has been determined that the independent auditors agree with the view that "there is an obligation to detect fraud and error according to the international auditing standards no. 240". In addition, it has been determined that the auditors substantially agree with the views that 'There are parameters that affect the ability of the independent auditor to fulfil his professional responsibility' and 'We have to report financial corruption to third parties and act in accordance with the privacy policy'. Within the scope, it can be said that independent auditors have sufficient awareness of their responsibilities in the independent audit process.

Keywords: Financial corruption, independent audit, auditor responsibilities

KISALTMALAR

AB:	Avrupa Birliği
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE:	Association of Certified Fraud Examiners
AKT:	Aktaran
ATO:	Ankara Ticaret Odası
BDS:	Bağımsız Denetim Standartları
EFTA:	Avrupa Serbest Ticaret Birliği
FASB:	Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE:	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
IAS:	Uluslararası Muhasebe Standartlarını
IFAC:	International Federation of Automatic Control
IMF:	International Monetary Fund
ISA:	Uluslararası Denetim Standartları
KGK:	Kamu Gözetim Kurumu
M.Ö.:	Milattan Önce
SM:	Serbest Muhasebeci
SMMM:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
TDS:	Türkiye Denetim Standartları
TEPAV:	Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
YMM:	Yeminli Mali Müşavir
YTTK:	Yeni Türk Ticaret Kanunu

TABLO LİSTESİ

Tablo 3.1. Sanayi ve Ticaret Bakanlığıtarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmaların ve ofislerinin sayısı illere göre dağılıımı.....	50
Tablo 3.2. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilere İlişkin Bilgilerin Frekans ve Yüzdelik Dağılımları.....	50
Tablo 3.3. Güvenilirlik lek Analizi.....	52
Tablo 3.4. Mali Yolsuzluğun Tespitinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu Maddelerine İlişkin Frekans ve Yüzdelik Dağılımlar.....	53
Tablo 3.5. Bağımsız Denetçi, Hile ve Hatayı Tespit Etmek İçin, 240 Nolu Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumluluğu Maddelerine İlişkin Frekans ve Yüzdelik Dağılımlar.....	55
Tablo 3.6. Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunun Yerine Getirilmesinde Yeteneğini Etkileyen Parametreler Maddelerine İlişkin Frekans ve Yüzdelik Dağılımlar.....	58
Tablo 3.7. Bağımsız Denetçinin, Mali Yolsuzluğu nc Taraflara Bildirip Bildirmedeğinin ve Gizlilik İlkesine Olan Bağlılığı Maddelerine İlişkin Frekans ve Yüzdelik Dağılımlar.....	61
Tablo 3.8. Mali Yolsuzluğun Tespitinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu Maddelerine Katılma Durumlarına İlişkin One Sample T Test Sonuçları.....	62
Tablo 3.9. Bağımsız Denetçi, Hile ve Hatayı Tespit Etmek İçin, 240 Nolu Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumluluğu Maddelerine Katılma Durumlarına İlişkin One Sample T Test Sonuçları.....	64
Tablo 3.10. Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunun Yerine Getirilmesinde Yeteneğini Etkileyen Parametreler Maddelerine Katılma Durumlarına İlişkin One Sample T Test Sonuçları.....	66
Tablo 3.11. Bağımsız Denetçinin, Gizlilik İlkesine Olan Bağlılığı Maddelerine Katılma Durumlarına İlişkin One Sample T Test Sonuçları.....	68
Tablo 3.12. “Mali Yolsuzluğun Tespitinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğuna” İlişkin H1 Hipotezinin İncelenmesine Yönelik One Sample T Test Sonuçları.....	70
Tablo 3.13. “Bağımsız Denetçi, 240 Nolu Uluslararası Denetim Standardına Göre Hile ve Hatayı Tespit Etmelerine” İlişkin H2 Hipotezinin İncelenmesine Yönelik One Sample T Test Sonuçları.....	70
Tablo 3.14. “Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunun Yerine Getirilmesinde Yeteneğini Etkileyen Parametreler” İlişkin H3 Hipotezinin İncelenmesine Yönelik One Sample T Test Sonuçları.....	71
Tablo 3.15. “Bağımsız Denetçinin, Gizlilik İlkesine Bağlılıklarına” İlişkin H4 Hipotezinin İncelenmesine Yönelik One Sample T Test Sonuçları.....	71

GİRİŞ

İnsanların yerleşik hayata geçmeleri ve bir arada yaşamaya başlamalarından sonra ortak amaçlar için çalışma dönemi başlamıştır. İnsanların belirlenen ortak amaçlar için çalışmaya başlamaları yönetim kavramının oluşmasına zemin hazırlamış, yönetim uygulamalarını hayatın her alanında kullanmaya başlamışlardır. Yönetimin gerçekleştirilmesi başlı başına uygulanması belirlenen amaçlara ulaşmada yetersiz kalacağı için tarihsel süreç içerisinde yönetimin değerlendirilmesi, sonuçların incelenmesi ve yönetim süreçleri sonunda amaca ulaşım ulaşmama düzeyinin değerlendirilmesi önem kazanmıştır. Yönetim süreçlerinin sonunda ulaşılan bulguların değerlendirilmesi denetim kavramının ortaya çıkmasına katkı sağlamıştır. Yönetim süreçlerinin sağlıklı bir biçimde yürütülmesine katkı sağlayan denetim olgusu planlamanın yapılması ve planların uygun bir biçimde yürütülmesine katkı sağlamaktadır. Denetim olgusu örgütsel amaçlara ulaşmanın yanında yönetimin iyi yöne sevk edilmesinde kullanılan itici bir güç olarak değerlendirilmektedir (Akpınar, 2006: 1).

Günümüzde örgütsel açıdan önemli bir konu haline gelen denetim olgusunun kökenleri oldukça eski dönemlere kadar dayanmaktadır. Bunun temelinde yatan nedenlerin başında toplum halinde yaşamak için denetimin vazgeçilmez bir unsur olması yatmaktadır. Sanayi devriminden itibaren iktisadi hayatın daha canlı hale gelmesi ve kamu otoritesinin denetim süreçlerine dahil olması denetim olgusunun anayasalarda da yer edinmesine katkı sağlamıştır (Bozkurt, 2013: 56).

Kavramsal açıdan ele alındığı zaman denetim, herhangi bir örgütün faaliyet ve işlemlerinin önceden belirlenen amaç ve hedeflere uygun bir biçimde yürütülüp yürütülmediğini inceleyen bir olgu olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda denetim olgusu farklı süreçlerden meydana gelmekte olup, denetim sonucunda ulaşılan bulgular rapor halinde açıklanmaktadır (Bozkurt, 2013: 57).

Son yıllarda denetim olgusunun önemli bir yere sahip olduğu alanların içerisinde ekonomik alanlar gelmektedir. Ekonomik alanda meydana gelen gelişmelerin hız kazanması ve ekonomik göstergelerin uluslararası bir nitelik

kazanması ekonomik işlemleri oldukça karmaşık bir hale gelmesine neden olmuştur. Bunun bir sonucu olarak ekonomik verileri sağlayan bireylerin sunduğu bilgilerin geçerliliği ve güvenilirliği sorgulanmaya başlanmıştır. Geçmiş dönemler ile kıyaslandığı zaman günümüzde sunulan ekonomik göstergeler konusunda daha güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaç artmıştır (Aksoy, 2018: 3). Bu durum denetim kavramının finansal uygulamalarda da önem kazanmasına ve bağımsız denetim kavramının ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır.

Denetim süreçlerinin belirli standartlara sahip olması denetimin güvenilirliğini arttırdığı için bağımsız denetim mekanizmalarının sağlıklı olması için de bazı denetim standartları geliştirilmiştir. Bu kapsamda Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) bağımsız denetim süreçlerinin sağlıklı ve güvenilir bilgiler ortaya çıkarması için bazı denetim standartları geliştirmiştir. Bu standartlar dünyanın birçok ülkesinde bağımsız denetim sürecinde kullanılmaktadır. Kurul tarafından yayınlanmış olan bağımsız denetim standartları BDS 260, BDS 570, BDS 700, BDS 705 ve BDS 706 şeklinde sıralanmakta olup, tüm denetim standartlarının son sürümleri yayınlanmıştır (Yaşar ve Çetin, 2020: 384).

Bağımsız denetim uygulamaları bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır. Bağımsız denetim sürecinin sağlıklı bir biçimde yürütülmesinde yetkili olan bağımsız denetçiler bağımsız denetim tekniklerini uygulayan, finansal hataları ve eksiklikleri tespit eden, denetim sonucunda görüş ortaya koyan bireylerdir. Mali tabloların denetlenmesi sürecinde denetçilerin yanıtıcı bilgilere yer vermemeleri önemli bir konudur. Bu noktada bağımsız denetim sürecinde görev yapan denetçiler standartlara uygun tekniklerden yararlanmak durumundadır (Aksoy, 2018: 1). Bağımsız denetim sürecinin sonunda denetçiler tarafından rapor hazırlanmaktadır. Bağımsız denetim sürecinin sonunda hazırlanacak olan raporlarda denetçilerin yer verecekleri konular hakkında herhangi bir sayısal sınırlama bulunmamaktadır. Denetim sürecinde ele alınacak olan konuların seçilmesi, ele alınması ve konuların açıklanması noktalarında ise denetçiler arasında farklılıklar olabilmektedir (Taş ve diğerleri, 2020: 22).

Denetim sürecinde denetçilerin çalışma biçimi denetim sonucunu olumlu ya da olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Özellikle denetim sürecinde denetçinin şeffaf davranması denetim sonunda doğru raporlar ortaya çıkmasına katkı sağlamaktadır. Bu durum, denetim sonucu ile ilgilenen bireylerin kararları üzerinde de belirleyici

olmaktadır. Bu nedenle başta ABD olmak üzere dünyanın birçok ülkesinde denetim sonuçlarının rapor aşamalarına ek ilave ve değişiklikler yapılabilmektedir (Yaşar ve Çetin, 2020: 385).

Bağımsız denetçiler tarafından uygulanan bağımsız denetimlerin birçok amacı bulunmakla birlikte, denetimlerin temel amaçlarının başında mali yolsuzlukla mücadele edilmesi gelmektedir. Literatürde yer alan bilgilere göre yolsuzluk kavramı tarihin her döneminde hem insanlar hem de devletler için önemli bir sorun olarak değerlendirilmektedir. Yolsuzluk olgusu bir taraftan toplumsal yozlaşmaya zemin hazırlamakta, diğer taraftan ise kaynakların eşit bir biçimde dağıtılmasına engel olmaktadır. Yolsuzluğun ortaya çıkardığı sorunları en aza indirmek için devletler yolsuzlukla mücadele kapsamında birçok kurala, yasal ve idari düzenlemelere gitmektedirler (Demir, 2020: 153; İşler ve Kutluay-Tutar, 2020: 30).

Geçmişte olduğu gibi günümüzde de önemli bir sorun olan mali yolsuzluk olgusu uzun yıllardır birçok ülkenin karşı karşıya kaldığı bir durumdur. Ülkeler kendi içerisinde kamu ve özel sektör alanlarında mali yolsuzlukla mücadele ederken, ülkeler arasındaki gelir dağılımı farklılıklarının en aza indirilmesi için de uluslararası kuruluşlar mali yolsuzluğun önlenmesine yönelik düzenlemelere gitmektedir. Mali yolsuzluk konusunun üzerinde bu kadar önemle durulmasının nedenlerinin başında yolsuzluğun ekonomik yaşamın yanında sosyal hayatı ve kamu düzenini de yıpratması, bunun yanında kamu güvenini sarsıcı bir olgu olması yatmaktadır. Ekonomik açıdan ele alındığı zaman mali yolsuzluk hem kamu hem de özel sektörde verimliliği azaltan, hukuki ve idari riskleri beraberinde getiren bir olgu olarak değerlendirilmektedir. Sosyal açıdan ele alındığı zaman toplumlarda kısa yollardan zengin olma amacı toplumsal yozlaşmaya neden olmakta, bunun yanında toplumsal yapı içerisinde küçük yatırımcılar ile girişimcilerin yeteneklerinin azalmasına zemin hazırlamaktadır. Mali yolsuzluklara karşı herhangi bir yaptırım uygulanmaması durumlarında ise yolsuzluğu yapanlar hukuk karşısında aklandıkları için hukuk düzenine olan güven de sarsılmaktadır. Güven ilişkisinden söz edilemeyen bir ortamda da sosyal ve ekonomik yapının sağlıklı olması mümkün değildir. Özellikle yatırımcılar açısından ele alındığı zaman yatırımcıların birinci öncelikleri idari ve hukuki açıdan yatırımlarının korunacağına ilişkin güvendir. Bu kapsamda mali yolsuzlukla mücadele, ekonomik açıdan ele alındığı zaman yatırım, istihdam, sermaye birikimi ve toplumsal refah,

sosyal açıdan da, sağlıklı bir toplumsal yapı, iyi bir hukuk düzeni ve kamu güveni açısından büyük bir öneme sahiptir (Demir, 2020: 153).

Mali yolsuzluğun ekonomik açıdan yukarıda belirtilen zararlarının yanında, diğer bir zararı ise büyümeyi olumsuz yönde etkilemesidir. 1990'lı yılların başından itibaren mali yolsuzluğun büyüme oranlarını olumsuz yönde etkilediği, bunun yanında mali yolsuzluğun ekonomik kalkınmanın önündeki en büyük engel olduğu görülmeye başlanmıştır. Küreselleşme sürecine paralel olarak mali yolsuzluk olgusu ülkelerin ulusal bir sorunu olmaktan çıkmış ve uluslararası bir sorun haline gelmiştir. Bu noktada yolsuzluk olgusu kendisine uygun ortamlar bulduğu zaman ortaya çıkan, ortaya çıktıktan sonra tamamen kaldırılması oldukça güç olan bir durumdur. Bu noktada uluslararası örgütler de ancak 1990'lı yılların başlarından itibaren mali yolsuzluk konusunu gündemlerine almaya başlamıştır. Görüldüğü gibi mali yolsuzluk olgusu toplumsal yaşamı birçok açıdan olumsuz yönde etkilemektedir. Buna karşılık birçok gelişmemiş ülkede mali yolsuzluklar toplum nezdinde normalleştirilmiştir. Bu nedenle birçok ülkede mali yolsuzluklar doğal bir durum olarak algılanmaktadır (İşler ve Kutluay-Tutar, 2020: 31).

Literatürde yer alan bilgiler değerlendirildiği zaman mali yolsuzluk dünya genelinde önemli bir ekonomik ve sosyal sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada ekonomik göstergelerin doğru bir biçimde yansıtılması ve mali yolsuzluğun önüne geçilebilmesi için bağımsız denetçilere büyük sorumluluklar düşmektedir. Yapılan bu çalışmada da mali yolsuzluğu tespitinde bağımsız denetçilerin sorumluluklarının incelenmesi amaçlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. MALİ YOLSUZLUĞA GENEL BAKIŞ

1.1. Mali Yolsuzluğun Tarihsel Gelişimi

Tarihçesi antik dönemlere dek uzanan mali yolsuzluk olgusu yaşadığımız yüzyılın en dikkat çeken ekonomik ve sosyal sorunlarından birisidir. Küreselleşmenin yaygın hale gelmesi ile beraber şeffaflığın, hesap verilebilirliğin artması, iletişim teknolojileri alanında yaşanan gelişmeler ve anapara hareketliliğinin hız kazanması gibi sebepler yolsuzluk ve yolsuzlukla mücadeleye daha çok önem kazandırmıştır. Zira gelişmişlik düzeyi ne olursa olsun tüm ülkeleri yakından ilgilendiren yolsuzluk, toplumların sürdürülebilir ekonomik büyümelerini sağlamada dikkat çeken problemlerden birisi olarak görülmektedir (Köse, 2019a: 4). Bu problemle başa çıkmak için çok boyutlu çalışmalar ve düzenlemeler yapılmasının yanı sıra, yolsuzluğun toplumsal algıya yol açan etkenleri ortaya çıkaran çalışmaların yeterli seviyede olduğunu ifade etmek güçtür. Yolsuzluk oranını ülkeler bazında tespit etmek için, öncelikle Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International) olmak üzere, Dünya Bankası ve IMF gibi kurumlar tarafından düzenli olarak çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Ortaya atılan çalışmaların hemen hemen hepsi yolsuzluk algısını analiz eden çalışmalardır. Zira, bir ülkedeki yolsuzluk oranını resmi kaynaklar bazında tespit etmek imkansızdır (Demir, 2012: 106)

Oldukça geçmiş bir sorun olan yolsuzluk, Hindistan'da M.Ö. 4. yüzyılda kamu yönetimiyle ilgili yazılan Kau-tiliya'nın Arthashastra adlı kaynağa dek uzanmaktadır. Dilin ucundaki zehrin tadını almamak nasıl olanaksızsa, bir kamu görevlisinin de yemek yememesi –en azından kralın gelirlerinden bir bölümünü- olanaksızdır. Suda yüzen balıkların suyu yutup yutmadığını anlaşılamayacağı gibi, kamu kurumunda çalışan kişilerin de kendileri adına para saklayıp saklamadığı bilinmez. Kaynağın devamında Kau-tiliya, malı kendi üzerine geçirmenin 40 yöntemi olduğunu ifade etmekte ve bu yöntemleri sıralamaya sürdürmektedir (Bardhan, 1997: 1320). Hint Kralı Kathilya 2000 yıl önce bu konuyu irdelediği "Arthashtra" adlı bir kitap hazırlamıştır. İlk çağın dikkat çeken hukuk kaynaklarından olan Hamurabi Kanunlarında ise, rüşvetle alakalı bir konuda karar alan yargıcın, daha sonra bu kararı değiştirmesi durumunda görevinden alınacağı, bir daha asla yargıçlık görevini icra

edemeyeceği ve dava konusu tutarın on iki katı miktarında tazminat ödemeye mecbur olduğu kararı yer almıştır. Platon, “Devlet memurları herhangi bir hediye almaksızın hizmet sağlamalıdır. Bu duruma uyum sağlamayanlar yargı kararlarıyla ceza aldığında cenaze töreni yapılmaksızın defnedilmelidirler” şeklinde ifade bulunurken, büyük olasılıkla dünyada yolsuzluğun günümüzdeki boyutlara varabileceğini öngörememişti. Dante, 700 yıl önce, rüşvetçi alanları cehennem en dibine atarak, ortaçağda yolsuz tutumlara karşı nefreti anlatmıştır. Shakespeare, bazı oyunlarında yolsuzluğa değinmiştir (TEPAV, 2006: 33-34).

19.yy sonlarında yolsuzlukla baş etmede egemen olan görüş, yolsuzluğun sebebini partizan tutumlarda görmektedir. ABD’de Devlet Başkanı J. Garfield’in politik destekten mahrum işi olmayan biri tarafından öldürülmesi neticesinde, sistem sorgulanır ve Devlet Personel Birimini oluşturan ve patronajı azaltan Pendleton Kanunu (1883) çıkartılmıştır. Böylelikle, “ganimet” sisteminden “kariyer ve liyakat” sistemine geçilmiştir ve ardından “İlerlemeci Yöntemi” savunular harekete geçmişlerdir. Devletin faaliyetleri ve demokratik yükümlülük adına, kamu yönetimi sisteminin parti politikasından ayrı olması gerektiği ifade edilir ve moral değerlerin (dürüstlüğün) önemine dikkat çekilir (TEPAV, 2006: 34).

1990’lı yıllardan sonra dünya çapında yolsuzluklarla başa çıkmak için ayrı bir titizlikle uğraşmıştır (TEPAV, 2006: 34). 1996 yılında Dünya Bankası’nın ve IMF’nin yaptığı yıllık toplantısında, o süreçte Dünya Bankası Başkanı olan James Wolfensohn uluslararası finansal kurumları ve kalkınma birliklerinin uzun müddet değerlendirmekten uzak durduğu, yeni bir konuya değinmiştir: yolsuzluk konusu. Gelişmekte olan ekonomilerde iktisadi açıdan kalkınmayı sağlamak ve yoksulluğu en aza indirmek için yolsuzluk kanserinden söz etmeye gereksinim duyulduğunu belirtmiştir. Bu konuşmayla yolsuzluk gibi politik bir rahatsızlığın çözümü, ulusal ve uluslararası kalkınmanın en üstüne çıkmış ve yolsuzlukla savaş konusu şekil almaya başlamıştır. O dönemden bu yana Dünya Bankası tarafından yılda 10 milyon dolarlık bütçe yaklaşık 100 ülke genelinde soruşturma ve incelemeler için harcanmış, 600’den fazla farklı türdeki yolsuzlukla mücadele programının, 50’den fazla kişinin çalışmada yer aldığı inceleme biriminin oluşturulduğu raporlanmıştır (Wanless, 2013: 39). Daha önce Dünya Bankası gibi önemli kurumlar yolsuzluğu inceleme noktasında istekli davranmamışlardır, bu kuruluşlar tarafından sıkça ülkenin kendi politik ve içsel sorunu

olarak değerlendirilmiştir. Ancak artan eleştirilerle sonucu bu kurumlar, yolsuzluğu incelemelerini etkileyen kaçınılmaz bir ikilem olarak açıklamaya başlamışlardır. Söz gelimi Dünya Bankası, artık yolsuzluğu en aza indirmeyi hedefleyen detaylı ve geniş politikalar ortaya koymuştur (Berksoy ve Yıldırım, 2017: 3).

Son dönemlerde, mali yolsuzluğun sebepleri ve yolsuzluğun ortaya çıkardığı ekonomik getirileri anlamaya ilişkin ilgi artmıştır. Alan yazın, iki farklı gruba ayrılmıştır. Birinci grupta bulunan araştırmalar, yolsuzluğun belirtilerine yoğunlaşmıştır. Bu konuyla ilgili ortaya atılan farklı araştırmalar; ülkenin endüstri politikası, ticari şeffaflık, ekonomik rekabet düzeyi, doğal kaynakların erişilebilirliği, kamu sektörü ücretleri, kanunlar, bürokrasi gibi etkenlerin yolsuzluğun sınırlarını ve genişliğini etkileyen esas unsurlar olduğunu ortaya koymuştur (Berksoy ve Yıldırım, 2017: 14). Ayrıca ülkemizde yolsuzluk konusundaki araştırmaların son dönemlerde hız kazandığı ve bu çalışmalarda çoğunlukla Uluslararası Şeffaflık Örgütü kaynaklarının kullanıldığı dikkati çekmektedir. Bu örgüt tarafından ülkemizde gerçekleştirilen yolsuzluk analizlerinde çeşitli etkenlerden faydalandığı ve bunların yolsuzluk durumunun ortaya çıkmasındaki etki oranları ifade edilmediği için, bu konu kapsamındaki araştırmalarda şeffaflık, demokrasi düzeyi, büyüme, kişi başına milli gelir, büyüme gibi standart verilerden etkili değişken olarak yararlanılmaktadır. Oysa yolsuzluk gibi bir durumun toplumsal algısını etkileyen pek çok unsurun bulunduğu kabul gören bir gerçektir (Demir, 2012: 106).

1.2. Mali Yolsuzluğun Tanımı ve Unsurları

Hile ve yolsuzluk, kimi zaman aynı anlamlara karşılık gelecek şekilde ifade edilmektedir. Oysaki farklı eylemleri anlatan hile (fraud) ve yolsuzluk (corruption) çeşitli kaynaklarda genellikle eşanlamlı kullanılmaktadır (Demirkol-Geroğlu, 2006: 9).

“Genel bir kavram olan hile, insan zekası tarafından planlanabilecek, bireyin yanlış yanlış sunumları sonucu bir diğer kişi üzerinde üstünlük sağlamak için başvurulan her türlü yolu ifade etmektedir. Konuya ilişkin hile kavramı, bir kurumun varlık ve kaynaklarının bilerek ve isteyerek yanlış kullanımı ya da suistimal edilerek bireysel zenginleştirme için faydalanılarak, bir işgörenin bireysel fayda sağlamaya çalışması olarak açıklanabilir” (Gülaçtı, 2000: 2-3; Akt. Demirkol-Geroğlu, 2006: 9).

Afrika Birliği Yolsuzluğun Önlenmesi ve Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi 'nde bulunan ve yolsuzluğu bir suç olarak nitelendirilmesi için üzerinde uzlaşmaya varılan tanım; "bir kamu personelinin resmi yükümlülüklerini gerçekleştirilmesi kapsamında bir işlem yapması ya da yapmaktan kaçınması için, kendisi ya da üçüncü bir kişi ya da taraf lehine haksız bir çıkarın doğrudan veya dolaylı olarak teklif edilmesi, söz verilmesi, verilmesi ya da kabulü" dır. Bu tanımda yolsuzluk kavramı kamusal anlamda değerlendirilmektedir (Gürbüz ve Dikmenli, 2013: 24; Akt. Ercan, 2016:).

Tüm bu ifadelerden sonra "Mali Yolsuzluk" tanımını yeniden düzenlemek gerekirse; "İşletme yöneticilerinin, personelinin ya da ortaklarının, finansal tablolarda yer alan ya da almayan şekli ile maddi çıkar elde etmek veya maddi olmayan menfaatler sağlamak için, yasal olmayan şekilde yetkilerini kötüye kullanmaları ve gerçekleştirdikleri suiistimaller vasıtası ile kurum ve menfaat çevrelerinin maddi-manevi menfaatlerinin ve devletin vergi gelirinin olumsuz açıdan etkilenmesidir" şeklinde ifade edilebilir (Demirkol-Geroğlu, 2006: 10).

1.3. Mali Yolsuzluğun Türleri

Literatürde üzerinde sıklıkla durulan ve günlük hayatta yaygın olarak karşılaşılan yolsuzluk türleri aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

1.3.1. Meslekî Yolsuzluk

Bütün mesleki yolsuzluk hileleri dört temel etkenden meydana gelmektedir. Faaliyet; gizlidir, suç eylemini gerçekleştiren birey güvene dayanan yetkilerini kuruma karşı çiğnemektedir, suçu işleyen bireye yönelik dolaylı ya da doğrudan mali fayda sağlamak adına işlenmektedir. Kurumun varlıklarının, kaynaklarının ya da gelirlerinin kullanılmasına mal olmaktadır. Yapılan tanımlarda yer alan yolsuzluk kavramı bu durumun yalnızca kamusal alanda yapıldığı algısını yaratsa da yapılan uygulamalar özel sektörü de içermektedir (Ercan, 2016: 15).

1.3.2. Nakdî Yolsuzluk

Mali yolsuzlukların türlerine ilişkin olarak ACFE tarafından 2018 yılında yayınlanan raporda hangi yolsuzluk türlerinin mali yolsuzluk kapsamında değerlendirileceği açıklanmıştır. Söz konusu raporda varlıkların kötüye kullanılmasının mali yolsuzluk kapsamında değerlendirildiği, varlıkların kötüye kullanılmasının nakit hileleri ya da nakdi olmayan hileler şeklinde gerçekleşebileceği belirtilmiştir. Raporda varlıkların kötüye kullanımı sürecinde gerçekleşen nakdi

yolsuzlukların başında doğrudan nakit hileleri ile hileli ödemelerin ve makbuz hilelerinin geldiği belirtilmiştir (Cömert ve Kaymaz, 2019: 368).

1.3.3. Bilanço Yolsuzlukları

Bilanço yolsuzlukları, denetçinin belirleyemediği mali yolsuzlukların önemli bir kısmı üst düzey yöneticilerin faaliyetleri sonucunda gelişmektedir. Bilanço yolsuzlukları konusunda yaşanan artış üzerinde durulması gereken bir konudur. Ayrıca araştırma yapan firmalar bünyesinde bilanço yolsuzluklarına başvuran kişilerin, uzman ve üst düzey yönetici olması yolsuzlukların belirlenmesindeki zorlukları göstermektedir. Dolayısıyla en büyük sorumluluğun denetçilere düştüğü oldukça açıktır. Ancak denetçinin bu sorumluluğu gerçekleştirirken karşı karşıya kalacağı zorluklar da olabilir. Denetçi; bütçe kapsamındaki finansal uygunsuzlukların kesin bir teminat dahilinde tespit edilmesini sağlayamaz. Bunun sebepleri,

1. Yanıltıcı uygulamanın gizli kalan boyutları çoğunlukla hileli ya da hatalı belgelendirmeyi kapsamaktadır,

2. Doğru şekilde tasarlanan ya da uygulanan denetim yolsuzluktan doğan uygunsuzlukları belirleyemese dahi, yolsuzluk risk etkenlerinin ve diğer şartların tespit edilmesinde ve değerlendirilmesinde profesyonel yargıların uygulanması gerekmektedir. Bu bakımdan, denetçi, bütçede kapsamındaki maddi uygunsuzlukların belirlenmesinde ihtiyaç duyulan teminatı yalnız başına sağlamayabilmektedir (Cullinan ve Sutton, 2001: 210; Akt. Ercan, 2016: 17).

1.3.4. Kredi Kartı Yolsuzluğu

Kredi kartı; kart çıkaran kurum müşteri kitlesine belli limitler çerçevesinde sundukları kredilerle, nakit kullanmadan ürün ve hizmet alabilmeleri, nakit kredi çekebilmeleri için sundukları ödeme kanalıdır. Kısa bir ifadeyle kredi kartı, banka bünyesinde kredi olması anlamına gelmektedir. Banka hesaplarında hiç para bulunmasa dahi alışveriş yapmaya imkan tanır. Banka, ortalama bir ay süresince söz konusu alışverişin masraflarını müşteri için öder. Banka bu kapsamda her ay düzenli şekilde hesap bildirim cetveli hazırlar. Buna göre tutarın istendiği taktirde tamamını son ödeme tarihinde ödeyebilir ya da yasanın kabul ettiği en az ödeme tutarı yatırıldıktan sonra geri kalan bölümü belirli bir faiz karşılığı kredilendirilebilir. “Plastik para olarak ifade edilen kredi kartlarının kullanımları; ödeme kolaylığı sunması, puan biriktirerek bedava alışveriş fırsatı sunması, itibar göstergesi olması,

para taşıma riskini azaltması gibi sunduğu avantajlarla gün geçtikçe biraz daha popüler bir hal almaktadır (Kaya, 2009: 1).

Toplumda yaygın olarak kullanılan kredi kartlarında da sık sık yolsuzluk olayları ile karşılaşılmaktadır. Yolsuzluk soruşturma süreci başladığı sırada, araştırmayı yapan kişinin soruşturmaya tabi olan kişiden yeminli bir yolsuzluk/sahtekarlık belgesi alması mecburidir. Kredi kartı başvuru sırasında özen gösterilmesi gereken yolsuzluk işaretleri şu şekildedir: Düşük oranlardaki maaş tabloları, açık olmayan iş tarifleri, uyumlu olmayan adres, posta kodu ya da alan numaraları gibi. Posta müfettişlerinden, kuşku edilen dolandırıcıların adreslerinin gizli tutulmasında yardımcı olmaları talep edilmelidir. Bu şekilde gerçek adların ve yolsuzluğa uğrayan finansal kurumların tespit edilmesi sağlanabilmektedir. Kuşku, görgü tanıklarının tespit edilmesi, birden çok zanlının suç ortağının ifadesi, ajanlar, gizli çalışan resmi memurlar, ihbarcılar, adli kanıtlar yoluyla önlenebilir (Donneley, 2004: 57; Akt. Ercan, 2016: 58).

1.3.5. Çek Yolsuzluğu

Çek yolsuzluğu genellikle karşılıksız çek verme şeklinde gerçekleşmektedir. Çek kıymetli bir evrak niteliğinde olduğu için çek konusunda yapılan yolsuzluklarda diğer kıymetli evraklarda yapılan yolsuzluklarda olduğu gibi hukuki yaptırım uygulanması gerekmektedir (Öztürk, 2016: 3). Bu kapsamda kanun koyucunun bono ve poliçeden ayrı olarak karşılığı olmayan çekler açısından çek cezası olarak nitelendirilen özel bir yasal yaptırım öngörülmüştür. Çek cezası özelliği açısından medeni ceza özelliğine sahiptir. Düzenleyen zarar ve kusurdan ayrı olan söz konusu cezadan sorumlu kabul edilir. Amaç karşılıksız çek yazanlar açısından caydırıcı bir etkiye sahiptir. Söz konusu ceza tazminat özelliği taşımadığından, çekin karşılıksız olduğunun anlaşılması dolayısıyla hamil, herhangi bir zarar uğramasa da çek cezasını isteyebilir. Bu ceza, hamilin başvuru hakkını artıran bir hak özelliğine sahiptir (Yıldırım, 2015: 3498). Dolayısıyla kanun koyucu, çek hesabı sahibi gerçek kişinin, kendi adına çek yazmak üzere bir başkasını temsilci veya vekil olarak tayin etmesini yasaklamıştır. Bu yasağa karşın hesap sahibi gerçek kişinin temsilcisi veya vekili sıfatıyla hareket edilerek çek düzenlenmişse, düzenlenen çekten dolayı cezaî ve hukukî sorumluluk hesap sahibi gerçek kişiye ait olacaktır (Günay ve Günay, 2010: 345).

1.3.6. Diğer Yolsuzluk Türleri

Literatürde yer alan çalışmalarda diğer yolsuzluk türleri aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

Ekonomik kuram, yolsuzluk konusunda iki esas argüman geliştirmiştir. İlki yolsuzluğun egzogen, ikincisi ilse endojendir. Genel kuramsal bir ifadeyle yolsuzluk üç ana şekilde de açıklanabilir. İlki, kişilerin ve tüzel kişilerin özel maddi olanaklar sağlaması ve işlemlerin hızlandırılması adına gerçekleştirilen yolsuzluklardır. Söz gelimi; kanuni açıdan pasaport alma hakkı bulunan bireyin, işlemlerinin daha hızlı gerçekleştirebilmek için kamu personeline rüşvet sunarak pasaport almaya çalışması. İkinci yolsuzluk çeşidi; yasal kuralların çiğnendiği ve söz konusu kuralların objektif uygulanmadığı idari yolsuzluklardır. Kuramsal açıdan meydana gelen yolsuzlukların önemli bir kısmı idari yolsuzluk kapsamındadır. Bu yolsuzluk çeşidi, yolsuzluğun Asil-Vekil modeline karşılık gelir. Üçüncü olarak, devleti ele geçirme yolsuzluğu olarak nitelendirilip; kuralları ve düzenlemeleri, yolsuzluk yapan bireylerin avantajına çevirmeyi hedefleyen yolsuzluklardır. Dünya Bankasının geliştirdiği bu yolsuzluk örneğinde; yönetmelik ve kamu politikaları toplum adına değil, birkaç oligark için onların çıkarına düzenlenmektedir (Begovic, 2005: 3-4).

1.4. Mali Yolsuzluğun Nedenleri

Sinan Aygün (www.ceterisparibus.net) döneminde Ankara Ticaret Odası (ATO) Yönetim Kurulu Başkanı sıfatı ile ATO'da yer verdiği konuşmasında, yolsuzluğun sebeplerini farklı gruplara ayırarak sıralamıştır. Aşağıda yer alan maddeler halinde bu açıklamalara değinilmiştir.

Dikkati çeken şudur ki; devlet yolsuzluk dolayısıyla zarara uğrayan en önemli menfaat çevresi iken, yolsuzluğa neden olan etkenler kapsamında da en fazla devlet politikalarından doğan etkenler ifade edilmektedir. Söz gelimi; transfer ödenekleri, krediler, ihaleler, yatırım projeleri bir devletin giderleri arasındadır. Bu giderler arasında özellikle ihaleler Türkiye'de en fazla rastlanan yolsuzluk örneğidir. Ancak henüz alınan tedbirler yeterli seviyeye ulaşmamış dolayısıyla yolsuzluğun önüne geçilememiştir. Politik kararları da yolsuzluk sebepleri arasında nitelendirmiştir. Politik kararlar devletin yönetim birimini oluşturmaktadır yani devleti temsil etmektedir.

Anlaşılan göre; devlet, taraflı, eksik, yanlış uygulamalarla kendi kendini baltalamakta ancak bu politik kararlarla kendi menfaat çevrelerini korumakta ve/veya bunun için ortam sağlamaktadır. Bu politik kararlar kapsamında ithalat ve ihracat kota kararları, özelleştirme çalışmaları ve özelleştirme kararları, imar ve gecekondü affi kararları, hazine arazilerinin istilasını gibi kararlar.

Devletin harcama kararları ve politik kararlar haricinde; vergi kanunlarının karmaşıklığı, bürokrasinin kalitesi, siyasi partilerin finansmanı, düşük ücretler, yüksek para cezaları ve benzeri de yolsuzluk sebepleri kapsamında değerlendirilmiştir (Demirkol-Geroğlu, 2006: 22).

Şimşek (2001: 20) ise mali yolsuzluğa neden olan unsurları aşağıdaki gibi maddeler halinde açıklamıştır;

İşletmelerin finansal durumlarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin nedenleri şu şekilde ifade edilebilir:

- Daha çok kredi sağlayabilmek,
- Birden çok ortaklı şirketlerde ortakları memnun etmek için fazla kâr oayı sunmak,
- İşletmenin toplum nezdinde imajını güçlendirmek,
- Borsada hisse senetlerinin fiyatlarını yükseltmek,
- Vergi ödeyebilmek,
- Yeni ortakların firmaya katılımını sağlamak.

İşletmelerin finansal durumlarının olduğundan daha kötü olarak yansıtılmasının amaçları ise şöyle ifade edilebilir:

- Az vergi ödemek,
- Ayrılan paydaşlarla ya da paydaşların varisleriyle kazançlı anlaşmalar yapmak,
- Az gelir dağıtmak veya hiç dağıtmamak,
- Hisse senetlerinin borsa fiyatlarını düşürmek (Anonim şirketlerin borsada kötü olan hisse senetlerinin rayiçleri üzerinde etki yapmak, aksiyon toplamak (Akt. Ercan, 2016: 25).

1.5. Mali Yolsuzluğun Özellikleri

Mali yolsuzluklar farklı biçimlerde ortaya çıkmakta olup, uygulama türüne göre bazı sınıflara ayrılmaktadır. Literatürde mali yolsuzluk türleri ve özellikleri aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Rüşvet: Rüşvet kavramı Türk Hukuk Lügatında “Memur kabul edilen bireyin görevi kapsamındaki bir iş için kanun tarafından verilmesi uygun olmayan bir para ya da mal alması ya da herhangi bir çıkar sağlaması, ya da menfaat, mal ya da para konusunda teminat ya da taahhüt kabul etmesidir.

Zimmet: Tek yönlü olma niteliği dolayısıyla diğer yolsuzluk çeşitlerinden farklı olan zimmet kavramı, “memur veya özel kanunlar kapsamında memur kabul edilen kamu personelinin sorumluluğu dolayısıyla zilyetlik alanlarına tevdi edilen kamu kaynaklarına kanunlara uygun olmayacak şekilde kendisi veya üçüncü kişiler adına kullanması veya mülk edinmesidir.” Özel sektör alanında veya görevli olmayan memurlar açısından karşılığı ise, “hizmet nedeniyle emniyeti suiistimal”dir.

İrtikap: Bilimsel çalışmalarda, “haraç” veya “aktif yiyicilik” ya da “aktif rüşvet” olarak ifade edilen “irtikap”ın rüşvetten farklı olan yönü; bu aşamada, hizmet sağlanan tarafın, manevi cebir veya ikna tekniği ile memura bir bedel ödemeye mecbur bırakılmasıdır.

Dolandırıcılık: Bir bireyi kandırabilecek özellikte hile ve desiseler yaparak yanılığa düşürüp onun veya başkasının zararına, kendisi adına ya da başkası için haksız çıkar sağlayan bireyin işlemiş olduğu bir suçtur.

Rant kollama: Çıkar ve baskı gruplarının, devlet tarafından yapay olarak oluşturulmuş bir ekonomik aktarımı sağlamak adına başlattıkları çalışmalarıdır.

Kara paranın aklanması: Yasadışı şekilde sağlanan gelire kara para denilmesinin yanı sıra bu gelirin normal ve temiz bir gelir gibi yasal ekonomiye dahil edilmesi de, kara para aklama şeklinde nitelendirilmektedir (TEPAV, 2006: 28-29; Özsemerci, 2003: 16).

İKİNCİ BÖLÜM

2. BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİM STANDARTLARI

Yaşadığımız dönemde toplumsal ve ekonomik açıdan yaşanan hızlı gelişmeler firmaların çalışma alanlarını büyütmelerine ve ölçek olarak da büyümelerine zemin hazırlamaktadır. Bununla birlikte firmaların finansal tablolarıyla ilgili güvenilir olan bilgilere olan gereksinim de artmaktadır. Kurumla iş ilişkisi bulunan karar alıcılar, firmaya dair verileri direkt olarak kaynağından öğrenme imkanları bulunmaktadır. Dolayısıyla karar alıcılar firmaya dair başkalarının düzenlemiş olduğu söz konusu verilerin güvenilirliğine inanmak zorundadırlar (Dönmez ve diğerleri, 2005: 53). Bu bölümde bağımsız denetim kavramı ile denetim standartlarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

2.1. Denetim Kavramı

Denetim, kavram olarak değerlendirildiğinde, belirli bir ekonomik birime ve bir döneme ilişkin bilgilerin güvenilirlik ve doğruluğunu tespit etmek için, bu bilgilerin daha önce belirlenmiş kriterlere uygunluk düzeyini objektif şekilde irdeleyen ve sonuçlarını değerlendirerek ilgili kullanıcılara bir rapor şeklinde beyan etmeyi temel alan sistematik bir süreçtir (Ergin, 2006: 8). Bir başka ifadeye göre denetim kavramı; iktisadi faaliyet ve olaylara dair savlarla, kabul edilmiş kriterler arasındaki uygunluğun düzeyini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara aktarmak için objektif olarak kanıt elde eden ve değerleyen bir sistematik süreçtir (Erdoğan, 2006: 1; Akt. Köse, 2019b: 4).

Denetim olgusu yapıma biçimine, denetimin amaçlarına ve denetçinin hukuki statüsüne göre bazı sınıflara ayrılmaktadır. Bu kapsamda literatürde denetim türleri aşağıdaki başlıklar altında sınıflandırılmaktadır;

Zorunlu denetim: yasalar çerçevesinde düzenlenen, denetlemeye tabi olan kurum ve şirketlere bir yükümlülük olarak atfedilen denetim şeklidir. Bu faaliyetleri gerçekleştirecek denetçilerin özellikleri, denetimin konusu, amacı, denetim faaliyetlerinin hangi ilkeler kapsamında sürdürüleceği yönetmelik ve tebliğlerle tespit edilir. Zorunlu denetim özel yasalar, tebliğler ya da yönetmeliklerle kabul edilmiştir. Bu şirketlerin bağımsız denetime tabi olmasında ki neden ise şirketlerin finans ve ekonomi piyasası kapsamındaki tedbirleridir.

İsteğe Bağlı Denetim: İşletmelerin; herhangi bir yasal zorunluluk olmadığı durumlarda yaptıkları denetimler isteğe bağlı denetimler olarak ifade edilir. Bu denetimlerin gerçekleştirilmemesi bir yaptırım yaratmaz. Şirketlerin büyümesi, ilgililerin çeşitli dönemlerden şirkete ilişkin bilgi istemesi bu tür denetimleri çoğaltmaktadır.

Finansal Denetim: Finansal denetim ile şirkete yönelik mali tablolar değerlendirilmekte, böylelikle ilgililere yönelik bilgi aktarılması hedeflenmektedir. Özellikle yatırımcılar, şirketlere yatırımda bulunup bulunmayacaklarını tespit etmede finansal tablolardan faydalanılmaktadır. Dolayısıyla şirkete dair tabloların belirli standartlara bağlı tutulduğunun denetim neticesinde onaylanması, finansal tablolara ilişkin güveni de arttırmaktadır.

Faaliyet Denetim: Faaliyet denetimi geniş bir perspektiften tanımlamak gerekirse, bir kurumun işletme işlevleri, finansal kontroller ve destekleme sistemleri dahil tüm boyutlarını içeren bağımsız bir denetimdir. Faaliyet denetimi, şirketin işlevleri, finansal kontroller ve destekleme sistemleri dahil tüm boyutlarını içeren bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetiminde, denetçilerden objektif gözlemler yapması ve bir takım çalışmaların detaylı olarak analizini gerçekleştirilmesi beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla kıyaslanır ve şirketin daha önce belirlenmiş hedef ve amaçlara ulaşmış olup olmadığı analiz edilir. Faaliyet denetiminin içeriği, şirketin tamamı ya da bir şubesi veya pazarlama, finans, üretim gibi bir işlevi de olabilir (Köse, 2019b: 48).

İç denetim: İç denetim ile firma, kurum, kuruluş ve şirket kapsamındaki bütün etkinlik ve organizasyonların denetlenmesi esastır. İç denetim görevi, süreci ve etkileri firma ve şirket yönetiminde belirlenmektedir. İç denetimde denetim ve araştırmayla ilgili yalnızca finansal işlemlerin raporlama ve uygulaması ile ilgilenmemektedir. İç denetimde şirket ve firmalar personellerinin uygulamadaki mevzuat ve esaslara hangi oranda uyum gösterdiklerini veya göstermediklerini incelemektedirler (Göçmenler, 2019: 26).

Bağımsız denetim: Endüstrileşme, teknolojik gelişmeler, küreselleşme, iş gücünde yaşanan artış, farklı iş alanlarında yaşanan çeşitlilikler ve gelişmeler sonucunda denetim çalışmalarına olan gereksinim de artmıştır. Denetimler devletlerin, kurum ya da kuruluşlarında çalışan bireylerini veya şirketlerini denetlemesini talep

ettiği birimleri bağımsız denetçiler tarafından, birtakım kurallar kapsamında ve mevzuata uygun olarak araştırması, raporlaması ve bildirim sağlamasıdır (Göçmenler, 2019: 29).

Kamu denetim: Kamu için ve kamu faydası dikkate alınarak, kamu kurumlarında veya bunlara bağlı olarak çalışan personel tarafından özel sektör ya da kamusal teşebbüslerin tabi tutulduğu denetim biçimi genel ifadeyle kamu denetimi olarak isimlendirilir. Bu denetim modelinde amaç, devletler tarafından belirlenen kuralların uygulamaya aktarılması ve toplumun devlete olan güveninin arttırmasıdır (Göçmenler, 2019: 29).

2.2. Bağımsız Denetim Tanımı Ve Unsurları

Yaşadığımız dönemde şirketler her geçen gün daha fazla büyümekte ve küreselleşmektedir. Bu konuyu örnekle ifade etmek gerekirse Amerika’da açılan bir şirket bugün ülkemizde bir iş yapabilmekte burada şirket açabilmektedir. Yine bu şirketlere yatırımcılar da yatırım gerçekleştirebilmektedir. Bu küreselleşme ve büyüme denetim gereksinimini artırmaktadır. Zira uluslararası şirketlerin ortaya çıkması, şirketlerin organizasyon ve mali anlamda büyümesi yatırımcıların sayısı ile beraber yatırımların oranını da arttırmaktadır. İşte korunmaya değer çıkarı olan yatırımcıların sayısının artması bağımsız denetimin gelişmesini sağlamıştır (Köse, 2019b: 4).

Denetim kavramı genel ifadeyle; ekonomik olaylara ve etkinliklere dair savların, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk düzeyini irdelemek ve sonuçlarını ilgililere beyan etmek için objektif şekilde ispat toplayan ve bunları değerlendiren sistematik bir süreç şeklinde ifade edilebilir (Başpınar, 2005: 36). Bir başka deyişle denetim; firmalarda gerçekleşen olayların bir örgütün belirlemiş olduğu standartlara uygunluk düzeyinin analiz edilmesidir. Bağımsız denetim süreci ise firmalarda yaşanan bu olayların bazı kurumlarca saptanmış olan kriterlere uygun şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ele almaktadır (Bahşı, 2019: 96-97). Yapılan tanımlardan da çıkarılabileceği gibi denetimin temel unsurları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

1- Denetim bir süreçtir: Denetim çalışmaları farklı süreçler şeklinde yapılabilir. Birbirini takip eden süreçlerin başlangıç ve bitişi arasındaki çalışmalar belirli bir plan kapsamında yürütülür.

2- İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: Firmanın, ekonomi alanındaki çalışmalarıyla alakalı olarak hazırlanmış olduğu bir takım beyan ve raporlar, firma yönünden bir iddia özelliğindedir. Bu beyan ve raporlar firma tarafından hazırlanarak çıkar gruplarına sunulmuştur. Denetim bu savların güvenilirlik ve doğruluğunun irdelenmesidir.

3- Önceden tespit edilmiş ölçütler: Denetçi, firmanın savı özelliğindeki mali tabloları daha önce belirlenmiş kriterlerle kıyaslayarak, bu kriterlere göre güvenilirlik ve doğruluğuna karar verir. Bu kriterler, genel kabul görmüş muhasebe esasları, yönetimin belirlediği hedefler, anlaşmalar, kanunlar olabilir.

4- Objektif kanıt elde etme ve kanıtları değerlendirme: Denetçi firmanın savlarının doğruluğu incelemek için firma ve firmayla alakalı kurum ve kişilerden ayrı olarak uygun özellikte ve yeterince ispat elde etmek durumundadır.

5- İlgilere bildirme: Firmayla alakalı mali olaylarla pek çok kişi ve kurumun doğrudan ya da dolaylı ilgisi vardır. Söz konusu ilgilere denetçi, firmanın mali verileriyle ilgili yapmış olduğu denetimin neticesini yazılı bir raporla beyan eder. Bu süreç denetimin son sürecini meydana getirir (Başpınar, 2005: 36).

2.3. Bağımsız Denetimin Amaçları ve Yararları

Bağımsız denetimin amaçlarına ve yararlarına ilişkin bilgiler aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

2.3.1. Bağımsız Denetimin Amaçları

Çağımızda işletme etkinliklerinin zenginleşmesi ve büyümesinden doğan aksama ve eksikliklerin de etkisi ile, firmalarda denetim ve muhasebe hileleri sayısının önemli artış yaşanmış ve doğruyu yansıtmayan bu finansal veriler bütün tarafları ciddi anlamda zarara sokmuştur. Meydana gelen bu gelişmeler piyasalara da yansımış, finansal buhranlara yol açmıştır. Kurumsal yönetim, tüm hileli ya da hatalı uygulamalara karşı tüm düzeylerde gerçekleştirilmesi gereken minimum seviyedeki standartları düzenlemektedir. Kurumsal yönetim faaliyetleri firmaların yönetim biçimlerinde önemli değişimlere neden olmaktadır. Bu değişimlerin etkisini gösterdiği alanların başında denetim ve muhasebe yer almaktadır (Türedi ve diğerleri, 2018: 2). Bu kapsamda bağımsız denetimin amacı hazırlanan mevzuatlarla belirlenmiştir. 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve

Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname bağımsız denetimin amacını, mali tablo ve diğer mali bilgilerin, mali raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda, makul teminat sunacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının sağlanması şeklinde ifade edilmiştir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinde ise bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları paralelinde bir şirketin mali durumunu ve etkinlik sonuçlarını bütün önemli boyutlarıyla gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde ifade edip etmediği noktasında bağımsız denetçinin görüş beyan etmesini sağlamak şeklinde ifade edilmiştir (Köse, 2019b: 5-6).

Günümüzde piyasada çalışmalarını sürdüren bütün işletmelere bir takım kurallar sonucunda yatırım sağlamak mümkündür. Ancak yatırımcıların tümünün bu işletmelerin bünyesinde yer aldığı ekonomik durumu bilme olasılığı yoktur. Bununla beraber işletmeyle alakalı yatırımcılara verilen bilgilerin doğruluğunu da yatırımcının bilme olasılığı yoktur. Söz gelimi; işletmenin defterlerinde yer alan alış-satışların, yine işletmenin uhdesinde yer alan demirbaşların ve stokun gerçekten olup olmadığını bilmek bir yatırımcı yönünden zordur. Bilhassa gelişmekte olan ekonomilerin herhangi bir kentinde yaşayan bir yatırımcının yaşamını sürdürdüğü kentten farklı bir ilde etkinlik gösteren bir işletmeye yatırım yapabileceği dikkate alındığında inceleme yapmasının ne kadar olanaksız olduğu görülecektir. İşte burada bağımsız denetimin ve bağımsız denetimi yapacak olan kurumun önemi artmaktadır. Bağımsız denetimin tam olarak gerçekleştirilmesi durumunda bu yatırımcılar doğru bilgiye kolaylıkla erişebilmekte ve yatırımlarını bu doğrultuda şekillendirebilmektedir (Köse, 2019b: 5).

Denetim aşamasında, firmanın muhasebe ve iç kontrol sistemleri değerlendirilir, eksik ve aksaklıklar belirlenir. Denetçi tavsiye mektubu ile bu durumlar firmaya beyan edilir. Bu sayede, firmanın eksik ve aksak yönlerini görmesi sağlanarak bunları düzeltir ve sistemde devamlı bir gelişme sağlama olanağına sahip olur. Bir başka deyişle denetimin, firma çalışanları üzerinde bir nevi dışarıdan belirleme ve hata giderme, eğitim işlevi bulunmaktadır. Öte yandan, bağımsız dış denetim, firma üst yönetimi ve yönetim kuruluna yönelik; kanunlara, mevzuatlara uygun tutum sergiledikleri, kendi çalışmalarını hiç gizlemeden, değiştirmeden ve süslemeden sundukları noktasında bir hakemlik kurumu olarak ortaya çıkmakta, onların hesap verebilme şanslarını kolaylaştırmaktadır (Başpınar, 2005: 37).

Bağımsız denetimin bir başka önemi ise kredi kuruluşları yönündendir. Kredi kurumları, kredi sağladıkları işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarını değerlendirmekte buna göre kredi açmaktadır. Böylelikle kredi kurumları işletmeyle ilgili tam ve doğru bilgiye erişmekte bu doğrultuda kredi limitlerini ayarlayabilmektedir. Bunun bir sonucu olarak da tahsil olanağı olmayan krediler azalmaktadır (Köse, 2019b: 5).

2.3.2. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetimin temel yararlarını denetleyen firmaya ilişkin yararlar, denetim paydaşlarına ilişkin yararlar ve kamu kuruluşlarına ilişkin yararlar şeklinde üç grupta ele alındığı görülmektedir.

2.3.2.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen Firmaya Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimlerin firmalara sağladığı temel yararlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

- Firma yönetiminin bilgi transferine en kısa sürede erişimini sağlar.
- Bağımsız denetim uygulayan bir firmada bütün paydaşların hakları daha iyi korunur.
- İşletme bünyesinde giderlerin azaltılması bakımından bağımsız denetim son derece önemli katkılar sağlamaktadır.
- Bağımsız denetime geçen firmalarda işletme yönetimi ve personelinin hile yapmasını engellemiş olur.
- Bağımsız denetim firmaya ilişkin finansal tabloların ne oranda gerçeği ifade ettiğini belirler.
- Kurum belge ve kayıtlarıyla ilgili uygulamaların yönetmeliğe uygun olup olmadığını irdeler. Uygun olmayan durumlarda gereke düzenlemeleri gerçekleştirir.
- Denetimi yapılmış finansal tabloların güvenilir olması devletin yapacağı vergi denetim riskini en aza indirir.
- Denetlenmiş finansal tablolar kurum yönetiminin vereceği kararlarda etkilidir.
- Firma yöneticileri, raporlar ve finansal tablolarda gerçekleştirdikleri analizlerle firmanın ekonomik olarak durumunun ne olduğunu yetkili birimlere aktarırlar. Böylece firmanın kredibilitesi artar.

- Firma personeli ve yönetiminin ortaya koydukları çalışmalara katkıda bulunarak, bu çalışmaların etkisini artırır.
- İç kontrol sisteminin daha etkili işlemlerini sağlar (Aygün, 2016: 38-39; Akt. Arslan, 2018: 104).

2.3.2.2. Bağımsız Denetimin Paydaşlara Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetim uygulamalarının denetim paydaşlarına sağladığı bazı yararlar bulunmaktadır. Söz konusu yararlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

- Denetlenmiş finansal tablolar kredi kurumlarının kredi vermelerine temel oluşturur.
- Bağımsız denetime tabi olan mali tablolar, mevcuttaki ve ilerleyen süreçteki yatırımcılara yatırımda bulunma kararlarına yön verir.
- Bağımsız denetime tabi olan finansal tablolar gerek çalışanın gerekse işverenin sendikalarının maaş ve sosyal yardım konularında uzlaşmaya varmaları için doğru bilgi aktararak yardımcı olur.
- Firmaların likidasyonu, birleşmesi ve satılması durumlarında veya firma yönetiminin değişimi sürecinde, firmanın o anki durumuyla alakalı taraflara objektif bilgiler sunar.
- Firma hak ve çıkar sahiplerine, özellikle de firmayla bağlantısı olan müşterilere, denetlenen firmanın kar durumu, çalışmalarının verim düzeyi ve mali yapısıyla ilgili doğru bilgiler sunar (Güredin, 2010: 25; Akt. Arslan, 2018: 105).

2.3.2.3. Bağımsız Denetimin Kamu Kuruluşlarına Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetim uygulamaları kamu kuruluşlarına da bazı yararlar sağlamaktadır. Söz konusu yararlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

- Mali tablolar esas alınarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına katkı sağlar.
- Bağımsız denetime tabi tutulan mali tabloları, resmi kurumlar ve bunlar tarafından gerçekleştirilecek olan denetimde detaylı ve özellikle irdelenmesine ihtiyaç duyulmaz.

- Denetimi yapılmış finansal tablolar, firmaların iflas etmesi halinde ve ortaklık sözleşmeleri kapsamında yasal kurumlara güvenilir ve bağımsız bilgi sunar.
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Dernekler, Belediyeler ve bu kurumlara ilişkin iktisadi oluşumların bağımsız denetime tabi finansal tablolarının olması durumunda, bu kurumların verimlilik ve faaliyet oranı artmaktadır (Türker, 2014: 5; Akt. Demir, 2018: 95).

2.4. Denetim Standartları

Bu bölümde genel kabul görmüş standartlara, genel standartlara, çalışma alanı standartlarına, raporlama standartlarına ve uluslararası denetim standartlarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

2.4.1. Genel Kabul Görmüş Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının esas yapısı, raporlama standartları, çalışma alanı standartları ve genel standartlar şeklinde üç temel bölümden meydana gelmektedir. Bu standartların ilk bölümü genel standartlardır. Söz konusu standartlar denetçilerin özellikleri, davranış ve tutumları, mesleki eğitimleriyle alakalı ilkeleri kapsar. Bu bakımdan söz konusu standartlar kişisel standartlar olarak da adlandırılmaktadır (Türedi ve diğerleri, 2018: 8). Genel kabul görmüş denetim standartları genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Bahşlı, 2019: 98; Akçay ve Bilen, 2018: 233).

2.4.1.1. Genel Standartları

Genel standartlar; titizlik, mesleki özen, bağımsızlık, mesleki eğitim ve yeterlilik standartlarından meydana gelmektedir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 54). Bu bakımdan söz konusu standartlar kişisel standartlar olarak da ifade edilir. Bu standartlar aşağıda açıklanmıştır.

i. Eğitim ve Yeterlilik: Mesleki yeterliliğin edinilmesi, denetçinin genel bir eğitim almasının ardından belirli bir müddet iş tecrübesini gerekli kılmaktadır. Mesleki yeterliliğin korunması ise, denetim ve muhasebecilik alanlarında yaşanan gelişmeleri devamlı olarak izlemeyi gerekli kılmaktadır (Akçay ve Bilen, 2018: 234). Bu bağlamda meslek üyelerinin, mesleki yeterliliğe erişebilmesi denetim ve muhasebe konularını kapsayan tecrübe ve teknik bilgi sağlamış olmaları gerekmektedir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 54).

Türkiyede bu standartla ilgili ifadeler Sermaye Piyasası Kurulu'nun "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"inin 4,7,8 ve 9. Maddeleri dahilinde sunulmuştur. Bu maddeler çerçevesinde genel kapsamı ile mesleğe yeni katılacak bireylerin, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını sahip veya yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sunan belgeye sahibi olma mecburiyeti, bağımsız denetim kuruluşlarının, denetçilerinde mesleki yeterliği aramak ve sağlamak durumunda oldukları ve hizmet içi eğitim ve staj süreleriyle ilgili ifadeler yer almaktadır (Dönmez ve diğerleri, 2005: 65).

ii. Bağımsızlık: Denetçi, denetim aşamasında belirli bir grup veya kişilere değil, bütün toplumun menfaati için çalışmalı, dürüst ve objektif olarak denetim sürecini tamamlamalıdır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına göre bağımsızlığı gölgeleyebilecek durumlar;

- Denetimi gerçekleştirilen kurumla ya da sahipleri ile ortak olmak,
- Denetimi gerçekleştirilen kurumdan maaş, borç ya da başka sebeplerle finansal yarar sağlamak,
- Dolaylı ya da dolaysız şekilde denetimi gerçekleştirilen kurumun hisse senedi, tahvil vb. finansman kaynaklarına sahip olmak,
- Denetimi sağlanan kurumun yönetici ve paydaşları ile yakın akraba olmak,
- Denetimi gerçekleştirilen kurumun önemli kabul edilebilecek tutarda hediye almak veya özel bir indirimle herhangi bir emtia vb. almak (Yalçınkaya, 2019: 1).

Sermaye Piyasası Kurulu'nca "mesleki çalışmaların, objektif ve dürüstlük bağlamında sürdürülmesine yardımcı olacak bir algı ve davranışlar bütünü" olarak açıklanan bağımsızlık kavramı hem mesleki ahlak ilkeleri çerçevesinde hem de genel kabul görmüş denetim standartları bağlamında ayrı bir başlık şeklinde değerlendirilmektedir (Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ: m.10). Tebliğ'in 10. Maddesi çerçevesinde, "denetçiler çalışma esnasında, menfaat çatışmalarından uzak durmak, objektiflik ve dürüstlüklerine etki edebilecek bir tutuma fırsat vermemek, denetim neticesinde elde ettikleri tutumlarını diğer bireylerin doğrudan ya da dolaylı menfaatlerini düşünmeden raporunda bildirmek mecburiyetindedirler" denilmektedir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 11. maddesinde ise, bağımsızlığı sonlandıran durumların neler olduğuna değinmiştir. 13. Madde

kapsamında yine bağımsızlık standardına bağlı olarak, bağımsız denetleme kurumlarınca yapılması yasak olan işler ifade edilmiştir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 66).

iii. Mesleki Özen ve Dikkat: Nitelikli bir denetim adına denetimi sağlayan kişi kendisinden beklenen çalışmayı son derece özenle yürütmeli, denetimin bütün süreçlerinde, denetim kural ve esaslarını noksatsız olarak gerçekleştirmelidir (Yalçınkaya, 2019: 1; Dinç, 2001: 20). Denetim çalışmaları esnasında mesleki olarak titizlik ve itinaya ihtiyaç duyulan özenin gösterilmemesi denetimin niteliğini ve güvenilirliğini olumsuz açıdan etkileyecektir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 56).

Genel kabul görmüş denetim koşullarında mesleki özen olarak nitelendirilen durumlar, SPK düzenlemelerinde “mesleki titizlik ve özen” bağlamında irdelenmiştir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’in 12. Maddesi bağlamında, mesleki özen ve titizlik konusunda açıklamalar yapılmıştır. 3568 sayılı Kanun’da ise mesleki özen ve titizlik standardı konusunda yapılan açıklamalar yetersizdir. Ancak SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 6. Maddesi çerçevesinde “meslek üyeleri çalışmaları esnasında, menfaat çatışmalarından uzak dururlar ve sorumluluklarını yerine getirirlerken mesleki dikkat ve özen gösterirler” ifadesi yer almaktadır (Dönmez ve diğerleri, 2005: 66-67).

2.4.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma standartları; denetim çalışmaları ve denetim içeriği tespit edilmesinden denetim verilerinin raporlanma sürecine dek bütün denetim süreçlerinin ne zaman, nasıl uygulanacağını belirlediği aşamadır (Yalçınkaya, 2019: 1). Bu bağlamda genel standartlara kıyasla, çalışma alanı standartları daha özeldir ve denetimi yapana özel güvenilir bir denetim algısına erişmesinde ve buna katkı sağlayacak ispatları sağlamada katkıda bulunan standartlardır (Dönmez ve diğerleri, 2005: 56). Çalışma alanı standartları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

i. Planlama Ve Gözetim: Denetim faaliyetinin tasarlanmasının iyi olması ve varsa denetçi yardımcılarının çalışmalarının denetiminin sağlanmasını öngörmektedir. Denetim kapsamında planlama faaliyetleri hazırlanırken işgücü planlaması, kaynakların verimli kullanımı ve süre planlaması gerçekleştirilmelidir. Denetimin planlaması; tüketici kurumla ilgili bilgi sahibi olma, uygulanacak denetim esaslarının özelliğinin, büyüklüğü ve zamanının tespit edilmesi ve uygun çalışanların

yetkilendirilmesi faaliyetlerinden meydana gelir. Denetmen denetim çalışmasında denetçi yardımcılarının gerçekleştirdikleri denetim ve belirledikleri konularla ilgili yükümlü kişi kendisidir. Bunun yanı sıra Sermaye Piyasası Kurulu yönetmeliğine göre yazılı denetim programının gerçekleştirilmesi zaruridir (Yalçınkaya, 2019: 1). Genelgeçer denetim şartlarına bağlı olarak denetimin planlanması insan gücü planlamasını da içermektedir. Daha önce belirlenmiş olan denetçi yardımcılarının faaliyetlerine yön verilmesi ve denetimi zaruri olmaktadır (Dönmez ve diğerleri, 2005: 56).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 25. maddesinde planlamama, 27. maddesinde ise kontrol ve koordinasyon esasına açıklık getirilmiştir. 25. Madde kapsamında denetim faaliyetlerinin etkili olarak planlanması gerektiği ifade edilirken, 27. Madde bağlamında ise yetkili ortak baş denetçinin kontrol yetkisinin kapsamına değinilmiştir. SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 53 ve 54. maddelerinde de planlama ve kontrol koşullarına dair ifadeler dar kapsamlı da olsa bulunmaktadır (Dönmez ve diğerleri, 2005: 67).

ii. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme: Kurumun mevcut iç denetim sistemi ne kadar faal ise, denetimi sağlayanın güveni de o derece fazla olacak ve buna bağlı olarak da kontrol riski düşecektir. Bir kurumun etkili bir iç kontrol mekanizmasının olması, bilgilerin doğruluk ve güvenilirlik düzeyini artırır, tabloların güvenilirlik oranını artırır, yanlış yapma riskini en aza indirir, denetim faaliyetinin içerik ve sayısını küçültür. Yanılma olasılığının az olması ise denetim anlayışına erişmede ihtiyaç duyulacak denetim faaliyetlerinin içeriğinin daralmasına sebep olur (Yalçınkaya, 2019: 1). Dönmez ve diğerlerine (2005: 56) göre, iç kontrol mekanizması faal olan bir kurumun, mali tablolarında yanılma olma olasılığı da düşer, bu durum kontrol olasılığını da en aza indirmiş olacaktır. Denetim olasılığının azalması neticesinde, denetçinin bir düşünceye erişebilmesi adına gerçekleştirmesi gereken eylemlerin ve elde edilmesi gereken ispatların sayısı da düşecektir.

Ülkemizde iç kontrol mekanizmasının değerlendirilmesi standardıyla ilgili ifadelerle Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğ'in (Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ) 28. Maddesi dahilinde iç kontrol sisteminin tanımına değinilmiş ve yine aynı madde bağlamında denetim uygulayanın, kullanacağı denetim yöntemlerinin çeşidini, uygulama zamanını ve içeriğini tespit etmek için, iç kontrol

mekanizmasının etkili olarak işleyip işlemediğini incelemek durumunda olduğu ifade edilmiştir (Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ: m.28). 3568 sayılı Kanun kapsamında ise bu standartla ilgili herhangi bir ifadeye değinilmemiştir. Fakat yalnızca SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 52. Maddesi bağlamında kabul edilen denetimden önce belirlenecek konularla ilgili “iç kontrol organizasyonunun durumu” şeklinde bir madde bulunmaktadır (Dönmez ve diğerleri, 2005: 67).

iii. Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama: Denetçi yeterince nitelikli delil sağlamakla yükümlüdür. Denetim konusunda yeterince delil elde edilmesini yanı sıra söz konusu delillerin uygun deliller olması da önemlidir. Bir denetim delinin niteliğini etkileyen unsurlar; ispatın geçerliliği, devamlılığı, zamanlılığı ve nesnelligidir (Yalçınkaya, 2019: 1; Dinç, 2001: 20; Akçay ve Bilen, 2018: 235). İspat elde etme standardı bağlamında denetçiler, uluslararası denetim esaslarına bağlı olarak, denetim konusunda ispat özelliğindeki dikkat çeken kayıtları tutarak ve saklayarak denetimin esas kural ve ilkelere uygun şekilde gerçekleştirildiğini ispat etmek durumundadırlar (Dönmez ve diğerleri, 2005: 56).

Ülkemizde de Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 29,30 ve 31. Maddeleri ispat elde etme standardına yöneliktir. 29. maddede denetçilerin denetim sırasında delil elde etme zorunluluğuna; 30. maddede, delil elde etme amaçlarına ve 31. maddede de delil elde etme esnasında faydalanılacak olan denetim özelliklerine değinilmiştir. 3568 sayılı Kanun bağlamında ise başlı başına ispat elde etme koşullarına değinilmemiştir. Ancak SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 55. maddesinde “Bilgi ve Belgelerin Toplanması” başlığı kapsamında bu konu değerlendirilmektedir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 67).

2.4.1.3 Raporlama Standartları

Denetim neticesinde ulaşılan görüşün ifade edildiği raporların düzenleme ve içeriğiyle alakalı standartlardır. AICPA tarafından açıklanan raporlama koşulları tümüyle mali denetime yöneliktir. Raporlama standartları, denetim neticesinde yazılı olarak beyan edilmesine dair standartlardır. Söz konusu standartlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

i. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk: Denetçi raporunda, mali tabloların genel-geçer muhasebe esaslarına uygun şekilde düzenlenip düzenlenmediğini ifade etmelidir. Denetçi, değerlendirme yaptığı firmanın kayıtlarının sağlanması ve finansal tabloların hazırlanması esnasında genel-geçer muhasebe esaslarına uyum sağlanıp sağlanmadığını incelemek, araştırmak ve fikrini beyan ederken bu esaslara uygunluğun var olup olmadığı açıkça denetim raporunda ifade etmek durumundadır (Yalçınkaya, 2019: 1). Ülkemizde finansal tabloların genel-geçer muhasebe esaslarına paralel olarak hazırlanıp hazırlanmadığını denetim raporu kapsamında ifade edilmesini gerekli kılan bu standartlarla alakalı açıklamalara Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 36/a maddesinde değinilmiştir ve şayet genel-geçer muhasebe esaslarından sapmalar belirlenirse, bu sapmaların finansal tablolar üzerindeki etkisinin devamlı olarak ve özel denetimlerde tam olarak, sınırlı denetimlerde ise mantığa uygun bir yaklaşımla hesaplanarak raporda beyan edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. 3568 sayılı Kanun çerçevesinde ise bu standartla ilgili herhangi bir ifadeye değinilmemiştir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 68)

ii. Süreklilik: Mali tabloların kıyaslanabilmesi adına bunların temel aldığı esasların yıllar içerisinde değişikliğe uğramamış olması mecburidir. Ancak geçerli sebeplerin yer aldığı durumlarda kurumlar esas aldıkları metot ve esaslarla ilgili değişiklikte bulunabilirler. Ancak söz konusu değişiklikler ve bunların finansman açısından etkileri mali tabloların dipnot kısımlarında belirtilir (Yalçınkaya, 2019: 1). Bu standarda yönelik ifadeler, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 36/b maddesinde değinildiği görülmektedir. Bu bağlamda; bağımsız denetim raporunun, muhasebe esaslarının geçmiş yıla tutarlı şekilde uygulanıp uygulanmadığını, muhasebe politikalarında bir değişiklik mevcutsa bu değişikliği tam anlamı ile ifade eder biçimde düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'in (Seri:XI, No:1 Sayılı Tebliğ) 44. maddesinde de yine bu standartlarla alakalı olarak; "muhasebe esaslarının tutarlı olarak uygulanması koşuldur" denilmektedir (Seri:XI, No:1 Sayılı SPK Tebliği m.44). 3568 sayılı Kanun çerçevesinde ise bu standarda ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır (Dönmez ve diğerleri, 2005: 68).

iii. Mali Tablodaki Açıklamaların Yeterliliği (Yeterlilik): Denetim sürecinde finansal tablolarda yer alan açıklama ve dipnotlar da denetime dâhildir. Mali tablolar

ekonomik anlamda farklı gruplar adına verilecek kararlar adına gereken geçerli veriler sağlamaktadır. Karar mekanizmaları adına söz konusu veriler objektif, geçerli ve noksansız olmalıdır. Yer verilen açıklamaların da denetiminin sağlandığına rapor kapsamında değinilir. Yeterli düzeyde açıklamanın bulunmaması halinde denetçi raporunda bu durumu ifade eder (Yalçinkaya, 2019: 1). Sermaye Piyasası Kanunu'nda, Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğin 36/c maddesi bu standartla alakalıdır. Söz konusu madde kapsamında; “finansal tabloların genel-geçer muhasebe terimlerinden tam açıklama kavramına uygun olmaması durumunda bu konu nedenleriyle beraber raporda açıklanmalıdır” denilmektedir. 3568 sayılı Kanun'da ise bu standartla ilgili herhangi bir açıklamaya değinilmemiştir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 68).

iv. Görüş Bildirme: Sürdürülen denetim neticesi denetim raporunda ifade edilir. Mali tablolarla beraber denetçinin isminin yer aldığı tüm durumlarda, denetim faaliyetinin özelliği ve mevcutsa denetçinin yükümlülük düzeyi denetim raporu kapsamında bulunmalıdır. Denetim faaliyetinden sonra denetçi, fikrini beyan etmek mecburiyetindedir. İfade edilen görüş olumlu ya da olumsuz şekilde olabilir. Şayet olumsuz ise, söz konusu sebeplerin denetim raporunda beyan edilmesi gerekmektedir (Yalçinkaya, 2019: 1; Dinç, 2001: 21; Dönmez ve diğerleri, 2005: 57). Bu aşamada denetçi karar alıcılara gereksinim olan bilgiyi sunmak adına denetim aşamasında uygun denetim metotlarını kullanarak güvenli veriler sağlamalıdır (Bahşı, 2019: 101). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 35. maddesi denetim raporları ve görüş beyan etmeyle alakalıdır. Tebliğin 39. Maddesi çerçevesinde ise denetçinin ifade edeceği görüşe etki edebilecek durumlardan söz edilmiştir. 3568 sayılı Kanun'da ise; SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 58 ve 59. Maddeleri bağlamında bu standarda yönelik ifadeler bulunmaktadır. 58. Madde çerçevesinde denetim raporunun şekil olarak nasıl olmaması gerektiğine değinilirken, 59. maddede ise; görüş beyan etme ve denetim raporu çeşitlerine açıklık getirilmiştir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 68).

2.4.2. Uluslararası Denetim Standartları

Ekonomide, özellikle anapara ve para piyasalarında meydana gelen gelişmeler, muhasebe usullerinin yanı sıra denetim standartlarını da geliştirmeyi mecbur kılmaktadır. Bu konuda öncelikli olarak ve son dönemlerde yoğun olarak Avrupa-Amerika eksenini etkisi altına alan düzenleyici birim, IFAC adlı örgüttür. Söz konusu

federasyon bağlamında oluşturulan farklı çalışma grupları ve komiteler, gerek Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS), gerek Uluslararası Denetim Standartlarını gerekse meslek üyelerinde mevcut olması gereken etik ilkeleri belirlemektedir (Başpınar, 2005: 58).

IFAC'ın belirlediği denetim esasları yukarıda ifade edildiği gibi üçe ayrılmamaktadır. Söz konusu standartların 2013 yılı Eylül ayından itibaren bir listesi aşağıda bulunmaktadır. Burada ifade edildiği üzere standartlar 100 -999 sıra numaralı bulunmaktadır (Başpınar, 2005: 59-60).Söz konusu standartlar aşağıda açıklanmıştır;

Mesleki Özen ve Titizlik Standardı: Mesleki titizlik ve özen standardı da yine uluslararası denetim esaslarında farklı bir başlık olarak değerlendirilmemekle beraber, mesleki eğitim ve deneyim standardında olduğu üzere “200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı” nda denetimin genel kuralları başlığı kapsamında bir madde olarak bulunmaktadır. Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları başlığı çerçevesinde meslek personelinin sahip olması gereken nitelikler dahilinde mesleğin gerekli kıldığı özen ve dikkat de sayılmıştır ve meslek personelleri denetim hizmetlerini ihtiyaç duyulan titizlik ve özenle sürdürmelidirler, denilmiştir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 60).

Bağımsızlık Standardı: Uluslararası Denetim Standartları kapsamında bağımsızlık bir standart olarak değerlendirilmemekle beraber, “200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı”nda, denetimin genel esasları başlığı çerçevesinde bir madde olarak ifade edilmiştir. Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları başlığı kapsamında da bağımsızlık koşullarına dair detaylı ifadelere yer verilmiştir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 60).

Planlama ve Gözetim Standardı: Denetimin planlanmasına dair ifadeler uluslararası denetim şartlarında 300-399 Planlama temel başlığı kapsamında değerlendirilmiştir. “300 Planlama Standardı”nda; “denetimi yapan, söz konusu denetimin etkili olarak yapılmasını sağlamak için denetimi organize etmelidir” denilmektedir. Standart çerçevesinde; çalışmanın tasarlanmasına, bir bütün şeklinde denetim program ve planına ve bu noktada gerçekleştirilecek değişikliklere dair detaylı ifadeler değerlendirilmiştir. Ayrıca “310 Denetlenecek İşletme Hakkında Bilgi Toplama Standardı” bağlamında da, denetimin tasarlanması sürecinde denetçinin, denetim esnasında karşı karşıya kalacağı olayları ve işlemleri kavrayabilmesine imkan tanıyacak seviyede

müşteri firma konusunda bilgi elde etmesinin gerekliliğinden söz edilmiştir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 61).

İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı: İç kontrol sistemiyle ilgili bilgi edinme standardına dair ifadeler uluslararası denetim esasları bağlamında 400-499 İç Kontrol Sistemi ana başlığı çerçevesindeki standartlarda değinilmiştir. “400 Denetim Riskinin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi Standardı”nda, ABD genel-geçer denetim esaslarında da olduğu üzere; “denetçi, denetimi etkili bir biçimde planlamak ve iyi bir denetim şekli ortaya koymak adına, denetimini yapacağı firmanın iç kontrol mekanizması ve muhasebesiyle ilgili yeteri kadar bilgiye sahip olmalıdır”, denilmektedir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 61).

Kanıt Toplama Standardı: Kanıt toplama standardı, uluslararası denetim koşullarında da 500-599 Denetim Kanıtları ismi kapsamında farklı bir standart grubu olarak bulunmaktadır. “500 Denetim Kanıtlarının Toplanması Standardı”nda, “denetçi, denetime yönelik makul sonuçlara ulaşabilmek için yeterli oranda ve uygun şekilde denetim delili sağlamalıdır” denilmektedir. Bu standart bağlamında denetim delili; “denetçinin kullandığı, söz gelimi mali tabloların alt yapısını meydana getiren muhasebe kayıtları ve diğer bilgiler gibi bütün veriler” olarak açıklanmıştır. Bu grup kapsamında bulunan diğer koşullarda da denetim ispatlarının çeşitlerine, nasıl ulaşılacağına ve analitik değerlendirme prosedürlerine yönelik ifadeler değinilmiştir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 61).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı: Bu standarda yönelik ifadeler uluslararası denetim koşullarında 700-799 Denetim Bulguları ve Raporlama esas grubu kapsamında yer alan “710 Karşılaştırmalar Standardı” başlığı dahilinde değinilmiştir. Bu standartta, denetçi cari dönem mali tablolarının muhasebe esaslarına uygunluğu değerlendirilmelidir, denilmektedir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 61).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı: Uluslararası denetim koşullarında bu standarda yönelik ifadeler “710 Karşılaştırmalar Standardı”nda değinilmiştir ve söz konusu standart çerçevesinde, “denetçi, firmanın bir önceki dönem mali tablolarında uygulanan muhasebe esasları ve politikalarının cari dönemde de uygulanıp uygulanmadığını incelemelidir”, denilmektedir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 62).

Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı: Bu standart uluslararası denetim koşullarında genel-geçer denetim koşullarında olduğu üzere farklı bir başlık olarak değerlendirilmemekle beraber, 700-799 Denetim Bulguları ve Raporlama ana başlığı kapsamında mevcut esaslarda bu standardı karşılayacak ifadelerle değinilmiştir. Mali tablolarda yer alan ifadelerin, kuşkuya yer olmayacak şekilde eksiksiz ve tam olması gerektiğine dikkat çekilmiştir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 62).

Görüş Bildirme Standardı: Uluslararası denetim standartları bağlamında, bu standartlarla ilgili ifadelerle “700 Denetçi Raporu” ve “710 Karşılaştırmalar” standartlarında değinilmiştir. Bu standartlar bağlamında, “denetçi raporu, mali tablolara yönelik yaklaşımlarla alakalı olarak açıkça yazılmış ifadeleri kapsamalıdır” denilmektedir. Bunun yanı sıra söz konusu standartlarda, denetim raporunda bulunması gereken esas konulara, denetim raporu örneğine, denetçi yaklaşımı üzerinde etkili olan ve olmayan konulara, tam bir denetim bakış açısına erişmeyi önleyen konulara dair ifadelerle, denetçi görüşü çeşitlerine detaylı olarak değinilmiştir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 62).

2.4.2.1. IFAC’ın Çalışma Esasları

IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) bütün dünyada olduğu üzere ülkemizde de denetim ve muhasebe faaliyetlerine ciddi katkısı olan bir kurumdur. Bu kurum bağlamında oluşturulan farklı komitelerde gerek muhasebe koşulları gerek meslek üyelerinin etik ilkeleri gerekse Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) tespit edilmekte, bu kurumun farklı birimlerinde kabul gören düzenlemeler bütün ülkelerde kaynak belge niteliği taşımaktadır. Denetim, Uluslararası Denetim Standartlarına göre, benzerlerinden farklı olarak gerçek manada muhasebe denetimi ile denetim benzeri hizmetler olarak iki ayrı şekilde irdelenmektedir. Söz konusu standartlarda belirlenen ve meslek üyelerince yapılan hizmetler şöyle sınıflandırılmaktadır;

Denetim: Denetçinin uygun şartlarda yeteri kadar denetim delili elde ederek finansal tabloların genel-geçer muhasebe esaslarına ya da yine rapor kapsamında ifade edilen detaylı bir muhasebe sistemine uygun koşullarda hazırlandığı noktasında dolaysı olarak, yüksek fakat mutlak olmayan bir teminat sağlamasıdır. Türkiye’de Sermaye Piyasası, Bankalar, Sigorta Murakabe Kanunları kapsamında gerçekleştirilen yıllık ya da devamlı denetlemeler bu çerçevede yapılan denetimlere örnek verilebilir.

YMM'lerce yapılan Tam Tasdik hizmetlerini de bu çerçevede değerlendirmek gerekmektedir. Zira bunlarda da yeterince delil elde etme, dolaysız fakat mutlak olmayan teminat sağlama, denetçinin bağımsızlığı gibi muhasebe denetiminde ihtiyaç duyulan konular vardır.

İnceleme (Ara Dönemler Ve Özel Denetim Çalışmaları): İnceleme de aslında bir denetimi ifade etmektedir. Fakat denetim, yapı bakımından olağan muhasebe denetimindeki gibi teminat ve direkt görüş sunulamamaktadır. Nedeni ise denetim gibi ihtiyaç duyulan delil sağlanamamış olmasıdır. İhtiyaç duyulan delilin elde edilemediği denetçi raporunda "... doğru yansıtmaktadır." şeklinde direkt olarak bir denetim ifadesi sunulamamakta ve düşüncesini dolaylı ya da devrik bir cümle ile "... aykırı bir duruma rastlanmamıştır." şeklinde sunmaktadır. Bununla ilgili farklı bir standardı ifade olan "910 Mali Tabloları Gözden Geçirme Sözleşmeleri" standardı düzenlenmiştir.

Görüş Bildirme (Tespit Raporu): ISA 920 numaralı standart herhangi bir konuya ilişkin belirleme yaparak bunu görüş olarak beyan etmeyi düzenlemektedir. Görüş, gerçekleştirilen sözleşme kapsamında belirlenen konularla sınırlandırılmıştır ve finansal tablolar değildir. Belli bir araştırma konusu bulunmaktadır ve bu finansal özelliğe sahiptir. Bir konuya ilişkin meslek üyelerinin fikrine danışılmakta ya da rapor vermesi talep edilmektedir. Bu çalışmalara; bir alacak hesabının tespiti, kar dağılımının doğu ve yönetmeliğe paralel olarak gerçekleştirildiğine ilişkin görüş beyan etmesi, Yeminli Mali Müşavirlerce kısmi onay bağlamında gerçekleştirilen tasdikler örnek olarak sunulabilir. Söz konusu çalışma kapsamında denetimde olduğu üzere doğrudan teminat ya da ara dönemlerde gerçekleştirilen kısıtlı denetimde olduğu üzere dolaylı teminat bulunmamaktadır. Denetçi yalnızca talep edilen konuya ilişkin verileri raporlar.

Finansal Bilgilerin Derlenmesi: ISA 930 nolu standart, mali verilerin finansal tabloya çevrilmesi ya da herhangi bir muhasebe modeline uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların farklı bir sisteme göre tekrar hazırlanmasında denetçilere yön vermek adına hazırlanmış bir standarttır. Bu tür hizmetlere özellikle son dönemlerde olduğu üzere Türkiye yönetmeliğine bağlı olarak hazırlanmış bir finansal tablonun farklı bir yönetmeliğe bağlı olarak tekrar hazırlanması ve özellikle Uluslararası

Muhasebe Standartlarına uygun duruma getirilmesinde denetçinin sağladığı hizmet örnek verilebilir (Başpınar, 2005: 40-42).

2.4.2.2. Uluslararası Denetim Standartlarının Yapısı

Uluslararası denetim standartları belirli kuruluşlar tarafından yapılmaktadır. Söz konusu denetim standardı kuruluşları ve denetim standardı yapıları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu): IFAC bünyesi kapsamında etkinlik gösteren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); merkezi Londra-İngiltere’de yer alan, bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama noktasında genel kabul görmüş tek otoritedir. Dokuz kişiden oluşan kurul; kamu faydası adına, genel amaçlı mali tablolarda, kıyaslanabilir ve şeffaf bilgiyi gerektiren, yüksek nitelikte ve tek, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları ortaya koymayı hedeflemektedir. Ayrıca, Kurul, milli muhasebe standardı yapıcılarıyla beraber çalışmalar yaparak, global anlamda muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmayı hedeflemektedir.

IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu): Yaşadığımız dönemde uluslararası denetim standartları, "IFAC" kapsamında, üye ülkeler tarafından tespit edilmiş meslek üyelerinin oluşturduğu Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu’na hazırlanmaktadır. Muhasebe mesleğinin örgütsel yapıya kavuşarak yapılandığı ülkelerde, farklı bir ifadeyle evrensel anlamda, muhasebe mesleğinin denetim düzeyine dair çalışma usul ve esaslarını, çalışma imkanlarını, çalışma verilerinin raporlanmasını, mesleğe girişi, mesleki yetki ve sorumluluğu, mesleki yeterlilikle açıklayan "Denetim Standartları"; tüm ülkelerin meslek üyelerince mesleği örgütleyen meslek kurumlarının önderliğinde genel-geçer bir demokratik algıyla belirlenmektedir. Denetim standartlarını meydana getiren ülkelerde, meslek ruhsatı verme yetkisi bulunan meslek kuruluşlarınca çalışma esasları, yetki ve görev alanları tespit edilerek özerk bir kurul hazırlanmaktadır. Bu kurulda, muhasebe denetim çalışmalarının alt yapısını ve ilkelerinin hazırlayan milli denetim standartlarını farklı görüşler çerçevesinde ve tartışmaya açarak belirlemektedir.

FASB (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu): Merkezi New York’da yer alan Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Amerikan muhasebe standartlarının hazırlanmasından sorumlu olan kurumdur. 2002

yılında, FASB ile IASB bir yakınlaşma anlaşması imzalayarak, aradaki farkların 2005 yılının başına kadar kapatılmasına karar verilmiştir.

FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu): Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en yüksek birim Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)'dur. Bu federasyon 41 meslek örgütünü 29 ülkeden bir araya getirmiştir. FEE'ye üye meslek kuruluşları; 25 Avrupa Birliği üyesi ülkeyi, 7 AB'ye aday ülkeyi ve 3 EFTA üyesi ülkeyi temsil etmektedir. Bu ülkelerdeki üye kuruluşlar; yaklaşık %94'ü AB ülkelerinden olmakla beraber, 500.000 meslek üyesini barındırmaktadır. FEE'de temsil edilen meslek üyelerinin takriben %45'i serbest çalışmakta, geri kalan %55'i eğitim, devlet, ticaret ve sanayi alanında bir kurum ya da kuruluşa bağlı olarak çalışmalarını sürdürmektedir (Başpınar, 2005: 42).

2.5. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı (BDS 240)

Meslek hayatına yeni başlayan bireyler genellikle işyerlerinde herhangi bir hileli işe girişmemekte, hile yapma fırsatları olsa da bunu kullanma yoluna gitmemektedirler. Ancak işletme çalışanlarının görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin algıları zaman içinde değişmekte, işletme çalışanları ile yöneticiler ekonomik açıdan maruz kaldıkları sorunları en aza indirmek için hileye başvurabilmektedirler. Bu noktada Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 ile bağımsız denetçilerin hileye karşı sorumlulukları belirlenmiştir. Söz konusu sorumluluk standardına ilişkin bilgiler aşağıda açıklanmıştır (Ergüden, 2020: 1).

BDS-240 standardının giriş kısmında hilelerin tespit edilmesinde denetçilerin sorumluluklarının bulunduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda;

- Herhangi bir mali denetimi BDS standartlarına uygun olarak yürüten denetçiler tüm finansal tablolarda ortaya çıkabilecek hileli hareketlerden sorumludurlar. Hile kaynaklı yanlışların ortaya çıkmaması için denetçilerin bu sorumluluklarını iyi bir biçimde yerine getirmeleri önem arz etmektedir. Buna karşılık denetim sürecindeki bazı yapısal kısıtlamalar nedeniyle finansal tablolardaki her hilenin tespit edilmesi de mümkün değildir.
- Denetçilerin herhangi bir hileyi tespit edebilmeleri suç işleyeninin beceri düzeyine, manipülasyon sıklığına ve kapsamına, içerdiği işlemlerin niteliklerine, manipülasyon edilmiş olan tutarın büyüklüğüne ve olaylara

karışan bireylerin kıdemlerine bağlıdır. Hile yapılmasına zemin hazırlayan temel unsurlar ve durumlar denetçiler tarafından kolayca bilinmektedir. Buna karşılık muhasebe tahmini gibi kişisel yargıya dayanan hataların yanlışlıktan mı yoksa hileden mi kaynaklandığını her denetçinin rahatça tespit etmesi mümkün değildir.

- İşletmelerde hem yönetimler hem de çalışanlar hile yapabilmektedirler. Denetçilerin genellikle işletme çalışanları tarafından yapılan hileleri tespit etme potansiyelleri yüksektir. Buna karşılık işletme yönetimleri tarafından yapılan hilelerin tespit edilmesi çalışan hilelerine kıyasla daha zordur. Bunun temelinde yatan nedenlerin başında işletme yönetimlerinin doğrudan ya da dolaylı olarak muhasebe kayıtlarını manipüle etmeleri yatmaktadır.

2.5.1. Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesine ilişkin İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

Usulsüzlük ve hilenin önüne geçilmesi ve belirlenmesinde esas yükümlülük yönetim ve gözetimden sorumlu olanlara aittir. Gözetim ve yönetimden sorumlu olanları hileye yönelik gereken tedbirleri alması ve yaptırımları uygulaması usulsüzlük ve hileye başvurma noktasında caydırıcı olması bakımından gereklidir. Mali raporlama sisteminin güvenilirliği, çalışmaların etkisi, verim düzeyi ve yasalara uygunluğu gibi konularda ihtiyaç duyulan kontrolleri gerçekleştiren bir iç kontrol oluşturmak ve sürdürmek, firma yönetiminin kontrolünü de sağlayarak, yönetimden sorumlu bireylerin yetkisindedir. Yönetimden sorumlu bireylerce yapılan etkin gözetim, firma yönetiminin etik ve dürüst tutum oluşturulmasını sağlama noktasında etkilidir. Bu gibi etki ve dürüstlük davranış kültürünün yaratılması; örgüt kültürünün uygun bir şekilde yetkili birimlere aktarılmasını, pozitif bir iş ortamı oluşturulmasını, uygun bireylerin işe alınmasını her düzeydeki firma personelinin eğitimlerini ve önceden tespit edilen tarafsız kurallar bağlamında terfi almalarını, personellerden düzenli olarak yükümlülüklerinin bilincinde oldukları usulsüzlük ve hile durumundan kuşkulanan ya da öne sürülen durumlarda gerektiği şekilde davranış sergileyeceği durumlarda teyit alınmasını kapsar (Kaval ve diğerleri 2015: 114; Akt. Arslan, 2018: 121-122).

2.5.2. Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesine İlişkin Denetçinin Sorumluluğu

Finansal tablolarda gerçekleştirilen hilelerin gerekçesi, bu tabloları kullananların, şirketin gerçek mali durumuna ilişkin bilgi sahibi olmasını önlemek veya kurumun mali durumunu olduğundan daha iyi göstermektir. Mali tablo hileleriyle alakalı standart, Türkiye Denetim Standartları kapsamında “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” başlığı Bağımsız Denetim Standardı 240 olarak yer almaktadır. Bağımsız denetçilerin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun diğer denetim standartlarıyla benzer şekilde gerekli bilgilere sahip olmalıdırlar. Bağımsız denetçi, denetimle alakalı çalışmasında BDS 240’a uygun olarak hile ve hile olasılığının belirlenmesiyle alakalı ispat toplama, belgelendirme dahil olmak üzere denetim planlaması gerçekleştirir (Köksal, 2015: 114).

Yukarıda yer alan sorumluluklara paralel olarak hilenin tespit edilmesinde ve önlenmesinde denetçinin diğer amaç ve sorumlulukları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Ertop, 2016: 24);

- Mali tablolarda hileden doğan “önemli yanlışlık” risklerini tespit etmek ve değerlendirmek,
- Mali tablo seviyesinde ve yönetim beyanı düzeyinde hileden doğan “dikkat çeken hata risklerini tespit etmek ve değerlendirmek ve bu hatalara dair ilgili kontrol çalışmaları dahil olmak üzere firmanın ilgili kontrollerin sağlanıp sağlanmadığını değerlendirmek,
- Mali tablo seviyesinde değerlendirilmiş risklere ilişkin gerçekleştirilecek genel işleri tespit etmek ve ihtiyaç duyulan personeli yetkilendirmek, işletmenin muhasebe ilkelerini dikkate alarak denetim esaslarının özelliği, zamanlaması, içeriğine karar verirken öngörmezlik konusunun dahil olup olmayacağı konusunda karar kılmak,
- Yönetimin kontrollerini çığneme olasılığına karşılık verecek denetim esaslarını planlamak uygulamak,
- Belirlenmiş bir hatanın hile riski kanıtı olup olmadığını irdelemek,
- Yönetimden hileyle ilgili yazılı beyanda bulunmak,

- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim sağlamak (Akt. Arslan, 2018: 121).

2.5.3. Hilelerin Tespitinde Denetçinin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar

Artan rekabet şartlarında firmalarda hile kontrolü gün geçtikçe önem kazanmaktadır. Firma bakımından hile gerek tespit edilmesi herkeş tedbir alınması bakımından son derece güç bir süreci meydana getirmektedir. Firmalarda yapılan hileler genellikle belirlenemediği için, neden oldukları zararlar da tespit edilememektedir. Kimi durumlarda ise hileler belirlense dahi farklı sebeplerle yasal yollara başvurulmayıp firma bünyesinde çözüm geliştirildiği için sağlıklı sonuçlara ulaşamamaktadır. Tüm bu sebeplerden firmalarda aktif bir şekilde işleyen hile denetimi aracına gereksinim duyulmaktadır (Ataman ve Aydın, 2017: 1). Bu süreçte denetçilerin de hilenin tespit edilmesi sürecinde dikkat etmesi gereken hususlar vardır. Denetçinin amacı mali tabloların finansal raporlama ilkelerine uygun şekilde hazırlanıp sunulduğuna ilişkin bakış açısı yaratılması ve bunun denetçi tarafından rapor edilmesidir. Denetim faaliyetleri sürdürülürken, denetim BDS'lere ya da yönetmeliğe uygun şekilde planlanıp sürdürülmüş olsa bile, denetçinin mali tablolarda dikkat çeken hataları belirlememe riski vardır. Bu riski en aza indirebilmesi için denetçinin, denetim çalışması sırasında mesleki kuşuculuk yaklaşımı içinde olmalı ve denetim ekibi içerisinde devamlı olarak görüşmeler yapmalıdır (Arslan, 2018: 123).

2.5.4. Hileye İlişkin Risk Değerlendirme Yöntemleri

İç kontrol sistemi de dâhil olmak üzere denetçi, firmanın çalışma şartları kapsamında yer aldığı çevreyle bağlantısını tespit etmek için risk değerlendirme yöntemleri uygular. Denetçinin değerlendirmesi gereken riskler, hile ve hatada doğan risklerdir. Ancak, hilenin önemi son derece fazla olduğu için, hileden doğan “önemli yanlışlık” risklerinin tespit edilmesi için yararlanılan bilgileri sağlayan risk değerlendirme teknikleri ve ilgili çalışmalara yönelik ek karar ve açıklamalar BDS 240'ta yer almaktadır. Bu çerçevede, denetçinin hileden doğan “önemli yanlışlık” risklerinin tespit edilmesi için kullanacağı risk değerlendirme ve metotları ile alakalı çalışmalar aşağıda yer almaktadır (Ertop 2016: 31).

- Yönetimden sorumlu bireylerle ve firma bünyesindeki diğer bireylerle alakalı risk değerlemeye dair gerçekleştirilecek görüşmeler
- Analitik prosedürler

- Diğer bilgilerin göz önünde bulundurulması,
- Hile riski unsurlarının değerlendirilmesi (Akt. Arslan, 2018: 124).

Bağımsız denetim sürecinde yönetimden sorumlu kişiler ile işletme içinde yer alan diğer kişilerle yapılacak görüşme ve müzakerelerin içeriği BDS240; A12’de aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

- Firmanın mali tablolarının (münferit finansal tablolar ve açıklamalar dâhil) nerede ve nasıl hileden doğan ciddi hatalara açık olabileceği, yönetimin nasıl hileli mali raporlama gerçekleştirebileceği ve bunu nasıl saklayabileceği ile işletme varlıklarının kötüye kullanımının nasıl olabileceği konusunda denetim ekibi üyeleri arasında fikir alışverişinin yapılması.
- Kazanç yönetiminin kanıtı olabilecek durumlarla yönetim tarafından kazançların hileli mali raporlamaya neden olabilecek şekilde idaresi için uygulanabilecek metotların değerlendirilmesi.
- Yönetimin, açıklamaları, açıklanan konuların uygun bir şekilde algılanmasını önleyecek şekilde sunma riskinin değerlendirilmesi (örneğin, çok fazla önemi olmayan bilgi bulunması ya da açık olmayan ya da karmaşık bir dil kullanılması suretiyle).
- Kuruma etki eden ve yönetim ya da diğer taraflar üzerinde hile yapmaları noktasında yönlendirme ya da baskı yaratabilen, yapılacak hile için imkan oluşturabilen ve yönetimin ya da diğer tarafların gerçekleştirilen hileyi rasyonelleştirmesini sağlayıcı bir kültür ya da ortama dikkat çekebilen, bilinen iç ve dış etkenlerin değerlendirilmesi.
- Nakit veya kötüye kullanıma açık diğer varlıklara erişebilen personelin gözetimine, yönetimin katılım sağlamasının incelenmesi.
- Personel ya da yönetimin tutum veya yaşam şekillerindeki olağanüstü ya da ifade edilemeyen ve denetim ekibinin ilgisini çeken değişikliklerin incelenmesi.
- Hile nedeniyle önemli hata olasılığının denetim süresince zihinde tutulması gerektiğine dikkat çekilmesi.
- Karşılaşma durumunda hile olasılığının kanıtı olabilecek durumların dikkate alınması.

- Uygulanacak denetim ilkelerinin özellik, içerik ve zamanlamaya öngörmezlik faktörünün nasıl dahil edilebileceğinin değerlendirilmesi.
- Belli türlerdeki denetim uygulamalarının diğerlerine oranla etki düzeyinin ve firmanın mali tablolarının hile nedeniyle önemli yanlışlığı olan açıklığına yanıt vermek için tercih edilebilecek denetim esaslarının değerlendirilmesi.
- Denetçinin bilgi sahibi olduğu tüm hile iddialarının göz önünde bulundurulması.
- Yönetimce kontrollerin ihlal edilmesi olasılığının göz önünde bulundurulması (KGK, 2018: 20-21).

Yönetim, çoğu zaman hile yapmaya uygun pozisyonundadır. Dolayısıyla denetçi, yönetimin sorgulamalar esnasındaki ifadeleri mesleki şüphe içinde irdelenirken, bu yanıtları diğer verilerle teyit etmeyi gerekli görebilir (Arslan, 2018: 127). Bu kapsamda denetçi, var olan veya kuşku duyulan hileye dair (BDS240; A16);

- Mali raporlama aşamasına direkt olarak dahil olmayan kurum çalışanı,
- Çeşitli sorumluluklara sahip personeller,
- Kaos içinde ve olağandışı (istisnai) gelişmeleri ilk inceleyen, yön veren veya kayıt altına alan ve bu personeli izleyen ya da gözetimini gerçekleştiren çalışan,
- Kurum bünyesinde ile alınan edilen hukuk müşavirleri,
- Etik pozisyonun yetkilisi ya da bu konuma eşdeğer çalışan,
- Hile iddialarının incelenmesinden yetkili kişi veya kişileri sorgulayabilir (KGK, 2018: 22).

Hilenin tespitine ilişkin olarak gerçekleştirilen diğer bir risk değerlendirme yöntemi analitik prosedürlerden yararlanmaktadır. BDS520 standardının 4. paragrafına göre; BDS'lerin amaçlarına uygun şekilde, "analitik prosedürler" kavramı, mali ve mali olmayan kaynaklar kapsamındaki anlamlı ilişkilerin irdelenmesiyle, mali verilerin incelenmesi anlamına gelir. Ayrıca analitik prosedürler, beklenen değerlerden önemli düzeyde farklılık sergileyen ya da diğer ilgili verilerle tutarsızlık sergileyen belirlenmiş ilişki ya da dalgaların gerekli olması halinde araştırılmasını da içerir (Arslan, 2018: 127).

Hile tespitinde kullanılan üçüncü yöntem/prosedür diğer bilgilerin dikkate alınmasıdır. BDS240 standartları 23;A22'ye göre denetçi, analitik değerlendirme neticesinde elde ettiği verilere ilave olarak iç kontrol sistemi de beraberinde olmak üzere, firmanın çalışma şartları ve çevresiyle olan bağlarıyla ilgili değerlendirme yapar ve bunu yaparken, hile nedeniyle önemli yanlışlıklar riskinin kanıtı olabilecek diğer verileri de göz önünde bulundurur. Bunun yanı sıra, denetçinin kabul sürecinde kurum hakkında (müşteri) edindiği veriler ve ara dönem mali tabloların denetlenmesi gibi işletme ile yapılmış önceki denetim anlaşmaları esnasında firmayla ilgili elde ettiği deneyimler hileden doğan önemli hata raporlama riskini tespit etmede yararlı olabilir (Arslan, 2018: 128).

Hile riski faktörlerinin değerlendirilmesi hilenin tespitinde kullanılan diğer bir yöntem/prosedür olarak değerlendirilmektedir. BDS240 standartları A24'e göre hile risk unsurları, mutlaka hilenin varlığına dikkat çekmese de bu unsur çoğunlukla hile ve usulsüzlüğün gerçekleştirildiği durumlarda gelişir ve dolayısıyla hileden doğan önemli hata riskinin ispatı olabilir. Hile kolaylıkla risk unsurları önemine göre sıralanamaz. Hile riski unsurlarının önemi, ciddi oranda fark gösterir. İşletmeye özgü koşullar dolayısıyla bu unsurların bazılarının “önemli yanlışlık” riski yaratmadığı firmalarda mevcut olabilir. Dolayısıyla, hile riski unsurunu olup olmadığının ve bu unsurun mali tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” olasılıklarının incelenmesinde göz önünde bulundurulup bulundurulamayacağının tespit edilmesi, mesleki akıl yürütmenin kullanılmasını gerektirir (KGK, 2018: 23; Arslan, 2018: 128).

2.5.5. Denetçinin Denetime Devam Edememesi

BDS 240 standartları A54'e göre, mevcut koşullarda denetçinin hileyle ilgili ihtiyaç duyduğu uygun adımların (hilenin mali tablolar bakımından önem teşkil etmediği hallede dahi) firma tarafından atılmaması, denetim analizi verilerinin ve denetçinin hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine dair irdelemesinin, dikkat çeken önemli ve yaygın bir hile olasılığına dikkat çekmesi ya da denetçinin, yönetim ya da üst yönetimden yetkili olanların dürüstlük ve yeterlilikle ilgili oldukça kaygılar taşıması gibi istisnai hallerde, denetçi denetimi sürdürüp sürdürmeyeceği şansını sorgular (Arslan, 2018: 129; KGK, 2018: 32).

Bu gibi istisnai durumlarla karşı karşıya kalması durumunda denetçi, mevcut koşullarda geçerli olan mesleki ve yasal yükümlülüklerini belirler. Denetçinin,

tercihini gerçekleştiren kişi veya kişilere ya da kimi durumlarda düzenleyici birimlere durumu raporlama mecburiyet olabilir. Bunun yanı sıra, yürürlükte olan yönetmeliğe bağlı olarak mümkün olması durumunda denetimi bırakmanın uygunluğu değerlendirilir. Denetçi, denetimi bırakma kararı olması durumunda, uygun birimdeki yöneticilerle ve üst yönetimden yetkili olanlarla denetimden çekilmesini ve bunun nedenlerini yazılı olarak beyan eder ve denetçinin tercihini gerçekleştiren kişi ya da kişilere veya bazı durumlarda düzenleyici kurumlara denetimden ayrıldığını ve bunun nedenlerini raporlamasını gerekli kılan mesleki ve yasal bir yükümlülüğün olup olmadığına karar verir. Denetçinin mesleki ve yasal yükümlülükleri göz önünden bulundurulduğunda, denetçi denetimden ayrılıp ayrılmamayı kararlaştırırken yasal danışmanlık alabilir (Ertop 2016: 45; Akt. Arslan, 2018: 129).

2.5.6. Yazılı Açıklamalar

Yazılı açıklama, birtakım konuları doğrulamak ya da diğer denetim ispatlarını desteklemek adına yönetimce denetçiye verilen yazılı beyandır (Arslan, 2018: 129). Denetçi, kurum yönetiminden (BDS240; 39);

- Hile ve usulsüzlüğün belirlenmesi ve önüne geçilmesine ilişkin iç kontrollerin planlanması ve uygulanmasındaki yükümlülüğünü kabul ettiğine,
- Hile ve usulsüzlük nedeniyle doğan önemli hataların ortaya çıkma olasılığına dair tespitlerin denetçiye beyan edildiğine,
- İç kontrolün sağlanmasında önemli etkisi bulunan firma personelinin ya da hile ve usulsüzlük yaptıklarında finansal tablolarda önemli etkisi bulunabilecek personellerin, kurumu etkileyen ya da bunlara ilişkin öngörülerini ile alakalı verileri bağımsız denetçiye açıkladığına
- Mali tabloların, personeller, eski personeller, analistler, düzenleyiciler ve diğerleriyle etkileşim yöntemi ile etkilenmesi neticesinde herhangi bir hile ve usulsüzlük iddiası ya da kuşkusuya ilgili verileri bağımsız denetçiye açıklandığına ilişkin yazılı beyanlar (teyit mektubu) alır (Arslan, 2018: 130).

2.5.7. Yönetim ve Gözetim Sorumluları İle İletişim

BDS standartlarına göre (BDS 240; 40-41, 43 ve A65-A66) denetçi, firma yönetiminin katıldığı bir hile ve usulsüzlükten kuşkulanması durumunda, bunları yönetim yetkililerine beyan eder ve bu bireylerle denetimin tamamlanması için ihtiyaç duyulan denetim yöntemlerinin kapsamını, zamanlamasını, özelliğini tartışır. Denetçi, bir hileyi belirlemesi ya da hileden kuşkulanması durumunda, hile veya hile şüphesini işletme haricindeki bir tarafa raporlama yetkisinin olup olmadığına karar verir. Denetçinin müşteri verilerinin gizliliğinin korunmasıyla ilgili mesleki sorumluluğu, bir hilenin müşteri haricindeki bir tarafa raporlanmasını önleyebilir. Ancak denetçinin yasal yükümlülükleri durumlar arasında farklılık sergiler ve kimi durumlarda sır saklama sorumluluğu yönetmeliğe ve mahkeme kararlarıyla ortadan kaldırılabilir (Arslan, 2018: 130).

2.5.8. Belgelendirme

BDS240 standartları 46'ya göre, hile ve usulsüzlükle ilgili ulaşılan sonuçların belgelendirilmesi, hileyle ilgili denetçinin firma yönetimi, yönetim ve gözetimle görevli olanlar ve düzenleyici otoritelerle gerçekleştirmiş olduğu görüşmelerin belgelendirilmesini de kapsamaktadır. Bu kapsamda denetçi;

- Denetim ekibinin firmanın hile ve usulsüzlükten doğan yanlış mali raporlama konusundaki özeniyle alakalı elde ettiği sonuç ve kararları
- Mali tablolarda ve firmanın sağladığı diğer bilgi ve belgelerde belirlenen hile ve usulsüzlükten doğan önemli hataları kapsayacak şekilde belgelendirir (Arslan, 2018: 131).

2.6. Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları

Bu bölümde bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

2.6.1. Bağımsız Denetçilik Mesleğinin Gereklere ve Meslek Ahlak İlkeleri

Bağımsız denetçilerin meslekleri gereği sahip omaları gereken bazı ahlaki ilkeler bulunmaktadır. Literatürde söz konusu ilkeler dürüstlük ilkesi, bağımsızlık ilkesi ve tarafsızlık ilkesi şeklinde sıralanmaktadır. Denetçilerin ahlaki ilkelerine ilişkin bilgiler aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

2.6.1.1. Dürüstlük İlkesi

Gerçek anlamda bağımsızlık, mesleki yargıyı riske atacak durumlardan etkilenmeden bir sonuç ifadeye etmeye fırsat tanıyan, böylelikle bireyin dürüstçe hareket etmesine ve objektiflik ve mesleki şüphecilik kullanmasına olanak sunan zihin durumunu anlatır. Görünürde bağımsızlık, tedbirlerde dâhil olmak üzere konuya ilişkin her çeşit bilgiye sahip olan ve uygun bir üçüncü kişinin; bir denetim şirketinin ya da teminat ekibi üyesinin mesleki kuşkuculuğuna, objektifliğine ve dürüstlüğüne gölge düştüğü sonucuna haklı olarak varmasına zemin hazırlayacak kadar açık olan olgu ve şartlardan uzak durulmasıdır (Demir ve Çiftçi, 2016: 89). Bu nedenle denetçinin dürüstlük ilkesine göre hareket etmesi gerekmektedir.

2.6.1.2. Bağımsızlık İlkesi

Finansal tablolar vasıtası ile sunulan bilgilere güvenilmesini sağlayan ana mekanizma bağımsız denetimdir. Ancak 2000'li yılların başında ortaya çıkan muhasebe skandalları denetime ilişkin güveni sarsmış ve denetçi bağımsızlığını sorgulanır duruma getirmiştir. Günümüzde ise denetçiler bağımsızlık ilkesine göre hareket etmek durumundadırlar. Zira denetçi raporlarına yönelik güvenin kazanılmasında en dikkat çeken unsur bağımsızlık olup, bağımsızlığın elde edilmesinde ise en büyük yükümlülük denetçilere aittir (Ercan, 2017: 261).

2.6.1.3. Tarafsızlık İlkesi

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından 2015 yılında yayınlanmış olan etik ilkeler raporunda bağımsız denetçilerin tarafsızlık ilkesini benimsemeleri gerektiği belirtilmiştir. Bu rapor denetçilere, önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının ya da diğer insanların yetkilerini kötüye kullanarak meslek ya da işe ilişkin kararlarını etkilemesine sizin vermeme zorunluluğu getirmiştir (Demir ve Çiftçi, 2016: 91).

2.6.2. Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları

Bağımsız denetim sürecinde denetimi gerçekleştiren kurumların sorumlulukları bulunmakta olup, söz konusu sorumluluklar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır:

2.6.2.1. Denetim Sözleşmesinden Doğan Sorumluluklar

Bağımsız denetim sözleşmesi, denetimi gerçekleştirecek olan kurumla bağımsız denetim kurum arasında denetim sürecinden önceki ve bağımsız denetim sırasındaki ilişkiyi organize eden bir sözleşmedir. Söz konusu sözleşmeye göre

denetimi yapacak olan bağımsız denetim kurumlarının firmanın finansal hesaplamalarında yer alan verilerin, raporlamaların, araştırılan ve ulaşılan finansal tabloların gerçeğe uygunluğu belirlemesi bakımından bağımsız denetim kurumunca gerçekleştirilen, denetçilerin hazırlamış olduğu raporların gerçeği aktarması bakımından gerçek ve doğru verileri tespit etmesi noktasında firmaya teminat sağlamasını öngören bir sözleşme niteliğindedir (Göçmenler, 2019: 64).

2.6.2.2. Denetimin Mevzuata Uygun Şekilde Yapılması Yasalardan Kaynaklanan Sorumluluklar

Denetimin mevzuata uygun şekilde yapılması yasalardan kaynaklanan sorumluluklar Türk Ticaret Kanununda belirtilmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun üçüncü bölümü denetleme başlığı kapsamında açılmış olmakla beraber, 397. Maddesin bağlamında çoğunlukla denetimi ve denetim içeriğini değerlendirmiştir. 397. maddenin birinci fıkrasına göre, Bakanlar Kurulu'nun belirleyeceği denetime tabi şirket ve şirket topluluklarının (TTK, md.398-4), mali tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi belirtilmiştir. Ayrıca, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu kapsamında bulunan mali verilerin, denetlenen mali tablolarla tutarlılığını ve gerçekliğini yansıtmadığı da denetim dahilinde olduğu ifade edilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, sefeli olan kanuna göre denetim faktörleri ve denetçilere yönelik maddelere daha çok değinirken, bazı esaslara da ilk kez kapsamında yer vermektedir. Bunun yanı sıra, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda bağımsız denetçinin sorumluluğu ele alındığında ise, belirli esaslar ve başlıklarla bu konunun kanunda yer aldığı görülmektedir (Köse ve Ertan, 2016: 294-295).

2.6.2.3. Denetimin Esas Sözleşmeye Uygun Yapılması Sorumluluğu

Sermaye kurumlarının mali tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına TTK' ya ve asıl sözleşmenin mali tablolarla ilgili kararlarına uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığıyla ilgili fikir beyan edecek kapsamda denetlenmesi ve incelenmesi gerekmektedir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik dahilinde anonim şirketlerin denetim konusu yalnızca şirketin muhasebesiyle sınırlı bulunmamaktadır. Denetçilerin şirket muhasebesinin yanı sıra yönetim kurulu ve yöneticiler üzerinde de denetim işlevi bulunmaktadır. Yöneticiler ve yönetim kurulu üzerindeki denetim yalnızca yıllık raporun

denetlenmesiyle sınırlı değildir. Denetimi sağlayanlar muhasebe denetiminin yanı sıra yöneticilerin ve yönetim kurulunun kanuna ve asıl sözleşmeye uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarını da denetlemek durumundadır (TTK m.401/2). Yönetim kurulu ya da denetçinin isteğiyle sözleşme kararlarında ortaya çıkabilecek görüş ayrılıklarının çözümüne asliye ticaret mahkemeleri bakmaktadır (Göçmenler, 2019: 68).

2.6.2.4. Denetimin Dürüstlük İlkesine Uygun Yapılması Sorumluluğu

Denetimler dürüstlük, objektiflik, bağımsızlık ve tarafsızlık esaslarını benimseyerek ve bu esaslardan ayrılmayarak faaliyetlerini yürütmekle yükümlüdürler. Denetçiler faaliyetlerini bitirip raporlamaları ve hazırlanan bilgilerin raporların sunulması sırasında dürüst, objektif, bağımsız ve tarafsız tutum sergilemeleri gerekmektedir. Kurum yönetimi hazırlamış olduğu mali tablolarda mevcut verilerin doğruluğu konusu savunmakta ve denetçi de genel kabul görmüş muhasebe esaslarını ve yasal düzenlemeleri temel alarak bu söylemlerin doğruluğunu irdelemektedir. Bu açıdan muhasebe verilerinin kaynağından firma haricindeki kullanıcılara ulaştırılmasında dikkat çeken bir vasıta olan denetçiler gerek mali tabloları hazırlayanlardan gerekse bu tabloları kullananlardan ayrı olması gerekmektedir. Zira denetçilerin ve irdelenen mali tabloların güvenilirliği bağımsızlıkla doğru orantılıdır (Göçmenler, 2019: 69).

İşletme yönetimi hazırlamış olduğu tabloların doğruluğuna ilişkin iddialarını sunarken denetçi de gerçekleştirilen denetimlerde şirket, kuruluş, kurum ve işletmelerin hazırladıkları mali tablolara ilişkin güvenilirliğin doğruluğunu kanun ve mevzuatlara uygunluğunu analiz etmektedir. Bu açıdan denetçinin en dikkat çeken nitelikleri kapsamında dürüstlüğü, objektifliği ve doğruluk ilkeleri çerçevesinde eylemde bulunması gerekmektedir (Göçmenler, 2019: 70; Köse, 2019b: 89).

2.6.2.5. Finansal Tablolar ve Faaliyet Raporunun Dayandığı Tüm Defter ve Belgelerin İncelenmesi

Bağımsız denetimlerle mali tabloların, verilerinin daha önce belirlenmiş kriterlere, kurallara ve uygunluğuna bağlı olarak denetim ve araştırmalar gerçekleştirilmektedir. Denetimler kapsamında bağımsız denetçilerce mali tabloların denetimlerinde standartlara uygun yöntemler kullanılarak, belge, kayıt ve defterlerin bu çerçevede irdelenerek raporlanma sürecidir. Mali tablolar mali veri ve bilgi sağlanarak belirli esaslar ve standartlar bağlamında incelenmesidir. Mali tabloların

denetimi belge kayıt ve defterlerin incelenmesiyle yapılmaktadır (Göçmenler, 2019: 71).

2.6.2.6. Denetimin Geçmiş Yıllarla Karşılaştırmalı Yapılması

Bağımsız denetim standartları çerçevesinde geçmiş dönemlere ilişkin veriler kıyaslamalı olarak mali tablolar irdelenmektedir. Bağımsız denetimler bu çerçevede bağımsız denetim standartlarına paralel olarak yapılabilmektedir. “Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin kıyaslamalı verilere yönelik mali tabloların denetimindeki aldığı yükümlülükleri irdeler. Geçmiş döneme ilişkin mali tabloların denetiminin yapılmamış olması ya da önceki denetçi tarafından denetlenmiş olması halinde, açılış bakiyeleriyle alakalı olarak BDS 510’da mevcut olan esas kararlarla açıklayıcı kararlar ve kararları ayrıca uygulanır.” Denetçi karşılaştırmalı tablo analizi ile önceki dönem ve mevcut döneme ilişkin bilgilendirmeleri kıyaslamalı olarak irdelerek raporlar. Bu açıdan karşılaştırmalı mali tablolarda önceki dönem ve mevcut döneme ilişkin mali veriler ve kıyaslamalı analizler bulunur (Göçmenler, 2019: 72).

Bağımsız denetim sürecinde denetçilerin diğer sorumlulukları aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır:

Özen ve Denetim Standartlarını Sağlama Yükümlülüğü: Ticari açıdan tanımlanmayan “özen” sözcüğü dilimizde bir işin olabildiğince iyi olmasına gayret etme, özenme, itina etme anlamına gelmektedir. Bir sözcüğün tanımından çok ortak bir dil olan akıl yolu ile soyut olarak bireyin zihninde ortaya çıkardığı izlenim daha önemlidir. Böylece, özen kavramının ifadesinden çok özenli olan davranışın ne olması gerektiği ve özenin nasıl ölçüleceği konusuna daha çok önem verilmiştir. Özen borcunun nasıl ölçüleceği veya özelliği konusunda farklı bakış açıları vardır. Özen borcunun objektif ve sübjektif özelliği bu nokta da irdelenmesi gereken bir konudur. Özen borcunun sübjektifliği ile ifade edilmek istenen konu çalışan tarafın sübjektif durumunun göz önünde bulundurularak borcunun ölçülmesidir. Özen borcunun nesnelligi ise iş görme mevzuatının temel alınmasını gerektirmekte olup, çalışan tarafın öznel niteliklerinin göz önünde bulundurulmamasını ifade eder. Bu bağlamda denetçinin, denetim sürecinde sergileyeceği özen nesnel kriterlere göre belirlenecek olup aynı durumdaki basiretli bir diğer denetçinin davranış kalıbı temel alınmalıdır. Özen yükümlülüğünün kriterleri kapsamında ise denetimle alakalı bütün yönetmelik

ve standartların eksiksiz şekilde uygulanması ve etik ilkelere bağıllık gösterilebilir. Söz gelimi; bağımsız denetim kurumlarının çalışmalarını asgari koşulları kurum tarafından belirlenen kalite kontrol sistemi kapsamında sürdürmesi, bağlamında yer alan denetçilerin devamlı eğitimlere katılımını sağlaması, bağımsızlığını devamlı koruması özen yükümlülüğüne uygun davranışlarıdır (Köse, 2019b: 88).

Kamu Çıkarlarının Korunmasına İlişkin Yükümlülükler: Bağımsız denetim kurumlarının başlıca yükümlülüğü firmayı Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak denetlemektir. Burada amaç ise şirket tüzel kişiliğinden farklı olarak paydaşların, kredi sağlayıcıların, şirket ile yasal bağ kuracakların ve sonucunda sermaye piyasasının güvenilirliğinin korunmasını sağlamaları gerekir. Bu denetleme, topluluk ve şirketin, mal varlıksal ve finansal durumunun dürüst resim esasına paralel şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa nedenlerini, dürüst bir şekilde belirtecek biçimde yapılır. Dolayısıyla bağımsız denetim bakımından dürüst resim ilkesi öneme sahiptir (Köse, 2019b: 89).

Denetim Sürecine İlişkin Yükümlülükler: Bağımsız denetim kurumlarının bir başka yükümlülüğü ise denetim süreci ile ilişkilidir. Buna göre; bağımsız denetim kurumları denetim süreçlerini Denetim Standartlarını (DS) uygun şekilde sürdürmelidir. Dolayısıyla bağımsız denetim kurumlarının denetim sürecini DS'ye uygun şekilde planlaması ve belgelendirmesi gerekmektedir. Böylelikle işletmelerin denetimi noktasında bir takım standartlar sağlanacaktır. Ayrıca farklı bağımsız denetim kurumlarınca gerçekleştirilen denetimler aynı süreç kapsamında ilerleyeceğinden farklılıklar meydana gelmeyecektir. DS'ye uygun bağımsız denetim gerçekleştirilmesinin bir başka sonucu ise denetim kadrosunun tespit edilmesidir. DS'ye uygun denetim yapmak zorunda olan bağımsız denetim kurumları, denetlenen şirketin niteliklerine paralel olarak denetim kadrosunun sayısını, özelliğini ve deneyimini uygun kişilerle ayarlamak zorundadır (Köse, 2019b: 90).

Denetim Raporu Hazırlama Yükümlülüğü: Bağımsız denetim kurumlarına, bilanço tarihi sonrasında gelişen fakat mali tabloları ve yıllık faaliyet raporlarında düzeltme veya açıklamayı gerekli kılacak durumların gelişmesi durumunda bir takım yükümlülükler getirilmiştir. Bu bağlamda bağımsız denetim kurumu bilanço tarihinden sonra ancak denetim raporundan önce yukarıda ifade edildiği şekilde bir

durum gelişmesi durumunda DS ve ilgili yönetmelik bağlamında bu durumları raporuna işlemekle sorumludur (Köse, 2019b: 91; Dal ve Çalış, 2013: 91).

Yukarıda mevcut verilerin yanı sıra bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin cezai ve yasal sorumlulukları vardır. Söz konusu sorumluluklar aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır;

- Bağımsız denetim kurumları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri mali rapor, bilgi ve tablolarla ilgili hazırlamış oldukları bağımsız denetim raporlarının denetim koşullarına uygun olmamasıyla bu rapor kapsamında yer alan yanıltıcı, eksik ve yanlış çıkarımlar dolayısıyla ortaya çıkabilecek zararlardan yasal olarak sorumlu tutulmuştur. Bağımsız denetim kurumları ve bağımsız denetçiler, sundukları hizmetlerden ortaya çıkabilecek zararları gidermek için genel koşulları Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlenecek sorumluluk sigortasını yaptırmak durumundadır. Bunun yanı sıra, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kurumları, elde edilen değerlendirmeler neticesinde belirlenmiş görüş ve tavsiyeler paralelinde gerekli önlemleri almakla sorumlu olacaktır. Kurum tarafından belirlenen zaman zarfında gereken önlemleri almayanlarla ilgili uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali de dahil olmak üzere uygun yaptırımlar uygulanacaktır.
- Denetçilerin yükümlülüğü ayrıca YTTK'nın 554. Maddesi kapsamında da düzenlenmiştir. Söz konusu maddede, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide mali tablolarını, raporlarını, hesaplarını inceleyen denetçinin yasal yükümlülüklerini gerçekleştirilmesinde kusurlu hareket etmesi durumunda, gerek şirkete gerekse hak sahipleri ile şirket alacaklılarını uğrattıkları zarar olay sorumlu olacağı karara bağlanmıştır (Yavuz, 2011: 157).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Problemi

Mali tabloların kullanıcıların ihtiyaçların karşılanmasında bağımsız denetçinin rolü hakkında farklı görüşler olduğunu söylenebilir. Ayrıca bağımsız denetçinin çalışma prensibi ve çıkardıkları sonuçları eleştiren kesimler var ve bu eleştiri git gide arttığını görülmüştür. Son yıllarda mali yolsuzluğu vakalarını keşfetmedeki başarısızlıkları nedeniyle, bağımsız denetim şirketlerine karşı hukuki davalar çoğalmıştır. Araştırmanın problemi, denetçinin mali yolsuzluğu tespit etme sorumluluğunun belirtilmemesi , 240 nolu uluslararası denetim standardı belirtildiği gibi, bağımsız denetçinin sorumluluklarından hile ve hatayı keşfetmektir.

Bu doğrultuda araştırmanın alt problemleri şu şekilde sıralanabilir:

- ✓ Mali yolsuzluğu tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu nedir?
- ✓ Bağımsız denetçi, hile ve hatayı tespit etmek için, 240 nolu uluslararası denetim standardına ne ölçüde uymuştur?
- ✓ Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yeteneğini etkileyen parametreler nelerdir?
- ✓ Bağımsız denetçinin, gizlilik ilkesine bağlılığı ne derecededir?

3.2. Araştırmanın Amacı

Bu Araştırma aşağıdaki temel hedefleri gerçekleştirmektir:

Bağımsız denetçilerin hile ve hatayı tespiti ile ilgili uluslararası denetim standartlarına ne ölçüde uyduğunu belirlemek.

Bağımsız denetçinin performansı ile ilgili mesleki sorumluluğun yönleri üzerine durup, sorumluluğunun yerine getirilmesinde yeteneğini etkileyen parametreleri bilinmesi.

3.3. Araştırmanın Önemi

Bağımsız denetimde karar vermede güvenilebilir mali tablolar elde etmek için finansal analistler, yönetim, devlet kurumları, basın, genel kamu, ..vb. tarafından denetim mesleğine ihtiyaç artmıştır, dolaysılar her hangi bir mali yolsuzluğu olması durumunda tüm tarafları etkimektedir.

Bu neden ile araştırmanın önemi sadece denetçilerin için değil ilgili tüm taraflar; yatırımcıları, bankalar, satıcılar, müşteriler, yönetim, vb. için de önem taşımaktadır. Araştırma aşağıdaki hususlara bakarak önem kazanmaktadır:

- Mali yolsuzluk vakalarının tespitinde denetçinin sorumluluğunun boyutunu belirlemek.
- Bağımsız denetçinin 240 nolu uluslararası denetim standardına ne ölçüde uyduğunu belirlemek.
- Bağımsız denetçinin, 240 nolu uluslararası denetim standardına bağlı kalmasının etkisi.

3.4. Araştırmanın Kapsam ve Sınırları

Bağımsız denetçinin mali yolsuzluğu tespit etme sorumluluğu konu alan bu araştırmanın sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi için çeşitli sınırlılıkları getirilmiştir.

- Yemen sınırları içerisinde bağımsız denetim şirketleri araştırma kapsamı içerisinde dahil edilmiştir.
- Bağımsız denetçilerine 2020 yılında uygulanan anket değerlendirilmesi ile sınırlı tutulmuştur.
- Çalışmada uygulanan anketler bağımsız denetim şirketlerinde uygulanarak 120 farklı bağımsız denetçi 'den veri elde edilmesi sağlanmıştır.

3.5. Araştırma Modeli

Yapılan bu çalışmada literatürde yaygın olarak kullanılan betimsel çalışma modellerinden olan “Tarama Modeli” kullanılmıştır. Bilindiği gibi tarama modeline göre yürütülen çalışmalarda araştırmacılar ilk olarak çalışma konusu ile ilgili hipotezler geliştirmekte, daha sonra anket veya ölçek çalışması yaparak belirledikleri hipotezleri test etme yoluna gitmektedir (Can, 2014: 1).

3.6. Araştırmanın Evreni

Araştırma evreni, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarındaki bağımsız denetçilerden oluşmaktadır. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmaların ve ofislerinin sayısı illere göre dağılımı Tablo “3.1” yer almaktadır.

Tablo 3.1. Sanayi ve Ticaret Bakanlığıtarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmaların ve ofislerinin sayısı illere göre dağılımları

İller	Denetim firma sayısı	Denetim ofis sayısı	Toplam
Sanaa	33	278	
Aden		3	
El Hudeyde	1	18	
İb	1	13	
Taiz		17	
Hadramut		6	
Zamar		1	
El Mahvit		1	
Marib		1	
Toplam	35	338	373

Kaynak: <https://moit.gov.ye/moit/>

Tablo 3.1’de yer alan bilgilere <https://moit.gov.ye/moit/> adresine 15.06.2020 tarihinde erişilerek ulaşılmıştır.

3.7. Araştırmanın rneklemleri

Yapılan bu araştırmanın örneklemler grubunu Yemen’de bağımsız denetçi olarak görev yapan 120 denetçi oluşturmaktadır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler örneklemler grubu içerisinden basit tesadf yöntem kullanılarak belirlenmiş olup, çalışmaya sadece gönüllü olarak katılmak isteyen bağımsız denetçiler dahil edilmiştir. Araştırmanın rneklemler grubunu oluşturan denetçilerin demografik özelliklerine ilişkin bulgular Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 3.2. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilere İlişkin Bilgilerin Frekans ve Yüzdelik Dağılımları

Değişken	Alt değişken	f	%
Cinsiyet	Erkek	113	94,2
	Kadın	7	5,8
Yaş grubu	24 ve altı	2	1,7
	25-34	39	32,5

	35-44	62	51,7
	45 ve üstü	17	14,2
Eğitim durumu	Lisans	67	55,8
	Yüksek lisans	41	34,2
	Doktora	12	10,0
Akademik alanı	Muhasebeci	90	75,0
	Bankacı	14	11,7
	İşletme	10	8,3
	İktisat	6	5,0
Meslek	Denetçi yardımcısı	38	31,7
	Denetçi	82	68,3
Tecrübe	1-5	33	27,5
	6-9	38	31,7
	10-15	28	23,3
	16-19	5	4,2
	20 ve üstü	16	13,3

Tablo incelendiğinde, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %94,2'sinin erkek olduğu, %5,8'inin kadın olduğu, %1,7'sinin 24 ve altı yaş grubunda olduğu, %32,5'inin 25-34 yaş grubunda olduğu, %51,7'sinin 35-44 yaş grubunda olduğu, %14,2'sinin ise 45 ve üzeri yaş grubunda olduğu görülmektedir. Katılımcıların %55,8'i lisans mezunu, %34,2'si yüksek lisans mezunu, %10'u doktora mezunu, %75'i muhasebeci, %11,7'si bankacı, %8,3'ü işletme ve %5'i iktisat alanındadır. Araştırmaya katılanların %31,7'si denetçi yardımcısı, %68,3'ü denetçidir. Araştırmaya katılan denetçilerin %27,5'inin mesleki tecrübesi 1-5 yıl, %31,7'si 6-9 yıllık mesleki tecrübeye sahip, %23,3'ü 10-15 yıllık mesleki tecrübeye sahip, %4,2'si 16-19 yıllık mesleki tecrübeye sahip, %13,3'ü 20 ve üzeri yıllık mesleki tecrübeye sahiptir.

3.8. Hipotezler

H1_a: Mali yolsuzluğun tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu yoktur.

H1_b: Mali yolsuzluğun tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu vardır.

H2_a: Bağımsız denetçi, 240 nolu uluslararası denetim standardına göre hile ve hatayı tespit etmemektedir.

H2_b: Bağımsız denetçi, 240 nolu uluslararası denetim standardına göre hile ve hatayı tespit etmemektedir.

H3_a: Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yeteneğini etkileyen parametreler yoktur

H3_b: Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yeteneğini etkileyen parametreler vardır

H4_a: Bağımsız denetçinin, gizlilik ilkesine bağlı yoktur.

H4_b: Bağımsız denetçinin, gizlilik ilkesine bağlı vardır.

3.9. İstatistiksel Analizler

Elde edilen verilerin analizinde SPSS 22 programı kullanılmıştır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin demografik bilgilerinin frekans ve yüzdelik dağılımlarının belirlenmesinde frekans analizi kullanılmıştır. Bağımsız denetçilerin ölçek maddelerine katılma durumlarının istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığının belirlenmesinde ise One Sample T test kullanılmıştır. Ölçek güvenilirliğine ilişkin test sonuçları Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3.3. Güvenilirlik Ölçek Analizi

Alt boyut	Cronbach's Alpha
Mali yolsuzluğu tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu	,751
Bağımsız denetçi, hile ve hatayı tespit etmek için, 240 nolu uluslararası denetim standartlarına uyumluluğu	,940
Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yeteneğini etkileyen parametreler	,900
Bağımsız denetçinin, gizlilik ilkesine olan bağlılığı	,742
Ölçek Toplamı	,948

Tablo incelendiğinde, araştırma kapsamında kullanılan ölçeğin “Mali yolsuzluğu tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu” bölümünün ve “Bağımsız denetçinin, gizlilik ilkesine olan bağlılığı” bölümünün orta düzeyde güvenilir olduğu, “Bağımsız denetçi, hile ve hatayı tespit etmek için, 240 nolu uluslararası denetim standartlarına uyumluluğu” ve “Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yeteneğini etkileyen parametreler” bölümlerinin ve ölçek toplamının ise yüksek düzeyde güvenilir olduğu görülmektedir.

3.10. Araştırma Bulguları

Bu bölümde araştırmada elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Öncelikli olarak araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin ölçek maddelerine katılma düzeylerine ilişkin frekans tabloları ile ölçek puanlarına ilişkin tanımlayıcı istatistiklere ilişkin bulgular Tablo 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 ve 11’de açıklanmıştır. Araştırma hipotezlerine ilişkin bulgular ise tablo 12, 13, 14 ve 15’te sunulmuştur.

Tablo 3.4. Mali Yolsuzluğun Tespitinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu Maddelerine İlişkin Frekans ve Yüzdeler Dağılımlar

Maddeler		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
1.Mali yolsuzluğunun tespiti bağımsız denetçisine aittir.	f	3	5	18	82	12
	%	2,5	4,2	15,0	68,3	10,0
2.Mali yolsuzluğunun dışındaki yolsuzlukların tespiti bağımsız denetçisine aittir.	f	-	22	52	44	2
	%	-	18,3	43,3	36,7	1,7
3.Mali yolsuzluğunun önlemesinin sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir.	f	-	32	42	40	6
	%	-	26,7	35,0	33,3	5,0
4.Mali yolsuzluğu olması halinde bağımsız denetçinin işinin hakkı vermemesinden kaynaklanmaktadır.	f	3	13	43	56	5
	%	2,5	10,8	35,8	46,7	4,2
5.Hukuka aykırı yapılan işlemlerinin tespitinin sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir.	f	2	10	28	71	9
	%	1,7	8,3	23,3	59,2	7,5
6.Bir işletmenin değerlemesinin yapılması bağımsız denetçisine aittir.	f	3	3	11	90	13
	%	2,5	2,5	9,2	75,0	10,8
7.Denetim yapılması esnasında bağımsız denetçisine bağlı denetim elemanlarının sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir.	f	1	21	21	46	31
	%	,8	17,5	17,5	38,3	25,8
8.Bağımsız denetçinin hatasından dolayı şirketin maddi zarara uğraması durumunda; yapılan hataların tazmini bağımsız denetçisine aittir.	f	2	23	63	27	5
	%	1,7	19,2	52,5	22,5	4,2
9.Bağımsız denetçinin hatasından dolayı yatırımcıların maddi zarara uğraması durumunda; yapılan hataların tazmini bağımsız denetçisine aittir.	f	8	19	55	22	16
	%	6,7	15,8	45,8	18,3	13,3
10.Bir kuruluşta yapılan yolsuzluğunun tespiti kuruluşun yönetim kuruluna aittir.	f	-	6	24	58	32
	%	-	5,0	20,0	48,3	26,7

1.Mali yolsuzluğunun tespiti bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %2,5’i kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %4,17’si katılmıyorum yanıtı vermiş, %15’i kararsızım yanıtı vermiş, %68’i katılıyorum yanıtı vermiş, %10’u kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

2.Mali yolsuzluğunun dışındaki yolsuzlukların tespiti bağımsız denetçisine aittir" ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %18,3’ü katılmıyorum yanıtı vermiş, %43,3’ü kararsızım yanıtı vermiş, %36,7’si katılıyorum yanıtı vermiş, %1,7’si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

3.Mali yolsuzluğunun önlemesinin sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %26,7’si katılmıyorum yanıtı vermiş, %35’i kararsızım yanıtı vermiş, %33,3’ü katılıyorum yanıtı vermiş, %5’i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

4.Mali yolsuzluğu olması halinde bağımsız denetçinin işinin hakkı vermemesinden kaynaklanmaktadır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %2,5’i kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %10,8’i katılmıyorum yanıtı vermiş, %35,8’i kararsızım yanıtı vermiş, %46,7’si katılıyorum yanıtı vermiş, %4,2’si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

5.Hukuka aykırı yapılan işlemlerinin tespitinin sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %1,7’si kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %8,3’ü katılmıyorum yanıtı vermiş, %23,3’ü kararsızım yanıtı vermiş, %59,2’si katılıyorum yanıtı vermiş, %7,5’i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

6.Bir işletmenin değerlemesinin yapılması bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %2,5’i kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %2,5’i katılmıyorum yanıtı vermiş, %9,2’si kararsızım yanıtı vermiş, %75’i katılıyorum yanıtı vermiş, %10,8’i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

7.Denetim yapılması esnasında bağımsız denetçisine bağlı denetim elemanlarının sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %0,8’i kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %17,5’i katılmıyorum yanıtı vermiş, %17,5’i kararsızım yanıtı vermiş, %38,3’ü katılıyorum yanıtı vermiş, %25,8’i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

8.Bağımsız denetçinin hatasından dolayı şirketin maddi zarara uğraması durumunda; yapılan hataların tazmini bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %1,7’si kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %19,2’si katılmıyorum yanıtı vermiş, %52,5’i kararsızım yanıtı vermiş, %22,5’i katılıyorum yanıtı vermiş, %4,2’si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

9.Bağımsız denetçinin hatasından dolayı yatırımcıların maddi zarara uğraması durumunda; yapılan hataların tazmini bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %6,7’si kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %15,8’i katılmıyorum yanıtı vermiş, %45,8’i kararsızım yanıtı vermiş, %18,3’ü katılıyorum yanıtı vermiş, %13,3’ü kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

10.Bir kuruluşta yapılan yolsuzluğunun tespiti kuruluşun yönetim kuruluna aittir. ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %5’i katılmıyorum yanıtı vermiş, %20’si kararsızım yanıtı vermiş, %48,3’ü katılıyorum yanıtı vermiş, %26,7’si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

Tablo 3.5. Bağımsız Denetçi, Hile ve Hatayı Tespit Etmek İçin, 240 Nolu Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumluluğu Maddelerine İlişkin Frekans ve Yüzdeler Dağılımları

Maddeler		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
11.Denetim yapılmadan önce yapılan planlama mesleki belirsizliği esas almalıdır.	f	-	-	12	67	41
	%	-	-	10,0	55,8	34,2
12.Denetimde yapılan hile ve hataların olma olasılığına karşı denetim ekibin toplanıp gerekli önlemler almalıdır.	f	-	-	8	69	43
	%	-	-	6,7	57,5	35,8
13.Bağımsız denetçinin haber vermeden şirketin kasasını ve malların envanteri yapmalıdır.	f	-	14	30	43	33
	%	-	11,7	25,0	35,8	27,5
14.Denetçilerin birlikte yaptıkları denetim esnasında yolsuzluğun olma ihtimalleri ve tehlikelerine karşın bağlantı halinde olmaları gereklidir.	f	-	6	19	71	24
	%	-	5,0	15,8	59,2	20,0
15.Bağımsız denetçinin şirkete bağlı denetçi olması halde bağlantı kurulmalıdır.	f	-	-	7	74	39
	%	-	-	5,8	61,7	32,5

16.Şirketin yönetim kurulu almış olduğu kararlar denetlenmelidir.	f	-	2	2	78	38
	%	-	1,7	1,7	65,0	31,7
17.Muhasebenin tüm işlemleri denetlenmelidir.	f	-	2	25	59	34
	%	-	1,7	20,8	49,2	28,3
18.Şirket aleyhine açılan davaları hakkında şirket Avukatının yapmış olduğu faaliyetlerin hakkında bilgi alınmalıdır.	f	-	1	1	79	39
	%	-	,8	,8	65,8	32,5
19.Şirket yönetim kurulu tarafından tespit edilen hile ve hatalar hakkında bilgi alınmalıdır.	f	-	-	9	73	38
	%	-	-	7,5	60,8	31,7
20.Şirketin bağlı iç denetim denetçilerinin yapmış olduğu işlemler denetlenmelidir.	f	-	1	8	73	38
	%	-	,8	6,7	60,8	31,7
21.Şirketin diğer şirketlerle yapmış olduğu mali işlemleri için onay alınmalıdır.	f	-	1	2	65	52
	%	-	,8	1,7	54,2	43,3
22.Denetim esnasında analiz prosedürü esas alınmalıdır.	f	-	3	16	67	34
	%	-	2,5	13,3	55,8	28,3
23.Denetim esnasında dış deliller varsa denetimde esas alınmalıdır.	f	-	8	32	52	28
	%	-	6,7	26,7	43,3	23,3
24.İhtiyaç halinde bilirkişiden yardım istenmelidir.	f	-	-	5	79	36
	%	-	-	4,2	65,8	30,0
25.Şirketin ve müşterileri arasında yapılan sözleşmenin maddeleri dikkate alınmalıdır (ödeme şekli gibi...)	f	-	1	4	78	37
	%	-	,8	3,3	65,0	30,8

11.Denetim yapılmadan önce yapılan planlama mesleki belirsizliği esas almalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %10'u kararsızım yanıtı vermiş, %55,8'i katılıyorum yanıtı vermiş, %34,2'si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

12.Denetimde yapılan hile ve hataların olma olasılığa karşı denetim ekibin toplanıp gerekli önlemler almalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %6,7'si kararsızım yanıtı vermiş, %57,5'i katılıyorum yanıtı vermiş, %35,8'i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

13.Bağımsız denetçinin haber vermeden şirketin kasasını ve malların envanteri yapmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %11,7'si katılmıyorum yanıtı vermiş, %25'i kararsızım yanıtı vermiş, %35,8'i katılıyorum yanıtı vermiş, %27,5'i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

14.Denetçilerin birlikte yaptıkları denetim esnasında yolsuzluğun olma ihtimalleri ve tehlikelerine karşın bağlantı halinde olmaları gereklidir” ifadesine

araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %5'i katılmıyorum yanıtı vermiş, %15,8'i kararsızım yanıtı vermiş, %59,2'si katılıyorum yanıtı vermiş, %20'si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

15.Bağımsız denetçinin şirkete bağlı denetçi olması halda bağlantı kurmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %5,8'i kararsızım yanıtı vermiş, %61,7'si katılıyorum yanıtı vermiş, %32,5'i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

16.Şirketin yönetim kurulu almış olduğu kararlar denetlenmelidir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %1,7'si katılmıyorum yanıtı vermiş, %1,7'si kararsızım yanıtı vermiş, %65'i katılıyorum yanıtı vermiş, %31,7'si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

17.Muhasebenin tüm işlemleri denetlenmelidir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %1,7'si katılmıyorum yanıtı vermiş, %20,8'i kararsızım yanıtı vermiş, %49,2'si katılıyorum yanıtı vermiş, %28,3'ü kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

18.Şirket aleyhine açılan davaları hakkında şirket Avukatının yapmış olduğu faaliyetlerin hakkında bilgi alınmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %0,8'i katılmıyorum yanıtı vermiş, %0,8'i kararsızım yanıtı vermiş, %65,8'i katılıyorum yanıtı vermiş, %32,5'i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

19.Şirket yönetim kurulu tarafından tespit edilen hile ve hatalar hakkında bilgi alınmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %7,5'i kararsızım yanıtı vermiş, %60,8'i katılıyorum yanıtı vermiş, %31,7'si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

20.Şirketin bağlı iç denetim denetçilerinin yapmış olduğu işlemler denetlenmelidir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %0,8'i katılmıyorum yanıtı vermiş, %6,7'si kararsızım yanıtı vermiş, %60,8'i katılıyorum yanıtı vermiş, %31,7'si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

21.Şirketin diğer şirketlerle yapmış olduğu mali işlemleri için onay alınmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %0,8'i katılmıyorum yanıtı vermiş, %1,7'si kararsızım yanıtı vermiş, %54,2'si katılıyorum yanıtı vermiş, %43,3'ü kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

22.Denetim esnasında analiz prosedürü esas alınmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %2,5’i katılmıyorum yanıtı vermiş, %13,3’ü kararsızım yanıtı vermiş, %55,8’i katılıyorum yanıtı vermiş, %28,3’ü kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

23.Denetim esnasında dış deliller varsa denetimde esas alınmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %6,7’si katılmıyorum yanıtı vermiş, %26,7’si kararsızım yanıtı vermiş, %43,3’ü katılıyorum yanıtı vermiş, %23,3’ü kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

24.İhtiyaç halinde birlikten yardım istenmelidir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %4,2’si kararsızım yanıtı vermiş, %65,8’i katılıyorum yanıtı vermiş, %30’u kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

25.Şirketin ve müşterileri arasında yapılan sözleşmenin maddeleri dikkate alınmalıdır (ödeme şekli gibi...)” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %0,8’i katılmıyorum yanıtı vermiş, %3,3’ü kararsızım yanıtı vermiş, %65’i katılıyorum yanıtı vermiş, %30,8’i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

Tablo 3.6. Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunun Yerine Getirilmesinde Yeteneğini Etkileyen Parametreler Maddelerine İlişkin Frekans ve Yüzdeler Dağılımları

Maddeler		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
26.Yaptığı denetimi doğru ve tam bir şekilde yapamaması.	f	-	-	34	56	30
	%	-	-	28,3	46,7	25,0
27.Şirketin müdürleri denetçinin yaptığı işlemlerin önemini bilmemesi.	f	-	14	36	47	23
	%	-	11,7	30,0	39,2	19,2
28.Denetçilere özel eğitimler ve kurslar verilmemesi.	f	-	6	34	43	37
	%	-	5,0	28,3	35,8	30,8
29.Denetçinin yaptığı işlemlere uygun bir ücret verilmemesi.	f	8	38	44	29	1
	%	6,7	31,7	36,7	24,2	,8
	f	-	10	48	46	16

30.Parasal sıkıntıları olan müşterilerin denetimler yapılırken denetimin dikkatli yapılmaması.	%	-	8,3	40,0	38,3	13,3
31.Denetçi ile müşterin arasında yapılan iş sözleşmesinde denetçinin sorumluluğu açıkça yazılmaması.	f	13	38	38	25	6
	%	10,8	31,7	31,7	20,8	5,0
32.Tarafların birisinde iş sözleşmesi bulunmaması.	f	17	45	38	16	4
	%	14,2	37,5	31,7	13,3	3,3
33.Denetçinin hazırladığı nihai raporda denetçiye erilen sorumluluğun yazılmaması.	f	14	48	38	15	5
	%	11,7	40,0	31,7	12,5	4,2
34.Denetçilerin kendilerini geliştirmeleri için yeterli kaynakların bulunmaması.	f	3	18	53	37	9
	%	2,5	15,0	44,2	30,8	7,5
35.Denetim standartlarının güncellemelerin yapılmaması.	f	1	12	37	53	17
	%	,8	10,0	30,8	44,2	14,2
36.Denetim yapılırken denetim standartlarına uyulmaması.	f	-	8	48	40	24
	%	-	6,7	40,0	33,3	20,0

26.Yaptığı denetimi doğru ve tam bir şekilde yapamaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %28,3’ü kararsızım yanıtı vermiş, %46,7’si katılıyorum yanıtı vermiş, %25’i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

27.Şirketin müdürleri denetçinin yaptığı işlemlerin önemini bilmemesi” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %11,7’si katılmıyorum yanıtı vermiş, %30’u kararsızım yanıtı vermiş, %39,2’si katılıyorum yanıtı vermiş, %19,2’si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

28.Denetçilere özel eğitimler ve kurslar verilmemesi” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %5’i katılmıyorum yanıtı vermiş, %28,3’ü kararsızım yanıtı vermiş, %35,8’i katılıyorum yanıtı vermiş, %30,8’i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

29.Denetçinin yaptığı işlemlere uygun bir ücret verilmemesi” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %6,7’si kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %31,7’si katılmıyorum yanıtı vermiş, %36,7’si kararsızım yanıtı vermiş, %24,2’si katılıyorum yanıtı vermiş, %0,8’i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

30.Parasal sıkıntıları olan müşterilerin denetimler yapılırken denetimin dikkatli yapılmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %8,3’ü katılmıyorum yanıtı vermiş, %40’ı kararsızım yanıtı vermiş, %38,3’ü katılıyorum yanıtı vermiş, %13,3’ü kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

31.Denetçi ile müşterin arasında yapılan iş sözleşmesinde denetçinin sorumluluğu açıkça yazılmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %10,8’i kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %31,7’si katılmıyorum yanıtı vermiş, %31,7’si kararsızım yanıtı vermiş, %20,8’i katılıyorum yanıtı vermiş, %5’i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

32.Tarafların birisinde iş sözleşmesi bulunmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %14,2’si kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %37,5’i katılmıyorum yanıtı vermiş, %31,7’si kararsızım yanıtı vermiş, %13,3’ü katılıyorum yanıtı vermiş, %3,3’ü kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

33.Denetçinin hazırladığı nihai raporda denetçiye erilen sorumluluğun yazılmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %11,7’si kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %40’i katılmıyorum yanıtı vermiş, %31,7’si kararsızım yanıtı vermiş, %12,5’i katılıyorum yanıtı vermiş, %4,2’si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

34.Denetçilerin kendilerini geliştirmeleri için yeterli kaynakların bulunmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %2,5’i kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %15’i katılmıyorum yanıtı vermiş, %44,2’si kararsızım yanıtı vermiş, %30,8’i katılıyorum yanıtı vermiş, %7,5’i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

35.Denetim standartlarının güncellemelerin yapılmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %0,8’i kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %10’u katılmıyorum yanıtı vermiş, %30,8’i kararsızım yanıtı vermiş, %44,2’si katılıyorum yanıtı vermiş, %14,2’si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

36.Denetim yapılırken denetim standartlarına uyulmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %6,7’si katılmıyorum yanıtı vermiş, %40’si kararsızım yanıtı vermiş, %33,3’ü katılıyorum yanıtı vermiş, %20’si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

Tablo 3.7. Bağımsız Denetçinin, Gizlilik İlkesine Olan Bağlılığı Maddelerine İlişkin Frekans ve Yüzdeler Dağılımları

Maddeler		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
37.Yönetim kuruluna hile ve yolsuzluğun bulunduğu halde derhal bildirilmesi.	f	1	2	32	52	33
	%	,8	1,7	26,7	43,3	27,5
38.Yolsuzluk ve hile tespit edildiğinde hangi yetkililere bildirileceği belirlenmesi.	f	-	1	21	67	31
	%	-	,8	17,5	55,8	25,8
39. Hile tespiti halinde tabliğ edilmesi gereken birime bilgilendirmekte tereddüt edilmesi .	f	-	4	9	88	19
	%	-	3,3	7,5	73,3	15,8
40. Şirketin bir bölümünde hile yapılması halinde, o bölümün bir üst kademesine bildirilmesi..	f	-	4	59	30	27
	%	-	3,3	49,2	25,0	22,5
41. İdare tarafından hile yapıldığında bağımsız denetçinin hiç bir tarafa bağlı kalmadan hile tespiti yapmasıdır.	f	-	1	4	84	31
	%	-	,8	3,3	70,0	25,8
42.Hile yapıldığında kanunun göz önünde bulundurarak üçüncü şahısa bildirilmesi.	f	-	6	23	66	25
	%	-	5,0	19,2	55,0	20,8
43.Hile yapıldığında yönetim kurulunun ilgilenmemesi durumunda devlet mecralarına başvurusu.	f	2	2	19	78	19
	%	1,7	1,7	15,8	65,0	15,8
44.Denetimin bitmesi halinde belgelerin elinde tutması.	f	-	-	9	64	47
	%	-	-	7,5	53,3	39,2

37.Yönetim kuruluna hile ve yolsuzluğun bulunduğu halde derhal bildirilmesi” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %0,8’i kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %1,7’si katılmıyorum yanıtı vermiş, %26,7’si kararsızım yanıtı vermiş, %43,3’ü katılıyorum yanıtı vermiş, %27,5’i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

38.Yolsuzluk ve hile tespit edildiğinde hangi yetkililere bildirileceği belirlenmesi” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %0,8’i katılmıyorum yanıtı vermiş, %17,5’i kararsızım yanıtı vermiş, %55,8’i katılıyorum yanıtı vermiş, %25,8’i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

39. Hile tespiti halinde tabliğ edilmesi gereken birime bilgilendirmekte tereddüt edilmesi .” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %3,3’ü

katılmıyorum yanıtı vermiş, %7,5'i kararsızım yanıtı vermiş, %73,3'ü katılıyorum yanıtı vermiş, %15,8'i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

40. Şirketin bir bölümünde hile yapılması halinde, o bölümün bir üst kademesine bildirilmesi.” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %3,3'ü katılmıyorum yanıtı vermiş, %49,2'si kararsızım yanıtı vermiş, %25'i katılıyorum yanıtı vermiş, %22,5'i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

41. Idare tarafından hile yapıldığında bağımsız denetçinin hiç bir tarafa bağlı kalmadan hile tespiti yapmasıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %0,8'i katılmıyorum yanıtı vermiş, %3,3'ü kararsızım yanıtı vermiş, %70'i katılıyorum yanıtı vermiş, %25,8'i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

42.Hile yapıldığında kanunun göz önünde bulundurarak üçüncü şahısa bildirilmesi” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %5'i katılmıyorum yanıtı vermiş, %19,2'si kararsızım yanıtı vermiş, %55'i katılıyorum yanıtı vermiş, %20,8'i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

43.Hile yapıldığında yönetim kurulunun ilgilenmemesi durumunda devlet mecralarına başvurması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %1,7'si kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiş, %1,7'si katılmıyorum yanıtı vermiş, %15,8'i kararsızım yanıtı vermiş, %65'i katılıyorum yanıtı vermiş, %15,8'i kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

44.Denetimin bitmesi halinde belgelerin elinde tutması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %7,5'i kararsızım yanıtı vermiş, %53,3'ü katılıyorum yanıtı vermiş, %39,2'si kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir.

Tablo 3.8. Mali Yolsuzluğun Tespitinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu Maddelerine Katılma Durumlarına İlişkin One Sample T Test Sonuçları

İfadeler	N	X	Ss	t	p
10. Bir kuruluşta yapılan yolsuzluğunun tespiti kuruluşun yönetim kuruluna aittir.	120	3,97	0,82	12,9 3	,000
6. Bir işletmenin değerlemesinin yapılması bağımsız denetçisine aittir.	120	3,89	0,72	13,5 8	,000
1. mali yolsuzluğunun tespiti bağımsız denetçisine aittir.	120	3,79	0,78	11,1 7	,000
7. Denetim yapılması esnasında bağımsız denetçisine bağlı denetim elemanlarının sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir.	120	3,71	1,06	7,29	,000

5. Hukuka aykırı yapılan işlemlerinin tespitinin sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir.	120	3,63	0,81	8,45	,000
4. mali yolsuzluğu olması halinde bağımsız denetçinin işinin hakkı vermemesinden kaynaklanmaktadır.	120	3,39	0,83	5,15	,000
2. mali yolsuzluğunun dışındaki yolsuzlukların tespiti bağımsız denetçisine aittir.	120	3,22	0,76	3,13	,002
3. mali yolsuzluğunun önlemesinin sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir.	120	3,17	0,88	2,07	,041
9. Bağımsız denetçinin hatasından dolayı yatırımcıların maddi zarara uğraması durumunda; yapılan hataların tazmini bağımsız denetçisine aittir.	120	3,16	1,06	1,64	,105
8. Bağımsız denetçinin hatasından dolayı şirketin maddi zarara uğraması durumunda; yapılan hataların tazmini bağımsız denetçisine aittir.	120	3,08	0,81	1,13	,259

10. Bir kuruluştaki yapılan yolsuzluğunun tespiti kuruluşun yönetim kuruluna aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,97$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

6. Bir işletmenin değerlemesinin yapılması bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,89$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

1. mali yolsuzluğunun tespiti bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,79$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

7. Denetim yapılması esnasında bağımsız denetçisine bağlı denetim elemanlarının sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,71$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

5. Hukuka aykırı yapılan işlemlerinin tespitinin sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,63$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

4. mali yolsuzluğu olması halinde bağımsız denetçinin işinin hakkı vermemesinden kaynaklanmaktadır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,39$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

2. mali yolsuzluğunun dışındaki yolsuzlukların tespiti bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,22$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

3. mali yolsuzluğunun önlemesinin sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,17$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

9. Bağımsız denetçinin hatasından dolayı yatırımcıların maddi zarara uğraması durumunda; yapılan hataların tazmini bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,16$ ortalama puan ile katılma konusunda kararsız olduğu ($p>0,05$) görülmektedir.

8. Bağımsız denetçinin hatasından dolayı şirketin maddi zarara uğraması durumunda; yapılan hataların tazmini bağımsız denetçisine aittir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,08$ ortalama puan ile katılma konusunda kararsız olduğu ($p>0,05$) görülmektedir.

Tablo 3.9. Bağımsız Denetçi, Hile ve Hatayı Tespit Etmek İçin, 240 Nolu Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumluluğu Maddelerine Katılma Durumlarına İlişkin One Sample T Test Sonuçları

İfadeler	N	X	Ss	t	p
21. Şirketin diğer şirketlerle yapmış olduğu mali işlemler için onay alınmalıdır.	120	4,40	0,57	26,8 6	,000
18. Şirket aleyhine açılan davaları hakkında şirket Avukatının yapmış olduğu faaliyetlerin hakkında bilgi alınmalıdır.	120	4,30	0,53	26,9 6	,000
12. Denetimde yapılan hile ve hataların olma olasılığına karşı denetim ekibin toplanıp gerekli önlemler alınmalıdır.	120	4,29	0,59	24,1 7	,000
15. Bağımsız denetçinin şirkete bağlı denetçi olması halde bağlantı kurmalıdır.	120	4,27	0,56	24,7 3	,000
16. Şirketin yönetim kurulu almış olduğu kararlar denetlenmelidir.	120	4,27	0,58	24,0 9	,000
24. İhtiyaç halinde bilirkişiden yardım istenmelidir.	120	4,26	0,53	26,1 8	,000
25. şirketin ve müşterileri arasında yapılan sözleşmenin maddeleri dikkate alınmalıdır (ödeme şekli gibi...)	120	4,26	0,56	24,7 2	,000
11. Denetim yapılmadan önce yapılan planlama mesleki belirsizliği esas alınmalıdır.	120	4,24	0,62	21,8 8	,000
19. Şirket yönetim kurulu tarafından tespit edilen hile ve hatalar hakkında bilgi alınmalıdır.	120	4,24	0,58	23,4 6	,000

20. Şirketin bağlı iç denetim denetçilerinin yapmış olduğu işlemler denetlenmelidir.	120	4,23	0,60	22,3 6	,000
22. Denetim esnasında analiz prosedürü esas alınmalıdır.	120	4,10	0,72	16,8 6	,000
17. Muhasebenin tüm işlemleri denetlenmelidir.	120	4,04	0,75	15,2 3	,000
14. Denetçilerin birlikte yaptıkları denetim esnasında yolsuzluğun olma ihtimalleri ve tehlikelerine karşın bağlantı halinde olmaları gereklidir.	120	3,94	0,75	13,7 9	,000
23. Denetim esnasında dış deliller varsa denetimde esas alınmalıdır.	120	3,83	0,86	10,5 8	,000
13. Bağımsız denetçinin haber vermeden şirketin kasasını ve malların envanteri yapmalıdır.	120	3,79	0,98	8,87	,000

21. Şirketin diğer şirketlerle yapmış olduğu mali işlemler için onay alınmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,4$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

18. Şirket aleyhine açılan davaları hakkında şirket Avukatının yapmış olduğu faaliyetlerin hakkında bilgi alınmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,3$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

12. Denetimde yapılan hile ve hataların olma olasılığı karşı denetim ekibin toplanıp gerekli önlemler alınmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,29$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

15. Bağımsız denetçinin şirkete bağlı denetçi olması halde bağlantı kurmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,27$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

16. Şirketin yönetim kurulu almış olduğu kararlar denetlenmelidir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,27$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

24. İhtiyaç halinde bilirkişiden yardım istenmelidir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,26$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

25. Şirketin ve müşterileri arasında yapılan sözleşmenin maddeleri dikkate alınmalıdır (ödeme şekli gibi...)” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,26$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

11. Denetim yapılmadan önce yapılan planlama mesleki belirsizliği esas alınmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,24$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

19. Şirket yönetim kurulu tarafından tespit edilen hile ve hatalar hakkında bilgi alınmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,24$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

20. Şirketin bağılı iç denetim denetçilerinin yapmış olduğu işlemler denetlenmelidir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,23$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

22. Denetim esnasında analiz prosedürü esas alınmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,1$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

17. Muhasebenin tüm işlemleri denetlenmelidir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,04$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

14. Denetçilerin birlikte yaptıkları denetim esnasında yolsuzluğun olma ihtimalleri ve tehlikelerine karşın bağlantı halinde olmalar gereklidir” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,94$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

23. Denetim esnasında dış deliller varsa denetimde esas alınmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,83$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

13. Bağımsız denetçinin haber vermeden şirketin kasasını ve malların envanteri yapmalıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,79$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

Tablo 3.10. Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunun Yerine Getirilmesinde Yeteneğini Etkileyen Parametreler Maddelerine Katılma Durumlarına İlişkin One Sample T Test Sonuçları

İfadeler	N	X	Ss	t	p
----------	---	---	----	---	---

26. Yaptığı denetimi doğru ve tam bir şekilde yapamaması.	120	3,97	0,73	14,4 6	,000
28. Denetçilere özel eğitimler ve kurslar verilmemesi.	120	3,93	0,89	11,3 8	,000
36. Denetim yapılırken denetim standartlarına uyulmaması.	120	3,67	0,87	8,37	,000
27. Şirketin müdürleri denetçinin yaptığı işlemlerin önemini bilmemesi.	120	3,66	0,92	7,83	,000
35. Denetim standartlarının güncellemelerin yapılmaması.	120	3,61	0,88	7,56	,000
30. Parasal sıkıntıları olan müşterilerin denetimler yapılırken denetimin dikkatli yapılmaması.	120	3,57	0,83	7,50	,000
34. Denetçilerin kendilerini geliştirmeleri için yeterli kaynakların bulunmaması.	120	3,26	0,89	3,17	,002
29. Denetçinin yaptığı işlemlere uygun bir ücret verilmemesi.	120	2,81	0,91	-2,31	,023
31. Denetçi ile şirketin arasında yapılan iş sözleşmesinde denetçinin sorumluluğu açıkça yazılmaması.	120	2,78	1,06	-2,33	,021
33. Denetçinin hazırladığı nihai raporda denetçiye verilen sorumluluğun yazılmaması.	120	2,58	0,99	-4,69	,000
32. Tarafların birisinde iş sözleşmesi bulunmaması.	120	2,54	1,00	-5,00	,000

26. Yaptığı denetimi doğru ve tam bir şekilde yapamaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,97$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

28. Denetçilere özel eğitimler ve kurslar verilmemesi” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,93$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

36. Denetim yapılırken denetim standartlarına uyulmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,67$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

27. Şirketin müdürleri denetçinin yaptığı işlemlerin önemini bilmemesi” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,66$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

35. Denetim standartlarının güncellemelerin yapılmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,61$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

30. Parasal sıkıntıları olan müşterilerin denetimler yapılırken denetimin dikkatli yapılmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,57$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

34. Denetçilerin kendilerini geliştirmeleri için yeterli kaynakların bulunmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,26$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

29. Denetçinin yaptığı işlemlere uygun bir ücret verilmemesi” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=2,81$ ortalama puan ile katılmadığı ($p<0,05$) görülmektedir.

31. Denetçi ile şirketin arasında yapılan iş sözleşmesinde denetçinin sorumluluğu açıkça yazılmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=2,78$ ortalama puan ile katılmadığı ($p<0,05$) görülmektedir.

33. Denetçinin hazırladığı nihai raporda denetçiye verilen sorumluluğun yazılmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=2,58$ ortalama puan ile katılmadığı ($p<0,05$) görülmektedir.

32. Tarafların birisinde iş sözleşmesi bulunmaması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=2,54$ ortalama puan ile katılmadığı ($p<0,05$) görülmektedir.

Tablo 3.11. Bağımsız Denetçinin, Gizlilik İlkesine Olan Bağlılığı Maddelerine Katılma Durumlarına İlişkin One Sample T Test Sonuçları

İfadeler	N	X	Ss	t	p
44. Denetimin bitmesi halinde çalışma belgelerinin elinde tutması.	120	4,32	0,61	23,7 3	,000
41. Idare tarafından hile yapıldığında bağımsız denetçinin hiç bir tarafa bağılı kalmadan hile tespiti yapmasıdır.	120	4,21	0,53	24,8 4	,000
38. Yolsuzluk ve hile tespit edildiğinde hangi yetkililere bildirileceğı belirlenmesi.	120	4,07	0,68	17,1 2	,000
39. Hile tespiti halinde tabliğ edilmesi gereken birime bilgilendirmekte tereddüt edilmesi .	120	4,02	0,61	18,3 2	,000
37. Yönetim kuruluna hile ve yolsuzluğun bulunduğu halde derhal bildirilmesi.	120	3,95	0,83	12,5 6	,000

42. Hile yapıldığında kanunun göz önünde bulundurarak üçüncü şahısa bildirilmesi.	120	3,92	0,77	12,9 9	,000
43. Hile yapıldığında yönetim kurulunun ilgilenmemesi durumunda devlet mecralarına başvurusu.	120	3,92	0,73	13,7 8	,000
40. Şirketin bir bölümünde hile yapılması halinde, o bölümün bir üst kademesine bildirilmesi.	120	3,67	0,86	8,46	,000

44. Denetimin bitmesi halinde çalışma belgelerin elinde tutması” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,32$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

41. Idare tarafından hile yapıldığında bağımsız denetçinin hiç bir tarafa bağlı kalmadan hile tespiti yapmasıdır” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,21$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

38. Yolsuzluk ve hile tespit edildiğinde hangi yetkililere bildirileceği belirlenmesi” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,07$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

39. Hile tespiti halinde tabliğ edilmesi gereken birime bilgilendirmekte tereddüt edilmemesi ” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=4,02$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

37. Yönetim kuruluna hile ve yolsuzluğun bulunduğu halde derhal bildirilmesi” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,95$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

42. Hile yapıldığında kanunun göz önünde bulundurarak üçüncü şahısa bildirilmesi” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,92$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

43. Hile yapıldığında yönetim kurulunun ilgilenmemesi durumunda devlet mecralarına başvurusu” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,92$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

40. Şirketin bir bölümünde hile yapılması halinde, o bölümün bir üst kademesine bildirilmesi.” ifadesine araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin $X=3,67$ ortalama puan ile katıldığı ($p<0,05$) görülmektedir.

H_{1a} : Mali yolsuzluğun tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu yoktur.

H1_b: Mali yolsuzluğun tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu vardır.

Tablo 3.12. “Mali Yolsuzluğun Tespitinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğuna” İlişkin H1 Hipotezinin İncelenmesine Yönelik One Sample T Test Sonuçları

N	X	Test değeri	t	p
120	3,5	3	11,46	,000

"Mali yolsuzluğun tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu" olup olmadığına ilişkin H₁ hipotezi kabul edilmiştir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler X=3,5 ortalama puan ile mali yolsuzluğun tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu olduğunu düşünmektedirler (p<0,05).

H2_a: Bağımsız denetçi, 240 nolu uluslararası denetim standardına göre hile ve hatayı tespit etmemektedir.

H2_b: Bağımsız denetçi, 240 nolu uluslararası denetim standardına göre hile ve hatayı tespit etmektedir.

Tablo 3.13. “Bağımsız Denetçi, 240 Nolu Uluslararası Denetim Standardına Göre Hile ve Hatayı Tespit Etmelerine” İlişkin H2 Hipotezinin İncelenmesine Yönelik One Sample T Test Sonuçları

N	X	Test değeri	t	p
120	4,16	3	26,07	,000

"Bağımsız denetçinin 240 nolu uluslararası denetim standartlarına göre hile ve hatayı tespit etmeleri" konusundaki H₂ hipotezi kabul edilmiştir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler X=4,16 ortalama puan ile bağımsız denetçinin 240 nolu uluslararası denetim standardına göre hile ve hatayı tespit ettiklerini düşünmektedirler (p<0,05).

H3_a: Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yeteneğini etkileyen parametreler yoktur

H3_b: Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yeteneğini etkileyen parametreler vardır

Tablo 3.14. “Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumluluğunun Yerine Getirilmesinde Yeteneğini Etkileyen Parametreler” İlişkin H3 Hipotezinin İncelenmesine Yönelik One Sample T Test Sonuçları

N	X	Test değeri	t	p
120	3,3	3	5,17	,000

"Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yeteneğini etkileyen parametreler" olup olmadığına ilişkin H₃ hipotezi kabul edilmiştir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler X=3,3 ortalama puan ile bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yeteneğini etkileyen parametreler olduğunu düşünmektedirler (p<0,05).

H_{4a}: Bağımsız denetçinin, gizlilik ilkesine bağlı yoktur.

H_{4b}: Bağımsız denetçinin, gizlilik ilkesine bağlı vardır.

Tablo 3.15. “Bağımsız Denetçinin, Gizlilik İlkesine Bağlılıklarına” İlişkin H4 Hipotezinin İncelenmesine Yönelik One Sample T Test Sonuçları

N	X	Test değeri	t	p
120	4,01	3	25,99	,000

"Bağımsız denetçinin, gizlilik ilkesine bağlılıklarına" ilişkin H₄ hipotezi kabul edilmiştir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler X=4,01 ortalama puan ile bağımsız denetçinin, mali yolsuzluğu üçüncü taraflara bildirip bildirmeme ve gizlilik ilkesine bağlılıkları olduğunu düşünmektedirler (p<0,05).

SONUÇ

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerinin mali yolsuzluğun belirlenmesinde bağımsız denetçilerinin sorumluluklarına ilişkin görüşleri incelendiği zaman, denetçilerin “ Bir kuruluştaki yapılan yolsuzluğunun tespiti kuruluşun yönetim kuruluna aittir”, “Bir işletmenin değerlemesinin yapılması bağımsız denetçisine aittir”, “Mali yolsuzluğunun tespiti bağımsız denetçisine aittir”, “Denetim yapılması esnasında bağımsız denetçisine bağlı denetim elemanlarının sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir”, “Hukuka aykırı yapılan işlemlerinin tespitinin sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir”, “Mali yolsuzluğu olması halinde bağımsız denetçinin işinin hakkı vermemesinden kaynaklanmaktadır”, “Mali yolsuzluğunun dışındaki yolsuzlukların tespiti bağımsız denetçisine aittir”, “Mali yolsuzluğunun önlemesinin sorumluluğu

bağımsız denetçisine aittir”, “Bağımsız denetçinin hatasından dolayı yatırımcıların maddi zarara uğraması durumunda; yapılan hataların tazmini bağımsız denetçisine aittir” ve “Bağımsız denetçinin hatasından dolayı şirketin maddi zarara uğraması durumunda; yapılan hataların tazmini bağımsız denetçisine aittir” görüşlerine katılma düzeylerinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu noktada araştırmaya katılan denetçilerin mali yolsuzlukların belirlenmesinde kendi üzerlerine düşen sorumluluklar konusunda yeterli bilince sahip oldukları söylenebilir.

Bilindiği gibi bağımsız denetim sürecinde bağımsız denetçilerin sahip oldukları ve yerine getirmeleri gereken birçok sorumluluk vardır. Bağımsız denetim sürecinde denetçilerin mali yolsuzluğun tespitine ilişkin sorumluluklarını iyi bir biçimde yerine getirmeleri hem ticari hayat hem de işletmelerin geleceği açısından oldukça önemlidir (Yanık, 2013: 361). Bunun yanında yapılan çalışmalarda finansal tablolara ilişkin güven ortamının sağlanmasında da bağımsız denetçilerin denetim sürecinde sorumluluklarını iyi bir biçimde yerine getirmeleri gerektiği belirtilmektedir (Demirkıran, 2010: 3). Bu kapsamda yapılan bu çalışmaya katılan denetçilerin mali yolsuzlukların belirlenmesi noktasında üstlerine düşen sorumlulukların bilincinde olmalarının ticari faaliyetlerin sağlıklı yürütülmesi açısından önemli bir konu olduğu söylenebilir.

Araştırmaya katılan denetçilerin hile ve hatayı tespit etmek için, 240 nolu uluslararası denetim standartlarına uyumluluk konusundaki görüşleri incelendiği zaman “Şirketin diğer şirketlerle yapmış olduğu mali işlemler için onay alınmalıdır”, “Şirket aleyhine açılan davaları hakkında şirket Avukatının yapmış olduğu faaliyetlerin hakkında bilgi alınmalıdır”, “Denetimde yapılan hile ve hataların olma olasılığa karşı denetim ekibin toplanıp gerekli önlemler alınmalıdır”, “Bağımsız denetçinin şirkete bağlı denetçi olması halinde bağlantı kurulmalıdır”, “Şirketin yönetim kurulu almış olduğu kararlar denetlenmelidir”, “İhtiyaç halinde bilirkişiden yardım istenmelidir”, “Şirketin ve müşterileri arasında yapılan sözleşmenin maddeleri dikkate alınmalıdır (ödeme şekli gibi...)”, “Denetim yapılmadan önce yapılan planlama mesleki belirsizliği esas alınmalıdır”, “Şirket yönetim kurulu tarafından tespit edilen hile ve hatalar hakkında bilgi alınmalıdır”, “Şirketin bağlı iç denetim denetçilerinin yapmış olduğu işlemler denetlenmelidir”, “Denetim esnasında analiz prosedürü esas alınmalıdır”, “Muhasebenin tüm işlemleri denetlenmelidir”, “Denetçilerin birlikte

yaptıkları denetim esnasında yolsuzluğun olma ihtimalleri ve tehlikelerine karşın bağlantı halinde olmaları gereklidir”, “Denetim esnasında dış deliller varsa denetimde esas alınmalıdır” ve “Bağımsız denetçinin haber vermeden şirketin kasasını ve malların envanteri yapmalıdır” görüşlerine oldukça yüksek düzeyde katıldıkları bulunmuştur.

Denetim sürecinde hileli davranış ve raporların ortaya çıkartılması denetim sürecinde yer alan paydaşlar açısından önemli bir konudur (Kandemir, 2010: 5). Bu kapsamda 240 nolu denetim standartlarının ortaya çıkmasında ve yürürlüğe girmesinin temelinde yatan nedenlerin başında işletmelerin finansal tablolarının denetlenme sürecinde bağımsız denetçilerin hilelerin tespit edilmesine yönelik sorumluluklarının standarda bağlanması yatmaktadır (KGK, 2018: 5). Yapılan bu çalışmada denetçilerin 240 nolu denetim standartları konusundaki görüşlere katılım düzeylerinin yüksek olduğu göz önünde bulundurulduğu zaman, denetçilerin bağımsız denetim sürecinde 240 denetim standartları konusundaki bilgi düzeylerinin yüksek olduğu ve denetim sürecinde 240 nolu denetim standartlarını göz önünde bulundurdıkları söylenebilir.

Araştırmaya katılan denetçilerin mesleki sorumluluklarının yerine getirilmesinde yeteneklerini etkileyen parametrelere ilişkin görüşleri incelendiği zaman “Yaptığı denetimi doğru ve tam bir şekilde yapamaması”, “Denetçilere özel eğitimler ve kurslar verilmemesi”, “Denetim yapılırken denetim standartlarına uyulmaması”, “Şirketin müdürleri denetçinin yaptığı işlemlerin önemini bilmemesi”, “Denetim standartlarının güncellemelerin yapılmaması”, “Parasal sıkıntıları olan müşterilerin denetimler yapılırken denetimin dikkatli yapılmaması”, “Denetçilerin kendilerini geliştirmeleri için yeterli kaynakların bulunmaması”, “Denetçinin yaptığı işlemlere uygun bir ücret verilmemesi”, Denetçi ile şirketin arasında yapılan iş sözleşmesinde denetçinin sorumluluğu açıkça yazılmaması”, “Denetçinin hazırladığı nihai raporda denetçiye verilen sorumluluğun yazılmaması” ve “Tarafların birisinde iş sözleşmesi bulunmaması” görüşlerine katılma düzeylerinin orta düzeyin üzerinde olduğu, bu kapsamda ölçeğin diğer alt boyutları ile kıyaslandığı zaman bu alt boyuta ilişkin görüşlere denetçilerin nispeten daha düşük düzeyde katıldıkları bulunmuştur.

Bağımsız denetçilerin mesleki sorunlarının en aza indirilmesi denetim sürecinin başarılı olmasına katkı sağlarken, problemlerin fazla olması denetim başarısızlığını beraberinde getirmektedir. Literatürde bu konuda yapılan çalışmalarda denetim başarısızlığının denetim kurumlarına, vatandaşlara, devlete ve işletmelere

büyük zarar verdiği belirtilmektedir. Özellikle bağımsız denetim sürecinin sonunda büyük firmaların iflası konusundaki bilgilerin sağlıklı bir biçimde denetlenmemesi denetim mesleğinin kamuoyunda tartışılmasına neden olmaktadır. Denetim başarısızlığını etkileyen unsurların başında ise denetçilerin özellikle bağımsız olarak çalışma konusunda yaşadıkları mesleki sorunlar gelmektedir (Kayrak, 2015: 1). Denetçilerin mesleki sorunları bazen denetim sürecinde denetim kalitesini azaltan ve meslek itibarını zayıflatan davranışlar sergilemelerine zemin hazırlamaktadır (Sarıçiçek ve Aytekin, 2019: 127). Bu kapsamda denetçilerin mesleki sorumluluklarını yerine getirirken kendilerini olumsuz yönde etkileyen unsurları en aza indirilmesine yönelik uygulamalar geliştirilmesi ve yasal düzenlemeler yapılması oldukça önemli bir konudur.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin gizlilik ilkesine olan bağlılıklarına ilişkin görüşleri incelendiği zaman “Denetimin bitmesi halinde belgelerin elinde tutması”, “İdare tarafından hile yapıldığında bağımsız denetçinin hiç bir tarafa bağlı kalmadan hile tespiti yapmasıdır”, “Yolsuzluk ve hile tespit edildiğinde hangi yetkililere bildirileceği belirlenmesi”, “Hile tespiti halinde tabliğ edilmesi gereken birime bilgilendirmekte tereddüt edilmemesi”, “Yönetim kuruluna hile ve yolsuzluğun bulunduğu halde derhal bildirilmesi”, “Hile yapıldığında kanunun göz önünde bulundurarak üçüncü şahıslara bildirilmesi”, “Hile yapıldığında yönetim kurulunun ilgilenmemesi durumunda devlet mecralarına başvurusu” ve “Şirketin bir bölümünde hile yapılması halinde, o bölümün bir üst kademesine bildirilmesi” görüşlerine katılım düzeylerinin yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Bilindiği gibi bağımsız denetim sürecinde denetçiler denetim sürecini bağımsız bir biçimde yürütmekte ve denetim sonucunda ulaştığı bilgiler sonucunda olumlu ya da olumsuz görüş bildirmektedir (Ercan, 2012: 13). Buna karşılık denetçiler denetim sürecini gizli bir biçimde yürütme ve edindikleri bilgileri üçüncü şahıslara izinsiz beyan etmeme ile yükümlüdürler. Gizlilik ilkesini ihlal ettiği için işletmeye ya da işletmeye paydaşlarına zarar veren denetçilere cezai yaptırımlar uygulanabilmektedir (Yanık, 2013: 373). Bu kapsamda yapılan bu çalışmada denetçilerin gizlilik ilkesine yönelik tutumlarının yüksek olduğu göz önünde bulundurulduğu zaman, denetim görevlerini yerine getirirken gizlilik ilkesine uygun hareket etmeye çalıştıkları söylenebilir.

Araştırmada denetçilerin “Mali yolsuzluğun tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu” konusundaki görüşleri incelendiği zaman mali yolsuzluğun tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu olduğunu düşündükleri belirlenmiş, bu kapsamda araştırmanın H₁ hipotezi kabul edilmiştir. Literatürde yer alan çalışmalarda da bağımsız denetim sürecinde bağımsız denetçilerin sahip oldukları birçok sorumluluk bulunduğu, söz konusu sorumlulukların yasal çerçevesi ile belirlendiği belirtilmektedir (Kocabıyık, 2015: 1). Bunun yanında literatürde yer alan ve denetçiler üzerinde gerçekleştirilen çalışmalarda da (Cengiz, 2016: 99) denetçilerin mali yolsuzluğun tespitinde kendi sorumluluklarının olduğu görüşüne katıldıkları rapor edilmiştir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin “Bağımsız denetçinin 240 nolu uluslararası denetim standartlarına göre hile ve hatayı tespit etmeleri” görüşüne katılma durumları incelendiği zaman denetçilerin 240 nolu uluslararası denetim standardına göre hile ve hatayı tespit ettiklerini düşündükleri belirlenmiş, bu kapsamda H₂ hipotezi kabul edilmiştir. Bilindiği gibi son yıllarda özellikle yüksek yetki ve siyasi güç sahibi olan yöneticilerin karıştırdıkları mali yolsuzluk olayları suç ekonomisini büyütmede, ekonomik ve toplumsal açıdan birçok sorunu beraberinde getirmektedir. Geçmiş dönemlerde ihale hileleri ya da rüşvet verme/alma şeklinde gerçekleşen yolsuzluk türleri yerini giderek karmaşık hale gelen muhasebe hilelerine bırakmıştır (Kandemir, 2010: 5). Bu noktada bağımsız denetçilerin denetim sürecinde 240 nolu denetim standartlarından yararlanmalarının hile ve hataların tespit edilmesinde önemli bir yere sahip olduğu söylenebilir. Literatürde bu konuda yapılan benzer çalışmalarda da (Cengiz, 2016: 99) denetçilerin denetim sürecinde hileleri ortaya çıkarma gibi bir sorumluluğa sahip oldukları görüşünde birleştikleri rapor edilmiştir.

Araştırmaya katılan denetçilerin “Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yeteneğini etkileyen parametreler” konusundaki görüşleri incelendiği zaman bağımsız denetçilerin sorumluluklarını yerine getirmelerini etkileyen parametreler olduğu görüşünde birleştikleri belirlenmiş, bu noktada H₃ hipotezi kabul edilmiştir. Bağımsız denetim sürecinde denetçilerin sorumluluklarını yerine getirmelerinde yeteneklerini etkileyen unsurların başında denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyen tehditler gelmektedir (Karakaş, 2008: 2). Bu kapsamda özellikle denetim sürecinde denetçilerin yeteneklerini olumsuz yönde

etkileyen unsurların en aza indirilmesinin bağımsız denetimin kalitesini arttıracığı söylenebilir.

Araştırmaya katılan denetçilerin “gizlilik ilkesine bağlılıklarına” ilişkin görüşleri incelendiği zaman mali yolsuzlukları üçüncü şahıslara bildirme zorunlulukları olmadığını görüşüne katıldıkları belirlenmiş, bu kapsamda H₄ hipotezi kabul edilmiştir. (Kocabıyık, 2015: 115). Bağımsız denetim süreci sonunda elde edilen bilgilerin üçüncü kişilere ulaştırılması sürecinde denetçilerin gizlilik ilkesine bağlı olarak hareket etmesi denetimin kaliteli bir biçimde tamamlanmasında önemlidir (Karakaş, 2008: 2).

Sonuç olarak, Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerinin mali yolsuzluğun belirlenmesinde bağımsız denetçilerinin sorumluluklarını bilme düzeylerinin, hile ve hatayı tespit etmek için 240 nolu uluslararası denetim standartlarına uyumlu davranma durumlarının, mesleki sorumluluklarının yerine getirilmesinde yeteneklerini etkileyen parametreler konusundaki bilgi düzeylerinin, gizlilik ilkesine bağlı olma düzeylerinin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmanın sonunda ulaşılan bulgular ışığında aşağıdaki önerilerde bulunulabilir;

1. Bağımsız denetim sürecinin sağlıklı bir biçimde yürütülmesi ekonomik ve toplumsal açıdan önemli bir konudur. Bu noktada bağımsız denetim sürecinde denetçilerin süreci sağlıklı bir biçimde yürütmelerine engel olan unsurların belirlenmesine ve olumsuz unsurların azaltılmasına yönelik çalışmalar yapılabilir.

2. Yapılan bu araştırma sadece bağımsız denetim sürecinde görev yapan bağımsız denetçiler ile sınırlandırılmıştır. Buna karşılık finansal tablo ve raporların hazırlanmasında görev yapan serbest muhasebe mensupları ile mali müşavirler çalışmaya dahil edilmemiştir. Bu kapsamda konuya ilişkin olarak serbest muhasebe mensupları ile mali müşavirlerin de görüşlerinin ele alındığı çalışmalar yapılabilir.

3. Denetim sürecinde denetçilerin muhasebe hilelerini yakalamaları oldukça zor olabilmektedir. Bunun temelinde yatan nedenlerin başında günümüzde ekonomik girdi ve çıktılar ile ilişkili birçok unsurun olması yatmaktadır. Bunun yanında şirket içi ekonomik döngüler özellikle şirket yöneticileri tarafından iyi bilindiği için mali yolsuzluklar oldukça profesyonel bir biçimde gerçekleştirilmektedir. Bunun yanında geçmiş dönemlerde hiç rastlanmayan yeni mali yolsuzluk hileleri ortaya çıkabilmektedir. Bu noktada bağımsız denetçilere güncel mali yolsuzluk türleri ve

muhasebe hileleri konusunda hizmet içi eğitimler verilebilir. Böylece bağımsız denetçilerin denetimleri hem daha hızlı hem de daha sağlıklı yapmaları sağlanabilir.

4. Bağımsız denetim sürecinde denetçilerin çalışma biçimleri üst düzey yöneticilerin baskısından etkilenebilmektedir. Bu durumda gerçeği yansıtmayan denetim sonuçlarının ortaya çıkması muhtemel bir durumdur. Bu noktada bağımsız denetim sürecinde denetçilerin çalışma biçimlerini etkileyen kişilere ceazi yaptırım uygulanabilir. Bu konuda hukuki düzenlemelere gidilebilir ve mevcut yasal düzenlemelerin çerçevesi genişletilebilir.



KAYNAKLAR

- Akçay, A Bilen A (2018). Denetim Kalitesi ve Göstergeleri. Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (40), 227-256.
- Akpınar E. (2006). Kamu yönetiminde denetim olgusu ve Türkiye’de kamu yönetiminin denetlenmesi. Yüksek lisans tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Aksoy S. (2018). Denetimde önemlilik ve denetim riski: Tartışma metinleri. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Arslan, Ö (2018). Muhasebe hilelerinin tespitinde iç denetim sisteminin önemi ve denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğu: bağımsız denetim şirketlerinde bir araştırma. Doktora tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Ataman, B Aydın, R (2017). Hile denetimi ve denetçilerin hile tespitine yönelik bir araştırma. Marmara Business Review, 2(1), 1-23.
- Bahşı, S (2019). Türkiye Denetim Standartlarından Bağımsız Denetimin Sonuçları Ve Raporlanması İle İlgili Standartların Bilinirliği Üzerine Yapılan Bir Araştırma. İzmir YMMO Dergisi, 1(2), 96-129.
- Bardhan, P (1997). Corruption and development: a review of issues. Journal of Economic Literature, 35(3), 1320-1346.
- Başpınar, A (2005). Türkiye’de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. Maliye Dergisi, 148, 35-62.
- Berksoy, T Yıldırım NE (2017). Yolsuzluk kavramına genel bir bakış: problemler ve çözüm önerileri. Journal of Awareness, 2(1), 1-18.
- Boris, B (2005). Corruption: Concepts, Types, Causes, and Consequences. Center for Liberal-Democratic Studies.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. Denetişim, (12), 56-62.
- Can, A (2014). SPSS İle Bilimsel Araştırma Sürecinde Nicel Veri Analizi. 2. Baskı. Ankara: Pegem Akademi.

- Cengiz, S (2016). Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerde Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma. Yüksek lisans tezi, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kars.
- Cömert N, Kaymaz M. (2019). Araç sigortası hilelerinde veri madenciliğinin kullanımı. Marmara University Journal of Economic & Administrative Sciences, 41(2), 364-390.
- Cullinan, WE Helmreich, DL Watson, SJ (1996). Fos expression in forebrain afferents to the hypothalamic paraventricular nucleus following swim stress. Journal of Comparative Neurology, 368(1), 88-99.
- Dal, S Çalış YE (2013). Anonim şirketlerde bağımsız denetim ve bağımsız denetçi. Malî Çözüm Dergisi, 118, 98.
- Demir, E Çiftci, Y (2016). Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: Bir denetim firması uygulaması. KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 18(31), 88-97
- Demir, İC (2012). Yolsuzluğun sosyo-ekonomik analizi: ege bölgesi anket çalışması. Afyon Kocatepe University Journal of Social Sciences, 14(1), 1-18.
- Demir, M Ülker, Y Arslan, Ö (2018). İç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisi. Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3(5), 82-104.
- Demir Z. (2020). Yolsuzlukla mücadele çalışmalarında örnek ülke uygulamalarının değerlendirilmesi ve çözüm önerileri. Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4(1), 153-183.
- Demirkıran, H (2010). Finansal Raporlamanın Güvenilirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir Uygulama. Yüksek lisans tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Demirkol-Geroğlu, G. (2006). Halka Açık İşletmelerde Mali Yolsuzluğun İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Diñç, Y (2001). Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Donnelly, PJ (2004). Indentify Theft: Hunting Down and Nabbing the Thieves. Fraud Magazine, 18(4), 2931,5758.
- Dönmez, A., Berberoğlu, PB Ersoy A (2005). Ülkemiz bağımsız dış denetim standartlarının ABD genel kabul görmüş denetim standartları-ab sekizinci yönergesi ve uluslararası denetim standartlarıyla karşılaştırılması. Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 5(9), 52-78.
- Ercan, C (2017). Denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler ve koruma önlemleri: yeminli mali müşavirler üzerine bir araştırma. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 14(2), 261-284.
- Ercan, K (2016). İşletmelerin mali yolsuzluklarının denetime yansımaları: 2000-2015 yılları arasındaki vaka incelemesi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ercan, N (2012). Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu. Yüksek lisans tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Erdoğan, M (2006). Denetim. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Ergin, H (2006). Denetim. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Yayınları.
- Ergüden, A (2020). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları. www.vergialgi.net Erişim tarihi: 30.09.2020.
- Ertop, K (2016). Risk Bazlı Denetim Yaklaşımı Açısından Finansal Tabloların Bağımsız Denetimde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları. Muhasebe Ve Denetim Dünyası, 3(3).
- Göçmenler, S (2019). Uluslararası denetim standartları açısından denetlenen işletme ve bağımsız denetçinin sorumlulukları. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gülaçtı, M. (2000): Muhasebede hata ve hile. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Günay, M Günay, M (2010). 5941 Sayılı çek kanununa göre karşılıksız çek düzenleme suçu. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2, 323-346.

- Gürbüz, S. Dikmenli, O (2009). Örgütsel Açıdan Yolsuzluk: Kavramsal Yönü, Özelliği, İşletme Çevresi, Örgütsel Davranış ve Örgüt Mimarisi Bağlamında Bir İnceleme. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (22), 219-237.
- Güredin, E (2010). Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- İşler K, Kutluay-Kutluay F. (2020). Yolsuzlukla mücadele: Seçilmiş ülke örnekleri. İzmir Sosyal Bilimler Dergisi, 2(1), 30-41.
- Kandemir, C (2010). Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu. Yüksek lisans tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Kaval, H Karapınar, A Bayırlı, R Altay, A Torun, S (2015). Türkiye Denetim Standartları Uygulama Ve Yorumları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, F (2009). Türkiye’de kredi kartı uygulaması. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayınları.
- Kayrak, M. (2015). Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları ve Çözüm Önerileri. Academic Review of Economics & Administrative Sciences, 8(2), 91-103.
- KGK. (2018). Bağımsız denetim standardı 240: Finansal tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları. www.kgk.gov.tr Erişim tarihi: 06.10.2020
- Kocabıyık, S (2015). Bağımsız Denetçinin Üçüncü Kişilere Karşı Hukuki Sorumluluğu. Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Köksal, İ (2015). Finansal tabloların bağımsız denetiminde hilenin tespiti ve görüş bildirilmesi, bir anonim şirket uygulaması. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Köse, E (2019a). Yolsuzluk ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Gelişmiş vVe Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.

- Köse, Y Ertan, S (2016). Türkiye’de bağımsız denetçilik ve bağımsız denetçinin sorumluluğu. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 30, 290-307.
- Köse, H (2019b). Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Özellikle Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Özsemerci, K (2003). Türk kamu yönetiminde yolsuzluklar, nedenleri, zararları ve çözüm önerileri. Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Öztürk, A (2006). Karşılıksız çek keşide suçu ve Türkiye uygulaması. Yüksek lisans tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sarıççek, R., AYTEKİN, M (2019). Bağımsız Denetçilerin Denetim Kalitesini Azaltan Davranışları. Arslan, A., Akhan, B., Sayılow, G. (Ed.). Sağlık – Toplum – Bilim Akademik Araştırmalar içinde (ss. 126-145). Çanakkale: Paradigma Akademi.
- Shifa'Amri. (2014) . The Extent of the External Auditor’s Responsibility for Detecting Financial Corruption in the Jordanian Public Shareholding Companies. Yüksek lisans tezi, Middle east Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ürdün.
- Şimşek, E.E. (2001) . Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Hileleri. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Taş O, Mert H, Başkaya AV. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları ve uygulamaya dönük bir araştırma. Press Academia Procedia, 9(1), 155-159.
- TEPAV (2006). Yolsuzlukla mücadele. Ankara: Matsa Basımevi.
- Türker, M (2014) Muhasebe Denetim Teorik Yaklaşımları Ders Notları. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Türedi, H., Ala, T Tepegöz ŞM (2018). Uluslararası denetim standartları açısından kurumsal yönetim sürecinin değerlendirilmesi. Journal of Accounting & Finance, (78), 1-17.
- Wanless, M (2013). The World Bank's fight against corruption: see nothing, hear nothing, say nothing. Fight Against Corruption Hydra 1(2), 38-48.

- Yalçinkaya, D (2019). Genel kabul görmüş denetim standartları ve türk ticaret kanunu çerçevesinde denetim.
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/doganyalcinkaya/003/> erişim tarihi: 30.09.2020.
- Yanık, R (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu ve Borç-Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 27(4), 358-367.
- Yaşar A, Çetin E. (2020). BDS 570 kapsamında verilen denetçi raporlarının iletişim değeri açısından incelenmesi. İşletme Araştırmaları Dergisi, 12(1), 384-391.
- Yavuz, M (2011). Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üzerinde kamu denetimi ve gözetimi. Mali Çözüm Dergisi, 107(2011), 147-162.
- Yıldırım, AH (2015). Çek cezası (TTK 783/3). Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(Özel Sayı), 3449-3506.

EK 1. ANKET FORMU

Bağımsız denetçinin mali yolsuzluğu tesbiti anketidir . Onun için aşağıdaki soruları dikkatlice okuyup cevaplanması rica olunur. Bu anket eğitim ve araştırma amaçlıdır ve verilecek bütün cevaplar bu amaçla kullanılacak ve saklı kalacaktır. Bütün soruları okuyup (X) koyarak cevaplanması saygıyla arz ederim

Birinci Bölüm: Genel Bilgiler

Cinsiyet	Erkek	Kadın			
Yaş	24 ve Aşağısı	25 - 34 arası	35 - 44 Arası	45 ve Üstü)	
Eğitim Yeterliliği	Önlisans	Lisan	Yüksek lisans	Doktora	
Akademik alanı	Muhasebe	Maliye ve Bankacılık	İşletme	İktisat	
Meslek Unvanı	Denetçi Yardımcısı	Denetçi			
İş Tecrübesi	1-5 yıl Arasında	6-9 yıl Arasında	10-15 yıl Arasında	16-19 yıl Arasında	20 Yıldan Fazla

İkinci Bölüm:

1. Mali yolsuzluğu tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu

sSıra		Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Tarafsız	Katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum
11	Mali yolsuzluğunun tespiti bağımsız denetçisine aittir.					
22	Mali yolsuzluğunun dışındaki yolsuzlukların tespiti bağımsız denetçisine aittir.					
33	Mali yolsuzluğunun önlemesinin sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir.					
44	Mali yolsuzluğu olması halinde bağımsız denetçinin işinin hakkı vermemesinden kaynaklanmaktadır.					
55	Hukuka aykırı yapılan işlemlerinin tespitinin sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir.					
66	Bir işletmenin değerlemesinin yapılması bağımsız denetçisine aittir.					
77	Denetim yapılması esnasında bağımsız denetçisine bağlı denetim elemanlarının sorumluluğu bağımsız denetçisine aittir.					
88	Bağımsız denetçinin hatasından dolayı şirketin maddi zarara uğraması durumunda; yapılan hataların tazmini bağımsız denetçisine aittir.					
99	Bağımsız denetçinin hatasından dolayı yatırımcıların maddi zarara uğraması durumunda; yapılan					

	hataların tazmini bağımsız denetçisine aittir.					
110	Bir kuluşta yapılan yolsuzluğunun tesbiti kuluşun yönetime aittir.					

2. Bağımsız denetçi, hile ve hatayı tespit etmek için, 240 nolu uluslararası denetim standartlarına uyumluluğu.

Sıra		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Tarafsız	Katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum
11	Denetim yapılmadan önce yapılan planlama mesleki belirsizliği esas almalıdır.					
12	Denetimde yapılan hile ve hataların olma olasılığa karşı denetim ekibin toplanıp gerekli önlemler almalıdır.					
13	Bağımsız denetçinin haber vermeden şirketin kasasını ve malların envanteri yapmalıdır.					
14	Denetçilerin birlikte yaptıkları denetim esnasında yolsuzluğun olma ihtimalleri ve tehlikelerine karşın bağlantı halinde olmaları gereklidir.					
15	Bağımsız denetçinin şirkete bağlı denetçi olması halde bağlantı kurmalıdır.					
16	Şirketin yönetim kurulu almış olduğu kararlar denetlenmelidir.					
17	Muhasebenin tüm işlemleri denetlenmelidir.					
18	Şirket aleyhine açılan davaları hakkında; şirket Avukatının yapmış olduğu faaliyetlerin hakkında bilgi alınmalıdır.					
19	Şirket yönetim kurulu tarafından tespit edilen hile ve hatalar hakkında bilgi alınmalıdır.					
20	Şirketin bağlı iç denetim denetçilerinin yapmış olduğu işlemler denetlenmelidir.					

21	Şirketin diğer şirketlerle yapmış olduğu mali işlemler için onay alınmalıdır.					
22	Denetim esnasında analiz prosedürü esas alınmalıdır.					
23	Denetim esnasında dış deliller varsa denetimde esas alınmalıdır.					
24	İhtiyaç halinde bilirkişiden yardım istenmelidir.					
25	Şirketin ve müşterileri arasında yapılan sözleşmenin maddeleri dikkate alınmalıdır (ödeme şekli gibi...)					

3. Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yeteneğini etkileyen parametreler

Sıra		Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Tarafsız	Katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum
26	Yaptığı denetimi doğru ve tam bir şekilde yapamaması.					
27	Şirketin müdürleri denetçinin yaptığı işlemlerin önemini bilmemesi.					
28	Denetçilere özel eğitimler ve kurslar verilmemesi.					
29	Denetçinin yaptığı işlemlere uygun bir ücret verilmemesi.					
30	Parasal sıkıntıları olan müşterilerin denetimler yapılırken denetimin dikkatli yapılmaması.					
31	Denetçi ile şirketin arasında yapılan iş sözleşmesinde denetçinin sorumluluğu açıkça yazılmaması.					
32	Tarafların birisinde iş sözleşmesi bulunmaması.					
33	Denetçinin hazırladığı nihai raporda denetçiye verilen sorumluluğun yazılmaması.					

34	Denetçilerin kendilerini geliştirmeleri için yeterli kaynakların bulunmaması.					
35	Denetim standartlarının güncellemelerin yapılmaması.					
36	Denetim yapılırken denetim standartlarına uyulmaması.					

4. Bağımsız denetçinin, gizlilik ilkesine olan bağlılığı

Sıra		Kesinlikle katılmıyorum	Katılıyorum	Tarafsız	Katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum
37	Yönetim kuruluna hile ve yolsuzluğun bulunduğu halde derhal bildirilmesi.					
38	Yolsuzluk ve hile tespit edildiğinde hangi yetkililere bildirileceği belirlenmesi.					
39	Hile tespiti halinde tabiiğ edilmesi gereken birime bilgilendirmekte tereddüt edilmemesi .					
40	Şirketin bir bölümünde hile yapılması halinde, o bölümün bir üst kademesine bildirilmesi.					
41	Idare tarafından hile yapıldığında bağımsız denetçinin hiç bir tarafa bağılı kalmadan hile tespiti yapmasıdır					
42	Hile yapıldığında kanunun göz önünde bulundurarak üçüncü şahısa bildirilmesi.					
43	Hile yapıldığında yönetim kurulunun ilgilenmemesi durumunda devlet mecralarına başvurusu.					
44	Denetimin bitmesi halinde çalışma belgelerin elinde tutması.					

