T.C.

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE BİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI KAPSAMINDA DENETİMDE BEKLENTİ FARKLILIĞI: BIR SAHA ÇALIŞMASI

DUYGU CELAYİR

2502110328

TEZ DANIŞMANI: PROF. DR. F.LERZAN KAVUT

İSTANBUL, 2017

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DOKTORA
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı	:	DUYGU CELAYİR	**Numarası**	:	2502110328
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı	:	MUHASEBE	**Danışmanı**	:	PROF.DR.FATMA LERZAN KAVUT
Tez Savunma Tarihi	:	31-10-2017	**Saati**	:	14.00
Tez Başlığı	:	BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI KAPSAMINDA DENETİMDE BEKLENTİ FARKLILIĞI: BİR SAHA ÇALIŞMASI.			

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin **50. Maddesi** uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE** OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.FATMA LERZAN KAVUT		KABUL
PROF.DR.RECEP PEKDEMİR		KABUL
PROF.DR.FATİH YILMAZ		KABUL
PROF.DR.HASAN TÜREDİ		KABUL
DOÇ.DR.FATMA PAMUKÇU		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
DOÇ.DR.BURCU ADİLOĞLU		
DOÇ.DR.AYÇA AKARÇAY ÖĞÜZ		

ÖZ

Bağımsız Denetçilerin Hileye İlişkin Sorumlulukları Kapsamında Denetimde Beklenti Farklılığı: Bir Saha Çalışması

Duygu CELAYİR

Bağımsız denetçilerin görev ve sorumluluklarını algılayışları ile mali tablo kullanıcılarının bağımsız denetimden beklentileri arasındaki farklılık, uluslararası kaynaklarda "denetimde beklenti farklılığı" olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız denetim faaliyeti üzerinde önemli tartışmaları beraberinde getiren bu kavram, bağımsız denetçinin "hileye ilişkin sorumlulukları" konusunda daha çok öne çıkmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetlerinde, hilenin tespit edilmesi, önlenmesi ve raporlanması mali tablo kullanıcıları açısından önemli hale gelirken, bu süreçte bütünüyle bağımsız denetçilerin sorumlu olduğu görüşü de benimsenebilmektedir. Bu bağlamda denetim mesleği, özellikle denetçinin hile kapsamındaki görev ve sorumlulukları ile ilgili olarak önemli zorluklarla karşılaşmaktadır. Mali tablo kullanıcıları; hileyle ilgili olarak, denetçilerin yerine getirebileceklerinden ve kabul edebileceklerinden daha fazla sorumluluk üstlenmelerini beklemektedir. Mesleki düzenlemeler ve standartlarca aranan sorumluluğun ötesine geçen beklentiler, denetçiler ve mali tablo kullanıcılarının beklentileri arasında bir farklılık oluşturmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de bağımsız denetçiler ile bağımsız denetimden yararlanan halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticilerinin hilenin tanımı/kapsamı ile bağımsız denetçinin hile kapsamındaki sorumluluklarına ilişkin beklenti farklılığının varlığını araştırmaktır. Hile kapsamındaki beklenti

farklılıklarının araştırılmasında anket çalışmasına gidilmiş ve bağımsız denetçiler, halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri çalışma kapsamında alınmıştır. Hile kapsamındaki beklenti farklılığının varlığı parametrik olmayan testler olarak bilinen Kruskal Wallis Testi ve Mann-Whitney U Testi gibi yöntemlerle araştırılmıştır.

Analiz sonuçlarına göre üç katılımcı grup arasında "hilenin tanımı/kapsamı" ile "hilenin tespiti ve önlenmesinde denetçinin sorumluluğu", "hile şüphesinin araştırılmasında denetçinin sorumluluğu", "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçinin uyguladığı denetim prosedürleri" ve "hilenin raporlanmasında denetçinin sorumluluğu" alanlarında beklenti farklılığı elde edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Hile, Denetimde Beklenti Farklılığı, Bağımsız Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları, Hile Beklenti Farklılığı

ABSTRACT

Expectation Gap in Auditing within the scope of the Responsibilities of Independent Auditors for Fraud: A Field Study

Duygu CELAYİR

The "Audit Expectation Gap" refers to the difference between independent auditors' perceptions of their duties and responsibilities and the expectations of financial statement users. This expectation gap becomes especially relevant for the auditor's fraud responsibilities. In independent audits, detecting, preventing, and reporting fraud are particularly important for financial statement users, and one view is that independent auditors are entirely responsible for this. Because of this view, the auditing profession faces significant difficulties. Financial statement users expect auditors to assume more responsibilities than what they can fulfill and accept with respect to fraud. Expectations that go beyond the responsibility required by professional regulations and standards may lead to differences in the expectations of auditors and financial statement users.

The purpose of this study is to compare the expectations of three groups: independent auditors, publicly-held business managers who use independent audits, and intermediary firms' managers in Turkey. These people were included in the questionnaire-based study. The questionnaire focused on the definition and scope of fraud and independent auditor's responsibilities.

The responses were evaluated with nonparametric tests such as the Kruskal-Wallis test and the Mann-Whitney U test. Results show differences between the three

groups on the following variables: “definition/scope of fraud,” “auditor’s responsibility in the detection and prevention of fraud,” “auditor’s responsibility in the investigation of the suspicion of fraud,” “auditing procedures applied by the auditor in assessing the risk of fraud,” and “auditor’s responsibility in reporting fraud.”

Keywords: Auditing, Fraud, Audit Expectation Gap, Independent Auditor’s Responsibilities for Fraud, Fraud Expectation Gap

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, Türkiye'de bağımsız denetçilerin hileyle ilgili sorumlulukları konusunda denetimde beklenti farklılığının varlığı incelenmiştir. Hileyle ilgili beklenti farklılığı araştırılırken; "hilenin tanımı ve kapsamı", "hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi sorumluluğu", "hile şüphesinin araştırılması sorumluluğu", "denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri" ve "hilenin raporlanması sorumluluğu" olarak beş temel alan ele alınmıştır. Bu kapsamda bağımsız denetçiler ile denetim hizmeti alan halka açık şirket yöneticileri ve denetim hizmetinden yararlanan aracı kurum yöneticileri araştırma grupları olarak seçilmiştir. Bu doğrultuda söz konusu katılımcılara araştırmayla ilgili olarak hazırlanan anket uygulanarak sonuçlar ortaya konmuştur.

Çalışmamın her aşamasında destek olan, göstermiş olduğu özen ve dikkat ile tezimin tamamlanmasında değerli katkıları bulunan kıymetli hocam ve tez danışmanım Prof.Dr. F. Lerzan Kavut'a şükran ve teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, çalışma sırasında önemli katkıları bulunan değerli hocam Prof.Dr. Hasan Türedi'ye teşekkür ederim.

Eğitim hayatım boyunca desteklerini esirgemeyen ve tez çalışmam süresince de gösterdikleri sabır ve anlayış için kıymetli aileme teşekkür ederim.

Duygu Celayir

İstanbul- 2017

İÇİNDEKİLER

ÖZ ..... **iii**
ABSTRACT ..... **v**
ÖNSÖZ ..... **vii**
İÇİNDEKİLER ..... **viii**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xviii**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **xix**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **xxvii**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİMDE HİLEYE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Denetimle İlgili Genel Bilgiler 8
1.1.1. Bağımsız Denetim Kavramı ve Mali Tabloların Bağımsız Denetimi 14
1.1.2. Bağımsız Denetimin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi 17
1.1.2.1. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi 23
1.1.3. Bağımsız Denetimin Gerekliliği 25
1.1.4. Bağımsız Denetçi Tanımı 28
1.1.4.1. Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları (Mesleki ve Yasal Sorumluluklar) 30
1.1.5. Denetim Standartları 35
1.1.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) 36
1.1.5.1.1. Genel Standartlar 37
1.1.5.1.2. Çalışma Alanı Standartları 38

1.1.5.1.3. Raporlama Standartları 39

1.1.5.2. Uluslararası Denetim Standartları 40

1.1.6. Bağımsız Denetim Süreci 44

1.2. Bağımsız Denetimde Hile 47

1.2.1. Hile Kavramı 48

1.2.2. Hilenin Unsurları 52

1.3. Hilelerin Sınıflandırılması 57

1.3.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması 60

1.3.2. Hileli Mali Raporlama 65

1.3.3. Yolsuzluk ve Ahlâki Olmayan Davranışlar 71

1.4. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumluluklarıyla İlgili Olarak Yapılan Düzenlemeler/Standartlar 72

1.4.1. Uluslararası Düzeyde Yapılan Düzenlemeler/Standartlara Göre Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları 73

1.4.1.1. Sarbanes Oxley (SOX)Yasası 75

1.4.1.2. Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve SAS 99 "Mali Tablo Denetiminde Hilelerin Göz Önünde Bulundurulması Standardı" 76

1.4.1.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Uluslararası Denetim Standardı 240 – Mali Tabloların Denetiminde Hileye İlişkin Denetçinin Sorumlulukları 81

1.4.2. Ulusal Düzeyde Yapılan Düzenlemeler ve Denetçinin Sorumlulukları ... 84

1.4.2.1. SPK Düzenlemesi –Seri:X 22 No.lu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" 85

1.4.2.2. Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Kurumu (KGK) ve Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 "Mali Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" 86

1.4.3. Bağımsız Denetçinin Hile Risk Değerlendirme Süreci 88

1.4.3.1. Hile Riskinin Belirlenmesi için Gerekli Bilgilerin Toplanması..... 89

1.4.3.2. Hile Risk Unsurlarının Değerlendirilmesi 92

1.4.3.3. Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Sunum Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi 93

1.4.3.4. Değerlendirilmiş Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Risklerine Karşı Yapılacaklar (Önlemler)..... 95

1.4.3.5. İşletme Yönetimi ve Sorumlu Kişilerle İletişim 97

1.4.3.6. Denetçinin Hileye İlişkin Tespitlerini Belgelendirmesi..... 98

1.5. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları ve Denetim Beklenti Farklılığı 99

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE BEKLENTİ FARKLILIĞININ KAVRAMSAL OLARAK İNCELENMESİ VE HİLEYE İLİŞKİN BEKLENTİ FARKLILIĞI

2.1. Beklenti Kavramı ve Bağımsız Denetimden Beklentiler 105

2.1.1. Mali Tablo Kullanıcıları Açısından Bağımsız Denetimden Beklentiler. 106

2.2. Bağımsız Denetimde Beklenti Farklılığının Kavramsal Olarak İncelenmesi 108

2.2.1. Denetimde Beklenti Farklılığı Kavramı ve Gelişimi..... 110

2.2.2. Denetimde Beklenti Farklılığının Oluşumuna Etki Eden Etkenler/Unsurlar 114

2.2.2.1. Denetimin Karmaşık Yapısı..... 117

2.2.2.2. Denetçilerin Çelişen Rolleri/Görevleri 118

2.2.2.3. Denetçilerin Başarısının Geçmişe Yönelik Olarak Değerlendirilmesi 119

2.2.2.4. Denetim Mesleğinin Öz Düzenleme Süreci 119

2.2.2.5. Değişen Beklentilere Cevap Vermede Gecikme 120

2.2.2.6. Toplumun Makul Olmayan Beklentileri ve Bilgi Eksikliği 121

2.2.2.7. Mali Skandallar 122

2.3. Denetimde Beklenti Farklılığının Bileşenleri 123

2.4. Denetimde Beklenti Farklılığıyla İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar 127

2.4.1. Dünya'da Denetimde Beklenti Farklılığıyla İlgili Yapılan Çalışmalar .. 127

2.4.2.Türkiye'de Denetim Beklenti Farklılığıyla İlgili Yapılan Çalışmalar 135

2.5. Denetimde Beklenti Farklılığı Alanları 137

2.5.1. Denetçinin Hile Kapsamındaki Sorumluluklarına İlişkin Beklenti Farklılıkları 138

2.5.2. Denetçinin Bağımsızlığına İlişkin Beklenti Farklılıkları 142

2.5.3. Denetim Raporuna İlişkin Beklenti Farklılıkları 145

2.6. Denetimde Beklenti Farklılığının Azaltılması için Kullanılan/Önerilen Yöntemler 147

2.6.1. Bağımsız Denetim Faaliyeti İle İlgili Eğitim 148

2.6.2. Bağımsız Denetçinin Sorumluluklarının Genişletilmesi ve Denetçi Performansının/Başarısının İzlenmesi 151

2.6.3. Denetçi Bağımsızlığının Artırılması 153

2.6.4. Denetim Raporunun Genişletilmesi 154

2.6.5. Denetimle İlgili Standartların Genişletilmesi 157

2.7. Hile ve Beklenti Farklılıkları İlişkisi 157

2.8. Hileye İlişkin Beklenti Farklılıklarının Azaltılması 162

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI KAPSAMINDA DENETİMDE BEKLENTİ FARKLILIĞININ VARLIĞINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

3.1. Önceki Araştırmalar ve Sonuçları 166

3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi 173

3.3. Araştırmanın Kapsamı 175

3.4. Araştırmanın Metodolojisi 176

3.4.1. Araştırmanın Yöntemi ve Veri Toplama 176

3.4.2. Örneklem Seçimi ve Veri Toplama Yöntemi 178

3.4.3. Araştırmanın Hipotezleri 179

3.4.4. Anketin Güvenilirlik Analizi 182

3.5. Araştırmanın Sonuçları: Analizler ve Bulgular 186

3.5.1. Tanımlayıcı Analizler 187

3.5.1.1. Bağımsız Denetçilerin Demografik Özellikleri (Frekans-Sıklık Dağılım Tabloları) 188

3.5.1.2. Aracı Kurum Yöneticilerinin Demografik Özellikleri (Frekans-Sıklık Dağılım Tabloları) 192

3.5.1.3. Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Demografik Özellikleri (Frekans-Sıklık Dağılım Tabloları) 196

3.5.2. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin, Hile Kapsamında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları ile İlgili Düşünceleri/Algıları 202

3.5.2.1. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Hilenin Tanımı ve Kapsamına İlişkin Düşünceleri/ Algıları 203

3.5.2.1.1. Bağımsız Denetçilerin, Hilenin Tanımı ve Kapsamına İlişkin Düşünceleri/Algıları 204

3.5.2.1.2. Aracı Kurum Yöneticilerinin Hilenin Tanımı ve Kapsamına İlişkin Düşünceleri/Algıları 208

3.5.2.1.3. Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Hilenin Tanımı ve Kapsamına İlişkin Düşünceleri/Algıları 212

3.5.2.2. Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları 216

3.5.2.2.1. Denetçilerin "Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları..... 217

3.5.2.2.2. Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları 224

3.5.2.2.3. Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/ Algıları..... 230

3.5.2.3. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları 237

3.5.2.3.1. Bağımsız Denetçilerin, "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları..... 238

3.5.2.3.2. Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları..... 241

3.5.2.3.3. Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları 243

3.5.2.4. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünceleri/Algıları 246

3.5.2.4.1. Bağımsız Denetçilerin, "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünceleri/Algıları 247

3.5.2.4.2. Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünceleri/Algıları 251

3.5.2.4.3. Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünceleri/Algıları 255

3.5.2.5. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları 259

3.5.2.5.1. Bağımsız Denetçilerin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları 260

3.5.2.5.2. Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları 263

3.5.2.5.3. Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları 267

3.5.3. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları Arasındaki Farklılıkların Analizi 271

3.5.3.1. Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticileri Arasında Ortalama Farklılıklarının İncelenmesi 271

3.5.3.1.1. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tanımı ve Kapsamı"na İlişkin Düşünceleri/Algıları Arasındaki Ortalama Farklılıkları 272

3.5.3.1.2. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları Arasındaki Ortalama Farklılıkları 277

3.5.3.1.3. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları Arasındaki Ortalama Farklılıkları 286

3.5.3.1.4. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünceleri/Algıları Arasındaki Ortalama Farklılıkları 289

3.5.3.1.5. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları Arasındaki Ortalama Farklılıkları 293

3.5.3.2. Normallik Testi 298

3.5.3.3. Parametrik Olmayan Hipotez Testleri- (Non-Parametrik Testler) ... 300

3.5.3.3.1. Kruskal Wallis Test Sonuçları 302

3.5.3.3.1.1. "Hilenin Tanımı ve Kapsamı"na İlşkin Kruskal Wallis Test Sonuçları 302

3.5.3.3.1.2. "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlşkin Kruskal Wallis Test Sonuçları 304

3.5.3.3.1.3. “Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları”na İlşkin Kruskal Wallis Test Sonuçları 307

3.5.3.3.1.4. “Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri”ne İlşkin Kruskal Wallis Test Sonuçları 310

3.5.3.3.1.5. “Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları”na İlşkin Kruskal Wallis Test Sonuçları 312

3.5.3.3.2. Mann Whitney U Testi Sonuçları 316

3.5.3.3.2.1. Bağımsız Denetçiler ve Halka Açık Şirket Yöneticileri Arasında Farklılık Bulunan Alanların Tepiti 316

3.5.3.3.2.2. Bağımsız Denetçiler ve Aracı Kurum Yöneticileri Arasında Farklılık Bulunan Alanların Tepiti 322

3.5.3.3.2.3. Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticileri Arasında Farklılık Bulunan Alanların Tepiti 331

3.5.3.3.3 Mann Whitney U Testi – Genel Hipotez Sonuçları 338

3.5.3.3.3.1. Bağımsız Denetçiler ve Halka Açık Şirket Yöneticileri Arasında Farklılık Bulunan Alanlar ve Kabul Edilen Hipotezler 338

3.5.3.3.3.2. Bağımsız Denetçiler ve Aracı Kurum Yöneticileri Arasında Farklılık Bulunan Alanlar ve Kabul Edilen Hipotezler 339

3.5.3.3.3.3. Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticileri Arasında Farklılık Bulunan Alanlar ve Kabul Edilen Hipotezler 340

3.5.4. Araştırmada Elde Edilen Sonuçlar ve Beklenti Farklılıkları 341

3.5.4.1. Hilenin Tanımı ve Kapsamına İlişkin Beklenti Farklılıkları 342

3.5.4.2. “Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları”na İlişkin Beklenti Farklılıkları 344

3.5.4.3. “Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları”na İlişkin Beklenti Farklılıkları 347

3.5.4.4. “Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri”ne İlişkin Beklenti Farklılıkları 349

3.5.4.5. “Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları”na İlişkin Beklenti Farklılıkları 352

SONUÇ VE ÖNERİLER..... 355

KAYNAKÇA 364

EKLER: 403

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Denetim Sürecine Genel Bakış **11**

Şekil 1.2: Hile Üçgeni..... **53**

Şekil 1.3: Yeni Hile Modeli..... **56**

Şekil 1.4: Nakit Varlıkların Kötüye Kullanılması **62**

Şekil 1.5: Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bilginin Kullanılması **89**

Şekil 2.1: Denetimde Beklenti- Performans (Etkinlik/Verimlilik) Farklılığı..... **124**

Şekil 3.1: Güç Analizi Sonuçları **124**

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: Uluslararası Denetim Standartları **42**

Tablo 1.2: Yönetim ve Çalışan Hilesi Örnekleri **58**

Tablo 1.3: Hileli Ödemeler **64**

Tablo 1.4: Hileli Mali Raporlama Örnekleri **69**

Tablo 1.5: Denetçinin Hileye İlişkin İzlemesi Gereken Süreç- SAS 99 ..... **79**

Tablo 1.6: Hileyle İlgili Denetçinin İzleyeceği Süreç – UDS 240 ..... **83**

Tablo 3.1: Anketin Güvenilirlik Test Sonuçları **183**

Tablo 3.2: Hile Tanımı ve Kapsamına İlişkin Ölçek Güvenilirliği- Cronbach's Alfa Testi **183**

Tablo 3.3: Hilenin Tespiti ve Önlenmesi Sorumluluğuna İlişkin Ölçek Güvenilirliği- Cronbach's Alfa Testi **184**

Tablo 3.4: Hile Şüphesinin Araştırılması Sorumluluğuna İlişkin Ölçek Güvenilirliği- Cronbach's Alfa Testi **185**

Tablo 3.5: Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürlerine İlişkin Ölçek Güvenilirliği- Cronbach's Alfa Testi **185**

Tablo 3.6: Hilenin Raporlanmasına İlişkin Ölçek Güvenilirliği- Cronbach's Alfa Testi **186**

Tablo 3.7: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Yaşlarına Göre **188**

Tablo 3.8: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre **188**

Tablo 3.9: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Frekans Dağılımı **189**

Tablo 3.10: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Mezun Oldukları Bölüme Göre Frekans Dağılımı **189**

Tablo 3.11: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Denetim Şirketine Göre Frekans Dağılımı **190**

Tablo 3.12: Araştırmaya Katılan Denetçilerin Unvanlarına Göre Frekans Dağılımı **190**

Tablo 3.13: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Tecrübe Sürelerine Göre Frekans Dağılımı **190**

Tablo 3.14: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Daha Önce Hile veya Hile Denetimi ile İlgili Bir Derse Katılıp Katılmamalarına Göre Frekans Dağılımı **191**

Tablo 3.15: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Hile Denetimi Sertifikasına veya Uzmanlık Belgesine Sahip Olup Olmamasına Göre Frekans Dağılımı **191**

Tablo 3. 16: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Yaşlarına Göre Frekans Dağılımı **192**

Tablo 3.17: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Cinsiyetlerine Göre **192**

Tablo 3.18: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Eğitim Durumlarına Göre Frekans Dağılımı **193**

Tablo 3.19: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Mezun Oldukları Bölüme Göre Frekans Dağılımı **193**

Tablo 3.20: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Mevcut Pozisyonlarına Göre Frekans Dağılımı **194**

Tablo 3.21: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Tecrübe Sürelerine Göre Frekans Dağılımı **194**

Tablo 3.22: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Daha Önce Hile veya Hile Denetimi ile İlgili Bir Derse Katılıp Katılmamalarına Göre Frekans Dağılımı **195**

Tablo 3.23: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Hile Denetimi Sertifikasına veya Uzmanlık Belgesine Sahip Olup Olmamasına Göre **195**

Tablo 3.24: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Yaşlarına Yönelik Frekans Dağılımı **196**

Tablo 3.25: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Cinsiyetlerine Göre Frekans Dağılımı **196**

Tablo 3.26: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Eğitim Durumlarına Göre Frekans Dağılımı **197**

Tablo 3.27: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Mezun Oldukları Bölüme Göre Frekans Dağılımı **197**

Tablo 3.28: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Mevcut Pozisyonlarına Göre Frekans Dağılımı **198**

Tablo 3.29: Araştırmaya Katılan Halka Açık ŞirketYöneticilerinin Tecrübe Sürelerine Göre Frekans Dağılımı **198**

Tablo 3.30: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Çalıştıkları Sektöre Göre Frekans Dağılımı..... **199**

Tablo 3.31: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Daha Önce Hile veya Hile Denetimi ile İlgili Bir Derse Katılıp Katılmamalarına Göre Frekans Dağılımı **200**

Tablo 3.32: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Hile Denetimi Sertifikasına veya Uzmanlık Belgesine Sahip Olup Olmamasına Göre Frekans Dağılımı **200**

Tablo 3.33: Hilenin Türkiye'de İşletmeler için Temel Sorunlardan Biri Olduğunu Düşünme Frekans Dağılım Tablosu: Bağımsız Denetçiler..... **201**

Tablo 3.34: Hilenin Türkiye'de İşletmeler için Temel Sorunlardan Biri Olduğunu Düşünme Frekans Dağılım Tablosu- Aracı Kurum Yöneticileri **201**

Tablo 3.35: Hilenin Türkiye'de İşletmeler için Temel Sorunlardan Biri Olduğunu Düşünme Frekans Dağılım Tablosu- Halka Açık Şirket Yöneticileri **202**

Tablo 3.36: Bağımsız Denetçilerin "Hilenin Tanımı ve Kapsamı" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve..... **204**

Tablo 3.37: Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hilenin Tanımı ve Kapsamı" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, ... **208**

Tablo 3.38: Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tanımı ve Kapsamı" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, ... **212**

Tablo 3.39: Bağımsız Denetçilerin "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **217**

Tablo 3.40: Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri..... **224**

Tablo 3.41: Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri..... **231**

Tablo 3.42: Bağımsız Denetçilerin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **238**

Tablo 3.43: Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri..... **241**

Tablo 3.44: Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri..... **244**

Tablo 3.45: Bağımsız Denetçilerin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Uygulanan Denetim Porsedürleri" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **247**

Tablo 3.46: Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Uygulanan Denetim Prosedürleri" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri..... **251**

Tablo 3.47: Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Uygulanan Denetim Prosedürleri" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri..... **255**

Tablo 3.48: Bağımsız Denetçilerin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri..... **260**

Tablo 3.49: Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **264**

Tablo 3.50: Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri **267**

Tablo 3.51: "Hilenin Tanımı ve Kapsamı"na İlişkin Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Düşüncelerine/AlgılarınaYönelik Ortalamalar **272**

Tablo 3.52: "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Düşüncelerine/ Algılarına Yönelik Ortalamalar **278**

Tablo 3.53: "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları"na İlişkin Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Ortalamalar **286**

Tablo 3.54: "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Ortalamalar **289**

Tablo 3.55: "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Algılarına/Düşüncelerine Yönelik Ortalamalar **293**

Tablo 3.56: Normallik Testi Sonuçları..... **298**

Tablo 3.57: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tanımı ve Kapsamı"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Kruskal-Wallis Testi **302**

Tablo 3.58: "Hilenin Tanımı ve Kapsamı" Boyutuna İlişkin Kruskal Walis Test Sonucu..... **304**

Tablo 3.59: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Kruskal-Wallis Testi..... **305**

Tablo 3.60: "Hilenin Tespiti ve Önlenmesi" Boyutuna İlişkin..... **307**

Tablo 3.61: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Kruskal-Wallis Testi..... **308**

Tablo 3.62: "Hilenin Şüphesinin Araştırılması" Boyutuna İlişkin Kruskal Walis Test Sonucu..... **309**

Tablo 3.63: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünce/ Algı Farklılıkları: Kruskal-Wallis Testi**310**

Tablo 3.64: "Denetim Prosedürleri" Boyutuna İlişkin Kruskal Walis Test Sonucu**312**

Tablo 3.65: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Kruskal-Wallis Testi..... **313**

Tablo 3.66: "Hilenin Raporlanması" Boyutuna İlişkin Kruskal Walis Test Sonucu **314**

Tablo 3.67: Kabul Edilen Hipotezler..... **315**

Tablo 3.68: Mann Whitney U Testi: Bağımsız Denetçiler- Halka Açık Şirket Yöneticileri..... **317**

Tablo 3.69: Ortalama Sıra Tablosu: Bağımsız denetçiler- Halka Açık ŞirketYöneticileri **317**

Tablo 3.70: Mann Whitney U Testi: Hilenin Tanımı ve Kapsamı..... **318**

Tablo 3.71: Mann Whitney U Testi: Hilenin Tespiti ve Önlenmesi Sorumluluğu . **320**

Tablo 3.72: Mann Whitney U Testi: Bağımsız Denetçiler- Aracı Kurum Yöneticileri **322**

Tablo 3.73: Ortalama Sıra Tablosu: Bağımsız denetçiler- Aracı kurum yöneticileri **323**

Tablo 3.74: Mann Whitney U Testi: Hilenin Tespiti ve Önlenmesi Sorumluluğu . **324**

Tablo 3.75: Mann Whitney U Testi: Hile Şüphesinin Araştırılması..... **326**

Tablo 3.76: Mann Whitney U Testi: Denetim Prosedürleri **328**

Tablo 3.77: Mann Whitney U Testi: Hilenin Raporlanması **329**

Tablo 3.78: Mann Whitney U Testi: Aracı Kurum Yöneticileri- Halka Açık Şirket Yöneticileri..... **331**

Tablo 3.79: Ortalama Sıra Tablosu: Aracı kurum yöneticileri- Halka Açık Şirket Yöneticileri..... **332**

Tablo 3.80: Mann Whitney U Testi: Hilenin Tanımı ve Kapsamı..... **333**

Tablo 3.81: Mann Whitney U Testi: Hile Şüphesinin Araştırılması..... **334**

Tablo 3.82: Mann Whitney U Testi: Denetim Prosedürleri **335**

Tablo 3.83: Mann Whitney U Testi: Hilenin Raporlanması **336**

Tablo 3.84: Mann Whitney U Testi Sonucuna göre Kabul Edilen Hipotezler: Bağımsız Denetçiler ile Halka Açık Şirket Yöneticileri **339**

Tablo 3.85: Mann Whitney U Testi Sonucuna göre Kabul Edilen Hipotezler: Bağımsız Denetçiler ile Aracı Kurum Yöneticileri..... **340**

Tablo 3.86: Mann Whitney U Testi Sonucuna göre Kabul Edilen Hipotezler: Aracı Kurum Yöneticileri ile Halka Açık Şirket Yöneticileri **341**

Tablo 3.87: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tanımı ve Kapsamı"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Ortalamalar, Kruskal Wallis Testi ve Beklenti Farklılıkları **342**

Tablo 3.88: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Ortalamalar, Kruskal Wallis Testi ve Beklenti Farklılıkları..... **345**

Tablo 3.89: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Ortalamalar, ... **348**

Tablo 3.90: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Ortalamalar, Kruskal Wallis Testi ve Beklenti Farklılıkları..... **350**

Tablo 3.91: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Ortalamalar, Kruskal Wallis Testi ve Beklenti Farklılıkları..... **353**

KISALTMALAR LİSTESİ

A.e.	**:**	Aynı eser
A.g.e.	**:**	Adı geçen eser
ABD	**:**	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	**:**	Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği
AICPA	**:**	Amerikan Sertfikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
ASB	**:**	Denetim Standartları Komitesi
BDDK	**:**	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	**:**	Bağımsız Denetim Standardı
BİST	**:**	Borsa İstanbul
EPDK	**:**	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
FASB	**:**	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
GKGDS	**:**	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	**:**	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAPC	**:**	Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
ICAEW	**:**	Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü - İngiltere & Galler
IFAC	**:**	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	**:**	İç Denetçiler Enstitüsü
KGK	**:**	Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
PCAOB	**:**	Kamu Gözetim Kurulu
SAS	**:**	Denetim Standartları Açıklamaları
SOX	**:**	Sarbanes Oxley Yasası
SPK	**:**	Sermaye Piyasası Kurulu
TİDE	**:**	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMS	**:**	Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	**:**	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	**:**	Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB	**:**	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	**:**	Uluslararası Denetim Standartları
VUK	**:**	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Karar alma sürecinde ve ekonominin gelişiminde en önemli etkenlerden biri kaliteli bilginin varlığıdır. Bu bilgilerin önemli bir kısmı da muhasebe bilgi sistemlerinden ve mali tablolardan elde edilmektedir.[1] Özellikle mali tablolar, işletme ile ilgili tarafların bilgi almak üzere kullandıkları en önemli araçlardan biridir. Ancak bilginin alınacak kararları etkilemesi, diğer bir anlatımla kararın bilgiyle doğrudan ilişkili olması, kullanılan bilginin doğruluğunu, kalitesini ve şeffaflığını önemli hale getirmektedir. Bu unsur, bağımsız denetimin gerekliliğini ön plana çıkarmaktadır.

Bağımsız denetim*;* bir işletmenin iktisadi faaliyet ve olaylarına ilişkin olarak açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla tarafsızca kanıt toplama, toplanan kanıtları değerleme ve sonuçları bilgi kullanıcılarına raporlama süreci olarak tanımlanmaktadır.[2] Bu doğrultuda denetçinin sorumluluğu, mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmak ve bulguları raporlamaktır.[3] Bağımsız denetimin amacı; mali tabloların, uygulanabilir mali raporlama çerçevesi doğrultusunda bir işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak biçiminde ifade edilmektedir.[4] Bu bağlamda bağımsız denetim; mali tablolara güvenilirlik sağlayarak iktisadi ilişkilerin, sermaye piyasalarının ve işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artıran önemli bir role sahiptir. Bağımsız denetim yapılmasında amaç; kredi verenler, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, analistler, kamu kurumları gibi işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının; mali tabloların güvenilirliğine ilişkin algılarını güçlendirmek ve artırmaktır.[5]

---

[1] Katarina Zager, Lajos Zager, "The Role of Financial Information in Decision MakingProcess",Special Edition on Consumer Satisfaction- Global Perspective, **Innovative Marketing**, Vol. 2, No. 3, 2006, s. 35.

[2] Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 5. Baskı, İstanbul, Avcıol Yayınevi, 2004, s. 1.

[3] Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri,** 13. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010, s. 22.

[4] Varsha Ainapure, Mukund Ainapure, **Auditing and Assurance**, Second Edition, New Delhi, PHI Learning Private Limited, 2009, s.7.

[5] Walter P Schuetze, "A Mountain or a Molehill", **Accounting Horizons**, March, Vol. 8, 1994, s. 69.

Denetim faaliyetinin önemine rağmen, bugüne kadar denetçilerin görev ve sorumlulukları değişikliğe uğramış, yeterince tanımlanamamış ve bu durum tartışmaları beraberinde getirmiştir.[6]

Bu durumu Humphrey (1997)[7];

"Denetçilerin rolleri her zaman bir gizlilik ve çelişki ile çevrelenmiştir"

biçiminde ifade etmiştir. Bağımsız denetçilerin sorumluluklarının ortaya çıkarılması kadar, denetimden yararlanan tarafların da denetimden ne anladıkları, denetime ve denetçinin sorumluluklarına ilişkin ne düşündükleri ve ne bekledikleri her zaman önemli olmuştur. Denetim standartlarının ve denetim alanında yapılan düzenlemelerin, denetimden yararlananlar ve denetçiler tarafından iyi bilinmemesi, denetçinin görevi ve sorumluluğu konusundaki karmaşayı artırmıştır.[8] Bu durum, denetçilerin ve mali tablo kullanıcılarının denetimin amaç ve işlevlerini farklı biçimde algılaması olarak da ifade edilen "**denetim beklenti farklılığı**" kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Denetimde beklenti farklılığı, 1970'lerin ortalarından itibaren gerek denetim gerekse muhasebe mesleği açısından tartışılan bir konu olarak ortaya çıkmış günümüze kadar önemini korumuştur.[9]

Bilimsel kaynaklarda çeşitli tanımları bulunmakla birlikte, denetimde beklenti farklılığı kavramı ilk kez 1974 yılında Liggio tarafından kullanılmış olup, bağımsız denetçiler ile mali tablo kullanıcıları tarafından öngörülen/beklenen denetim etkinlik (performans) seviyesi arasındaki farklılık olarak tanımlanmıştır.[10] Diğer bir deyişle, mali tablo kullanıcılarının, bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin düşünceleri/algıları ile bağımsız denetçilerin, kendi sorumluluklarına ilişkin düşünceleri/algıları arasındaki farktır.

---

[6]Philmore Alleyne, Michael Howard, "An Exploratory Study of Auditors' Responsibility for Fraud Detection In Barbados", **Managerial Auditing Journal,** Vol. 20, No. 3, 2005, s. 285.

[7] Christopher Humphrey, Debating Audit Expectations, In: Sherer, Michael and Turley, S., **Current Issues in Auditing,** Third edition, London, Paul Chapman Publishing Ltd, 1997, s. 3.

[8] Serpil Senal, "Denetim Beklenti Aralığı ve Tespitine İlişkin Bir Araştırma", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergi**si, No: 41, Ocak-Haziran 2013, s. 141.

[9] Teck Heang Lee, Azham MD. Ali, Juergen D. Gloeck, "The Audit Expectation Gap in Malaysia: an Investigation into its Causes and Remedies," **Southern African Journal of Accountability and Auditing Research**, Vol. 9, 2009, s. 63.

Semie B. Adeyemi, Marte U. Olayinka ,"An Empirical Investigation of The Audit Expectation Gap in Nigeria", **African Journal of Business Management**, Vol. 5, No. 19, 2011, s.7966.

[10] Fowzia Rehana, " An Empirical Study on Audit Expectation Gap: Role of Auditing Education in Bangladesh", **MPRA Paper**, May 2010, s. 3.

Son yıllarda yaşanan mali skandallar, özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) Enron ile zirveye ulaşan hile olayları, denetimden geçmiş mali tablolara karşı güven kaybına neden olmuş, denetim faaliyetinin güvenilirliği, denetim mesleğinin mesleki kurallara uygunluğu ve itibarı daha fazla sorgulanmaya başlamıştır. Aynı zamanda, meydana gelebilecek hilelerin araştırılması ve ortaya çıkarılmasında izlenen yöntemlerin yeniden gözden geçirilmesi ön plana çıkmış ve bu durum bir dizi standardın çıkarılması ile sonuçlanmıştır. Başarısızlıklara konu olan bu işletmelerin; tanınmış ve büyük denetim şirketleri tarafından denetlenmiş olması, denetçilerin görevi ve sorumluluklarının ne olduğu sorusunu yeniden gündeme getirmiştir.[11] 1970'lerde ortaya çıkan ve tartışılmaya başlanan "denetimde beklenti farklılığı" kavramı yaşanan gelişmelerle daha fazla önemli hale gelmiştir. Mali tablo kullanıcıları farklı alanlardan olabileceğinden, denetçi açısından farklı çıkar gruplarının beklentilerini anlamak oldukça önemlidir.

Yapılan çeşitli araştırmalar, denetimde beklenti farklılığını ve bu farklılığın giderek genişlediğini doğrulamaktadır. (Gay ve Schelluch (1993)[12] Avustralya; Humphrey ve diğerleri (1993)[13] İngiltere; Frank ve diğerleri (2001)[14] Amerika; Best ve diğerleri (2001)[15] Singapur). Denetimin ihtimallere dayanan yapısı/doğası, mali tablo kullanıcılarının makul olmayan beklentileri ve bilgi eksikliği, denetçi başarısının/performansının geçmişe doğru değerlendirilmesi, standartların yetersizliği, denetçilerin sorumluluklarındaki değişiklikler, beklentilerin değişmesine neden olmakta, bununla birlikte mali skandallar da yeni beklentilere yol açmaktadır. Bu kapsamda denetçiler ve mali tablo kullanıcıları; denetçilerin görev ve sorumlulukları, denetçilerin bağımsızlığı ve denetim raporlarında ilettikleri

[11] Senal**, a.g.e.,** s. 141.

[12] Grant Gay, Peter Schelluch, "The Effect of the Longform Audit Report on Users' Perceptions of the Auditor's Role," **Australian Accounting Review**, Vol.3, No. 6, 1993, ss. 2-11.

[13] Christopher Humphrey, Peter Moizer, Stuart Turley, "The Audit Axpectations Gap in Britain: An Empirical Investigation", **Account. Bus. Res**., Vol. 23, No.91, 1993, ss. 395-411.

[14] Kimberly E. Frank, Jordan D. Lowe, James K. Smith, "The Expectation Gap: Perceptual Differences Between Auditors, Jurors and Students", **Managerial Aud. Journal**, Vol. 16, No.3. 2001, ss. 145-150.

[15] Peter J. Best, Sherrena Buckby, Clarice Tan, "Evidence of The Audit Expectation Gap in Singapore", **Managerial Auditing Journa**l, Vol. 16, No. 3, 2001, ss. 134–144.

mesajlarla ilgili farklı beklentiler içerisinde olabilmektedir.[16] Önemli olan, toplumun beklentilerinin hangi alanda daha çok yoğunlaştığının anlaşılmasıdır.[17] Bağımsız denetim, mali tablolara güvenilirlik sağladığından oldukça önemli bir işevi yerine getirmektedir. Bu yüzden, denetçilere açılan davalar ve yapılan suçlamaların azaltılması ve en önemlisi de denetim faaliyetine olan toplumsal güvenin tesis edilebilmesi için, denetim beklenti farklılığı azaltılmalı ve/veya ortadan kaldırılmaya çalışılmalıdır.[18]

Özellikle denetçilerin hileye ilişkin sorumlulukları, beklenti farklılıkları konusunun uzun bir süredir önemli bir parçasını oluşturmuştur. Yapılan çalışmalar, farklılığın özellikle denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarında (hilenin tespiti, önlenmesi ve raporlanması), denetim prosedürlerinin/tekniklerinin/yöntemlerinin seçiminde ve uygulanmasında ortaya çıktığını ortaya koymuştur.[19] Çalışmalar, çoğu mali tablo kullanıcısının; hata, hile ve düzensizliklerin ortaya çıkarılmasını denetimin birincil amacı olarak gördüklerini ve denetçinin bütün hile ve düzensizlikleri ortaya çıkarmaktan sorumlu olduğunu düşündüklerini ortaya koymuştur. Bu durum hile konusunun gerçekte ciddi bir sorun olduğunu ve derin bir algı/beklenti farklılığına yol açtığını göstermiştir. Bununla birlikte hile kavramında da taraflar arasında algısal farklılıklar görülmüştür. Uluslararası anlamda hile ve denetimde beklenti farklılıkları konusunda çeşitli çalışmalar yapılmış olsa da, Türkiye'de denetimde beklenti farklılıkları konusu yakın geçmişte incelenmeye başlamış ve az sayıda çalışma yapılmıştır. 2013 ve 2014 yıllarında yapılan çalışmalar ile Türkiye'de denetimde beklenti farklılığının varlığı çeşitli alanlar itibariyle tespit edilmeye çalışılmış ve bağımsız denetçinin sorumlulukları, farklılığın en yoğun olduğu alan olarak ortaya konulmuştur. Ancak, hile konusuna yeteri kadar değinilmemiştir.

Bu çalışmada; Türkiye'de hilenin tanım/kapsamı, denetçinin hilenin tespit edilmesi/ortaya çıkarılması ve önlenmesine ilişkin sorumluluğu, denetçinin hile

[16] Gregory J. Jenkins, Kathy Krawczyk, "The Influence of Nonaudit Services on Perceptions of Auditor Independence," **Journal of Applied Business Research**, Vol. 17, No.3, 2008, s. 74.
[17] R. Dixon, A.D. Woodhead, M. Soliman M, " An Investigation of The Expectation Gap in Egypt", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21, No. 3, 2006, s. 293.
[18] Lee, Azham ve Gloeck, **a.g.e**. 2009, s. 58.
[19] Best, v.d., **a.g.e**., s. 141.

şüphesinin araştırılmasına ilişkin sorumluluğu, denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri (teknikleri/yöntemleri) ve denetçinin hilenin raporlanmasına ilişkin sorumluluğu konularında bağımsız denetçiler ile mali tablo kullanıcılarının algıları ve beklentileri belirlenerek, denetimde hileye ilişkin beklenti farklılığının varlığı incelenmiştir. Çalışmada, taraflar arasında hileye ilişkin beklenti farklılığı araştırılırken Brenda Porter'ın 1993[20] yılında ortaya koyduğu modelden yararlanarak, beklenti farklılığının alt unsurlarını da ortaya çıkaracak biçimde (makul farklılık – performans farklılığı: i.yetersiz standart, ii. yetersiz performans) bir çalışma yapılmıştır.

Denetçilerin hileyle ilgili sorumlulukları kapsamındaki beklenti farklılıkları (özellikle hilelerin önlenmesi, ortaya çıkarılması ve raporlanmasıyla ilgili konularda) varlığını koruyan bir sorun olarak görülmektedir. Bu sorunun üzerine gidilmesi ve yapılacak çalışmalarla detaylandırılarak çözüm önerileri getirilmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda; "Bağımsız Denetçilerin Hileye İlişkin Sorumlulukları Kapsamında Denetimde Beklenti Farklılığı: Bir Saha Çalışması" başlıklı bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; bağımsız denetim, bağımsız denetçinin sorumlulukları, denetçinin hileye ilişkin sorumlukları, hileyle ilgili düzenlemeler ve standartlar açıklanmaktadır. İkinci bölümde denetimde beklenti farklılığının kavramsal yapısı, beklenti farklılığını oluşturan nedenler, beklenti farklılığının bileşenleri, beklenti farklılığı alanları ve beklenti farklılığını azaltmada kullanılan yöntemlere değinilmektedir. Üçüncü bölümde, bağımsız denetçinin hileye ilişkin mesleki sorumlulukları çerçevesinde denetimde beklenti farklılığını belirlemek üzere yapılan araştırma ve bulgular yer almaktadır. Denetim beklenti farklılığını belirlemek için çalışmanın kapsamına; Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından Borsa İstanbul'da (BİST) bağımsız denetim yapmaya yetkilendirilmiş bağımsız denetim şirketleri, BİST'de işlem gören halka açık şirketler ve yine BİST aracı kurumlar

[20] Brenda Porter, "An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap", .**Accounting and Business Research**, Vol. 24, No.93, 1993, ss. 49-68.

listesinde yer alan aracı kurumlar alınmış ve bağımsız denetim mesleğini icra eden bağımsız denetçiler, denetim hizmetinden yararlananlar kapsamında değerlendirilen aracı kurum yöneticileri ve denetim hizmeti alanlar kapsamında değerlendirilen halka açık şirket yöneticilerinden meydana gelen üç grup oluşturulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİMDE HİLEYE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

İktisadi hayatın giderek büyümesi; doğru, tarafsız ve zamanlı bilgi ihtiyacını gündeme getirmiştir. Büyüyen ve gelişen bu yapı, işlemlerin karmaşıklaşmasına neden olurken, bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olma olasılığını da azaltmıştır. Dolayısıyla, mali tablolardaki bilgilerden hareketle önemli kararlar alacak olan bilgi kullanıcıları, kullanacakları bilginin yeterince güvenilir olup olmadığını araştırma ihtiyacı duymuşlardır. Ancak, karar alıcılar bilgileri doğrudan kaynağına inerek inceleme olanağı bulamadıklarından bir takım önlemler almak zorunda kalmışlardır. Bu bilgilerin doğruluğunun ve tarafsızlığının saptanması konusunda en yaygın ve genel yöntem ise bilgilerin bağımsız ve güvenilir bir kişi tarafından doğrulanması olmuştur.[21]

Bilginin doğrulanması ihtiyacı "bağımsız denetim" olgusunu ortaya çıkarmış ve olgu bugüne kadar önemini ve gerekliliğini korumuştur. Bağımsız denetimin önemini vurgulayan başlıca neden, güvenilir bilgi sağlama fonksiyonu olmuştur. Bu fonksiyon geleceğe ait kararların saptanmasında bilgi kullanıcılarına yol gösterici olması açısından oldukça önemlidir.[22] Günümüzde artık bağımsız denetim fonksiyonu, bağımsız denetçilerin mali bilgileri doğrulaması ile birlikte mali raporlara güvenilirlik ve geçerlilik kazandırmakta ve bilgi riskini ya da diğer bir deyişle işletme yönetimi tarafından hazırlanan bilginin yanlış ve yanıltıcı olma olasılığını azaltmaktadır.[23]

---

[21] Ersin Güredin, **a.g.e.,** s. 9.
[22] Arthur W. Holmes, Wayne S. Overmyer, **Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri,** Çeviren: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, No. 5, C.1, 1975, s. 2.
[23] William F. Messier, Steven M. Glover, Douglas F. Prawitt, **Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach,** Ninth Edition, Mc. Graw Hill Education, 2014, s. 7.

Bu bölümde bağımsız denetimin tanımı, kapsamı, bağımsız denetçinin sorumlulukları, bağımsız denetimin tarihsel gelişimi ve denetim standartları genel hatlarıyla açıklanmış, aynı zamanda, bu çalışmanın temelini oluşturan ve bağımsız denetim çalışmalarında da önemli bir konuma sahip olan hile kavramı, hilenin çeşitleri, hileyle ilgili düzenlemeler ve bağımsız denetçilerin hile kapsamındaki sorumluluklarına yer verilmiştir.

1.1. Denetimle İlgili Genel Bilgiler

Mali piyasaların temeli, doğru ve güvenilir bilgiye dayanmaktadır. İşletmelerin sürdürdükleri ve sürdürecekleri her türlü faaliyetin ve alınacak her türlü kararın temelinde bilgi bulunmaktadır. Doğru, güvenilir ve yanıltıcı olmayan bilgiler, işletme yönetiminin alacağı kararlar ve yürüteceği işler için ne kadar gerekli ve önemliyse, işletme ile ilgili kişi ve kurumların alacakları kararlar için de aynı derecede gerekli ve önemlidir. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB); muhasebe bilgisinin karar alıcılar açısından yararlı olabilmesi için, söz konusu bilginin iki özelliğinden bahsetmiş, iki özelliği geçerlilik ve güvenilirlik olarak ifade etmiştir.[24]

Ekonominin temel birimlerini oluşturan işletmeler ile ilgili mali bilgilerin üretilmesini ve açıklanmasını sağlayan muhasebe bilgi sisteminin en önemli parçasını, mali tablolar oluşturmaktadır. İşletme ile ilgili kesimler olarak tanımlanan işletme paydaşları, mali tablolardaki bilgileri değişik amaçlarla karar verme sürecinde kullanmaktadırlar.[25] Bu nedenle işletmeler tarafından açıklanan bu bilgilerin doğru, güvenilir ve geçerli olması gerekmektedir. İşletme ile ilgili kesimler, alacakları kararlarda yanılmamak için, kendilerine sağlanan bilgilere güvenmek istemektedirler. Ancak, ilgili kesimlerin güvenilir bilgi ihtiyaçlarına rağmen, işletmelerin beyanları/açıklamaları çeşitli nedenlerle her zaman güvenilir olmamaktadır.[26] Bu nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir;[27]

[24] William C. Boynton, Raymond N. Johnson, **Modern Auditing**, Eighth Edition, John Wiley &Sons, Inc. 2006, s. 20.
[25] Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuğba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim,** İSMMMO Yayınları, No: 130, İstanbul, 2009, s. 11.
[26] Hasan Türedi, **Denetim**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2007, s. 38.

- İşletme ile ilgili olan bilgilerin çokluğu ve karmaşıklığı,
- İşletme ile ilgilenen kesimlerin/bilgi kullanıcılarının çoğunluğunun işletmeden uzak olması,
- Bilgiyi sağlayanların eğilimleri (yanıltıcı bilgiler verebilme durumu) ve bilgiyi sağlayanlar ile bilgiyi kullananlar arasında çıkar çatışması.

Özetle mali raporlama; saydamlığa, diğer bir deyişle şeffaflığa hizmet etmektedir. Saydamlıksa, tarafların birbirini daha iyi tanımasını sağlamaktadır. Bu açıdan, mali raporlama şüpheli olmamalı, güvenilir olmalıdır.[28] Ancak, işletme ile ilgili bilgilerin güvenilirliği ve geçerliliği konusunda ihtilaflar ortaya çıkabilmekte ve bu durum bilgi riskini beraberinde getirmektedir. Bilgi riski[29]; mali tablolarda sunulan bilgilerin hatalı, eksik ve yanıltıcı olma riskini ifade etmektedir. Bilgi üzerindeki riskin mümkün olduğu kadar azaltılması gerekmektedir. Bunun için uygulanabilecek üç yöntem bulunmaktadır. Öncelikli olarak bilginin, bilgi kullanıcıları tarafından doğrulanmasıdır. Ancak bu yöntem, denetim konusundaki bilgi eksikliği, zaman yetersizliği gibi nedenlerle pek çok kez olanaksızdır. İkinci olarak; bilgi kullanıcıları ile işletme yönetiminin bilgi riskini paylaşmasıdır. Bu yöntemin hukuki açıdan uygulanması zor olduğundan makul bir yöntem olduğu söylenememektedir. Üçüncü yöntem ise, bilginin güvenilir olup olmadığının bağımsız bir uzman kişi tarafından denetlenmesidir. Denetlenmiş güvenilir bilgi, tüm işletme ilgililerinin alacakları kararlarda yardımcı olacaktır.[30] Elder v.d. (2010)[31], bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgi elde etmesinin en yaygın yolunun, bağımsız denetim olduğunu belirtmiştir. Karar alıcılar açısından denetlenmiş bilginin kullanılması, tahminlerin tam, daha doğru ve daha tarafsız olmasını sağlayacaktır.

Denetim faaliyetleri, işletme sahipleri için de oldukça önemlidir. Bugün, işletmeler profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmekte ve yönetimin düzenlediği raporlar işletme sahiplerine sunulmaktadır. Ancak düzenlenen raporlar hatalı olabilir ya da

---

[27] Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Dördüncü Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2006, s. 20.
[28] Recep Pekdemir, "Uluslararası Anlamda Güvenilir Finansal Raporlamanın Önemi", **Turkey Accounting and Auditing ROSC Dissemination Workshop**, 20 Eylül, 2005, s. 10.
[29] Ersin Güredin, **a.g.e.,** s. 9.
[30] Bozkurt, **a.g.e.**, 2006, s. 20-21.
[31] Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin Arens, **Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach:** Global Edition, Thirteenth Edition, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ, 2010, s. 9.

gerçeği yansıtmayan hileli işlemler söz konusu olabilir.[32] Dolayısıyla denetim, işletme sahipleri için gözetim ve kontrol aracı niteliğindedir. Böylelikle, işletme tarafından hazırlanan raporların geçerliliği ve güvenilirliği konusunda işletme sahiplerine bilgi sunmaktadır.[33] Denetim, bir bilginin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması için kanıt toplanması ve söz konusu kanıtların değerlendirilmesi olup, bağımsız ve uzman (yetkin) kişiler tarafından yapılmalıdır.[34] Yapılan bu tanımlamaya göre; denetim için önemli olan, bilginin doğrulanabilir olmasıdır. Bununla birlikte, bilginin doğrulanabilmesi için standartlar ya da ölçütler gerekmektedir. Denetimi gerçekleştiren kişinin yanızca yetkin olması yeterli değil aynı zamanda da bağımsız olması gerekmektedir.[35]

Muhasebe ve raporlama uygulamaları açısından bakıldığında, işlemler çeşitli nedenlerle her geçen gün daha karmaşık hale gelmektedir. Mali tabloların kalitesinin kullanıcılar açısından değerlendirilebilmesi için muhasebe ve raporlama uygulamaları ile iş süreçlerinin yönetimi uygulamalarının anlaşılması gerekmektedir. Birçok mali tablo kullanıcısı mali tabloların anlaşılması için yeterli bilgiye sahip olmadığı gibi mali tablolarda hata ve yanlışlıkları da ortaya çıkarma konusunda deneyimli değildir. Bu kapsamda bilginin kalitesinin değerlendirilmesini, bilgi kullanıcıları için, üçüncü ve bağımsız bir kişi gerçekleştirmelidir.[36] Güvenilir bilgiye dayanmayan kararlarda isabet derecesi düşük olacağından bu durum hem toplumu hem de karar alan tarafları etkilemektedir. Bu kapsamda işletme paydaşlarının alacakları kararlarda yanılmamaları, kararlarına temel oluşturacak muhasebe bilgilerinin ve mali tabloların güvenilir olmasına bağlıdır. Mali tablolara güvenilebileceğinin göstergesi ise, bağımsız ve uzman kişiler tarafından denetlenmiş/doğrulanmış olmalarıdır.[37]

---

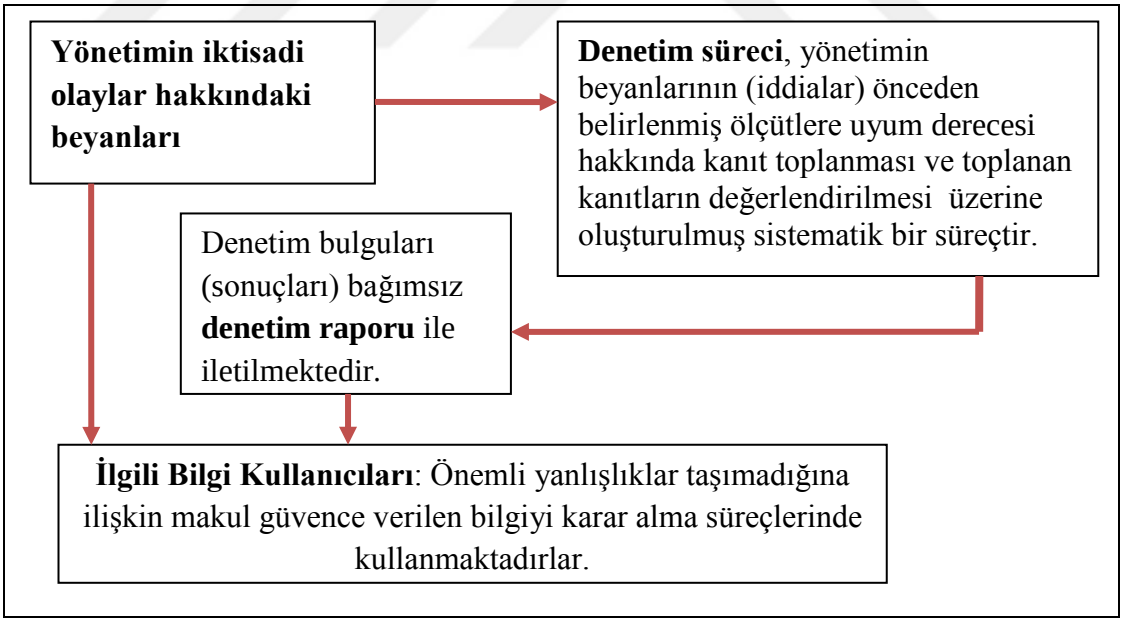
[32] Alan H. Millichamp, **Auditing,** The Guernsey Pres Company, Hampshire, England., 1984, s. 2.
[33] Thomas D. Hubbard, Johnny R. Johnson, Ann B. Pushkin, **Auditing: Concepts-Standards-Procedures**, Dame Publications Inc, Houston, USA, 1986, s. 8.
[34] Randal J. Elder v.d. 2010, **a.g.e**., s.4.
[35] Kamal Gupta, **Contemporary Auditing**, Sixth Edition., The McGraw Hill Companies, 2005, s. 7.
[36] F. Kaars Sijpesteijn, "The Value Relevance of Auditors' Communications: Financial Susers' Understanding of the Messages in the Audit Report", **Universiteit Rotterdam's Working Paper**, 11.04.2011, s. 22.
[37] Hasan Türedi, **a.g.e.,** s.39.

Toplumun doğru ve güvenilir şekilde bigilendirilmesi, muhasebe mesleğinin sunduğu mali raporlama ve denetim hizmeti ile sağlanabilmektedir.[38] Denetimden geçmemiş mali tabloların her zaman gerçeği yansıtmayabileceği riski, işletme mali tablolarının denetimden geçmesi ile en alt düzeye indirilebilecektir.

Denetim kavramı, toplumda geniş anlamda pekçok faaliyeti tanımlamak için kullanılmaktadır. Ancak, denetimin genel bir tanımı Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi tarafından aşağıdaki gibi yapılmıştır.[39]

"Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili beyanların/iddiaların/bilgilerin belirlenmiş olan ölçütlere uygunluğunu araştırmak ve araştırma sonuçlarını ilgili taraflara bildirmek amacıyla tarafsız olarak kanıt toplayan ve söz konusu bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir."
Söz konusu bu süreç Şekil:1.1'de gösterilmektedir.

Şekil 1.1: Denetim Sürecine Genel Bakış



Kaynak: William C. Boynton, Raymond N. Johnson, **Modern Auditing,** Eighth Edition, John Wiley&Sons, Inc., 2006, s.6.

[38] Recep Pekdemir, "Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler", **Mali Çözüm**, Eylül- Ekim 2010, s. 119.
[39] William F. Messier v.d., **a.g.e.**, s.13.

Amerikan Muhasebeciler Birliği'nin yapmış olduğu tanım kapsamında bakıldığında denetimin altı özelliğinden bahsedilmektedir.

İktisadi Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddialar: İşletmenin iktisadi faaliyetlerine ilişkin iddiaları; işletmenin mali tablo kalemleri/bilgileri, muhasebe sistemi ve sürecine ilişkin olarak yaptığı açıklamalar/beyanlardır.[40]

Denetim Sistematik Bir Süreçtir: Sistematik süreç; mantığa uygun, yapılandırılmış ve düzenli safhalar ya da işlemler serisini ifade etmektedir.[41] Bu bağlamda denetim; yapılandırılmış, birbirini izleyen safhalar biçiminde ve bir plan dahilinde gerçekleştirilmektedir. Bu süreçte, muhasebe kayıtları/bilgileri denetçi tarafından kabul görmüş çeşitli teknikler uygulanarak incelenmekte ve kanıtlar toplanmaktadır.[42]

Önceden Belirlenmiş Ölçütler: Denetimin amacına göre önceden belirlenmiş ölçütler farklılık göstermekle birlikte bu ölçütler genel olarak; mali tablo denetiminde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir.[43] Bu yönüyle denetim, belirlenmiş ölçütlere ya da standartlara uygunluk arayışı olarak ifade edilmektedir.

Uygunluk Derecesi: İşletme yönetimince sunulmuş olan mali raporlar ve beyanların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesidir.

Tarafsızca Kanıt Toplama ve Kanıtları Değerlendirme: Bağımsız denetim kanıt toplamayı gerektirmekte ve toplanan kanıtlar denetçinin karar verme sürecini etkilemektedir.[44] Bu kapsamda denetçinin hiçbir önyargıya dayanmadan topladığı kanıtları özenle incelemesi ve inceleme sonuçlarını titizlikle değerlendirmesi gerekmektedir.[45]

---

[40] Adil E. Shamoo, **Principles of Research Data Audit**, Gordon and Breach Science Publishers, 1989, s.18.
[41] Boynton ve Johnson, **a.g.e,** s. 6.
[42] Rich Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage., **Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing**, Second Edition, Prentice Hall- Financial Times, 2005, s. 11.
[43] William F. Messier, v.d., **a.g.e**., s. 13.
[44] Patrick J Costello, "Auditing Concepts and Standards, **NPMA**, Vol. 15, No. 6, 2003, s. 12.
[45] Güredin, **a.g.e.,** s. 12.

İlgili kullanıcılara (bilgi kullanıcılarına) Bildirme: İlgili bilgi kullanıcıları, denetim çalışmasının sonucundaki bulgulara güvenen ve kararlarında bu bulguları kullanan kimselerdir.[46] Denetim süreci, denetçinin elde ettiği bulgularının işletme çevresini oluşturan, ortaklar, yönetim, kredi verenler, kamu kurumları ve genel olarak topluma iletilmesini (bildirilmesini) ifade etmektedir.

Bilimsel kaynaklarda üç tür denetimden bahsedilmektedir. Amaçlarına göre denetim türlerini içeren bu üçlü ayırım; mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir.[47]

Mali tabloların denetiminde temel amaç; denetçinin, mali tabloların bir bütün olarak, tüm önemli yönleriyle uygulanabilir (tanımlanmış) mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş beyan etmesidir.[48] Beyan edilen bu görüş, mali tabloların işletmenin mali durumunu açık olarak yansıtıp yansıtmadığına ilişkin bilgi sağlarken, mali tablo kullanıcılarının kararları açısından da güven ortamı sağlamaktadır.

Uygunluk denetiminde amaç, yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil işletme içerisindeki yetkili kişilere (genellikle tepe yönetimleri) raporlanmaktadır.[49] Uygunluk denetimine örnek olarak; muhasebe ile görevli personelin, işletmede kontrolle yetkisi olan kişiler tarafından belirtilen kurallara uyup uymadıklarının belirlenmesi ve işletmede uygulanan ücret tutarlarının asgari ücret yönetmeliği ile uyumlu olup olmadığının incelenmesi verilebilir.[50]

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin sistematik biçimde incelenerek, faaliyetler için kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğe ilişkin sonucunun belirlenmesidir.

[46] Boynton ve Johnson, **a.g.e.,** s. 7.
[47] Randal J. Elder v.d., **a.g.e**., 2010 ,s. 14.
[48] Bahram Soltanı, **Auditing An International Approach**, Prentice Hall, 2007, s. 4.
[49] Güredin, **a.g.e**., s. 17.
[50] Randal J. Elder v.d., **a.g.e**., s. 14.

Söz konusu olan bu denetimdeki amaç, etkinlik-verimlilik denetimi yaparak, geliştirilecek ve düzeltilecek olan alanları belirlemek ve öneriler geliştirmektir.[51]

Bağımsız denetim çalışması hem mali tablo denetimini (mali denetim) hem de uygunluk denetimi amaçlı çalışmaları kapsar.

1.1.1. Bağımsız Denetim Kavramı ve Mali Tabloların Bağımsız Denetimi

Mali bilgilerin doğru ve güvenilir olması, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlarına uygun bir hesap ve kayıt sisteminin varlığı ile mümkündür. Bu kapsamda muhasebe ilke ve standartlarının uygulanmakta olup olmadığını araştıracak, ilgili çevrelerin kullanımına sunacak bir sisteme/mekanizmaya ihtiyaç olmaktadır. Bu olgu ise "**bağımsız denetim"**dir.[52]

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA-American Institute of Certified Public Accountants)'na göre bağımsız denetim; *"işletme ile ilgili olan kişi ya da kuruluşlara sunulmak için hazırlanan mali tabloların doğru, gerçeğe uygun, muhasebe ilkeleriyle uyumlu ve tutarlı olarak düzenlendiğine yönelik görüş beyan etmek amacıyla bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılan incelemelerdir*". Özetle, işletme yönetimi tarafından hazırlanan mali tabloların tarafsız ve gerçek biçimde incelenmesi olarak tanımlanabilmektedir.

Denetime olan talep ve denetçinin izleme rolü, asil- vekil ya da diğer bir anlatımla temsil edilen taraf ile temsil eden (işletme sahibi/yönetici) ilişkisiyle birlikte ortaya çıkmıştır.[53] Vekalet teorisine göre, işletmeler pay sahiplerinin vekili olan yöneticiler tarafından yönetilmektedir. Çıkar çatışması durumunda, yöneticiler, kendi menfaatleri yönünde temsil ettikleri kişiler aleyhine hareket edebilirler. Dolayısıyla

[51] Melih Erdoğan, **Denetim, Kavramsal ve Teknolojik Yapı,** Üçüncü Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 6.
[52] Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, Cilt: 1, 3.Baskı, Yıldız Ofset Yayınları, Ankara, 2004, s. 5.
[53] Aasmund Eilifsen, A., William F. Messier, "The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of Archival Research", **Journal of Accounting Literature**. Vol. 19, 2000, s. 1.

çıkarlar arasındaki farklılıklardan doğabilecek bu durumları ortadan kaldırmak ya da azaltmak için izleme sisteminin oluşturulması gerekmektedir.[54]

Bu bağlamda izleme/gözetim faaliyeti olarak bağımsız denetim; bilgi farklılığını ortadan kaldırmaya ve mali tabloların önemli yanlışlıklar içermediği konusunda sağlayacağı makul güvence ile başta yatırımcılar olmak üzere işletme ile ilgili diğer tarafların haklarının korunmasına yardım etmektedir.[55]

Mali tabloların bağımsız denetiminin amacı; mali tabloların mali raporlama (mali tablo düzenleme) standartları doğrultusunda bir işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.[56] Denetim, mali tablo kullanıcılarının güvenilir bilgi ihtiyacını karşılaması açısından önemlidir. Ancak, denetimin varlığı ve işlevini sürdürebilmesi için denetime konu olan mali bilgileri/tabloları oluşturan bir muhasebe sisteminin olması gerekmektedir.

İşletmelerin mali tablolarından yaygın olarak yararlanıldığından dolayı, denetim türleri içerisinde mali tabloların denetimi önemli bir yer tutmaktadır. Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200'e göre[57] denetimin amacı, mali tablo kullanıcılarının mali tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca; mali tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılmaktadır. Bu bağlamda, mali tabloların denetiminin içerdiği genel özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:[58]

- Mali tabloların bağımsız denetimindeki amaç, işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır.

[54] Mehdi Salehi, Saeid Jabarzadeh Kangarlouei, "An Investigation of The Effect of Audit Quality on Accrual Reliability of Listed Companies on Tehran Stock Exchange", **Review of International Comparative Management,** Vol. 11, No. 5, 2010, s. 940.
[55] Shehu U. Hassan, Adeiza Farouk, "Audit Quality and Financial Performance of Quoted Cement Firms in Nigeria", **European Journal of Business and Management,** Vol. 6, No. 28, 2014, s. 73.
[56] Deloitte, "Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim", 2010, Deloitte Touche Tohmatsu, s. 3.
[57] Bağımsız Denetim Standardı 200 **(BDS 200)**, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsz Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", par. 3.
[58] Nejat Bozkurt, **a.g.e.**, 2006, s. 28.

- Mali tabloları denetleyen denetçi, işletmeden ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Denetçi tarafından mali tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır. Tek tek mevcut olan hatalar üzerinde durulmamaktadır.
- Denetçi mali tabloların güvenirliliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Bu durum, mali tabloların %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

Bu yönüyle bakıldığında denetim sürecinin temelinde yer alan mesleki şüphecilik, makul güvence ve önemlilik kavramları öne çıkmaktadır. Bu kavramlar aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

Mesleki Şüphecilik: Mesleki şüphecilik; sorgulayıcı bir zihin ile hata ya da hile nedeniyle muhtemel yanlış beyanı işaret edebilecek durumlara karşı tetikte/hazır olmak ve denetim kanıtının eleştirel değerlendirmesini içeren bir yaklaşımdır.[59] Bağımsız denetçi, denetim çalışması süresince mesleki şüpheyi taşımalı, işletmeyle ilgili geçmiş deneyim ve izlenimleri ne olursa olsun, hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin var olabileceği olasılığını daima göz önünde bulundurmalıdır.[60] McMillan ve White'a (1993) göre ise mesleki şüphecilik, mali tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlık riskini düşüren kanıtlara karşı gösterilen hassaslıktır.[61]

Makul Güvence: Bağımsız denetim standartları, bir bütün olarak mali tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçinin, vereceği görüş için makul güvence elde etmesini zorunlu kılmaktadır. Makul güvence yüksek düzeyde bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli sayı ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence elde etmiş olur.[62] Bağımsız denetçi, mali tabloların önemli yanlışlıklar taşımadığına ilişkin makul güvence elde edebilmek için denetim çalışmasını planlamak ve yürütmek durumundadır. Buna rağmen makul güvence

[59] IAASB, U**luslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı**, Cilt: I, TÜRMOB Yayınları, 2013, s. 35.
[60] **A.e.**
[61] Jeffrey J McMillan, Richard A. White, "Auditors' Belief Revisions and Evidence Search: The Effect of Hypothesis Frame, Confirmation Bias and Professional Skepticism." **The Accounting Review**, Vol. 68, No. 3, 1993, s. 445.
[62] BDS 200, par.5.

kavramı, mali tabloların doğruluğunu garanti edememektedir.[63] Diğer bir anlatımla, denetimin yapısal kısıtlamalarından dolayı denetçi mutlak güvence sağlayamamaktadır.

Önemlilik: Bağımsız denetçi, denetim faaliyetlerini yaparken önemlilik kavramı gereğince denetim faaliyetlerini yerine getirmektedir. Mali tablolardaki önemli yanlışlarla ilgilenmekte ancak, bir bütün olarak mali tablolardaki önemli olmayan yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu tutulmamaktadır. Bu amaçla bağımsız denetçi, tespit etmiş olduğu düzeltilmemiş yanlışlıkların (hata ve hilelerin) hem tek başına hem de toplu olarak, mali tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığını dikkate almaktadır.[64]

1.1.2. Bağımsız Denetimin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Bağımsız denetim, mali tablolara geçerlilik/güvenilirlik anlamında yaptığı katkılardan dolayı iş çevresinin ve sermaye piyasalarının etkinlik ve etkililiği üzerinde önemli bir rol oynamaktadır.[65] Denetim ve güvence hizmetleri yalnızca hissedarlar açısından değil, tüm paydaşlar açısından gerekmektedir. Bağımsız denetim, önemli yanlışlıkların tespit edilme olasılığını artırarak, bilgi asimetrisinin maliyetlerini azaltmaya yardımcı olmaktadır.[66]

Denetimin üstlenmiş olduğu önemli görevler açısından bakıldığında, denetimin ortaya çıkışından bugün bulunduğu noktaya kadar çok sayıda değişim ve dönüşüm yaşanmıştır. Zaman içerisinde toplumun istek ve ihtiyaçlarına bağlı olarak denetimin amaçları, denetçinin rolü, kullanılan yöntem ve teknikler de değişmiştir.[67]

---

[63] Boynton ve Johnson, **a.g.e**., s.56.
[64] BDS 200, par.6.
[65] Martin Baumann, "Auditing: Perspectives on Its Role, Relevance and Reliability, 29 May 2014, Soth Florida Accounting Circle Conference, Tampa, FL.,(Çevrimiçi), https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/05292014_USF.aspx , 10.03.2016.
[66] European Commission, " Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis", 13.10. 2010, Brussels, s.3, (Çevrimiçi) http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0561&from=EN, 10 Şubat 2016.
[67] Lee Teck Heang, Azham Md. Ali, "The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development", **Journal of Modern Accounting and Auditing,** Vol. 4, No. 12, 2008(a), s. 1.

Denetimin ortaya çıkışına bakıldığında, milattan önceki yıllara kadar dayandığı görülmektedir. Bu kapsamda denetimin ilk uygulamalarına yönelik bulguların Antik Roma'da ortaya çıktığı görülmüş ve denetim uygulamalarının önceleri, hata ve hile tespit etmek amacıyla yapıldığı, 20.yüzyılın son dönemlerindeyse mali tabloların güvenilirliğini doğrulamak olduğu belirlenmiştir.[68] Bu kapsamda denetimin gelişimi belirli dönemler dahilinde incelenmiştir.[69]

- 1840 öncesi dönem,
- 1840 -1920 arası dönem,
- 1920-1960 arası dönem,
- 1960-1990 arası dönem,
- 1990 sonrası dönem.

- *1840 Öncesi Dönem:*

1840 öncesi dönem olarak da adlandırılan denetim uygulamalarının başlangıcının ilk zamanları, iyi biçimde belgelendirilmemesine rağmen, Eski Yunan, Mısır ve Çin uygarlıklarında denetimin ilk uygulamalarının kontrol faaliyetleri olarak ortaya çıktığı görülmektedir.[70] Denetimin ilk olarak belge ve kayıt işlemleriyle ortaya çıktığına ilişkin bilgiler bulunmaktadır. Eski Mısır'da, iki veya daha fazla görevli birbirinden ayrı kayıtlar tutmakta ve sonrasında söz konusu bu kayıtları karşılaştırarak kontrol faaliyeti gerçekleştirmektedirler.[71]

Porter v.d'ye göre (2003)[72] sanayi devrimi öncesinde ticari faaliyeter çok az ve sınırlı olduğundan dolayı, bu dönemde kontrol faaliyetleri yalnızca kamunun gelir ve giderlerinin doğru hesaplanmasından oluşmaktadır. 1840 öncesi dönemde ticari/endüstriyel faaliyetler küçük kır evleri ve değirmenler ile sınırlı bulunmaktadır.

[68]Vaclovas Lakis, "Independent Auditing Development Tendencies, Technological and A Economic Development Baltic", Journal on Sustainability, 2008, Vol. 14, No.2, ss. 171-183.
[69] Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, **Principles of External Auditing,** John Wiley &Sons, Ltd, Second Edition, 2003, s. 18.
[70] Heang ve Md. Ali, **a.g.e.,** 2008a, s. 2.
[71] Donald H. Taylor, G. William Glezen, **Auditing Integrated Concepts and Procedures**, Sixth Edition, 1994, s. 16.
[72] Porter, Simon ve Hatherly, **a.g.e**., s. 19.

İşletme sahiplerine işletme kaynaklarıyla ilgili raporlama yapacak işletme yöneticilerine de ihtiyaç bulunmamaktadır. Bununla birlikte her işlem kontrol edilebilmektedir. Test etme ve örnekleme kavramları gelişmediğinden dolayı her bir işlemin ayrıntılı olarak doğrulanması için çalışılmaktadır. Bu süre boyunca mali denetimin esas amacı, mali sorumlulukları olan kişilerin yaptıklarının doğrulanmasıdır.[73]

1840-1920 Arası Dönem:

Sanayi devrimi, denetim uygulamaları için gelişim fırsatı sağlamıştır.[74] Bu dönemde büyük fabrikaların kuruluşu ve makine bazında üretim, yoğun sermayeye dayanmaktadır. Geniş hacimli harcamaları karşılayabilmek/finanse edebilmek adına yüksek miktarda sermaye ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Ayrıca, pay senedi piyasalarının düzensiz oluşu ve oldukça spekülatif olması gibi nedenlerle, mali başarısızlıklar artmıştır. Bu bağlamda yatırımcılar "korunmaya gereksinim duymuş"[75] ve yaşanan bu gelişmeler denetim mesleğinin ve ana prosedürlerin ortaya çıkmasını teşvik etmiştir. Brown yaptığı çalışmada[76] bu süreç boyunca denetçilerin iç kontrollere daha az önem verdiğini ve tüm işlemlerin bütün denetimini/kontrolünü yerine getirdiklerini belirtmektedir.

İngiltere'de bu dönemde Anonim Şirketler Yasası çıkarılmıştır. Buna göre, işletmeyi idare eden/yürüten kişinin eksiksiz, doğru ve dürüst bilanço hazırlamaktan sorumlu olduğu yasayla tespit edilmiştir. Bu kapsamda, ilk bağımsız denetim şirketi İngiltere'de demiryollarının denetimini yapmak için kurulmuştur. 1840-1920 yılları arasındaki dönemde denetçilerin ana sorumluluğunun tam belirtilmemesine rağmen, işletmelerin ödeme yeteneğini görebilmek için bilançonun doğrulanmasının yanısıra hilenin tespiti üzerine odaklanılmış olduğu ifade edilmiştir.[77] Aynı dönemde büyük endüstrilerde (bankacılık, sigorta ve demiryolları gibi) denetimin ana hedefi olarak

[73] **a.e**., s. 19-21.
[74] AICPA, "Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit", **White Paper**, November 2012, s. 2.
[75] Porter, Simon ve Hatherly, **a.g.e**., s. 21.
[76] R.Gene Brown, "Changing Audit Objectives and Techniques", **The Accounting Review**, Vol. 37, No. 4, 1962, ss. 696-703.
[77] Porter, Simon ve Hatherly**, a.g.e**., s. 23.

bilançonun doğrulanması olduğuna ilişkin kanıtlar mevcuttur. Bu dönem içerisinde göreceli olarak daha küçük olan işletmeler için denetimin ve denetçilerin amacı ve rolü, hilenin tespiti olduğu belirtilmektedir.[78]

Hilenin tespitinde daha etkili/nüfuzlu denetçilerin rolü ağırlıklı olarak sonuç vermiştir. 1860'lar ve 70'lerde yüksek seviyede işletme iflaslarının tecrübe edilmesi ile birlikte hile üzerine vurgu yapılmış; kötü ya da hileli yönetimin etkilerinin doğrudan doğruya yaşanması denetçilerin yaptıkları işe ilişkin tutum ve davranışlarını değiştirmiştir.[79]

1920-1960 Arası Dönem:

Sermaye piyasasının hızlı büyümesi ve ABD'deki iktisadi gelişmeler, denetimin amacında ve denetçilerin rolünde değişime sebep olmuştur.[80] Porter ve diğerlerine (2003) göre[81] yaşanan gelişmeler; işletmelerin mali durumları hakkında, mali tabloların doğruluk ve gerçeklik ilkesine göre, sermaye piyasasındaki katılımcıların ikna edilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle denetçilerden, işletmelerin paydaşları için yönetim tarafından hazırlanan mali tablolara geçerlilik ve güvenilirlik sağlaması istenmiştir. Denetçiler, hata ve hilenin tespiti ve önlenmesinden ziyade işletmelerin mali tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmeye gerek duymuşlardır.[82] Porter v.d. (2003) denetimin temel olarak aşağıda belirtilen özelliklere odaklandığını belirtmiştir:

· İşletmenin iç kontrolleri,
· Örneklem alma teknikleri,
· İçsel ve dışsal kaynaklar yoluyla denetim kanıtı elde edilmesi,
· Mali tabloların doğruluk ve gerçekliğinin vurgulanması.

[78] Roy A. Chandler, John Richard Edwards, Malcolm Anderson, "Changing Perceptions of the Role of Company Auditor, 1980-1940", **Accounting and Business Research,** Vol. 23, No. 92, 1993, ss. 443-459.
[79] **A.g.e.**
[80] Lee Teck Heang ve Azham Md, **a.g.e.,** 2008a, s. 1.
[81] Porter, Simon ve Hatherly**, a.g.e**., s.23.
[82] Lee Teck Heang ve Azham Md, 2008a, **a.g.e.,** s. 4.

1960- 1990 Arası Dönem:

Bu dönem teknolojik ve iktisadi gelişmelerle birlikte önemli değişikliklere işaret etse de, denetçilerin rolü önemini korumuştur. Denetçinin temel rolü, sermaye piyasalarında kullanılan mali bilginin güvenilirliğini ve geçerliliğini kuvvetlendirmektir.[83] Bu açıdan bakıldığında, denetçinin rolünün diğer dönemlere göre değişmediği ve aynı kaldığı görülmektedir.[84]

Porter v.d. (2003)[85] bu dönemde denetim prosedürleriyle ilgili olarak üç önemli gelişmeden bahsetmektedir. Denetim uygulamalarında gelişmiş bilgisayarlı denetim araçlarına odaklanılmış ve bu yönde denetim prosedürleri/teknikleri geliştirilmiştir. Ayrıca bu dönemde denetçiler, hata ve hile içermesi en muhtemel alanlara odaklanmak için risk odaklı denetim ve denetim kanıtlarının incelenmesine yönelmiştir. Bu dönemde denetim alanında yaşanan diğer bir gelişmeyse, denetçilerin denetim hizmeti dışında denetim yaptıkları müşterilere danışmanlık yapmaya başlamış olmalarıdır.[86]

1990 Sonrası Dönem:

Denetim süreci, 1990'lı yıllardan itibaren ekonomide gelişme ve büyümenin sonucu olarak hızlı dönüşümler yaşamıştır. Bugün artık denetim, işletmelerin iş riski konusu üzerine yapılandırılmış yaklaşıma dönüşmüştür. Denetim, hilelerin tespiti, bildirilmesi ve denetlenen işletmeyle ilgili şüphelerin değerlendirilerek raporlanması açısından artan bir sorumluğu ortaya çıkarmıştır.[87]

Denetimin genel amacı zaman içerisinde meydana gelen küçük değişimlere rağmen aynı kalmıştır. Denetimin amacı; mali tablolarda sunulan bilginin, belirtilen tarihte

---

[83] Philomena Leung, Paul Coram, Barry Cooper, Graham Cosserat, Gurdashan Gill, **Modern Auditing and Assurance Service**, Second Edition, John Wiley & Sons. Australia, 2004, s. 24.
[84] Lee Teck Heang, Azham Md, "The Evolving Role of Auditors", Accountants Today, Mart, (2008b), s. 22.
[85] Porter, Simon ve Hatherly**, a.g.e**., s. 19.
[86] Lee Teck Heang ve Azham Md, **a.g.e**., 2008b, s. 22.
[87] Lee Teck Heang ve Azham Md, **a.g.e.,** 2008a, s. 6-7.

işletmenin mali durumunu doğruluk ve güvenilirlik ilkesine göre yansıtıp yansıtmadığına dair kanaati açıklamaktır. Denetim, işletmenin sunmuş olduğu bilgilerin bağımsız olarak araştırılması ve yasal gerekliliklere uygun olarak atanmış bir denetçi tarafından işletmenin mali tablolarıyla ilgili olan kanaatin açıklanmasıdır. Denetçi, hesapların gerçek ve doğru görünümü sunmadığına ilişkin olumsuz görüş açıklayabileceği gibi, önemli bir sorun olmadığına ilişkin olumlu görüş de sunabilir.[88] Mali tablo kullanıcıları; işletmenin kanunları ve politikaları takip edip etmediği ve uygun kayıtları tutup tutmadığının denetçi tarafından gerçekten incelenip indelenmediğinden emin olmak istemektedir.

Enron ve World Com gibi şirketlerdeki mali skandallar ve iflaslar denetim uygulamalarında tarışmalara neden olmuştur. Ortaya çıkan mali skandallar sonrasında, yapılan denetim çalışmalarında "kalite" incelemeye alınmıştır. Özellikle 2000'li yıllarda başlayan büyük işletmelerin iflasları, bağımsız denetime duyulan güveni azaltarak, denetimden yararlanan taraflar açısından bir güven bunalımına neden olmuştur. [89] Buna ilave olarak, mali tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını tatmin etmek adına, denetim yöntemlerinde riskin daha fazla dikkate alınmasına, hile farkındalığına, bağımsızlık ve tarafsızlığa daha fazla odaklanması beklenmiştir[90]. Yaşanılan başarısızlıklar sonrasında çeşitli düzenlemeler uygulamaya konulmuştur. Pekçok ülkede muhasebe ve denetim alanındaki kurumlar, sermaye piyasaları, hükümetler ve uygulayıcılar nezdinde bağımsız denetim fonksiyonunu daha güçlendirecek adımlar atılmıştır. Denetçilerin yeniden toplum yararına odaklanması beklenmiştir.[91]

[88]European Commission, Green Paper, "Audit Policy: Lessons from the Crisis", Brüksel, 2010, (Çevrimiçi) http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0561&from=EN , 10 Şubat 2016.
[89] Madan lal Bhasin, "Corporate Accounting Fraus:A Case Study of Satyam Computers Limited", Open **Journal of Accounting,** Vol:2, 2013, s. 26.
[90] Lee Teck Heang ve Azham Md, **a.g.e.,** 2008a, **s**. 6-7.
[91] Lee Teck Heang ve Azham Md., **a.g.e**.,2008 b, s. 23.

1.1.2.1. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi

Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin oluşumu ve gelişim çalışmaları, 1930'lu yıllara dayanmaktadır. Ancak, mesleğin yasallaşması çok uzun bir süre almıştır. Türkiye'de bağımsız muhasebe denetçiliği mesleği ile ilgili olarak ilk kez Maliye Bakanlığı tarafından 1947 yılında Vergi Usul Kanunu (VUK) tasarısında "Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcılar" başlığıyla bir düzenlenme yapılmıştır.[92]

Muhasebe mesleği açısından denetim faaliyetleri mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamıştır. Fiili olarak denetim çalışmaları, 1930'lu yıllarda muhasebe alanında iyi tanınan, güvenilir meslek mensuplarına, vergi kanunları gereğince vergi denetimi yapma yetkisi ile başlamıştır. Daha sonraki yıllarda hem yasalaşma, hem de mesleki örgütlenme adına çalışmalar sürdürülmüştür.[93] Türkiye'de denetim hizmeti ihtiyacı; Türkiye'de doğrudan yatırım yapan çok uluslu şirketler, yabancı sermayenin hız kazanması, sayıca artan ulusal şirketler, artan uluslararası ticaret faaliyetleri, iş ortaklıkları ve uluslararası bankacılık işlemlerinden kaynaklanan güvenilir mali bilgi gereksinimi ile paralel olarak artmıştır.[94]

Bağımsız denetimin, 1960'lı yıllarda uluslararası alanda işlem yapan Türk bankalarının denetim hizmeti ihtiyacı ile ortaya çıktığı görülmektedir. Gerekli olan mali kaynak ihtiyacını karşılayabilmek adına yabancı piyasalarda daha doğru ve güvenilir mali bilgi sunma ihtiyacı önem kazanmış, söz konusu bu gelişme de bağımsız denetimi gerekli kılmıştır.[95] Touch Ross tarafından Türk ortaklarla birlikte 1967 yılında MUHAŞ A.Ş. kurulmuştur. Ülke geliştikçe, işlemler artmış ve özellikle yabancı sermaye arttıkça yabancı denetim şirketleri Türkiye'de faaliyet göstermeye başlamıştır. 1975'te, Arthur Andersen İstanbul'da bir şube açmış olup 1981 yılında

[92] Peyami Çarıkçıoğlu, "Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi", **Uluslararası Muhasebe Sempozyumu**, 6-8 Nisan 1995, Muhasebe ve Denetim Sempozyumu Bildirileri 1.
[93] Masum Türker, "Türkiye'de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi", Dayanışma Dergisi, İZSMMMO **Dergisi**, S:89, 2006, s. 5.
[94] Nail Sanlı, Mehmet Özbirecikli, "Türkiye'de Denetim Mesleğinin Gelişlim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 2012, s. 3.
[95] Ümit Gücenme, Aylin Poroy Arsoy, "Accounting Education in The History of Turkish Republic", Journal of Financial Analyze, Special Issue, 17 th. World Congress of Accountants, 13-16 Kasım 2006, s. 315.

Pricewaterhouse Coopers, 1982 yılında Lybrand&Co. Inc, gibi diğer uluslararası bağımsız denetim şirketleri, İstanbul'da faaliyet göstermeye başlamıştır.[96]

Daha sonra mali piyasaların gelişmesiye birlikte, denetimle ilgili mesleki örgütlenmeler ve düzenlemeler başlamıştır. 1987 yılında bağımsız denetimle ilgili olarak yapılan ilk düzenleme Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılmıştır.[97]

Türkiye'de Bağımsız Denetime İlişkin Kurumlar ve Düzenlemeler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir;[98]

- Sermaye Piyasası Kurulu Denetimi (SPK) (1987)
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989)
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) (1989)
- Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi (1994)
- Hazine Müsteşarlığı
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) (1999)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) (2002)
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Enerji Piyasasında Bağımsız Denetim (EPDK) (2001)
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2011)
- Türk Ticaret Kanunu'na göre istenen denetim (2012)

2011 yılında kurulan Kamu Gözetimi Kurumu'nun (KGK) temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin toplum faydasını gözetmek (korumak) ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir mali bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsadaki şirketler, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin

[96]Sanlı ve Özbirecikli, **a.g.e**., s. 3.
[97] Güredin, **a.g.e.,** s. 36.
[98] Sanlı ve Özbirecikli, **a.g.e.,** s. 4.

denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur. KGK, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmakta ve yayımlamaktadır.[99] Ayrıca, 2011 yılında yayınlanarak 2012 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.) denetimle ilgili olarak yapılan önemli yasal düzenlemelerden biri olmuştur. T.T.K.'ya göre Anonim şirketin ve şirket topluluğunun mali tablolarının denetiminde bağımsız denetçi, Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile uyumlu olan Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) göre denetim faaliyetini gerçekleştirmelidir.[100]

1.1.3. Bağımsız Denetimin Gerekliliği

Bağımsız denetim; denetlenen işletmenin mali tablolarının doğruluk ve dürüstlüğü konusunda bağımsız denetçinin bir görüşe ulaşması ve bunun bilgi kullanıcılarına açıklanması sürecidir.[101] Denetçinin oluşturacağı denetçi görüşü, mali tabloların güvenilirliğini artırmakla birlikte denetlenen işletmeye de güvenilirliliği konusunda değer kazandırmaktadır.

Önemli bir işlevi üstlenen bağımsız denetimin gerekliliği ile ilgili olarak çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu kapsamda, Amerikan Muhasebeciler Derneği'nin Denetim Kavramları Komitesi 1970'lerde denetimin gerekliliğini ortaya çıkaran ölçütleri dört başlık altında özetlemiştir.[102]

- *Çıkar çatışması*: Bilgiyi kullanan ve hazırlayan taraflar arasında mevcut ya da muhtemel çıkar çatışması ortaya çıkabilmekte ve bu durum bilginin yanlı olarak hazırlanmasına neden olabilmektedir. Örneğin; yöneticiye, raporlamanın zamanlamasını, kapsamı ve yöntemini seçmesine izin verilmektedir. Bu yapılanma bilginin güvenilirliğini şüpheli kılmakta ve bilginin bağımsız olarak incelenmesini gerektirmektedir.

[99] Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, (Çevrimiçi) www.kgk.gov.tr, 10 Nisan 2016.
[100] Türk Ticaret Kanunu, 2012, md. 397.
[101] Güredin, **a.g.e.,** s. 22.
[102] Kim Ittonen, "Audit Reports and Stock Markets", **ACTA Wasaensia**, Publication No:200, Universitas Wasaensis, 2009, s. 20.

- *Sonuçlar:* Bilgi kullanıcıları karar verme sürecinde bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Ancak muhasebe bilgisinin kalitesinin güvenilirliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu bağlamda, bilginin doğru ve güvenilir olmaması, yanlış kararlara neden olmaktadır. Karar verme sürecindeki kaliteyi artırmak için, yatırımcıların güvenilir ve tam bilgiye ihtiyacı bulunmaktadır.
- *Karmaşıklık:* Muhasebe bilgisinin oluşum süreci karmaşıktır. Aynı şekilde, mali tabloların yorumlanması da ayrıntılı bir muhasebecilik anlayışı gerektirmektedir. Dolayısıyla, bilgi kullanıcıları muhasebe bilgisinin kalitesi konusunda üçüncü bir tarafın araştırmasına ihtiyaç duymaktadır.

  Özetle, karmaşık muhasebe bilgileri, mali tablo kullanıcılarının mevcut bilgi ve deneyimi ile değerlendirilememektedir. Malî tabloların kalitesini değerlendirmenin zorluğu sonucunda malî tablo kullanıcıları, mali bilgilerin güvenilirliğini ve kalitesini değerlendirimesi açısından bağımsız denetçilere güvenmek durumunda kalmaktadır.[103] Bu kapsamda bağımsız denetçinin, mali bilgi sürecinde karmaşıklığı çözebilecek, mali tabloları anlayabilecek deneyim ve uzmanlığa sahip olması gerekmektedir.[104]
- *Bilgiye Ulaşım Güçlüğü:* Bilgi kullanıcılarının, yasal ve kurumsal engellerden dolayı mali beyanlarla ilgili muhasebe kayıtlarına erişimi bulunmamaktadır. Yalnızca, kurumsal yatırımcılar, işletmeye ait olan mali tabloları ve kayıtları yerinde inceleyebilmektedir. Ancak, bilgiye erişim mümkün olsa ve muhasebe kayıtları bilgi kullanıcılarının değerlendirmesi için mevcut olsa da, zaman ve maliyet kısıtlamaları bilgi kullanıcılarını inceleme yapmaktan alıkoymaktadır. Dolayısıyla, uzaklık, mali tabloların denetiminden doğrudan doğruya bilgi kullanıcılarını uzaklaştırmakta ve üçüncü bir tarafın incelemesine ihtiyacı ortaya koymaktadır.[105]

[103] Boynton ve Johnson, **a.g.e**., s. 21.
[104] Porter, Simon ve David Hatherly, **a.g.e.**, s. 10.
[105] Ittonen, **a.g.e**.,s. 20-21.

Bağımsız denetim, uygulama olarak çok eski tarihlere kadar dayansa da esas gelişimi sanayi devriminden sonra görülmüştür.[106] Özetle, iktisadi alan ve teknolojide yaşanan gelişmelerle birlikte işletmelerin işlem hacimlerinin artması ve işletme muhasebelerinin büyümesi, işletmeyle ilgilenenlerin (paydaşların) sayıca artması, bilgi kullanıcıları arasındaki menfaat çatışmaları, muhasebe bilgilerinin anlaşılmasının zorluğu nedeniyle uzmanlık gerektirdiğinin anlaşılması gibi nedenler bağımsız denetimi önemli bir konuma taşımıştır.

Bilindiği üzere, işletmelerin faaliyetleri ile ilgili birçok kişi ve kurum bulunmaktadır. Sanayi devrimi öncesi, mali bilgi kullanıcıları sadece işletme sahipleri iken, zamanla bunlara, ortaklar, işletmeye borç verenler, yöneticiler, çalışanlar, devlet, yatırımcılar, sendikalar ve tüketiciler de eklenmiştir. Bu kişi ve kurumların işletmelerin faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgileri bulunmaktadır. Söz konusu paydaş gruplarının, işletme ile ilgili temel bilgi kaynağı işletme tarafından hazırlanan mali tablolardır. Paydaş grupları, söz konusu mali tabloları kullanarak kendi yararları doğrultusunda çeşitli kararlar vermek durumundadırlar. Bir tarafta işletmenin hazırladığı bilgiler, bir tarafta çok farklı bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve kurumlar bulunmaktadır.[107] Bilgi kullanıcılarının alacakları kararların isabetli olması muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır.

McMickle (1978) yapmış olduğu çalışmada[108] bağımsız denetim ihtiyacını ortaya çıkaran iki neden tanımlamıştır. Denetim çalışmasından yararlanan kullanıcıların, denetim çalışmasını doğrudan kendilerinin yapma olanağının bulunmaması, bilimsel kaynaklarda **örgütsel uzaklık** olarak da tanımlanmaktadır. İkinci neden ise; denetimin, bilgi kullanıcılarına bir dizi fayda sağlamasıdır. Bunlar; doğrulayıcı, değer artırıcı ve önleyici/engelleyici faydalardır. İşletme paydaşları olarak tanımlanan ortaklar, yöneticiler, işletme çalışanları, tedarikçiler, müşteriler, yatırımcılar, borç verenler v.b. taraflar, mali tablolarda sunulan mali bilgilere göre

[106] Clifford Gomez, **Auditing and Assurance: Theory and Practice**, Eastern Economy Edition, PHI Learning Private Limited: New Delhi, 2012, s. 1.
[107] Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle,** 2. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s. 6.
[108] Peter Leyburn McMickle, "**The Nature and Objective of Auditing: A Unified Rationale of Public, Governmental and Internal Auditing**", United States of America: UMI, 1978, s. 135.

değerlendirme yapmakta ve karar almaktadırlar. Bu bağlamda işletme tarafından hazırlanan mali tabloların, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde göstermesi gerekmektedir. Doğru ve güvenilir bilgiye erişmenin güvencesi ise bağımsız denetçinin vermiş olduğu görüş ile sağlanabilmektedir.[109]

Jensen ve Meckling (1976)[110], hem işletme sahiplerinin hem de işletme yönetiminin denetçilere olan ihtiyaçlarını, bilgi asimetrisinin sonucu olarak işletmenin değerinin azalması ihtimalinin önüne geçilmesi ile açıklamıştır. Yapılan farklı çalışmalarda, denetçinin rolünün; mali tablolara getirdiği güvence ile sermaye piyasalarının oluşumunda ve korunmasında oldukça önemli olduğu vurgulanmıştır. Bu bağlamda, denetim mali bilginin kalitesini güçlendirmekte ve katma değer sağlamaktadır.[111]

Boynton ve Johnson, bağımsız denetim fonksiyonunun sermaye piyasalarının etkinlik ve verimliliğini artırarak, hem yatırımcılar açısından hem de genel olarak toplumsal açıdan yarar sağladığını ortaya koymuşlardır. Gelişmiş ülkeler için, fon akışının sürdürülebilirliğini sağlamak açısından bağımsız denetimin köprü fonksiyonu üstlendiğini ifade etmişlerdir.[112]

1.1.4. Bağımsız Denetçi Tanımı

Bağımsız denetçi, müşterilerine meslek olarak denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim şirketine bağlı olarak çalışan kişilerdir.[113] Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, çalışmalarında bağımsız davranabilen ve mesleki olarak yüksek ahlâki nitelikler taşıyan uzman bir kişidir. Denetim mesleğinin temel unsuru olan bağımsız denetçiler, çeşitli alanlarda

[109] Deloitte, Denetim Komitesi: Bağımsız Denetimin Gözetimi, No:3, Mart 2009, s. 1.
[110] Michael C. Jensen, William H. Meckling, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", **Journal of Financial Economics**, Vol. 3, No. 4, 1976, ss. 305-360.
[111] Teck Heang Lee, Azham Md. Ali, "Malaysia's External Auditing: The Case of the Better Tool for Analysis", **International Journal of Business and Management**, Vol. 3, No. 9, September (2008 c), s. 102.
[112] Boynton ve Jonson, **a.g.e**., s. 21-22.
[113] Güredin, **a.g.e.,** s. 19.

hizmet verseler de esas çalışma alanları, işletmelerin mali tablolarının bağımsız olarak denetlenmesidir.[114] Bağımsız denetçilerin yapacakları denetimler başta mali tabloların denetimi olmak üzere, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimleridir. Denetçi, meslek ahlâk kurallarını temel alarak, nihâi kullanıcılar için mali tabloların doğruluğunu tasdik etmektedir. Bu bağlamda, işletme yönetimi ve nihâi kullanıcılar (mali bilgi kullanıcıları) arasında iletişim farklılığını gidermeye çalışmaktadır.[115]

Türk Ticaret Kanunu'nda da bağımsız denetçinin sorumlulukları belirtilerek denetçinin tanımı, bu sorumluluklar dikkate alınarak yapılmıştır. Bu kapsamda, bağımsız denetçi[116]*;*

> *i) 4. fıkra uyarınca[117] denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun mali tablolarının, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi, ii) Yönetim kurulu tarafından düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında yer alan mali bilgilerin denetlenmesi, iii) Şirketi tehdit eden risklerin, bunların tespit edilmesini sağlayan sistemlerin mevcut olup olmadığının ve bu konularla ilgili çözüm önerilerinin Yönetim Kurulu'na raporlanması sorumluluklarını yerine getirmekle görevli olan uzman" bağımsız kişilerdir.*

Bağımsız denetçileri diğer denetçilerden ayıran en önemli özellikleri bağımsız olmalarıdır. Denetçi bağımsızlığına ilişkin iki husus önemlidir. Bunlardan birisi düşüncede bağımsızlıktır. Diğeri ise, görünüşte bağımsızlıktır. Denetçiler, hem kimsenin etkisi altında kalmayarak kararlarında tarafsız olmalı, hem de denetlediği işletmeyle ilgili hernagi bir iş ilişkisi olmayıp görünürde de bağımsız olmalıdır. Özellikle Dünya'da yaşanan geniş çaplı kurumsal iflaslar denetçi bağımsızlığının önemine dikkat çekmiş ve bu kapsamda yazılı düzenleme ve standartların oluşturulmasını ya da mevcut olanların yeniden düzenlenmesini gerekli kılmıştır.[118] Bağımsız denetçinin üstlenmiş olduğu temel görev, işletme yönetimi tarafından

---

[114] Türedi**, a.g.e.,** s. 32.
[115] Abdul Fattah AbdulGaniyy**, "**Audit Practice in Global Perspective: Present and Future Challanges", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol. 4, No. 6, 2013, s. 2.
[116] Türk Ticaret Kanunu, Kanun No:6102 , md.397.
[117] (**Ek: 26/6/2012-6335/18 md)** 398. madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir.
[118] Michael A. Crain, Michael G. Ueltzen, "Auditor Independence Rules Impact Business Valuation and Litigation Services", **The Practicing CPA**, Temmuz/Ağustos, 2003, s. 1.

beyan edilen mali bilginin güvenilirliğinin doğrulanmasıdır. Bu kapsamda, bağımsız denetçi mali bilgileri hazırlayan ve mali bilgileri kullanan iki taraf arasında yer aldığından, belirlenen meslek ahlâk ilkelerini de taşıması gerekmektedir. Denetçinin meslek ahlâkıyla ilgili olarak ulusal ve uluslararası meslek kuruluşları tarafından da düzenlemeler yapılmaktadır.

1.1.4.1. Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları (Mesleki ve Yasal Sorumluluklar)

Mali tabloların denetçi tarafından denetlenmesindeki temel amaç; mali tabloların bir bütün olarak işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını, mali durumdaki değişmeleri ve nakit akışlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında, doğru olarak yansıtmakta olduğu şeklinde bir görüşe ulaşmaktır. Bu bağlamda, denetçinin sorumluluğu mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmak ve bulgularını raporlamaktır. Denetçinin rolü, mali tabloların güvenilirliğini pekiştirerek, raporların geçerliliğini artırmaktır.[119] Bağımsız denetim, işletme ile ilgili pek çok paydaşı ilgilendirdiği için, gerek denetçilerin gerekse de işletme yönetimlerinin görev ve sorumluluklarının sınırlarının iyi belirlenmiş olması gerekmektedir. Yönetimin sorumluluğu, açıklayıcı dipnotlarla birlikte mali tabloları doğru ve güvenilir biçimde hazırlamak ve sunmaktır. Denetim standartlarına göre denetçinin sorumluluğu ise, genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde bir denetim yaparak mali tabloları denetlemek ve sonuçları ilgililere raporlamaktır.[120]

Yatırımcılar, borç verenler ya da genel olarak işletme paydaşları olarak da adlandırılan işletme ile ilgili grupların farklı amaçları vardır. İşletme paydaşları, mali tabloların doğru raporlandığına güvenmek durumundadırlar. Mali tabloların güvenilirliği ise, mali raporlamanın doğruluğu üzerinde bağımsız denetçinin ortaya koyacağı bağımsız ve uzman denetim görüşü ile sağlanacaktır. Genel olarak denetimin görevi, mali tablolara güven getirmek olduğu söylenebilir. Ancak, mali tabloların hazırlanması sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Bağımsız denetçi ise

[119] Güredin, **a.g.e.** s. 21-22.
[120] AICPA, AU Section 150, Generally Accepted Auditing Standards, par.1, s. 1599.

mali tabloların güvenilirliğiyle ilgilenmektedir.[121] Dolayısıyla denetim süreciyle bağımsız denetçi, mali tabloların değerini ve karar almada kullanılabilirliğini güçlendirmektedir.

Denetçiler, mali tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda *makul güvence* elde etmekle sorumludur. Denetçi, denetim riskini (mali tabloların önemli bir yanlışlık[122] içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence sağlamış olur.[123]

Yürürlükteki denetim standartları, mali tablolar üzerine açık bir görüş getirmek için hileden meydana gelsin ya da gelmesin, mali tabloların gerçeğe aykırı beyan içermediğine dair bağımsız denetçilerin makul güvence sağlamalarını gerektirmektedir. Makul güvencenin seviyesi, yüksek düzeyde, yeterli ama mutlak olmayan bir güvence seviyesi olarak değerlendirilir.[124] Mesleki standartlara uygun olarak bağımsız denetçiler, mali tabloların gerçeğe aykırı beyandan uzak olduğuna dair makul bir güvence sunabilmektedirler. Bağımsız denetimde temel sorunlardan biri, hilenin tespitinde denetçi sorumluluğunun kapsamıdır. Ancak; denetçilerin ne yapması gerektiği ve neyi kabul etmek istedikleri ile hileyi tespit edebilme yeteneğine sahip olabilmeleri ve hizmetleri için aldıkları ücretleri arasında genişleyen bir beklenti farklılığı bulunmaktadır.[125]

Buna göre, bağımsız denetçiler, mali tabloların tam ve doğru bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği hakkında makul bir güvence elde edebilmek için bağımsız denetim kanıtları toplamakla, toplanan bu kanıtları değerlendirmekle ve denetim çalışmasının sonucunda kanaatini bildirmekle sorumludur.[126] Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve gerçekleştirirken, mali tabloların işletmenin gerçek mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını göstermesine engel teşkil edebilecek ölçüde önemli yanlışlıkları

[121] R.Hayes, v.d., **a.g.e.,** 2005, s. 3.
[122] Önemli yanlışlık kavramı, mali tabloları önemli düzeyde etkileyecek, önemli hata, hile ve yasadışı (ahlâki olmayan) işlemleri kapsamaktadır.
[123] BDS 200, par. 3.
[124] Do Thu Trang, "The Auditors' Role in Detecting and Preventing Fraud", H.U. College, Malaysia, October 2011, s. 22.
[125] **A**.e., s. 22-23.
[126] BDS 200 , par. 7.

içerebileceği varsayımını göz önünde bulundurarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla çalışmalarını yürütmek zorundadır.

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200 7 no'lu paragrafı, bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğini sürdürmesiyle ilgili sorumluluğu üzerine odaklanmaktadır. Buna göre, denetçinin makul güvence elde etmesini desteklemek için, denetimin planlanması ve yürütülmesi süresince bağımsız denetçinin mesleki yargısını kullanması ve mesleki şüpheciliğini sürdürmesi gerekmektedir.[127]

Bağımsız denetçi mali tablolarla ilgili olarak, işletme yönetiminin beyan ettiklerinin hepsinin doğruluğunu tespit etmekle sorumlu bulunmamaktadır. Bağımsız denetçinin çalışmasını genel kabul görmüş denetim standartlarına göre tamamlaması yeterli olmaktadır.[128] Ayrıca BDS 240 no.lu "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" adlı standartta hilenin önlenmesi ve tespit edilmesiyle ilgili sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğu açıkça belirtilmektedir.[129]

Bağımsız denetim amacına, mali tabloların tüm önemli yönleriyle mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılmaktadır.[130] Özetle, mesleki açıdan bağımsız denetçi şunlardan sorumludur;[131]

- İşletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini anlamak için edindiği bilgilere dayanarak hata ve/veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek,
- Değerlendirilen söz konusu bu risklere karşılık yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle önemli yanlışlıkların var olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak,
- Elde edilen denetim kanıtlarından çıkardığı sonuçlara dayanarak mali tablolar hakkında bir görüş oluşturmak.

[127] BDS 200, par.7.
[128] Güredin, **a.g.e**., s. 132.
[129] BDS 240, par. 4.
[130] BDS 200, par. 3.
[131] BDS 200, par.7.

Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumluluğu:

Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar; müşteri işletme, mevcut ve gelecekteki yatırımcılar, borç verenler, müşteriler, çalışanlar, kamu kurumları gibi çok sayıda paydaşın verecekleri kararı etkilemektedir. Bu kapsamda bağımsız denetçinin paydaşlara karşı hukuki anlamda sorumluluğu ülkeden ülkeye düzenlemeler arasında değişiklik göstermektedir.[132] Hukuki sorumluluk hem müşteri işletmeye hem de 3. taraflara karşı sorumluluk şeklinde ifade edilmektedir.

Bağımsız denetimin ve bu noktada bağımsız denetçilerin temel sorumluluğu, denetimin denetim ilke ve standartlarına uygun olarak yapılmasıdır. Buradaki esas olan önemli yanlışlıklardır. Önemli olmayan yanlışlıkların tespiti konusunda bağımsız denetim şirketlerinin sorumluluğu yoktur. Hangi yanlışlıkların önemli, hangilerinin önemsiz olduğu somut olayın şartlarına göre belirlenmektedir. Ancak malî tablolardan yararlanan ve mali bilgileri makul ölçülerde anlayan kişilerin kararlarını değiştiren veya etkileyen yanlışlıkların, genellikle önemli oldukları kabul edilmektedir.[133] Eğer denetim şirketleri ve denetçiler çalışmaları sırasında gerekli mesleki özen ve dikkati gösterirler, denetim çalışmasını denetim ilke ve standartlarına uygun olarak gerçekleştirirlerse sorumluluktan kurtulmaktadırlar. Ancak görevlerini tam olarak yerine getiremezlerse, müşteri işletme ile birlikte sorumlu olmaktadırlar.[134]

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:X no:16 sayılı tebliginin 45.maddesine göre, bağımsız denetim şirketleri yanlış, yanıltıcı bilgi ve beyanlarından sorumludurlar. İlgili maddeye göre;

"*Bağımsız denetimin, denetim ilke ve kurallarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteriler veya üçüncü taraflara karşı doğacak zararlardan genel hukuk hükümleri mahfuz kalmak suretiyle", bağımsız denetim şirketi ile bağımsız denetim sözleşmesinde gösterilen ve bağımsız denetim sözleşmesini imzalayan sorumlu ortak baş denetçilerle birlikte sorumludurlar*."

[132] R.Hayes v.d., **a.g.e.** 2005, s. 52.
[133] Aytekin Çelik, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.127-128.
[134] Mikail Erol, "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler", **Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, C:13, S:1, 2008, s.3 5.

Söz konusu bu hükümler, bağımsız denetim şirketinin sorumluluğunu denetim standartlarına uygun olarak yerine getirmekle sınırlı olduğunu, ancak bu standartlara uygun davranmamaktan dolayı zarar görenler olursa hem denetlenen müşteri işletmeye hem de diğer üçüncü sahıslara karşı sorumlu olunabileceğini ifade etmektedir.[135]

Bağımsız denetim şirketinin müşteri işletmeye karşı sorumluluğu genellikle bağımsız denetim sözleşmesinden doğan yükümlülüklerin ihlâl edilmesinden kaynaklanmakta ve bu sorumluluk sözleşme görüşmeleriyle başlamakta, sözleşme süresince de devam etmektedir. Denetim şirketinin üçüncü taraflara karşı sorumluluğuysa genellikle haksız fiîl sorumluluğu olarak ifade edilmektedir. Buna göre yalnızca haksız fiîlden zarar gören kişiler tazminat talep edebilmekte, dolaylı olarak zarar gören kişilerin ise tazminat talebinde bulunamayacakları belirtilmektedir. Denetim şirketinin üçüncü taraflara karşı haksız fiîl sorumluluğunun ortaya çıkabilmesi için fiîl; hukuka aykırılık, kusur, zarar ve illiyet bağı unsurlarının tamamını bir arada barındırması gerekmektedir. [136]

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na gore:[137] şirketin mali tablolarını, raporlarını ve hesaplarını denetleyen denetçiler; görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ve şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan dolayı sorumludur. Ayrıca, kanunda denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu da düzenlenmiştir. Buna göre denetçi, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar.[138]

[135] **A.e**.
[136] Çelik, **a.g.e**., s. 133-136.
[137] 6102 sayılı TTK, md.554.
[138] 6102 sayılı TTK, md.404.

660 Sayılı[139] Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Görevleri hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname'ye göre, bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler; denetledikleri mali tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar.

1.1.5. Denetim Standartları

Denetim çalışmasında denetçinin; denetlenen konunun önceden belirlenmiş ölçütlere ne derece uygun olduğu konusunda bir yargıya ya da görüşe ulaşması beklenmektedir. Ancak, yapılan denetim çalışmasında verilen hizmetin kalitesi önemli bir boyutu oluşturmaktadır. Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması amacıyla uyulması zorunlu olan çeşitli yasal ve mesleki düzenlemeler yapılarak denetim kalitesini artırıcı önlemler uygulamaya sokulmaktadır.[140] Denetim standartları, yapılan işin ya da verilen hizmetin kalitesiyle ilgili ölçütlerin bütününü oluşturmaktadır.[141] Kapsamı itibariyle denetçinin kişisel özelliklerinden, verilen hizmetle ilgili tüm süreci kapsamaktadır. Bu çalışmanın çerçevesinde bağımsız denetime ilişkin genel kabul görmüş denetim standartları ve uluslararası denetim standartları olmak üzere iki başlık altında incelenmiştir.

Bu bağlamda; Denetim standartları ilk olarak AICPA tarafından 1947 yılında "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)" olarak yayınlanmış ve birçok ülke tarafından da benimsenmiştir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları bir denetim

[139] 660 sayılı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hk. KHK, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Mevzuat/660_KHK.pdf , 25.07.2017.
[140] Lerzan Kavut, "Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları", **Yönetim- İşletme İktisadı Enstitüsü Dergisi,** Y:13, S:41, Ocak 2002, s. 7.
[141] Hesap Uzmanları Derneği, **a.g.e.,** s. 16.

çalışmasında uyulması gereken asgari nitelikleri göstermekte ve bir anlamda denetimin temel yapısını oluşturmaktadır.[142]

1.1.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)

Denetim mesleğinin temelini denetçiye ve yapılan denetim çalışmasına duyulan güven oluşturmaktadır. Denetçinin çalışmasına güven duyulabilmesi de, denetçinin kaliteli bir denetim çalışması yapmasına diğer bir deyişle, uygun ölçütlere göre denetim yapılmasına bağlıdır. Denetim çalışmasının kalitesini yükseltmek ve gerekli durumlarda da ölçmek amacı ile çeşitli standartlar geliştirilmiştir. Bu bağlamda denetim standartları, yasalar ve meslek kuruluşları tarafından konulmuş olan ve denetim çalışmalarının kalitesini ölçen kurallar şeklinde tanımlanabilir.[143]

Denetim standartları; denetçilerin mali tabloların denetimindeki mesleki sorumluluklarını yerine getirmede dikkate alacakları/yararlanacakları rehberler olup, denetim çalışmasının yürütmesi denetçiye uyması gereken asgari ilke ve kurallar bütününü sunmaktadır.[144]

1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından çıkarılan ve geniş bir mesleki kesim tarafından benimsenen Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), denetimin temel yapısını oluşturmaktadır. Söz konusu standartlar denetçinin taşıması gereken özellikleri ortaya koymakla birlikte, denetçinin denetim çalışmasını yürütürken mali tabloların incelenmesinde izleyeceği adımlar için ve denetim raporunun hazırlanması için bir çerçeve oluşturmaktadır. GKGDS, denetim amaçlarının kalitesinin ölçülmesine hizmet etmekle birlikte, bu amaçlara ulaşmak için yapılacakların tespitini asgari ölçütlerle açıklamaktadır.[145]

---

[142] Alvin Arens, James Loebbecke, **Auditing: An Integrated Epproach**, Prentice Hall C.. NY, 2000, s. 29.
[143] Türedi, **a.g.e.,** s. 48.
[144] Randal, J. Elder v.d., **a.g.e**., s.33.
[145] John W. Cook, Gary M. Winkle, **Auditing**, Houghton Mifflin Company, Boston, 1989, s.32-33.

GKGDS, bağımsız denetim çalışmalarının disiplin ve düzen içerisinde yürütülmesini sağlamakta, denetim bulgularından yararlanan kullanıcılara daha kaliteli ve güvenilir denetimin güvencesini vermektedir.[146] Genel kabul görmüş denetim standartları genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olarak üç ana grupta toplanmaktadır.[147] Söz konusu bu standartların uygulaması konusunda ülkeler arasında farklılıklar bulunmakla birlikte, 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilen standartlar, yaygın uygulama alanı bulmaktadır.

1.1.5.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, denetçinin niteliğini belirleyen standartlardır. Denetçinin kişiliğini, mesleki sorumluluğunu ve mesleki niteliklerini konu alan bu standartlar kendi içinde üç gruba ayrılmaktadır.[148]

Mesleki Eğitim ve Uzmanlık standardı: Denetim çalışmasını gerçekleştirecek olan denetçinin yeterli teknik bilgi ve uzmanlığa sahip olmasını öngörmektedir.[149]

Bağımsızlık Standardı: Bu standart, düşüncede ve davranışta dürüstlüğü, bağımsızlığı gerektirmektedir. Denetçilerin mali tablolar ve denetimle ilgili diğer bilgiler konusunda tarafsız ve yansız olması beklenmektedir.[150] Standardın temelinde, denetçilerin müşteri işletmeye ilişkin olan sorumluluklarının dışında, topluma karşı, kaliteli, doğru ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme sorumlulukları yer almaktadır.[151]

---

[146] Lerzan Kavut, "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu", **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, C:2, No:4, Aralık 2000, s. 13.
[147] AICPA, AU Section 150, Generally Accepted Auditing Standards, SAS No.1, (Çevrimiçi) https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00150.pdf , 10 Nisan 2016.
[148] Melih Erdoğan, **a.g.e**., s.11.
[149] AICPA, AU Section 150, Generally Accepted Auditing Standards, SAS No.1, p.02, s. 1599.
[150] Denetim Standartları ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu, **Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu**, İstanbul, Haziran 2013, s. 15.
[151] Kavut, **a.g.e**., 2000, s. 14.

Mesleki Dikkat ve Özen Standardı: Denetçi denetim görevini yaparken ortaya çıkabilecek tüm olasılıkları dikkate alarak hareket etmeli ve mesleğinin gerektirdiği dikkati korumalıdır. Denetçi görevini sürdürürken ve raporunu düzenlerken gereken mesleki özen ve dikkati göstermelidir. Mesleki özen ve dikkat, kaliteli bir denetim için kaçınılmazdır.[152]

1.1.5.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Bu standartlar denetim sürecinde, denetçinin izleyeceği temel yolu göstermektedir. Denetçi, denetimini planlamalı, iç kontrolü değerlendirerek kanıt toplamalıdır. Bu kapsamda Çalışma alanı standartları kendi içerisinde üç başlıkta incelenmektedir.[153]

Denetimin Planlaması ve Gözetim: Bu standart denetim çalışmasının denetçi tarafından iyi şekilde planlanmasını ve denetçi yardımcılarının gözlemlenmesini gerektirmektedir.[154] Denetim planlaması çalışmalarında iş gücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların daha etkin kullanımının planlaması yapılmalıdır. Bu aşamada denetçi, müşteri işletme hakkında kurumsal yapısı, mali yapısı, çalışma alanı, faaliyet konusu, iş ilişkisi içinde olduğu üçüncü kişiler gibi pek çok konuda bilgi toplamalıdır. Bu bilgiler dahilinde denetim planı hazırlanmalı ve denetim görevinde denetçi yardımcılarından yararlanılıyorsa, onlarında faaliyetleri kontrol edilmelidir.[155]

İç Kontrol Yapısının İncelenmesi Standardı: İç kontrol sisteminin incelenmesi ile denetim çalışmasında uygulanacak testlerin niteliği, zamanlaması ve sayısına yönelik karar alınabilir. Başka bir anlatımla, denetçiler tarafından denetimin planlaması ve yapılacak testlerin niteliğinin, zamanının ve büyüklüğünün belirlenmesi aşamasında, işletmenin iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinilmelidir.[156]

---

[152] Güredin, **a.g.e.,** s. 44.
[153] Melih Erdoğan, **a.g.e.,** s. 12.
[154] AICPA, AU Section 150, Generally Accepted Auditing Standards, SAS No.1, p.02, s. 1599.
[155] Güredin, **a.g.e**., s.45.
[156] AICPA, AU Section 150, Generally Accepted Auditing Standards, Standards of field work,, p.02, s.1599.

Kanıt Toplama Standardı: Denetçi denetlenen işletmenin mali tablolarına ilişkin bir denetim görüşüne ulaşabilmek için çeşitli denetim teknikleriyle (gözlem, soruşturma, doğrulma, teftiş gibi) yeterli sayıda ve kaliteli (güvenilir) denetim kanıtı toplamalıdır.[157]

1.1.5.1.3. Raporlama Standartları

Denetçinin denetim raporu hazırlarken göz önünde bulundurması gereken dört standart bulunmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı: Bu standart, denetim raporunda, mali tablolar ile belgelerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olup olmadığının açıkça belirtilmesini ifade etmektedir.[158]

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı (Devamlılık/Tutarlılık): Bu standarda göre denetçi denetim raporunda, denetlediği işletmede muhasebe yöntem ve politikalarının, denetimi yapılan dönemde de bir önceki dönemde olduğu gibi değişiklik göstermeden uygulanmış olduğunu açıkça belirtmelidir.[159] Denetçi, bir değişikliğe rastladıysa, bu durumu denetim raporunda belirtmek zorundadır.

Açıklama Standardı: Mali raporlama, çok sayıda kullanıcıyı ilgilendirmekte ve verecekleri kararlara temel oluşturmaktadır. Bu nedenle, mali tablolar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve tam açıklama ilkesi gereğince yeterli bilgileri sağlayacak biçimde sunulmalıdır.[160]

Görüş Bildirme Standardı: Yürütülen denetimin sonucu, denetim raporunda açıklanmaktadır. Bu standart, mali tabloların bir bütün olarak ele alınarak, denetim

[157] Kavut, **a.g.e.,** 2000, s. 14.
[158] AICPA, AU Section 150- Generally Accepted Auditing Standards, Standards of Reporting, s. 1600.
[159] AICPA, AU Section 150, Generally Accepted Auditing Standards, Standards of Reporting, s. 1600.
[160] AICPA, AU Section 431- Adequacy of Disclosure in Financial Statements, par 02.

raporunda denetçi görüşünün belirtilmesini, eğer görüş verilememişse bu durumun nedenleriyle birlikte açıklanmasını öngörmektedir.[161]

Genel kabul görmüş denetim standartları dışında denetim uygulamalarına yön veren ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA) düzenlemelerine benzerlik gösteren diğer denetim standartları da Uluslararası Denetim Standartlarıdır. Bugün 130 ülkeden 175 üye ve meslek örgütünün temsilciliğiyle oluşturulan standartlar, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından hazırlanmaktadır.[162]

1.1.5.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Denetim Standartları; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants –IFAC) bünyasinde faaliyet gösteren Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Board - IAASB) tarafından yayımlanmakla birlikte, ulusal denetim uygulamalarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılması amacıyla[163] denetim sürecinin bütün aşamalarını ayrıntılı olarak sunan standartlar/ilkeler bütünüdür.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), ilk olarak 1978 yılında Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee-IAPC) olarak kurulmuştur. Önceki çalışmaları daha çok mali tablolar denetimi üzerine olmuştur. IAPC'ın yayınlamış olduğu ve uygulamaya geçirilen çalışmaları 1991 yılına kadar bildiri ve yönerge düzeyinde olmuştur.[164] İlk Uluslararası Denetim Standardı, 1978 yılında amacı denetim standartları ile birlikte uluslararası anlamda denetim rehber ve düzenlemeleri/yönetmelikleri geliştirmek olan IAPC tarafından 1994 yılında yayınlanmıştır. Bu komite 2002 yılında yerini Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'na (International Auditing and Assurence Standard Board- IAASB) bırakmıştır. Bugün, uluslararası denetim

[161] Rhett D. Harrell, **Local Government and Single Audits**, CCH –A Wolters Kluwer Business, 2006, s. 4/11.
[162] IFAC, History- Founding, 2016, (Çevrimiçi) http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history, 5 Mayıs 2016.
[163] IAASB History, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/about-iaasb , 3 Nisan 2016.
[164] Pekdemir, **a.g.e.**, s. 123.

standartları IFAC bünyesinde, üye ülkelerce tarafından belirlenmiş ve görevlendirilmiş meslek mensuplarının/profesyonellerin oluşturduğu IAASB tarafından belirlenmektedir.[165] IAASB'nin hedefi, yüksek kalitede denetim, güvence ve kalite kontrol stndartlarını belirleyerek; uluslararası ve ulusal standartların harmonizasyonunu ya da uyumlaştırılmasını sağlamak, dünya çapında uygulama birliği sağlamak ve denetim ve güvence mesleğine güveni artırarak toplum çıkarına hizmet etmektir.[166] IAASB'nin sözleşme standartları olarak adlandırılan standartları dört grupta toplanmaktadır.[167] Bunlar;

- Tarihi mali bilgilerin denetiminde uygulanacak **Uluslararası Denetim Standartları,**

- Tarihi mali bilgilerin incelenmesi çalışmalarında uygulanacak **Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları,**

- Tarihi mali bilgiler dışındaki konularla ilgilenen güvence sözleşmelerinde uygulanacak **Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları,**

- IAASB tarafından belirlenen derleme ve ilgili hizmet sözleşmeleri gibi üzerinde anlaşılmış prosedürlerin esas alındığı sözleşmelere uygulanan **Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları**'dır.

IFAC tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları altı grup altında incelenmektedir. İlk grup 200- 299 No.lu standartlar olup Genel İlkeler ve Sorumluluklardır. 300-499 arasındaki ikinci grup ise, Risk Değerlendirme ve Değerlendirilmiş Risklere Karşılık Verilmesi" dir. 500-599 no.lu standartlar ise üçüncü grup olarak "Denetim Kanıtı" başlığı altında toplanmaktadır. 600-699 No.lu dördüncü grubu ise "Diğer Kişilerin Çalışmalarını Kullanma" oluşturmaktadır. Beşinci grup 700-799 no.lu standartlar olan "Denetim Sonuçları ve Raporlama"yı, altıncı ve son grup ise 800-899 No.lu standartlar olan "Uzmanlık Alanları"nı

[165] IFAC, Handbook of International Auditing, Assurence and Ethics Pronouncements, 2006, s. 1
[166] Ladislav Kareš, Petra Kriškov, "The IAASB The Influence of Institutional Aspects on International Hamonization Concept of Auditing Services", **Management Information Systems**, 2, 2008, s. 35-36.
[167] IAASB, 2013, **a.g.e**., s. 5.

kapsamaktadır. Uluslararası Denetim Standartları gruplanmış olarak Tablo 1.1'de verilmektedir.

Tablo 1.1: Uluslararası Denetim Standartları

200-299 GENEL İLKELER VE SORUMLULUKLAR
UDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
UDS 210 Denetim Sözleşmesinin Koşullarında Anlaşma Sağlanması
UDS 220 Finansal Tabloların Denetimi için Kalite Kontrol
UDS 230 Denetim Çalışmalarının Belgelendirilmesi
UDS 240 Finansal Tabloların Denetiminde Hileye İlişkin Denetçinin Sorumlulukları
UDS 250 Finansal Tabloların Denetiminde Yasa ve Düzenlemelerin Dikkate Alınması
UDS 260 Yönetişimden Sorumlu Olan Kişilerle İletişim
UDS 265 Yönetişimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime İç Kontroldeki Eksikliklerin Bildirilmesi
300-499 RİSK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĞERLENDİRİLEN RİSKLERE KARŞILIK VERİLMESİ
UDS 300 Finansal Tabloların Denetimini Planlama
UDS 310 Müşteri İşletme Hakkında Bilgi
UDS 315 İşletme ve Çevresini Anlama Yoluyla Önemli Yanlış Beyan Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
UDS 320 Denetimi Planlama ve Gerçekleştirmede Önemlilik
UDS 330 Değerlendirilen Risklere Denetçinin Karşılık Vermesi
UDS 400 Risk Değerlendirmesi ve İç Kontrol
UDS 402 Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Denetim Hususları
UDS 450 Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Beyanların Değerlendirilmesi
500-599 DENETİM KANITI
UDS 500 Denetim Kanıtı
UDS 501 Denetim Kanıtı-Seçilmiş Kalemlere İlişkin Özellikli Durumlar
UDS 505 Dış Kaynaklardan Doğrulamalar

UDS 510 İlk Denetim Sözleşmeleri- Açılış Hesapları

UDS 520 Analitik Prosedürler

UDS 530 Denetim Örneklemesi

UDS 540 Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminleri de Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamalrın Denetimi

UDS 550 İlişkili Taraflar

UDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

5UDS 70 İşletmenin Sürekliliği

UDS 580 İşletme Yönetiminin Beyanları-Teyit Mektupları

600-699 DİĞER KİŞİLERİN ÇALIŞMALARINI KULLANMA

UDS 600 Özel Hususlar- Grup Finansal Tablolarının Denetimleri (Bilşen Denetçilerinin Çalışmaları da Dahil)

UDS 610 İç Denetim Çalışmalarının Dikkate Alınması

UDS 620 Denetçinin Uzman Çalışmalarından Yararlanması

700-799 DENETİM SONUÇLARI VE RAPORLAMA

UDS 700 Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturulması ve Raporlama

UDS 705 Bağımsız Denetçi Raporundaki Olumlu Görüş Dışındaki Görüşler

UDS 706 Bağımsız Denetim Raporundaki Konu Vurgusu Paragrafları ve Diğer Vurgu Paragrafları

UDS710 Karşılaştırmalı Bilgiler-Karşılık Gelen Tutarlar ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

UDS 720 Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Belgelerdeki Diğer Bilgilerle İlgili Sorumlulukları

800-899 UZMANLIK ALANLARI

UDS 800 Özel Hususlar- Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazılanmış Finansal Tabloların Denetimleri

UDS 805 Özel Hususlar- Tek Finansal Tabloların ve Bir Finansal Tablonun Özellkli Unsurları

UDS 810 Özet Finansal Tablolar Hakkında Raporlama Sözleşmeleri

Kaynak: IAASB, **Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitab**ı, Türmob Yayınları, Cilt:1, No: 461, 2013.

1.1.6. Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetim, yapılandırılmış ve belgelendirilmiş bir planı izleyen sistematik bir yaklaşımdır. Bu plan, denetim metodolojisi ya da denetim süreci olarak adlandırılmaktadır.[168] Elder ve diğerleri (2010) denetim sürecini; yeterli sayı ve nitelikte kanıtın toplanmasını ve tüm denetim amaçlarının karşılanmasını sağlayacak olan bir denetimin organize edilmesi için iyi yapılandırılmış bir metodoloji olarak tanımlamaktadır.[169]

Bamber, Snowball ve Tubbs (1989)'a göre denetim şirketleri, denetimin etkinliğini ve kalitesini artırmak için farklı denetim süreçleri takip etmektedir.[170] Her ne kadar mesleki kuruluşlar denetim süreçlerini standartlaştırmak için programlar tasarlamış olsalar da, denetim şirketleri arasında izlenen süreç açısından farklılık bulunabilmektedir.[171] Söz konusu farklılıklara rağmen genel olarak literatürde ele alındığı biçimde denetim süreci 4 aşamada gerçekleştirilmektedir.

Bu bağlamda bağımsız denetim; denetçinin müşterinin seçimiyle birlikte denetim görevini alması, yapılacak çalışmaları planlanması, denetim programı kapsamında denetim çalışmalarını yürütmesi, denetim kanıtlarını değerlendirmesi ve mali tablolar hakkında bir yargıya ulaşarak verdiği denetim raporu ile kanaatini açıkladığı bir süreçtir. Bu süreç;[172]

- Müşteri seçimi ve işin alınması,
- Denetim planlaması,
- Denetimin yürütülmesi ve denetim kanıtlarının değerlendirilmesi,
- Denetimin tamamlanması ve denetimin raporlanması, olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır.

---

[168] Prawitt F. Douglas, " Staffing Assignments for Judgment- Oriented Audit Tasks: The Effects of Structured Audit Technology and Environment", **American Accounting Association** , Vol.70, No. 3, 1995, s. 445.
[169] Randall J. Elder v.d., **a.g.e.,** s. 161.
[170] Michael E. Bamber, Doug Snowball and Richard M. Tubbs, "Audit Structure and Its Relation to Role Conflict and Role Ambiguity: An Empirical Investigation", **The Accounting Review,** Vol. 64, No. 2, 1989, ss. 285-299.
[171] Michael K. Power, "Auditing and the Production of Legitimacy", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 28, No. 4, 2003, ss. 379-394.
[172] Rick Hayes v.d., **a.g.e**., s. 23.

Bağımsız denetim süreci, henüz denetim görevi kabul edilmeden önce müşteri işletmenin teklifinin değerlendirilmesi ile başlamakta, planlama ve program geliştirme için hazırlık çalışmalarıyla devam etmektedir. Denetim planının hazırlanıp uygulanmasından sonra ise raporlama aşamasına geçilmektedir.[173] Denetçiler bu süreçte, risk odaklı bir yaklaşımla, işletmenin daha iyi tanınması, işletme faaliyetlerinin detaylı analizi, işletme iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ve hatta işletme risk yönetimi uygulamalarının değerlendirilmesini etkin yürütmek durumundadırlar. Çünkü, denetim sürecinde yapılan hatalar, eksik/yanlış risk değerlendirmeleri hatalı denetim görüşüne ulaşılmasına neden olacaktır.

Denetim faaliyetinin başlayabilmesi açısından, denetim şirketi ve müşteri işletmenin anlaşması gerekmektedir. Denetçinin müşteri işletme ile çalışabilmesi için öncelikle, işletmenin denetim talebiyle birlikte denetim şirketine başvurması, sonraki aşamada ise denetim şirketinin bu isteği değerlendirerek işin alınıp alınmayacağına karar vermesi gerekmektedir. Ancak, denetim yaptırmak isteyen her işletme, denetim şirketi açısından risk unsuru taşımaktadır. Denetim şirketi ise bu riski en aza indirebilmek adına, belirli bir kabul politikası oluşturarak buna göre ön inceleme yapması gerekmektedir.[174] Bu bağlamda ilk aşamada, denetim yaptırmak için başvuran işletmenin değerlendirilmesi ve ulaşılan sonuca göre işin kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması işlemleri gerçekleştirilmektedir.[175]

Denetimin planlanması aşamasında (2.aşama), işletme ayrıntılı biçimde tanınmakta, denetim risk modelini oluşturan unsurlar belirlenmekte, iç kontrol yapısı tanınarak işgücü ve zaman planlaması yapılmakta ve toplanan bilgiler ışığında ise denetim programları hazırlanmaktadır.

Denetim çalışmalarının yürütüldüğü 3. aşamada ise ayrıntılı analitik yöntemler ve testler gerçekleştirilmektedir.[176] Uygunluk ve maddilik testleri yapılmakta ve yeterli

[173] Kaval, **a.g.e.**, s. 65-66.
[174] Bozkurt, **a.g.e**., 2006, s. 87.
[175] **A.e**., s.85.
[176] Randall J.Elder, **a.g.e.,** s.163.

miktar ve kalitede/güvenilirlikte denetim kanıtı toplanmaktadır.[177] Denetçi, iç kontrollerin ne kadarına güvenilebileceğini görmek için kontrol testleri yapmak zorundadır. Gerekiyorsa denetçi bu aşamada, ilave testler yapabilir. İç kontrol sisteminin etkinlik derecesini inceleme çalışması; denetimde uygulanacak olan testlerin kapsamı, zamanlaması, niteliğine karar verilmesi açısından önemlidir. Denetçi bu aşamada, makul bir sonuca varabilmek için kontrol etkinliği ve ek prosedürler aracılığıyla yeterli denetim kanıtını elde etmek durumundadır.[178]

Son aşama ise, denetçinin kanaatinin belirlenmesi ve denetim raporunun sunulması aşamasıdır. Denetimin tamamlandığı bu aşamadaki amaç, müşteri işletmenin mali tablolarına dair bir kanaatin sunulmasıdır. Denetçinin kanaatini içeren raporu yazmadan önce ilave denetim tekniklerini/testlerini yerine getirmelidir. Buna örnek olarak; bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların incelenmesi ve yönetim kuruluna rapor edilmesi vbg. hususlar verilebilir.[179] Denetim çalışmaları sırasında işletmeye ilişkin bir takım yanıltıcı işlemlerin (hata veya hile kaynaklı) varlığı tespit edilebilir. Bu durumda işletme yönetimi bu durum konusunda bilgilendirilir ve kendilerinden gerekli düzeltmelerin yapılması istenmelidir. İşletme yönetimi, bu isteği dikkate alıp düzeltme yoluna gidebileceği gibi, düzeltme isteğini dikkate almayabilir.[180] İşletme yönetiminin bu konudaki tavrı, sürecin son aşaması olan bağımsız denetim görüşünde göz önünde bulundurulmalıdır. Denetçinin kanaatinin/görüşünün denetim raporunda sunulması ise dört tür görüşle ifade edilir:[181]

- Olumlu görüş,
- Olumsuz görüş,
- Şartı görüş (sınırlı-olumlu),
- Görüş bildirmeme/belirtmekten kaçınma.

Bu çalışmanın konusu ile doğrudan ilişkili olmadığından rapor türlerine ilişkin ayrıntılı bilgi verilmemiştir.

---

[177] Bozkurt, **a.g.e.,** 2006**,** s. 85.
[178] Hayes v.d**., a.g.e**., s.27.
[179] **A.e**., s. 27.
[180] BDS 240, par. 8-9.
[181] Hayes v.d., **a.g.e**., s. 27.

1.2. Bağımsız Denetimde Hile

Uzun bir tarihi geçmişe sahip olan hile konusu, insan unsurunun ve bununla birlikte iş hayatının ayrılmaz bir parçası olması nedeniyle işletmelerin tartışılmaz bir gerçeğidir. Hileli eylemler; yalan, gerçeği çarpıtma, oyun, kurnazlık gibi birtakım olumsuzlukları içermekte ve çoğu zamanda güven ihlaline yol açmaktadır. İşletmeler açısından hileyi, işletmeyi zarara, varlık kaybına uğratmaya yönelik kasıtlı/maksatlı her türlü girişim olarak tanımlamak mümkündür.[182]

Hile olgusu eski bir tarihe sahip olmasına rağmen, özellikle 2000'li yıllarda Enron olayı ile başlayan ve bundan sonraki dönemlerde ortaya çıkan hileli mali raporlama olayları, hile konusunun önemini vurgulamıştır.[183] Hile ilk olarak, kişisel ihtiyaçları karşılamak ve tatmin etmek için "varlıkların çalınması" biçiminde ortaya çıkmış, iktisadi hayatın gelişimiyle birlikte hile türleri de değişiklik göstermiştir. Sanayi devrimi ve sonrasında, işletmelerde mülkiyet ve yönetim fonksiyonları ayrılmış, bu durum ise, işletme yöneticileri, personeli ve sahipleri arasında yeni hile türlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. 20.yüzyıl'a gelindiğinde dünya ekonomisindeki hızlı gelişmeler, özellikle menkul kıymetler piyasasının gelişimi, pek çoğu yönetim kurulu üyeleri tarafından yapılan bir takım hileleri gündeme getirmiştir. Unutulmamalıdır ki, 20.yüzyılın sonlarında, dünyanın önde gelen ekonomik topluluklarında ortaya çıkan muhasebe hileleri tüm sektörleri ciddi biçimde etkilemiştir.[184]

Başta ABD'de olmak üzere 2000'li yıllarda tanınmış büyük işletmelerde meydana gelen muhasebe hileleri, mali piyasaları önemli biçimde etkilemiştir. Yaşanan mali skandallarla birlikte, toplumun mali raporlara ve kurumsal açıklamalara olan güveni zedelenmiştir.[185] İşletmelerin mali tablolarında yapılan hilelere, bağımsız denetim

[182] Melih Erdoğan, **a.g.e.**, s. 146-147.
[183] Rasha Kassem, Andrew Higson, "Financial Reporting Fraud: Are Standards' Setters and External Auditors Doing Enough?", **International Journal of Business and Social Science,** Vol. 3, No. 19, 2012, s. 283.
[184] Cấn Mai Huong, "Fraud and Errors in Auditing Financial Statements ", Khoa Quốc Tế Help University, Ekim, 2011, s. 4.
[185] Ayça Zeynep Süer, **Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2004, s. 44.

şirketlerinin de karışmış olması, söz konusu tabloların denetim sürecinin etkinliği, güvenilirliği ile hileyle ilgili denetçi sorumluluklarının sorgulanmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler, toplumun denetim sürecindeki beklentilerini, bu sürecin algılanışını, hilelerin ortaya çıkarılması, önlenmesi ve raporlanmasıyla ilgili konuları gündeme taşımıştır.

1.2.1. Hile Kavramı

Hile konusu, uzun zamandır dünya genelinde işletmeler ve ticari faaliyetler için en yaygın sorunlardan birisi olmuştur. Son dönemde verdiği zararların miktar olarak yüksekliği ve bu konuda denetçilere verilen sorumluluklar nedeniyle de oldukça önemli bir konu haline gelmiştir.[186] Enron, WorldCom ve bunun gibi muhasebe ve denetim hilelerinden sonra konuyla ilgili çok sayıda araştırma yapılmıştır. PwC tarafından gerçekleştirilen 5. Global Ekonomik Suç Araştırması (2009)'na göre, hilenin yaygın bir iş riski olarak görüldüğünü ve neredeyse her işletmenin günlük faaliyetlerinde; işletme ve toplum için büyük kayıplara sebep olan hileye maruz kaldığı belirlenmiştir.[187]

Hile, çok sayıdaki faaliyeti kapsayan geniş bir kavramdır. Muhasebe bilimi açısından değerlendirildiğinde hile; yanlış olduğu bilinen veya doğruluğuna inanılmayan bir takım uygunsuzlukların/düzensizliklerin ve yasal olmayan hareketlerin kasıtlı/maksatlı aldatma veya yanlış sunma amacıyla yapılmasıdır.[188] Belirtmek gerekir ki, "hile" kavramının muhasebe kaynaklarında yoğun olarak kullanılması son zamanlarda olmuştur. Daha önceleri usulsüzlük ya da düzensizlik olarak tanımlanan ve mali tablolarda tahrifata neden olan davranışların "kasıtlılık" temeline göre tanımlanması ilk kez Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA) 1997 yılında yayınlamış olduğu 82 numaralı denetim standardında (SAS

[186] Michael Ramos, "Auditors' Responsibility for Fraud Detection", **Journal of Accountancy,** Vol. 195, No. 1, 2003, s. 28.
[187] PWC, The Global Economic Crime Survey, Economic crime in a downturn, November 2009, (Çevrimiçi), https://www.pwc.com/gx/en/economic-crime-survey/pdf/global-economic-crime-survey-2009.pdf, 25 Mayıs 2016.
[188] Leonard W. Vona, **Fraud Risk Assessment: Building a Fraud Audit Program**, John Wiley&Sons, USA, 2008, s. 6.

No.82/Statement on Auditing Standards/Denetim Standartları Açıklamaları 82) yer almıştır.[189]

Hile kavramı, toplumun varlığıyla birlikte ortaya çıkmış olup, toplumdaki değişim ve gelişimle birlikte, daha karmaşık bir yapı haline gelmiş ve farklı biçimlerde ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu bağlamda hile, yeni bir kavram olmamakla birlikte yaygınlığı ve çeşitliliği sürekli değişmiş ve her zaman gündemdeki yerini korumuştur. Hile, yasal çerçevede, kişi ya da kurumu aldatmak ya da yanıltmak için doğruların kasıtlı olarak yanlış beyan edilmesi biçiminde tanımlanmaktadır.[190] Hileyle ilgili olarak literatürde çok çeşitli tanımlar mevcuttur.

Hile; aldatma, gerçeğin olduğundan farklı gösterilmesi/saptırılması, kurnazlık ve bunun gibi doğru ve dürüst olmayan yollarla, bir tarafın haksız biçimde karşı tarafı aldatarak onun üzerinden çıkar sağlaması ile sonuçlanan bir eylemdir.[191] Bu bağlamda hile kavramı; aldatma, rüşvet, sahtecilik, bozulma, yozlaşma, hırsızlık, zimmet, kötüye kullanma, usulsüzlük, yolsuzluk, önemli sayılacak gerçekleri saklama gibi eylemleri açıklamak için kullanılmaktadır.[192] Bir kişiyi yanıltmak ve aldatmak için yapılan maksatlı/kasıtlı davranış biçimi olarak da tanımlanabilir.[193]

Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği'nin (ACFE- Association of Certified Fraud Examiners) 2012 yılı raporuna göre hile; "bir kişinin çalıştığı işletmenin varlık ve kaynaklarını amacı dışında ve yanlış kullanarak kişisel fayda/çıkar sağlaması yoluyla mesleğini kötüye kullanması" olarak tanımlanmıştır.[194] Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC – International Federation of Accountants) yayınlamış olduğu Uluslararası Denetim Standardı 240'a göre hile, "haksız kazanç/çıkar

[189] Cristopher Skousen."An Empirical Investigation of the Relevance and Predictive Ability of the SAS 99 Fraud Risk Factors," Oklahoma State University, UMI, 2004, s. 4.
[190]Adrian Nicholas Koh, Lawrence Arokiasamy, Cristal Lee Ah Suat, "Forensic Accounting: Public Acceptance Towards Occurrence of Fraud Detection." **International Journal of Business and Management**, Vol. 4, No. 11, 2009, s. 146.
[191] Zabihollah Rezaee, **Financial Statement Fraud: Prevention and Detection**, New York, John Wiley and Sons, 2002, s. 1.
[192]Nejat Bozkurt**, a.g.e**., 2006, s. 60.
[193] Zabihollah Rezaee, **a.g.e**., s. 2.
[194]ACFE, Report to The Nations: On Occupational Fraud and Abuse , 2012, Global Fraud Story, s. 6.

sağlamak için, yönetim kademesindekiler ya da üçüncü taraflar arasındaki bir ya da birden fazla kişi tarafından gerçekleştirilen kasıtlı eylem" olarak tanımlanmıştır.[195]

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) hile kavramını suistimal olarak nitelendirmiş ve aşağıdaki gibi tanımlamıştır.[196]

"Hile; sahtekârlık, emniyeti kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı eylemlerdir. Bu eylemler, sadece şiddet veya fizikî güç kullanımının gerçekleştirilmesine bağlı değildir. Suistimaller para, mal veya hizmet sağlamak, hizmet kaybından veya ödeme yapmaktan kaçınmak veya şahsıyla veya işle ilgili bir avantaj elde etmek amaçlarıyla çeşitli taraflar ve kurumlar tarafından gerçekleştirilebilir."

Hile için bilimsel kaynaklarda farklı tanımlar olmasıyla birlikte, temelde benzer kavramları içerdiğinden, İç Denetçiler Enstitüsü(IIA), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği- ACFE gibi kurumlar 2008 yılında hilenin tanımı ile ilgili bir ortak tanıma ulaşmışlardır. Bu tanıma göre hile; "başkalarını aldatmak, yanıltmak niyetiyle yapılan ve bir fayda/kazanç sağlamakla ya da bir kaybı kapatmakla sonuçlanan kasıtlı bir eylemdir."*[197]*

Bu bağlamda, hile kavramında ortaya çıkan özellikleri ise Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği -ACFE şöyle sıralamıştır.[198]

- Hile eylemi gizli yapılan bir faaliyettir,
- Hile yapan taraf kendisi açısından bir çıkar sağlamaktadır,
- Hilede kasıt unsuru bulunmaktadır,
- Hile yapılan taraf zarara uğramaktadır.

[195] IAASB, **a.g.e.,** 2013, s. 213.
[196] IIA Uluslararası İç Denetim Standartları- İç Denetim Terimler Sözlüğü, (Çevrimiçi) http://www.tide.org.tr/uploads/IcDenetimTerimlerSozlugu.pdf , 23 Mayıs 2016.
[197] IIA, AICPA & ACFE, "Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide", Institute of Internal Auditors, American Institute of Certified Public Accountants and Association of Certified Fraud Examiners, 2008, s. 5.
[198] The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse, the Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), 2006, s. 6.

Hilenin en belirgin özelliği kasıt unsurudur. Kasıt, kişinin hukuka aykırı bir işlem yaptığını bilmesi ve bu işlemi bilerek ve isteyerek yapmasıdır. Dolayısıyla kasıt bir irade bilincini ifade etmektedir.[199] Hile içeren eylemler işletmelerde çalışan çeşitli kademelerdeki personel, yönetici veya tepe yönetimleri tarafından yapılabilmektedir. İşletmelerde haksız kazanç sağlamayı amaçlayan hileli eylem biçimleri yaygın bir çeşitliliği içerisinde barındırmaktadır. Bunların bazılarını, varlıkların haksız kazanımı, rüşvet alma, sahte belge ve raporlar düzenleme, zimmete para geçirme, işletme varlıklarının kasıt unsuru içeren uygulamalarla ele geçirerek haksız kazançlar sağlamaları biçiminde ortaya çıkmaktadır.[200]

Ortaklar, yatırımcılar, çalışanlar, kamu kurumları gibi işletme ile ilgilenen kesimler, işletmelerden farklı beklentilere sahip olsalar da, işletmelerin varlık ve kaynakları işletme ile ilgilenen kesimlerin ortak ilgi noktası olmuştur. Farklı beklentiler ise, işletmelerde hileli işlemlerin yapılması için altyapı hazırlamıştır. 2014 yılında yayınlanan ACFE raporunda hileli işlemlerden dolayı işletmelerin ortalama %5 oranında gelirlerini kaybettikleri belirtilmiş, bununla birlikte dünyada hile nedeniyle uğranılan yıllık zararın toplamının 3.7 trilyon dolardan fazla olduğu belirtilmiştir.[201]

Bütün tanımlamaların ortak noktası, hilenin gerçeklerin gizlenmesi adına yapılan kasıtlı/bilinçli bir hareket olduğudur. Hile kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için hata kavramının da incelenmesi gerekmektedir. Hata ve hile arasındaki fark[202], mali tablolarda düzensizliğe yol açan eylemin maksatlı ya da maksatsız (kasıtlı/kasıtsız) yapılmış olması ile ilgilidir.. Bu bağlamda, hatayı hileden ayıran en belirgin nokta kasıt unsurudur. Hata; istemeyerek ya da bilmeden yapılan yanlışlık, yanılma olarak tanımlanırken, hile ise karşı tarafı aldatmak ve yanıltmak unsurunu taşımaktadır. Özellikle, muhasebeye ilşkin tahminlerde ve ya da muhasebe ilkelerinin uygulanışında burada yapılan yanlışlıkların kasıtlı yapılıp yapılmadığının anlaşılması

---

[199] Cemal Elitaş, Melih Erdoğan, Mehmet Erkan ve Oğuzhan Aydemir, **Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası**, Ankara, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, s. 66.
[200] Nejat Bozkurt, "İşletmelerde Hile Yapan Çalışanların Karakteristik Özellikleri," **Yaklaşım Dergisi,** S.93, Eylül, 2000, s. 58.
[201] The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse, the Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), 2014, s. 4.
[202] AU Section 316, Consideration of Fraud in a Financial Statemenet Audit, par.5., http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00316.pdf (Erişim Tarihi:24.05.2016)

güç olmaktadır.[203] Muhasebe hatalarıysa genel olarak; dikkat eksikliği, unutkanlık, dikkatsizlik, ihmal gibi nedenlerle ortaya çıkmaktadır.

1.2.2. Hilenin Unsurları

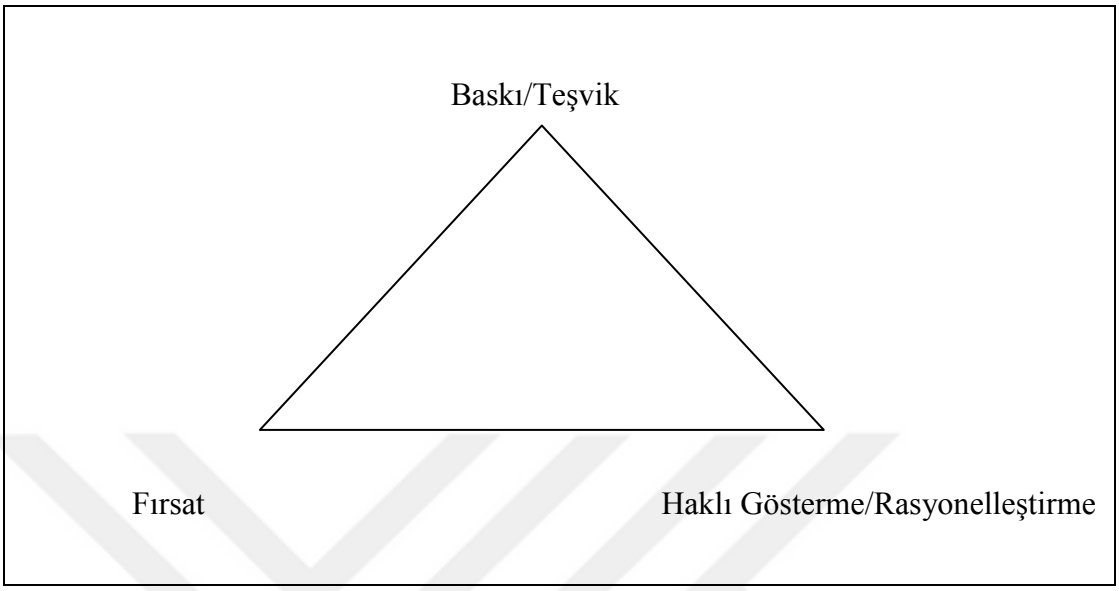
İşletmelerde hile olayları çeşitli biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Hileli olaylar, işletme yönetiminin ya da yönetimden sorumlu kişilerin içerisinde yer aldığı yönetim hilesi biçiminde gerçekleşebilirken, yalnızca işletme çalışanlarının karıştığı çalışan hileleri biçiminde de gerçekleşebilmektedir.[204] Hile işletmelerde ne şekilde ortaya çıkarsa çıksın, Donald R. Cressey tarafından 1940'ların sonlarında geliştirilen ve bilimsel kaynaklarda hile üçgeni olarak da adlandırılan teoriye göre; hilenin işlendiği ortamlarda üç unsurun varlığı söz konusudur. [205]

- Baskı /Teşvik
- Fırsat
- Haklı Gösterme/Rasyonelleştirme

Buna göre, ortaya çıkan hileler üç unsura dayandırılmaktadır. Mali ihtiyaçlar nedeniyle ortaya çıkan baskı ve teşvik, hileyi yapabilecek ahlâkî ortamın varlığı diğer bir bakış açısıyla hile durumunun rasyonelleştirilebilmesi ve son olarak hile koşullarının oluşması ve hileye fırsat sağlamasıdır.[206] Bu bağlamda Şekil 1.2'de hile üçgeni verilmektedir.

[203] AICPA, SAS 99, par. 279.
[204] BDS 240, par.7.
[205] Michael Ramos, **a.g.e.,** s. 28.
[206] Joseph T. Wells, **Principles of Fraud Examination.** New York, John Wiley&Sons,, 2008, s. 13-14.

Şekil 1.2: Hile Üçgeni



Kaynak: Michael Ramos, Auditor's Responsibility for Fraud Detection, **Journal of Accountancy,** Vol. 195, No. 1, 2003, s. 28.

Hile üçgeni, hile risklerinin tanımlanması ve değerlendirilmesi aşamasında kullanılan ve gerek bilimsel kaynaklarda gerekse hileyle ilgili yayınlanan standartlar kapsamında da benimsenerek kullanılmaktadır. 240 No'lu Uluslararası Denetim Standardı'nda (UDS 240) hileli mali raporlama ve varlıkların zimmete geçirilmesi ile ilgili hile risk faktörleri de bu üç unsurla ilişkilendirilmiştir.[207]

Denetim Standartları Kurulu (ASB- Auditing Standard Board) tarafından yayınlanan 99 no.lu standart da hilenin olduğu ortamda üç unsurun varlığından söz etmektedir.[208] Bu bağlamda, hilenin oluşabilmesi için, yönetim/yönetimden sorumlu olanlar veya çalışanların baskı altında olması hileye zemin hazırlayabilmektedir. İşletme iç kontrollerin yetersiz olması, hiç bulunmaması ve yönetimin de çoğu iç kontrolleri/kontrol ortamını aşabilmesi, hilenin oluşumu için bir fırsat unsuru

[207] Modar Abdullatif, "Fraud Risk Factors and Audit Programme Modifications: Evidence from Jordan", Australasian Accounting, **Business and Finance Journal**, Vol. 7, No. 1, 2013, s. 61.
[208] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), . Statement on Auditing Standards (SAS) No.99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit .

sağlamaktadır. Son olarak, hileyi yapan/gerçekleştiren taraf söz konusu ortamları, hile bahanesi olarak gösterebilmektedir.[209]

Cressey'in teorisine göre, hile durumunun gerçekleşmesi için üç unsurun da aynı anda var olması gerekmektedir. 2007 yılında yapılan bir çalışmada, hile olayını yangın ile ilişkilendirerek, baskı unsurunu, yangının oluşması için gerekli ısının kaynağı olarak,. fırsat unsurunu ateşin yanmasını devam ettiren yakıt (benzin), haklı göstermeyi ise "ateşin devam etmesi için gereken oksijen" olarak ifade etmektedir. Ancak, hilenin gerçekleşmesi için bu üç durum aynı anda var olabileceği gibi, hile potansiyelinin oluşabilmesi açısından tek bir unsurun varlığı da yetebilmektedir.[210]

Baskı/Teşvik: Yönetim ya da diğer çalışanları hileye yönlendiren teşvik ya da baskı unsurları söz konusuysa, onlara hile yapmaları için bir neden sağlamaktadır.[211] Genel olarak yöneticiler, işletmelerin mali durumunun iyi gözükmesini istemektedir. Çünkü alacakları ücretler, primler ve işlerini sürdürmeleri buna bağlıdır. Bu tür bir baskı, bu kişilerin muhasebe bilgileri üzerinde hileye başvurmaları ve mali raporların gerçek olmayan biçimde üretilmesi sonucunu oluşturabilir. Bu tür baskılar genellikle kişilerin parasal çıkarları için ortaya çıkmaktadır. İşletmede çalışanların çeşitli nedenlerle paraya ihtiyaç duymaları, taşıdıkları baskıyı artırarak hileli davranışta bulunmalarına yol açabilmektedir.[212] Baskı unsurunun kaynağı mali olacağı gibi mali olmayan bir temele/kaynağa dayanmadan da ortaya çıklabilmektedir. Yakalanma olasılıkları bulunan üst kademedeki yöneticiler de ciddi baskılar altında hileli olaylara karışabilmektedir. Örneğin, hisse fiyatlarının yüksek tutulması, diğer işletmelerin izlediği saldırgan muhasebe politikaları, üst kademe yöneticileri üzerinde baskı unsuru oluşturabilmekte ve kendilerini haklı gösterebilmektedirler.[213]

---

[209] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), . Statement on Auditing Standards (SAS) No.99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, par. 7.
[210] Linda Lister, "A Practical Approach to Fraud Risk" **Internal Auditor,** Vol. 64, No. 6, 2007, s. 64-65.
[211] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), . Statement on Auditing Standards (SAS) No.99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, par. 7.

[212] Melih Erdoğan, **a.g.e.,** s. 147.
[213] W.Steve Albrecht, Chad Albrecht, Conan C. Albrecht,"Current Trends in Fraud and Its Detection", **Information Security Journal: A Global Perspective.** Vol. 17, No. 1, 2008, s. 3.

Fırsatlar: İşletmede iç kontrollerin bulunmaması, iç kontrollerin etkin çalıştırılmaması ya da yönetimin kontrolleri aşabilmesi, hilenin yapılması için bir fırsat sağlamaktadır. [214] Fırsatın iki unsuru bulunmaktadır. Bunlar; güven ilişkisi içerisinde, kişilerin verilen konumu kötüye kullanabileceği konusunda bİlgiye sahip olması ve suçu işlemek için gerekli olan/gereken yeteneklerdir.[215] Ayrıca, işletme içindeki konumunun güçlü olması ya da işletmenin de hukuka aykırı hareket etmesi hileye olanak verebilmektedir. Fırsat unsuru, işletme sahibi ve üst yöneticilerin en çok müdahale edebilecekleri alandır. İşletmelerde hile yapılmasına olanak verecek fırsat unsuru ortadan ne kadar kaldırılabilirse, işletmede meydana gelecek hileler de o derece azalacaktır. Burada işletme üst yöneticilerinin iç kontrol yapısının gerekliliğine inanmaları, etkin iç denetim birimleri ve etkin muhasebe sistemlerinin oluşturulması, işletme çalışamlarıyla daha etkili iletişim kurulması, doğru insan kaynakları politikasının uygulanması, örgüt yapılarının uygun biçimde oluşturulması, bağımsız inceleme ve gözlem faaliyetlerinin uygulanması, görevlerin ayrılığı ilkesinin uygulanması ve fiziki koruma bulunması işletme içerisinde fırsat unsurunu azaltmak yönünde alınabilecek önlemlerden bazılarıdır.[216]

Haklı Gösterme/Rasyonelleştirme: Hile yapanlar, ahlâk anlayışlarına göre, yaptıkları hile eylemini kendilerince meşrulaştırabilir ya da haklı gösterebilir.[217] Başka bir anlatımla, kişinin işlemiş olduğu suçu, bahanelerle daha makul gösterebilmesi ya da akla uygun biçime getirebilmesidir.

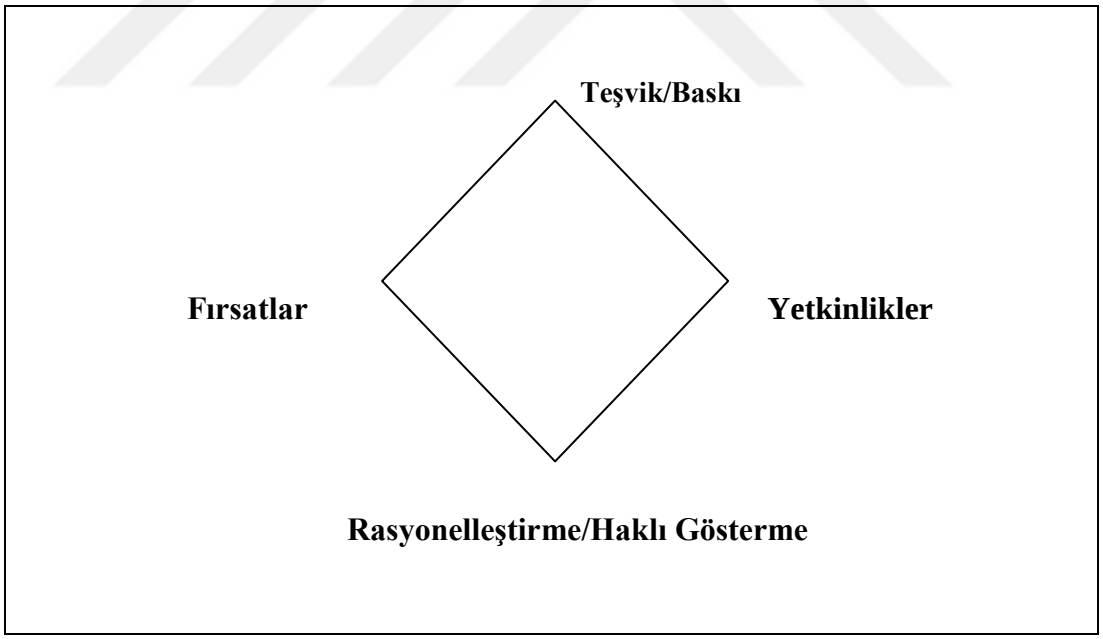
PWC'nin Kasım 2009 'da yayınlanan "Ekonomik Suçlar" raporunda, 54 farklı ülkeden 3037 katılımcı ile gerçekleştirilem çalışmada, baskı ve teşvik unsurunun %68 ile hilenin gerçekleşmesine etki eden en büyük unsur olduğu ortaya konulmuştur. Baskı ve teşvik unsurları arasında, mali nedenler zorluk, (bireysel ya da bütün olarak işletme hedefleri) birinci derece önemli kabul edilirken, işin kaybedilmesi korkusu ve kişisel etkinlik/verimlilik teşviki kazanma arzusu ikinci ve

[214] AICPA, SAS 99, par.7.
[215] Tracy Coenen, **Essentials of Corporate Fraud**, John Wiley&Sons, Inc., New York, USA, 2008, s. 12.
[216] Banu Tarhan Mengi , "Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi-Hile Karosu", **Mali Çözüm Dergisi,** Kasım-Aralık, S. 114, 2012, s. 116.
[217] BDS 240, par.. A1.

üçüncü sırada yer almıştır. Hilenin gerçekleşmesine etki eden ikinci unsur , %18 ile fırsat unsuru olurken, üçüncü sırayı %14 lük pay ile rasyonelleştirme /haklı gösterme almıştır. Aynı çalışma, iki yıl sonra yinelenmiş, rapor 2011 Kasım ayında yeniden yayınlanmıştır. Yinelenen bu çalışmada, araştırmanın kapsamına 74 ülke alınmıştır. Buna göre, gerçekleşen iktisadi suçlar, %30 oranda artmış olup, katılımcıların %56'sı en ciddi hilenin şirket içerisinden desteklenen hileler olduğunu ortaya koymuştur.[218]

Hile üçgeni, işletmeler ve denetçiler açısından kabul edilmiştir. Ancak, ilerleyen zamanlarda söz konusu üç unsura bir yenisi daha eklenmiştir. 2004 yılında, David T. Wolfe ve Dana R. Hermanson, söz konusu olan bu üç unsurun dışında, hile yapanın kişisel özelliklerini de ekleyerek, hile karosu/dörtgeni modelini ortaya koymuşlardır.

Şekil 1.3: Yeni Hile Modeli



Kaynak: David T. Wolfe and Dana R.Hermanson, "The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud", **The CPA Journal**, December, 2004, s. 4.

[218] Alban Burazaeri, Alma Sula, "Fraud Detection Engine", **Conference of Informatics and Management** Services, March 24-28., 2014, s. 150-151.

Yetkinlik, bireyin sahip olduğu yetenekleri ve yaşamı boyunca elde etmiş olduğu becerileri kapsamaktadır. Hileyi yapanın yetkinlikleri ile ifade edilen; kişiye güveninin yüksek olması, karar alabilme yetkisine ve yeteneğine sahip olması, işletme içerisinde hile yapmaya uygun konumda bulunarak iç kontrol yapısının eksikliklerini anlayabilmesi ve kötü amaçlı kullanabilmesi, bencil karekter, yalan söyleyebilmesi ve hileyi gerçekleştirebilecek bilgi ve yeteneğe sahip olmasıdır.[219] Günümüzde akademisyenler, araştırmacılar hile üçgenine ek düzenlemelerde bulunarak değişiklik yapmaktadırlar. Ancak hile üçgeni; hileyi genel çerçeveyle ele aldığından dolayı hala en çok kabul gören yaklaşım durumundadır.[220]

1.3. Hilelerin Sınıflandırılması

Yaşanan mali skandallar farklı türdeki hileleri ortaya çıkarmıştır. Hile, alt kademedeki çalışanın hırsızlığı, varlıkların ya da işletme kaynaklarının zimmete geçirilmesi ve uygun olmayan davranışlar biçiminde ortaya çıkabileceği gibi, hileli mali raporlar biçiminde de ortaya çıkabilmektedir. Ancak, hileli davranışın işletme mali durum ve sonuçları üzerindeki etkisinden dolayı bilimsel kaynaklarda işletme hileleri genellikle muhasebe hileleri ya da hileli mali raporlama boyutunda ele alınmaktadır.[221]

Bağımsız Denetim Standardı 240 (BDS 240), işletme yönetiminden sorumlu olanların yaptıkları hileler "yönetim hileleri", işletme çalışanları tarafından yapılan hileler de "çalışan hileleri" olarak ele almaktadır.[222] Tablo 1.2'de yönetim ve çalışan hilesi örnekleri verilmektedir.

[219] Mengi**, a.g.e.,** s.114
[220] Tracy Coenen, **a.g.e**., s.10.
[221] Bahram Soltani, "The Anatomy of Corporate Fraud: A Comparative Analysis of High Profile American and European Corporate Scandals", **Journal of Business Ethics,** Vol. 120, No. 2, 2014, s. 259.
[222] BDS 240, par.7.

Tablo 1.2: Yönetim ve Çalışan Hilesi Örnekleri

Yönetim Hilesi	**Çalışan Hilesi**
Hileli Mali Raporlama	Varlıkların Çalınması
Önemli Olayların Yanlış Sunulması	Güvene Dayanan Görevi İhlal Etme
Varlıkların Zimmete Geçirilmesi	Ticari Sırların Haksız Biçimde Ele
Önemli Olayların Gizlenmesi	Geçirilmesi
Yasadışı Faaliyetler	Yasadışı Faaliyetler
Rüşvet	
Çıkar Çatışmaları	

Kaynak: Zabihollah Rezaee, **Financial Statement Fraud: Prevention and Detection**, New York, John Wiley and Sons, 2002, s. 2.

Çalışan hileleri ve yönetim hilelerinde, hileyi gerçekleştiren tarafın işletme içerisindeki konumuna göre bir ayırım yapılmaktadır. Yönetim hileleri genellikle işletme üst yöneticileri tarafından gerçekleştirilen, işletmenin durumunu olduğundan daha iyi göstermek, hisse fiyatlarını artırmak, daha iyi mali kaynak sağlamak, daha az kâr payı dağıtmak gibi nedenlerle mali tablolarda yapılan değişiklikler/tahrifatlar, gerçeğe uygun olmayan düzenlemeler olarak tanımlanmaktadır. Çalışan hileleri, çalışanlar tarafından menfaat elde etmek için genelde işletmenin varlıklarının çalınması ya da kötü niyetle kullanılması olarak tanımlanmaktadır.[223] Yapılan genel bir sınıflandırmada ise hile beşe ayrılmaktadır. Taraflar arasındaki ilişkiye dayanarak yapılan sınıflandırmada; çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri ve müşteri hileleri yer almaktadır.[224]

Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (ACFE) hileleri sınıflandırırken 3'lü ayırıma tabi tutmuştur. ACFE hileleri; varlıkların kötüye kullanılması, yolsuzluk ve hileli mali

[223] James A. Hall, **Accounting Information Systems**, Fourth Edition, Chapter 3- Ethics, Fraud and Internal Control, South-Western Publishing Co, 2004, s. 3.
[224] Nejat Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri**, Alfa Yayınları: İstanbul, 2009, s .65.

raporlama olmak üzere üç başlık altında sınıflandırmıştır. Bu ayırımı da hile ağacı ile açıklamıştır.[225]

240 No.lu Bağımsız Denetim Standardı (BDS 240) denetçiyi ilgilendiren iki kasıtlı yanlış beyan türü olduğunu vurgulamıştır. Hileli mali raporlamadan kaynaklanan yanlış beyanlar ve mal varlığının zimmete geçirilmesinden/kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlış beyanlar.[226] Bu bağlamda standart; hileyi, hileli mali raporlama ve varlıkların zimmete geçirilmesi/kötüye kullanılması olarak iki grupta incelemiştir.

Bu kapsamda denetçinin dikkate alması gereken 2 çeşit yanıltıcı beyan bulunmaktadır.

- Hileli mali raporlamadan doğan yanıltıcı beyan,
- Varlıkların kötüye kullanılmasından (suistimalinden) doğan yanıltıcı beyan.

Varlıkların kötüye kullanılması ve hileli mali raporlama[227] sonucu oluşan yanlışlıkların ortaya çıkarılamaması riski ve bunların mali tablolara etkileri birbirinden farklıdır. Varlıkların çalınması ya da zimmete geçirilmesi türündeki hileli işlemler işletme çalışanları tarafından yapılmaktadır ve tutar olarak da daha küçüktür. Ancak, hileli mali raporlama ise işletme yönetimleri tarafından mali tablo kullanıcılarını yanıltmak amacı ile yapıldığından, onların önemli zararlara uğramalarına neden olabilmektedir. Bu bağlamda, hileli mali raporlamanın önem düzeyi varlıkların kötüye kullanılmasından daha yüksektir.[228] Bağımsız denetçiler, işletmenin mali tablolarında önemli/ciddi yanlışlıklara neden olan hileli işlemlerle/faaliyetlerle ilgilenmektedir.[229]

[225] ACFE, Report to the Nations On Occupational Fraud andA buse**, 2014 Global Fraud Study**, s. 4.
[226] BDS 240, md.3.
[227] Mohamed E.Bayou, Reinstein Alan, "A Systemic View Of Fraud Explaining Its Strategies, Anatomy and Process", **Critical Perspectives on Accounting,** Vol. 12, No, 4, 2001, s. 392.
[228] Güredin**, a.g.e.,** s. 140.
[229] Lotfi Geriesh, "Organizational Culture and Fraudulent Financial Reporting", **The CPA Journal**, Vol. 73, No. 3, 2003, s. 30.

1.3.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Varlıkların kötüye kullanılması,"mali tabloların tüm önemli yönleriyle Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde sunulmaması etkisini ortaya çıkaracak biçimde işletme varlıklarının çalınması" olarak tanımlanmaktadır. Varlıkların kötüye kullanılması çeşitli şekillerde meydana gelebilmektedir. Zimmete geçirme, varlıkların çalınması, işletmenin satın almadığı mal ve hizmet için bedel ödemesi gibi.[230] Varlıkların kötüye kullanılması, işletme varlıklarının çalınması eylemini kapsamakla birlikte, çoğunlukla çalışanlar tarafından daha küçük ve önemsiz miktarlarda gerçekleştirilmektedir.[231] Ancak, kötüye kullanma işletme yönetimi tarafından da gerçekleştirilebilir, bu takdirde bu işlemlerin ortaya çıkarılması iyi gizlenebilecek olması nedeniyle daha zordur.[232]

Varlıkların kötüye kullanılmasında, işletmenin iç kontrollerini atlatmak amacıyla yanlış/yanıltıcı belge ve kayıtların düzenlenmesi durumu ortaya çıkabilir.[233] İşletmenin aktifinde yer alan varlıkların birçoğu çalınmaya ve dolayısıyla hileye müsaittir. Bazı hileler tutar olarak önemsiz olabilirler ancak hırsızlık küçük bile olsa zamanla boyutu artabilir.

Varlıkların kötüye kullanılması genelde işletmenin alt kademedeki çalışanları tarafından aşağıdaki şekillerde gerçekleştirilmektedir.[234]

- Tahsilatların zimmete geçirilmesi,
- Stokların kişisel amaçlar için çalınması,
- İşletmenin maddi varlıklarının ya da fikri mülkiyet haklarının çalınması,
- İşletmenin almadığı mal ve hizmetler için gerçekte var olmayan satıcılara ödeme yapılması,

[230] AICPA, SAS 99, par.6.
[231] BDS 240, par.A5.
[232] BDS 240, par.A5.
[233] AICPA, SAS 99, par. 6.
[234] AICPA, AU-C Section 240, "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", 2015, a.7. Güredin, **a.g.e**., s. 135.

- İşletmede olmayan çalışanlara, genellikle işten ayrılmış olan çalışanlara ödeme yapılmış gibi gösterilmesi,

- Varlıkların kişisel amaçlar için kullanılması.

Varlıkların kötüye kullanılması sonucunda oluşan hileye ilişkin risk faktörleri, hilenin ortaya çıktığı durumdaki koşullar açısından üç grupta ele alınabilir[235].
(a) teşvikler/baskılar, (b) fırsatlar ve (c) haklı gösterme/davranış-yaklaşımlar

Bu üç'lü ayrım standartların da hile teorisindeki hile üçgeninin unsurlarını kabul ettiğini göstermektedir. Varlıkların kötüye kullanılmasındaki hile risk faktörleri aşağıdaki gibi örneklendirilebilir:[236]

Teşvikler/Baskılar:

- Kişisel mali yükümlülükler, yönetim ya da nakde veya zimmete geçirilmek üzere çalınma riski bulunan diğer varlıklara erişim izni bulunan çalışanlar üzerinde baskıya neden olabilir.
- İşletme ile nakde veya zimmete geçirilmek üzere çalınma riski bulunan diğer varlıklara erişim izni bulunan çalışanlar arasındaki olumsuz ilişkiler çalışanlar üzerinde baskıya neden olabilir.

Fırsatlar :

Aşağıdaki durumların olması varlıkların kötüye kullanımı için bir fırsat yaratmaktadır.

- Elde tutulan büyük nakit meblağları,
- Küçük boyutlarda ama değeri yüksek olan varlıklara sahip olunması
- Nakde kolay çevrilebilen varlıkların olması
- Varlıklar üzerindeki yetersiz iç denetim olması varlıkların kötüye kullanım ihtimalini artırabilir.
- Görev dağılımının yetersiz olması, varlıklara ilişkin kayıtların tutulmasının yetersiz olması,

[235] BDS 240, par. A.25.
[236] IAASB, **a.g.e.,** 2013, s. 61.

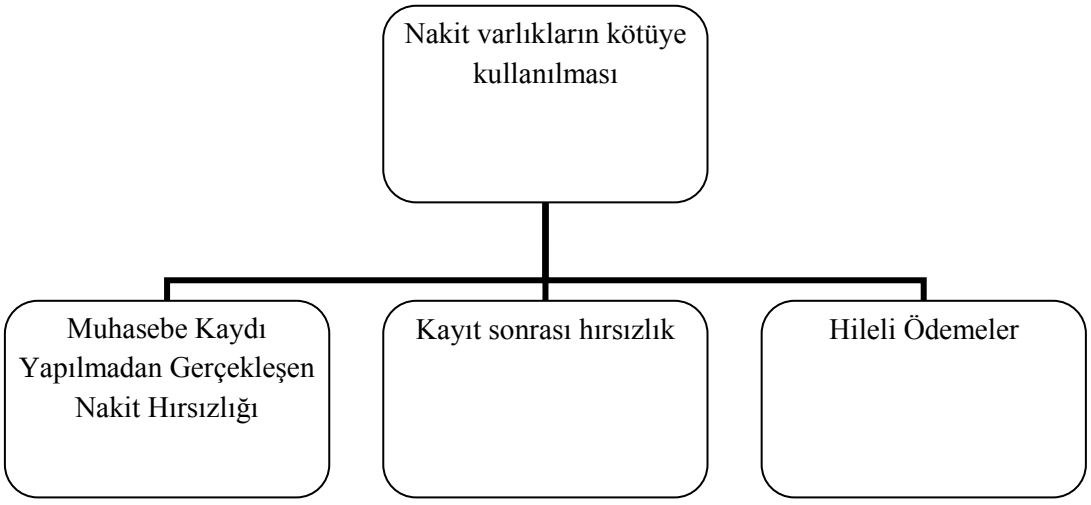
- İşlemlere yetki ve onay verilmesine ilişkin sistemlerin yetersiz olması.

Haklı gösterme/davranış-yaklaşımlar

- Varlıkların zimmete geçirilmesine ilişkin risklerin izlenmesine ya da azaltılmasına ilişkin gerekliliğin göz ardı edilmesi,
- Mevcut kontrollerin çiğnenmesiya da iç kontroldeki bilinen eksikliklere ilişkin uygun düzeltici önlemlerin alınmaması,
- Önemsiz hırsızlıklara izin verilmesi.

Hile Denetçileri Birliği (ACFE) varlıkların kötüye kullanılmasını kendi içerisinde iki grupta incelemiştir. Varlıkların kötüye kullanılmasını nakit varlıklar ve nakit olmayan varlıklar açısından ele almıştır.[237] Nakit varlıkların kötüye kullanılmasını ise kayıt öncesi hırsızlık, nakit hırsızlığı (kayıt sonrası hırsızlık) ve hileli ödemeler olarak 3 ayrı grupta incelemiştir.

Şekil 1.4: Nakit Varlıkların Kötüye Kullanılması



Kaynak: ACFE, Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, 2010, s.7.

Muhasebe kaydı yapılmadan önce gerçekleştirilen nakit hırsızlığı, işletmenin faaliyetleriyle ilgili tahsil etmiş olduğu nakdi, muhasebe kayıtlarına geçirilmeden,

[237] ACFE, Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, 2010, s. 7.

işletme çalışanı tarafından el konulması/zimmete geçirilmesidir.[238] Muhasebe kaydı yapılmadan gerçekleşen nakit hırsızlığı satışlar, alacaklar ve iadeler üzerinde yapılabilmektedir. (ACFE 2010) Satış kalemine ilişkin yapılan hırsızlıklar, satışların olduğundan daha az gösterilmesi ya da satışların kayda alınmaması şeklinde gerçekleşebilmektedir. Alacaklar kaleminde yapılan varlık suistimalleri ise, işletmenin alacakları için gerçekleştirilen tahsilatların kayıtlara alınmadan, el konulması/çalınması/zimmete geçirilmesidir.[239] Alacaklar için yapılan suistimallere bakıldığında, yapılan tahsilatın gizlenmesi, geç tahsilat kaydı yapılması ya da gider yazılması şeklinde gerçekleşebilmektedir.[240] Yüksek tutardaki faturalama yanlışlıkları, alacak devir hızının düşmesi/yavaşlaması, silinmiş olan alacaklardaki artışlar, alacak tahsilatlarının kaydındaki gecikmeler alacaklarda yapılan suistimallerin berlitileri olabilmektedir.[241]

Muhasebe kaydı yapıldıktan sonraki nakit hırsızlıkları kasadan para çalma ya da ödemelere el koyma biçiminde gerçekleşebilir. Bilinmektedir ki, işletmenin nakit varlıkları arasında en likit olanı para olduğundan, hileye daha açıktır.[242] Nakit varlıkların hırsızlığı ACFE'ye göre üç bileşen üzerinden yapılmaktadır. Nakit para, mevduat ve diğerleri (alacak kalemleri).[243] İşletme kasasıyla ilgili olarak, kasadan doğrudan parayı çalmak ya da küçük tutarlar halinde çalmak, kasa hesabıyla ilgili yapılan işlemleri gerçek olmayan nedenlerle iptal etmek ya da yapılan kasa sayımı sonuç belgelerini tahrif etmek şeklinde hileler yapılabilmektedir. [244]

Hileli ödemeler ise, ACFE tarafından 5 başlık altında toplanmaktadır.[245]

Fatura hileleri
Bodro hileleri
Çek hileleri

[238] Nejat Bozkurt, **a.g.e**., 2009, s. 281.
J. Wells, **a.g.e.**, 2008, s. 53.
[239] Nejat Bozkurt, **a.g.e**. 2009, s. 304.
[240] ACFE, Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse 2010, s. 7.
[241] Joseph T. Wells, "Lapping It Up," **Journal of Accountancy**, February 2002, s. 73.
[242] Güredin, **a.g.e**, s. 373.
[243] ACFE, 2010, par. 7.
[244] Joseph T. Wells, **a.g.e**., s. 78-81
[245] ACFE, 2010, par. 7.

Giderlerin geri ödenmesi hilesi

Kayıtlı harcama hileleri

Hileli ödemelere ilişkin örnekler Tablo 1.3.'de yer almaktadır.

Tablo 1.3: Hileli Ödemeler

Çeşidi	**Tanımı**	**Örneği**
Fatura Hileleri	Hayali işletme faturaları (paravan işletme), gerçek olmayan satıcı faturaları ve kişisel alımları içermektedir.	Çalışan, paravan işletme kurarak, sahte hizmetler için işverene fatura edebilir.
Bordro Hileleri	Gerçekte olmayan (hileli) çalışanları, hileli komisyonları, çalışan tazminatlarını ya da sahte ücretleri içermektedir.	Çalışan, gerçek olmayan bir kişiyi işletmenin yeni bir çalışanı gibi gösterebilir ve sahte çalışma saatleri düzenleyebilir.
Giderlerin geri ödenmesinde yapılan hileler	Yanlış nitelendirilen harcamalar, uydurma/hayali harcamalar ya da aynı harcamaya birden fazla ödeme durumları olabilir.	Çalışan kişisel harcamasını işletme harcaması olarak gösterebilir ya da işletmenin hesabından sahte faturaları ödeyebilir.
Çek Hileleri	Sahte çek oluşturma, sahte çeki ciro etme, çek iptali ve ödeme yapılacak kişiyi değiştirme gibi durumları içermektedir.	Çalışan, boş çek defteri çalarak sahte keşideci imzasıyla başka birinin yerine imzalayabilir.

Kayıtlı harcama hilesi	Yanlış kayıtları ya da yanlış iadeleri içermektedir.	Çalışan, iadelerde malın değerini kasten yanlış gösterebilir ve parayı kendi alabilir.

Kaynak: ACFE, Financial Transactions and Fraud Schemes- Asset Misappropriation: Fraudulent Disbursements, 2016 'dan uyarlanmıştır. (Çevrimiçi), http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/review/examreview/13-fraudulent-disbursements.pdf , 08 Haziran 2016.

Nakde dayalı olmayan varlık suistimalleri; stoklar, demirbaş, yatırımlar, fikri mülkiyet gibi kalemlerin kötüye kullanılması ya da hırsızlığını kapsamaktadır. Ancak bu tür varlıkların kötüye kullanılmasından doğan kayıpların daha küçük bir kayıp olduğu tahmin edilmektedir.[246] Bu hileler, nakit paranın dışındaki varlıkların kötüye kullanılması hileleridir. Çalınan miktar, varlıkla ilgili belgeler tahrif edilerek gizlenmeye çalışılmaktadır.[247]

1.3.2. Hileli Mali Raporlama

Hileli mali raporlama; gerek işletmeler açısından gerekse sermaye piyasalarında toplum güveni açısından ciddi problemlere neden olabilmektedir.[248] COSO tarafından hileli mali raporlama ile ilgili olarak yayınlanan raporda hileli mali raporlama; mali tabloların kasıtlı olarak, önemli düzeyde yanıltıcı bilgiler/açıklamalar içerecek biçimde hazırlanması olarak tanımlanmıştır.[249]

Hileli Mali Raporlama; işletmelerin, mali tablolarından yararlanarak karar verecek olan bilgi kullanıcılarını yanıltmak ve yanlış yönlendirmek amacıyla, mali raporlarda önemli sayılabilecek yanıltıcı beyanlara neden olan işlemleri kasıtlı/bilinçli olarak yapmayı ifade eder. AICPA- SAS 99'da ise, "mali tablo kullanıcılarının aldatılması/kandırılması amacıyla mali tablolardaki tutar ya da açıklamaların Genel

[246] ACFE, **a.g.e.,** 2010.
[247] Coenen, **a.g.e**., s. 79.
[248] Geriesh, **a.g.e**., s. 28.
[249] COSO, Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997, An Analysis of U.S. Public Companies, March 1999, s.11.

kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk ve önemlilik ilkeleri açısından doğru ve gerçeğe uygun biçimde sunulmasını engelleyecek biçimde kasıtlı/maksatlı olarak tahrif edilmesi ya da dikkate alınmaması/göz ardı edilmesi" şeklinde tanımlanmıştır.[250]

Özetle hileli mali raporlama; işletmenin mali tablolarında yer alan bir tutarı ya da beyanı/açıklamayı kasıtlı olarak yanlış göstererek/beyan ederek ya da hiç göstermeyerek/beyan etmeyerek mali tablo kullanıcılarının yanıltılmasıdır.[251] Hileli mali raporlama, işletme varlıklarının kötüye kullanımını ifade eden çalışan hilelerinden farklı olarak doğrudan hileyi gerçekleştiren kişinin haksız zenginleşmesini hedeflemeyerek, örgütsel bir kazanımı hedeflemektedir.

Hileli mali raporlamada iki amaç ön plana çıkmaktadır. Varlık ve gelirlerin yüksek gösterilmesi ile varlık ve gelirlerin düşük gösterilmesi. Yapılan çalışmalar sonucunda varlık ve gelirlerin yüksek gösterilerek işletmenin mali durumunun olduğundan daha iyi gösterilmeye çalışılması halka açık şirketlerde görülen başlıca mali raporlama hilesi olarak tespit edilmiştir.[252] Hileyi yapan taraf, raporlanan sonuçlara yanlış ve hayali bilgiler ilave ederek muhasebe işlemlerinde değişiklik yapmaktadır. Hileli mali raporlama çoğunlukla işletmenin mali durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi amacıyla gerçekleştirilmektedir. Yönetim genellikle işletme varlıklarının olduğundan daha fazla gösterilerek işletme kârını artırma yoluna gitmektedir.[253] Hisse senetlerinin fiyatlarını etkilediğinden dolayı, işletmeler zararlarını gizlemek istemekte ve bunun için raporlamak istememektedir. Kârlılıkta düzenli seyreden bir artış, işletmenin durumunu daha iyi göstererek hisse senedi fiyatlarını da olumlu biçimde etkilemektedir.[254] İşletmeler kimi zaman, vergi konusu nedeniyle mali durumlarını olduğundan daha kötü gösterme yoluna gidebilmektedir.

---

[250] AICPA, SAS 99- Par. 5-6.

[251] Mohamed E. Bayou, Alan Reinstein, "A Systematic View of Fraud Explaining its Strategies, Anatomy and Process", **Accounting Ethics**, Ed: J. Edward Ketz, Vol: IV, Crisis in Accounting Ethics, Routledge Taylar&Francis Group, 2006, s. 104.

[252] Hasan Türedi ve Ümmügülsüm Alıcı, "Mali Raporlama Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Önemi", **Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, C. 6, S. 11, 2014, s. 121.

[253] Güredin**, a.g.e**., s. 137.

[254] Thomas Mcknee, **Earnings Management**, Thomson Higher Education, USA, 2005, s. 28.

Genel olarak işletmeleri hileli mali raporlamaya yönelten çeşitli unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurların başında zayıf işletme kültürü/yapısı gelmektedir. Zayıf bir işletme kültürü içerisinde, meslek ahlâk ilkelerinin bulunmaması, işletme içi belirlenmiş olan kural ve yöntemlerin olmayışı, işletmenin kendi çıkarlarına çok fazla önem vermesi gibi unsurlar bulunmaktadır. Bununla birlikte işletme içi ve işletme dışı çevreden gelen iç ve dış baskılar olabilir. İç kontrol faaliyetlerinin etkin ve yeterli olmaması da hileli mali raporlamaya zemin hazırlayabilmektedir.[255]
Hileli mali raporlama aşağıdaki şekillerde gerçekleştirilebilir. [256]

- Muhasebe kayıtlarının ya da mali tabloların dayandığı destekleyici belgeler ile oynanması/değişiklik yapılması ya da tahrif edilmesi,
- Mali tablolarda olması gereken tutarların ya da önemli diğer bilgilerin kasıtlı olarak açıklanmaması ya da yanlış biçimde açıklanması,
- Mali tablolardaki tutarlara, sınıflandırmalara ya da açıklamalara ilişkin muhasebe politikalarının kasıtlı olarak yanlış uygulanması,
- Muhasebe tahminlerinde kasıtlı olarak yapılan yanlışlıklar.

Diğer yandan, hileli mali raporlama genellikle gelir kalemleri üzerinden yapılmaktadır. Gelirin olduğundan düşük ve/veya yüksek gösterilmesi için hileli mali raporlamaya gidilmektedir.[257] Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik kavramının bir gereğidir. Bilinmektedir ki, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre, gelirler ve söz konusu bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderler aynı muhasebe dönemine kaydedilmektedir. Ancak, tersine uygulamalar ise söz konusu ilkeye aykırılık oluşturmaktadır.[258]

[255]Zabihollah Rezaee, **a.g.e.,** s. 186.
[256] AICPA,SAS 99, par. 6.
[257] SAS 99- par. 41.
[258] Wells, **a.g.e**., s. 305.

Gelirlerin ya da giderlerin dönemlerarası değiştirelerek kaydedilmesi kazancın arzu edildiği gibi artırılmasına ya da azaltılarak gösterilmesine neden olabilmektedir.[259] Muhasebenin dönemsellik ilkesine göre hasılat, gelir ve kârlar, aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılmalıdır.[260] Zamanından önce kayıt ile gelirin yüksek gösterilmesi sağlanabilirken, aynı dönem gelir yazılması gerekenleri yazmayarak da gelirin düşük gösterilmesi sağlanabilir. Amaç işletmenin durumunu yatırımcılara, borç verenlere ve diğer üçüncü kişilere olduğundan iyi göstermek ya da eğer işletme ile ilgili taraf devlet ise olduğundan kötü göstermektir.[261] Yapılan açıklamalar ışığında, hileli mali raporlamanın temel nedeni olarak, işletme yönetiminin sorumluluğunda olan mali raporlama sürecinde, yönetimin doğru ve gerçek bilgiyi sunma sorumluluğuna sahip olamaması ya bu sürecin gerçeğe uygun ve güvenilir yapılmasına engel olması söylenebilir.

ACFE'nın yapmış olduğu sınıflandırmaya göre hileli mali raporlama; varlıkların ve gelirlerin olduğundan daha yüksek gösterilmesi ve olduğundan daha düşük gösterilmesi olarak 2 temel başlık altında incelenebilmektedir.[262] Varlıkların ve gelirlerin olduğundan yüksek gösterilmesini ise 5 grup altında ele almaktadır.[263]

- Hayali (fiktif) gelirler
- Zamanlama farklılıkları
- Borç ve giderlerin az gösterilmesi
- Yanıltıcı açıklamalar/beyanlar
- Varlıkların değerlemesinde yapılan uygunsuzluklar.

Hileli mali raporlamaya ilişkin örnekler Tablo 1.4'de sunulmuştur.

[259] Mary-Jo Kranacher, Richard Riley, Joseph T. Wells, **Forensic Accounting and Fraud Examination**, Wiley, 2011, s. 424.
[260] 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
[261] İdris Varıcı, "Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB'de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi", G**.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S:5, Ocak, 2012, s. 127.
[262] ACFE Report, 2010, s. 7.
[263] **A.e.**

Tablo 1.4: Hileli Mali Raporlama Örnekleri

Çeşidi	Örnek	Uygulama
Zamanlama Farklılıkları	Gelir ve giderlerin ait oldukları döneme değil de farklı bir döneme kaydedilerek, işletme kârının olduğundan farklı gösterilmesi.	Giderlerin 201X+1 yılına ait hesaplara eklenmesi gerekirken, gelirler işletme tarafından 201X yılına kayıt edilebilir.
Fiktif/Hayali Gelirler	Hileli mal ve hizmet satışları .	Mevcut olmayan bir müşteriye mal satışı olması ya da teslim edilmemiş bir mal ve hizmetin gerçek müşteriye faturalandırılması (Satış, sonraki dönemde geriye alacaklandırılır).
Görünmeyen Borç ve Giderler	Borç ve giderlerin yanlış muhasebeleştirilmesi.	Dönem giderlerinin aktifleştirilmesi, borç ve giderlerin kayda alınmaması ya da borçların düşük gösterilmesi.
Yanıltıcı Açıklamalar	İşletme yönetiminin önemli bir bir bilgiyi açıklamaması ya da bilgiyi kasıtlı olarak gizlemeye çalışması.	Faaliyet sonucuna etkisi olan ya da sonraki dönemlere etkisi olabilecek bir bilginin (örn: muhasebe tahminindeki değişikliğin tutarı, niteliği) mali tabloların dipnotlarında açıklanmaması.
Varlık Değerlemede Uygunsuzluk	İşletmeye ait varlıkların uygun olmayacak şekilde değerlendirilmesi.	Amortisman giderinin kasıtlı yanlış belirlenmesi, varlıkların yanlış sınıflandırılması, olmayan duran varlığın sahte belgelerle kayda alınması, şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmaması.

Kaynak: ACFE, Financial Transactions and Fraud Schemes: Accounting Concepts, 2016 ‘dan uyarlanmıştır. (Çevrimiçi) www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/review/examreview/12-.accoutning-concepts.pdf , 11 Haziran 2016.

BDS 240'a göre hileli mali raporlama (mali tablo düzenlenmesi), mali tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması ya da yanlış beyan edilmesi yoluyla yapılabileceği gibi kontrollerin yönetim tarafından yerine getirilmemesi ile de yapılabilmektedir.[264] Bu bağlamda, hileli mali raporlama aşağıdaki teknikler kullanılarak yapılabilir.[265]

- Muhasebe kayıtlarının veya mali tabloların hazırlanmasında esas alınan destekleyici belgelerin tahrif edilmesi, bunlar üzerinde oynanması veya değiştirilmesi,
- Mali tablolarda olaylara, işlemlere veya diğer önemli bilgilere ilişkin yanlış beyanlarda bulunulması veya bunlara kasıtlı olarak yer verilmemesi,
- Tutarlara, sınıflandırmaya, sunum türüne veya açıklamaya ilişkin olarak muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması.
- Faaliyet sonuçlarını değiştirmek ya da başka amaçlara ulaşmak için özellikle hesap dönemi sonuna yakın bir tarihte gerçek olmayan yevmiye kayıtları yapmak,
- Hesap bakiyelerini tahmin etmek için kullanılan varsayım ve yargıları uygun olmayan biçimde değiştirmek,
- İlgili dönemde meydana gelen işlem ve olayları mali tablolara yansıtmamak, zamanından önce ya da sonra yansıtmak,
- Mali tablolarda yer alan tutarları etkileyebilecek bilgileri gizlemek veya açıklamamak,
- İşletmenin mali durumunu ve performansını yanlış sunmak amacıyla karmaşık işlemler gerçekleştirmek,
- Önemli ve olağan dışı işlemlere ilişkin kayıtların ve şartların değiştirilmesi.

Her iki tür hileli mali raporlama da, mali tabloların güvenilirliğini azaltarak, mali tablo kullanıcılarının yanlış karar almasına ve zararın ortaya çıkmasına neden

[264] BDS 240, md. A3- A4.
[265] BDS 240, md. A3- A4.

olmaktadır. Hileli mali raporlama ne şekilde yapılırsa yapılsın, pek çok yönden zarar vermekle birlikte birçok sorunu da beraberinde getirmektedir[266]

Hilenin doğası gereği gizli olması, birçok hilenin hiç bir zaman ortaya çıkarılamaması sebebiyle, hileli mali raporlamanın maliyetini belirlemek oldukça zordur. Bununla birlikte, hilenin ortaya çıkmasından sonra mali tablo kullanıcılarının gerçek mali bilgiye ulaştıklarında verdikleri tepkilerle meydana gelen değişiklikleri ölçmek mümkündür.[267]

Hileli mali raporlama, raporlama sürecinin güvenilirliğine, kalitesine, şeffaflığına ve tamamlanmasına zarar vermektedir. Örneğin; Enron, Worldcom, Xerox, Adelphia, Tyco gibi büyük hacimli işletmelerde ortaya çıkan muhasebe/denetim hileleri kamunun güvenini zedelemiştir. Denetim mesleğinin, bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin dürüstlüklerinin ve tarafsızlıklarının sorgulanmasına neden olmuş ve mesleğe güveni azaltmıştır. Enron olayıyla birlikte o dönemde en büyük denetim şirketlerinden biri olan Arthur Anderson'ın da olayların içerisinde yer alması denetim mesleğinin güvenilirlğine zarar vermiştir. Özetle hile olayları, sermaye piyasalarının etkinliğini ve verimliliğini azaltmış olmakla birlikte, piyasa katılımcılarının da mali bilgilerin doğruluğuna ve dürüstlüğüne olan güvenlerinin azalmasına neden olmuştur. [268]

1.3.3. Yolsuzluk ve Ahlâki Olmayan Davranışlar

ACFE hilenin sınıflandırılmasında uygulamada olan standartlardan farklı olarak üç'lü bir ayırıma gitmiş ve son grubu yolsuzluk ve ahlâki olmayan davranışlar olarak belirlemiştir. Yolsuzluk, özellikle kendisi için fayda elde etme çabası içinde olanların güven ve sorumluluğu kötü niyetle kullanma ile ilgilidir. ACFE, yolsuzluk ve ahlâki olmayan davranışları; rüşvet almak, irtikap (karşı tarafı rüşvet vermeye zorlamak),

[266] Wells, **a.g.e.,** s. 300
[267] Türedi ve Alıcı, **a.g.e.,** s. 127.
[268] Kranacher, Riley ve Wells, **a.g.e.**, s. 419-420.

bağış ve hediye kabul etmek ve çıkarların çatışması olmak üzere dört başlık altında ele almaktadır.[269]

Uluslararası Şeffaflık Örgütü'ne göre yolsuzluk, "emanet edilmiş gücün özel kazanımlar için kullanılması" olarak değiştirilmiştir.[270] Yolsuzluğun büyük bölümünü rüşvet oluşturmaktadır. Rüşvet kasıtlı olmakla birlikte rüşvet alan ve rüşvet veren olarak iki tarafı ilgilendirmektedir. Kamu çıkarlarına ters düştüğünden ve zarar verdiğinden dolayı, her iki tarafın da cezai sorumluluğu bulunmakta ve kanunlarla yasaklanmaktadır.[271]

1.4. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumluluklarıyla İlgili Olarak Yapılan Düzenlemeler/Standartlar

1990'lı yıllar sonrası ve özellikle 2000'li yılların başlarında, başta ABD olmak üzere dünya genelinde ortaya çıkan hileli mali raporlama ve denetim başarısızlıkları, mali raporlamaya duyulan güvenin çöküşüne neden olmakla birlikte mali piyasaların bütünlüğüne de zarar vermiştir.[272]

Bu durum, denetimden geçmiş olmasına rağmen, mali tabloların kapsamında yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olmama olasılığını gündeme getirmiş, işletmelerle birlikte bağımsız denetim mesleği de tartışmaya açılmıştır. Nitekim, denetimden geçmiş olan mali tablolarda bu durumun ortaya çıkması, mali tablo kullanıcılarının denetim mesleğine olan güvenini sarsmış ve denetim şirketleri de suçlamalara maruz kalmıştır. Yaşanan olaylar sonrasında muhasebe, denetim ve kurumsal yönetim alanlarında bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler içerisinde Sarbanes Oxley Yasası (SOX) ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'ın yayınladığı denetim

[269] ACFE, 2010, s.7.
[270] Transparency International- What is Corruption? – (Çevrimiçi) http://www.transparency.org/what-is-corruption/#define , 10 Nisan 2016.
[271] Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku**, 5.bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2001, s. 235.
[272] PCAOB, Speaker Series: Jeanette M Franzel, "Current Trends and Issues in Public Company Auditing, 26 October 2012, Knoxville TN, (Çevrimiçi), https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/10262012_Franzel.aspx , 15 Mayıs 2016.

standartları denetim alanında önemli olanlarıdır. Bu standartlara paralel olarak Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) yayınladığı Seri X. No. 22 tebliği de denetçilere düşen sorumlulukları ve denetçilerin görevini icra ederken izleyecekleri ilkeleri açıklaması açısından önemli olmuştur.[273] Ancak, söz konusu standart kaldırıldığından, artık yerini Kamu Gözetim Kurulu tarafından yapılan düzenlemelere burakmıştır.

Gerek AICPA tarafından yayınlanan 99 No.lu denetim standardı (SAS No 99), gerekse IFAC tarafından yayınlanan 240 No.lu denetim standardında bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumluluğu açık bir şekilde belirtilmiştir.

Türkiye'de en son yapılan düzenleme ise; Kamu Gözetim Kurulu (KGK) tarafından yapılan ve IFAC'ın düzenlemesiyle kapsam olarak aynı olan Bağımsız Denetim Standardı 240 olmuştur. Kamu Gözetim Kurulu'nun da düzenlemesi bu standartlara paralellik göstermektedir. Ancak SAS 99 bu standartların arasında en geniş kapsamlı olanıdır. Çünkü hem SAS 82'nin eksikliklerini gidermiş, hem de Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 240 bu standart esas alınarak yayımlanmıştır.[274]

1.4.1. Uluslararası Düzeyde Yapılan Düzenlemeler/Standartlara Göre Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları

Mali bilginin kalitesi, güvenilirliği ve şeffaflığı sermaye piyasalarının etkin çalışması açısından çok önemli unsurlarıdır. Lehman Brothers, WorldCom ve Enron gibi işletmelerin hileli faaliyetleri neticesinde çöküşleri, kamu kuruluşlarının kurumsal meslek ahlâkı ve yönetimlerine değer katan faaliyetlere dair endişeleri ile sonuçlanmıştır. Bundan dolayı, çeşitli ülkelerde yapılan kapsamlı düzenlemeler ve reformlar, doğrudan hile tespitinde bağımsız denetçilerin görev ve sorumluluklarının sorgulanmasını ele almıştır.[275] Kurumsal dünyaya ve onların mali raporlarına

[273] Varıcı, **a.g.e.,** s. 124.
[274] **a.e**., s. 125.
[275] J.UB Azubike, L.C. Chukwu, "Exploring International Evidences on Audit Expectation Gap", West **African Journal of Business and Management Sciences**, Vol. 3, No. 1, 2014, s. 3.

kamunun ve yatırımcının güveninin yetersiz oluşu, sermaye piyasalarının alanını olumsuz olarak etkilemeye devam etmiştir.[276]

Bu durumla mücadele etmek için, büyük denetim şirketleri öncelikle danışmanlık hizmetlerini denetim hizmetlerinden ayırmışlar ve denetimin kalitesini, bağımsızlığını artırmak için güvenceye yönelik önlemler aldıklarını duyurmuşlardır.[277] Muhasebeyle ilgili kurumlar, hükümetler, sermaye piyasası kurulları ve akademik çevreler denetim uygulamasını güçlendirmek için yasal uygulamalar, düzenlemeler, standartlar ve önerileri içeren farklı çalışmalar yapmışlardır. Hilenin mali tablolarda önemli tahrifatlara yol açma ihtimalinin bulunması nedeniyle birçok standart düzenleyici kurum (IFAC, AICPA gibi) bağımsız denetçilerden hileyi mali tablo denetiminde daha dikkatli olarak ele almalarını istemişlerdir. Denetim mesleğine ve denetçilere olan güvenin tekrar kazanılması için denetçilere ilke niteliğinde sorumluluklar getirilmiştir. Denetçilerin mesleği icra ederken mesleki şüphe ile hareket etmesi, denetim ekibi içerisinde beyin fırtınasının yapılması, gerekli özen ve dikkatin gösterilmesi ve doğruyu, denetçilerin menfaatlerini düşünmeden yerine getirmesi gerektiği gibi sorumluklar olmuştur. En önemli gelişme, mali tablo kullanıcılarının haklarının korunması amacıyla ve getirilen şeffaflık, kamuyu aydınlatma gibi birtakım ilkelerle birlikte Sarbanes Oxley (SOX) Muhasebe Reformu Yasası olmuştur. Yasa; yönetim kurullarının sorumluluklarından suçluların cezalandırılmasına kadar denetçi bağımsızlığı, kurumsal yönetim, iç kontrol değerlendirmesi ve genişletilmiş mali açıklama gibi konuları da kapsayan 11 bölümü kapsamıştır. (2002 tarihli SOX Yasası). Yasaya göre, denetim şirketlerini; uyguladıkları denetim prosedürlerini/tekniklerini ve muhasebe standartlarının uygulanmasını gözlemleyen ve kontrol eden özel bir kurul oluşturulmuştur.[278]

---

[276] European Commission, Green Paper, "Audit Policy: Lessons from the Crisis", Brüksel, 2010, (Çevrimiçi) http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0561&from=EN , 10 Şubat 2016.

[277] **A. e.**

[278] Leighton Johnson, **Security Controls Evaluation, Testing and Assessment Handbook**, Syngress, 2016, s. 18

Ardından AICPA ve IFAC'ın düzenlemeleri gelmiştir. Bu bölümde Sarbanes Oxley Yasası ile ilgili kısa birbilgi verildikten sonra, hileyle ilgili olarak AICPA'ın 99 No'lu denetim standardı (SAS 99) ve IFAC'ın 240 No'lu uluslararası denetim standardına değinilmiştir. SAS 99 ve UDS 240 ile hile konusunda denetçilere getirilen sorumluluklar, sorumlulukların sınırı ve hileyle ilgili uygulanacak süreç konuları açıklanmıştır.

1.4.1.1. Sarbanes Oxley (SOX)Yasası

Dünya'da yaşanan mali skandallar, sunulan muhasebe bilgilerinin ve denetim hizmetlerinin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin sorunları artırmış ve yatırımcıların sermaye piyasalarına, işletmelere, mali bilgilere ve söz konusu bu işletmelerin bağımsız denetimini yapan denetim şirketlerine olan güven duygusunu zedelemiştir.[279] Ortaya çıkan bu güven kaybının yeniden kazanılması için 2002 yılında ABD'de Sarbanes Oxley Yasası çıkarılmıştır. Yasa ile işletmelerin güvenilirliği ile birlikte bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin de sağlanması hedeflenmiştir.

Yasa ile gelen en önemli gelişme Kamu Gözetim Kurulu'nun (PCAOB- Public Company Accounting Oversight Board) oluşturulması olmuştur. PCAOB'un misyonu; bağımsız denetim raporlarının, doğru ve bilgilendirici olmasını sağlayarak kamu yararını ve yatırımcıları gözetmektir.[280]

Kurulun görevleriyse aşağıdaki gibidir:[281]

- Halka açık şirketlerin denetimlerini yapan denetim şirketlerini ve bütün denetçileri SEC 102'ye göre kaydetmek,

[279] Pankaj K. Jain, Jang Chul Kim, Zabihollah Rezaee, "T he Sarbanes-Oxley Act of 2002 and Market Liquidity", 2003, s. 1.
[280] PCAOB- Mission and Vision- (Çevrimiçi) https://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx, 12.05.2016.
[281] Sarbanes Oxley Act of 2002, PCAOB – Duties of the Board-–SEC 101 (Çevrimiçi) https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf 13.05.2016.

- Halka açık şirketlerin bağımsız denetim raporlarının hazırlanması ile ilgili olarak denetim, kalite kontrol, etik, bağımsızlık ve diğer ilgili standartları oluşturmak,
- Halka açık şirketlerin bağımsız denetimini yapan denetim şirketlerinin ve denetçilerin gözetimini/denetimini yapmak,
- Kayıtlı denetim şirketleri ve denetçiler ile ilgili soruşturma ve disiplin uygulamalarını yerine getirmek,
- Denetimin kalitesini artıracak ve denetime yüksek standartlar getirecek faaliyetleri yerine getirmektir.

Yasayla birlikte, borsaya kayıtlı olan işletmelerin iç kontrol ve iç denetimden sorumlu olan "Denetim Komitesi" kurması zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu komite; bağımsız denetimin gözetimi, bağımsız denetim şirketinin seçimi, mali raporlamanın şeffalık ve güvenilirliğinin sağlanması, iç denetimin etkinliğinin sağlanması ile sorumlu tutulmuştur.[282] Yasa ile kurumsal yönetimin işletmeler tarafından işlerliğinin sağlanması ve söz konusu işletmelerin şeffaflığının artırılması amaçlanmıştır. Yasada, işletmelerin mali raporlarındaki risklerin tespiti, tespit edilen risklere ilişkin kontrollerin belgelendirilmesi ve değerlendirilmesinin yapılması gerekli hale gelmiştir. Bununla birlikte işletmedeki iç kontrollerin etkinliğinden de işletme yöneticileri doğrudan sorumlu hale gelmiştir.[283]

1.4.1.2. Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve SAS 99 "Mali Tablo Denetiminde Hilelerin Göz Önünde Bulundurulması Standardı"[284]

2000'li yıllardan itibaren işletme yönetimleri tarafından yapılan hileler ve denetçilerin de mali raporlardaki hileleri tespit ve raporlamasındaki başarısızlık, denetlenmiş olan mali tablolara ilişkin olarak toplum güveninin kaybı ile sonuçlanmıştır.[285] Yaşanılan denetim başarısızlıkları, mali raporların denetlenmesi

[282] Ali Kamil Uzun, "Kurumsal Yönetim ve İtibarın Sigortası:Denetim Komitesi", **Deloitte,** s.2.
[283] PwC Turkey, Sarbanes- Oxley Yasası'na Uyum, http://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/denetim/sarbanes-oxley.html (Erişim Tarihi: 16.05.2016)
[284] AICPA- SAS 99, Consideration of Fraud in a Financial Statament Audit.
[285] Mohammed S. M. Salem, "An Overview of Research on Auditor's Responsibility to Detect Fraud on Financial Statements", The Journal of Global Business Management, Vol. 8, No. 2, 2012, s. 220.

ve yapılan hilelerin tespitinde yararlanılan faaliyetlerin toplum tarafından sorgulanmasına neden olmuştur. ABD'de Enron'la başlayan söz konusu mali skandallar, mali tablolarda ortaya çıkabilecek olası hilelerin tespiti ile ilgili yöntemlerin gözden geçirilmesini gerektirmiş ve bu konuda denetçi sorumluluklarının daha açık hale getirilmesi gerekmiştir.[286] Bu kapsamda, Sarbanes Oxley Yasasının hemen ardından, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) 2002 yılında, SAS No.99 "Mali Tablo Denetiminde Hilelerin Göz Önünde Bulundurulması Standardı"nı yayınlamıştır.[287]

SAS 99, mali tablolarda meydana gelebilecek hilelerin azaltılmasında bağımsız denetçinin etkinliğini artıracak yöntemleri içermektedir. Standardın gerektiği biçimde uygulanması halinde bağımsız denetçinin etkinliğini ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlıkların tespit edilmesinde başarı şansını artıracak düzenlemeler/kurallar yer almaktadır.[288] Çok geniş kapsamlı bir katılımla oluşturulan standart; özellikle akademik çalışmalara dayalı sonuçların, muhasebe meslek mensuplarından gelen önerilerin, mali raporlama süreciyle ilgilenen kişilerin katkıları ile geliştirilmiştir.[289]

Standart, 2000'li yılların başlarında meydana gelen işletme hile ve yolsuzlukları nedeniyle sermaye piyasalarında ortaya çıkan güven kaybını telafi etmek ve mali tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlıkların olmadığı konusunda güvence vermek için bağımsız denetçilere rehberlik etmek üzere çıkarılmıştır.[290]

Standart; denetçinin, mali tablolarda hata ve hileden kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların olmadığına ilişkin makul güvence elde edebilmesi için, çalışmanın planlanması ve yürütülmesine ilişkin bir yol haritası sunmaktadır. SAS No:99' da,

---

[286] Ramos, **a.g.e.,** s. 28.
[287] Raymond R. Panko, Nicholas Ordway, "Sarbanes Oxley: What About All the Spreadsheets?, "Controlling for Errors and Fraud in Financial Reporting", **EuSpRIG 2005 Proceedings**, July 6-8 Greenwich, London,, 2005, s. 9.
[288] Christopher J. Skousen, Kevin R. Smith, Charlotte J. Wright, "Detecting and Predicting Financial Statement Fraud: The Effectiveness of The Fraud Triangle and SAS No. 99", **Corporate Governance and Firm Performance**, Edit: Mark Hirschey, Kose John and K. Makhija, Emerald Group Publishing Limited, 2009, s.54.
[289] Skousen, **a.g.e**., s. 1.
[290] Wells, **a.g.e**., 2008, s. 323.

bağımsız denetçinin mali tabloların önemli hata ve hilelerden kaynaklanan yanlış veya yanıltıcı beyanlardan/önemli yanlışlıklardan arınmış olduğuna ilişkin makul güvence doğrultusunda denetimi planlama ve yürütme sorumluluğuna sahip olduğu belirtilmektedir. [291]

SAS No. 99'a göre denetim, genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda yürütülmelidir. Standarda göre; denetçi yapmış olduğu denetimlerde, hileye odaklanmış olsa da, hilenin tespiti, ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik programların ve kontrollerin oluşturulması sorumluluğu işletme yönetimine aittir.[292] Söz konusu bu standartta, denetçinin hileye ilişkin dikkate aldığı ve denetçiyi ilgilendiren iki türlü hile bulunmaktadır. Hileli mali raporlama ve varlıkların yanlış kullanımı/kötüye kullanılması.[293]

SAS No. 99'da yer alan denetim yaklaşımı, denetim planlama faaliyetlerini, hile risklerinin belirlenmesini, bu hile risklerine cevap veren denetim yaklaşımlarının belirlenmesini, denetim kanıtlarının değerlendirilmesini, olası hileler için üst yönetim ile iletişime geçilmesini ve hile ile ilgili tüm belgelendirmenin sağlanmasını içermektedir.[294] Bu kapsamda standarda genel olarak bakıldığında; hile kapsamındaki diğer standartlarda da bahsedileceği üzere, bağımsız denetçi denetim çalışmalarını "mesleki şüphecilik" yaklaşımı içerisinde sürdürmelidir. Standarda göre meslekî şüphecilik; denetim çalışmalarında hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olabileceği mantığıyla hareket eden ve sürekli sorgulayıcı bir yaklaşımdır.[295]

Denetçinin standart çerçevesinde, mali tabloların hile kaynaklı onemli yanlışlıkları içermediğine ilişkin makul güvence elde etmesinde izleyeceği süreç aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

[291] AICPA- SAS 99, par.1.
[292] AICPA- SAS 99, par.4.
[293] AICPA- SAS 99, Par.6.
[294] John M. Fleming, Richard E. Wortmann, "SAS 99: Lessons Learned From a Year Focusing on Fraud," **Pennsylvania CPA Journal**, Spring , Vol. 76, No. 1, 2005, s.26.
[295] Wells, **a.g.e**., 2008, s.324.

Tablo 1.5: Denetçinin Hileye İlişkin İzlemesi Gereken Süreç- SAS 99

1. Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlışlık Riskinin Belirlenebilmesi İçin Bilgi Edinilmesi
2. Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlışlık Risklerini Belirlenmesi
3.Belirlenen Risk Faktörlerinin Müşteri İşletmenin Program ve Kontrollerinin İncelenmesinden Sonra Değerlendirilmesi
4. Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi
5. Değerlendirmeden Sonra Bağımsız Denetçinin Yapacağı İşlemler ve Uygulayacağı Denetim Tekniklerinin Belirlenmesi
6. Hilenin İşletme Yönetimine Bildirilmesi
7.Denetçinin Hileye İlişkin Bulgularını Belgelendirmesi

Kaynakça: AICPA, AU Section 316 – SAS 99 "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00316.pdf (Erişim Tarihi: 10.04.2016)

Standart, hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin tespit edilebilmesi için bilgi toplanmasını öngörmekte ve bu bilginin nasıl toplanacağını da belirtmektedir.[296] Bu kapsamda, yönetimden ve sorumlu olan diğer kişilerden işletmedeki hile riski ve bunların nasıl belirlenebileceği konusundaki fikirleri alınmalıdır.[297] Özellikle denetim komitesi, iç denetçiler ve diğer ilgili personelden bilgi alınmalıdır.

Standarda göre iç kontrol yapısının da denetçi tarafından anlaşılması gerekmektedir. Bu kapsamda bağımsız denetçi, planlama aşamasında iç kontrolün unsurlarının (kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, gözetim) yeterli olup olmadığını anlamalıdır.[298] Bu kapsamda, işletmede hileyi engellemeye yönelik kontrollerin, uygulanan programların, alınan önlemlerin, işletmede oluşturulan meslek ahlâk ortamının hile riskini artırıp artırmadığı değerlendirilmelidir.

[296] SAS 99, par. 19.
[297] SAS 99, par. 19/b.
[298] Wells, **a.g.e.**, 2008, s. 326.

Hile riskinin değerlendirilmesinde gerek SAS 82 gerekse SAS 99, denetçiler açısından aşağıdakilerin yapılmasının gerekliliğini vurgulamıştır.[299]

- Denetçi, denetim planı yapılırken, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin incelemesini/değerlendirmesini yapmalıdır.
- Denetçi, bahsedilen risk değerlendirmesini yaparken, risk faktörlerini dikkate almalı ve tanımlanan risk faktörlerine planlanmış denetim yaklaşımı ile cevap vermelidir.
- Denetçi, hile riski ile ilgili olarak yönetim anlayışı oluşturmak için, yönetimi sorgulamalı ve belirlenen bir hilenin yönetimin bilgisi dahilinde olup olmadığını belirlemelidir.
- Planlama sırasında gerçekleştirilen risk değerlendirmesini etkileyebilecek denetim prosedürlerinin ve diğer gözlemlerin sonuçlarını not ederek, denetim çalışmasının sonunda hile ile ilgili önemli yanlışlık risklerinin yeniden değerlendirmesini yapmalı ve
- Çalışma kağıtlarını belgelemelidir.

Standart, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin denetim ekibi içerisinde görüşülmesi/tartışılmasını öngörmektedir. Bu kapsamda, denetim ekibi arasında beyin fırtınasını (konuların tartışılmasını) önermektedir.[300] Denetim ekibi arasında yapılan beyin fırtınasında, yönetimin yapabileceği hileler ve bunları nasıl gizleyebilecekleri ile mali tabloların hileden nasıl etkilenecekleri gibi konular yer almalıdır.[301] Mesleki şüpheciliğin sürdürülebilmesi için bağımsız denetçiler arasında devamlı görüş alışverişinde bulunulması gerekmektedir. Beyin fırtınası; denetimin planlama, uygulama ve sonuç aşamalarının hepsinde yapılabileceği gibi, denetimin yönünün belirlenebilmesi açısından planlama aşamasında mutlaka yapılmalıdır.[302]
Planlama aşamasında uygulanacak analitik yöntemler/işlemler ile tespit edilebilecek olağandışı ve beklenmedik ilişkiler de denetçi tarafından dikkate alınmalıdır. Bir ya da birden fazla hile risk faktörü olup olmadığı dikkate alınmalı ve hile kaynaklı

[299] Shelton S, Whittington O, Landsittel D.., "Auditing Firms' Fraud Risk Assessment Practices," **Accounting Horizons**, Vol. 15, No. 1, 2001, s. 20.
[300] SAS 99, par. 14.
[301] Wells, **a.g.e.,** 2008, s. 324.
[302] Varıcı, **a.g.e.**, s. 132.

önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek diğer bilgiler değerlendirilmelidir.[303] Denetçinin topladığı bilgiler ve analitik yöntemler/işlemler sonucunda belirlenen hile risk faktörleri, riskin türü, kapsamı, önemi ve riskin olasılığı yönünden ele alınmalıdır.[304]

1.4.1.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Uluslararası Denetim Standardı 240 – Mali Tabloların Denetiminde Hileye İlişkin Denetçinin Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını ele alan Uluslararası Denetim Standardı (UDS 240) "Mali Tablo Denetimlerinde Hileye İlişkin Denetçinin Sorumluluğu" standardı Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanmıştır. Bu standart 30 Haziran 2002 tarihinde sona eren ve bu tarihten sonraki dönemlere ait olan mali tabloların denetiminde geçerlidir. 240 No'lu denetim standardının amacı, denetçinin mali tabloların denetimi sırasına karşılaşabileceği önemli yanlışlık risklerini göz önünde bulundururken sorumluluğu hakkında standartlar oluşturmak ve denetçiye rehber niteliğinde yol göstermektir. Bu standarda göre hilelerin tespitinde sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğu belirtilmektedir.[305]

Standart; hata ve hileleri birlikte değerlendirmekte, hata ve hilelerin tespitinde esas sorumluluğun işletme yönetimleri ya da yönetimden sorumlu komitelerinde olduğunu vurgulamaktadır. SAS 99'da vurgulandığı üzere söz konusu bu standartta da, bağımsız denetimin doğasında yer alan yapısal kısıtlamalardan dolayı, hile kaynaklı bazı önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılamayabileceği üzerinde durulmaktadır.[306]

UDS 240'da diğer standartlarda olduğu gibi teorik olarak sağlam esaslara dayalı bir hile riski değerlendirme yöntemi bulunmamaktadır. Onun yerine sadece genel bir

[303] Wells, **a.g.e**., 2008, s. 325.
[304] Wells, **a.g.e**., 2008, s. 326.
[305] UDS 240, par. 1-4.
[306] UDS 240, par. 5.

kılavuz sunulmuştur. Her bir denetim şirketinin bu tür değerlendirmeler için kendine özgü birtakım yöntemler geliştirmesi gerektiğini belirtmektedir.[307] Standart, denetçinin amacının mali tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlıkları tespit etmek olduğunu vurgulayarak, hata ve hile arasındaki ayrımı gerçekleştiren faktörün kasıt unsuru olduğunu vurgulamaktadır. Ayrıca, hile kavramının tanımına dayanarak denetçinin hilenin önlenmesi ve tespitine ilişkin sorumluluğunu belirlemektedir. Bu açıdan denetçinin amacının:[308]

a) Mali tablolara ilişkin hileden kaynaklanan önemli yanlış beyan risklerini belirleme ve değerlendirme,
b) Uygun cevaplar tasarlayarak ve uygulayarak hileden kaynaklanan değerlendirilmiş önemli yanlış beyan risklerine ilişkin olarak yeterli miktarda denetim kanıtı toplama,
c) Denetim süresince tespit edilen hile ya da hile şüphesine uygun şekilde yanıt verme olduğu vurgulanmaktadır.

Bu amaçlar, denetim çalışmasında denetçinin gerekli mesleki şüpheciliği korumasını, denetim ekibinin üyeleri arasındaki görüş bildirme- tartışma yapılmasını, riskin değerlendirilmesi faaliyetlerini, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesini, değerlendirilen hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine yanıt verilmesini ve denetim kanıtlarının değerlendirilmesini gerektirmektedir.[309] Standart, bu şartların dikkate alınmasının yanı sıra her biri için de bir uygulama kılavuzu sunmaktadır.

Hilenin kasıtlı olarak yapılması ve gizlenmiş olması, tespitini de zorlaştırmaktadır. Denetçinin mesleki yargısını kullanarak, hileye yönlendiren fırsat, olay ve koşulları belirlemesi mümkündür. Söz konusu bu fırsat, neden ve koşullar hile risk faktörü olarak adlandırılmaktadır.[310] Standart, denetçiye yardımcı olması açısından hile risk faktörleri örnekleri de sunmaktadır. Denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarıyla ilgili

[307] Srıvastava v.d., **a.g.e.,** 2009, s. 67.
[308] UDS 240, par. 10.
[309] Ramon Saladrigues and Marta Grano, "Audit Expectation Gap: Fraud Dtection and Other Factors", European Accounting and Management Review, Vol. 1, No. 1, 2014, s. 136-137.
[310] UDS 240, par. A23.

olarak sunulan bu yol haritasında, denetçinin izleyeceği süreç aşağıdaki gibi belirlenmektedir.

Tablo 1.6: Hileyle İlgili Denetçinin İzleyeceği Süreç – UDS 240

Denetim Ekibi Arasındaki Görüşmeler/Beyin Fırtınası
Risk Değerlendirme Yöntemleri/İlgili Faaliyetler
Hile Riskinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
Değerlendirilen Hile Riskine İlişkin Cevapların Verilmesi
Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi
Yazılı Beyanlar
Yönetim ve Kurumsal YönetimdenSorumlu Olanlarla İletişim
Yasa ve Düzenlemeleri Uygulayan ve Düzenleyici Kuruluşlarla İletişim
Belgelendirme

Kaynak: IAASB, Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı, Cilt: I, TÜRMOB Yayınları, 2013, s.210.

Hilenin tespiti ve önlenmesi sorumluluğu işletmeye aittir, ancak, denetçi mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış beyanlardan uzak olduğunu mâkul ölçüde garanti etmelidir. Standart ayrıca denetçinin işletme yönetimi tarafından gerçekleştirilen hileyi tespit edememe riskinin çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hilenin tespit edilememe riskinden daha büyük olduğunu, çünkü yönetim kademesinin hiyerarşik konumunun çalışanların hile yapmasını önlemek üzere tasarlanmış kontrol faaliyetlerinden kaçmasını sağladığını belirtmektedir.[311] Bu nedenle standart farklı risklere yönelik denetim prosedürleri getirerek kontrollerden kaçan yönetimle ilişkili risklerin analizi için bazı ek teknikler düzenlemiştir.

Standart, denetçiden işletmeyi yönetmekle sorumlu olanlardan hileyi önlemek ve tespit etmek üzere iç kontrolü tasarlama, uygulama ve sürdürme sorumluluklarını

[311] Saladrigues ve Grano**, a.g.e**., s. 138.

yerine getirdiklerine dair yazılı beyan almasını öngörmekle birlikte[312], yönetimin malî tabloların önemli yanlışlıklar içermediğine ilişkin risk değerlendirmesi sonuçlarını ve önemli bilgileri denetçilerle paylaşmasını öngörmektedir.

UDS 240'ın ele aldığı konulardan biri de denetçilerin görevlerine devam edip etmeyecekleri ile ilgilidir. Örneğin, işletme, denetçinin hileye ilişkin gerekli gördüğü eylemleri gerçekleştirmezse, denetçinin bulguları önemli ve yayılmış bir hileye işaret ederse ya da denetçi yönetimin ya da yönetişimden (kurumsal yönetimden) sorumlu olanların dürüstlüğüne ilişkin önemli endişelere sahipse denetçi görevine devam etme ya da etmeme durumunu gözden geçirmelidir. Denetçi bu tür durumlarda mesleki ve yasal sorumluluğa sahiptir. Ancak bu sorumluluklar da ülkeler arası farklılık göstermektedir. Denetçi denetimden çekilme kararı alrken ve hissedarlara, düzenleyici kurumlara rapor verirken ya da uygun eyleme karar verirken yasal tavsiye alması önerilmektedir.[313]

1.4.2. Ulusal Düzeyde Yapılan Düzenlemeler ve Denetçinin Sorumlulukları

Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) yayınladığı Seri X. No. 22 tebliği denetçilerin denetim süresince takip edecekleri yöntemleri ve sorumluluklarını belirlemesi açısından uzun bir dönem Türkiye'de önemli olmuştur.[314] Ancak, söz konusu standart yeni bir düzenleyici kurum olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulmasıyla birlikte, artık yerini KGK tarafından belirlenen Bağımsız Denetim Standartlarına bırakmıştır. Bu bölümde hem SPK'nın hem de KGK'nın düzenlemelerine değinilmiştir.

[312] UDS 240, A 58.
[313] UDS 240, A 54-56.
[314] Varıcı, **a.g.e**. s. 124,

1.4.2.1. SPK Düzenlemesi –Seri:X 22 No.lu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"

Türkiye'de denetim standartlarıyla ilgili yaşanan en önemli gelişmelerden biri SPK tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyum çalışmaları kapsamında 12.06.2006 tarihinde yayınlamış olduğu "Seri:X 22 No.lu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"dir. Bu Tebliğin amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim şirketlerine ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir.[315]

Denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları tebliğin 6.kısmında açıklanmıştır. Tebliğde, denetçinin, mali tablolarda hata ve hileden kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların bulunmadığına ilişkin makul güvence sağlamakla sorumlu olduğu belirtilmektedir. Bunun için, denetim süresi boyunca mesleki şüphecilik ile çalışmalarını planlayarak yürütmek zorunda olduğu belirtilmektedir. Temel olarak, denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları tebliğde aşağıdaki gibi özetlenebilir.[316]

- Bağımsız denetçi mali tablolarda olabilecek önemli yanlışlıklara neden olabilecek koşulların olabileceğini göz önünde bulundurarak, çalışmasını mesleki şüphecilik tutumu ile planmalı ve yürütmelidir. (6.Kısım/md.8) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin dürüstlüğü ve doğruluğu hakkında geçmiş tecrübelerden bilgi sahibi olsa da, mesleki şüphecilik tutumunu her zaman korumalıdır.
- Mali tablolarının hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içerme olasılığı bulunduğundan, denetim ekibi üyeleri yanlışlıkların mali tablolara etkisini kendi aralarında görüşmelidir. (Beyin fırtınası). Görüşmelerde dikkate alınması gereken şey, ekip üyelerinin; işletme yönetiminin doğruluğu ve dürüstlüğü hakkındaki düşüncelerinden bağımsız olarak, konulara daha sorgulayıcı bir şekilde yaklaşmaları gerekmektedir. Görüşmelerde; hileden kaynaklanan önemli yanlışlıkların mali tabloları nasıl etkileyebileceği,

[315] SPK, Seri:X, No:22, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ".
[316] SPK., Seri:X No: 22 Tebliğ, 6. Kısım.

işletme yönetiminin hile ile ilgili ne yapabileceği veya neyi nasıl gizleyebileceği ya da işletme varlıklarının nasıl suiistimal edilebileceği gibi konular ele alınmaktadır. (6.Kısım/md.9)

- Bağımsız denetçi, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinde, gerekli olan risk değerlendirme yöntemleri/tekniklerini uygulamaktadır.
- Tespit edilmiş olan hile nedeni ile önemli yanlışlık risklerine karşı gerekli yaklaşım belirlenmelidir. İşletme yönetiminden hileye ilişkin yazılı teyit mektupları alınmalıdır.
- Denetçi, yönetimden hileye ilişkin teyit mektubu almalı ve İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle iletişim kurulmalıdır.

1.4.2.2. Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Kurumu (KGK) ve Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 "Mali Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları"

Hilelerin tespiti ve önlenmesinde denetçinin sorumluluklarının tanımlanması için, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde "Mali Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" başlıklı 240 numaralı Bağımsız Denetim Standardı (BDS 240), Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Kurumu tarafından belirlenmiştir. Standart; hile ve hileyle ilgili kavramları, bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını ve hileye ilişkin denetim standartları uygulama çerçevesini düzenlemiştir.[317] Standart, hilenin önlenmesi ve tespiti ile ilgili esas sorumluluğun yönetime ve üst yönetime ait olduğunu belirtmektedir. Üst yönetimin de hileye imkan veren fırsatları/koşulları azaltarak hileyi engelleme, tespit ve cezalandırma ihtimali sebebiyle kişileri hileden vazgeçirme konusunda ciddi bir tutum sergilemesi gerektiğini vurgulamaktadır.[318]

Bağımsız denetçilerin sorumluluğunu, mali tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence sağlamak olarak tanımlamaktadır.

[317] Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240, "Mali Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları".
[318] BDS 240, par. 4.

Ayrıca denetçinin yasal bir sorumluluğu bulunmamaktadır.(BDS 240) Bir işlemin, hile niteliği taşıdığı yasal olarak mahkeme tarafından ortaya konabileceğinden, denetçinin bu kapsamda yasal bir sorumluluğu yoktur. Dolayısıyla, denetçi hilenin varlığını kanıtlamaktansa şüpheli işlemlere ve hilenin yapılabileceği alanlara odaklanması gerekmektedir.[319]

Standart, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim faaliyetlerinin gerektiği gibi planlamasına ve yürütmesine karşın, denetimin yapısal kısıtlamalarından dolayı denetimi yapılan mali tablolarda yer alan tüm önemli yanlışlıkların tespit edilmesinin mümkün olmadığını vurgulamaktadır.[320] Standarda göre, hilenin varlığına işaret eden bir bilgi veya hileyi tespit eden denetçi, bu konuyla ilgili olarak yönetimin uygun kademesindeki kişilerle iletişime geçmelidir. Bu bağlamda, denetçinin hile bulgusunu yönetime bildirme sorumluluğu bulunmaktadır. Ayrıca yönetim tarafından yapılan hilenin, çalışan tarafından yapılan hileye göre tespit edilememesi riskinin daha yüksek olduğu belirtilmiştir.[321]

Hileyle ilgili olarak bağımsız denetçilerin sorumlulukları ve uygulanacak denetim süreci, Bağımsız Denetim Standardında aşağıdaki maddeler halinde belirtilmiştir.[322]

- Hile kaynaklı önemli yanlışlıklara ilişkin uygun denetim tekniklerinin oluşturulması ve uygulanması,
- Hile risklerinin tespit edilmesi
- Hile riskinin değerlendirilmesi
- Denetim kanıtlarının belgelendirilmesi
- Değerlendirilen hile kaynaklı önemli risklere karşı tedbirlerin alınıp iç kontrol sisteminin oluşturulması

[319] Ovidiu Constantin Bunget, Lilia Grigoroi, Alin Constantin Dumitrescu, "Detecting and Reporting the Frauds and Errrors by the Auditor", **Megatrend Review**, Vol. 6, No. 2, 2009, s. 284.
[320] BDS 240, par. 5.
[321] BDS 240.
[322] BDS 240, par.. 16-47.

- Denetim raporunun hazırlanması ve sunum

Denetçinin hileyi tespit etmesi veya bir hileden şüphelenmesi hâlinde bunu yönetimden sorumlu kişilerle görüşmesi gerekmektedir. Denetçi bu kanaatini sözlü ya da yazılı ifade edebilir. Bunu yaparken genellikle şüphe duyulan kademenin bir üstüne durumu bildirmelidir. Eğer yönetimin karıştığı bir hile ihtimali varsa bu da yönetimden sorumlu kişilere bildirmelidir.[323]

1.4.3. Bağımsız Denetçinin Hile Risk Değerlendirme Süreci

Bağımsız denetçinin amacı, işletmenin iç kontrolü dâhil olmak üzere işletme ve çevresini tanımak suretiyle, mali tablo ve yönetim beyanı düzeyinde hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini ortaya çıkarmak, belirlemek ve değerlendirmektir. Böylelikle, değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturacaktır.[324] Hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi, bu değerlendirmeye yönelik gerekli bilginin toplanması için uygulanan denetim teniklerine ve denetim sırasında toplanan kanıtlara dayandırılmaktadır. [325]

Bu süreçte bağımsız denetçi, denetim çalışmasını yürütürken, hile risk değerlendirme işlemleri/yöntemleri/prosedürleri uygulayarak makul güvence temelinde, hata ya da hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini tanımlamalı ve değerlendirmelidir. Bu kapsamda denetim işlemlerini tasarlamalıdır.[326]

Bağımsız denetçinin, hile riski değerlemesi, özellikle denetim planlaması aşamasında önemli olsa da, bağımsız denetçi, tüm denetim süreci boyunca hile riskini dikkate almak durumundadır.[327] Hile risk değerlendirmesi yapılırken, bağımsız denetçi mesleki yargısına ve takdirine dayanarak gerekli denetim tekniklerini/işlemlerini

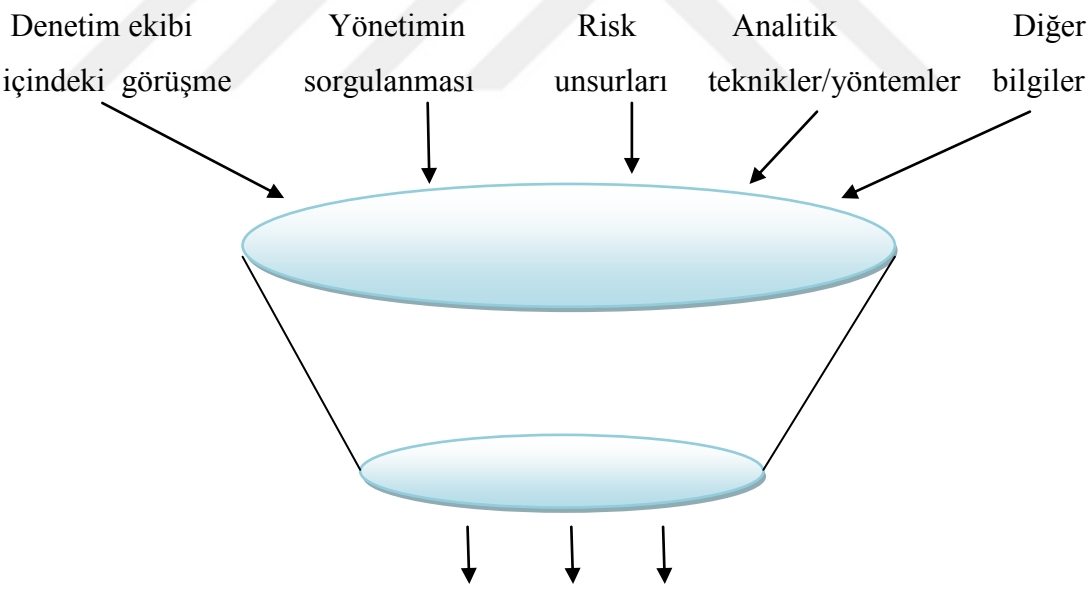
[323] BDS 240, par.40.
[324] BDS 315, par.3.
[325] **A.g.e.**
[326] PCAOBUS, Auditing Standard No. 12, "Identifying and Assessing Risk of Material Misstatement, par.4.
[327] Elizabeth A. Payne, Robert J. Ramsay, Fraud Risk Assessments and Auditors2 Professional Skepticism, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 20, No. 3, 2005, s. 322.

belirlemektedir. Belirlenen risk faktörlerine dayanarak, hile riskine ilişkin karşılık verilmektedir.

1.4.3.1. Hile Riskinin Belirlenmesi için Gerekli Bilgilerin Toplanması

Yapılan düzenlemelere göre denetçiler, hile ile ilgili önemli bir hata veya yanlışlık riskinin olup olmadığı hususunda yeterli düzeyde bilgi toplama yükümlülüğü altına sokulmaktadır. Hile riskinin değerlendirilmesi sırasında kullanılacak bilginin toplanacağı kaynaklarsa Şekil 1.5'de verilmiştir.[328]

Şekil 1.5: Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bilginin Kullanılması



Kaynak: The Auditors Responsibility to consider fraud in an Audit of Financial Statements, http://www.unifr.ch/controlling/assets/files/lehre/auditmeth/fraud.pdf Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 01.12.2015)

[328] The Auditors Responsibility to consider fraud in an Audit of Financial Statements, (Çevrimiçi) http://www.unifr.ch/controlling/assets/files/lehre/auditmeth/fraud.pdf , 14.05.2016.

Özellikle hile riskinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde elde edilecek bilgiler denetim sürecinin tamamını etkiler. Denetçi bu kapsamda, gerek yönetim sorgulaması kapsamında elde edeceği bilgileri değerlendirmeli gerekse denetim ekibi arasında müzakere yapmalıdır.[329]

Bu görüşmede, hilenin ne şekilde meydana gelebileceğiyle birlikte, mali tabloların nasıl ve nerede hileye açık olabileceği konusuna özen gösterilmelidir. Görüşme, denetim ekibinin; yönetim ile ilgili olumlu kanaatlerinden bağımsız olarak yapılmalıdır.[330]

Bunun için denetim çalışmalarında aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.[331]

- İşletme içinde yönetimin ve diğer ilgililerin araştırılması,
- Planlama ve denetim aşamalarında analitik inceleme tekniklerinin uygulanması ve sonuçlarının incelenmesi,
- Hile risk unsurlarının değerlendirilmesi,
- Gerekli diğer bilgilerin değerlendirilmesi.

Bağımsız denetçinin risk değerlendirme teknikleri/yöntemleri kapsamında bilgi toplayacağı en önemli kaynaklardan biri yönetim hakkında yapılan soruşturmalardır. Yönetim, işletmenin iç kontrolüne ve mali tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğu kabul etmektedir. Bu bakımdan, denetçinin hile riskini değerlendirmesine ve bunu engellemek ve tespit etmek için uyguladığı kontrollere ilişkin olarak yönetim hakkında soruşturmalar yapması uygundur.[332]

Yönetim; hile yapılması açısından daha iyi bir konuma sahiptir. Bu bakımdan, denetçi yönetimin soruşturmalarında verdiği yanıtları mesleki şüphecilik anlayışı ile değerlendirmeli, soruşturmalara verilen cevapların diğer bilgilerle birlikte toplu

[329] BDS 240, par.14-15.
[330] BDS 240, par.15.
[331] Albrecht v.d., **a.g.e**., 2008., s. 6.
[332] BDS 240, par. A12.

olarak da dikkate almalıdır.[333] Bu süreçte denetçiler, hile riskiyle ilgili duyarlılıklarını artırarak, söz konusu bu riskin belilenebilmesine yönelik kaynakları da uygun olarak çeşitlendirdikleri takdirde, hile riskinin belirlenmesi sürecinde etkinliklerini artırabilirler.[334] Yönetimin dışında, mali raporlama süreciyle ilgilenen diğer çalışanlarla da görüşmeler yapılmalıdır. İç denetim sorumlusu, operasyon sorumlusu, risk sorumlusu, hukuk danışmanı v.b.[335]

Bu süreçte bağımsız denetçi, hileye ilişkin risk unsurlarını tespit etmeye yönelik olarak bilgi toplamak adına işletme yönetimi ve diğer çalışanları hileye ilişkin risklerle ilgili görüşlerini almakta, işletmenin hileler karşısında uyguladıkları programları, iç kontrollerin etkinliğini değerlendirmektedir. Özellikle, üst yönetimden sorumlu olanların bilgisine de başvurmalı ve gerekli gözetimlerin varlığını soruşturmalıdır.

Özetle, mesleki şüpheciliğin bir tutum olarak benimsenmesinin ardından hile riski ile ilgili aşağıdaki yöntemlerin denetçi tarafından izlenmesi gerekmektedir.[336]

- Denetçi işletmenin iç kontrolü de dahil olmak üzere işletme ve ortamı hakkında bilgi edinmelidir. Bu kapsamda;
- Denetçi, yönetimin hile riskini nasıl değerlendirdiği, işletmedeki hile risklerini belirlemede ve bunlara cevap vermede kullandığı süreci sorgulamalıdır
- Denetçi, işletmeyi etkileyen gerçek ya da şüphelenilen hileye ilişkin bilgi sahibi olup olup olmadığının belirlenmesi için yönetimi sorgulamalıdır (sorular sormalıdır).
- Denetçi, yönetimin uygulamalarına ve etik davranışlara ilişkin olarak çalışanlara yaptığı bildirimleri sorgulamalıdır.

[333] BDS 240, par. A 17.
[334] Mark F. Zimbelman, "The Effects of SAS No. 82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions", Journal of Accounting Research, 1997, s.76.
[335] The Auditors Responsibility to consider fraud in an Audit of Financial Statements, (Çevrimiçi) http://www.unifr.ch/controlling/assets/files/lehre/auditmeth/fraud.pdf (Erişim Tarihi: 01.12.2015)
[336] IAASB, **a.g.e.,** 2013, s. 215-214.

- Denetçi, işletmeyi etkileyen mevcut ya da şüphelenilen hileye ilişkin olarak iç denetçileri sorgulamalıdır.
- Denetçi yönetişimden/kurumsal yönetimden sorumlu olanların, hile riskinin belirlenmesi ve bunlara karşılık vermede kullandığı yöntemleri ve yönetimin bu riskleri azaltmak için geliştirdiği iç kontrolü nasıl izlediği konusunda bilgi almalıdır.
- Denetçi, gerçek ya da şüphelenilen hileye ilişkin üst yönetimden sorumlu olanların bilgisinin olup olmadığını sorgulamalıdır.

1.4.3.2. Hile Risk Unsurlarının Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçi, gerçekleştirilen risk değerlendirme işlemlerinden ve ilgili görüşme ve soruşturmalardan elde edilen bilgilerin, hile riskine işaret edip etmediğini değerlendirmelidir.[337] Genellikle tehlike işareti olarak görülen ve kırmızı bayraklar olarak adlandırılan hile riski unsurları, hile ile ilişkili şartları yansıtmakta ve muhtemel hileli eylem konusunda denetçiyi uyarmak için hizmet etmektedir.[338] Bunlar da hile üçgeni yaklaşımı altında teşvikler, tutumlar ve fırsatlar olarak sınıflandırılmaktadır. Gerek BDS 240 ile UDS 240'da gerekse SAS No.99'da hile riski unsurları hileli mali raporlama ve varlıkların kötüye kullanılmasıyla ilgili olarak 3 alt grup içerisinde sınıflandırılmıştır. Fırsat, Baskı, Haklı çıkarma.[339]

Hilenin gizlenmesi genellikle, fark edilmesini de çok zorlaştırmaktadır. Denetçi buna rağmen hile yapmaya veya hile yapma fırsatı sağlamaya yönelik bir teşvike veya baskıya işaret eden olayların olduğunu anlayabilir. Yapılan bilimsel araştırmalarda; yapılan tahminleri karşılama, tazminat ve teşvik yapıları, dışsal finansman ihtiyacı ve kötü performans gibi çeşitli baskı unsurları araştırılmıştır.[340]

---

[337] Dimiter Dinev, "The 3D Fraud Risk Assessment Model", 2012 IEPI Ltd, Electronic Book, **Part VI, 3D** FRAM as a Part of Experts Responsibilities following ISA 240.
[338] Benita Gullkvist, Annuka Jokipii, "Factors Influencing Auditors' Self- Perceived Ability to Assess Fraud Risk", **NJB**, Vol. 64, No. 1, Spring 2015, s. 42.
[339] UDS 240, EK-1, md. A25.
[340] Chris E. Hogan, Zabihollah Rezaee, Richard Riley and Uma K. Velury, " Financial Statement Fraud: Insights from The Academic Literature", **A Journal of Practice & Theory**, Vol. 27, No. 2, ss.231–252.

Diğer unsurlar, hileye karışanların buna karşı olan tutumu ya da rasyonelleştirmesidir. Cressey; rasyonelleştirmenin, hile eylemini haklı çıkarma anlamında bir işlem olmadığını ancak meydana gelmeden önce suçun bir ön koşulu olduğunun altını çizmektedir. Buna göre, rasyonelleştirme hile motivasyonunun bir parçasıdır. Var olan koşullarsa, hile yapmak için bir fırsat vermektedir. Kontrollerin yokluğu, zayıf kontrolün mevcudiyetini ya da kontrolü geçersiz kılmak için yönetimin kabiliyetini de içermektedir.[341] Hileye ilişkin risk faktörlerinin belirlenmesinde denetçi, hilenin varlığına işaret edebilecek standartlarda belirtilen örnek risk unsurlarını dikkate almalıdır. Hile risk unsurlarının, önem derecesine göre sıralanabilmesi kolay bir süreç olmamakla birlikte, hile risk unsurunun varlığının belirlenmesi ve bunun mali tablolara ilişkin hileden kaynaklanan önemli yanlış beyan risklerini değerlendirmede kullanılıp kullanılmayacağı, denetçinin mesleki yargısını kullanmasını gerektirmektedir.[342] Bu süreçte işletmenin hile riskine açık alanlarına ilişkin fırsat ve baskı/teşvik unsurunun iyice anlaşılması; yapılan hile risk degerlndirmesi için önemlidir.[343]

Özetle, bu aşamada denetçi gerçekleştirilen risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetlerden elde edilen bilgilerin, bir veya birden fazla risk faktörü içerip içermediğini değerlendirmelidir. Hile risk unsurları, kesin olarak hilenin valığını belirtmese de, hilelerin olduğu koşullarda sıklıkla görüldüğünden, hile kaynaklı önemli yanlış beyan risklerinin bulunduğunu gösterebilirmektedir.[344]

1.4.3.3. Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Sunum Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Denetçi hile risk unsurlarını değerlendirdikten sonra, BDS 315'e göre, hileden kaynaklanan önemli yanlış beyan risklerini mali tablo aşamasında, işlem sınıfları,

[341] Gullkvist ve Jokipii, **a.g.e**.,s. 43.
[342] IAASB, **a.g.e**., 2013, s. 233.
[343] Karl Hackenbrack, "The Effect of Experience with Different Sized Clients on Auditor Evaluations of Fraudulent Financial Reporting Indicators", **Auditing: AJoumal of Practice and Theory**, Vol. 12, No. 1, 1993, s. 108.
[344] IAASB, **a.g.e.,** 2013, s. 216.

hesap bakiyeleri ve açıklamalar için yönetim beyanları düzeyinde belirlemeli ve değerlendirmelidir.[345]

Denetçi, hile kaynaklı önemli yanlış beyan risklerini belirlerken ve değerlendirirken hasılatın muhasebeleştirilmesi açısından dikkate almalı, hangi hasılatın, hasılat işlemlerinin ya da yönetici beyanlarının bu risklere neden olabileceğini değerlendirilmelidir.[346] Özellikle, hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak hileli mali raporlamadan kaynaklanan önemli yanlışlıklar, erken hasılat muhasebeleştirilmesi ya da hayali hasılat kaydı yoluyla hasılatın fazla gösterilmesine neden olmaktadır. Bu kapsamda denetçinin hasılat muhasebeleştirilmesinde hile risklerine odaklanması gerekmektedir.

Denetçi, değerlendirilmiş hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini "önemli riskler" olarak ele almalıdır. Bu bağlamda, işletmenin önemli risklere ilişkin kontrollerini anlamak ve değerlendirmek zorundadır.[347] Hile riski unsurlarının önem sırasına göre yerleştirilmesi zorlu bir süreçtir. Hile riski faktörlerinin önemi, büyük ölçüde farklılık göstermekle birlikte, işletmeye bağlı koşullar nedeniyle, bu unsurlardan bir kısmının "önemli yanlışlık" riski oluşturmadığı işletmeler de olabilir. Bu nedenle, hile risk unsurlarının değerlendirilmesi, denetçinin mesleki yargısını kullanmasını gerektşrmektedir.[348]

BDS 320'ye göre, denetçi hangi risklerin önemli olup olmadığına karar verirken; riskin hile kaynaklı olup olmadığı, işlemlerin karmaşıklığı, riskin daha özel bir dikkat gerektirip gerektirmediği, riskin ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemleri içerip içermediği, riskin olağandışı işlemleri içerip içermediği gibi konuları da mutlak suretle dikkate almalı ve ekip üyeleriyle görüşmelidir.[349]

[345] BDS 240, par. 25.
[346] BDS 240, par. 26.
[347] BDS 240, par. 27.
[348] BDS 240, par. A24
[349] BDS 320, par.28.

1.4.3.4. Değerlendirilmiş Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Risklerine Karşı Yapılacaklar (Önlemler)

Öncelikli olarak denetçi bu aşamada, değerlendirilmiş risklere karşı yapılacak genel işleri belirlemektedir. Bu aşamada aslında denetçi mesleki şüpheciliği daha geliştirerek, artırılan bu şüpheciliğin denetimin bütününe nasıl yansıyacağını değerlendirmelidir.[350] Denetçi bu süreçte, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine ilişkin yaptığı değerlendirmeyi ve önemli denetim sorumluluklarının verileceği kişilerin bilgi, beceri ve kabiliyetlerini dikkate alarak personeli görevlendirmeli ve izlemelidir. Görevlendirmenin kapsamı da, denetim ekibi üyeleriin yeterlilik, bilgi ve becerilerine göre oluşturulmalıdır.[351]

Denetçi, işletmenin muhasebe politikaları seçimi, yönetimin muhasebe tahminleri ve uygulamasının, yönetimin kazanç yönetimi yapma çabasından kaynaklanan hileli mali raporlamanın bir göstergesi olup olmadığını değerlendirmelidir.[352] Bu değerlendirmeden sonra, denetçi, yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine; niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla karşılık veren risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürlerini tasarlamalı ve uygulamalıdır.

Standartta, yönetimin işletme içindeki kontrolleri aşabilme ihtimaline yönelik bazı denetim tekniklerinin uygulamalarını uygun görmektedir. Bunlar;[353]

- Kayıtların uygunluğunun ve yapılan düzeltmelerin incelenmesi
- Muhasebe tahminlerinin incelenmesi (yanlı yapılma ihtimali olan tahminler),
- Dikkat çeken olağandışı işlemelerin araştırılması

Mali tablolarla ilgili olarak muhasebe tahminlerinin yapılmasından işletme yönetimi sorumludur. Bağımsız denetçi bir bütün olarak mali tablolarla ilgili yönetimin

[350] BDS 240, par. A33
[351] BDS 240, par. A34-35.
[352] IAASB, a.g.e., s. 247.
[353] AICPA-SAS 99- Par 58-67.

muhasebe tahminlerinin makul ölçüde değerlendirilmesinden sorumludur.[354] Muhasebe tahminleri hem taraflı hem tarafsız unsurlara dayalı olduğundan, yönetimin taraflılığının tespiti ve tahminler üzerinde denetimin yapılması güçlük oluşturmaktadır.[355] Bu süreçte yönetimin tahmini ile karşılaştırmak için bağımsız bir tahmin geliştirilmesi amacıyla bir uzmanın kullanılması gereklidir. Yönetimin, ilgili tahminin oluşturulmasıyla ilgili planları uygulama kabiliyeti ve doğrulanması amacıyla, soruşturmaların kapsamının yönetim ve muhasebe departmanı dışındaki kişileri içerecek şekilde genişletilmesi gerekmektedir.[356]

Yönetim, normalde etkin şekilde işliyor görünen kontrolleri ihlal ederek muhasebe kayıtları ile oynama ve hileli mali tablolar hazırlama imkânına sahip olduğu için hile yapmaya elverişli, özel bir konumdadır. Bu risk tüm işletmelerde mevcuttur. Bu tür ihlallerin nasıl ortaya çıkabileceği öngörülebilir olmadığından, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskidir ve bu sebeple ciddi bir risktir.

Denetçi, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskine ilişkin yaptığı değerlendirmeden bağımsız olarak, denetim tekniklerini tasarlamalı ve uygulamalıdır. Bu kapsamda, [357]

- Yevmiye kayıtlarının ve mali tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin uygunluğunu test etmek için denetim prosedürlerini tasarlamalı ve uygulamalıdır. Bu süreçte yevmiye kayıtlarına ve diğer düzeltmelere aykırı olan veya olağan dışı işlemler hakkında mali raporlama sürecinde yer alan kişileri sorgulamalıdır.
- Bir raporlama dönemi sonunda yapılan yevmiye kayıtlarını ve diğer düzeltmeleri seçmeli ve dönem boyunca yapılan yevmiye kayıtlarını ve diğer düzeltmeleri test etmenin gerekli olup olmadığına karar vermelidir.
- Denetçi, muhasebe tahminlerini taraflılık açısından gözden geçirmeli ve varsa taraflılık oluşturan durumların, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskine işaret

[354] BDS 540, Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi", par.6.
[355] BDS 540,par. A9-10.
[356] BDS 240- ek- 2.
[357] BDS 240- par. 31-32.

edip etmediğini değerlendirmelidir. Böyle bir ihtimalin bulunması durumunda denetçi, bir bütün olarak muhasebe tahminlerini yeniden değerlendirmelidir.

1.4.3.5. İşletme Yönetimi ve Sorumlu Kişilerle İletişim

Bağımsız denetçi, mali tablolarda önemli bir yanlışlığa neden olsa da olmasa da, diğer bir anlatımla mali tablolar üzerindeki etkisi önemli olmasa da hilenin tespiti durumunda, BDS 260'a göre durumu yönetimin uygun kademesine bildirmelidir.[358] Başka bir ifade ile, denetçi hilenin gerçekleştiğine ilişkin kanıt elde etmesi halinde, önem düzeyine bakılmaksızın durumun yönetime bildirilmesini öngörmektedir.

Gerek SAS 99, gerekse UDS 240 ve BDS 240 denetçinin müşteri bilgilerinin gizliliğini korumaya yönelik mesleki sorumluluğu gereğince, denetçinin hile durumunda müşteri işletme dışında başka bir merciye raporlama yapılmasını içermemektedir. Ancak denetçinin yasal sorumlulukları ülkeler arası farklılık gösterdiğinden, bazı durumlarda yasalar ve kanunlar gizlilik görvinin üzerinde olabilir ve denetçinin yasal organlara bildirme sorumluluğu oluşabilir[359].

Özetle, denetçi hileli bir durum tespit ederse, meseleyi zamanında uygun yönetim kademelerine iletmelidir. Şüphelenilen hile, yönetimi de ilgilendiriyorsa denetçi, üst yönetimle bu tür konularda iletişime geçmelidir. Denetçi, yönetişimden (kurumsal yönetimden) sorumlu olanların dürüstlüğü konusunda da şüphe duyuyor ise, uygun bir hareket tarzı için yasal bir danışmanlık alabilir. Bu sorumluluklara ilaveten, denetçi ayrıca işletmenin dışındaki başka bir tarafa hile risk şüphesini oluşumunu rapor edip etmeme sorumluluğunu da göz önünde bulundurmalıdır. Denetçinin gizliliği sürdürme konusunda sorumluluğu bulunmasına rağmen, özel koşullar oluşabilmektedir. Bu koşullarda, yasal bir danışmanlık arayışı tavsiye edilmektedir.

Görülmektedir ki, bağımsız denetçiler hilenin tespit edilme şansını artıran işlemleri ve gerekli sorumlulukları yerine getirmelidir. Ancak, gerek ulusal gerek uluslararası

[358] BDS 260, par.16.
[359] IAASB, **a.g.e.,** s. 247.

standartlarda denetimin yapısal sınırlandırmaları ve hilenin kasıtlı yapılmasından dolayı, yürütülen denetim çalışması standartlara uygun yapılsa da bağımsız denetimin hileleri tespit edemeyebileceği belirtilmektedir.[360] BDS 240'a göre, hilenin ortaya çıkarılması ve önlenmesinde esas sorumluluk işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu olanlara aittir. Bu bağlamda, bağımsız denetim hata ve hileler için caydırıcı bir rol oynayabilir ancak, bağımsız denetçi hata ve hilenin önlenmesinden sorumlu değildir. Fakat, denetçi çalışmalarını ve hile kapsamında denetim tekniklerini planlarken, uygularken ve söz konusu tekniklerin sonuçlarını değerlendirip ilgililere raporlarken; mali tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlıklar olabileceğini göz önünde bulundurmalıdır. Çalışmalarını her zaman gerekli mesleki özen ve dikkat içerisinde, mesleki şüpheciliği temel alarak sürdürmelidir.

1.4.3.6. Denetçinin Hileye İlişkin Tespitlerini Belgelendirmesi

Denetçi, yapmış olduğu denetim çalışmasıyla ilgili olarak, planlama aşamasından başlayarak hile riskinin araştırılması, uygulanan teknikler, hile riskinin tespitine kadar tüm aşamaları belgelendirmelidir. Risk değerlendirme tekniklerinin ve ilgili çalışmaların uygulanmasıyla elde edilen bilgiler, "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesine destek olması açısından denetçi tarafından denetim kanıtı olarak kullanılabilir.[361] Hile riskine ilişkin olarak BDS 315, UDS 315 ve SAS 99 uyarınca denetçi belgelendirmesinde aşağıdakilere yer vermelidir.[362]

- Denetim ekibi arasında işletmenin mali tablolarının taşıdığı şüphelerle ilgili olarak yapılan görüşmelerde alınan kararlar,
- Mali tablo düzeyinde ve yönetici beyanları düzeyinde hileden kaynaklanan önemli yanlış beyan risklerine ilişkin olarak belirlenmiş ve değerlendirilmiş riskler,
- Belirlenen hile kaynaklı önemli yanlışlık riskleri ve denetçinin bu risklere verdiği cevapların ayrıntısı,

[360] Thomas W Golden, L. Skalak Steven and Mona M. Clayton, **A Guide to Forensic Accounting Investigation**, John Wiley & Sons., New York, USA, 2006, s.79.
[361] BDS 320, par. A2.
[362] BDS 315, SAS 99

- Hile kaynaklı önemli yanlışlık riskini belirlemek için denetçinin uyguladığı ek denetim teknikleri ile ilgili bilgiler.

1.5. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları ve Denetim Beklenti Farklılığı

Mali skandallar sonucunda hilelerin araştırılması, tespit edilmesi ve önlenmesi sorumluluğu mali tablo kullanıcıları açısından son derece önemli olmuştur. Bu kapsamda hilenin önlenmesi, tespiti/ortaya çıkarılması ve raporlanmasına ilişkin faaliyetler ön plana çıkmıştır. Hilenin giderek büyüyen bir sorun halini alması ve neden olduğu kayıplardaki artış, kurumsal yönetim bağlamında hile ile ilgili olarak sorumlulukları yeniden gündeme taşımıştır.[363] Unutulmamalıdır ki, pekçok hile, işletmenin itibarına ve mali durumuna zarar vermeden önce belirlenebilmekte ve raporlanabilmektedir.[364]

Hilenin işletmeyle ilgili üçüncü taraflara zarar vermesi ve neden olduğu kayıplar, kurumsal yönetim kapsamında hile ile ilgili olarak sorumlulukları tartışılır hale getirmiş, ortaya çıkan mali skandallar incelendiğinde hilenin önlenmesi ve tespiti konusunda sorumlulukların yerine getirilmesinde önemli sorunlar olduğu tespit edilmiştir. Buna göre;[365]

- İşletme sahipleri, yönetim kurulları ve işletme üst yönetimlerinin yaşanan hileli olaylarda ihmallerinin olduğu, çoğu zaman da doğrudan hileyi yapan taraf olmaları,
- Denetim komitesi ve iç denetim birimlerinin hileleri ortaya çıkarmakta üstlerine düşen görevi yerine getirmemeleri,

[363] Tamer Karausta, Adnan Dönmez , "Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi olarak Adli Denetim: Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", **Mali Çözüm Dergisi**, 2013, S.111, s. 64

[364] Peter Goldmann, Hilton Kaufmann, " Anti-Fraaud Risk and Control Workbook", John Wiley&Sons Inc.2009, s. 6.

[365] A. A. Owojori, T. O.Asaolu, "The Role Of Forensic Accounting İn Solving The Vexed Problem Of Corporate World", **European Journal of Scientific Research**, Vol. 29, No. 2, 2009, s. 185.

- Bağımsız denetçilerin hilenin ortaya çıkarılması konusunda kendilerinden beklenen hizmeti veremedikleri, kimi zaman denetçilerin de hile olayları içerisinde yer aldıkları görülmüştür.

Büyük boyutta ortaya çıkan hile olayları, hileli mali raporlamanın etkilerini vurgulamış, çok sayıda işletmenin hilenin önlenmesi ve tespitinde daha aktif olarak adım atmalarını sağlamıştır.

Yaşanan hilelere ilişkin olaylar her işletmenin hileye maruz kalabileceğini göstermiştir. Bu kapsamda hilelerin önlemesi ve tespiti faaliyetleri ve bu süreçteki sorumluluklar ön plana çıkmıştır. İşletmelerde hilenin tespiti ve önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları konusu en tartışmalı konulardan biri olup, bugün denetimde beklenti farklılığı konusuna da temel oluşturmaktadır.[366] Temel tartışma ise, bağımsız denetçilerin hilenin tespit edilmesinde, önlenmesinde ve raporlanmasında ne derece sorumlu olduklarıdır. İşletmelerde gerçekleşen hileleri tespit etme ve önleme sorumluluğu temelde işletme yönetimlerine aittir. Ancak, yönetim kurulu, işletme yönetimi, denetim komitesi, işletmenin her kademesindeki çalışan ve bağımsız denetçiler de hile riskiyle ilgili çeşitli sorumluluklara sahiptir.[367]

Hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesine ilişkin olarak birinci sorumluluk işletme yönetimine ve yönetişimden (kurumsal yönetimden) sorumlu olanlara aittir. Önemli olan, işletme yönetiminin, yönetişimden (kurumsal yönetimden) sorumlu olanların izleme ve gözetimi ile, hile yapılma olasılığını azaltmada yardımcı olabilecek önlemlerin alınmasıdır. Bu süreçte, hilelerin önlenmesi, ortaya çıkarılması ve sonucunda cezalandırılması ihtimalleri nedeniyle bireylerleri ikna etmeye odaklanılması önemlidir.[368] Bu durum, başta işletme içerisinde sağlanabilecek olan dürüstlük ve ahlâki davranış kültürü oluşturulmasını beraberinde getirmektedir.[369]

[366] Dan Ştirbu, Maria Moraru, Ncoleta Farcane, Rodica Blidisel and Adina Popa, "Fraud and Error, Auditors' Responsibility Levels, Annales Universitatis Apulensis Series Qeconomica, Vol. 11, No. 1, 2009, s. 54-55.
[367] Karausta ve Dönmez, **a.g.e.**, s. 65.
[368] European Court of Auditors, "Audit Guideline On Fraud" December 2014, s. 6.
[369] BDS 240, par. 4.

2002 yılında AICPA işletme yönetimlerine ve bağımsız denetçilere hilelerin engellenmesi, hile yapanların caydırılması ve hilelerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olabilecek "Yönetimin Hilelere Karşı Programları ve Kontroller" raporu yayınlamıştır. Rapora göre işletmelerin hileleri önlemek, hile yapanları caydırmak ve hileleri ortaya çıkarmak için oluşturabilecekleri üç süreç bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir.[370]

- İşletme içerisinde dürüstlük ve meslek ahlâk kültürünün oluşturulması,
- Hileli işlemlere karşı oluşturulmuş önlemler, uygulamalar ve kontrollerin değerlendirilmesi ve hile fırsatının azaltılması,
- Uygun izleme süreçlerinin oluşturulması.

Unutulmamalıdır ki hile riski, işletme içerisinde oluşturulan etkin kontrol süreçleri, hilelerin önlenmesi, caydırılması ve tespitine ilişkin etkin yöntemler, düzenlemeler ve ahlâki değerlerle güçlendirilmiş bir işletme yapısı ile azaltılabilecektir. Ancak, kontroller, işlemler/uygulamalar, düzenlemeler her ne kadar etkin olsa da söz konusu bu engellerin de aşılabileceği ihtimaline göre, hilelerin kesin bir şekilde engellenmesi mümkün olmayacak ancak büyük oranda azaltılabilecektir.

Bağımsız denetçiler bu süreçte, mali tabloların hata ya da hile kaynaklı önemli yanlışlıklar taşımadığına ilişkin makul güvence elde edebilecek şekilde denetimi planlama ve yürütmekle sorumludurlar. Ancak, elde edilen güvence mutlak güvence değildir. Dolayısıyla, denetim çalışması, uygun planlanıp uygulansa da, hileden kaynaklanan önemli yanlışlıklar ortaya çıkarılamayabilir.[371]

Bağımsız denetçiler, hilelerin tespiti ve önlenmesinde birinci dereceden sorumlu olmasalar bile; denetim çalışmaları hilelerin ortaya çıkmasında hile yapmayı düşünenler üzerinde caydırıcı etkiye sahip olduğundan hilelerin önlenmesinde caydırıcı bir rol oynayacaktır.[372]

---

[370] AICPA, Management Antifraud Programs and Controls: Guidance to Help Prevent and Deter Fraud, 2002, s. 5.
[371] Soltanı, **a.g.e**.,s. 542
[372] Ovidiu C. Bunget, Alin Dumitrescu, "Detecting and Reporting the Frauds and Errors by the Auditor". Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Vol. 11, No. 1, 2009, s. 120.

Denetçilerin görevleri, hile yapanlara sunulan fırsat ve teşviklerin göz önünde bulundurulmasının yanısıra hileli eylemin rasyonelleştirilmesinin de dikkate alınmasını kapsamaktadır. Denetçilerden ayrıca, muhasebe tahminlerindeki hatalar, olağandışı işlemler ve denetim ile ortaya çıkarılan önemsiz hataların yönetim tarafından düzeltilmesindeki isteksizlik gibi sorunların arkasında yatan sebepleri soruşturmaları da beklenmektedir. Denetçilerin hileyle ilgili izleyecekleri süreç ve sorumluklarına bakıldığında, öncelikle denetçi, yönetim tarafından kontrollerin aşılması durumunu dikkate alarak tüm süreç boyunca mesleki şüpheciliğini korumakla sorumludur.[373] Denetçi mali tabloların bir bütün olarak hata ve hileden kaynaklanan önemli yanlış beyan taşımadığına ilişkin makul güvence vermekle sorumludur. Ancak, denetim kısıtlamaları nedeniyle, mali tablolarda bulunan bazı önemli yanlış beyanların tespit edilememesi riski her zaman mevcuttur.[374] Bu kapsamda, denetlenmiş mali tabloların mutlak suretle doğru olduğu söylenemez. Hilenin örtülmesi, kasıtlı olarak işlemlerin kaydını tutmama ya da denetçiye yapılan kasıtlı yanlış beyanlar gibi hileyi gizlemek için yapılan girişimlerin tespit edilmesi, işin içine gizli anlaşmaların olması halinde daha zor olabilir. Gizli anlaşmalar ya da diğer adıyla muvazaalı işemler, denetim kanıtı yanlış olsa bile denetçinin bu kanıtı ikna edici bulmasına neden olabilir.[375] Ayrıca denetçinin muhasebe tahminleri gibi karara dayalı alanlarda hile riskini belirlemesi daha zordur. Denetçi risk değerlendirme yöntemlerinin ve ilgili faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde, hileden kaynaklanan yanlış beyan risklerini belirlemek için başlangıçta yönetim hakkında soruşturmalar yaparak bilgi toplamalıdır.

Yaşanılan muhasebe ve denetim başarısızlıklarıyla birlikte toplumun da bağımsız denetime olan güveni zaman içerisinde azalmıştır. Nitekim denetlenmiş mali tablolarda bu durumun yaşanmış olması ve bununla birlikte denetim şirketlerinin de yaşanmış olan hile olaylarına isimlerinin karışması gerek mesleğin sorgulanmasına gerekse denetçilerin sorumluluklarının ne olduğu konusunu gündeme taşımıştır.

[373] Ayobami Oluwagbemiga, A."The Role of Audıtors in Fraud Detectıon, Prevention and Reporting in Nigeria", University of Nebraska, Lincoln, **Library Philosophy and Practice (e-journal**), No. 517, 2010, s. 5.
[374] BDS 240, par. 5.
[375] BDS 240, par. 5.

Bağımsız denetçiler, işletme yönetiminin görev ve sorumluluklarını yerine getirdikleri konusunda 3. taraflara güvence vermekle sorumlu görüldükleri halde, onlar toplumun bekçisi/gözcüsü olma sorumluluğunu almak istememektedirler.[376] Söz konusu bu durum, bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarıyla ilgili denetçiler ve mali tablo kullanıcıları açısından beklentiler arasında farklılık oluşturmaktadır. Mali tablo kullanıcıları; kimi zaman denetçilerin sorumluluklarını yerine getirmemekle suçlamaktadır. Uygulamadaki denetim standartları ve düzenlemeleri, mali tablolar üzerine açık bir kanaat oluşturmak için hileden meydana gelsin ya da gelmesin, mali tabloların gerçeğe aykırı beyan içermediğine dair bağımsız denetçinin makul bir güvence sağlamasını gerektirmektedir. Makul güvencenin seviyesi, yüksek düzeyde ama mutlak olmayan bir güvence seviyesi olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda yapılan denetimin kalitesi önem taşımaktadır. Denetim kalitesindeki temel sorun, mali tablolarda hilenin tespitinde denetçinin sorumluluğunun esası ve kapsamıdır. [377]

Ancak, denetimden geçmiş hileli mali tablolar gerek denetçilerin itibarını zedeleyebilmekte gerekse, mali tablo kullanıcılarının alacakları kararlarda yanlışlıklara ve zararlara neden olabilmektedir.[378] Bu bağlamda hilenin varlığı, bağımsız denetçiler açısından önemli bir durum oluşturmakla birlikte, denetçinin riskli alanlar üzerine yoğunlaşarak, uygulayacağı teknikleri genişleterek, daha fazla denetim kanıtı elde etmesini gerekli kılmaktadır. Buna göre, her ne kadar hilelerin tespiti ve önlenmesi sorumluluğu işletme yönetimlerine ait olsa da, bağımsız denetçiler de bütünüyle sorumluluktan kurtulamamaktadır.

[376] Alan Reinstein, Jeffrey J.McMillan,"The Enron Debacle : more than a perfect storm", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 15, No. 6-7, 2004, s. 960.
[377] Do Thu Trang, **a.g.e**., s. 21.,
[378] Nahariah Jaffar, Arfah Salleh, Takiah Mohd Iskandar, Hasnah Haron, "The Effect of the External Auditors' Ability to Assess Fraud Risk on Their Ability to Detect the Likelihood of Fraud", **International Journal of Management Perspectives,** 2008, Vol. 1, No.1, s. 50.

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE BEKLENTİ FARKLILIĞININ KAVRAMSAL OLARAK İNCELENMESİ VE HİLEYE İLİŞKİN BEKLENTİ FARKLILIĞI

Denetimde beklenti farklılığı konusu, 1970'li yıllarla birlikte gerek muhasebe gerek denetim mesleği açısından önemli konulardan biri olmuş ve günümüze kadar da önemini korumaya devam etmiştir. 1970'li ve 1980'li yıllarda yaşanan önemli mali skandallar, toplum tarafından denetim mesleğinin eleştirilmesine ve sorgulanmasına neden olmuştur. İşletmelerde hile ve suistimal olayları, yaşanan iflaslar ve beraberinde denetim şirketlerine açılan davalar, toplumun ilgisini bu gelişmelere yöneltmiştir. Yaşanan bu olayları ve mesleğe yönelik eleştirileri değerlendirmek üzere Amerika Birleşik Devletleri'nde izleme ve araştırma alt komisyonu oluşturulmuştur. Denetimde beklenti farklılığı tüm bu gelişmelerle birlikte kavramlaştırılarak, toplumun denetim mesleğine ve denetçilere olan eleştirileri bu kavram temelinde ele alınmaya başlamıştır.[379]

Toplumun bağımsız denetçilerden yapmasını beklediği görev ve sorumluluklar ile bağımsız denetçilerin fiilen gerçekleştirdiği görev ve sorumlulukların birbirinden farklı olması, *"denetimde beklenti farklılığı"* ya da "*beklenti aralığı"* olarak ifade edilen bir kavramın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu kavram; toplumun bağımsız denetim algısı ile fiilen gerçekleştirilen denetim arasındaki farkı ortaya koymak için kullanılmıştır.[380] Denetimde beklenti farklılığı; bağımsız denetim faaliyetiyle ilgili önemli konulardan biri olmakla birlikte, denetim standartları ve uygulamaları üzerinde de önemli sonuçlara neden olmuştur.[381]

---

[379] Azham Md. Ali, Teck Heang Lee, Rosli Mohamed, Nor Zalina Mohamed Yusof, Marianne Ojo, "Practical Training and The Audit Expectations Gap: The Case of Accounting Undergraduates of Universiti Utara Malaysia", **Journal of Financial Reporting and Accounting**, 1 June 2007, s. 56.

[380] Tommie W. Singleton, Aaron J. Singleton, A., G.Jack Bologna, Robert J. Lindquist, **Fraud Auditing and Forensic Accounting,** Third Edition, John Wiley&Sons, Inc., New York, USA, 2006, s. 76.

[381] Z. Jun Lin, Feng Chen, "An Empirical Study of Audit Expectation Gap in The People's Republic of China", **International Journal of Auditing,** Vol. 8, No. 2, 2004, s. 93.

Bu bağlamda, ikinci bölümde denetim beklenti farklılığının kavramsal yapısı, gelişimi, bileşenleri ve alanları incelenmiştir. Ayrıca, konuyla ilgili Dünya'da ve Türkiye'de yapılan çalışmalar, farklılığı oluşturan unsurlar ve konuyla ilgili yapılan düzenlemelere yer verilmiştir.

2.1. Beklenti Kavramı ve Bağımsız Denetimden Beklentiler

Beklenti kavramı; karşılanmamış ya da tatmin edilmemiş istek/ihtiyaç anlamında kullanılmaktadır. Eğer bir şey bekleniyorsa henüz yerine getirilmemiş demektir. Beklenti kavramı, gelecek hakkındaki inanç olarak da tanımlanabilmektedir. [382]

Denetim açısından bakıldığında beklenti; denetçinin görev ve sorumluluklarını yerine getirmesindeki kanaat, istek ve arzu anlamına gelmektedir.[383] Denetim amaçlarının değişen doğası, toplumun bağımsız denetimden beklentilerini de beraberinde artırmıştır. Son zamanlarda güvence fonksiyonuna duyulan ihtiyaç büyük ölçüde artmış, denetçiler görevlerini tam anlamıyla yerine getirmemeleri nedeniyle suçlanmıştır. İşletmelerde beklenmeyen iflaslarla/başarısızlıklarla ya da hile olaylarıyla karşılaşıldığında, bağımsız denetimin görevi sorgulanmıştır. Denetim faaliyetinden beklenilen ile denetçilerin kendi görev ve sorumluluklarıyla ilgili ne algıladığı tartışılmıştır. Denetçilerin sorumluluklarının toplum tarafından algılanışı ve denetçilerin gerçekte ne ile sorumlu oldukları arasındaki fark, "**denetimde beklenti farklılığı**" olarak bilimsel kaynaklarda kabul edilmiştir.[384]

1980'lerde denetim mesleği de "denetim beklenti farklılığı" kavramını tanımlamış ve bu kavram üzerindeki toplumsal eleştirilere odaklanmıştır. Meslek; farklılığın, denetimden yararlanan mali tablo kullanıcılarının beklentileri ile denetim standartları/yasal düzenlemeler ışığında belirlenen denetçi sorumlulukları arasında

---

[382] Ian Dennis, What Do You Expect? A Reconfiguration of the Audit Expectation Gap," **International Journal of Audit**, Vol. 14, No. 2, 2010, ss. 130-146.
[383] A.e.
[384] Imen Jedidi, Chrystelle Richard, "The Social Construction of the Audit Expectation Gap:The Market of Excuses", France, 2009, s. 1. (Çevrimiçi), http://www.drm.dauphine.fr/a/publications/996/p141.pdf , 10 Nisan 2016.

oluştuğunu vurgulamıştır.[385] Buna göre denetim; toplum yararına hizmet veren bir faaliyet olarak görünmekle birlikte, onların beklentilerinin tamamını karşılamak için yeterli değildir.

Mali tablo kullanıcılarının aldıkları kararlarda, denetim raporlarını dikkate almaları ve kararlarını denetçi tarafından verilen görüşe göre şekillendirmeleri, bağımsız denetimin iş dünyasındaki önemini de ortaya koymaktadır. Bağımsız denetimin rolü, mali tablolara güvenilirlik kazandırmak olsa da, gelen eleştiriler denetçilerin hileleri tespit etme, önleme ve raporlamada başarısız olduklarıyla ilgilidir.[386] Denetçilerin birincil sorumluluğu, hilelerin tespit edilmesi/ortaya çıkarılması değildir. Ancak, mali tablo kullanıcılarının büyük bir bölümü bağımsız denetçilerden, yönetim tarafından hazırlanmış mali tabloların hata ve hile içermediğine ilişkin yüksek düzeyde güvence beklemektedir.[387]

2.1.1. Mali Tablo Kullanıcıları Açısından Bağımsız Denetimden Beklentiler

İşletmeler tarafından hazırlanmış olan mali tabloların gerçeğe uygun ve tarafsız biçimde oluşturulması, karar alıcılar açısından önemlidir. Söz konusu tabloların bağımsız denetimden geçmiş olması mali bilgilerin güvenilirliğini yükseltmektedir. Ancak, bazı durumlarda mali tablo kullanıcıları açısından yanlış karar alınmasına neden olabilecek durumlar söz konusu olabilmektedir. Mali tablo kullanıcıları kimi zaman denetçinin vermiş olduğu görüşü ve mali tablolar için vermiş olduğu güvenceyi mutlak kabul etmekte ve mali tabloların güvenilirliğine şüphe duymadan inanmaktadır. Ancak, mali skandallar ya da şirket iflaslarına bakıldığında, pek çoğunun mali tablolarının denetimden geçmiş olduğu ve olumlu görüş aldığı görülmektedir.[388]

---

[385] Yoram Eden, Arie Ovadia, Ben Ami Zuckerman, "Rethinking Sarbanes- Oxley: Why the Act Doesn't Serve the Interest of the Industry or the Markets", **CMA Management**. Mayıs 2003, s. 32.
[386] Ndukwe O. Dibia, "Audit Expectations Gap and Perception of Financial Reporting", **International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR)**, Vol. 3, No. 3, 2015, s. 29.
[387] **A.e.,** s. 29.
[388] Ahmet Vecdi Can, "Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi", **Mali Çözüm Dergisi**, 2010, s. 39-40.

Özellikle, 20. yüzyılda yaşanan muhasebe ve denetim başarısızlıkları ile birlikte bağımsız denetçilerin güvenilirliği, dünyanın pek çok ülkesinde sorgulanmaya başlamıştır. Mali skandallara konu olan işletmelerin büyük denetim şirketleri tarafından denetlenmiş olması, bağımsız denetçilerin görev ve sorumluluklarının ne olduğu sorusunu tartışmaya açmıştır.[389] Denetim mesleği açısından; şirket skandalları, davalardaki artış ve yapılan eleştiriler bu tartışmayı daha da artırmıştır. Yaşanan gelişmeler denetçiler, düzenleyici kuruluşlar ve toplum arasında[390], denetimin amaç ve görevinin farklı olarak algılanması biçiminde ifade edilebilen denetimde beklenti farklılığının derinleşmesine neden olmuştur.

İşletmelerde ortaya çıkan hile olaylarının, bağımsız denetimle önceden tespit edilememesi toplum tarafından merak edilen konulardan biri haline gelmiştir. Mali tablo kullanıcılarının temel olarak bağımsız denetim faaliyetinden bekledikleri, i)mali tabloların doğruluğu/güvenilirliği, ii) yönemin etkinliği ve mali politikaların sağlamlığı iii)tüm hata ve hilelerin araştırılması/tespiti konularında garanti sağlanması olmuştur.[391] 2005 yılında Gupta[392] yaptığı çalışmada bu durumu; "toplumun beklentileri denetimin alanı ve kapsamının çok ötesindedir" biçiminde ifade etmiştir.

Bağımsız denetimin amacı; mali tabloların güven derecesini artırmak olarak tanımlanabilir.[393] Ancak, kayıtların tutulması, mali tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlanması ve mali durumun, mali başarının ve nakit akışlarının gerçek ve doğru olarak sunulması sorumluluğu ise işletme yönetimindedir. Mali tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin etkinliği ve başarısı hakkında bir kanaate sahip oldukları varsayılmaktadır. Bağımsız denetçilerin, işletme dışından, bağımsız ve tarafsız olması nedeniyle toplumun çıkarlarını koruyabilecekleri beklenmektedir. Ancak, bu

[389] Vitalija Bogdanovičiūtė, "An Empirical Study of Audit Expectation Gap: The Case of Lithuania", Aarhus School of Business, University of Aarhus, May, 2011, s. 8.
[390] Dixon v.d., **a.g.e.,** 2006, s. 294.
[391] Appah Ebimobowei, "An Evaluation of Audit Expectation Gap: Issues and Challenges", **International Journal of Economic Development Research and Investment**, No. 1, 2010, s. 130.
[392] **A.e.**
[393] IAASB, A Framework for Audit Quality, Consultation Paper, 15 Mayıs 2013, s. 1.

beklenti her zaman karşılanamadığından, mali tablo kullanıcılarının güvenini olumsuz yönde etkileyen karşılanmamış beklentiler, "denetimde beklenti farklılığı" kavramını açığa çıkarmaktadır.[394]

Bunun ışığında beklenti farklılığı Ojo (2006)[395] tarafından, mali tablo kullanıcılarının ve toplumun denetimin nasıl olacağına dair algısı ile bağımsız denetçinin bir denetim çalışmasını yürütürken kendisinden beklenenler arasındaki farklılık olarak tanımlanmıştır. Bu farklılık mali tablo kullanıcıları tarafından algılanan sorumluluklar, bağımsızlık, denetçinin üçüncü taraf yükümlülüğü, kullanıcıların denetim raporuna olan güveni, denetim raporunun anlamı gibi hususlarla ilişkilidir.[396] Bu farklılığın en önemli sebeplerinden biriyse denetçinin hileyle ilişkili sorumluluğuna ilişkin mali tablo kullanıcılarının beklentileridir.[397]

Lin ve Chen (2004)[398] denetimde beklenti farklılığının bağımsız denetim faaliyeti ile ilişkili önemli bir husus olduğunu, denetim standartları ve uygulamalarının gelişimi üzerinde önemli göstergelere sahip olduğunu belirtmiştir. Bu farklılığın en önemli sebebini, hile sorumluluğuna ilişkin kullanıcıların beklentileri ile açıklamıştır.[399] Bir işletme; yönetim ya da üçüncü taraflarca gerçekleştirilen, ancak ortaya çıkarılamamış hile nedeniyle sorunla karşılaştığında bağımsız denetçi suçlanmıştır.

2. 2. Bağımsız Denetimde Beklenti Farklılığının Kavramsal Olarak İncelenmesi

Beklenti farklılığı kavramı ilk olarak, 1974 yılında Liggio tarafından kullanılmıştır. Çeşitli tanımlamalara rağmen, Liggio[400] (1974) beklenti farklılığını; mali tablo kullanıcıları ve bağımsız denetçiler tarafından beklenen denetim başarı (etkinlik ve verimlilik) seviyesindeki farklılık olarak ifade etmiştir.

---

[394] Ashit Saha, Debananda Baruah, "Audit Expectations Gap in India: An Empirical Survey", **Journal of Audit Practice,** Vol. 5, No. 2, 2008, s. 67.
[395] Marianne Ojo, "Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality?," **Munich Personal Repec Archive (MPRA),** No. 232, 2006, s. 2.
[396] Lin ve Chen**, a.g.e**., 2004, s. 93.
[397] Best, Buckby ve Tan**, a.g.e.,** 2001, s. 134-135.
[398] **A.e.**
[399] Best, Bluckby ve Tan, a.g.e., 2001, s. 134.
[400] Carl D. Liggio,"The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo**", Journal of Contemporary Business**, Vol. 3, No. 3, 1974, ss. 27-44.

Liggio'nun ardından, 1974 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından bağımsız denetçilerin sorumlulukları ile ilgili çalışmalar yaparak öneriler sunması amacı ile Cohen Komisyonu oluşturulmuştur. Oluşturulan komisyonun amaçlarından biri de, toplumun beklentileri ile denetçilerin ortaya koymuş oldukları başarı arasında bir farklılık olup olmadığının belirlenmesi olmuştur. Cohen Komisyonu tarafından bağımsız denetçilerin toplumdaki rolüyle ilgili öneriler yayınlanmıştır. Beklenti farklılığı kavramı, ilk kez resmi olarak Cohen Komisyonu'nun 1978 yılında yayınlamış olduğu raporda kullanılmıştır. Rapora göre bağımsız denetçinin sorumluluğu, mali tablolarda önemli yanlışlıklar olmadığı konusunda makul güvence vermektir.[401] Cohen Komisyonu'nun yayınladığı raporda, beklenti farklılığı tanımı biraz daha genişletilerek, toplumun beklentileri ile denetçilerin ulaşabilecekleri ve makul olarak başarabilecekleri durum arasındaki fark biçiminde ifade edilmiştir.[402] Komisyon mali tablo kullanıcılarının beklentilerini; bağımsız denetçilerin hileleri tespit etmesi ve raporlaması, yönetimin yasa dışı faaliyetleri tespit etmesi, mali tabloların kapsamının ve kalitesinin geliştirilmesi ve ilgili açıklamaların gerekliliği olarak belirlemiştir.[403]

Monroe ve Woodliff (1993)[404] denetim beklenti farklılığını, denetçilerin görevleri, sorumlulukları ve denetim raporunda verilen bilgilerle ilgili olarak denetçiler ve toplum arasındaki algılamalardaki/düşüncelerdeki farklılık olarak tanımlamıştır. Denetimde beklenti farklılığı var olduğu ve devam ettiği sürece denetim mesleğinin özüne zarar vereceğinden, oldukça önemli bir konudur.[405] Denetçilere duyulan kamu/toplum güveni denetim mesleğinin özüdür. Eğer güven sarsılmışsa, denetimin mesleki işlevi de bununla birlikte bozulur, ortadan kalkar ve işe yaramaz.[406]

---

[401] Debra L.DeVay, "The Effectiveness of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 in Preve he Effectiveness of the Sarbanes Oxley Act of the 2002 in Preventing and Detecting Fraud in Financial Statements", **Argosy University- Orange Country**, 2006, s. 37-38.

[402] Chinwuba Okafor, John Otalor, "Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol. 4, No. 2, 2013, s. 44.

[403] Debra L. De Vay**, a.g.e.,** s. 38.

[404] Gary S. Monroe, David R. Woodliff, "The Effect of Education on the Audit Expectation Gap," **Accounting and Finance**, Vol. 33, No. 1, 1993, ss. 61-78.

[405] Mohamed Nazri Fadzly, Zauwiyah Ahmad, "Audit expectation gap: the case of Malaysia", **Managerial Auditing Journal,** Vol. 19, No. 7, 2004, s. 897.

[406] P. Barker, "Audit Committees: Solution to a crisis of Trust?", **Accountancy Ireland**, Vol. 24, No. 3, 2002, s. 6.

Lee ve Azham'a göre (2008)[407] denetimde beklenti farklılığı; denetim mesleğine zarar vermekte ve denetimin sağladığı katma değer ve mesleğin itibarı üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır. Diğer taraftan söz konusu beklenti farklılığı, piyasalarda güven ortamının da azalmasına neden olmakta ve yatırımcıların piyasadaki işlem hacimlerini azaltmaktadır. Bu nedenle denetim beklenti farklılığının olduğu alanların doğru olarak tespit edilmesi, tamamen ortadan kaldırılamasa da azaltılması, piyasada güven ortamının yeniden sağlanması açısından oldukça önemlidir. Beklenti farklılığı, gerek denetçiler gerekse bilgi kullanıcıları (örneğin: yatırımcılar) açısından dikkate alınması gereken bir konudur. Bu konu denetçilere olan güvenin ve mesleki itibarlarının azalmasına neden olmaktadır. Piyasa ekonomi sisteminin büyük oranda güvene bağlı olduğu bir dünyada, beklenti farklılığının önemi daha belirgin bir biçimde ortaya çıkmaktadır.[408]

2.2.1. Denetimde Beklenti Farklılığı Kavramı ve Gelişimi

Bağımsız denetimden yararlanan taraflar (bilgi kullanıcıları) ve denetçiler çoğu zaman farklı düşüncelere sahip olabilmektedirler. Bilgi kullanıcıları, genellikle denetçilerin sorumluluğunun; mali tabloların doğruluğuna güvence vermekten ve onların çıkarlarının korunmasına destek olmaktan öte, doğrudan hilelerin ve düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve raporlanması olduğunu düşünmektedirler.[409] Denetim mesleğindeki yaklaşım ise; toplumun denetimin doğasını ve sınırlarını değerlendirmedeki farklı bakış açısının beklenti farklılığına neden olduğu yönündedir.[410]

[407] Lee Teck Heang, Azham Md. Ali, "The Audit Expectation Gap: A Review of The Contributing Factors.", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol. 4, No. 8, (2008 d), ss. 30-37.
[408] Ojo, **a.g.e.,** 2006, s. 5.
[409] Mahdi Salehi, Zhila Azary,"Fraud detection and audit expectation gap: Empirical evidence from Iranian bankers", **International Journal of Business and Management,** Vol. 3, No. 10, 2008, s. 69.
[410] Marc J. Epstein, Marshall A. Geiger, "Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence Of The Expectation Gap", **Journal of Accountancy,** Vol. 177, Ocak 1994, s. 62-63.

Guy ve Sullivan (1988)[411] beklenti farklılığını; mali tablo kullanıcılarının ya da daha geniş anlatımla toplumun, denetçi ve muhasebecilerin sorumluluklarıyla ilgili beklentileri ile, denetçilerin kendi sorumluluklarıyla ilgili beklentileri arasındaki fark biçiminde tanımlamıştır.

Godsell (1992)[412] farklılığın, denetçilerin görev ve sorumlulukları ve denetim raporuyla iletilen bilgiler ile ilgili olarak toplumun ve denetçilerin farklı inançlara ve düşüncelere sahip olduğunda ortaya çıktığını ifade etmiştir.

1993 yılında Porter[413] yaptığı çalışmada, konuyla ilgili olarak Liggio ve Cohen Komisyonu tarafından yapılan tanımları yetersiz bulmuş ve yeni bir tanımlamaya gitmiştir. Denetimde beklenti farklılığını, toplumun denetimden beklentileri ile denetçilerin toplum tarafından algılanan performansları (etkinlik/verimlilik) arasındaki fark biçiminde tanımlamıştır. Porter; denetimde beklenti farklılığını, makul fark (kabul edilebilir) ve performans farkı olarak ayırıma tâbi tutmuş ve iki alt bileşene ayırmıştır.[414] Beklenti farklılığına, mali tablo kullanıcılarının makul olmayan beklentileri neden olabileceği gibi, denetçilerin yetersiz performansı (başarısızlıkları) ve yetersiz standartlar da neden olabilmektedir.

Porter'dan sonra yapılan çeşitli tanımlamalar da olmuştur. AICPA (1992)[415] denetim beklenti farklılığını; tablo kullanıcılarının denetçilerin sorumluluklarıyla ilgili beklentileri ile denetçilerin kendi sorumluluklarına ilişkin düşünceleri arasındaki farklılık biçiminde tanımlamıştır.

Denetimde beklenti farklılığı; denetçi tarafından üstlenilen görev ve sorumluluklar ve denetim raporu ile iletilen bilgiler hakkında denetçiler ve toplumun inançları/beklentileri arasındaki farklılık olarak tanımlanmış olmakla birlikte,

---

411 G. H Mahadevaswamy, Mahdi Salehi, "Audit expectation gap in auditor responsibilities: Comparison between India and Iran", **International Journal of Business and Management**, Vol. 3, No. 11, 2008, s. 135.
412 **A.g.e.,** s. 135.
413 Brenda Porter, **a.g.e.,** 1993, s. 49.
414 Dixon v.d., **a.g.e.,** s.294.
415 Mathew Tsamenyi, Shahzad Uddin, Accounting in Emerging Economies, **Research in Accounting in Emerging Economies**, Vol. 9, 2009, s. 325.

toplumun meslekten bekledikleri ile mesleğin gerçekte sağladıkları arasındaki fark olarak da ifade edilmiştir.[416] Bu tanımla birlikte yalnızca denetçiler değil, mesleğin tamamı için geniş bir ifade kullanılmıştır.

Humphrey[417] denetim beklenti farklılığını; denetçilerin denetimi uygulama şekli ile denetimden (denetim raporlarından) fayda sağlayanların beklenti ve arzuları arasında oluşan farklılık biçiminde tanımlamıştır.

Konu ile ilgili olarak yapılan bir dizi tanımlama ve çalışmaya göre beklenti farklılıkları; mali tablo kullanıcılarının denetimin amacını, kapsamını, denetçilerin görev ve sorumluluklarını, denetimin sınırlandırılmasını yanlış anladıklarını göstermekle birlikte, yetersiz standartlar ve denetçilerin yetersiz performansına da işaret etmektedir. Tüm bunlar, beklenti farklılığının denetim mesleğine duyulan güveni ve bağımsız denetim faaliyetini zayıflattığını ortaya koymaktadır.[418]

Genel olarak mali tablo kullanıcıları, hilelere karşı denetim çalışmalarını, mali tabloların güvenilirliği için mutlak bir güvence olarak değerlendirmektedir.[419] Denetim sonuçlarından yararlananlar genellikle denetçilerin; mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasının dışında, bütün hile ve düzensizliklerin tespitinde, önlenmesinde ve raporlamasında doğrudan sorumluluğa sahip olduklarını düşünmektedir. Toplumun beklentileri ile denetçilerin toplum tarafından algılanan performansları arasında bir farklılık bulunduğu çalışmalarla da desteklenmiştir.

Bu kapsamda, Frank vd. (2001)[420] beklenti farklılığının oluşmasının en önemli nedenlerinden birinin, toplumun denetim çalışmalarının niteliği ve sınırlamalarını iyi anlayamamasından kaynaklandığını ifade etmişir. Çünkü, mali tablo kullanıcıları, hata ve hilelere karşı denetim çalışmalarını, mali tabloların güvenilirliği için tam bir

[416] Monroe ve Woodliff, **a.g.e.,** 1993, s. 62.
Marianne Jennings, Dan C. Kneer, Philip M. Reckers, "The Significance of Audit Decision Aids and Pre-case Jurist's Attitude on Perceptions of Audit Firm Culpability and Liability", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 9, No. 2, 1993, s. 490.
[417] Humphrey, **a.g.e.,** 1997, s. 9.
[418] Mahdi Salehi, "Audit Expectation Gap: Concept, Nature and Trace", **African Journal Of Business Management**, Vol. 5, No. 21, 2011, s. 8380.
[419] Epstein ve Geiger, **a.g.e**., s. 66.
[420] Frank v.d., **a.g.e.,** s. 145.

garanti ve güvence politikası olarak düşünmektedir.[421] Ancak, yapılan denetimin kalitesi çok yüksek olsa bile denetim hizmetinin sınırlamalarından dolayı, hizmetin kusursuz olarak yerine getirilmesi oldukça güçtür. Denetçiler, denetim hizmetini ilgili standartlar ve düzenlemeler çerçevesinde tam olarak yerine getirdiklerine inansalar bile, mali tablo kullanıcıları denetçilerden başarabileceklerinin ötesinde beklenti içerisinde olabilmektedirler. Porter (1993)[422], mali tablo kullanıcılarının yeterli bilgiye sahip olmamasını, bağımsız denetim ile ilgili farklı düzenlemelerin yapılmasını, denetçinin denetim performansının (etkinlik ve verimlilik) düşük olmasını ve yapılan düzenlemelerin iyi bilinmemesini farklılığın ortaya çıkmasındaki temel nedenler olarak göstermiştir.

Humphrey vd. (1993)[423] beklenti farklılığını; toplumun beklentilerindeki artış ve değişimleri, muhasebe/denetim mesleğinin belirlemesi ve bu beklentilere cevap vermesi arasındaki gecikmeden ortaya çıktığını belirtmiştir. Sonuç olarak, denetim mesleği ile toplumun denetçi sorumluluklarını algılayışlarında bir fark bulunmaktadır. Beklenti farklılığı, bilimsel kaynaklarda işlenmiş bir konu olsa da, denetçilerin sorumluluğu üzerindeki tartışmalar devam etmektedir. Amerika, İngiltere ve diğer gelişmiş ülkelerde yapılan çalışmalar beklenti farklılığını doğrulamakla birlikte, denetim raporundan yararlanan taraflar arasında; denetçilerin hilelerin ortaya çıkarılmasında, hileye ilişkin denetim prosedürlerinin/tekniklerinin uygulamasında ve hilenin raporlanmasında, sorumluluklarını yeteri kadar yerine getirip getirmedikleri tartışma konusu olmaktadır.

Eden, Ovadia ve Zuckerman (2003),[424] denetim mesleğinin karşı karşıya kaldığı eleştirinin hiçbir zaman bugünkü kadar derin olmadığını, çünkü mesleğin son yirmi yıldır itibarını tazelemek için gösterilen tüm çabanın başarısız olduğunu ortaya koymuştur. Buna göre, mali tablo kullanıcıları ile denetçiler arasındaki beklenti farklılığının azaltılması, denetim mesleği tarafından sunulan hizmetin kalitesini artırmakla mümkündür. Ancak, denetim hizmetinin kalitesini artırmak için,

[421] Epstein ve Geiger, **a.g.e.**, s. 66.
[422] Porter, **a.g.e.,** 1993, s. 52.
[423] Humphrey vd**., a.g.e**., 1993, ss. 395-411.
[424] Eden, Ovadia ve Zuckerman, **a.g.e**., 2003, s. 2.

düzenleyici kuruluşlar tarafından daha sıkı kuralların getirilmesi ve ihlal edildiğinde de cezai sorumluluğun olması gerekmektedir.

2.2.2. Denetimde Beklenti Farklılığının Oluşumuna Etki Eden Etkenler/Unsurlar

Denetimde beklenti farklılığının oluşumuna etki eden unsurlar ile ilgili olarak bilimsel kaynaklarda farklı görüşler mevcuttur. Farklılığın olası sebepleri çok sayıda ve değişkendir. Humphrey ve diğerleri (1992)[425] farklılığın birçok etkene dayandırılabileceğini ortaya koymuştur. Denetimin doğası, mali tablo kullanıcılarının bilgi eksikliği ve tecrübesizliği, kullanıcıların makul olmayan beklentileri, denetçi performansının sonradan değerlendirilmesi, denetçi sorumluluklarında değişen beklentilere verilen cevabın gecikmesi, mali skandalların yeni beklentilere yol açması bunlardan birkaçıdır. Denetim mesleği de, mali tablo kullanıcılarının makul olmayan beklentilerini ya da bilgi eksikliğini neden olarak göstermektedir.

Shaikh ve Talha (2003)[426] denetimde beklenti farklılığının nedenlerini: (i) denetimin karmaşık yapısı; (ii) denetçi dışındaki grupların bilgi eksikliği ve makul olmayan beklentileri; (iii) yeni beklentilere neden olan mali skandallar (iv) mesleğin beklenti farklılığı tartışmasının yönünü ve sonuçlarını kontrol etmeye çalışması (v) bağımsız denetçilerin hileye yönelik sorumluluklarındaki değişimler olarak ifade etmişlerdir.

Sikka, Puxty, Wilmot ve Cooper (1998)[427] beklenti farklılığını iki nedene bağlamıştır. Buna göre, denetimde beklenti farklılığı; "denetimin doğasını, uygulamasını ve/veya sonuçlarını denetçilerin ve mali tablo kullanıcılarının farklı yorumlamasından kaynaklanmaktadır. İkinci olarak, denetim beklenti farklılığı,

[425]Christopher Humphrey, Peter Moizer, Stuart Turley, 'The Audit Expectation Gap – PlusCa Change, Plus C'est La Meme Chose?', **Critical Perspectives on Accounting,** Vol.3, No. 2, 1992, ss. 137-161.
[426] Junaid M. Shaikh, Mohammad Talha, "Credibility and Expectation Gap in Reporting on Uncertainties", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 18, No. 6/7, 2003, s. 517.
[427] Prem Sikka, Anthony Puxty, Hugh Willmott, Christine Cooper, "The Impossiblity of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 9, No. 3, 1998, s. 302.

mesleğin devlet tarafından en alt düzeyde düzenlenmesi ile mesleğin kendi kendini düzenleme hakkının varlığı arasındaki çelişkiye dayanmaktadır.

Swift ve Dando (2002)[428] denetim beklenti farklılığının; mali tablo kullanıcılarının teknik yetkinlikten yoksunluğu, denetçi iletişiminin zamanlaması ve uygunluğu, denetçinin bağımsızlığının olmama durumu, kanun ve düzenlemelerin kamu yararına bağlılığının düşük olması gibi unsurlardn kaynaklanabileceğini ortaya koymuştur.

Haniffa ve Hudaib (2007)[429] yaptıkları çalışmada, denetçinin sorumluluklarına ilişkin beklenti farklılığının; standartların yetersizliğine bağlı olduğunu, toplumun, denetçilerden yasalarca tanımlananın dışında olan ancak makul ölçüde kendilerinden beklenebilecek görevleri yerine getirmelerini istemesiyle farklılığın ortaya çıkabileceğini belirtmiştir.

Lee, Ali ve Gloeck (2009) yaptıkları çalışmada denetim beklenti farklılığının nedenlerini üç maddede özetlemişlerdir. [430]

(i) Mali tablo kullanıcılarının, denetçilerin sorumluluklarını yanlış anlamaları ve bilgi sahibi olmamaları,

(ii) Denetçilerin görevlendirilme süreci, düşük denetim ücretleri, insan kaynakları rekabeti, muhasebe meslek birliğine giriş ve denetçilerin geçmişe yönelik değerlendirilmesi nedeniyle denetçilerin başarısızlığı/performans yetersizliği;

(iii) Yetersiz mevzuat.

Humphrey (1997)[431] denetim beklenti farklılığının temel olarak; doğru ve gerçeğe uygunluk, kabul edilebilirlik, önemlilik, güvenilirlik, uygunluk gibi denetim standartlarında hassas bir şekilde tanımlanmayıp denetçinin yargısına bırakılan

[428] Tracey Swift, Nicole Dando, "From Methods to Ideologies: Closing the AssuranceExpectations Gap in Social and Ethical Accounting, Auditing and Reporting", **The Journal of Corporate Citizenship,** Winter, No. 8, 2002, ss. 81-90.
[429] Roszaini Haniffa, Mohammad Hudaib, " Locating Audit Expectations Gap within a Cultural Context: The Case of Saudi Arabia" , **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation,** Vol. 16, No. 2, 2007, s. 181.
[430] Lee, MD Ali ve Gloeck, **a.g.e**., 2009, s. 67.
[431] Christopher Humphrey, **a.g.e.,** "Debating Audit Epectations", 1997, s. 4.

kavramların sübjektif doğası nedeniyle var olduğunu ifade etmiştir. Bogdanoviciute(2011)[432] yapmış olduğu çalışmada, denetimde beklenti farklılığının nedenlerini; mali tablo kullanıcılarının denetim faaliyetlerine yönelik aşırı beklentileri ve denetçinin kendi görev ve sorumluluklarına ilişkin yetersizlikleri ile açıklamıştır.

Birleşik Devletler gibi daha gelişmiş ülkelerde denetçiler kendilerine karşı açılan hukuki davalarla mücadele etmek zorunda kalmışlardır.[433] Mali tablo kullanıcılarının, denetçinin performansı (etkinliği) hakkında bir beklentiye sahip oldukları varsayılmaktadır. Bunun dayanağı; denetçilerin, toplumun mali çıkarlarını koruyabilecekleri beklentisidir. Ancak, bu beklenti karşılanamamakta ve denetim beklenti farklılığı; mali tablo kullanıcılarının güvenini olumsuz etkileyen karşılanmamış beklentiler nedeniyle ortaya çıkmaktadır.[434]

Lee ve Ali (2008)[435]'ye göre, denetim beklenti farklılığının varlığı; denetim fonksiyonunun karmaşık doğasına, denetçinin çelişen rollerine, denetçi performansının/başarısının geçmişe yönelik olarak değerlendirilmesine, değişen beklentilere cevap vermede gecikme ve denetim mesleğinin öz düzenleme sürecine bağlıdır. Araştırmacılar denetim beklenti farklılığının modern toplumda denetimin değeri ve denetçilerin itibarı üzerindeki olumsuz etkisi nedeniyle denetim mesleğine zarar verdiğini öne sürmüştür. Ayrıca Lee ve Ali yaptıkları diğer bir çalışmada[436] beklenti farklılığında; sosyal ve iktisadi çevre, önemli tarihi olaylar, açılan davalar ve teknolojik gelişmelerin önemli derecede etkili olduğunu ifade etmişlerdir.

Literatürde yer alan ve yukarıda özetlenmiş olan çeşitli çalışmalar irdelendiğinde, beklenti farklılığına neden olan temel unsurlar/etkenler; denetimin karmaşık yapısı,

---

[432] Bogdanovičiūtė**, a.g.e.,** 2011, s. 55.
[433] Azham Md. Ali, Teck Heang Lee, Rosli Mohamed, Nor Zalina Mohamed Yusof and Marianne Ojo, "Practical Training and Audit Expectation Gap: The Case of Accounting Undergraduates of Universiti Utara Malaysia", **SSRN Electronic Journal,** 2007, s. 3.
[434] Saha ve Baruah **, a.g.e.,** 2008, s. 67.
[435] Teck Heang Lee, Md Ali Azham, "The Audit Expectation Gap: A Review of The Contributing Factors", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol. 4, No. 8, (2008 d), ss. 30-37.
[436] Teck Heang Lee, Md Ali Azham (2008a), "The Evolution of Auditing: An Analysis of The Historical Development", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol. 4, No. 12, s. 1.

denetçilerin çelişen rolleri, denetçilerin başarısının/performansının geçmişe yönelik olarak değerlendirilmesi, ortaya çıkan mali skandallar, değişen beklentilere cevap vermede gecikme, denetim mesleğinin öz düzenleme süreci, mali tablo kullanıcılarının denetim süreci hakkındaki yetersiz bilgisi ve denetçilerin yeteri kadar bağımsız olmamaları şeklinde sıralanabilir.[437]

Aşağıdaki bölümlerde beklenti farklılığı olarak önemli görülen unsurlar hakkında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

2.2.2.1. Denetimin Karmaşık Yapısı

Denetim beklenti farklılığının nedenleriyle ilgili olarak çok sayıda görüş ortaya konulmuştur. Bu kapsamda denetim mesleği tarafından ileri sürülen iki temel görüş bulunmaktadır.[438] Bu görüşler Lee ve Azham tarafından daha detaylandırılmış ve aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Birinci görüş, denetimin karmaşık yapısı nedeniyle, denetim faaliyetinin denetçi dışındakiler tarafından tam olarak anlaşılmasını zorlaştırdığına yöneliktir. Denetimin amacı ve denetçilerin görevleri statik değil dinamiktir. Bununla birlikte denetim işlevi; sosyo-ekonomik çevre, önemli tarihsel olaylar, mahkeme kararları ve teknolojik gelişmeler gibi unsurlardan etkilenmektedir.[439]

İkinci görüş, bağımsız denetimde; tarafsız ve objektif olma, makul güvence, önemlilik, doğruluk, güvenilirlik, ilgililik gibi denetçinin yargısına yönelik kavramların etkin olarak yer almasıdır. Bu kavramlar, öznel yargıyı ön plana alır ve kavramların mali tablo kullanıcıları tarafından nasıl yorumlanacağıyla ilgili bilgi eksikliği mevcuttur.

Bununla birlikte, son 30 yıl içinde denetim uygulaması çeşitli dönüşümler geçirmiştir. Denetim mesleği; hile tespiti ve raporlamasının mali tablo

[437] Gabriel N. Ogbonna, Ebmobowei Appah, "Causality of Audit Expectation Gap and Corporate Performance in Nigeria", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol. 5, No. 9, 2014, s. 14.
[438] Humphrey, Moizer ve Turley, **a.g.e**., 1992, s. 137.
[439] Teck Heang Lee ve Md Ali Azham (2008a), **a.g.e**, s. 1.

kullanıcılarının beklentileri arasında olmasına rağmen, artık denetimin temel amacı olmadığını vurgulamaktadır.[440] Hesapların doğruluğunu onaylamak ve hileleri tespit etmekle ilgili olan denetimin geleneksel rolü, mali bilgilerin bütünlüğünü ve inandırıcılığını artırmak, katma değerli hizmetler sunmak ve işletme risklerini tanımlamak suretiyle zenginleşmiş, ancak karmaşık bir yapıya dönüşmüştür.[441] Gelişen, zenginleşen bununla birlikte de karmaşıklaşan bu yapı denetim faaliyetinin, denetçi dışındaki gruplar tarafından anlaşılmasını zorlaştırmıştır.

2.2.2.2. Denetçilerin Çelişen Rolleri/Görevleri

Bağımsız denetim şirketleri sunmuş oldukları denetim hizmetinin dışında farklı alanlarda da hizmet vermektedir. Dolayısıyla, denetçilerin üstlendikleri farklı roller, onlardan beklentileri değiştirmektedir. Bağımsız denetçiler; hem danışmanlık rolünden dolayı yapılan hileyi kimi zaman görmezden gelmesini gerektirecek bir yönetim danışmanı rolünde hem de işletme paydaşlarının yararına çalışan, denetlenen işletmedeki önemli mali sorunları bildiren bağımsız ve tarafsız bir denetçi olarak hizmet verebilmektedir.[442] Bu çelişen roller, bağımsız denetçinin yönetimin yararına hareket edebilecek olması nedeniyle bir çıkar çatışması oluşturabilmektedir. Sonuç olarak, çelişen bu roller denetim bağımsızlığını ve denetçinin tarafsızlığını kimi zaman ortadan kaldırabilmektedir. Yapılan geçmiş araştırmalar da, denetçilerin çelişen rollerinin denetim bağımsızlığı üzerinde olumsuz etkisi olduğunu ve bunun hem özde (gerçekte) hem de görünüşte bağımsızlığı etkileyebileceğini göstermiştir.[443]

Çelişen roller, bağımsız denetçilerin denetime odaklanmalarını güçleştirmektedir. Denetçi her ne kadar ahlâki boyutu dikkate alsa da, yönetim, işbirliği yapabilecek denetçi bulma yoluna gidebilmektedir.[444] Toplumun; denetçilerin kendi çıkarına

[440] Prem Sikka v.d., **a.g.e**., s. 299.
[441] Teck Heang Lee ve Md Ali Azham (2008a), **a.g.e.**, s. 7.
[442] Ogbonna ve Appah, **a.g.e.,** s. 14.
[443] Teck Heang Lee, Azham Md. Ali, Doria Bien, "Towards an Understanding of the Audit Expectation Gap", **The Icfai Journal of Audit Practice,** Vol. 6, No. 1, 2009, s. 13.
[444] N. Raymond Johnson, "Attest Engagements: The New Frontier of Auditing," **Journal of Accountancy**, Cilt 11, 1988, s. 118-121.

uygun hareket edeceğini ve bu nedenle beklenen makul performansı gösteremeyeceğini varsayması nedeniyle, denetçilerin çelişen rolleri beklenti farklılığına neden olmakta ve denetçilerin sadece denetime yönelmelerini engellemektedir.[445] Denetçiler bu çatışmada meslek ahlâkına uygun davranmakta direndikleri sürece, yönetim denetçiyi daha işbirlikçi bir denetçiyle değişme yoluna gidebilecek ve sonuçta denetçi, yönetimin baskısı altında kalacak ve denetçi bağımsızlığı zedelenmiş olabilecektir.

2.2.2.3. Denetçilerin Başarısının Geçmişe Yönelik Olarak Değerlendirilmesi

Denetimde beklenti farklılığı, toplumun denetimin kalitesini belirlemede söz sahibi olmaması ve sonradan yapılan değerlendirmenin, denetçi başarısının tek görünür göstergesi olması nedeniyle ortaya çıkabilmektedir. Sonuç olarak denetim başarısızlıklarının haber değerinin yüksek olması, kaliteli denetimlerin ise arka planda kalması nedeniyle başarısızlıklar görünür hale gelmektedir. Bu etki karşılanmayan beklentileri güçlendirmektedir.[446] Toplumun; yapılan denetimin doğru bir şekilde gerçekleştirilmediğini düşünmesi nedeniyle, sonradan değerlendirme adil bir değerlendirme olmayabilir. Ayrıca toplumun, bir işletmenin iflasının yetersiz denetçi performansı ve bu nedenle denetimin başarısızlığı olduğunu varsaydığı olaylarda bu durum daha belirgindir. Denetimin kalitesine ilişkin bu yanlış anlama da denetim beklenti farklılığını artırabilmektedir.[447]

2.2.2.4. Denetim Mesleğinin Öz Düzenleme Süreci

Öz düzenleme; meslek mensuplarının sağlamış oldukları hizmetler sonucunda, bir tekel oluşturarak meslek üzerinde kendi kendine düzenleme/denetleme yapısı oluşturmasıdır. Denetim mesleğinde öz düzenlemenin bir sonucu olarak; düzenleyici kuruluşlar, meslek kuruluşları ve lisanslama hakkına sahip kuruluşlar; denetim standartları, kalite standartları, meslek ahlak kuralları oluşturmaktadır. Böylelikle

[445] Ogbonna ve Appah, **a.g.e**, s. 14.
[446] **A.e**., s.14-15.
[447] Malin Nordén, Emma Svensson, "The Audit Expectations Gap in Sweden: The Effect of The Media Coverage on Confidence in The Audit Profession", Lund University, 31 May 2011, s. 20.

hem kendi kendine düzenleme, hem de kendine kendini yönetme işlevi üstlenmektedir. Bu durum, denetim mesleğinin uygulamalarına kısıtlamalar getirmektedir. Söz konusu bu tekel, denetim uygulamalarından ve verilen hizmetin kalitesinden kaynaklanan farklılıkların oluşmasına sebep olmaktadır.[448] Öz düzenleme sürecinde, bağımsız denetim şirketleri ve denetçiler asgari hizmet kalitesinde çalışmaya odaklanmışlardır. Mali tablo kullanıcıları denetçilerden daha yüksek kalitede hizmet ve performans beklediklerinden, bu durum denetçi performansından kaynaklanan beklenti farklılığına yol açabilmektedir.[449]

2.2.2.5. Değişen Beklentilere Cevap Vermede Gecikme

İşletme başarısızlıkları, toplumun denetim faaliyetinden beklentilerinde değişikliğe yol açmakta ve uygulamadaki değişikliklerin yanı sıra denetim standartlarında da genişlemeye neden olmaktadır. Ancak bağımsız denetçiler, düzenlemelerdeki artışa rağmen, işletme çevresinin değişen ihtiyaçlarını karşılayabilecek kadar hızlı cevap vermemekle eleştirilmektedir.[450]

Humprey vd. (1993)'ye göre[451] denetimde beklenti farklılığı; toplumun beklentilerinde devam eden artış ve değişimleri denetim mesleğinin belirlemesine rağmen bu beklentilere cevap vermede gecikmesi halinde ortaya çımaktadır.

Ayrıca denetim mesleği ve yetkili otoriteler, yalnızca kurumsal başarsızlıklarda ya da ciddi kayıplara yol açan hile olaylarında harekete geçmekten dolayı ve böylelikle mesleğin kalitesini korumaya yönelik olarak yalnızca geçmişe dönük bir yaklaşıma sahip olmaktan dolayı eleştirilmektedir.[452] Humphrey'e göre, denetim raporu kullanıcılarının denetime yönelik makul ve karşılanabilir beklentileri bulunmaktadır. Denetimde beklenti farklılığı, denetim mesleğinin işletme çevresi ve sosyal çevredeki değişikliklere yeterince hızlı cevap verememesi ve buna göre dönüşememesi nedeniyle devam etmektedir. Denetimde beklenti farklılığının,

[448] Paul N.Onulaka, "Self Regulatory Policy of Accounting and Auditing Profession and Its Effect on Audit Expectation Gap", **International Journal of Accounting and Financial Reporting,** Vol. 5, No. 2, 2015, s 105.
[449] Lee, Md. Ali ve Bien, **a.g.e**., 2009, s.16.
[450] Ogbonna ve Appah, **a.g.e**., s. 15.
[451] Humphrey, Moizer ve Turley, **a.g.e.,** 1993**,** s. 396.
[452] Ogbonna ve Appah, **a.g.e**., s. 14-15.

mesleğin değişime olan ihtiyacını kabul etmesiyle daralabilecek olması nedeniyle, denetim mesleğinin değişime uyum sağlama becerisini artırması beklenmektedir.[453]

2.2.2.6. Toplumun Makul Olmayan Beklentileri ve Bilgi Eksikliği

Denetimde beklenti farklılığının ortaya çıkmasına neden olan etkenlerden biri de mali tablo kullanıcılarının denetim süreci hakkındaki yetersiz bilgisi ve buna bağlı olarak oluşan makul olmayan beklentileridir. Makul olmayan beklentilerin nedeni, toplumun denetim faaliyetinin doğasını, amacını ve kapsamını yeteri kadar bilmemeleridir.[454] Genel olarak mali tablo kullanıcıları, denetim faaliyetinin yürütülenden daha geniş olması gerektiği algısına sahiptir. Ayrıca algılanan denetim faaliyeti, standartlar tarafından gerekli görülen denetim faaliyetinden ve denetçiler tarafından meşru görülenden daha geniştir.

Tweedie (1987)[455]toplumun denetimden beklentilerini aşağıdaki şekilde ortaya koymaktadır.

- Bağımsız denetim, hileli işlemlere ilişkin bir hırsızlık alarm sistemidir,
- Bağımsız denetim, işletmenin borçlarını ödeyememe durumuna karşı erken uyarı veren bir radar sistemidir,
- Bağımsız denetim, mali refahı garanti altına almaktadır,
- Bağımsız denetçi, denetimin bağımsızlığının bir güvencesidir.

Lee, Md. Ali ve Bien (2009)'e göre mali tablo kullanıcıları; denetçileri, işletmenin ödeme yeteneğinin, doğruluk ve dürüstlüğünün, işletmenin mali yeterliliğinin garantörü olarak görmektedirler. Yaşanan mali skandallarda, mali sorunları olan işletmelerle ilgili herhangi bir uyarı yapılmamış olması ve mali durumu iyi görünen işletmelerin bir anda iflas etmesi, mali tablo kullanıcıları açısından kabul edilmesi olanaklı görünmemektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetim raporunda olumlu görüş alan işletmelerin yanında, bağımsız denetçilerin de söz konusu mali skandallarda

[453] Christopher Humphrey, **a.g.e.,** 1997, s. 12.
[454] Ndukwe O. Dibia, "Audit Expectations Gap and Perception of Financial Reporting, **International Journal of Managerial Studies and Research**, Vol. 3, No. 3, 2015, s. 25.
[455] Salehi, **a.g.e.,** 2011, s. 8380.

mali tablo kullanıcıları tarafından sorumlu tutulmak istenmesi anlaşılabilir bir durumdur.[456]

Boyd v.d. (2001)'ne göre[457] mali tablo kullanıcılarının yanlış algıları, denetimde beklenti farklılığı kavramıyla uyuşan unsurların yalnızca bir kısmını oluşturmaktadır. Bu görüş, denetçilere yönelik artan eleştirilere karşı bir savunma olarak denetim mesleği tarafından geliştirilmiş görünmektedir. Buna rağmen, Sweeney'e göre (1997)[458] mesleğin vardığı temel sonuç; denetim faaliyetiyle ilgili bir sorun olmadığı, esas sorun mali tablo kullanıcılarının denetim faaliyetiyle ilgili algılarının yanlış olduğudur.

2.2.2.7. Mali Skandallar

Yaşanan mali skandallarda, çoğu zaman denetçiler suçlanabilmekte ve algısal olarak denetimin başarısızlığı olarak görülebilmektedir. İşletme iflas ve çöküşlerinde her zaman denetçinin rolünün de incelenmesi gerekmektedir. Bazı durumlarda denetçilerin görevlerini ihmalkârlıkla yürüttüklerine dayanarak açılan hukuki davalar bulunmaktadır.[459]

Mali tablolar, mali tablo kullanıcıları açısından kararlarına zemin oluşturan en önemli bilgi kaynağı durumundadır. Bilgi kullanıcılarına şeffaf, güvenilir, karşılaştırılabilir, düzenlemelere uygun biçimde hazırlanan mali tablolar sunulmadığı takdirde, alacakları kararlar yanlış olur ve kayba uğrarlar. 1929'dan itibaren yaşanan çeşitli mali skandallarda özellikle kârların ve varlık değerlerinin aşırı şekilde yükseltilmesi etkili olmuştur. Fakat mali tabloların denetlenmiş olması da ortaya çıkan krizin şiddetini ve etkisini artırmıştır.[460]

---

[456] Lee, Md. Ali ve Bien, **a.g.e**., 2009, s. 7.
[457] David T. Boyd, Sanithia C. Boyd, William L. Boyd, "The Audit Report: A misunderstanding gap between users and preparers", **National Public Accountant**, Vol. 45, No. 10, 2001, ss. 56-60.
[458] Breda Sweeney, "Bridging the Expectations Gap-on Shaky Foundations", **Accountancy Ireland**, Vol. 29, No. 2, 1997, s. 20.
[459] Michael Power, **The Audit Explosion,** London: Demos, 1994, s. 6.
[460] Ahmet Vecdi Can**, a.g.e**., s. 32.

Yaşanan büyük boyutlu mali skandallardan sonra, mali tabloların denetimden geçtiği halde, bağımsız denetçilerin mali tablo kullanıcılarını neden uyarmadığı sorusu gündeme gelmiştir. İşletmenin sürekliliğini tehlikeye sokabilecek önemli sorunlar konusunda bilgilendirilme yapılmaması, denetçilere yapılan eleştirilerden biridir.[461] Bir işletmenin çöküşü, mali tablolarına ilişkin olumlu denetim raporunun sunulmasından kısa bir süre sonra gerçekleştiğinde denetimin başarısızlığına odaklanma ön plana çıkmaktadır.[462]

Porter ve Gowthorpe'un (2004)[463] "gerek Birleşik Krallık gerekse Yeni Zelanda'da büyük ve beklenmeyen şirket iflaslarının, bu iki ülkedeki denetimde beklenti farklılıklarını kuvvetlendirdiğine dair bulguları bu görüşü desteklemektedir.

2.3. Denetimde Beklenti Farklılığının Bileşenleri

Yapılan çalışmalar, denetimde beklenti farklılığının çeşitli unsurlardan oluştuğunu göstermektedir. Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü'nün yayınlamış olduğu raporda, beklenti farklılığının temel bileşenleri olarak; mali tablo kullanıcılarının makul olmayan beklentileri, denetim ve muhasebe standartları ve düzenlemelerindeki eksiklikler, denetçilerin başarı düzeylerinin düşüklüğü gösterilmektedir. [464]

Daha sonra yapılan çalışmaların bir kısmı da Kanada Sertifkalı Muhasebeciler Enstitüsü'nün yapmış olduğu ayrımı desteklemiştir. Bu kapsamda, denetim beklenti farklılığı kavramını Porter (1993) çalışmasında "denetim beklenti- performans farklılığı" biçiminde kullanmıştır. Porter'a göre, denetim beklenti-performans

---

[461] Michael D. Maers, Maher Meredith, Don E. Giacomino, "Going Concern Opinions: Broadening the Expectations Gap", **The CPA Journal**, Vol. 73, No. 10, 2003, s. 39.

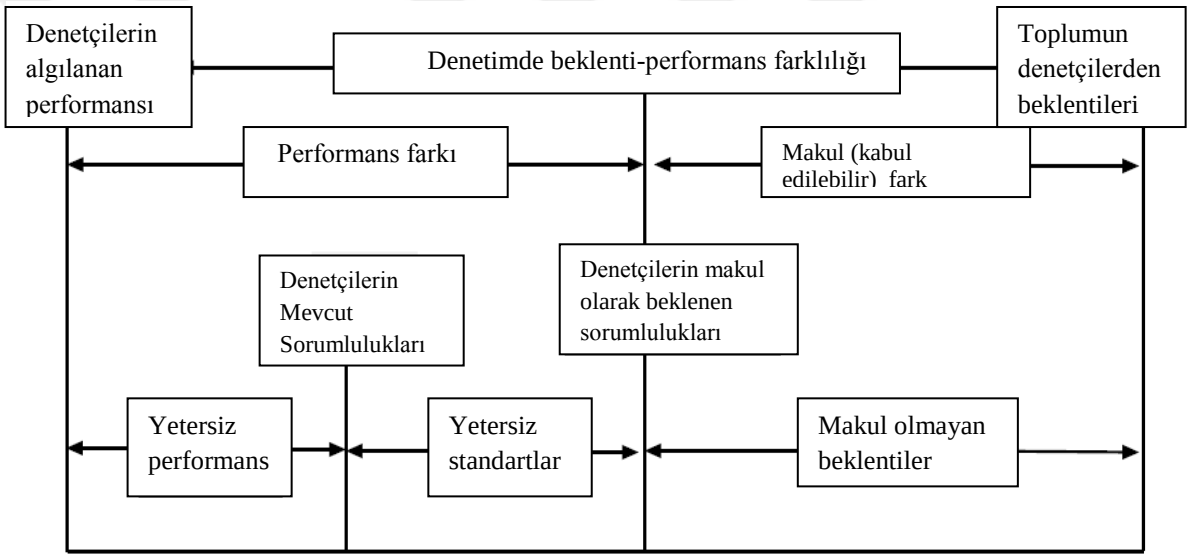
[462] Ian P. Dewing, Peter O. Russell, "UK Fund Managers, Audit Regulation and The New Accountancy Foundation: Towards a Narrowing of The Audit Expectations Gap?", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 17, No. 9, 2002, s. 543.

[463] Brenda Porter, Catherina Gowthorpe, "Audit expectations-performance gap in the UK in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and in 1999", Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2004, (Çevrimiçi), https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0019/7705/65-Audit-Expectation-Performance-GAP-UK-and-New-Zealand-Comparison-ICAS.pdf , 5 Mayıs 2016.

[464] Zaidi Mat Daud, "The study of the audit expectations gap in The public sector of Malaysia", PhD Thesis, University of Stirling, September 2007, s. 55. (Çevrimiçi), https://dspace.stir.ac.uk/bitstream/1893/447/1/The%20Audit%20Expectations%20Gap.pdf , 6 Mayıs 2016.

farkının iki temel bileşeni bulunmaktadır.[465] Denetim beklenti farklılığı; makul fark ve performans farkından meydana gelmektedir. Performans farkı ise, yetersiz performans ve yetersiz standartlar olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Porter'ın oluşturduğu bu model, daha kesin, kapsamlı ve uygulanabilir görünmektedir. Model, denetçilerin performansının yetersizliğini, makul ya da makul olmayan beklentilerini dikkate almış ve bugünün denetim çevresiyle uyumlu biçimde oluşturulmuştur.[466]

Şekil 2.1: Denetimde Beklenti- Performans (Etkinlik/Verimlilik) Farklılığı



Kaynak: Brenda Porter, "An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap", **Accounting and Business Research**, Vol. 24, No.93, 1993, s. 50.

Denetçilerin mevcut sorumlulukları standart ve düzenlemelerle tanımlanan sorumlulukları olmakla birlikte, makul olarak beklenen sorumlulukları ise; maliyet faydası dolayısıyla denetçilerin yerine getirmesi beklenen sorumluluklardır.[467] Bu kapsamda; makul ya da kabul edilebilir fark kavramı, mali tablo kullanıcılarının denetçilerden başarmalarını bekledikleri ile makul olarak denetçilerin başarabilecekleri arasındaki farklılığı ifade etmektedir.

[465] Porter, **a.g.e**, 1993, s. 49-50.
[466] Daud, Z.M., **a.g.e.,** s. 52.
[467] Dixon v.d., **ag.e.,** s. 294.

Makul fark, bağımsız denetçiler ile mali tablo kullanıcıları arasındaki makul olmayan beklentileri de kapsamaktadır. Salehi, makul farkın içerisinde yer alan makul olmayan beklentileri şu şekilde ifade etmiştir.[468]

• Mali tablo kullanıcılarının beklentilerinin çok yüksek olması,
• Mali tablo kullanıcılarının yanlış algılamaları,
•Mali tablo kullanıcılarının denetimin fonksiyonunun, denetçinin sorumluluklarının ve denetimin sınırlarının farkında olmaması,
• Mali tablo kullanıcılarının denetim standartlarına ait yüksek beklentileri olması.

Bilimsel kaynaklarda bu farkları azaltmak için kullanıcıların eğitimi, denetim raporu hacminin genişletilmesi, denetçi sorumluluklarının toplumun ihtiyacına göre artırılması/genişletilmesi gibi yöntemler önerilmektedir.

Performans (etkinlik ve verimlilik) farkı, mali tablo kullanıcılarının ya da genel olarak toplumun denetçiden başarmalarını beklediği makul beklentiler ile denetçilerin başarmaktan algıladıkları arasındaki farklılığı ifade eder. Bu fark iki ana unsurdan oluşmaktadır:[469]

- Yetersiz standart farkı, toplumun denetçilerden makul ölçülerde yapmalarını beklediği görevler ile denetim standartları ve ilgili düzenlemeler kapsamında tanımlandığı şekliyle denetçinin görevleri arasındaki farktır. Bu kapsamda beklenti farklılığını azaltmada genelde önerilen, denetim standartlarının geliştirilmesi[470] buna bağlı olarak denetçilere daha fazla sorumluluk yüklenmesi olmuştur. Ancak dikkate alınması gereken bir nokta da, beklenti farklılığının denetçinin yetersiz performansından kaynaklanabilir olmasıdır. Bu durumda denetçinin daha etkin olması gerekmektedir.

[468] Mahdi Salehi**, a.g.e,** 2011, s. 8382.
[469] Lee vd., **a.g.e**, 2009, s. 9.
Hian Chye Koh, E-Sah Woo, "The Expectation Gap in Auditing", Managerial Auditing Journal, Vol. 13, No. 3, 1998, s. 147-148.
[470] Porter, **a.g.e.,** 1993, s. 50.

- Yetersiz performans (etkinlik/verimlilik) farkı, denetim standartları ve ilgili düzenlemeler sonucunda, denetçilerin göstermeleri gereken performans ile denetçilerin sorumluluk alanlarına ilişkin göstermiş oldukları gerçek performans arasındaki farklılığı ifade etmektedir. Diğer bir anlatımla, denetçilerin denetim hizmetini yeteri kadar iyi yerine getirememesinden kaynaklanan beklenti farklılığıdır. Porter (1993)[471] yaptığı çalışmada, denetçilerin mali tablo kullanıcıları tarafından beklenen başarıyı sağlayamadığında, yetersiz denetçi performansından kaynaklanan farkın ortaya çıkacağını ifade etmiştir. Yetersiz performans farkına neden olabilecek durumları da aşağıdaki gibi belirlemiştir.

- İşletmenin sürekliliği ile ilgili kaygıların bağımsız denetim raporunda açıklanmaması,
- İşletme yöneticileri ve üst yönetim tarafından gerçekleştirilen hilelerin tespit edilememesi,
- Çalışan hilelerinin tespit edilememesi,
- İşletme yöneticilerinin işletme varlıklarını yanlış değerlendirdiğinin bağımsız denetim raporunda açıklanmaması,
- Mali bilgilerin kasıtlı olara tahrif edildiğinin denetim raporunda açıklanmaması,
- İşletme yöneticilerinin, muhasebe kayıtlarını doğrudan etkileyen yasa dışı davranışlarının tespit edilememesi,
- Muhasebe kayıtlarını doğrudan etkileyen yasadışı davranışların denetim raporunda açıklanmaması.

Porter v.d. (2003)[472] uzunca bir süre tartışma konusu olan ve bağımsız denetime karşı bir güven bunalımı yaşanmasına yol açan bu farklılığı ortadan kaldırmaları için bağımsız denetçilerin standartlar ve yasalarda gösterilen görevlerini daha iyi kavramaları ve kalite kontrol süreçlerini iyileştirmeleri gerektiğini önermiştir.

[471] Porter, **a.g.e**., 1993, s. 57-58
[472] Porter, Simon ve Hatherly, **a.g.e**., s. 124-125.

2.4. Denetimde Beklenti Farklılığıyla İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar

Son on beş yıllık dönemde dünyada yankı uyandıran büyük ölçekli muhasebe ve denetim skandalları (Enron, Worldcom, Parmalat gibi)[473] mali raporlama sürecinin etkinliği konusunda ciddi sıkıntıların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Neticede, bu tabloların denetimden geçmiş olması denetim mesleğinin kalitesine gölge düşürmüş ve itibarına zarar vermiştir. Bu süreçte pek çok araştırmacı, mali tablo kullanıcılarının denetim mesleğinden ne bekledikleri, denetçilerin ve onların güvence sürecindeki rolünün ne olduğu konusunda devam eden farklılığı tartışmıştır.

Yaşanan mali skandallar, denetim başarısızlıkları toplum tarafından ciddi şekilde eleştirilmiş, bu skandalların diğer ülkeleri de etkilemesi denetim mesleğinin daha da sorgulanmasına neden olmuştur ve bu tarihten itibaren de denetimde beklenti farklılığı dünya çapında ilgi gören bir konu haline gelmiştir.[474] Denetim beklenti farklılığı konusu üzerinde yapılan çalışmalar incelendiğinde, ilk çalışmaların büyük bir kısmının gelişmiş ülkelerde yapıldığı (Amerika Birleşik Devleri (Frank ve diğerleri 2001; Baron ve diğerleri, 1977), İngiltere (Humphrey, 1993), Avustralya (Low, 1984; Gay ve diğerleri, 1997), Yeni Zelanda (Porter, 1993) ve sonraki süreçte denetim beklenti farklılığıyla ilgili yapılan çalışmaların gelişmekte olan ülkelerde yapıldığı anlaşılmıştır. Türkiye'de yapılan çalışmalar çok sınırlı ve yetersiz kalmıştır.

2.4.1. Dünya'da Denetimde Beklenti Farklılığıyla İlgili Yapılan Çalışmalar

1990'lı yıllarda beklenti farklılığı konusuyla ilgili çok sayıda çalışma yapılmış olup, bugün hâlâ denetim mesleğinin ajandasında yüksek önem derecesiyle gündemini korumaktadır. Konuyla ilgili olarak çok sayıda araştırma yapılmıştır. Örneğin, Baron ve diğerleri (1977)[475] Birleşik devletlerde yürütmüş oldukları çalışmada, finans

[473] Michael H. Sutton, "Financial Reporting at a Crossroads," **Accounting Horizons**, December 2002, s. 319.
[474] Mahdi Salehi, "Quantifying Audit Expectation Gap: A New Approach to Measuring Expectation Gap", **Zagreb International Review of Economics and Business**, Vol. 19, No. 1, 2016, s. 26.
[475] C. David Baron, Douglas A. Johnson, D. Gerald Searfoss, Charles H. Smith, "Uncovering Corporate Irregularities: Are We Closing The Expectation Gap?", **Journal of Accountancy"**, Vol.144, October, 1977, ss. 243-250.

sektörünün denetimden beklentilerinin iki temel konu üzerinde odaklandığını ortaya koymuştur.

- Denetçilerin hileleri ortaya çıkarmadaki sorumlulukları,
- Denetçilerin hilelerleri açıklama/raporlama sorumlulukları.

Çalışmanın sonuçlarında, denetçiler ve çıkar grupları/geniş anlamda paydaşlar (mali uzman, bankacılar ve yöneticiler) arasında denetçilerin hileyi tespit etme ve açıklama sorumlulukları açısından farklı düşünce ve beklentilere sahip olduğu görülmüştür.
Low (1984)[476] tarafından, Singapur ve Avustralya'da bağımsız denetimde algı farklılıklarının varlığına ilişkin bir araştırma yapılmış, çalışma kapsamına bağımsız denetçiler ve mali uzmanlar alınmıştır. Yapılan anket çalışması sonucunda, denetimden geçmiş mali tablolarda sunulan bilgilerin güvenilirliği ve denetçilerin hileleri ortaya çıkarmadaki sorumluluğu ve verilen güvencenin kapsamı konularında tarafların algısında önemli farklılıklar bulunmuştur.

Porter (1993)[477] tarafından Yeni Zelanda'da yapılan çalışmayla denetimde beklenti farklılığı kavramının varlığı incelenmiştir. Çalışmada denetçiler, denetim hizmeti alanlar, denetim raporundan yararlananlar ve tamamen denetimden uzak olan bir grup araştırma kapsamına alınmıştır. Porter çalışmasında beklenti ve performans (etkinlik/verimlilik) farklılığı olarak iki alana ulaşmıştır. Bu tanımlamayla denetim beklenti-performans farklılığı kavramını geliştirmiştir. Performans farklılığını da iki grupta incelemiştir. Çalışma sonucunda, toplam beklenti ve performans farklılığının, %34'ünün makul olmayan beklentilerden oluştuğu, %50'sinin yetersiz standartlardan ve geri kalan %16'lık kısmın ise yetersiz performanstan kaynaklandığı ortaya çıkmıştır.

Epstein ve Geiger[478] (1994) tarafından borsa yatırımcıları üzerinde yürütülmüş olan çalışmada beklenti farklılığıyla ilgili şaşırtıcı kanıtlar elde edilmiştir. Yatırımcıların

[476] A.M. Low, "The Audit Report: Time for a Change?" Singapore Accountant, 1984, ss. 17-21.
[477] B.Porter, **a.g.e.,** 1993, s. 49-68.
[478] Epstein ve Geiger, **a.g.e.,** s. 62-63.

%70'den fazlası, denetçilerin hileyle ilgili önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasından sorumlu olduğunu, %47'si denetçilerden mali tabloların yanlışlık içermediğine dair mutlak güvence beklediklerini ifade etmişlerdir. Çalışmanın bir diğer sonucu göstermiştir ki, eğitimli kullanıcılar denetçilerden daha az güvence beklemiş ve denetçilerin etkinlik ve verimliliklerine daha çok güvendiklerinden denetçilerden daha fazla sorumluluk ve görev üstlenmesini beklememişlerdir.

Best vd. (2001)[479] Singapur'da yapmış oldukları çalışmada denetimde beklenti farklılığının varlığını araştırmışlardır. Çalışmada denetçiler, bankacılar ve yatırımcılar üzerinde bir anket uygulanmıştır. Elde edilen bulgularda, denetçi ve diğer gruplar arasında beklenti farkının olduğu tespit edilmiştir. Farkın yoğun olarak; denetçinin hileleri belirlemede, onları önlemede ve denetim prosedürlerini/tekniklerini uygulamada var olan sorumlulukları alanlarında görülmüştür.

MC Enroe ve Martens[480] (2001) tarafından yapılan çalışmada denetçiler ve bireysel yatırımcılar üzerinde araştırma yapılmış ve beklenti farklılıklarının hangi alanlarda olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Yatırımcıların; kamuya açıklama, iç kontrol, hile ve yasa dışı işlemlerin ortaya çıkarılmasında denetçilerden yüksek beklentilere sahip olduğu görülmüştür.

İngiltere'de, Humphrey ve diğerleri (1993)[481] denetim beklentilerindeki farklılıkları araştırmış ve bunun için de anket yöntemini uygulamıştır. Araştırma kapsamında denetçiler, mali yöneticiler, yatırım uzmanları, banka kredi bölümü yöneticileri ve ekonomi yazarları alınmıştır. Çalışma sonucunda, denetçi ve diğer taraflar arasında denetimin doğası üzerinde önemli algı farklılıkları ortaya çıkmıştır. Bu da denetimde beklenti farkını doğrulamış ve özellikle denetimin doğası ve denetçilerin algılanan performansları üzerinde yoğunlaşmıştır. Ayrıca, denetimde beklenti farklılığının

[479] Best, Buckby ve Tan, **a.g.e.,** 2001, s. 134-135.
[480] John McEnroe, Stanley C. Martens, "Auditors' and Investors' Perceptions of the Expectation Gap", **Accounting Horizons,** Vol. 15, No. 4, December 2001, ss. 345-358.
[481] Humphrey, Moizer ve Turley, **a.g.e.,** 1993, s. 398-399.

önemli bir bileşeni denetçilerin hileyle ilgili görevleri ve üçüncü taraflara karşı sorumluluğu olmuştur.

Frank ve diğerleri[482] (2001) yürütmüş oldukları çalışmada (ABD de) denetçiler, mahkeme jüri üyeleri ve öğrenciler arasındaki beklenti farklılıklarını incelemişlerdir. Çalışmada denetçi ve üyeler arasında denetim mesleğine ilişkin beklentilerde büyük farklılıklar olduğu ortaya çıkmıştır. Buna rağmen muhasebe öğrencilerinin cevaplarının daha tutarlı olduğu görülmüştür. Bu açıdan, muhasebe öğrencilerinin bakış açılarının, denetim mesleğinin bakış açısına uyduğu ve mesleğin birer üyesiymiş gibi düşündükleri görülmüştür.

Porter ve Gowthorpe (2004)[483] yaptıkları çalışmada, mali tablo kullanıcılarının yeteri kadar bilgi sahibi olmamalarının makul olmayan beklentilere neden olduğu ve denetçilere yasal ve standartlar kapsamındaki sorumluluklarının çok daha ötesinde sorumluluk yükledikleri tespit edilmiştir.

McInnes (1994)[484] ve Gloeck ve Jayer (1993)[485]'in çalışmalarında Güney Afrika'da beklenti farklılıkları incelenmiş olup, üç alanda beklenti farklılığı elde edilmiştir. Denetçinin bağımsızlığı, denetçilerin hileyle ilgili sorumlulukları ve süreklilik konusu denetçi ve denetçi dışındaki taraflar arasında fark göstermiştir. Katılımcılara denetim amaçlar listesi verilmiştir. Hileleri önleme sorumlulukları ve mali bilgilerin doğruluğunun güvencesi konularında önemli farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Koh ve Woo'nun[486] 1998 yılında yapmış olduğu çalışmada, istatistiksel bir araştırmaya gidilmemiş, tanımlayıcı yöntem kullanılmış, bu kapsamda denetimde beklenti farklılığının kavramsal yapısı incelenmiştir. Bununla birlikte denetimde beklenti farklılığını azaltmada kullanılan yöntemler üzerinde durulmuş, denetim

[482] Frank v.d., **a.g.e**., ss. 145-149.
[483] Porter ve Gowthorpe, **a.g.e**. 2004.
[484] Mc Innes, W M.,"The Audit Expectation Gap in The Republic Of South Africa" **Accounting and Business Research**, Vol.24, Summer, 1994, s. 282-283.
[485] J. Dieter Gloeck and Herman de Jager, "The Audit Expectation Gap in The Republic Of South Africa", **Working Paper, School of Accountancy**, University Of Pretoria, 1993, s. 1-5.
[486] Koh ve Woo, **a.g.e**., 1998, s. 147.

raporunun genişletilmesi ve eğitimin bu farkı kapatmada etkili olabileceği açıklanmıştır. Koh ve Woo'nun[487] (2001) yaptıkları diğer bir çalışmada ise, denetçiler ve işletme yönetimi arasında beklenti farklılıkları araştırılmış, yönetimin; hile ve yolsuzlukların engellenmesi, ortaya çıkarılması ve mali tabloların doğruluğuna garanti verme konularında denetçilerden daha fazla beklenti içerisinde oldukları ortaya çıkmıştır.

Best ve diğerleri (2001)[488] tarafından yürütülen çalışmada, denetçi sorumluluklarının çeşitli alanlarındaki beklenti farklılıkları ve seviyesi araştırılmıştır. Denetçiler, bankacı ve yatırımcılar üzerinde yürütülen çalışmada, denetçilerin hilelerin önlenmesi ve tespit edilmesi üzerindeki sorumluluğu, muhasebe kayıtlarının korunması ve denetim prosedürlerinin/tekniklerinin seçimi konularında geniş bir beklenti farkı belirlenmiştir.

Fadzly ve Ahmad (2004)'in yapmış oldukları çalışmada[489], Malezya'da denetimde beklenti farklılığının çeşitli yönleri ele alınmıştır. Denetçiler, bankacılar, brokerlar ve yatırımcılar üzerinde yapılan çalışmada, Malezya'da denetimde beklenti farklılığı olduğu ortaya çıkmış özellikle de denetçilerin sorumluluklarında kendini göstermiştir. Denetçilerin hileyi önleme ve ortaya çıkarmadaki sorumluluğu ile mali tabloların hazırlanışı ve muhasebe kayıtları konuları beklenti farklılığının en yoğun olduğu alanlar olarak tespit edilmiştir.

Lin ve Chen (2004)[490] tarafından Çin'de yapılan çalışmada, denetim raporundan yararlanan kullanıcılar ile denetçiler arasında denetimde beklenti farklılığının varlığı araştırılmıştır. Çalışma sonucunda denetimin amacı, denetçilerin hilenin ortaya çıkarılması ve raporlanmasındaki sorumluluğu, denetçi bağımsızlığı ve üçüncü taraflara bağlılığı konularında farklılıklar ortaya çıkmıştır. Denetim raporundan yararlananlara göre, hilenin ortaya çıkarılmasında denetçiler doğrudan sorumluluğa

[487] Hian Chye Koh and E-Sah Woo, "The Audit-Manager Expectation Gap in Auditing", **Managerial Auditing Journal**, Vol.16, No. 3, 2001, ss. 176-188.
[488] Best, Buckby ve Tan, **a.g.e,** s. 141.
[489] Fadzly ve Ahmad, **a.g.e.** s .902.
[490] Lin ve Chen , **a.g.e**., s. 93.

sahip olmalı ve denetim raporundan faydalanan üçüncü tarafların kayıplarından sorumlu tutulmalıdır.

Lowe ve Pany'nin[491] (1993) yapmış olduğu çalışmada, belediye mahkemeleri jürileri arasından 141 üyeye ve uluslararası bir denetim şirketinin 78 denetçisine anket çalışması yapılarak, denetim mesleğiyle ilgili tutumları değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonuçlarında ise gruplar arasında beklenti farklılığı ortaya çıkmıştır. Jüri üyeleri, denetçilerin yolsuzluk ve hilelere karşı bekçilik ya da koruyucu gardiyan rolü üstlendiğini ve de hileleri aktif olarak araştırmaları gerektiğini düşünmüş, denetçiler bu nitelendirmeye katılmamışlardır.

Hassas-Yeganeh ve Khaleghi (2004)[492] tarafından İran'da yapılan çalışmada, bağımsız denetçilerin güvence verme rolleri açısından, denetçiler ve yatırımcılar arasında beklenti farklılıkları araştırılmıştır. Çalışma sonucunda, denetçiler ve yatırımcılar arasında denetlenmiş mali tabloların güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği üzerinde önemli farklılıklar tespit edilmiştir. Bununla birlikte kullanıcıların, denetlenmiş mali tabloların yeniden farklı birisi tarafından denetlenmesi halinde, farklı bir görünüm kazanacağını düşündükleri görülmüştür.

Belçika'da Beelde (2005)[493] denetimde beklenti farklılığıyla ilgili bankacılar, denetçiler ve yöneticiler üzerinde anket çalışması yapmıştır. Çalışma sonucunda denetçi ve diğer gruplar arasında önemli farklılıklar ortaya çıkmıştır. Farklılığın yoğunlaştığı konular ise süreklilik kavramı, denetçinin bağımsızlığı, denetim süreci, denetçilerin üçüncü taraflara karşı sorumluluğu/bağlılığı, denetçilerin hileleri önleme ve ortaya çıkarmadaki sorumluluğu olmuştur. Çalışma sonucunda denetçilerin %89'u hataları ortaya çıkarmada iyi olduklarını söylemiş, ancak bankacıların %62 sinin buna katıldığı, yöneticilerin ise %78nin katıldığı gözlenmiştir.

---

[491] Jordan D. Lowe, Kurt Pany, "Expectations of the audit function", The CPA Journal, 1993, (Çevrimiçi), https://www.questia.com/magazine/1P3-317754/expectations-of-the-audit-function, 2 Mayıs 2016.

[492] Hassas-Yeganeh, Khaleghi, A. "The Expectation Gap Of Independent Audit Attest Function, Between Auditors And Their Report Users", **The Iranian Accounting and Auditing Review**, Vol. 11, No. 35, 2004, s. 29-30.

[493] Salehi ve Azary, **a.g.e**., 2008, s. 70.

Alleyne ve Howard[494] (2005) tarafından yapılan çalışmada, denetçilerin hileye ilişkin sorumlulukları kapsamında denetçi ve mali tablo kullanıcıları arasında araştırma yapılmıştır. Hilelerin belirlenmesi kapsamında büyük ölçüde bir beklenti farklılığı olduğu ortaya koyulmuştur. Denetçiler ise hilelerin belirlenmesi konusundaki sorumluluklarıyla ilgili güçlü biçimde mali tablo kullanıcılarıyla ters düşmüşlerdir.

Dixon, Woodhead ve Sohliman'ın[495] 2006 yılında Mısır'da yaptığı çalışmada denetim beklenti farklılığının varlığı araştırılmış ve daha önce konuyla ilgili yapılan çalışmalarla karşılaştırmalar yapılmıştır. Çalışmada, özellikle denetçilerin sorumluluklarının kapsamı ile ilgili ek bulgular elde edilmiştir. Denetçilerin hilenin önlenmesi ve ortaya çıkarılması ile ilgili sorumlulukları, denetim prosedürlerinin seçimi ile ilgili değerlendirmeleri, iç kontrol yapısının sağlamlığı, denetçinin bağımsız ve objektif olup olmadığı ile ilgili beklenti farklarının yoğun olarak ortaya çıktığı görülmüştür.

Sidani[496] (2007) yaptığı çalışmada, Lübnan'da mali tablo kullanıcıları ve denetçiler arasında beklenti farklılığını incelemiştir. Çalışma sonucunda iki grup arasında denetimden beklentilerin farklı olduğu ortaya çıkmış ve farkın en önemli olduğu konu ise denetçilerin hile konusundaki sorumlulukları olmuştur.

Kasim ve Hanafi[497] (2008), Malezya'da yaptıkları çalışmada denetimde beklenti farklılığının varlığını araştırmıştır. Bu kapsamda denetçiler, muhasebeciler ve muhasebe eğitimi veren akademisyenler üzerinde anket çalışması yapılmıştır. Bu noktada denetçi ve denetim süreci, denetçinin rolü, denetçilerin sorumlu olmaları gereken gruplar, denetim şirketlerine getirilmesi gereken yasaklamalar, düzenlemeler ve denetçilerin performans özellikleri konuları kapsamında beklenti farklılığı araştırılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, denetim süreci, denetçinin görev ve

[494] Alleyne ve Howard, **a.g.e.,** 2005, s. 297.
[495] Dixon, Woodhead ve Sohliman, **a.g.e.,** 2006, s. 301.
[496] Y. Munir Sidani, "The Audit Expectation Gap: Evidence from Lebanon."**Managerial Auditing Journal** , Vol. 22, No. 3, 2007, s. 288.
[497] Mohd Ariff Kasim, Siti Rosmaini, Mohd Hanafi,"The Existence of Audit Expectation Gap in Malaysia", **Malaysian Accounting Review**, Vol. 7, No. 1, 2008, s. 89.

sorumlulukları, denetçinin performansı ve denetim şirketlerine getirilmesi gereken düzenlemeler ve yasaklamalar konularında geniş beklenti farklılığı elde edilmiştir.

2008 yılında Saha ve Baruah,[498]Hindistan'da yaptıkları çalışmada denetim beklenti farklılığını araştırmışlardır. Anket yöntemini kullanmışlar ve çalışma kapsamına mali işler yöneticileri, muhasebeciler, bankacılar ve mali alandaki gazeteci ve yazarlar alınmıştır. Yapılan çalışmada denetçiler ve denetim süreci, denetçilerin denetlenmiş mali tablolar üzerindeki rolü, denetçilerin işletmelerdeki rolü, denetimin güvence işlevi, denetimle ilgili tarafların bakış açısı ve denetim şirketlerine olan yasaklamalar incelenmiştir. Sonuç olarak taraflar arasında beklenti farklılığının olduğu belirlenmiş ve özellikle denetçilerin rol ve sorumlulukları ön plana çıkmıştır.

2009 yılında Harold F.D. Hassink[499] ve diğerleri tarafından yapılan çalışmada, bağımsız denetçilerin işletme hilelerine ilişkin sorumlukları kapsamında denetim beklenti farklılığının varlığına yönelik bir ampirik araştırma yapılmıştır. Çalışma kapsamına; bağımsız denetçiler, işletme yöneticileri ve bankacılar alınmıştır. Çalışmada Porter tarafından kullanılmış olan performans farkı ve makul fark modelinden yararlanılarak, farklılık hile kapsamında ele alınmıştır. Yöneltilen sorular hile tanımı, hile çeşitleri, denetçinin hileyi ortaya çıkarmadaki sorumluluğu, denetçinin hile şüphesini araştırmadaki sorumluluğu, hilenin raporlanması ile ilgili olmuştur. Elde edilen bulgulara göre, bu alanlara ilişkin farklılık tespit edilmiştir.

2008 yılında Salehi M. ve Azary Z.[500] tarafından İran'da yapılan çalışmada, denetçilerin hileye ilişkin sorumlulukları kapsamında denetim beklenti farklılıkları araştırılmıştır. Hazırlanan anket çalışması, İranlı bankacılar ve bağımsız denetçiler arasında yapılmıştır. Araştırma sonucunda, denetçiler ve bankacılar arasında denetçilerin hileyi ortaya çıkarma sorumluluğu konusunda önemli farklılık elde edilmiştir. Ayrıca çalışma sonuçlarında, bankacıların denetim fonksiyonundan

[498] Saha ve Baruah, **a.g.e.,** ss. 67-83.
[499] Harold F.D. Hassink, Laury Bollen, Roger H. Meuwissen and Meinderd J. de Vries "Corporate Fraud and the Audit Expectations Gap: A Study Among Business Managers", **Journal of International Accounting. Auditing and Taxation**, Vol. 18, No. 2, 2009**,** s. 85.
[500] Salehi ve Azary, **a.g.e.,** 2008, s. 72.

habersiz olduğu görülmüştür. Bankacılar; mali tabloların hazırlanma sürecinde, denetçilerin daha fazla sorumluluk almaları gerektiği beklemiş, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasının denetçilerin sorumluluklarının bir parçası olduğunu düşünmüşlerdir. Denetçilerin hileleri ortaya çıkarmada, yönetimden daha fazla sorumluluk almaları gerektiğini düşündükleri görülmüştür.

Kassem ve Higson[501] (2012) tarafından yapılan çalışmada denetimde beklenti farklılığının nedenleri araştırılmış ve standart koyucularla bağımsız denetçilerin çabalarının beklenti farklılığını azaltmada ve hileleri ortaya çıkarmadaki çabaları değerlendirilmiştir. Çalışma sonuçları, yatırımcıların; denetçilerin görev ve sorumlulukları ve denetim mesleğinin doğası hakkında yeterli bilgi sahibi olmamalarının beklenti farklılığının tek nedeni olmadığını ortaya koymuştur. Farklılığın, denetim standartlarındaki sınırlamalar ve denetçilerin önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasında ortaya koymuş oldukları performanstan da ileri geldiği görülmüştür. Denetim mesleği için sürekli profesyonel eğitimin gerekliliği, özellikle de hile eğitimlerinin artırılması önerilmiştir.

Haniffa ve Hudaib[502] (2007) Suudi Arabistan'da yaptıkları çalışmayla, denetimde beklenti farklılığını araştırmış ve bunun için anket yöntemi kullanmışlardır. Çalışma kapsamına, denetçiler, kreditörler, mali analistleryatırım uzmanları, pay sahipleri, devlet kuruluşları alınmıştır. Çalışma sonucunda, denetçilerin hileyi bulma ve onları engelleme konusundaki sorumlulukları konusunda, geniş bir beklenti farklılığı olduğu anlaşılmıştır. Bununla birlikte, bulunan hilelerin denetçi raporunda açıklanıp açıklanmamasıyla ilgili incelemeler de yapılmıştır.

2.4.2.Türkiye'de Denetim Beklenti Farklılığıyla İlgili Yapılan Çalışmalar

Denetimde beklenti farklılığı konusu, denetim alanında çok önemli sayılmasına ve en tartışmalı konulardan biri olmasına rağmen Türkiye'de yapılan çalışmalar çok yetersiz kalmıştır. Çalışmalar incelendiğinde, denetçilerin görev ve sorumluluklarına

[501] Kassem ve Higson, **a.g.e**., s. 288.
[502] Haniffa ve Hudaib, **a.g.e**., 2007, s. 200-201.

ilişkin algılarının Türkiye'de denetçi ve denetçi dışındaki gruplar arasında farklılık gösterdiği görülmüştür.

.

Dinç ve Gerekan'ın[503] 2014 yılında yapmış olduğu çalışmada Türkiye'de denetim beklenti farklılığı araştırılmış aynı zamanda denetim eğitiminin beklenti farklılığı üzerindeki etkisi incelenmiştir. Araştırmada, gruplar arasındaki farklılık Anova testi ile test edilmiştir. Araştırma sonucunda; katılımcılar arasında önemli düzeyde beklenti farklılıklarının bulunduğu ve denetim eğitiminin, beklenti farklılıklarını gidermede etkili bir yöntem olduğu ifade edilmiştir. Hedef kitle olarak; işletme bölümü öğrencileri, mali müşavirler ve işletme yöneticileri seçilmiştir. İşletme bölümü öğrencilerinin seçilmesinin nedeni, bu bölümlerde muhasebe ve denetim derslerinin yoğun olarak verilmesi olmuştur.

Erdoğan[504] (2013) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye'de denetim beklenti farklılığının varlığı araştırılmış, bağımsız denetim eğitiminin ve tecrübe düzeyinin makul farklılığı azaltmak suretiyle denetim beklenti farklılığının azaltılmasında etkili unsurlar olup olmadığı incelenmiştir. Bu kapsamda, bağımsız denetçiler ile denetim hizmetinden birincil düzeyde yararlananlar olarak kabul edilen bankacılar ve yatırım uzmanları araştırma grupları olarak seçilmiştir. Çalışmada denetimde beklenti farklılığı, denetçinin sorumlulukları ve denetimin ve denetçinin rolüne ilişkin olmak üzere iki alanda incelenmiştir.

Bağımsız denetçilerin mali tablolardaki tüm hile ve usulsüzlükleri önlemeye dair sorumluluğu ile işletme yolsuzluklarında bağımsız denetçilerin sorumluluğu alanlarında, ne bağımsız denetim eğitiminin ne de tecrübe düzeyinin makul farklılığı azaltıcı bir etkisinin söz konusu olmadığı anlaşılmıştır.

---

[503] Engin Dinç ve Bilal Gerekan, "Denetimde Beklenti Farklılığı ve Denetim Eğitiminin Beklenti Farklılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 19, 2014, ss. 21-36.

[504] Sedat Erdoğan, Denetim Beklenti Boşluğu ve Türkiye'de Denetim Beklenti Boşluğunun Varlığının İncelenmesi, Bülent Ecevit Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, S.B.E., İşletme A.B.D., Zonguldak, 2013.

Aqel[505] (2013) tarafından yapılan çalışmada Türkiye'deki bağımsız denetçiler ile mali tablo kullanıcıları arasında bağımsız denetim faaliyeti ve bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin beklenti farklılıkları olup olmadığı araştırılmıştır. Araştırma kapsamında bağımsız denetçiler, halka açık şirketlerin yöneticileri ve aracı kuruluşların yöneticilerine anket soruları gönderilmiştir. Çalışmada, bağımsız denetim raporunda yer alan bilgiler, bağımsız denetçinin sorumlulukları, denetlenen mali tabloların güvenilirliği, denetlenen mali tabloların karar alma konusunda geçerliliği ve bağımsız denetçinin bağımsızlığı konularında beklenti farklılıkları araştırılmıştır. Bu çalışmada bağımsız denetçiler ile halka açık şirketlerin yöneticilerinin ve aracı kuruluşların yöneticilerinin farklı algılara/beklentilere sahip olup olmadığı incelenmiştir. Çalışma sonucunda, sayılan beş öğe kapsamında, katılımcıların farklı beklentilere sahip olduğu ortaya çıkmıştır.

Senal[506] (2013) tarafından yapılan çalışmada saha araştırması yoluyla Türkiye'de önemli mali tablo kullanıcılarından olan aracı kurum çalışanları ile bağımsız denetçilerin bağımsız denetimden beklentileri araştırılmıştır. Bu kapsamda, denetimin amacı, denetçinin sorumluluğu, mali tabloların güvenilirliği ve denetçinin niteliği ile ilgili alanlarda algı farkı incelenmiştir. Çalışmada, bağımsız denetçiler ile mali tablo kullanıcıları arasında, bağımsız denetim süreci ile ilgili farklı beklentilerin oluşmasına neden olan alanların tespit edilmesi sağlanmıştır.

2.5. Denetimde Beklenti Farklılığı Alanları

Bilimsel çalışmalar incelendiğinde, beklenti farklılığı ile ilgili öne çıkan çeşitli alanlar olduğu görülmektedir. Farklılığın tespit edildiği alanlardan biri denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarıdır.[507] Bu kapsamda, denetçilerin hileleri araştırma, tespit etme, önleme ve raporlama ile ilgili sorumlulukları konusunda ciddi farklılıklar bulunmaktadır. Aynı zamanda, denetçinin vermiş olduğu güvencenin seviyesi ve

[505] Saher Aqel, Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları ve Türkiye'de Algılanması Üzerine Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi, S.B.E., Muhasebe Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2013.
[506] Senal, 2013 , a.g.e., ss. 137-164.
[507] Salehi ve Azary, **a.g.e.,** 2008, s. 69.

uygulanan denetim prosedürleriyle/teknikleriyle ilgili de beklenti farklılıkları bulunmaktadır.[508] Bu süreçte denetim mesleği, denetçilerin sorumluluklarıyla ilgili olarak zorluklarla karşı karşıya kalmakta ve bu zorluk özellikle de hileyle ilgili görev ve sorumluluklarında ortaya çıkmaktadır. Denetim elemanları, kendi sorumluluklarını azaltmaya çalışmakta ve bu sorumluluğun bütünüyle yönetime ait olduğunu vurgulamaktadır.[509] Ancak, mali tablo kullanıcılarının hile konusundaki beklentileri dikkate alınmaz ise mesleğe olan güvenin azalmaya devam edeceği ve bunun da mesleğin saygınlığına zarar vereceği düşünülmektedir.

Beklenti farklılığının görüldüğü önemli alanlardan bir diğeri ise denetçi bağımsızlığıdır.[510] Denetçilerin bağımsızlığıyla ilgili şüphelerin bulunması durumunda denetimden istenilen fayda sağlanamayacaktır.

Denetimin kapsamının, fonksiyonunun, yönetimin ve denetçilerin sorumluluklarının doğru olarak anlaşılabilmesinin temelinde denetçinin mali tablo kullanıcılarına ilettiği mesajlar bulunmaktadır. Denetçi, mali tablo kullanıcılarına denetim raporuyla ulaşmaktadır. Ancak, beklenti farklılığının oluştuğu önemli bir alan da söz konusu bu raporların anlaşılabilirliğidir.[511]

2.5.1. Denetçinin Hile Kapsamındaki Sorumluluklarına İlişkin Beklenti Farklılıkları

Mali tablo kullanıcıları arasında ya da genel anlamda toplumda, hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi sorumluluğunun ağırlıklı olarak bağımsız denetimde olduğuna ilişkin genel bir inanış bulunmaktadır. Bağımsız denetimin ortaya çıktığı yıllarda, hilelerin tespiti/ortaya çıkarılması, denetimin temel amacı ve bağımsız denetçinin de

[508] Fatemeh Saeidi, "Audit Expectations Gap and Corporate Fraud: Empirical Evidence from Iran", African Journal of Business Management, Vol. 6, No. 23, 2012, ss. 7031-7041.
[509] Hassink v.d., **a.g.e**., s. 85.
[510] Mahdi Salehi, Ali Mansoury, Zhila Azary, "Audit Independence and Expectaton Gap: Empirical Evidences fron Iran", **International Journal of Economics and Finance**, 1(1), February, 2009, ss.165-174.
[511] Teck Heang Lee, Md. Ali Azham, Shamini Kandasamy, "Towards Reducing The Audit Expectation Gap," **Business and Accounting**, February 2008, s. 20-21.

temel sorumluluğu olarak görülmektedir. Zamanla bu amaç değişime uğrayarak, 2000'li yıllarda mali tablolarda önemli yanlışlıklar olmadığı konusunda makul güvence vermek şeklinde dönüşmüştür. Bu kapsamda, temel olarak bağımsız denetçiler, 1930- 1950 yılları arasında geniş bir sorumluluk tanımı ile görev yapmış, ancak 1950'lerden 2000'lere kadar sorumluluk alanı daralmış ve 2000'lerden sonra sorumluluğu dolaylı olarak yeniden artmıştır.[512]

20. yüzyılın ortasından itibaren hilelerin tespiti ve raporlanması denetimin ikincil amacı haline gelmiştir. Ancak, mali tablo kullanıcılarının hilenin tepiti, önlenmesi ve raporlanması konularında denetçilerden beklentileri değişmemiştir.[513]

1992 yılındaki Cadbury Komitesi Raporu'nda belirtildiği üzere[514] söz konusu bu sorumluluk yönetime aittir. Rapora göre;

"*Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine yönelik birincil sorumluluk, işletmenin varlıklarını korumaya ilişkin sorumluluğun bir parçası olarak yönetim kuruluna aittir*."

Açık bir şekilde sorumluluğun yönetime geçmesi, denetim raporlarının kullanıcıları için kaygı vericidir, zira beklentileriyle çelişmektedir. Denetçilerin hileyi tespit etme ve raporlamasına yönelik genel bir yasal şartın olmamasına ve bu görevleri yerine getirirken karşılaşılan zorluklara rağmen, toplumun çoğunluğu onların en azından önemli hileleri tespit etmesini beklemektedir.[515] Buna cevaben denetim mesleği; toplumu, makul olmayan beklentiler sunmaları nedeniyle denetim faaliyetine ilişkin bilgisizlikle suçlamaktadır. Denetçiler sorumluluklarının denetimin planlanmasıyla ve makul güvencenin elde edilmesiyle sınırlı olduğuna inanmaktadır.

---

[512] Canol Kandemir, Şenol Kandemir, "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araçlar ve Yöntemler" , **Mali Çözüm**, İSMMMO, Eylül- Ekim, 2012, s. 42.

[513] Zachariah Peter, Musa Jerry, I. Danjuma, "Assessment of The Adequacy of External Auditing in Disclosing Fraud in Nigerian Commercial Banks", **Research Journal of Finance and Accounting,** Vol. 3, No. 6, 2012, s. 151.

[514] Cadbury Report, Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, London, 1992, s. 43.

[515] Brenda Porter, Auditors' Responsibilities with Respect to Corporate Fraud: A Controversial Issue, **Current Issues in Auditing**, Ed. Michael Sherer and Stuart Turley, Third Edition, 1997, s. 47.

BDS 240, denetimin 'bir bütün olarak mali tabloların gerek hata gerekse hile sonucu oluşmuş önemli yanlış bilgileri içermediğinin makul güvence verecek şekilde tasarlanması gerektiğini belirtmektedir. McInnes (1994)[516] denetçilerin mali tablolarda önemli hata bulunmadığını garanti etmesinin beklenmesinin makul olduğunu belirtmiştir.

Bu alanda, özellikle de beklenti farklılığının genişliğini ölçmeye yönelik çok sayıda çalışma gerçekleştirilmiştir. Bulguların çoğu beklenti farkının büyük olduğunu ve yalnızca belirli ülkelerle sınırlı olmayıp, dünyanın diğer kısımlarında da bulunduğunu göstermiştir. Genel olarak denetim uygulamasının amacı hesapların doğru ve adil bir görünüş yansıtıp yansıtmadığına dair fikir bildirilmesidir. Toplumun denetçilerin tüm hileleri tespit edeceği veya önleyeceği şeklinde yüksek bir beklentisi vardır, diğer bir deyişle üçüncü taraflar denetçilerin mali tabloların doğruluğunu incelemek ve bildirmenin ötesinde bir sorumluluk üstlenmesi ve hileleri tespit etme ve raporlama yoluyla denetimden yararlananların çıkarını korumakla doğrudan sorumlu olması gerektiğine inanmaktadır.[517]

Kısacası üçüncü taraflar hile tespiti olmaksızın denetim uygulamasının bir yararı olmadığını düşünmekte, diğer yandan denetim mesleği, sorumluluklarının yalnızca makul güvence getirecek biçimde denetimi planlamak olduğuna inanmaktadır. Denetçiler hile tespitinin ne ekonomik olduğunu ne de denetçilerin görevi olduğunu kabul etmekte ve mali tablo kullanıcılarının denetim uygulamasında kesin bir güvence aradığını, bu nedenle beklenti farklılığı adı verilen durumun ortaya çıktığını ifade etmektedir. [518]

Mali tablo kullanıcılarının; denetçilerin tüm hileleri tespit edeceği veya önleyeceğine dair yüksek bir beklentisi varken, denetçilerin hile tespitini birincil denetim amacı olarak kabul etmediği görülmektedir. Bu bağlamda *hile beklenti farklılığı;* mali tablo kullanıcılarının bağımsız denetçilerden varsa hileyi tespit etmeleri ve raporlamalarını

[516].McInnes, a**.g.e**., 1994, s. 273.
[517] Sikka v.d., **a.g.e.,** ss. 299-330.
[518] Ojo, **a.g.e**..s. 10-11.

beklemesi, diğer yandan denetçilerin de hileyi tespit etmenin öncelikli sorumlulukları olduğunu kabul etmemelerini ifade etmektedir. Bugüne kadar yapılan çeşitli çalışmalar bağımsız denetçilerin, mali tablo kullanıcılarının beklentilerini karşılamamakla suçlandığı sonucuna varmıştır. Denetçilerden hataları veya hileleri tespit etmeleri istenmesine rağmen[519] mesleğin hile tespiti sorumluluğunu kesin biçimde reddetmesi beklenti farklılığını artırmıştır.[520] Denetçiler ise menfaatlerini korumak adına hile tespiti ve raporlaması sorumluluğundan kaçmıştır.

Best ve diğerleri tarafından yapılan bir çalışmada (2001)[521] denetçi sorumluluğunun çeşitli alanlarında beklenti farklılığının düzeyi ve doğası belirlenmeye çalışılmıştır. Anket yoluyla bilgi toplanmış ve katılımcılar denetçilerden, bankacılardan ve yatırımcılardan oluşmuştur. Sonuçlar denetçilerin hilenin araştırılması, hile tespiti ve önleme, muhasebe kayıtlarının tutulması ve hileye ilişkin denetim prosedürlerinin/tekniklerinin seçilmesi sorumluluk alanlarında daha geniş bir beklenti farkını göstermiştir.

Koh ve Woo (2001)[522] denetçiler ve yönetim arasında denetim beklenti farkını incelemiş ve yönetimin hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi, yasadışı eylemler, hatalar ve mali raporların doğruluğuna güvence verilmesi alanlarında denetçilerden daha fazlasını beklediklerini ortaya koymuştur. 2002 yılında yapılan bir araştırmadaysa denetim şirketi ortaklarının ve yatırımcıların güvence fonksiyonunun çeşitli boyutlarını içeren denetçi sorumluluklarına yönelik algıları karşılaştırılmıştır. Sonuçlar bir beklenti farkının mevcut olduğunu ortaya koymuştur. Yatırımcılar denetimin verdiği güvence açısından denetçilerden daha yüksek beklentilere sahip olduğu sonucu elde edilmiştir.[523]

---

[519] Richard Brief, The Accountant's Responsibility in Historical Perspective, **The Accounting Review**, April, 1975, ss. 285-297.
[520] Karen L. Hooks, "Professionalism and Self Interest: A Critical View of The Expectation Gap", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 3, No. 2, 1992, ss. 109-136.
[521] Best v.d., **a.g.e**, 2001, ss. 134 – 44.
[522] Koh ve Woo, a.g.e., 2001, ss.176-188.
[523] Salehi ve Azary, **a.g.e**., 2008, s. 70.

Hassas-Yeganeh ve Khaleghi[524] tarafından 2004 yılında yapılan çalışmada, hile kapsamındaki beklenti farklılıkları incelenmiş ve bu kapsamda, bağımsız denetçiler ve yatırımcılar üzerinde bir anket çalışması yapılmıştır. Sonuçlar, denetçiler ve yatırımcılar arasında bağımsız denetçilerin hilelerin tespiti, önlenmesi ve raporlanması sorumluluğuna ilişkin beklenti farklılığı bulunduğunu göstermiştir.

Alleyne ve Howard (2005)[525] tarafından yapılan çalışmada, Barbados'daki görüşmeler yoluyla, denetçilerin hile tespiti sorumluluğu çerçevesinde denetçiler ve mali tablo kullanıcıları ile bir çalışma yürütülmüştür. Denetçiler hileyi ortaya çıkarmakla sorumlu olduklarını kesinlikle reddederken, mali tablo kullanıcıları ise güçlü bir şekilde kabul etmiştir.

2.5.2. Denetçinin Bağımsızlığına İlişkin Beklenti Farklılıkları

Denetçiler, mali bilgilerin bağımsız bir güvencesi olarak algılanmakla birlikte, denetlenen işletmenin işveren konumunda olması önemli bir durumdur. Denetçi bağımsızlığı, denetim mesleğinin en temel noktasını oluşturmaktadır. Denetimin objektif bir şekilde gerçekleştirilmesi oldukça önemli olduğundan, bağımsızlık; denetçiye atfedilen en değerli özellik olarak görülmektedir. [526] Denetçilerin yeterince bağımsız olmamasının denetim beklenti farkını etkileyeceğine dair endişeler bulunmaktadır. Bu bağlamda denetim beklenti farkılılığının oluştuğu önemli alanlardan biri denetçi bağımsızlığı olarak görülmektedir.

Alleyne ve diğerleri (2006)[527] denetçi bağımsızlığını "denetçinin yansız denetim kararları alma becerisine gölge düşüren veya gölge düşürmesi beklenebilecek baskılardan uzak olması" biçiminde tanımlamıştır. Mesleğin denetçi bağımsızlığını artırmaya yönelik çabalarına rağmen, toplumun denetçilerin bağımsızlığıyla ilgili kaygıları olduğu görülmektedir. Toplumun; denetçi bağımsızlığıyla ilgili olarak kaygılarından biri, müşteri kazanmaya yönelik rekabetçi baskılardır, Buna göre denetim şirketleri, denetim kalitesini ve denetçi bağımsızlığını etkileyecek şekilde

[524] Hassas-Yeganeh ve Khaleghi, **a.g.e.,** ss. 29-44
[525] Alleyne ve Howard, a.g.e., 2005, ss.284-303.
[526] Saladrigues ve Grañó, **a.g.e**., 2014, s. 127.
[527] Philmore Alvin Alleyne, Dwayne Devonish and Peter Alleyne, "Perceptions of auditor independence in Barbados", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21, No. 6, 2006, s. 621.

maliyetleri kısabilecektir. Denetçi bağımsızlığını etkileyebilecek bir diğer kaygı da denetim dışı hizmetlerin sunulmasıdır.

Denetçi bağımsızlığı gerek denetim mesleği gerekse toplum için önemlidir. Toplum açısından "denetçilerde bağımsızlığın olmaması durumu, yatırımları riske atmaktadır. Denetim mesleği açısından bağımsızlık; mesleğin statüsünü temsil etmektedir. Bağımsızlık, denetim mesleğinin en temel unsurlarından biridir. Bağımsızlığın olmadığı bir denetim faaliyeti, şüpheli olacaktır.[528] Gill ve diğerlerinin (2001)[529] belirttiği gibi: "bağımsızlık denetim mesleğinin esasıdır ve bağımsızlık olmadan denetçinin fikri şüphelidir".

Shaun F. O'Malley(2000)'e göre:[530]

'Bağımsızlık; denetim raporlarının güvenilirliği için temel öneme sahiptir. Denetçilerin fiilen ve görünüş olarak bağımsız olmaması halinde bu raporlar inandırıcı olmamakta, işletme paydaşlarının söz konusu raporlara olan güveni azalmaktadır. İnandırıcı olmak için, sunulan mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumlu olup olmadığına dair denetçi görüşlerinin tarafsız ve dürüst bir değerlendirmeye dayanması gerekmektedir."

Yukarıdaki ifadelerde önemli olan nokta; denetçilerin yalnızca fiilen değil görünüş açısından da bağımsız olması gerektiğidir. Fiilen bağımsızlık denetçinin nesnel ve yansız kararlar alabilme becerisi olarak tanımlanabilir. Görünürde bağımsızlık ise, denetimden yararlanan tarafın, denetçinin, denetlenen işletmeyle bir ilişkisi (finansal ve/veya yönetsel) olmadığına dair algısını ifade etmektedir. Diğer bir anlatımla, denetçinin bağımsız görünüp görünmediğini vurgulamaktadır.[531]

---

[528] Zaidi Mat Daud, **a.g.e**., s. 67.
[529] Gill, G. S., Cosserat, G., Leung, P. ve Coram, P, **a.g.e.,** s. 55.
[530] Shaun F. O'Malley, 2000, The panel on audit effectiveness: Report and recommendations, (Çevrimiçi) http://www.iasplus.com/en/binary/resource/pobaudit.pdf , 12 Nisan 2016.
[531] Hans J. Dykxhoorn, Kathleen Sinning, "Perceptions of Auditor Independence: Its Perceived Effect on Loan and Investment Decisions of German Financial Statements Users", **Accounting, Organisations and Society**, Vol. 7, No. 4, 1982, ss. 337-347.

Denetçilerin/denetim şirketlerinin genellikle aynı müşteriye bağımsız denetim, iç denetim ve yönetim danışmanlık hizmetleri gibi birden fazla hizmet sunması nedeniyle denetçinin bağımsızlığı sorunu daha karmaşık hale gelmektedir. Denetimin, denetim dışı hizmetlerle aynı anda yürütülmesi nedeniyle denetim mesleğine birçok eleştiri getirilmiştir. Örneğin; Canning ve Gwilliiam (1999)[532] ve Freier (2004)[533] denetçilerin ücret karşılığı yönetime danışmanlık türü tavsiyeler vermeleri halinde, bilgi kullanıcıları için bağımsız bir değerlendirme sunamayacaklarına inanmaktadır.

Firth (2002)[534] de aynı görüşü paylaşmaktadır. Bu uygulamanın denetçiler ile denetlenen işletme arasındaki iktisadi bağı artıracağını ve bunun da denetçi bağımsızlığını veya denetçinin bağımsız olmaması algısını etkileyeceğini ileri sürmektedir.

Bir diğer kaygı verici husus, işletmeye ilişkin ilgili tarafların etkisi veya baskısı olduğunda denetçilerin tutumlarıyla ilgilidir. Ticari baskıların ve işletmenin denetçiler karşısındaki tartışmasız gücünün bir şekilde denetim işini tehlikeye attığına dair şüpheler, henüz toplumun bir bölümünde bulunmaktadır.[535]

Özetle, denetçilerin görevi; mali bilginin doğruluğuna ilişkin olarak güvence vermektir ve bu görev, denetçi tam anlamıyla bağımsızlığını koruduğu sürece yerine getirilebilmektedir. Ancak, denetçiyi müşteri işletmeye bağlayan koşulların oluşması durumunda, yapılan denetim işi de açık bir şekilde durumdan etkilenecektir.

[532] Mary Canning, David Gwilliam, "Non-Audit Services and Auditor Independence: Some Evidence from Ireland", **The European Accounting Review**, Vol. 8, No 3, 1999, ss. 401-419.
[533] Debbie Freier, Compromised Work in the Public Accounting Profession: The Issue of Independence, GoodWork Project Report Series, 35, 2004, s. 9.
[534] Michael Firth, "Auditor-Provided Consultancy Services and Their Associations with Audit Fees and Audit Opinions, **Journal of Business Finance & Accounting**, Vol. 29, 2002, No. 5-6, s. 664.
[535] Chris Humphrey, **a.g.e**., 1997, ss. 3-29.

2.5.3. Denetim Raporuna İlişkin Beklenti Farklılıkları

Bağımsız denetçilerin denetim görevini algılayış şekilleri ile, toplumun bu süreçten beklentileri arasında oluşan beklenti farklılığının görüldüğü temel alanlardan biri de denetim raporlarıdır. Mali tablo kullanıcıları; karar alma süreçlerinde kullanabilmek için, işletmenin yalnızca denetim standartlarına uyup uymadığıyla ilgili denetçi görüşünün yer aldığı rapordan çok, mali tabloların yorumlanmasını beklemektedir.[536] Gold ve diğerleri (2005)'ne göre[537] denetim raporlarında sunulan bilgiler, denetçi ve rapor kullanıcıları tarafından farklı biçimde algılanmaktadır. Bu bağlamda, Dixon vd. (2006)[538] denetim raporlarının genişletilerek kullanışlı hale getirilmesi ve böylelikle raporun kalitesinin de yükseleceğini önermiştir.

Denetim raporu, işletme ile iletişimin bir aracıdır. BDS 260[539], *işletme yönetimiyle ilgili hususların, denetçi tarafından denetim komitesine (varsa) veya yönetim kuruluna bildirilmesini* gerektirmektedir. Bunlar arasında denetçinin sorumluluklarına ilişkin hususlar, denetimin kapsam ve zamanlaması, denetimin bulguları ve denetçinin bağımsızlık bildirisi yer almaktadır. Denetçiler için bu hususların paydaşlara bildirilmesini gerektiren bir yasal zorunluluk bulunmamaktadır. Açık bir şekilde iletilen bilginin türüne ilişkin de geniş bir farklılık bulunmaktadır. Bazı paydaşlar denetim raporunda daha fazla bilgi görmek istemektedir. Ancak, denetçiler gizlilik kaygılarıyla kısıtlanmakta, aynı zamanda ne söylediklerini ve nasıl söylediklerini ortaya çıkaran bir dava tehdidiyle sınırlandırılmaktadırlar.[540]

Denetim raporuyla ilgili beklentilere ilişkin hususlar, bilginin içeriğine ve denetim raporunun şekline yoğunlaşmaktadır. Eleştiriler mevcut denetim raporlarının denetim bulgularını sunmaktan ziyade, denetimin doğasını tanımlamakta olduğunu veya denetçilerin iç kontrollerdeki takdirine odaklandığını savunmaktadır. Denetçilerin ve

[536] Salehi v.d., **a.g.e**., 2009, s. 143
[537] Gold vd**., a.g.e.,** 2005,s. 5-8
[538] Dixon v.d., **a.g.e.,** 2006, s. 293.
[539] BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", par.15-16.
[540] Zaidi Mat Daud, **a.g.e**., s. 86.

kullanıcıların, raporlanması gereken bilgilere ilişkin algılarını inceleyen birçok çalışma yapılmıştır.

Çalışmalar arasında Humphrey ve diğerleri (1993), Manson ve Zaman (2001) ve İngiltere ICAEW tarafından yapılan araştırmalar yer almaktadır.

Humphrey ve diğerleri (1993)[541], denetim raporu kullanıcılarının, denetim raporunda bulunmasını tercih ettiği bilgilerin içeriğini araştırmıştır. Bu çalışma, kullanıcıların; yönetimin performansının (başarısının) da raporlanmasını tercih ettiklerini ortaya koymuştur. Ancak, denetçiler ve yöneticiler yönetimin etkinliğine dair ayrıntıların paydaşlara bildirilmesi rolünü reddetmiştir.
Manson ve Zaman (2001)[542] tarafından yürütülen ampirik bir çalışmada, katılımcıların bir denetim raporunun içeriğine ilişkin görüşlerindeki önemli farklılıklar ortaya konmuş olup, mali tablo kullanıcıları ve yöneticiler, denetim raporunda açık ifadelerin yer alması, işletmenin sürdürülebilirliğine ilişkin bilgilerin ve denetçilerin hileye ilişkin bulgularının daha çok yer alması fikrini desteklemektedirler.

Daha güncel olarak ICAEW[543] tarafından yapılan bir araştırma, işletme paydaşlarının denetçilerden raporlarına dahil etmelerini istedikleri konuları ortaya koymuştur. Buna göre, işletme paydaşları denetçilerden; "işletmeyi etkileyen belirsizlik ve geleceğe dair risklere ilişkin bilgileri, önemli sorunları ve denetçilerin çözümlerini, tavsiye edilen alternatif muhasebe çözümünü ve bunun gerekçelerini, denetim yargılarında bulunurken karşılaşılan sorunları ve zorlukları" konularını, denetim raporuna dahil etmelerini istemişlerdir.

Denetim raporuna yönelik bir diğer eleştiri standartlaştırılmış şekil ve denetim kavramlarının kullanılmasıdır. Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü - İngiltere & Galler

[541] Humphrey, Moizer, Turley, **a.g.e.,** 1993, ss. 395-411
[542] Stuart Manson, Mahbub Zaman, "Auditor Communication in An Evolving Environment: Going beyond SAS 600 Auditors' Reports on Financial Statements, **British Accounting Review**, Vol. 33, No. 2, 2001, ss. 113-136.
[543] ICAEW Fundamental – Auditor Reporting, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 2007, s. 12.

(ICAEW) 2007 yılında yayınladığı raporunda[544], denetim raporlarının çok uzun olması, 'standartlaştırılmış bir metin ve ifade tarzı" kullanılması nedeniyle güncel denetim raporlarını eleştirmiştir. Sonuç olarak denetim raporunun bir işletmeden diğerine değişmediği ve kullanılan teknik ,denetim terimleri nedeniyle kullanıcılar tarafından nadiren anlaşıldığı görülmüştür. Bu çalışmaya göre daha az standartlaşmış ve daha benzersiz bir denetim raporu şekline ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla ICAEW, rapor şeklinin değiştirilmesini, işletmenin durumuna göre uyarlanmasını ve standartlaşmış ve teknik ifade tarzının kullanımından kaçınılmasını önermiştir.

2.6. Denetimde Beklenti Farklılığının Azaltılması için Kullanılan/Önerilen Yöntemler

Denetimde beklenti farklılığı son yıllarda oldukça dikkat çeken bir konu olmakla birlikte, pek çok ülkede araştırma konusu olmuş ve farklılığın azaltılması için çeşitli yöntemler sunulmuştur. Denetim mesleği ise yapılan düzenlemeler, standartların geliştirilmesi ya da değiştirilmesi, denetim raporlarında farklılaşmaya gidilmesi gibi ilave yöntemlerle sorunun üzerine gitmeye çalışmıştır.[545] Yapılan çalışmalardaki amaç, farkın azaltılması yönünde olmuştur. Denetimde beklenti farklılığını oluşturan unsurların yapısından dolayı, farklılığı tam anlamıyla ortadan kaldırmak imkansızdır. Çünkü, denetçilerin algılanan performansını/başarısını ölçmek güç olmakla birlikte, sürekli olarak değişmektedir.[546]

Önerilen yöntemlerde söz konusu bu farkın azaltılmasına ve etkilerinin daha küçültülmesine odaklanılmıştır. Örneğin; denetim rapor şeklinin genişletilmesi, denetçilerin bilgi kullanıcılarına gerçekte ne yaptığı ile ilgili bilgi verebileceği bir alan oluşturmaktadır. Denetim eğitiminin verilmesi, farklılığı azaltmada en çok önerilen yöntemlerden biridir.[547] Ancak eğitim, beklenti farklılığının tüm unsurları

---

[544] ***A.e.***, s. 6.

[545] Patrick Leung, Gerald Chau , "The Problematic Relationship between Audit Reporting and Audit Expectations: Some Evidence From Hong Kong" , **Advances in International Accounting**, Vol. 14, 2001, s. 182.

[546] Prem Sikka v.d., **a.g.e.**, ss. 299-330.

[547] Bernard Pierce, Mary Kilcommins, "The Audit Expectations Gap : The Role of Auditing Education", **DCU Business School Research Paper Series**, No.13, 1996, s. 3.

üzerinde etkili değildir. Eğitim, kısmen, "makul olmayan beklenti" problemini çözmekte, ancak yetersiz performans ve yetersiz standarttan ileri gelen problemlerde etkili olamamaktadır.[548] Denetçilerin hileyle ilgili rol ve sorumluluklarının genişletilmesi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi yöntemleri de önerilen yöntemler arasındadır. Genel olarak bakıldığında bilimsel kaynaklarda beklenti farklılığını azaltmaya yönelik yöntemler aşağıdaki gibidir.

2.6.1. Bağımsız Denetim Faaliyeti İle İlgili Eğitim

Literatürde beklenti farklılığının varlığını ortaya koyan çalışmalarla birlikte, farklılığın nedenlerini ortaya koyan ve azaltılmasına yönelik öneriler sunan çalışmalar da yapılmıştır. Denetim mesleği için, denetimde beklenti farklılığı; toplumun çok yüksek beklentilerinden ve denetim faaliyetinin amacını, kapsamını ve kapasitesini göz ardı etmesinden ileri gelmektedir.[549] Önerilerden en yaygın olanı; denetçilerin görev ve sorumluluklarıyla ilgili olarak mali tablo kullanıcılarının eğitilmesi yönünde olmuştur. Eğitimin etkinliği de çeşitli ampirik çalışmalarla doğrulanmıştır. Beklentilerin azaltılması için verilen eğitim, denetçinin sorumlulukları ve sorumluluklarına ilişkin denetim standartlarıyla ilgili yıllık eğitim toplantıları ya da eğitim amacıyla düzenlenen diğer etkinlikler biçiminde düzenlenebilir.[550]

Bu noktada eğitim; denetim mesleğinin çeşitli araçlar ile, temel olarak denetim raporları ve yayınlar ile toplumu bilgilendirmesi olarak tanımlanmaktadır.
Porter (1997)[551] eğitimin yanlış algılama problemini çözeceğini ve bu noktada beklenti farklılığını azaltacağını söylemiştir. Diğer bir yöntem olarak da denetçinin sorumluklarının artırılarak, toplumun beklentileri ve denetçilerin sorumluluklarının birbirine yakınlaşacağını ifade etmiştir.

[548] Ojo, **a.g.e**., s. 5.
[549] Humphrey v.d., **a.g.e**.,1993, s. 395
[550] Ojo, **a.g.e**., 2006, s. 11.
[551] Porter, **a.g.e**., 1997, ss.31-54.

Ayobami Oluwagbemiga Oyinlola[552] (2010) tarafından yapılan çalışmada, denetçilerin hilelerin belirlenmesi ve raporlanmasındaki rolü ilgili olarak mali tablo kullanıcılarının beklentileri araştırılmıştır. Bu çalışma, denetçilerin hileyi belirleme konusunda sorumlulukları ve hilenin içeriğiyle ilgili olarak mali tablo kullanıcılarının algılarını araştırmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, denetimin amacının mali tablo kullanıcıları tarafından yanlış olarak algılandığı, denetçilerin hileleri önleme ve ortaya çıkarmasında, mali tablo kullanıcılarının çok yüksek beklentilere sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu kapsamda getirilen öneriler arasında, denetçilerin görev ve sorumlulukları açısından kullanıcıların eğitilmesi, özellikle denetçilerle iletişimin iyileştirilmesi birinci öneri olarak sunulmuştur. İkinci öneri ise, denetimin alanının genişletilmesi ile kullanıcıların beklentilerinin karşılanması olmuştur.

Salehi ve Rostami (2009) [553] yaptıkları çalışmada denetimde beklenti farklılığının doğası, nedenleri ve yaygınlığıyla ilgili önemli sonuçlara ulaşmış, mali tablo kullanıcılarının denetçilerin görev ve sorumluluklarıyla ilişkin yüksek beklentilerini bilgi eksikliğiyle ilişkilendirmişlerdir. Bu kapsamda, yüksek beklentiler ve bilgi eksikliğinin, mali tablo kullanıcılarının eğitim eksikliğinin bir sonucu olarak ortaya çıktığı belirlenmiştir. Mali tablo kullanıcılarının eğitimiyle birlikte, denetim faaliyetinin doğası, sınırları ve denetçinin sorumluluklarıyla ilgili bilgi düzeyinin artması sağlanmış olacak, böylelikle beklenti farklılığının azaltılması mümkün olacaktır.[554] Denetim eğitimi; aydınlatma/bilgilendirme süreci, eğitim ve denetçilerin sorumluluklarıyla ilgili mali tablo kullanıcılarında farkındalık yaratma aşamalarından oluşmaktadır. Denetim süreci ve denetim faaliyetleriyle ilgili anlayış düzeyinin artırılmasıyla, denetçilerin başarısı ve mali tablo kullanıcılarının beklentileri arasında farklılık birbirine yaklaşacaktır.[555]

---

[552] Ayobami Oluwagbemiga Oyinlola,"The Role of audıtors in fraud detectıon, prevention and reporting in Nigeria", University of Nebraska, Lincoln, **Library Philosophy and Practice (e-journal)**, No. 517, 2010, s. 7.
[553] Salehi ve Rostami, **a.g.e.,** 2009, s. 140-146.
[554]John Uzoma Ihendinihu, Silvia N.Robert, "Role of Audit Education in Minimizing Audit Expectation Gap (AEG) in Nigeria", **International Journal of Business and Management,** Vol.9, No. 2, 2014, s. 203.
[555] **A.e.**

Monroe ve Woodliff (1994)[556] yapmış oldukları çalışmayla, beklenti farklılığının yapısını azaltma yöntemlerini araştırmışlardır. Bu kapsamda, denetçiler, işletme yöneticileri, muhsebeciler, borç verenler ve üniversite düzeyindeki öğrencilere anket ile ulaşmışlardır. Yapılan çalışmada, denetim eğitiminin beklenti farklılığını azaltmada önemli bir rol oynadığı anlaşılmıştır. Sonuç olarak, denetçilerin görev ve sorumluluklarıyla ilgili bir denetim eğitiminin farklılığı azalttığı ortaya çıkmıştır.

Denetim eğitimi, beklenti farklılığının azaltılmasında kesinlikle yardımcı olmaktadır. Ancak, beklenti farklılığının tüm unsurları açısından yeterli değildir. Makul olmayan beklenti sorununu kısmen çözse bile, yetersiz standartlar ve standart altı performans ya da diğer deyişle yetersiz denetçi performansını/başarısını dikkate almamaktadır.[557]

Denetim eğitiminin beklenti farklılığını azaltmasına rağmen uygulama açısından sorunu giderici bir yol olarak görülmemektedir.[558] Ne üniversite eğitimi almış, ne de üniversitede denetim eğitimi almış bir toplumu formal eğitim yoluyla eğitmek imkansızdır. Örneğin Malezya'da yapılan çalışmada, pek çok toplumun üçüncül bir eğitim alma fırsatı olmadığı tespit edilmiştir.

Darnill (1991)[559] çalışmasında, denetim gibi karmaşık görünen bir alanda, kitle iletişim araçları vasıtasıyla topluma eğitim vermenin mümkün olmayacağını vurgulamıştır. Denetim, kitle iletişim araçlarıyla basit bir seviyeye getirilemeyecektir. Dolayısıyla, kitle araçları denetçinin rolü üzerinde beklenti farklılığını azaltmak için uygun olmayan bir yoldur. Darnill aynı zamanda, denetçilerin çalışmaları üzerinde toplumun genel bir ilgi eksikliği olduğunu iddia etmiştir. Sonuç olarak, toplum genel olarak denetçi göreviyle ilgili olarak verilen bilgiler konusunda ilgisiz kalmayı tercih edecektir.

[556] Gary, S Monroe and Woodliff David R ,"An Emprical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence", **Accounting and Finance**, 1994, ss. 47-73.
[557] Ojo, **a.g.e**., 2006, s. 10-11.
[558] Lee, Md. Ali, Kandasamy, a.g.e., 2008, s. 18-22.
[559] Andrew Darnill, "The Profession and the Public," **Accountancy**, May, 1991, s. 72-73.

Pierce ve Milcommis (1996)[560] aynı zamanda öğrencilere odaklanmış, hiç denetim eğitimi almayan öğrencilerin denetim düzenlemesini daha az anlarken ve denetimde beklenti farklılığını anlamlı olarak azaltmayı başaramazken, denetim çalışmalarıyla ilgili tek bir modül veya tam bir ders alan öğrencilerin, denetim çalışmalarını daha iyi anladıkları böylelikle denetim beklenti farkını azalttığı sonucu elde edilmiştir. Araştırmacılar öğrencilerin denetim derslerine bağlı gelişiminin görece kalıcı olduğunu, çünkü sonuçların yalnızca denetime özel bir ilgisi olan öğrenciler için değil, denetime hiçbir ilgisi bulunmayan öğrenciler için de geçerli olduğunu ileri sürmektedir. Denetim dersine katılan öğrencilerin anlayışlarının gelişmesine rağmen, denetçilerin hile, yasadışı eylemler ve hilelere ilişkin görevleri en az anlaşılan konulardan biri olmuştur. Bu nedenle eğitimin hile gibi alanlarda beklenti farkına yalnızca sınırlı bir etkisi bulunmaktadır**.**

Pierce ve Milcommis (1996)[561] ile Monroe ve Woodif (1993)[562] tarafından yapılan çalışmalarda, öğrencilere denetim eğitimi verildikten sonra öğrenciler ve denetçiler arasında beklenti farkının devam ettiği sonucuna ulaşılmıştır. Bir diğer etkenin de deneyim olduğu ifade edilmiştir. Pierce ve Milcommis çalışmasında denetim modülü/dersi almanın yanında denetim ve muhasebe deneyimine sahip olan öğrencilerin diğer öğrencilere göre denetim düzenlemelerini daha iyi anladığını gözlemlenmiştir.

2.6.2. Bağımsız Denetçinin Sorumluluklarının Genişletilmesi ve Denetçi Performansının/Başarısının İzlenmesi

Bağımsız denetçilerin görev ve sorumluluklarının daha fazla alanı içerecek şekilde artırılması, mali tablo kullanıcılarının ya da genel anlamda toplumun beklentilerinin karşılanması açısından önemli yöntemlerden biri olarak görülmektedir. Bu hususta bağımsız denetçinin sorumluluklarının genişletilerek artırılması yöntemini

[560] Pierce ve Kilcommins, **a.g.e.,** 1996, s. 24-28.
[561] **A.e.**
[562] Monroe ve Woodliff, **a.g.e.,** 1993, ss. 61-78.

doğrulayan çalışmalar bulunmaktadır. O'Malley (1993)[563] çalışmasında, denetçilere ek sorumluluklar yüklenmesi halinde topluma ek hizmetler sağlanacağından, toplumun beklentilerinin karşılanacağı sonucuna ulaşmıştır. Toplumun beklentileri karşılandığında da, beklenti farklılıkları azalacaktır. O'Malley'e göre, denetçinin sorumlulukları; iç kontrol yapısının değerlendirilmesi, raporlamaya uyum, düzenleyici kurumlara doğrudan raporlama, hilelerin tespiti, denetçinin mali bilgi süreci içerisinde yer alması/katılımı yönünde genişletilebilecek düzenlemeler yapılmalıdır.

Humphrey (1993)[564] çalışmasında, denetimin algılanan kalitesinin iki yolla artırılabileceğini göstermiştir. Söz konusu bu yöntemler ise denetçinin görev ve sorumluluklarının artırılması ile denetçilerin hem görevlerini hem de atanmalarını izleyen/kontrol eden, ücretlerini düzenleyen bağımsız bir kurumun oluşturulmasıdır. Ancak, söz konusu sorumluluklara ilişkin artışın getirdiği maliyetlerin işletmeler tarafından karşılanacak olması, işletmeleri bu durum karşısında isteksiz davranmaya zorlamakta, yalnızca yasal yükümlülükler karşılamaya çalışılmaktadır.

Denetçi sorumluluğuna ilişkin önemli sorun, denetçinin işletme çalışanları veya yönetimi tarafından gerçekleştirilen hilelerin tespit edilmesi ve bildirilmesi yükümlülüğünün tanımlanmasında görülmektedir. Toplumun; denetçilerin tüm hileleri tespit edeceği veya önleyeceği şeklinde yüksek bir beklentisi vardır, diğer bir deyişle üçüncü taraflar denetçilerin mali tabloların doğruluğunu incelemek ve bildirmenin ötesinde bir sorumluluk üstlenmesi ve hileleri tespit etme ve raporlama yoluyla mali tablo kullanıcılarının çıkarını korumakla doğrudan sorumlu olması gerektiğine inanmaktadır.[565]

[563] Shaun F. O'Malley, "Toward a Better Understanding of the Expectation Gap," **The CPA Journal**, Vol. 63, No. 2, 1993, s. 6-7.
[564] Humphrey v.d., **a.g.e.,** 1993, s. 395-411.
[565] Thomas Lys, Ross L. Watts, "Lawsuits Against Auditors" **Journal of Accounting Research**, Vol. 32, Studies on Accounting, Financial Disclosures and Law, 1994.

Beklenti farklılığının azaltılmasında bilimsel kaynaklarda önerilen yöntemlerden biri bağımsız denetçinin performansının sürekli olarak izlenerek güçlendirilmesidir.[566] Böylelikle denetçinin yetersiz performansından kaynaklanabilecek beklenti farklılıklarının azaltılması şansı yükselmektedir.

2.6.3. Denetçi Bağımsızlığının Artırılması

Denetçi bağımsızlığı, kaliteli denetimin en önemli bileşenlerinden birisidir. Bağımsız denetçi ve bağımsızlık kavramı, toplum güvenini temsil etmekle birlikte, özellikle mali piyasaların etkinliği açısından önemlidir. Denetçinin bağımsızlığı, denetimde beklenti farklılığı konusunun önemli alanlarından birini oluşturmaktadır.[567] Denetçinin yeteri kadar bağımsız olmadığı hallerde, mali tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlıkları belirlemek için yeteri kadar araştırma yapmayacak, çaba sarfetmeyecek ve belirlenen yanlışlıkları bildirmeyebilecektir.[568] Ortaya çıkan mali skandallarla birlikte başta Sarbanes Oxley ve sonrasında yapılan düzenlemelerle birlikte denetçinin bağımsızlığı güçlendirilmeye çalışılmıştır.

İşletmelerde yaşanan mali skandallar, bağımsız denetçiye olan güven üzerinde soruların artmasına neden olmuştur. Bu dönemde yapılan ciddi eleştirilere karşın, herhangi bir ciddi düzenleme yapılmaması AICPA'ya Kamu Gözetim Kurulu'nu (Public Oversight Board-PCAOB) kurmasına izin vermiştir.[569] PCAOB; 2002 yılında yürürlüğe konulan Sarbanes-Oxley kanunu kapsamında oluşturulmuş olan, kâr amacı gütmeyen, denetim raporlarının bağımsız, adil ve aydınlatıcı bir şekilde hazırlanması hususunda toplumun ve yatırımcıların çıkarlarını korumayı amaçlayan özel bir kuruluştur.

Denetçinin bir müşteri (denetlenen işletme) ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu işletmelerin çıkarları lehine fazlasıyla eğilim

[566] Porter ve Gowthorpe, **a.g.e**., s. 14.
[567] Zaidi Mat Daud, **a.g.e**., s. 67.
[568] Joel E Pike,"Studies on Audit Quality", **Working Paper**, University of Wisconsin Madison, 2003, s. 70.
[569] Steven R Jackson, "The Impact of Accounting Scandals on Accounting Students," **Journal of Business and Economics Research**, Vol. 2, No.6, 2004. s 1-2.

göstermesi veya bunların çalışmalarına yönelik olarak fazlasıyla kabul eder bir yaklaşım sergilemesi bağımsızlık için bir tehdit oluşturmaktadır. Bağımsız Denetçiler İçin Meslek Ahlâk Kuralları'nda[570] yakınlık tehdidi olarak adlandırılan bu tehdide karşı denetçinin bağımsızlığını korumak ve güçlendirmek için alınacak önlemlerden birisi denetçi rotasyonu olmuştur. Rotasyon sadece denetim şirketi için olabileceği gibi sorumlu denetçi ya da denetim ekibindeki denetçiler için de uygulanabilmektedir[571]

2.6.4. Denetim Raporunun Genişletilmesi

Denetim raporu denetim sürecinin son çıktısı olup, denetçinin görüşünü beyan ettiği bir sunumdur. Denetim raporu, işletme tarafından hazırlanan mali bilginin, geçerli raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığı ile ilgilidir.[572] Mali tablo kullanıcıları denetim raporunu her zaman önemli bir bilgi kaynağı olarak görmüşlerdir. Çok sayıda çalışma denetim raporlarında iletilen bilgileri ve genişletilmiş bir denetim raporu kullanımının beklenti farkının etkilerini azaltma üzerindeki etkisini incelemiştir.

Gomez ve Guillamon'a (2003)[573] göre denetim raporları, yönetim tarafından hazırlanan mali bilgilere "katma değer" eklemektedir. Mali tablo kullanıcılarının bakış açısına göre, denetim raporu kesin olmamasına rağmen yönetimin temsili hakkında güvence sağlıyor olarak kabul edilmektedir. Denetçinin bakış açısına göre denetim raporları işletme paydaşları ile iletişimin önemli bir aracıdır.

---

[570] TDS- Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardı

[571] Kamu Gözetimi Uzmanları Derneği, Aziz Doğan, "Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyon", Muhasebe ve Denetim Dünyası, C:1, Nisan 2016, s. 2.

[572] Saher Aqel, "Independent Auditor's Report: Messages Conveyed and Implications, Acta Universities Danubius, Economica, Vol. 10, No. 5, 2014. http://journals.univ-danubius.ro/index.php/oeconomica/article/view/2503/2627 (Erişim Tarihi: 10.05.2016)

[573] Duréndez Gómez, A. Guillamón, The Usefulness of The Audit Report in Investment and Financing Decisions, **Managerial Auditing Journal**, Vol 18, No. 6/7, ss. 549-559.

Tarihsel süreç incelendiğinde, denetim raporunun içeriği ve şekline ilişkin birçok ampirik çalışma yürütüldüğü izlenmektedir. Monroe ve Woodliff (1994)[574]'un, denetçiler, muhasebeciler, yöneticiler, borç verenler, hissedarlar ve üniversite öğrencileriyle yaptığı çalışmada cevaplayıcılara bir anket ile birlikte denetim raporlarının eski ve yeni (uzun) şekli verilmiştir. Denetçiler ve eski denetim raporunun kullanıcıları arasında özellikle denetçilerin sorumlulukları, denetlenen tabloların güvenilirlikleri ve denetlenen şirketin görünümü hakkında önemli beklenti farklılıkları bulunmuştur. İlgili dönemde yeni denetim raporunun beklenti farkının bazı alanlarını azalttığı görülürken, hile tespiti ve önlenmesine ilişkin alanlarda beklentinin artmasına yönelik kaygılar devam etmiştir. Benzer şekilde İngiltere'de Hatherly ve diğerleri (1991)[575] genişletilmiş denetim raporunun, kullanıcıların algılarını değiştirme becerisini incelemiştir. Araştırma, genişletilmiş denetim raporunun denetçiler ve kullanıcılar arasında üç konuda beklenti farkını artırdığı göstermiştir. Bunlar: hile, işletmenin yönetimi ve başarı izlemedir. Ancak, hesap verebilirlik, denetçinin bağımsızlığı, denetçinin yargıları, denetimin kapsamı konularında beklenti farkının azaldığı gözlenmiştir.

Yapılan çalışmalar denetim raporlamasının denetimde beklenti farkının mevcut olduğu alanlardan biri olduğunu açıkça göstermektedir. Genel olarak denetçilerin karşılaştığı zorluk denetim raporunun içeriğinin kullanıcıların bilgi ihtiyacını yeterli bir şekilde karşılamasının sağlanmasıdır. Ayrıca mali tablo kullanıcıları, denetim raporunun biçiminin daha az standartlaşmış olmasını ve işletmenin spesifik ihtiyaçlarına uyarlanmasını istemektedirler. Çoğu zaman mali tablo kullanıcıları, denetçilerden denetim raporunda sunmuş oldukları görüşten daha fazlasını talep edebilmektedirler.

[574] Monroe ve Woodliff**, a.g.e**.,1994, ss. 47-74.
[575] David Hatherly, John Innes and Tom Brown, "The Expanded Audit Report - An Empirical Investigation, **Accounting and Business Research,** Autumn, Vol. 21, No. 84, 1991, ss. 311-319.

Amerika'da Nair ve Rittenberg (1987)[576] yönetimin ve denetçilerin sorumlulukları ile ilgili bilgi kullanıcılarının algısının genişletilmiş denetim raporlarıyla değişebileceği sonucuna varmıştır.

Miller ve diğerleri (1990)[577] bankacıların, genişletilmiş denetim raporlarını kısa şekilli denetim raporuna göre daha kullanışlı ve anlaşılabilir buldukları sonucuna ulaşmıştır. İngiltere'de, Holt ve Moizer (1990)[578] Birleşik Krallık'ta genişletilmiş denetim raporunun etkisini inceleyen bir çalışma yürütmüş ve mali tablo kullanıcıları ile denetçilerin, denetim raporlarının anlamına yönelik algılarında farklılık olduğu bulunmuştur. Ayrıca denetim raporunun ifade tarzını değiştirerek kullanıcıların denetim raporlarının anlamına yönelik algıları da araştırılmıştır. Hatherly ve diğerleri (1991)'nin çalışmasına göre[579] , denetim raporlarında kelimelerde yapılan değişikliklerin, yönetici ve denetçilerin sorumluluklarının algılanmasını önemli düzeyde etkilemediği görülmüştür. Çalışmalar sonucunda, genişletilmiş denetim raporlarının beklenti farklılıklarını azaltmada etkili olabileceği bulgusuna ulaşılmıştır. Son değişikliklerle kapsamı genişletilen raporlama standartları beklenti farklılığını azaltmaya yönelik atılan adımlardan en önemlileri arasındadır.[580] BDS 701 "Kilit Denetim Konuları" standardına göre[581], denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesiyle, yürütülen denetimle ilgili olarak daha fazla şeffaflıkla birlikte, denetim raporunun iletişim değerinin artırılması hedeflenmektedir. Kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır. Kilit denetim konularının bildirilmesi; mali tablo kullanıcılarının işletmeyi ve denetlenen mali tablolardaki önemli alanları anlamalarına katkı sağlayacak, böylelikle kullanıcıların,

[576] R.D. Nair and L.E. Rittenberg, "Messages Perceived from Audit, Review and Compilation Reports: Extension to More Diverse Groups, **Auditing: A Journal of Practices and Theory**, Vol. 7, No. 1, 1987, ss. 15-38

[577] Jeffrey Miller, Sarah Reed and Robert Strawser, "The New Auditor's Report: Will It Close The Expectations Gap in Communications?", **The CPA Journal**, Vol. 60, 1990, ss. 68-72.

[578] Graham Holt, Peter Moizer, "The Meaning of Audit Reports", **Accounting and Business Research**, Vol. 20, No. 78, 1990, s. 111.

[579] Hatherly v.d., **a.g.e**., 1991, ss. 311-319.

[580] Appolos N. Nwaobia, Onuoha Luke and Aguguom A. Theophilus, "The New Auditors' Reporting Standards and The Audit Expectation Gap", **International Journal of Advanced Academic Research**, Vol. 2, No. 11, 2016, s.118.

[581] BDS 701, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, par.2-3.

yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla daha şeffaf ve etkin iletişim kurmalarına neden olacaktır. Bu düzenleme aynı zamanda, denetçinin raporunda hangi konularda iletişim kuracağına ve bu iletişimin biçim ve içeriğine ilişkin denetçinin kararına ışık tutmaya yardımcı olacaktır. Sonuç olarak, güncellenen raporlama standartları denetçinin performansından kaynaklanan beklenti farklılığıyla birlikte iletişim farklılığını da azaltmaya fırsat sağlayacaktır..[582]

2.6.5. Denetimle İlgili Standartların Genişletilmesi

Denetimde beklenti farklılığının bileşenlerinden olan ‘’yetersiz standart’’ unsurunun azaltılması için önerilen yöntemlerden biri denetimle ilgili olarak yapılan düzenleme ve standartların genişletilmesidir. Buna göre; denetim standartlarının denetçilerden makul ölçüde beklenebilecek, ancak henüz istenmeyen sorumlulukları içermesi, karşılaşılan hile ve/veya diğer yasadışı eylemler gibi kaygı hususlarını denetim raporunda veya yetkili bir kişiye bildirilmesini kapsaması yönündedir.[583]

Denetim mesleği, denetçilerden makul şekilde beklenebilecek yeni sorumlulukları taşıyabilmek için yeni ve/veya yeniden düzenlenmiş denetim standartları düzenlemek suretiyle sorumluluklarını genişletebilirse, denetim beklenti-performans (başarı) farkı da önemli ölçüde daraltılabilecektir. Ancak mesleğin herhangi bir genişletilmiş sorumluluğu kabul etmeye yönelik isteğinin, toplumun beklentilerini daha iyi karşılayarak ve toplumda denetim faaliyetinin değerini artırarak elde edilecek faydadan çok, yasal sorumluluğa ilişkin kaygılar nedeniyle engellendiği görülmektedir.[584]

2.7. Hile ve Beklenti Farklılıkları İlişkisi

Son zamanlarda, denetimde beklenti farklılıkları ve özellikle hilenin beklenti farklılıkları üzerindeki etkisi akademisyenler, araştırmacılar ve meslek mensuplarının

[582] Nwaobia, Luke ve Theophilus, **a.g.e**., s.118.
[583] Porter ve Gowthorpe, **a.g.e**., s.9.
[584] **A.e.**

odak noktası olmuş ve temel konuyu da denetçilerin hile konusundaki sorumlulukları oluşturmuştur. [585]

Mali tabloların denetiminde denetçilerin sorumluluğu; mesleki standartlara uygun inceleme yapmak, mali tabloların dürüstlüğü konusunda bir görüşe ulaşmak ve bulgularını raporlamaktır. Bağımsız denetim raporu, mali tabloların güvenilirliğini artırmaktadır. Bu anlamda bakıldığında denetim, mali tablo kullanıcılarının bilgi riskini de azaltacak bir faaliyet olarak görülmektedir.[586] Ancak, denetçilerin sorumlulukları azaltıldığında/daraltıldığında, mali tablo kullanıcılarının bilgi riskleri artmaktadır. Bu durum, denetim raporundan yararlanan taraflarda güven kaybına yol açmaktadır. Denetçilerin hile konusundaki görev ve sorumlulukları zaman içerisinde aşamalı olarak değişim göstermiştir. Bu değişim de, beklenti farklılığının önemli nedenlerinden biri olmuştur.

Bu süreçte, bazı araştırmacılar denetim standartlarının; hile tespitinde denetçilerin sorumlu olması gerektiği yönünde yenilenmesini vurgulamıştır.[587] Ancak, denetçilerin hata, hile ve diğer yanlışlıkları tespit etme, önleme ve raporlama konusundaki sorumlulukları denetimde tartışmalı konulardan biri durumundadır. Bu konu sıklıkla denetçiler, düzenleyici kuruluşlar ve mali tablo kullanıcıları tarafından da tartışılmıştır. [588]

Bugün, hileyle ilgili bağımsız denetim standardına göre (BDS 240)[589],
"Hilenin tespit edilmesine ve engellenmesine ilişkin birincil sorumluluk, işletmenin yönetiminden sorumlu olanlara aittir. Denetim standartlarına uygun bir denetim gerçekleştiren denetçi, mali tabloların bir bütün olarak hilelerden veya hatalardan kaynaklanan önemli yanlışlıklar olmadığına ilişkin makul bir güvence vermekten sorumludur. Denetimin kısıtlamaları nedeniyle, denetim standartlara uygun

[585] Salehi ve Azary, **a.g.e.,** s. 69.
[586] Adem Dursun, "Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli", **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2, 2005, s. 421.
[587] Lee, Ali, Gloeck, **a.g.e**. 2008, s. 29.
[588] Gay ve Schelluch, **a.g.e**., s. 2-11.
[589] BDS 240, par4-5.

gerçekleştirilmiş olsa da, bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski bulunmaktadır.

Beklenti farklılığı konusunda yapılan araştırmalarda, denetçiler genelde hileye ilişkin sorumluluk kabul etmemekte, bütün sorumluluğun yönetime ait olduğunu söylemektedirler. Hileleri tespit etme ve ortaya çıkarma sorumluluğu işletme yönetimine aittir ancak, denetçiler bütünüyle hile sorumluluğundan da kurtulmuş değillerdir. Bu kapsamda denetçiler;[590]

- Mali tablolara ilişkin hileden kaynaklanan önemli yanlış beyan risklerini belirlemeli ve değerlendirmeli,
- Uygun cevaplar düşünerek ve uygulayarak hileden kaynaklanan değerlendirilmiş önemli yanlış beyan risklerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalı,
- Denetim sırasında tespit edilen hile ya da hile şüphesine uygun biçimde cevap verilmelidir.
- Bütün bunları uygularken de mesleki şüphecilikle hareket etmeli, gerekli özen ve dikkati tüm çalışma boyunca göstermelidir.

Uluslararası alanda denetçinin hile kapsamındaki sorumluluklarını beklenti farklılığı çerçevesinde araştıran çalışmalar da olmuştur.

Alleyne ve Howard[591], 2005 yılında yaptıkları çalışmada denetçilerin ve denetim raporundan yararlanan tarafların, hileleri ortaya çıkarmadaki sorumlukları, hilenin doğasını ve denetim işlemleri konusundaki algılarını incelemiştir. Ayrıca, denetçilerin mesleki tecrübe ve eğitim geçmişlerinin hileyi ortaya çıkarmadaki muhtemel etkisi de araştırılmıştır. Araştırma sonucunda, denetçiler hileleri ortaya çıkarma konusunda sorumlulukları olmadığını ifade etmişler, denetim raporu kullanıcıları ise tam aksine hileleri ortaya çıkarmada kuvvetli biçimde denetçileri sorumlu tutmuşlardır. Ayrıca, denetim raporu kullanıcıları, denetçilerin fiili olarak hile ve yasadışı işlemleri araştırmakla sorumlu olduklarını düşünürken, denetçiler

[590] IAASB, **a.g.e.,** 2013, s.211-213.
[591] Alleyne ve Howard, **a.g.e.,** s. 297-298.

buna karşı çıkmıştır. Sonuç olarak, denetçiler ve denetim raporu kullanıcıları arasında hile kapsamındaki sorumlukları konusunda beklenti farklılıkları olduğu tespit edilmiştir.

Lee, Ali ve Gloeck[592] (2008) tarafından yapılan çalışmada Malezya'da denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarında beklentiler araştırılmış, mali tablo kullanıcılarının; hile kavramının doğası ve kapsamı ile ilgili algıları ile, denetçinin hileyi önleme, araştırma, tespit etme ve raporlama sorumlulukları kapsamındaki algıları ölçülmüştür. Çalışmada Alleyne ve Howard(2005)[593] tarafından kullanılan ölçek geliştirilerek kullanılmıştır. Çalışmada Malezya'da mali tablo kullanıcılarının denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarıyla ilgili çok yüksek beklentilere sahip olduğu ortaya koyulmuştur.

Hsu ve diğerleri (2012) [594], Taiwan'da yapmış oldukları çalışmada denetçilerin ve mali tablo kullanıcılarının denetçilerin hile belirlemedeki sorumluklarını araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda, işletme hilelerinin belirlenmesinde denetçiye düşen sorumluluk kapsamında iki taraf arasında beklenti farklılığı olduğu yargısına varılmıştır. Buna rağmen genel kanı ise, denetçilerin, mali tabloların doğruluğunu önemli biçimde etkileyebilecek hilelerin ortaya çıkarılması için çalışma yapmaları ve daha dikkatli olmaları gerektiğidir. Bu araştırma, işletme yöneticileri, yatırımcılar, mali analistler ve bankacılar üzerinde yapılmıştır.

Adeyemi vd. (2011) [595] yapmış oldukları çalışmada, denetçiler ve mali tablo kullanıcıları arasında denetim beklenti–performans farklılığının seviyesini araştırmışlardır. Elde edilen bulgularda denetçiler ve mali tablo kullanıcıları

[592] Teck Heang Lee, Azham Md. Ali, Juergen Dieter Gloeck, " A Study of Auditors' Responsibility for Fraud Detection in Malaysia", **Southern African Journal of Accountability and Auditing Research**, Vol. 8, 2008, s. 27.
[593] Alleyne ve Howard, **a.g.e.**, 2005,
[594] Chih Shun Hsu, Fan HuaKung, Kieran James, "An Investigation of Auditors' Responsibility for Fraud Detection in Taiwan", **Asian Journal of Finance & Accounting,** Vol. 5, No. 1, 2013, s. 41.
[595] Semiu Babatunde Adeyemi and Johnson KolawoleOlowookere "Stakeholders' Perception of Audit Performance Gap In Nigeria", **International Journal of Accounting & Financial Reporting (IJAFR),** Vol. 1, No. 1, 2011, s. 152.

arasında, denetçilerin hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması sorumluluğu alanında geniş bir beklenti farklığı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, hilelerin, denetçilerin itibarı üzerinde olumsuz bir etkisinin olduğu sonucu gözlemlenmiştir.

Cohen ve diğerlerinin (2013)[596] yapmış olduğu çalışmada ise, denetçilerin hilelerin belirlenmesine ilişkin sorumluluğu açısından denetçiler ve toplumun bakış açılarının uzlaştırılabilir olup olmadığı araştırılmıştır. Bu araştırmada 1992-2005 yılları arasında Amerika'daki hile vakaları üzerinde içerik analizi yapılmıştır. Çalışma kapsamında denetçilerin sorumlulukları ile (standartlarda belirtilen) toplumun düşünceleri karşılaştırılmıştır. Toplumun denetimden beklentileri ile denetim standartları arasında 3 konuda ayrılık görülmüştür. Bunlar; performans yetersizliği, standart yetersizliği ve makul olmayan beklentilerdir. Performans yetersizliğinin, denetçilerin var olan standartları uygulamadaki yeteneklerinin güçlendirilmesiyle azaltılabileceğini, standart yetersizliğinin ise, var olan denetim standartlarının geliştirilmesiyle azaltılabileceğini söylemişlerdir. Buna rağmen, makul olmayan beklentilerin ise oldukça subjektif bir kriter olduğu ve denetçilerin kontrolünün ötesinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Denetçilerin hileleri tespit etme ve önleme sorumluluklarıyla ilgili olarak mali tablo kullanıcılarının ''algılarını'' belirlemek üzere pek çok ülkede çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda, mali tablo kullanıcıları, hilelerin tespitinin denetçilerin birincil amacı olduğuna ve mali tablolardaki tüm hileleri ortaya çıkarmaktan sorumlu olduklarına inandıklarını göstermiştir. Sonuç olarak, hem tarihsel süreç içinde bakıldığında hem de yapılan çalışmalar incelendiğinde, hilelerin belirlenmesine ilişkin güç dengesinin iki unsur (Toplumun beklentileri ve denetçilerin sorumlulukları) arasında değişlik gösterdiği anlaşılmaktadır. Denetçiler geçmişte hilenin belirlenmesinden sorumlu olmuştur[597] ancak, sonrasında bu yükümlülükten kurtulmaya çalışmışve bu tutum belirsizliğe neden olmuştur.

[596] Jeffrey R. Cohen, Juan Ding, Cedric Lesage and Herve Stolowy, "Expectation Gap and Corporate Fraud: Is Public Opinion Reconcilable with Auditors' Duties?", **CAAA Annual Conference**, 2013, s. 1.
[597] Cohen v.d., **a.g.e.,** s. 6.

2.8. Hileye İlişkin Beklenti Farklılıklarının Azaltılması

Yaklaşık 20. yüzyılın ortalarına kadar denetimin temel amacı hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması olarak kabul edilmiştir. Daha sonra bu amaç, hilelerin ortaya çıkarılmasından, mali tabloların doğrulanması biçiminde değişmiştir. Denetimin amacı ve denetçinin sorumluluklarında değişimler elbette ki işletmelerin paydaşlarında tatminsizliğe neden olmuş ve beklentileri farklılaştırmıştır. Son zamanlarda denetimde beklenti farklılığını azaltmak için sistemlerin ve sorunların kontrolüne daha fazla dikkat edilse ve çaba sarfedilse de, yapılan hilelerin seviyesi azalmamıştır.[598] Sıklıkla hileler; denetçilerden, yatırımcılardan ve diğer ilgili taraflardan iyi biçimde gizlenebilmiş, kimi zaman da şans eseri olarak ortaya çıkarılmıştır.

Bağımsız denetime duyulan ihtiyaç, vekalet sorununa cevap olarak görünmekte ve denetim fonksiyonu aslında yönetimin hesap verebilirliğinin doğrulanması için bir mekanizma niteliğinde görünmektedir. Geçmiş yıllarda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları, mali raporlamanın güvenirliliğinde ciddi biçimde bir yıkım yaşatmış ve denetim mesleği de derinden sarsılmıştır. Denetim mesleğinde yaşanan değişim ve gelişmeler, beklenti farklılığını araştırma konusu olarak ortaya çıkarmıştır. Önemli olan, söz konusu bu farklılığın hangi etkenlere bağlı olduğunun belirlenmesi ve azaltılmaya çalışılmasıdır. Çünkü bu farklılıklar, mesleğin itibarına zarar veren bir sorundur. Eğer azaltılmaz ve fark daha derinleşirse, denetime olan güven, mesleğe olan saygınlık azalacaktır.[599]

Beklenti farklılığının azaltılması ve ortadan kaldırılmasına yönelik çeşitli öneriler getirilmiştir. Mali tablo kullanıcıları için sürekli eğitimler yürütülmesi ve daha iyi iletişim kurulması önerilerden biri olmuştur.[600] Porter'da eğitimin yanlış algılama

[598] Albert Agyei, Baah Kusı Aye and Ebenezer Owusu-Yeboah, "An Assessment of Audit Expectation Gap in Ghana", **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences,** Vol. 3, No. 4, 2013, s. 112.
[599] Ştirbu v.d., **a.g.e.,** 2009, s. 54.
[600] Mohammed Masoud, " The Auditor's Responsibility Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements: Fraud "Audit Expectation Gap" in the Middle Eastern Countries", Ramallah, Palestine, 2012, s. .8-9.

problemini azaltacağını benimsemiş ve bu noktada farkı azalttığını ortaya koymuştur. Porter'ın ikinci önerisi de, denetçilerin eğitimi olmuştur. Denetçiler için profesyonel eğitimlerin geliştirilmesi gerekmekle birlikte, hileyi araştırma konusunda çeşitli beceriler kazandırılmalıdır. Verilecek programlar ve eğitimler denetçilerin hileyle ilgili becerilerini güçlendirecek yönde olmalıdır (hile engelleme becerileri, eleştirisel düşünme gibi). Bu eğitimler yetersiz performans (etkinlik ve verimlilik) farkını azaltmak adına yardımcı olmaktadır.

Aslında Porter tarafından 1993 yılında yapılan önermede, adli muhasebeye yönelik yöntemlerin çeşitli gruplar arasındaki beklenti farklılığının giderilmesi yönünde kullanılabileceği ifade edilmiştir. Koh v.d.'nin[601] yapmış oldukları çalışmada, denetçilere adli muhasebe eğitiminin verilmesi önerilmiştir. Bu sayede denetçiler hileleri araştırırken gerekli olan yetkinliği kazanmış olacak, daha başarılı denetim yaparak beklenti farklılığını azaltmayı sağlayabilecektir.

Koh ve Woo (1998)[602] farklılığın azaltılması için; denetim eğitimi, yapısal denetim tekniklerinin kullanımı, denetçinin sorumluluğunun genişletilmesi ve bağımsızlığının artırılması gibi önerilerde bulunmuştur.

Porter ve Gowthorpe (2004)[603] tarafından yapılan, İngiltere ve Yeni Zelanda'da beklenti farklılığının karşılaştırıldığı çalışmada; farklılığın giderilmesi üzerine odaklanılmış ve beklenti farklılığının giderilmesi için; denetçilerin izlenmesi, denetim şirketlerinde kalite kontrol çalışmalarının artırılması, eğitimlerin artırılması ve yeni denetim standartlarının geliştirilmesi gerektiği belirtilmiştir

Bağımsız denetçinin hile kapsamındaki sorumluluğu; mali tablo kullanıcıları tarafından "mutlak güvence vermek" olarak algılansa da, bağımsız denetçinin düzenlemeler kapsamındaki hile ile ilgili sorumluluğu; "önemlilik" kavramı

[601] Adrian Nicholas Koh, Lawrence Arokiasamy and Cristal Lee Ah Suat, "Forensic Accounting: Public Acceptance towards Occurrence of Fraud Detection", **International Journal of Business and Management**, Vol. 4, No. 11, 2009, s. 145.
[602] Koh ve Woo, **a.g.e.,** 1998,ss. 149-151.
[603] Porter ve Gowthorpe, a.g,e, 2004, https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0019/7705/65-Audit-Expectation-Performance-GAP-UK-and-New-Zealand-Comparison-ICAS.pdf , 5 Mayıs 2016.

çerçevesinde "makul güvence" vermek olarak düzenlenmiştir. Bununla birlikte, denetim süreci boyunca dikkate alınan önemlilik düzeyinin bağımsız denetçiler tarafından belirleniyor olması, mali tablo kullanıcıları için nelerin önemli nelerin önemsiz olduğunun bağımsız denetçiler tarafından belirlenmesi anlamını taşımakta ve karışıklığa neden olmaktadır.[604] Bu noktada daha etkin yöntemlerle hem denetimden yararlanan tarafların ihtiyaçlarına cevap verilmesi hem de denetçilerin hile riskinin araştırılması kapsamında daha yetkin olması sağlanmalıdır. Bu kapsamda, son zamanlarda yapılan yeni çalışmalarda önerilen bir yöntem de adli muhasebe uygulamalarıdır.

Okoye ve S.C Okaro (2011)[605]'nun yapmış oldukları çalışmada, adli muhasebe uygulamalarının; fayda-maliyet temelinde bağımsız denetimle ilişkilendirilmesiyle, denetçilerin hileleri araştırma ve ortaya çıkarmada yardımcı olacağından, denetimde beklenti farklılığını azaltmadaki etkinliği araştırılmıştır. Araştırma sonucunda, adli muhasebe tekniklerinin, denetçilerin hileleri ortaya çıkarma konusundaki yeteneklerini güçlendirdiği ve böylelikle denetim beklenti farklılığını azaltmada yardımcı olduğu tespit edilmiştir.

Hileli mali raporlamanın önlenmesinde önemli sorumluluk sahiplerinden biri de denetçilerdir. Denetçi, denetim planını yaparken ve planı uygularken hile nedeniyle ortaya çıkabilecek yanlışlıkları önlemekle sorumludur. Ancak son yıllarda hile çok yaygın olan bir durum olduğundan, denetçilerin bunların önlenmesinde yetersiz kaldığı ve daha etkili yöntemlere ihtiyaç duyulduğu anlaşılmıştır.[606] Bu kapsamda adli muhasebe son yıllarda hızlı bir şekilde gelişme göstermiştir. Büyük ölçekli işletmelerde yaşanan hileler ve mali suçlar adli muhasebenin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Küreselleşme ve hızlı teknolojik gelişmeler de, geleneksel yöntemlerin ve tekniklerin hilelerin ortaya çıkarılmasında yetersiz kalmasına neden olmuştur. Adli muhasebe,

[604] Shaikh ve Talha, **a.g.e**., 2003, ss. 517–527.
[605] Okaro Sunday Chukwunedu, Emma Ik Okoye, "Forensic Accounting and Audit Expectation Gap-The Perception of Accounting Academics", **SSRN Working Paper Series**, 2009, s. 1.
[606] Jerry W. Lin, Mark I. Hwang and Jack D. Becker, "A Fuzzy Neural Network for Assessing the Risk of Fraudulent Financial Repeorting", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 18, No. 8, 2003, s .657.

bir disiplin olarak hile soruşturması, dava desteği ve adli bilişime kadar çok çeşitli alanlardaki eylemleri kapsamaktadır.[607] Adli denetim tekniklerinin bağımsız denetçiler tarafından uygulanması da hile konusunda denetçilere daha etkin bir değerlendirme sağlayarak, yetersiz performanstan (etkinlik ve verimlilik) kaynaklanan beklenti farklılıklarını karşılayabilecektir. Denetçiler, bu süreçte regresyon ve yapay zeka gibi ileri kantitatif teknikler içeren istatistiki teknikler kullanabilir, hile değerlendirme sorgulaması, çapraz denetim tekniği, kırmızı bayraklar tekniği, Benford kanunu gibi ileri tekniklerle hile riskinin tespiti ve değerlendirilmesinde mali tablo kullanıcılarının beklentilerini karşılayabilecek ölçüde bu süreçte daha etkin olabilirler.[608]

[607] Selçuk Gülten, "Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği", **Ankara Barosu Dergisi**, S.3, 2010, s. 312.
[608] Efstathios Kirkos, Charalambos Spathis, Yannis Manolopoulos, "Data Mining Techniques for The detection of Fraudulent Financial Statements", **Expert Systems with Applications**, Vol. 32, 2007, s. 995.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI KAPSAMINDA DENETİMDE BEKLENTİ FARKLILIĞININ VARLIĞINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

İşletmelerde yaşanan hile olaylarında bağımsız denetçinin sorumlulukları, denetimde beklenti farklılığının önemli boyutlarından birini oluşturmaktadır. Denetim mesleği, bağımsız denetçinin hile kapsamındaki sorumluluklarını en aza indirmek istemekte ve hile konusunda işletme yönetiminin rolünü vurgulamaktadır. Mali tablo kullanıcıları, özellikle hilenin tespiti, önlenmesi ve raporlamasında bağımsız denetçiyi sorumlu tutarken ve bu konuda yüksek beklentilere sahipken; denetim mesleği, hilenin tespiti ve raporlamasının denetimin birinci amacı olmadığını ortaya koymaktadır.[609]

Çalışan hilesi ya da yönetim hilesinin çeşitli sorunlara neden olduğu ortamlarda, işletme yönetiminden ziyade, bağımsız denetçinin denetim sürecindeki etkinliğinin ve sorumluluklarının sorgulandığı görülmektedir.[610] Dolayısıyla hile olaylarında bağımsız denetçilerin sorumlulukları, denetimde beklenti farklılığının önemli boyutlarından biri olmakla birlikte, en tartışmalı konularından da biri durumundadır. Bu çalışmada, Türkiye'de bağımsız denetçilerin hile karşısındaki sorumluluklarıyla ilgili beklenti farklılıklarının varlığı araştırılmıştır. Bu amaçla, bu bölümde araştırmanın amacı, önemi, kısıtları, araştırmanın modeli ve hipotezleri yer almakla birlikte, araştırma verilerinin analizi ve elde edilen sonuçlar yer almaktadır.

3.1. Önceki Araştırmalar ve Sonuçları

Bilimsel çalışmalarda beklenti farklılığıyla ilgili olarak hileyi temel alan çok sayıda araştırma bulunmaktadır. Genelde yapılan araştırmalar (Baron vd. (1977), Low (1984), Monroe ve Woodliff (1994), Epstein ve Geiger (1994), Humphrey v.d.

[609] Sikka v.d., **a.g.e.**, s. 299.
[610] Harold F.D. Hassink v.d., **a.g.e**., s. 85.

(1993); Koh ve Woo (2001); Stirbu v.d. (2009), Fadzly ve Ahmad (2004), Leung ve Chau, (2001); Dixon v.d. (2006), Hannifa ve Hudaib (2007), Sidani (2007), Hassink v.d. (2009), Saeidi (2012) hile kapsamında denetçinin sorumluluklarıyla ilgili beklenti farklılığı olduğunu vurgulamaktadır.

Yapılan çalışmalarda; denetçinin hile şüphesini araştırması ile ilgili sorumlulukları, hileyi tespit etme, önleme ve ilgililere raporlamasıyla ilgili sorumlulukları, bu süreçte uygulanan denetim prosedürleri hile kapsamındaki beklenti farklılıklarınn en önemli konuları olarak öne çıkmaktadır.[611] Çalışmaların bulgularına göre, pek çok mali tablo kullanıcısı hilelerin ve yanlışlıkların tespitini denetçilerin esas sorumluluğu olarak görmektedir. Birçok çalışma da, hile beklenti farkının, mali tablo kullanıcıları tarafından hile kapsamının yanlış anlaşılmasından kaynaklandığını vurgulamaktadır.

Baron v.d. (1977)[612] tarafından yapılan çalışmada, Amerika'da mali tablo kullanıcıları açısından öne çıkan iki görüş tespit edilmiştir. Bunlar;

- Hilelerin, yanlışlıkların ve yasa dışı faaliyetlerin tespiti denetçinin sorumluluğundadır.
- Denetçinin sorumluluğu, hilelerin ve düzensizliklerin kamuya açıklanmasıdır.

Elde edilen bulgular, denetçi performansının/etkinliğinin algılanışı ve denetçinin hileyle ilgili sorumluluklarının algılanışındaki farklılığı ortaya koymuştur.

Low (1984)[613]tarafından yürütülen çalışmada, Singapur ve Avustralya'da bağımsız denetçiler ve mali analistler arasında, denetçi tarafından sağlanan güvencenin kapsamına ve denetçinin hileyi tespit etmedeki sorumluluğuna ilişkin algısal farklılıklar elde edilmiştir.

Monroe ve Woodliff (1994)[614] tarafından Avustralya'da gerçekleştirilen bir çalışmada; denetçiler aksini düşünmesine rağmen, mali tablo kullanıcılarının büyük

[611] Thomas Lys and Ross L. Watts, "Lawsuits Against Auditors" **Journal of Accounting Research**, Vol. 32, Studies on Accounting, Financial Disclosures and Law, 1994, s. 66.
[612] Baron v.d., **a.g.e**., 1997, ss. 243-250.
[613] A.M. Low, **a.g.e.** 1984, ss. 17-21.
[614] Monroe ve Woodliff, 1994, **a.g.e**., ss. 47-73.

çoğunluğunun (muhasebeciler, işletme yöneticileri, borç verenler) denetçilerin hileyi tespit etmekle ve önlemekle sorumlu olduğuna inandıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Humphrey vd. (1993)[615] tarafından yapılan çalışmada, denetçiler ve denetçi dışındaki gruplar (mali işler yöneticileri, yatırım analistleri, bankacılar ve gazeteciler) arasında denetim beklentilerindeki farklılık araştırılmıştır. Denetçilerin hileyle ilgili sorumlulukları ve üçüncü taraflara karşı sorumlulukları konularında gruplar arasında geniş beklenti farkı tespit edilmiştir.

Epstein ve Geiger (1994)[616], borsadaki yatırımcılar üzerinde bir araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda, denetçinin sağladığı güvence düzeyine ilişkin beklenti farklılığı tespit edilmiştir. 246 yatırımcının %70'i, denetçilerin hile kaynaklı önemli yanlışlıkları tespit etmekle sorumlu olduğunu belirtmiş, katılımcıların %47'si ise denetçinin mali tabloların önemli yanlışlık taşımadığına ilişkin mutlak güvence sağlamakla sorumlu olduğunu belirtmiştir.

Koh ve Woo (2001)[617] yaptıkları çalışmada, bağımsız deneçiler ve işletme yönetimi arasında beklenti farklılıklarını incelemiştir. Buna göre, en önemli farklılığın hilenin araştırılması, tespit edilmesi ve önlenmesinde denetçinin sorumlulukları olduğu tespit edilmiştir. Yöneticiler; hilenin araştırılmasında, hilenin tespiti ve önlenmesinde bağımsız denetçilerin daha fazla sorumluluk almaları gerektiğini savunmuş, kendi sorumluluklarının bir kısmını denetçilere yüklemiş ve bu konuda beklentilerinin daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Koh ve Woo'nun ulaştığı ikinci sonuç ise, mali tabloların doğruluğuna yönelik verilen güvence düzeyi olmuştur.

Stirbu v.d (2009)[618] tarafından Romanya'da yapılan çalışma; mali tablo kullanıcılarının hile kapsamıyla ilgili beklentilerini vurgulayarak, hilenin tespit edilmesinde denetçinin sorumluluğu ile denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerinin kapsamıyla ilgili beklenti farklılıklarını ortaya koymuştur.

[615] Humphrey, Moizer ve Turley, **a.g.e.,** 1993, s. 398-399.
[616] Epstein ve Geiger, **a.g.e.,** 1994, ss. 60-66.
[617] Koh ve Woo, **a.g.e**., 2001, ss. 176-188.
[618] Dan Ştirbu v.d., **a.g.e**., 2009, ss. 54-64.

Çalışmanın bulgularına göre hilenin tanımı/kapsamı, hilenin tespiti sorumluluğu ve uygulanan denetim prosedürlerinin kapsamı açısından denetçiler, bankacılar ve işletme yöneticileri arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir. Toplanan bilgiler, mevcut denetim standartlarıyla karşılaştırılarak denetim standartlarının bu yönde geliştirilmesiyle ilgili öneriler sunulmuştur.

Genel olarak, denetim çalışmalarının amacı, mali tabloların bir bütün olarak doğruyu ve gerçeği yansıttığına ilişkin denetçinin görüş bildirmesidir. Ancak, denetçinin burada sağlayacağı makul güvence ya da diğer bir deyişle sağlayacağı güvencenin düzeyi kimi zaman yanlış anlaşılmaktadır.

Fadzly ve Ahmad (2004)[619] tarafından yürütülen çalışmada, beklenti farklılığının farklı boyutları ele alınmıştır. En geniş farklılık, denetçilerin hilenin tespiti, önlenmesi ve raporlanmasındaki sorumluluğu olmakla birlikle mali tabloların ve muhasebe kayıtlarının hazırlanmasındaki sorumluluk konusunda da farklılık elde edilmiştir. Ayrıca mali skandallarda, denetçinin hileyle ilgili *yasal sorumluluklarında* farklılık tespit edilmiştir.

Dixon vd. (2006)[620] tarafından Mısır'da yapılan çalışmada, beklenti farklılığının alanları tespit edilmek üzere bağımsız denetçiler, bankacılar ve yatırımcılar üzerinde araştırma yapılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, denetçinin hilenin tespiti ve önlenmesindeki sorumluluğu ile denetçinin hile şüphesinde uyguladığı denetim prosedürlerinin seçimi konularında denetçiler ve denetim hizmetinden yararlanan bankacılar ve yatırımcılar arasında geniş beklenti farklılığı olduğu görülmüştür.

Sidani (2007)[621] tarafından Lübnan'da yapılan çalışmada, denetçi ve denetçi dışındaki gruplar üzerinde araştırma yapılarak denetim beklenti farklılığı incelenmiştir. Çalışma sonucunda hilenin tespiti sorumluluğu açısından taraflar

[619] Fadzly ve Ahmad, **a.g.e**., 2004, ss. 897–915
[620] Dixon v.d., **a.g.e.,** 2006, ss. 293-302.
[621] Sidani**, a.g.e**., 2007, s. 297.

arasında geniş bir beklenti farkı elde edilmiştir. Ancak sorulan sorular genellikle makul olmayan beklentileri ortaya çıkarmaya yönelik olmuştur.

Yapılan çalışmalara bakıldığında, katılımcılara hileyle ilgili yöneltilen soruların aşağıdaki gibi yalnızca bir ifadeyle sınırlandırıldığı görülmüştür.
"Bağımsız denetçinin rolü, aktif olarak hileri araştırmaktır."[622]
"Denetçi bütün hilelerin ortaya çıkarılmasından sorumludur".[623]
"Bağımsız denetçi hilelerin tespitinden ve raporlanmasından sorumlu olmalıdır."[624]

Haniffa ve Hudaib (2007)[625] tarafından yapılan çalışmada katılımcılara yöneltilen sorular detaylandırılarak, sorularda önemlilik unsuru dikkate alınmış ve ilk kez hile kaynaklı önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılması ifadesi kullanılmış, ayrıca yönetim ve çalışan hilesi ayrımına gidilmiştir Bununla birlikte hile şüphesinin ilgili kademelere bildirilmesiyle ilgili denetçinin sorumluluklarına da yer verilmiştir. Çalışma sonucunda, katılımcılar arasında hilenin tanımı ve kapsamı, hilenin tespiti, önlenmesi ve raporlanmasında denetçinin sorumlulukları konularında beklenti farklılığı ortaya çıkmıştır.

Hassink ve diğerleri (2009)[626] tarafından Hollanda'da yapılan çalışma, hile olaylarında denetçinin sorumluluklarıyla ilgili beklenti farklılığının ortaya çıkarılması amacıyla işletme yöneticileri, bankacılar ve bağımsız denetçiler üzerinde yapılmıştır. Söz konusu farklılıklar; hilenin tanımı, hilenin tespit edilmesi, hile şüphesinin araştırılması, ilgililere raporlanması ve hileyle ilgili olarak müşteri işletme tarafından düzeltici hiçbir işlem yapılmaması halinde denetçilerin sorumlulukları açısından incelenmiştir. Bu alanlarda beklenti farklılıkları ortaya çıkmıştır. Makul beklentilerin, performans ve standart yetersizliğinden ortaya çıkan beklentilerin belirlenebilmesi için denetim uygulamalarına daha hâkim olan işletme yöneticileri araştırma kapsamına alınmıştır. Makul olmayan beklentilerin tespit

[622] **A.g.e.**
[623] Peter J. Best v.d., **a.g.e**., 2001, s. 139.
Dixon v.d., **a.g.e**., 2006, s. 298.
[624] Lin ve Chen, a.g.e., 2004, s. 103.
[625] Haniffa ve Hudaib, **a.g.e.**, ss. 179–206.
[626]Harold F.D. Hassink v.d., **a.g.e.,** ss. 85-100.

edilebilmesi ve toplumun genel olarak hile olaylarında denetçilerden beklentilerinin tespit edilebilmesi açısından da bankacılar araştırma kapsamına alınmıştır. Ortaya çıkan farklılıklar; denetçinin performansına bağlı beklenti farklılığı, standartların yetersizliğiyle ilgili beklenti farklılığı ve makul olmayan beklenti farklılığıyla ilişkilendirilmiştir. Hileyle ilgili konularda toplumun makul beklentileri ile uygulamadaki denetim standartlarının karşılaştırılması; standartlarda yapılabilecek iyileştirilmelerin belirlenmesine ve bu yönde farklılığın azaltılmasına yardımcı olabileceği belirlenmiştir.

Saeidi (2012) [627] tarafından yapılan çalışmada, denetçiler, mali işler yöneticileri ve yatırımcılar arasında denetçinin hileyle ilgili sorumluluklarındaki farklılıkların tespiti için anket çalışması uygulanmış ve anket 4 bölümde incelenmiştir. Hilenin tanımı/kapsamı, hilenin tespiti ve önlenmesi, hile şüphesinin araştırılması ve hilenin raporlanması olarak bölümlere ayrılan anket sonucunda, söz konusu 4 alan için katılımcılar arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir.

Hile olaylarında; yapılan hilenin önemliliği, muvazaalı bir işlem olup olmadığı, çalışan ya da yönetim hilesi olup olmadığı konularına göre hile olayları da değişiklik göstermektedir. Saeidi ve Hassink v.d.'ne göre hileyle ilgili beklentilerin değerlendirilmesinde bu üç unsurun dikkate alınması gerekmektedir.[628]

Yapılan çalışmalarda araştırma kapsamındaki katılımcı gruplar da farklılık göstermektedir. Bunlar arasında yatırımcılar, bankacılar, mali işler yöneticileri, işletme yöneticileri, yatırım analistleri, eğitimciler, brokerlar, kredi yöneticileri ve daha pek çok farklı katılımcı grup bulunmaktadır. İşletme yöneticileri, işletmede hileyle ilgili olarak doğrudan ya da dolaylı olarak sorumluluğa sahiptir ve aynı zamanda, mali tablolarla ilgili sorumlulukları da olduğundan, bu süreç içerisine dahildirler. Dolayısıyla işletme yöneticileri, denetim süreci ile ilgili olarak daha bilgi sahibi olmakla birlikte denetçinin sorumlulukları konusunda bilgilidirler. İşletme yöneticileri bu nedenle denetçilerin hile olaylarındaki rolünü ve onların

[627] Fatemeh Saeidi, **a.g.e.,** ss. 7031-7041.
[628] Hassink v.d., **a.g.e.,** s. 88-89.

performansını daha iyi değerlendirecek, ortaya çıkabilecek makul olmayan beklentileri de en alt düzeye indireceklerdir.[629]

Haniffa ve Hudaib (2007)[630]tarafından yapılan çalışma bu yaklaşımı desteklemektedir. Çalışma kapsamında sorulan tüm sorular hile sorumluluklarıyla ilgili olup, yöneticilerin ve denetçilerin cevapları biribirine daha yaklaşmıştır. Benzer bir çalışmada Lin ve Chen (2004)[631] tarafından yapılmış, geniş katılımlı kullanıcı gruplarını hedef alan bu çalışmada, işletme yöneticilerinin düşünceleri bağımsız denetçilere çok yakın olmuştur. Ancak, işletme yöneticileri diğer çalışmalarda olduğu gibi, bu çalışmada da hilenin tespit edilmesi, önlenmesi ve raporlanmasında bağımsız denetçilerin sorumlu olması gerektiğini ifade etmişlerdir. Dolayısıyla, bilimsel kaynaklarda makul olmayan beklentilerin dışında, denetim beklenti farklılığıyla ilgili olan performans farkı ve standartların yetersizliği gibi unsurların belirlenmesi açısından, denetimle en yakın grup olan işletme yöneticileri araştırma için tercih edilmiştir.

Ancak, denetim sürecine ve mali tabloların hazırlanması sürecine biraz daha uzak olan bir grubun da görüşlerinin dikkate alınması, hile olaylarında denetçiden beklenen sorumlulukların tespiti açısından önemlidir. Bu bağlamda, makul olmayan beklentilerin belirlenmesi açısından, denetimden uzak olan katılımcı grubun da görüşleri yapılacak değerlendirmeleri daha anlamlı kılmıştır.

Yapılan çalışmalar göstermiştir ki, mali tablo kullanıcıları hilenin tespiti ve önlenmesinde, hile şüphesinin araştırılmasında, bu süreçte uygulanan denetim prosedürlerinde ve hilenin ilgililere raporlanmasında; denetçilerden farklı ve yüksek beklentilere sahiptir. Bununla birlikte hilenin kapsamıyla ilgili olarak da denetçiler ve mali tablo kullanıcıları arasında algısal olarak farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıkların yapılacak olan çalışmalarla kapsamlı olarak araştırılması ve gerekli olan

[629] **A.e.**
[630] Haniffa ve Hudaib, **a.g.e.**, ss. 179–206
[631] Lin ve Chen**, a.g.e.,** 2004, s. 103.

önerilerin sunulması, daha sağlıklı bir denetim ortamının oluşmasına katkıda bulunacaktır.

3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Mali tablo kullanıcılarının yeterli bilgiye sahip olmamaları, denetimle ilgili yapılan düzenlemelerin takip edilememesi ve denetim süreciyle ilgili olarak farklı düzenlemelerin bulunması bağımsız denetim sürecinden beklentileri farklılaştırmaktadır.[632] Mali tablo kullanıcılarının bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin algılarıyla/düşünceleriyle, bağımsız denetçilerin yerine getirmesi gereken sorumluluklarına ilişkin algıları/ düşünceleri arasındaki fark olarak tanımlanan "**denetimde beklenti farklılığı**"[633], denetim mesleğiyle ilgili devam etmekte olan önemli sorunlardan biri olmakla birlikte, mesleğin sağladığı güvene de zarar vermektedir.[634]

Özellikle, işletmelerde yaşanan *muhasebe hileleri* ile ilgili olarak denetçinin görev ve sorumlulukları, beklenti farklılığı açısından önem taşımaktadır. Denetçiler sorumluluk üstlenmek istememekte, ancak mali tablo kullanıcıları işletme yönetimi kadar denetçileri de hile konusunda sorumlu tutmaktadır. Beklentilerin bu ölçüde farklılık gösterdiği bir denetim ortamında etkinlik sağlanamayacağından, farklılığın nedenlerinin ortaya konularak, azaltılması yönünde çalışmaların yapılması gerekmektedir. Söz konusu bu çalışma; Türkiye'de bağımsız denetçilerin hile ile ilgili sorumlulukları kapsamında, bağımsız denetçiler ve mali tablo kullanıcıları arasında beklenti farklılığının var olup olmadığını araştırmayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda, bağımsız denetçiler, halka açık işletme yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri araştırma kapsamına alınmıştır.

Araştırmanın bir diğer amacı, hile konusunda beklenti farklılıklarının ortaya çıkması durumunda, bu farklılıkların; i)makul olmayan beklentiler, ii) yetersiz standartlar ve

[632] Senal, **a.g.e**., s. 137.
[633] McEnroe ve Martens**, a.g.e.,** s. 345-346.
[634] Ogbonna ve Appah**, a.g.e**., s. 13.

iii) denetçinin yetersiz performansı[635] kapsamında sınıflandırılarak çözüm önerileri geliştirmektir.

Denetimde beklenti farklılığıyla ilgili olarak dünya çapında çok sayıda araştırma yapılmıştır. Yapılan çalışmalar incelendiğinde, ilk çalışmaların gelişmiş ülkelerde başladığı sonrasında önemli bir bölümünün gelişmekte olan ülkelerde yapıldığı belirlenmiştir.[636] Bu çalışmalar denetimde beklenti farklılıklarının hangi alanlarda olduğunu tespit ederken, bu alanların en dikkat çekeni bağımsız denetçinin hile karşısındaki sorumlulukları olmuştur. Bu kapsamda özellikle; hilenin araştırılması, tespit edilmesi, önlenmesi ve raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları üzerinde durulmuştur.

Denetim çalışmalarında hilenin tespiti/ortaya çıkarılması, önlenmesi ve raporlanması, mali tablo kullanıcıları tarafından oldukça dikkate alınan bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Yapılan birçok çalışma göstermiştir ki, mali tablolarda yer alan hilelerin ortaya çıkarılamaması, mali tablo kullanıcıları açısından denetim başarısızlığı olarak nitelendirilmekte ve bu süreçte bağımsız denetçilerin sorumlu olduğu görüşü benimsenebilmektedir. Dolayısıyla mali tablo kullanıcılarının, denetimin kapsamı ve denetçilerin hile karşısındaki sorumluluklarıyla ilgili olarak, denetçilerin yapabileceklerinden çok daha fazla beklentilerinin olduğu görülmektedir. Bu durum da geniş bir beklenti farklılığı oluşturmaktadır.

Mali tablo kullanıcıları, denetçilerden mali tablolardaki hileleri diğer bilgilerden ayırarak ortaya koymalarını istemektedir. Ancak denetim mesleği toplumun; denetçinin rolünü yanlış anladığını ve hileleri ortaya çıkarmanın, önlemenin ve onları raporlamanın, denetimin öncelikli amacı olmadığını ifade etmektedir.[637] Tartışmalı olan bu konunun araştırılarak, denetçinin hile kapsamındaki sorumluluklarıyla ilgili hangi noktalarda beklenti farklılığının bulunduğu tespit edilmelidir.

[635] Porter, **a.g.e.,** 1993, s. 50.
[636] Rehana, **a.g.e**., s. 4.
[637] Saeidi, **a.g.e**., s. 7031.

3.3. Araştırmanın Kapsamı

Denetim hizmetinden yararlanan taraflar arasında, hilenin tespit edilmesi/ortaya çıkarılması ve önlenmesi sorumluluğunun ağırlıklı olarak bağımsız denetçilerde olduğuna ilişkin yaygın bir görüş bulunmaktadır. Bağımsız denetimin ilk yıllarında, denetimin temel amacı hilelerin ortaya çıkarılması olarak görülmekle birlikte, denetçinin de esas sorumluluğu olarak bilinmektedir. Sonraki yıllarda, gelişmeler ve düzenlemelerle birlikte, bağımsız denetçinin temel sorumluluğu;[638] mali tabloların önemli yanlışlıklar içermediği konusunda makul güvence vermek biçiminde değişikliğe uğramış, böylelikle denetçilerin temel sorumluluk alanı daraltılmıştır. Ancak hile konusu ve bu süreçte denetçilerin hile ile ilgili sorumlulukları denetimin en tartışmalı alanlarından biri olarak kalmıştır.

Bu çalışmada, uluslararası kaynaklarda hile ile ilgili yapılan beklenti farklılığı çalışmalarında öne çıkan ve beklenti/algı farklılığına neden olan sorunlar/konular bağımsız denetçiler ve mali tablo kullanıcılarının beklenti farklılıkları açısından araştırılmıştır. Böylece araştırmanın; Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 esas alınarak, bağımsız denetçilerin hile kapsamındaki sorumluluklarıyla ilgili beklenti farklılığı oluşturabilecek beş konu (hilenin tanımı ve kapsamı, denetçinin hilenin tespiti ve önlenmesine ilişkin sorumluluğu, denetçinin hile şüphesini araştırma sorumluluğu, denetçinin uyguladığı denetim prosedürleri ve denetçinin hilenin raporlanması ile ilgili sorumluluğu) çerçevesinde şekillendirilmiş ve mali tablo kullanıcıları olarak halka açık şirket yöneticileri ile aracı kurum yöneticileri açısından incelenmiştir.

Beklenti farklılıkları araştırılırken, Brenda Porter'ın 1993[639] yılında kullandığı model[640] temel alınarak ortaya çıkan farklılıklar; makul olmayan beklentiler, denetçinin yetersiz performansı ve yetersiz standartlar kapsamında değerlendirmiş ve

[638] Salehi, **a.g.e**., 2011, s. 8377.
[639] Porter'in modeli, denetim beklenti farklılığının incelenmesi ve yapısının ortaya konması açısından önemli bir çerçeve sunmaktadır. Söz konusu model, bu alandaki literatüre önemli katkılar yapmıştır. Porter oluşturduğu model ile denetim beklenti-performans farklılığının yapısını, oluşumunu ve kapsamını ortaya koymuştur.
[640] Porter, **a.g.e**., 1993, ss. 49-68.

üç gruptan hangisi ile ilişkili olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmanın uygulanma kapsamına, Sermaye Piyasası Kurulu'nun Borsa İstanbul'da bağımsız denetimle yetkilendirdiği kuruluşlar listesinde yer alan denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler ile Borsa İstanbul'da işlem gören halka açık şirketlerin yöneticileri ve yine Borsa İstanbul aracı kurumlar listesinde yer alan aracı kurumların yöneticileri alınmıştır.

3.4. Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde, araştırmayla ilgili veri toplama yöntemi, örnekleme süreci, araştırmanın hipotezleri, kullanılan istatistiki yöntemler ve analiz sonuçları bulunmaktadır.

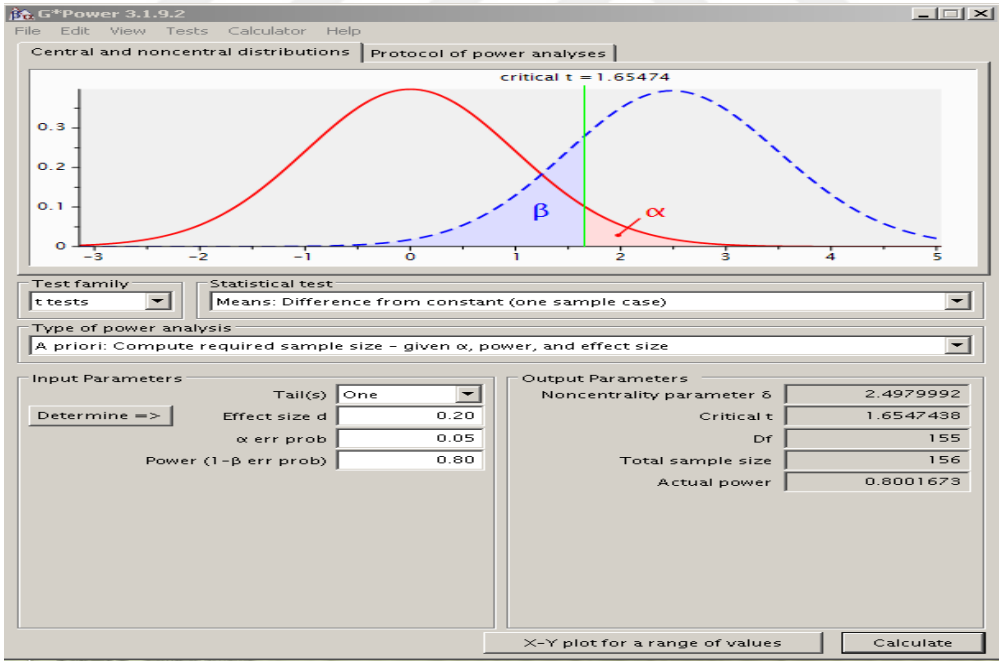
3.4.1. Araştırmanın Yöntemi ve Veri Toplama

Çalışma; deneysel olmayan nicel araştırma tasarımına sahip olup, yapılış yöntemine göre tarama modelidir. Araştırmada, örneklemden verilerin toplanması bakımından saha taraması kullanılmıştır. Örneklemden veri toplamada, deneklerin görüşlerinin yazılı olarak alındığı bir veri toplama tekniği olan anket tekniği kullanılmıştır. Nicel araştırmalarda sayısal temsiliyet söz konusu olduğu için, araştırma evrenini temsil edecek örneklemin hatasız tespit edilmesi ve doğru soruların sorulması önemlidir.

İlgili anket, geniş bir kaynak taraması sonucunda geçerlilikleri ve güvenilirlikleri daha önceki çalışmalarda onaylanmış ölçekler temel alınarak, söz konusu ölçeklere soru ilave edilip geliştirilerek ve Türkiye'de geçerli olan ve denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarına yönelik BDS 240 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" standardı çerçevesine göre düzenlenmiştir. Ölçek sorularının düzenlenmesinde Porter (1993), Hassink v.d. (2009), Ştirbu v.d.(2009) ve Saeidi (2012)'nin yapmış oldukları çalışmalardan yararlanılmıştır. Anket için öncelikli olarak pilot çalışma yapılmıştır. Ölçeklerin içsel geçerliliğinin sağlanması açısından uzman görüşleri alınmıştır. Anket formu, öncelikli olarak yapılan pilot çalışma ile her gruptan 20 katılımcıya uygulanmıştır. Öneriler doğrultusunda bazı ifadelerin değiştirilmesi ve daha anlaşılır olması amacı

ile değişiklikler yapılmıştır. Ankete katılmayı kabul eden pilot sayısının robust (sağlam) sonuçlar üretebilme yeteneğinin varlığı için Güç (power) analizi (Şekil 3.1), G*POWER 3.1 sürümü ile gerçekleştirilmiştir. G*Power analizi, sosyal ve davranış bilimlerde çok sayıda istatistiksel test için kullanılan bir programdır.[641] Çalışmalarda, istatistiksel gücün 1-β= 0.80 olmasının yeterli olduğunu Cohen (1988)[642] ve Parajapati v.d. (2010)[643] çalışmalarında belirtmiştir. Etki düzeyi Cohen tarafından önerilen biçimde 0.20 ve 1-β= 0.80 olarak alınmıştır. İstatistik anlamlılık α=0.05 alınmıştır. Güç analizi sonucunda grup farklılıklarının sınanmasında en az 156 örneklem ile çalışılması durumunda çalışmanın geçerliliği belirlenmiştir. Bu çalışmada 356 örneklem için yapılacak analizlerin güvenilir olacağı ortaya konulmuştur.

Şekil 3.1: Güç Analizi Sonuçları



641 Franz Faul, Edgar Erdfelder, Axel Buchner and Albert Georg Lang, "Statistical Power Analyses Using G-Power 3.: Tests for Correlation and Regression Analyses", **Behavior Research Methods**, Vol. 41, No. 4, 2009, s. 1149.

642 J. Cohen., Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences. L. Erlbaum Associates, Hillsdale, NJ. 1988, s. 56.

643 Bhavna Prajapati, Mark Dunne and Richard Armstrong, " Sample Size Estimation and Statistical Power Analyses". **OtPeer Reviewed**, 2010, s. 1.

3.4.2. Örneklem Seçimi ve Veri Toplama Yöntemi

Araştırmanın ana kütlesini Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) Borsa İstanbul'da bağımsız denetimle yetkili kıldığı bağımsız denetim[644] şirketlerindeki bağımsız denetçiler, Borsa İstanbul'da işlem gören halka açık şirketlerin[645] yöneticileri ile Borsa İstanbul'da yer alan aracı kurumların[646] yöneticileri oluşturmaktadır.

Bu çalışmada veriler, anket yöntemi ile elde edilmiştir. Anketler elektronik posta ve telefon aracılığıyla toplanmıştır. Anketler hazırlanırken, bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri için 3 ayrı anket formu düzenlenmiştir.[647]

Bağımsız denetçiler, aracı kuruluş yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin ana kütlesi Borsa İstanbul'un web sayfasından elde edilmiştir. Gerek denetçiler gerekse halka açık işletme yöneticileri ve aracı kurum yöneticilerinin iletişim adreslerinin tamamının erişime açık olmaması araştırma için önemli bir kısıt oluşturmuştur. Borsa İstanbul'da yer alan verilere göre 92 bağımsız denetim şirketi tespit edilmiş ve bu şirketlerin kendi web sayfaları ziyaret edilerek, yalnızca 410 bağımsız denetçinin iletişim bilgisine ulaşılabilmiştir. İletişim adresleri bulunan 410 denetçinin, 121'inden ankete geri dönüş sağlanabilmiş ve analize dahil edilmiştir.

Diğer katılımcı grubu oluşturan aracı kurum yöneticilerinin ana kütlesi Borsa İstanbul'un web sayfasından elde edilmiştir. Borsa İstanbul'da yer alan verilere göre, 83 aracı kurum tespit edilmiştir. Aracı kurum yöneticilerinin iletişim bilgilerinin web sayfalarında bulunmaması araştırma açısından önemli bir kısıtı oluşturmuştur. Ulaşılabilen yöneticilerden elde edilen anketler sonucunda, 113 anket analiz kapsamına alınmıştır.

---

[644] Bağımsız Denetim İşletmeleri Listesi, https://www.kap.org.tr/tr/sirketler/BDK
[645] Halka Açık İşletmeler Listesi, https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler
[646] Aracı Kurumlar Listesi, http://www.borsaistanbul.com/borsa_uyeleri/uye-bilgileri?g=1
[647] Anket soruları için Bknz. EK 1-3

Üçüncü katılımcı gubu oluşturan halka açık şirket yöneticilerinin ana kütlesi yine Borsa İstanbul'un web sayfasından elde edilmiş ve mali kuruluşlar dışında 271 halka açık şirket tespit edilmiştir. Katılımcıların iletişim bilgileri için, şirketlerin kendi web sayfaları ziyaret edilmiş ve yalnızca 428 yöneticinin iletişim bilgisine ulaşılabilmiştir. Yöneticilerden gelen veriler doğrultusunda, 122 anket kullanıma elverişli bulunarak analiz kapsamına alınmıştır. Böylece eksiksiz doldurulan 356 anket için analizler gerçekleştirilmiştir.

Denetçinin hile kapsamındaki sorumluluklarıyla ilgili beklenti farklılıkları üç grubun ortalamalarıyla birlikte algılarının karşılaştırılması ve oluşturulan 5 hipotezin test edilmesiyle ortaya konulmuştur. Beklenti farklılıkları için yapılacak hipotez testleri için öncelikle Normallik sınaması yapılmıştır. Normal dağılıma uygun olmayan ölçek için parametrik olmayan testlerin uygun olduğu belirlenmiştir. Buna göre gruplararası farklılıkların tespiti için Kruskal Wallis ve Mann Whitney U testleri yapılmıştır. 3'lü karşılaştırma için Kruskal Wallis testi, 2'li karşılaştırma için de Mann Whitney U testi yapılmıştır.

3.4.3. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın hipotezlerini şekillendiren ve araştırmanın temelini oluşturan konu, Türkiye'de denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları kapsamında beklenti farklılığının olup olmadığının belirlenmesidir. Denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarını şekillendiren ve beklenti farklılığına yol açabilecek, uluslararası kaynaklarda da geçen beş temel alan bulunmaktadır. Bu alanlar; hilenin tanımı/kapsamı, denetçinin hilenin tespiti ve önlenmesine ilişkin sorumluluğu, denetçinin hile şüphesinin araştırılmasına ilişkin sorumluluğu, denetçinin uyguladığı denetim prosedürleri ve denetçinin hilenin raporlanmasına ilişkin sorumluluğudur.

Bu araştırmada, denetçilerin hileye ilişkin sorumlulukları kapsamında değerlendirilen beş temel alana ilişkin beklentiler; katılımcıların genel özellikleri/demografik özellikleri temel alınarak belirlenmiş ve bu kapsamda iki değişken grup oluşturulmuştur. Denetçilerin, denetim hizmeti alan şirket yöneticilerinin ve denetim

hizmetinden yararlanan aracı kurum yöneticilerinin; denetçinin hile karşısındaki sorumluluklarına yönelik düşünceleri/algıları birinci değişken grubunu oluştururken, bu üç grubun demografik/genel özellikleri (meslek grupları, eğitim düzeyleri, tecrübe v.b.) ikinci değişken grubu oluşturmuştur.

Araştırma hipotezlerinin kurulmasına temel oluşturan sorular aşağıdaki gibidir:

A. Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "hilenin tanımı ve kapsamı"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmakta mıdır?

B. Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "hilenin tespit edilmesi ve önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmakta mıdır?

C. Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "hile şüphesinin araştırılmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmakta mıdır?

D. Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmakta mıdır?

E. Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı/önemli bir fark bulunmakta mıdır?

Araştırmanın hipotezleri ise aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

$H0_1$:. Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tanımı ve kapsamı"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

$H0_2$: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "hilenin tespit edilmesi ve önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

$H0_3$: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "hile şüphesinin araştırılmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

$H0_4$: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

$H0_5$: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı fark bulunmamaktadır.

Anket formu 6 bölümü kapsamaktadır.

Birinci bölüm, hilenin tanımı ve kapsamı ile ilgili olarak denetçi ve denetçi dışındaki diğer grupların beklenti farklılıklarının belirlenmesine yönelik 11 ifadeden oluşmaktadır. İfadelerin 9'u hile tanımına ilişkin olmakla birlikte, 2 ifade hile türleriyle ilgilidir.

İkinci bölüm, denetçi ve denetçi dışındaki diğer grupların, denetçinin hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi kapsamındaki sorumluluklarına yönelik beklenti farklılıklarının belirlenebilmesi için 17 ifadeden oluşmuştur. İfadeler hem makul olmayan beklentileri hem de denetçinin performans (etkinlik) yetersizliğinden ve yetersiz standartlardan kaynaklanan farklılıkları ortaya çıkaracak biçimde yapılandırılmıştır.

Üçüncü bölümde, denetçi ve denetçi dışındaki diğer grupların, denetçinin hile şüphesini araştırması sorumluluğuna yönelik beklenti farklılıklarının belirlenebilmesi için 6 ifade bulunmaktadır. Sorular hile şüphesinin araştırılmasında "önemlilik" boyutunun dikkate alınıp alınmadığını ortaya koymaktadır. İfadelerin tamamı denetçilerin performans (etkinlik) yetersizliğinden kaynaklanan farklılıkları ortaya çıkaracak biçimde oluşturulmuştur.

Dördüncü bölümde, denetçi ve denetçi dışındaki diğer grupların, denetçinin hile riskini değerlendirmek için uyguladığı denetim prosedürlerine/tekniklerine yönelik beklenti farklılıklarının belirlenebilmesi için 9 ifade bulunmaktadır.

Beşinci bölümde, denetçinin hilenin raporlanmasına ilişkin sorumlulukları kapsamında beklenti/algı farklılıklarının belirlenebilmesi için 8 ifade bulunmaktadır. Bu ifadeler hem makul olmayan beklentileri, hem de yetersiz denetçi performansı ve denetim standartlarındaki eksikliklerden kaynaklanan farklılıkları ortaya çıkarmaya çalışmaktadır.

Son bölüm, katılımcıların demografik bilgilerine ayrılmış olup, cinsiyet, yaş, mevcut pozisyon ve eğitim düzeyi gibi sorulardan oluşmaktadır.

3.4.4. Anketin Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik analizi; ölçümlerde kullanılan anketlerin ya da ölçeklerin özelliklerini ve güvenilirliklerini değerlendirmek için oluşturulan bir yöntemdir. Analizde ölçeklerin güvenilirliğini belirleyen katsayılar hesaplanmakta ve ölçekte yer alan sorular arasındaki ilişkiler hakkında bilgi vermektedir.[648]

Güvenilirlik testlerinden en çok kullanılanları; Cronbach Alpha, İkiye Bölme (split), Paralel, Kesin Mutlak Paralel (strict) olarak sayılabilir. *Cronbach Alpha değerinin*

[648] Şeref Kalaycı, **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Asil Yayın Dağıtım Ltd, , 5. Baskı, 2010, s. 403.

%60'ı geçmesi uygulanan ölçeğin ve anketin başarılı olduğunun göstergesidir.[649] Diğer kriterlerin de %70'i geçmesi anketin iç tutarlılığının sağlandığını ve çıkarımlara güvenilebileceğini ortaya koymaktadır.[650] Cronbach Alpha güvenilirlik analizi sonuçlarına göre, çalışmada beklenti farklılıklarının belirlenmesinde kullanılan ölçekte beş boyutun da iç güvenilirlik değerleri Cronbach α=0,60'in üzerindedir ve ölçekler güvenilir olarak kabul edilmiştir.

Tablo 3.1'de görüleceği gibi anketi oluşturan beş boyut, Cronbach Alpha testine göre güven kriterini geçmiştir.

Tablo 3.1: Anketin Güvenilirlik Test Sonuçları

	Cronbach's Alfa	**Değişken Sayısı**
Hilenin Tanımı/Kapsamı	,849	11
Hilenin Tespiti ve Önlenmesi	,739	17
Hile Şüphesinin Araştırılması	,797	6
Uygulanan Denetim Prosedürleri	,820	9
Hilenin Raporlanması	,618	8

Tablo 3.1'e göre, beş boyutlu ölçeğin, güvenirlilik değerleri ile tutarlı ve güvenilir olduğu elde edilmiştir. Her bir güvenilirlik kriteri %60 değerini aştığı için, katılımcılara yapılan anketin başarılı olduğu, anketin kendi içinde tutarlı olduğu, elde edilecek sonuçların gerçekleri yansıtacağı ortaya konulmuştur. Ölçeğin beş boyutu açısından ayrı olarak güvenilirlik analizleri de aşağıda sunulmuştur.

Tablo 3.2: Hile Tanımı ve Kapsamına İlişkin Ölçek Güvenilirliği- Cronbach's Alfa Testi

Hilenin Tanımı ve Kapsamı	**Değişken Silindiğinde Ölçeğin Ortalaması**	**Değişken Silindiğinde Ölçeğin Varyansı**	**Düzeltilmiş Değişken Ölçek Korelasyonu**	**Değişken Silindiğinde Ölçeğin Alfa Katsayısı**
S.1.	38.17	36.702	0.591	0.832
S.2.	38.12	36.238	0.651	0.827

[649] Joseph F. Hair, Robert Bush, David Ortinau, **Marketing Research**, International Edit., McGraw-Hill Inc., 2000, s. 113.
[650]Nancy Leech, Karen C. Barrett, George A. Morgan, SPSS **for Intermediate Statistics: Use and Interpretation**, New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates., 2005, s. 67.

S.3.	38.22	36.282	0.662	0.827
S.4.	37.96	35.647	0.715	0.822
S.5.	38.13	35.796	0.670	0.825
S.6.	38.11	35.822	0.691	0.824
S.7.	38.28	35.915	0.607	0.830
S.8.	38.08	35.554	0.676	0.825
S.9.	38.27	36.027	0.580	0.832
S.10.	38.03	40.822	0.173	0.866
S.11.	38.85	42.895	0.016	0.877

Güvenilirlik İstatistiği

Örnek sayısı: 356

Alfa katsayısı: 0.849

Değişken sayısı: 11

Tablo 3.3: Hilenin Tespiti ve Önlenmesi Sorumluluğuna İlişkin Ölçek Güvenilirliği-Cronbach's Alfa Testi

Hilenin Tespiti ve Önlenmesi	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Ortalaması	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Varyansı	Düzeltilmiş Değişken Ölçek Korelasyonu	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Alfa Katsayısı
S.1.	52,53	51,467	,257	,732
S.2.	52,42	51,101	,287	,730
S.3.	53,81	46,444	,455	,712
S.4.	52,48	54,329	,035	,747
S.5.	53,10	46,438	,528	,706
S.6.	53,05	50,062	,296	,729
S.7.	53,23	44,820	,563	,700
S.8.	52,54	49,533	,405	,720
S.9.	53,68	46,894	,457	,713
S.10.	53,80	45,449	,544	,703
S.11.	53,41	46,389	,486	,709
S.12.	53,87	48,624	,416	,718
S.13.	52,63	53,934	,064	,746
S.14.	52,34	54,434	,015	,750
S.15.	52,46	56,130	-,121	,760
S.16.	52,72	53,003	,105	,745
S.17.	53,64	47,488	,443	,714

Güvenilirlik İstatistiği:

Örnek sayısı: 356

Alfa katsayısı: 0.739

Değişken sayısı: 17

Tablo 3.4: Hile Şüphesinin Araştırılması Sorumluluğuna İlişkin Ölçek Güvenilirliği- Cronbach's Alfa Testi

Hile Şüphesinin Araştırılması	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Ortalaması	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Varyansı	Düzeltilmiş Değişken Ölçek Korelasyonu	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Alfa Katsayısı
S.1.	20,78	6,193	,543	,768
S.2.	20,71	6,147	,606	,756
S.3.	20,62	6,204	,516	,774
S.4.	20,74	6,096	,655	,747
S.5.	20,92	5,771	,547	,768
S.6.	21,11	5,630	,501	,785

Güvenilirlik İstatistiği

Örnek sayısı: 356

Alfa katsayısı: 0.797

Değişken sayısı: 6

Tablo 3.5: Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürlerine İlişkin Ölçek Güvenilirliği- Cronbach's Alfa Testi

Denetim Prosedürleri	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Ortalaması	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Varyansı	Düzeltilmiş Değişken Ölçek Korelasyonu	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Alfa Katsayısı
S.1.	32,46	15,280	,305	,838
S.2.	31,89	14,881	,625	,791
S.3.	32,06	14,893	,540	,799
S.4.	32,13	14,691	,573	,795
S.5.	32,03	15,354	,580	,797
S.6.	31,90	14,871	,551	,798
S.7.	31,94	15,030	,564	,797
S.8.	32,09	15,132	,512	,803
S.9.	31,93	14,927	,549	,798

Güvenilirlik İstatistiği

Örnek sayısı: 356

Alfa katsayısı: 0.820

Değişken sayısı: 9

Tablo 3.6: Hilenin Raporlanmasına İlişkin Ölçek Güvenilirliği- Cronbach's Alfa Testi

Hilenin Raporlanması	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Ortalaması	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Varyansı	Düzeltilmiş Değişken Ölçek Korelasyonu	Değişken Silindiğinde Ölçeğin Alfa Katsayısı
S.1.	25,60	11,943	,308	,593
S.2.	26,17	12,184	,061	,663
S.3.	25,69	11,932	,277	,598
S.4.	26,56	10,224	,403	,559
S.5.	26,09	10,798	,358	,574
S.6.	26,28	10,262	,393	,562
S.7.	27,20	10,551	,323	,584
S.8.	26,54	9,765	,458	,539

Güvenilirlik İstatistiği:

Örnek sayısı: 356

Alfa katsayısı: ,618

Değişken sayısı:8

Güvenilirlik analizi sonucunda, anketi oluşturan beş boyutun da güvenilirlik istatistiği %60'ın üzerinde olması nedeniyle, ölçeğin tutarlı olduğu ve iç güvenilirliğinin sağlandığı tespit edilmiştir.

3.5. Araştırmanın Sonuçları: Analizler ve Bulgular

Bu bölümde araştırmanın yöntemi, kullanılan istatistiki yöntemler açıklanmıştır. Bununla birlikte ölçeğin geçerlilik ve güvenilirliğine bakılmış ve sonrasında hipotezler test edilerek, elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

Çalışma kapsamında geliştirilen ölçekten elde edilen veri matrisi IBM SPSS 20.0 paket programında analiz edilmiştir. İlk aşamada her grubun katılımcılarına ilişkin genel bilgilere (demografik) yönelik sıklık dağılım tabloları sunulmuştur.

Denetim beklenti farklılığı kapsamında daha önce yapılmış olan çalışmalar incelendiğinde, kullanılan yöntemlerin/testlerin çok büyük kısmının beklenti farklılığını ortaya çıkarmaya çalışan parametrik olmayan testler olduğu gözlenmiştir. Bu kapsamda öncelikle, çalışılan ölçeğin dağılımı incelenmiş, sonrasında güvenilirliği geçerliliği değerlendirilmiştir. Değişkenlere Shapiro-Wilk ve Kolmogorov-Simirnov normallik testleri uygulanmıştır. Normal dağılım sağlanmadığı için analizlerde daha önceki beklenti farklılığı çalışmalarında da kullanılan parametrik olmayan (non-parametrik) yöntemler tercih edilmiştir. Grup farklılıklarının sınanmasında ikiden fazla grup için Kruskal-Wallis, iki grup için ise, Mann-Whitney-U testleri uygulanmıştır. Kruskal- Wallis testi ikiden daha fazla grubun farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için söz konusu grupların medyanlarını karşılaştırırken[651] Mann Whitney U testi, iki grup arasındaki sıralamanın farklılığını incelemektedir. Çalışmada, grup farklılığı belirlendiğinden farkın kaynağının tespiti için ortalama sıra (mean rank) değerlerine bakılmıştır.

3.5.1. Tanımlayıcı Analizler

Aşağıdaki bölümde, öncelikle demografik özelliklere yönelik frekans dağılımları verilmiş, katılımcıların yaş, cinsiyet, eğitim durumu, çalışılan kurumdaki pozisyonları, hile ve hile denetimi konusundaki görüşlerinin/algılarının profili açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci aşamada yapılan istatistik analizlerin çıktıları üzerinden yorumlar sunulmuştur.

[651] Deborah Rumsey, **Intermediate Statistics for Dummies**, John Wiley &Sons, 2007, s. 295.

3.5.1.1. Bağımsız Denetçilerin Demografik Özellikleri (Frekans-Sıklık Dağılım Tabloları)

Araştırmaya 121 bağımsız denetçi katılmıştır. Ankete katılan bağımsız denetçilerin yaşlarına yönelik frekans dağılım tablosu Tablo 3.7.'de verilmiştir.

Tablo 3.7: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Yaşlarına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)	Geçerli Oran	Kümülatif Yüzde
20-30 Arası	9	7,4	7,4	7,4
31-40 Arası	47	38,8	38,8	46,2
41-50 Arası	37	30,6	30,6	76,8
51-60 Arası	25	20,7	20,7	97,5
61 ve Üzeri	3	2,5	2,5	100,00
Toplam	121	100,0	100,0	

Buna göre katılımcıların %7,4'ü 20 ile 30 yaş aralığında, %38,8'i 31 ile 40 yaş aralığında, %30,6'sı 41 ile 50 yaş aralığında, %20,7'si 51 ile 60 yaş aralığında ve %2,5'i ise 60 yaşın üzerindedir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımları Tablo 3.8'de verilmiştir.

Tablo 3.8: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)	Geçerli Oran	Kümülatif Yüzde
Kadın	36	29,8	29,8	29,8
Erkek	85	70,2	70,2	100,0
Toplam	121	100,0	100,0	

121 bağımsız denetçinin, 36'sı kadınken, 85 denetçi erkektir. Buna göre katılımcıların %29,8'i kadın, %70,2'si erkektir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre dağılımları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.9: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)	Geçerli Oran	Kümülatif Yüzde
Lisans	78	64,5	64,5	64,5
Yüksek Lisans	36	29,7	29,7	94,2
Doktora	7	5,8	5,8	100,0
Toplam	121	100,0	100,0	

Tablo 3.9'a göre, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin eğitim durumunun, %64,5'inin lisans, %29,7'sinin yüksek lisans ve %5,8'inin ise doktora derecesine sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin, mezun oldukları bölümlere göre frekans dağılımlarıysa aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (Tablo 3.10).

Tablo 3.10: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Mezun Oldukları Bölüme Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)	Geçerli Oran	Kümülatif Yüzde
İşletme	63	52,1	52,1	52,1
İktisat	33	27,3	27,3	79,4
Muhasebe	13	10,7	10,7	90,1
Maliye	8	6,6	6,6	96,7
Bankacılık	1	,8	,8	97,5
Kamu Yönetimi	2	1,7	1,7	99,2
Çalışma Eko.	1	,8	,8	100,0
Toplam	121	100,0	100,0	

Tablo 3.10'a göre, katılımcıların %52,1'i İşletme, %27,3'ü İktisat, %10,7'si Muhasebe, %6,6'sı Maliye, %0,8'i Bankacılık, %1,7'si Kamu Yönetimi ve %0,8'i ise Çalışma Ekonomisi bölümü mezunudur. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin, çalıştıkları deentim şirketine göre frekans dağılımları Tablo 3.11'de verilmiştir.

Tablo 3.11: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Denetim Şirketine Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)	Geçerli Oran	Kümülatif Yüzde
Ulusal denetim şirketidir.	33	27,3	27,3	27,3
Yabancı ortaklı denetim şirketidir.	53	43,8	43,8	71,1
Dört büyük denetim şirketinden biridir.	35	28,9	28,9	100,0
Toplam	121	100,0	100,0	

Tablo 3.11'de görüldüğü üzere araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin çalıştıkları denetim şirketlerinden, ulusal denetim şirketleri %27,3'lük, yabancı ortaklı denetim şirketleri %43,8'lik ve dört büyükler %28,9'luk bir paya sahiptir. Araştırmaya katılan denetçilerin unvanlarına göre frekans dağılımları Tablo 3.12'de yer almaktadır

Tablo 3.12: Araştırmaya Katılan Denetçilerin Unvanlarına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)	Geçerli Oran	Kümülatif Yüzde
Denetçi	52	43,0	43,0	43,0
Baş denetçi	23	19,0	19,0	62,0
Kıdemli denetçi	29	24,0	24,0	86,0
Sorumlu ortak	17	14,0	14,0	100,0
Toplam	121	100,0	100,0	

Araştırmaya katılan denetçilerin %43'ü "Denetçi", %19,0'u "Baş Denetçi", %24,0'ü "Kıdemli Denetçi" ve %14'ü "Sorumlu Ortak Baş Denetçi" unvanına sahiptir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe sürelerine göre frekans dağılımları aşağıdaki (Tablo 3.13) gibidir.

Tablo 3.13: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Tecrübe Sürelerine Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)	Geçerli Oran	Kümülatif Yüzde
3-6 Yıl	38	31,4	31,4	31,4
7-10 Yıl	25	20,7	20,7	52,1
11-14 Yıl	27	22,3	22,3	74,4

15 Yıl ve Üzeri	31	25,6	25,6	100,0
Toplam	121	100,0	100,0	

Tablo 3.13'de yer alan bilgilere göre katılımcıların %31,4'ü 3 ile 6 yıl arasında, %20,7'si 7 ile 10 yıl arasında, %22,3'ü 11 ile 14 yıl arasında ve %25,6'sı ise 15 yıl ve üzerinde tecrübeye sahiptir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin daha önce hile ya da hile denetimi ile ilgili bir derse ya da eğitime katılıp katılmadıklarına ilişkin frekans dağılımları ise Tablo 3.14'de görülmektedir.

Tablo 3.14: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Daha Önce Hile veya Hile Denetimi ile İlgili Bir Derse Katılıp Katılmamalarına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
Evet katıldım.	91	75,2	75,2	75.2
Hayır katılmadım.	30	24,8	24,8	100,0
Toplam	121	100,0	100,0	

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %75,2'si hile veya hile denetimi ile ilgili bir derse katılmış iken %24,8'i katılmamıştır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin hile denetimi sertifikasına veya uzmanlık belgesine sahip olup olmamasına yönelik frekans dağılımları Tablo 3.15'de verilmiştir.

Tablo 3.15: Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Hile Denetimi Sertifikasına veya Uzmanlık Belgesine Sahip Olup Olmamasına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
Evet	22	18,2	18,2	18,2
Hayır	99	81,8	81,8	100,0
Toplam	121	100,0	100,0	

Katılımcıların %18,2'si hile denetimi sertifikasına veya uzmanlık belgesine sahipken %81,8'i sahip değildir.

3.5.1.2. Aracı Kurum Yöneticilerinin Demografik Özellikleri (Frekans-Sıklık Dağılım Tabloları)

Ankete 113 aracı kurum yöneticisi katılım göstermiştir. Aracı kurum yöneticilerine ilişkin demografik (genel) özellikler için Frekans- Sıklık Dağılım Tabloları aşağıdaki gibidir.

Tablo 3. 16: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Yaşlarına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
20-30 Arası	10	8,8	8,8	8,8
31-40 Arası	40	35,4	35,4	44,2
41-50 Arası	47	41,6	41,6	85,8
51-60 Arası	14	12,4	12,4	98,2
61 ve Üzeri	2	1,8	1,8	100,0
Toplam	113	100,0	100,0	

Tablo 3.16'da görüldüğü üzere katılımcıların %8,8'i 20 ile 30 yaş aralığında, %35,4'ü 31 ile 40 yaş aralığında, %41,6'sı 41 ile 50 yaş aralığında, %12,4'ü 51 ile 60 yaş aralığında ve %1,8'i ise 60 yaşın üzerindedir. Ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin cinsiyetlerine yönelik frekans dağılım tablosu Tablo 3.17'de verilmiştir.

Tablo 3.17: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Cinsiyetlerine Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
Kadın	33	29,2	29,2	29,2
Erkek	80	70,8	70,8	100,0
Toplam	113	100,0	100,0	

Tablo 3.17'ye göre katılımcıların %29,2'si kadın iken %70,8'i erkektir. Araştırmaya katılan aracı kurum yöneticilerinin eğitim durumlarına göre frekans dağılımları Tablo 3.18'de verilmiştir.

Tablo 3.18: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Eğitim Durumlarına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)	Geçerli Oran	Kümülatif Yüzde
Lisans derecesinin altında	3	2,7	2,7	2,7
Lisans	75	66,3	66,3	69,0
Yüksek Lisans	32	28,3	28,3	97,3
Doktora	3	2,7	2,7	100,0
Toplam	113	100,0	100,0	

Tablo 3.18'e göre araştırmaya katılan aracı kurum yöneticilerinin %2,7si lisans derecesinin altında, %66,3'ü lisans, %28,3'ü yüksek lisans ve %2,7'si ise doktora derecesine sahiptir. Araştırmaya katılan aracı kurum yöneticilerinin mezun oldukları bölüme göre frekans dağılımları aşağıdadır.

Tablo 3.19: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Mezun Oldukları Bölüme Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde(%)	Geçerli Oran	Kümülatif Yüzde
İşletme	50	44,2	44,2	44,2
İktisat	40	35,4	35,4	79,6
Muhasebe	4	3,5	3,5	83,1
Maliye	11	9,7	9,7	92,8
Bankacılık	1	,9	,9	93,7
Kamu Yönetimi	3	2,7	2,7	96,4
Uluslararası Ticaret	1	,9	,9	97,3
Çalışma Ekonomisi	1	,9	,9	98,2
Ekonometri	1	,9	,9	99,1
Mühendislik	1	,9	,9	100,0
Toplam	113	100,0	100,0	

Tablo 3.19'a göre, araştırmaya katılanların eğitim durumlarına göre frekans dağılımı görülmektedir. Buna göre katılımcıların %44,2'si İşletme, %35,4'ü İktisat, %3,5'i Muhasebe, %9,7'si Maliye, %0,9'u Bankacılık, %2,7'si Kamu Yönetimi, %0,9'u Uluslararası Ticaret, %0,9'u Çalışma Ekonomisi, %0,9'u Ekonometri, %0,9'u Mühendislik mezunudur. Araştırmaya katılan aracı kurum yöneticilerinin mevcut pozisyonlarına ilişkin frekans dağılımları Tablo 3.20'de verilmiştir.

Tablo 3.20: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Mevcut Pozisyonlarına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
Genel müdür	22	19,5	19,5	19,5
Genel müdür yardımcısı	25	22,1	22,1	41,6
Üst düzey yönetici	10	8,8	8,8	50,4
Yönetim kurulu başkanı/üyesi	6	5,3	5,3	55,8
İç denetçi	10	8,8	8,8	64,6
Mali işler/muhasebe müdürü	14	12,4	12,4	77,0
Teftiş kurulu başkanı/üyesi	10	8,8	8,8	85,8
Yatırım fonları yönet.	13	11,5	11,5	97,3
Operasyon sorumlusu	3	2,7	2,7	100,0
Toplam	113	100,0	100,0	

Tablo 3.20'de yer alan frekans dağılımları incelendiğinde, çalışmaya katılan aracı kurum yöneticilerinin %19,5'inin genel müdür, %22,1'inin genel müdür yardımcısı, %8,8'inin üst düzey yönetici, %5,3'ünün yönetim kurulu başkanı veya üyesi, %8,8'inin iç denetçi, %12,4'ünün mali işler veya muhasebe müdürü, %8,8'inin teftiş kurulu başkanı veya üyesi, %11,5'inin yatırım fonları müdürü ve %2,7'sinin ise operasyon sorumlusu olarak çalıştıkları görülmektedir. Araştırmaya katılan aracı kurum yöneticilerinin tecrübe sürelerine göre frekans dağılımları Tablo 3.21'de verilmiştir.

Tablo 3.21: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Tecrübe Sürelerine Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
3 Yıldan az	3	2,7	2,7	2,7
3-6 Yıl	16	14,2	14,2	16,8
7-10 Yıl	14	12,4	12,4	29,2
11-14 Yıl	31	27,4	27,4	56,6
15 Yıl ve Üzeri	49	43,4	43,4	100,0
Toplam	113	100,0	100,0	

Tablo 3.21'de yer alan bilgilere göre katılımcıların %2,7'si 3 yıldan az, %14,2'si 3 ile 6 yıl arasında, %12,4'ü 7 ile 10 yıl arasında, %27,4'ü 11 ile 14 yıl arasında ve %43,4'ü ise 15 yıl ve üzerinde tecrübeye sahiptir.

Araştırmaya katılan aracı kurum yöneticilerinin daha önce hile veya hile denetimi ile ilgili bir derse katılıp katılmamalarına yönelik frekans dağılımları Tablo 3.22'de verilmiştir.

Tablo 3.22: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Daha Önce Hile veya Hile Denetimi ile İlgili Bir Derse Katılıp Katılmamalarına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
Evet katıldım	45	39,8	39,8	39,8
Hayır katılmadım	68	60,2	60,2	100,0
Toplam	113	100,0	100,0	

Araştırmaya katılan aracı kurum yöneticilerinin %39,8'i hile veya hile denetimi ile ilgili bir derse katılmış iken %60,2'si katılmamıştır. Araştırmaya katılan aracı kurum yöneticilerinin hile denetimi sertifikasına veya uzmanlık belgesine sahip olup olmamasına yönelik frekans dağılımları aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.23: Araştırmaya Katılan Aracı Kurum Yöneticilerinin Hile Denetimi Sertifikasına veya Uzmanlık Belgesine Sahip Olup Olmamasına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
Evet	10	8,8	8,8	8,8
Hayır	103	91,2	91,2	100,0
Toplam	113	100,0	100,0	

Katılımcıların %8,8'i hile denetimi sertifikasına veya uzmanlık belgesine sahipken %91,2'si sahip değildir.

3.5.1.3. Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Demografik Özellikleri (Frekans-Sıklık Dağılım Tabloları)

Ankete 122 halka açık şirket yöneticisi katılım göstermiştir. Halka açık şirket yöneticilerinin demografik (genel) özellikleri aşağıdaki tablolarda belirtilmiştir. Öncelikli olarak yöneticilerin yaşlarına ait frekans tablosu verilmiştir.

Tablo 3.24: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Yaşlarına Yönelik Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
20-30 Arası	7	5,7	5,7	5,7
31-40 Arası	47	38,5	38,5	44,2
41-50 Arası	39	32,0	32,0	76,2
51-60 Arası	26	21,3	21,3	97,5
61ve Üzeri	3	2,5	2,5	100,0
Toplam	122	100,0	100,0	

Tablo 3.24'de görüldüğü üzere katılımcıların %5,7'si 20 ile 30 yaş aralığında, %38,5'i 31 ile 40 yaş aralığında, %32'si 41 ile 50 yaş aralığında, %21,3'ü 51 ile 60 yaş aralığında ve %2,5'i ise 60 yaşın üzerindedir. Araştırmaya katılan halka açık şirket yöneticilerinin cinsiyetlerine göre frekans dağılımları Tablo 3.25'de gösterilmiştir.

Tablo 3.25: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Cinsiyetlerine Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
Kadın	43	35,2	35,2	35,2
Erkek	79	64,8	64,8	100,0
Toplam	122	100,0	100,0	

Tablo 3.25'de araştırmaya katılan halka açık şirket yöneticilerinin cinsiyet frekans dağılımları verilmiştir. Buna göre katılımcıların %35,2'si kadın iken %64,8'i erkektir. Tablo 3.26'da yöneticilerin eğitim durumları verilmiştir.

Tablo 3.26: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Eğitim Durumlarına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
Lisans derecesinin altında	5	4,1	4,1	4,1
Lisans	85	69,7	69,7	73,8
Yüksek Lisans	30	24,6	24,6	98,4
Doktora	2	1,6	1,6	100,0
Toplam	122	100,0	100,0	

Araştırmaya katılan halka açık şirket yöneticilerinin eğitim durumunun %4.1'inin lisans derecesinin altında, %69.7'sinin lisans, %24.6'sının yüksek lisans ve %1.6'sının ise doktora olduğu görülmektedir. Tablo 3.27'de halka açık şirket yöneticilerinin mezun oldukları bölüme yönelik frekans dağılımları verilmiştir.

Tablo 3.27: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Mezun Oldukları Bölüme Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
İşletme	55	45,1	45,1	45,1
İktisat	26	21,3	21,3	66,4
Muhasebe	15	12,3	12,3	78,7
Maliye	12	9,8	9,8	88,5
Kamu Yönetimi	3	2,5	2,5	91,0
Ekonomi	4	3,3	3,3	94,3
Uluslararası ilişkiler	5	4,1	4,1	98,4
Mühendislik	1	,8	,8	99,2
Halkla İlişkiler	1	,8	,8	100,0
Toplam	122	100,0	100,0	

Tablo 3.27'de araştırmaya katılan halka açık şirket yöneticilerinin mezun oldukları bölüme göre frekans dağılımı görülmektedir. Buna göre katılımcıların %45,1'i İşletme, %21,3'ü İktisat, %12,3'ü Muhasebe, %9,8'i Maliye, %2,5'i Kamu Yönetimi %3,3'ü Ekonomi, %4,1'i Uluslararası İlişkiler, %0,8'i Mühendislik ve %0,8'i ise Halkla İlişkiler bölümü mezunudur. Tablo 3.28'de araştırmaya katılan halka açık şirket yöneticilerinin mevcut pozisyonlarına göre frekans dağılımları gösterilmiştir.

Tablo 3.28: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Mevcut Pozisyonlarına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
Genel müdür	20	16,4	16,4	16,4
Çeşitli kademelerdeki üst düzey yöneticiler	6	4,9	4,9	21,3
Genel müdür yardımcısı	18	14,8	14,8	36,1
Yönetim kurulu başkanı/üyesi	12	9,8	9,8	45,9
Mali işler müdürü	19	15,6	15,6	61,5
Muhasebe Müdürü	12	9,8	9,8	71,3
İç denetim müdürü/iç denetçi	5	4,1	4,1	75,4
İç kontrol yöneticisi	5	4,1	4,1	79,5
Mali raporlama sorumlusu/müdürü	13	10,7	10,7	90,2
Yatırımcı ilişkileri sorumlusu/müdürü	12	9,8	9,8	100,0
Toplam	122	100,0	100,0	

Tablo 3.28'de araştırmaya katılan halka açık şirket yöneticilerinin çalıştıkları işletmedeki mevcut pozisyonlarının frekans dağılımı verilmiştir. Tabloya göre, cevaplayıcıların %16,4'ü genel müdür, %4,9'u çeşitli kademelerde üst düzey yönetici, %14,8'i genel müdür yardımcısı, %9,8'i yönetim kurulu başkanı veya üyesi, %15,6'sı mali işler müdürü, %9,8'i muhasebe müdürü, %4,1'i iç denetim müdürü/denetçi, %4,1'i iç kontrol yöneticisi, %10,7'si mali raporlama sorumlusu/müdürü ve %9,8'i ise yatırımcı ilişkileri müdürüdür. Tablo 3.29'da işletme yöneticilerinin mesleki tecrübe sürelerine ilişkin dağılımlar verilmektedir.

Tablo 3.29: Araştırmaya Katılan Halka Açık ŞirketYöneticilerinin Tecrübe Sürelerine Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
3 Yıldan az	2	1,6	1,6	1,6
3-6 Yıl	25	20,5	20,5	22,1
7-10 Yıl	29	23,8	23,8	45,9
11-14 Yıl	30	24,6	24,6	70,5

15 Yıl ve Üzeri	36	29,5	29,5	100,0
Toplam	122	100,0	100,0	

Tablo 3.29'a göre, halka açık şirket yöneticilerinin %1,6'sı 3 yıldan az, %20,5'i 3 ile 6 yıl arasında, %23,8'i 7 ile 10 yıl arasında, %24,6'sı 11 ile 14 yıl arasında ve %29,5'i ise 14 yıldan fazla tecrübeye sahiptir. Halka açık şirket yöneticilerinin bulundukları sektörlere ilişkin bilgiler ise Tablo 3.30'da verilmiştir.

Tablo 3.30: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Çalıştıkları Sektöre Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
Tarım, Orman, Balıkçılık	3	2,5	2,5	2,5
Madencilik	3	2,5	2,5	4,9
İmalat Sanayii	58	47,5	47,5	52,5
Elektrik, Gaz ve Su	9	7,4	7,4	59,8
İnşaat ve Bayındırlık	11	9,0	9,0	68,9
Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar	18	14,8	14,8	83,6
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	6	4,9	4,9	88,5
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	4	3,3	3,3	91,8
Kiralama ve İş Faaliyetleri	2	1,6	1,6	93,4
Teknoloji	5	4,1	4,1	97,5
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	2	1,6	1,6	99,2
Gayrimenkul Faaliyetleri	1	,8	,8	100,0
Toplam	122	100,0	100,0	

Tablo 3.30 kapsamında yer alan bilgilere göre katılımcıların, %2,5'i tarım, orman, balıkçılık sektöründe, %2,5'i madencilik sektöründe, %47,5'i imalat sanayiinde, %7,4'ü elektrik, gaz ve su sektöründe, %9,0'u inşaat ve bayındırlık sektöründe, %14,8'i toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar sektöründe, %4.9'u ulaştırma, haberleşme ve depolama sektöründe, %3,3'ü eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler sektöründe, %1,6'sı kiralama ve iş faaliyetleri sektöründe, %4,1'i teknoloji sektöründe, %1,6'sı idari ve destek hizmet faaliyetlerinde ve %0,8'i gayrimenkul sektöründe faaliyet göstermektedir.

Tablo 3.31'de şirket yöneticilerinin daha önce hile ya da hile denetimi ile ilgili bir eğitime katılıp katılmamalarıyla ilgili frekans dağılımları sunulmaktadır.

Tablo 3.31: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Daha Önce Hile veya Hile Denetimi ile İlgili Bir Derse Katılıp Katılmamalarına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
Evet katıldım	39	32,0	32,0	32,0
Hayır katılmadım	83	68,0	68,0	100,0
Toplam	122	100.0	100.0	

Araştırmaya katılan işletme yöneticilerinin %32,0'si hile veya hile denetimi ile ilgili bir derse katılmış iken %68,0'i katılmamıştır. Tablo 3.32'de araştırmaya katılan halka açık şirket yöneticilerinin hile denetimi sertifikası ya da uzmanlık belgesine sahip olup olmamalarına ilişkin frekans dağılımları bulunmaktadır.

Tablo 3.32: Araştırmaya Katılan Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Hile Denetimi Sertifikasına veya Uzmanlık Belgesine Sahip Olup Olmamasına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	**Yüzde(%)**	**Geçerli Oran**	**Kümülatif Yüzde**
Evet	10	8,2	8,2	8,2
Hayır	112	91,8	91,8	100,0
Toplam	122	100.0	100.0	

Katılımcıların %8,2'si hile denetimi sertifikasına veya uzmanlık belgesine sahipken %91,8'i sahip değildir.

Katılımcıların genel özellikleri tespit edildikten sonra, katılımcılara kullanılan ölçeğin dışında hilenin Türkiye'de işletmeler açısından önemli bir sorun olup olmadığı sorulmuştur. Bu kapsamda, katılımcıların verdiği cevaplar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo 3.33: Hilenin Türkiye'de İşletmeler için Temel Sorunlardan Biri Olduğunu Düşünme Frekans Dağılım Tablosu: Bağımsız Denetçiler

1.Kesinlikle düşünmüyorum	2.Düşünmüyorum	3.Kararsızım	4.Düşünüyorum	5.Kesinlikle Düşünüyorum	Ortama	Standart Sapma
3,3	6,6	5,8	58,7	25,6	3,96	0,939

Katılımcıların %3,3'ü "Kesinlikle Düşünmüyorum", %6,6'sı "Düşünmüyorum", %5,8'i "Kararsızım", %58,7'si "Düşünüyorum" ve %25,6'sı ise "Kesinlikle Düşünüyorum" cevabını vermiştir. Ortalama değer incelendiğinde 3,96 olduğu görülmektedir. Buna göre bağımsız denetçiler hilenin işletmeler açısından önemli bir sorun olduğu görüşündedirler.

Tablo 3.34: Hilenin Türkiye'de İşletmeler için Temel Sorunlardan Biri Olduğunu Düşünme Frekans Dağılım Tablosu- Aracı Kurum Yöneticileri

1.Kesinlikle düşünmüyorum	2.Düşünmüyorum	3.Kararsızım	4.Düşünüyorum	5.Kesinlikle Düşünüyorum	Ortama	Standart Sapma
-	6,2	15,9	51,3	26,5	3,98	0,823

Aracı kurum yöneticilerinin, %6,2'si "Düşünmüyorum", %15,9'u "Kararsızım", %51,3'ü "Düşünüyorum" ve %26,5'i ise "Kesinlikle Düşünüyorum" cevabını vermiştir. Ortalama değer incelendiğinde 3,98 olduğu görülmektedir. Buna göre aracı kurum yöneticileri de hilenin işletmeler açısından önemli bir sorun kanaatindedirler.

Tablo 3.35: Hilenin Türkiye'de İşletmeler için Temel Sorunlardan Biri Olduğunu Düşünme Frekans Dağılım Tablosu- Halka Açık Şirket Yöneticileri

1.Kesinlikle Düşünmüyorum	2.Düşünmüyorum	3.Kararsızım	4.Düşünüyorum	5.Kesinlikle Düşünüyorum	Ortalama	Standart Sapma
-	12,3	12,3	53,3	22,1	3,85	0,906

Tablo 3.35'e göre, halka açık şirket yöneticilerinin %12,3'ü "Düşünmüyorum", %12,3'ü "Kararsızım", %53,3'ü "Düşünüyorum" ve %22,1'i "Kesinlikle Düşünüyorum" cevabını vermiştir. Ortalama değer incelendiğinde 3,85 olduğu görülmektedir. Buna göre halka açık şirket yöneticileri açısından hilenin işletmeler açısından önemli bir sorun olduğuyla ilgili genel kanaatleri, "Düşünüyorum" yönünde olmuştur.

Bu soruya ilişkin olarak, her üç grup da hilenin işletmeler açısından önemli sorunlardan biri olduğunu düşünmektedirler. Bağımsız denetçiler için ortalama değer 3,96 iken, aracı kurum yöneticileri için 3,98, halka açık şirket yöneticileri için 3,85 olarak gerçekleşmiştir. Ortalamalar biribirine yaklaşmakta ve her üç grup da hileyi Türkiye'deki işletmeler için temel sorunlardan biri olarak görmektedir.

3.5.2. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin, Hile Kapsamında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları ile İlgili Düşünceleri/Algıları

Bu bölümde araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin aşağıdaki beş boyuta ilişkin düşünceleri/algıları ortaya konulmaktadır:

- Hilenin tanımı ve kapsamı,

- Hilenin tespiti ve önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları,
- Hile şüphesinin araştırılmasında bağımsız denetçinin sorumlulukalrı,
- Bağımsız denetçinin uyguladığı denetim prosedürleri (teknik ve yöntemleri),
- Hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları.

3.5.2.1. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Hilenin Tanımı ve Kapsamına İlişkin Düşünceleri/ Algıları

Bu bölümde araştırmaya katılan üç grubun (bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri) hilenin tanımı ve kapsamına ilişkin düşünceleri açıklanmıştır. Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tanımı ve kapsamı"na ilişkin düşüncelerini tespit etmek, anketin birinci bölümünde verilen ifadelere katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. İlk 9 ifade için katılımcılara, verilen ifadelerin "hile" olarak tanımlanabileceği/değerlendirilebileceği sorulmuş, son iki ifadede ise katılımcıların hile türlerine yönelik düşünceleri belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışmada 5'li likert ölçeği kullanılmış ve katılımcıların, aşağıdaki seçeneklerden birini işaretlemeleri beklenmiştir.

1- Kesinlikle katılmıyorum,
2- Katılmıyorum,
3- Kararsızım,
4- Katılıyorum,
5- Kesinlikle Katılıyorum.

Cevaplara 1-5 arası ağırlık verilerek, her ifade için frekans, ağırlıklı ortalama ve standart sapma hesaplanmıştır.

3.5.2.1.1. Bağımsız Denetçilerin, Hilenin Tanımı ve Kapsamına İlişkin Düşünceleri/Algıları

Bağımsız denetçilerin "hilenin tanımı ve kapsamı" ile ilgili düşüncelerine/algılarına yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3.36'da verilmiştir.

Tablo 3.36: Bağımsız Denetçilerin "Hilenin Tanımı ve Kapsamı" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

	1. Kesinlikle katılmıyorum	**2. Katılmıyorum**	**3.Kararsızım**	**4.Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. İşletme varlıklarının kötüye kullanılması.	2,5	12,4	7,4	47,1	30,6	3,90	1,048
2. Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	-	5,0	9,1	49,6	36,4	4,17	0,792
3. İşletme ana esaslarının/ ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	-	8,3	14,0	57,0	20,7	3,90	0,820
4.Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.	0,8	6,6	6,6	42,1	43,8	4,21	0,896
5. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	0,8	6,6	7,4	53,7	31,4	4,08	0,852
6. Yasaların ihlal edilmesi.	1,7	7,4	17,4	47,1	26,4	3,89	0,938
7. Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.	-	7,4	21,5	40,5	30,6	3,94	0,906
8. Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.	0,8	5,8	11,6	47,1	34,7	4,09	0,875

9.Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.	0,8	6,6	11,6	49,6	31,4	4,04	0,879
10. Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.	0,8	9,1	11,6	42,1	36,4	4,04	0,960
11. Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir.	1,7	33,9	35,5	23,1	5,8	2,97	0,935

Ankete katılan bağımsız denetçilerin "hile tanımı ve kapsamı"na yönelik sorulan sorulara vermiş oldukları cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir.

Önerme 1: Varlıkların kötüye kullanılması.

İşletme varlıklarının kötüye kullanılmasının hile kapsamında değerlendirilmesine yönelik önermeye, ankete katıılan bağımsız denetçilerin %2,5'i, "Kesinlikle Katılmıyorum", %12,4'ü "Katılmıyorum", %7,4'ü "Kararsızım", %47,1'i "Katılıyorum" ve %30,6'sı "Kesinlikle Katılıyorum" cevabını vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,90 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 2: Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.

Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıkların hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, bağımsız denetçilerin %5'i"Katılmıyorum", %9,1'i "Kararsızım", %49,6'si "Katılıyorum" ve %36,4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,17 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 3: İşletme ana esaslarının/ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.

İşletme ana esaslarının /ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıkların hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, ankete katılan denetçilerin %8,3'ü "Katılmıyorum", %14'ü "Kararsızım", %57'si "Katılıyorum" ve %20,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,90 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 4: Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.

Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesinin hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, ankete katılan bağımsız denetçilerin %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %6,6'sı "Katılmıyorum", %6,6'sı "Kararsızım", %42,1'i "Katılıyorum" ve %43,8'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,21 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 5: Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışıklar.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıkların hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, ankete katılan bağımsız denetçilerin %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %6,6'sı "Katılmıyorum", %7,4'i "Kararsızım", %53,7'si "Katılıyorum" ve %31,4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,08 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 6: Yasaların ihlal edilmesi.

Yasaların ihlal edilmesinin hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, ankete katılan bağımsız denetçilerin, %1,7'si "Kesinlikle Katılmıyorum", %7,4'ü "Katılmıyorum", %17,4'ü "Kararsızım", %47,1'i "Katılıyorum" ve %26,4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,89 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 7: Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.

Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesinin hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye bağımsız denetçilerin %7,4'ü "Katılmıyorum", %21,5'i "Kararsızım", %40,5'i "Katılıyorum" ve %30,6'sı "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,94 olduğu görülmüş ve ortak kanaatin "Katılıyorum" yönünde olduğu belirlenmiştir.

Önerme 8: Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.

Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesinin hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, bağımsız denetçilerin %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %5,8'i "Katılmıyorum", %11,6'sı "Kararsızım", %47,1'i "Katılıyorum" ve %34,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama 4,09 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 9: Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.

Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılmasının hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, bağımsız denetçilerin %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %6,6'sı "Katılmıyorum", %11,6'sı "Kararsızım", %49,6'sı "Katılıyorum" ve %31,4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,04 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 10: Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.

"Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir" önermesine, bağımsız denetçilerin %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %9,1'i "Katılmıyorum", %11,6'sı "Kararsızım", %42,1'i "Katılıyorum" ve %36,4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,04 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 11: Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir.

"Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir" önermesine, bağımsız denetçilerin

%1,7'si "Kesinlikle Katılmıyorum", %33,9'u "Katılmıyorum", %35,5'i "Kararsızım", %23,1'i "Katılıyorum" ve %5,8'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,97 olduğu belirlenmiştir.

3.5.2.1.2. Aracı Kurum Yöneticilerinin Hilenin Tanımı ve Kapsamına İlişkin Düşünceleri/Algıları

Aracı kurum yöneticilerinin Tablo 3.37'de, "hilenin tanımı ve kapsamı" ile ilgili düşüncelerine/algılarına yönelik frekans dağılımları ile ortalama ve standart sapma değerleri verilmiştir.

Tablo 3.37: Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hilenin Tanımı ve Kapsamı" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Hilenin Tanımı ve Kapsamı	1. Kesinlikle katılmıyorum	2. Katılmıyorum	3.Kararsızım	4.Katılıyorum	5. Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
1. İşletme varlıklarının kötüye kullanılması.	-	8,0	22,1	46,9	23,0	3,84	0,868
2. Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	-	6,2	24,8	42,5	26,5	3,89	0,869
3. İşletme ana esaslarının/ ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	-	7,1	22,1	46,0	24,8	3,88	0,863
4.Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.	-	1,8	17,7	39,8	40,7	4,19	0,788
5. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	-	9,7	18,6	43,4	28,3	3,90	0,925
6. Yasaların ihlal edilmesi.	-		19,5	46,0	34,5	4,15	0,722

7. Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.	-	9,7	23,9	46,0	20,4	3,76	0,886
8. Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.	-	2,7	14,2	49,6	33,6	4,14	0,754
9.Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.	-	10,6	24,8	46,0	18,6	3,72	0,888
10. Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.	3,5	10,6	12,4	29,2	44,2	4,00	1,149
11. Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir.	5,3	19,5	26,5	29,2	19,5	3,38	1,159

Ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin "hile tanımı ve kapsamı"na yönelik sorulan sorulara verdikleri cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir.

Önerme 1: İşletme varlıklarının kötüye kullanılması.

İşletme varlıklarının kötüye kullanılmasının hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin %8'i "Katılmıyorum", %22,1'i "Kararsızım", %46,9'u "Katılıyorum" ve %23'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,84 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 2: Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.

Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıkların hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, aracı kurum yöneticilerinin % 6,2'si "Katılmıyorum", %24,8'i "Kararsızım", %42,5'i "Katılıyorum" ve %26,5'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,89 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 3: İşletme ana esaslarının/ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.

İşletme ana esaslarının/ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıkların hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, aracı kurum yöneticilerinin %7,1'i "Katılmıyorum", %22,1'i "Kararsızım", %46,0'sı "Katılıyorum" ve %24,8'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,88 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 4: Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.

Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesinin hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, aracı kurum yöneticilerinin %1,8'i "Katılmıyorum", %17,7'si "Kararsızım", %39,8'i "Katılıyorum" ve %40,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,19 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 5: Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıkların hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, aracı kurum yöneticilerinin %9.7'si "Katılmıyorum", %18,6'sı "Kararsızım", %43,4'ü "Katılıyorum" ve %28,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3.90 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 6: Yasaların ihlal edilmesi.

Yasaların ihlal edilmesinin hile olarak değerlendirilmesine yönelik ifadeye, aracı kurum yöneticilerinin %19,5'i "Kararsızım", %46'sı "Katılıyorum" ve %34,5'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,15 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 7: Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.

Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesinin hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, aracı kurum yöneticilerinin %9,7'si "Katılmıyorum", %23,9'u "Kararsızım", %46'sı "Katılıyorum" ve %20,4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,76 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 8: Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.

Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesinin hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye aracı kurum yöneticilerinin %2,7'si "Katılmıyorum", %14,2'si "Kararsızım", %49,6'sı "Katılıyorum" ve %33,6'sı "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,14 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 9: Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.

Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılmasının hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, aracı kurum yöneticilerinin %10,6'sı "Katılmıyorum", %24,8'i "Kararsızım", %46'sı "Katılıyorum" ve %18,6'sı "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer 3,72'dir.

Önerme 10: Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.

"Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir" önermesine, aracı kurum yöneticilerinin %3,5'i Kesinlikle Katılmıyorum, %10,6'sı "Katılmıyorum", %12,4'ü "Kararsızım", %29,2'si "Katılıyorum" ve %44,2'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,00 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 11: Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir.

"Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir" önermesine, ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin %5,3'ü "Kesinlikle Katılmıyorum", %19,5'si "Katılmıyorum",

%26,5'i "Kararsızım", %29,2'si "Katılıyorum" ve %19,5'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer 3,38 olduğu belirlenmiştir.

3.5.2.1.3. Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Hilenin Tanımı ve Kapsamına İlişkin Düşünceleri/Algıları

Halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tanımı ve kapsamı" ile ilgili düşüncelerine/ algılarına yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3.38'de görülmektedir.

Tablo 3.38: Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tanımı ve Kapsamı" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Hilenin Tanımı ve Kapsamı	**1. Kesinlikle Katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3.Kararsızım**	**4.Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. İşletme varlıklarının kötüye kullanılması.	0,8	5,7	24,6	49,2	19,7	3,81	0,846
2. Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	2,5	9,8	27,9	41,8	18,0	3,63	0,972
3. İşletme ana esaslarının ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	2,5	11,5	23,0	48,4	14,8	3,61	0,957
4.Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.	3,3	6,6	18,9	51,6	19,7	3,77	0,949
5. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	2,5	10,7	23,0	44,3	19,7	3,68	0,989
6. Yasaların ihlal edilmesi.	2,5	10,7	20,5	45,9	20,5	3,71	0,991
7. Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.	4,9	17,2	18,9	39,3	19,7	3,51	1,137

8. Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.	4,1	17,2	11,5	47,5	19,7	3,61	1,109
9.Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.	8,2	12,3	21,3	37,7	20,5	3,50	1,187
10. Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.	2,5	8,2	13,1	45,1	31,1	3,94	0,998
11. Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir.	3,3	22,1	34,4	33,6	6,6	3,18	0,962

Önerme 1: İşletme varlıklarının kötüye kullanılması.

İşletme varlıklarının kötüye kullanılmasının hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, halka açık şirket yöneticilerinin %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %5,7'si "Katılmıyorum", %24,6'si "Kararsızım", %49,2'si "Katılıyorum" ve %19,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,81 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 2: Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.

Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıkların hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, halka açık şirket yöneticilerinin %2,5'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %9,8'i "Katılmıyorum", %27,9'u "Kararsızım", %41,8'i "Katılıyorum" ve %18'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,63 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 3: İşletme ana esaslarının/ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.

İşletme ana esaslarının/ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıkların hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, halka açık şirket yöneticilerinin %2,5'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %11,5'i "Katılmıyorum", %23'ü "Kararsızım", %48,4'ü

“Katılıyorum” ve %14,8’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,61 olduğu görülmüş ve buradan hareketle ortak kanaatin“Kararsızım” yönünde olduğu belirlenmiştir.

Önerme 4: Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.

Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesinin hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, halka açık şirket yöneticilerinin %3,3’ü “Kesinlikle Katılmıyorum”, %6,6’sı “Katılmıyorum”, %18,9’u “Kararsızım”, %51,6’sı “Katılıyorum” ve %19,7’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer 3,77’dir.

Önerme 5: Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıkların hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, ankete katılan halka açık şirket yöneticileinin %2,5’i “Kesinlikle Katılmıyorum”, %10,7’si “Katılmıyorum”, %23’ü “Kararsızım”, %44,3’ü “Katılıyorum” ve %19,7’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,68 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 6: Yasaların ihlal edilmesi.

Yasaların ihlal edilmesinin hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, halka açık şirket yöneticilerinin %2,5’i “Kesinlikle Katılmıyorum”, %10,7’si “Katılmıyorum”, %20,5’i “Kararsızım”, %45,9’u “Katılıyorum” ve %20,5’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer 3,71’dir.

Önerme 7: Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.

Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesinin hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, halka açık şirket yöneticilerinin %4,9’u “Kesinlikle Katılmıyorum”, %17,2’si “Katılmıyorum”, %18,9’u “Kararsızım”, %39’3’ü “Katılıyorum” ve %19,7’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama

değer incelendiğinde 3,51 olduğu görülmüş ve buradan hareketle ortak kanaatin "Kararsızım" yönünde olduğu belirlenmiştir.

Önerme 8: Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.

Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesinin hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, halka açık şirket yöneticilerinin %4,1'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %17,2'si "Katılmıyorum", %11,5'i "Kararsızım", %47,5'i "Katılıyorum" ve %19,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer 3,61'dir.

Önerme 9: Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.

Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılmasının hile olarak değerlendirilmesine yönelik önermeye, halka açık şirket yöneticilerinin %8,2'si "Kesinlikle Katılmıyorum", %12,3'ü "Katılmıyorum", %21,3^ü "Kararsızım", %37,7'si "Katılıyorum" ve %20,5'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,50 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 10: Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.

"Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir" önermesine, ankete katılan halka açık şirket yöneticilerinin %2,5'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %8,2'si "Katılmıyorum", %13,1'i "Kararsızım", %45,1'i "Katılıyorum" ve %31,1'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değerin 3,94 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 11: Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir.

"Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir" önermesine, halka açık şirket yöneticilerinin %3,3'ü "Kesinlikle Katılmıyorum", %22,1i "Katılmıyorum", %34,4'ü "Kararsızım", %33,6'si "Katılıyorum" ve %6,6'sı "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı

vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,18 olduğu belirlenmiştir.

3.5.2.2. Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları

Çalışmanın bu bölümünde araştırmaya katılan üç grubun (bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri), "hilenin tespit edilmesi ve önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri açıklanmıştır. Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tespiti ve önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşüncelerini belirlemek için, anketin ikinci bölümünde verilen 17 ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir.

Çalışmada 5'li likert ölçeği kullanılmış ve katılımcıların aşağıdaki seçeneklerden birini işaretlemeleri beklenmiştir.

1- Kesinlikle katılmıyorum,
2- Katılmıyorum,
3- Kararsızım,
4- Katılıyorum,
5- Kesinlikle Katılıyorum.

Cevaplara 1-5 arası ağırlık verilmiş ve her ifade için frekans, ağırlıklı ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır.

3.5.2.2.1. Denetçilerin "Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları

Tablo 3.39'da, ankete katılan bağımsız denetçilerin "hilenin tespit edilmesi ve önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları" ile ilgili düşüncelerine/algılarına yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerini gösteren tablo verilmiştir.

Tablo 3.39: Bağımsız Denetçilerin "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Hilenin Tespiti ve Önlenmesi	**1. Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3.Kararsızım**	**4.Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.	0,8	9,9	5,8	57,0	26,4	3,98	0,894
2. Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.	1,7	10,7	5,0	62,8	19,8	3,88	0,905
3. Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.	36,4	34,7	14,9	12,4	1,7	2,08	1,076
4. Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.		2,5	13,2	58,7	25,6	4,07	0,697
5. Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve	10,7	38,8	28,9	19,8	1,7	2,63	0,975

önlenmesinden tam sorumludur.							
6. Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.	7,4	25,6	24,8	32,2	9,9	3,12	1,126
7. Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.	17,4	42,1	9,9	27,3	3,3	2,57	1,160
8. Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.	1,7	14,0	9,9	63,6	10,7	3,68	0,905
9. Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.	23,1	36,4	20,7	17,4	2,5	2,40	1,099
10. Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.	34,7	38,0	13,2	12,4	1,7	2,08	1,06
11. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.	20,7	40,5	17,4	17,4	4,1	2,44	1,12
12. Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.	33,1	43,0	12,4	9,9	1,7	2,04	1,003
13. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.	-	8,3	7,4	66,1	18,2	3,94	0,767
14. Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.	0,8	5,0	5,0	47,9	41,3	4,24	0,826

15. Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.	-	5,8	5,8	51,2	37,2	4,20	0,791
16. Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.	0,8	9,9	13,2	57,9	18,2	3,83	0,872
17. Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.	26,4	39,7	22,3	10,7	0,8	2,20	0,979

Ankete katılan bağımsız denetçilerin "hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi"ne yönelik sorulan sorulara verdikleri cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir.

Önerme 1: Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.

"Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir" önermesine, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %9,9'u "Katılmıyorum", %5,8'i "Kararsızım", %57,0'ı "Katılıyorum" ve %26,4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,98 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 2: Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.

"Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir" önermesine, katılımcıların %1,7'si "Kesinlikle Katılmıyorum", %10,7'i "Katılmıyorum", %5'i "Kararsızım", %62,8'i "Katılıyorum" ve %19,8'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,88 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 3*:* Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.

“Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir” önermesine, bağımsız denetçilerin %36,4’ü “Kesinlikle Katılmıyorum”, %34,7’si “Katılmıyorum”, %14,9’u “Kararsızım”, %12,4’ü “Katılıyorum” ve %1,7’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,08 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 4: Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.

“Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur” önermesine, bağımsız denetçilerin %2,5’i “Katılmıyorum”, %13,2’si “Kararsızım”, %58,7’si “Katılıyorum” ve %25,6’sı “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,07 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 5: Bağımsız denetçiler mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespit ve önlenmesinden tam sorumludurlar.

“Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur” önermesine, katılımcıların %10,7’si “Kesinlikle Katılmıyorum”, %38,8’i “Katılmıyorum”, %28,9’u “Kararsızım”, %19,8’i “Katılıyorum” ve %1,7’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Ortalama değer 2,63 olarak belirlenmiştir.

Önerme 6: Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.

“Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır” önermesine, bağımsız denetçilerin %7,4’ü “Kesinlikle Katılmıyorum”, %25,6’sı “Katılmıyorum”, %24,8’i “Kararsızım”, %32,2’si “Katılıyorum” ve %9,9’u “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,12 olduğu görülmüş, buradan hareketle ortak kanaatin “Kararsızım” yönünde olduğu belirlenmiştir.

Önerme 7: Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.

"Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur" önermesine, ankete katılan bağımsız denetçilerin %17,4'ü "Kesinlikle Katılmıyorum", %42,1'i "Katılmıyorum", %9,9'u "Kararsızım", %27,3'ü "Katılıyorum" ve %3,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,57 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 8: Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.

"Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır" önermesine bağımsız denetçilerin %1,7'si "Kesinlikle Katılmıyorum", %14'ü "Katılmıyorum", %9,9'u "Kararsızım", %63,6'sı "Katılıyorum" ve %10,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,68 olduğu görülmüş ve buradan hareketle ortak kanaatin "Katılıyorum" yönünde olduğu belirlenmiştir.

Önerme 9: Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.

"Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir" önermesine, katılımcıların %23,1'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %36,4'ü "Katılmıyorum", %20,7'si "Kararsızım", %17,4'ü "Katılıyorum" ve %2,5'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,40 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 10: Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.

"Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur" önermesine, bağımsız denetçilerin %34,7'si "Kesinlikle Katılmıyorum", %38'i "Katılmıyorum", %13,2'si "Kararsızım", %12,4'ü

“Katılıyorum” ve %1,7’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,08 olduğu görülmüştür.

Önerme 11: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.

“Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır” önermesine, bağımsız denetçilerin %20,7’si “Kesinlikle Katılmıyorum”, %40,5’i “Katılmıyorum”, %17,4’ü “Kararsızım”, %17,4ü “Katılıyorum” ve %4,1’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,44 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 12: Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.

“Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından bağımsız denetçi sorumludur” önermesine, bağımsız denetçilerin %33.1’i “Kesinlikle Katılmıyorum”, %43,0’ü “Katılmıyorum”, %12,4’ü “Kararsızım”, %9,9’u “Katılıyorum” ve %1,7’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,04 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 13: Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.

“Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir” önermesine, katılımcıların %8,3’ü “Katılmıyorum”, %7,4’ü “Kararsızım”, %66,1’i “Katılıyorum” ve %18,2’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,94 olduğu görülmüş ve buradan hareketle ortak kanaatin “Katılıyorum” yönünde olduğu belirlenmiştir.

Önerme 14: Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.

“Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur” önermesine, katılımcıların %0,8’i “Kesinlikle Katılmıyorum”, %5’i “Katılmıyorum”, %5’i “Kararsızım”, %47,9’u “Katılıyorum” ve %41,3’ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,24 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 15: Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.

“Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır” önermesine, katılımcıların %5,8’i “Katılmıyorum”, %5,8’i “Kararsızım”, %51,2’si “Katılıyorum” ve %37,2’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,20 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 16: Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.

“Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir” önermesine, katılımcıların %0,8’i “Kesinlikle Katılmıyorum”, %9,9’u “Katılmıyorum”, %13,2’si “Kararsızım”, %57,9’u “Katılıyorum” ve %18,2’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,83 olduğu blirlenmiştir.

Önerme 17: Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.

“Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır” önermesine, katılımcıların %26,4’ü “Kesinlikle Katılmıyorum”, %39,7’si “Katılmıyorum”, %22,3’ü “Kararsızım”, %10,7’si “Katılıyorum” ve %0,8’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,20 olduğu belirlenmiştir.

Tablo 3.40’da, ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin “hilenin tespit edilmesi ve önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları” ile ilgili düşüncelerine/algılarına

yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerini gösteren tablo verilmiştir.

3.5.2.2.2. Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları

Tablo 3.40'da, ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin "hilenin tespit edilmesi ve önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları" ile ilgili düşüncelerine/algılarına yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerini gösteren tablo verilmiştir.

Tablo 3.40: Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Hilenin Tespiti ve Önlenmesi	**1.Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3. Kararsızım**	**4. Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.	0,9	7,1	29,2	46,0	16,8	3,70	0,862
2. Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.	-	8,8	14,2	45,1	31,9	4,00	0,906
3. Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.	13,3	35,4	10,6	31,0	9,7	2,88	1,258
4. Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.	0,9	7,1	26,5	46,9	18,6	3,75	0,871

5. Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur.	1,8	12,4	23,0	43,4	19,5	3,66	0,987
6. Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.	0,9	15,9	34,5	38,9	9,7	3,40	0,902
7. Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.	3,5	23,9	14,2	40,7	17,7	3,45	1,141
8. Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.		11,5	6,2	59,3	23,0	3,93	0,868
9. Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.	10,6	32,7	26,5	20,4	9,7	2,85	1,156
10. Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.	15,9	34,5	18,6	23,9	7,1	2,71	1,198
11. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.	8,0	23,0	25,7	28,3	15,0	3,19	1,186
12. Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.	7,1	34,5	37,2	16,8	4,4	2,76	0,963
13. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.	0,9	3,5	38,1	49,6	8,0	3,60	0,726

14. Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.		4,4	22,1	55,8	17,7	3,86	0,750
15. Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.	0,9	9,7	22,1	52,2	15,0	3,70	0,873
16. Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.	0,9	19,5	19,5	46,0	14,2	3,53	0,991
17. Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.	11,5	21,2	33,6	28,3	5,3	2,94	1,084

Ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin "hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi"ne yönelik sorulan sorulara verdikleri cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir.

Önerme 1: . Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.

"Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir" önermesine araştırmaya katılan aracı kurum yöneticilerinin %0,9'u "Kesinlikle Katılmıyorum", %7,1'i "Katılmıyorum", %29,2'si "Kararsızım", %46'sı "Katılıyorum" ve %16,8'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 3,70 olarak belirlenmiştir.

Önerme 2: Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.

Aracı kurum yöneticileri, bağımsız denetçilerin çalışmalarında, hem çalışanlar tarafından yapılan hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilendiklerine ilişkin önermeye; katılımcıların %8,8'i "Katılmıyorum", %14,2'si "Kararsızım", %45,1'i

“Katılıyorum” ve %31,9’u“Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 4,00 olarak belirlenmiştir.

Önerme 3: Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.

“Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir” önermesine, katılımcıların %13,3’ü “Kesinlikle Katılmıyorum”, %35,4’ü “Katılmıyorum”, %10,6’sı “Kararsızım”, %31’i “Katılıyorum” ve %9,7’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 2,88 olarak belirlenmiştir.

Önerme 4: Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.

“Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur” önermesine, ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin %0,9’u “Kesinlikle Katılmıyorum”, %7,1’i “Katılmıyorum”, %26,5’i “Kararsızım”, %46,9’u “Katılıyorum” ve %18,6’sı “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Ortalama değer 3,75 olarak belirlenmiştir.

Önerme 5: Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur.

“Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur” önermesine, katılımcıların %1,8’i “Kesinlikle Katılmıyorum”, %12,4’ü “Katılmıyorum”, %23’ü “Kararsızım”, %43,4’ü “Katılıyorum” ve %19,5’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Ortalama değer 3,66 olarak belirlenmiştir.

Önerme 6: Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.

“Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır” önermesine, ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin %0,9’u “Kesinlikle Katılmıyorum”, %15,9’u “Katılmıyorum”, %34,5’i “Kararsızım”, %38,9’u “Katılıyorum” ve %9,7’si

“Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 3,40 olarak belirlenmiştir.

Önerme 7: Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.

“Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur” önermesine, ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin %3,5’i “Kesinlikle Katılmıyorum”, %23,9’u “Katılmıyorum”, %14,2’si “Kararsızım”, %40,7’si “Katılıyorum” ve %17,7’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Ortalama değer 3,45 olarak belirlenmiştir.

Önerme 8: Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.

“Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır” önermesine, katılımcıların %11,5’i “Katılmıyorum”, %6,2’si “Kararsızım”, %59,3’ü “Katılıyorum” ve %23’ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Ortalama değer 3,93 olarak belirlenmiştir.

Önerme 9: Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.

“Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir” önermesine, katılımcıların %10,6’sı “Kesinlikle Katılmıyorum”, %32,7’si “Katılmıyorum”, %26,5’i “Kararsızım”, %20,4’ü “Katılıyorum” ve %9,7’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 2,85 olarak belirlenmiştir.

Önerme 10: Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.

“Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur” önermesine, katılımcıların %15,9’u “Kesinlikle Katılmıyorum”, %34,5’i “Katılmıyorum”, %18,6’sı “Kararsızım”, %23,9’u

"Katılıyorum" ve %7,1'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer 2,71 olarak belirlenmiştir.

Önerme 11: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.

"Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır" önermesine, katılımcıların %8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %23'ü "Katılmıyorum", %25,7'si "Kararsızım", %28,3'ü "Katılıyorum" ve %15'i"Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer 3,19 olarak belirlenmiştir.

Önerme 12: Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.

"Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur" önermesine, katılımcıların %7,1'i"Kesinlikle Katılmıyorum", %34,5'i "Katılmıyorum", %37,2'si "Kararsızım", %16,8'i "Katılıyorum" ve %4,4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer 2,76 olarak bulunmuştur. Buna göre araştırmaya katılan aracı kurum yöneticilerinin ortak kanaatinin "Kararsızım" yönünde olduğu belirlenmiştir.

Önerme 13: Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.

"Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir" önermesine, katılımcıların %0,9'u "Kesinlikle Katılmıyorum", %3,5'i "Katılmıyorum", %38,1'i "Kararsızım", %49,6'sı "Katılıyorum" ve %8'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 3,60 olarak belirlenmiştir.

Önerme 14: Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.

"Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur" önermesine, katılımcıların %4,4'ü "Katılmıyorum", %22,1'i "Kararsızım", %55,8'i

"Katılıyorum" ve %17,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 3,86 olarak belirlenmiştir.

Önerme 15: Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.

"Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır" önermesine, ankete katılanların %0,9'u "Kesinlikle Katılmıyorum", %9,7'si "Katılmıyorum", %22,1'i "Kararsızım", %52,2'si "Katılıyorum" ve %15'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 3,70 olarak belirlenmiştir.

Önerme 16: Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.

"Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir" önermesine, katılımcıların %0,9'u "Kesinlikle Katılmıyorum", %19,5'i "Katılmıyorum", %19,5'i "Kararsızım", %46'sı "Katılıyorum" ve %14,2'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer 3,53 olarak belirlenmiştir.

Önerme 17: Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.

"Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır" önermesine, katılımcıların %11,5'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %21,2'si "Katılmıyorum", %33,6'sı "Kararsızım", %28,3'ü "Katılıyorum" ve %5,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer 2,94 olarak belirlenmiştir.

3.5.2.2.3. Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/ Algıları

Tablo 3.41'de, ankete katılan halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tespit edilmesi ve önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları" ile ilgili düşüncelerine/

algılarına yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerini gösteren tablo verilmiştir.

Tablo 3.41: Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Hilenin Tespiti ve Önlenmesi	**1. Kesinlikle Katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3.Kararsızım**	**4.Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.	0,8	5,7	19,7	61,5	12,3	3,78	0,763
2. Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.	0,8	3,3	16,4	62,3	17,2	3,91	0,733
3. Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.	13,1	37,7	18,9	26,2	4,1	2,70	1,118
4. Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.	0,8	2,5	23,0	63,1	10,7	3,80	0,688
5. Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur.	3,3	11,5	27,9	45,9	11,5	3,50	0,955
6. Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.	4,9	12,3	27,9	48,4	6,6	3,39	0,958
7. Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.	7,4	13,1	27,0	39,3	13,1	3,37	1,100

8. Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.	1,6	4,1	23,0	51,6	19,7	3,83	0,846
9. Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.	12,3	34,4	18,9	31,1	3,3	2,78	1,115
10. Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.	10,7	28,7	27,9	28,7	4,1	2,86	1,075
11. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.	1,6	24,6	31,1	35,2	7,4	3,22	0,957
12. Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.	7,4	32,8	44,3	15,6	-	2,68	0,825
13. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.	0,8	11,5	22,1	56,6	9,0	3,61	0,837
14. Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.	1,6	5,7	14,8	54,1	23,8	3,92	0,873
15. Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.	1,6	4,9	18,0	63,9	11,5	3,78	0,773
16. Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.	2,5	13,1	21,3	53,3	9,8	3,54	0,928
17. Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.	6,6	26,2	28,7	35,2	3,3	3,02	1,007

Ankete katılan halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi"ne yönelik sorulan sorulara verdikleri cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir.

Önerme 1: Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.

"Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir" önermesine, katılımcıların %0.8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %5,7'si "Katılmıyorum", %19,7'si "Kararsızım", %61,5'i "Katılıyorum" ve %12,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,78 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 2: Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.

"Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir" önermesine, katılımcıların %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %13,3'ü "Katılmıyorum", %16,4'ü "Kararsızım", %62,3'ü "Katılıyorum" ve %17,2'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3.91 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 3: Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.

"Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir" önermesine, katılımcıların %13.1'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %37,7'si "Katılmıyorum", %18,9'u "Kararsızım", %26,2'si "Katılıyorum" ve %4,1'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,70 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 4: Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.

"Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur" önermesine, katılımcıların %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %2,5'i "Katılmıyorum", %23'ü "Kararsızım", %63,1'i "Katılıyorum" ve %10,7'si

“Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,80 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 5: Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur.

“Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur” önermesine, katılımcıların %3,3’ü “Kesinlikle Katılmıyorum”, %11,5’i “Katılmıyorum”, %27,9’u “Kararsızım”, %45,9’u “Katılıyorum” ve %11,5’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3.50 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 6: Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.

“Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır” önermesine, katılımcıların %4,9’u “Kesinlikle Katılmıyorum”, %12,3’ü “Katılmıyorum”, %27,9’u “Kararsızım”, %48,4’ü “Katılıyorum” ve %6,6’sı “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,39 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 7: Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.

“Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur” önermesine, katılımcıların %7,4’ü “Kesinlikle Katılmıyorum”, %13,1’i “Katılmıyorum”, %27’si “Kararsızım”, %39,3’ü “Katılıyorum” ve %13.1’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3.37 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 8: Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.

“Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır” önermesine, katılımcıların %1,6’sı “Kesinlikle Katılmıyorum”, %4.1’i “Katılmıyorum”, %23’ü “Kararsızım”, %51,6’sı “Katılıyorum” ve %19,7’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3.83 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 9: Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.

“Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir” önermesine, katılımcıların %12,3’ü “Kesinlikle Katılmıyorum”, %34,4’ü “Katılmıyorum”, %18,9’u “Kararsızım”, %31,1’i “Katılıyorum” ve %3,3’ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,78 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 10: Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.

“Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur” önermesine, katılımcıların %10,7’si “Kesinlikle Katılmıyorum”, %28,7’si “Katılmıyorum”, %27,9’u “Kararsızım”, %28,7’si “Katılıyorum” ve %4,1’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,86 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 11: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.

“Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır” önermesine, katılımcıların %1,6’sı “Kesinlikle Katılmıyorum”, %24,6’sı “Katılmıyorum”, %31,1’i “Kararsızım”, %35,2’si “Katılıyorum” ve %7,4’ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,22 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 12: Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.

"Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur" önermesine, katılımcıların %7,4'ü "Kesinlikle Katılmıyorum", %32,8'i "Katılmıyorum", %44,3'ü "Kararsızım", %15,6'sı "Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,68 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 13: Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.

"Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir" önermesine, katılımcıların %0.8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %11,5'i "Katılmıyorum", %22,1'i "Kararsızım", %56,6'sı "Katılıyorum" ve %9'u "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,61 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 14: Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.

"Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur" önermesine, katılımcıların %1.6'sı "Kesinlikle Katılmıyorum", %5,7'si "Katılmıyorum", %14,8'i "Kararsızım", %54,1'i "Katılıyorum" ve %23,8'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,92 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 15: Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.

"Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır" önermesine, katılımcıların %1.6'sı "Kesinlikle Katılmıyorum", %4,9'u "Katılmıyorum", %18'i "Kararsızım", %63,9'u "Katılıyorum" ve %11,5'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,78 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 16: Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.

"Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir" önermesine, katılımcıların %2,5'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %13,1'i "Katılmıyorum", %21,3'ü "Kararsızım", %53.3'ü "Katılıyorum" ve %9,8'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,54 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 17: Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.

"Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır" önermesine, katılımcıların %6,6'sı "Kesinlikle Katılmıyorum", %26,2'si "Katılmıyorum", %28,7'si "Kararsızım", %35,2'si "Katılıyorum" ve %3,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,02 olduğu belirlenmiştir.

3.5.2.3. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları

Çalışmanın bu bölümünde araştırmaya katılan üç grubun (bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri), "hile şüphesinin araştırılmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri açıklanmıştır. Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile şüphesinin araştırılmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşüncelerini belirlemek için, anketin üçüncü bölümünde verilen 6 ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir.

Çalışmada 5'li likert ölçeği kullanılmış ve katılımcıların aşağıdaki seçeneklerden birini işaretlemeleri beklenmiştir.

1- Kesinlikle katılmıyorum,

2- Katılmıyorum,

3- Kararsızım,

4- Katılıyorum,

5- Kesinlikle Katılıyorum.

Cevaplara 1-5 arası ağırlık verilmiş ve her ifade için ağılıklı ortalama ve standart sapma hesaplanmıştır.

3.5.2.3.1. Bağımsız Denetçilerin, "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları

Tablo 3.42'de, ankete katılan bağımsız denetçilerin "hile şüphesinin araştırılmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları" ile ilgili düşüncelerine/algılarına yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerini gösteren tablo verilmiştir.

Tablo 3.42: Bağımsız Denetçilerin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Hile Şüphesinin Araştırılması	**1. Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3.Kararsızım**	**4.Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur.	-	2,5	5,0	62,8	29,8	4,19	0,640
2. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır.	-	1,7	8,3	57,9	32,2	4,20	0,657
3. Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse,	-	1,7	3,3	49,6	45,5	4,38	0,637

araştırmalarını derinleştirmelidir.							
4. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	-	0,8	12,4	62,8	24	4,09	0,624
5. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	1,7	4,1	12,4	57,0	24,8	3,99	0,831
6. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	2,5	6,6	21,5	57,0	12,4	3,70	0,862

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin "hile şüphesinin araştırılması"na yönelik sorulan sorulara verdikleri cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir.

Önerme 1: Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur.

"Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur" önermesine, katılımcıların %2,5'i "Katılmıyorum", %5'i "Kararsızım", %62,8'i "Katılıyorum" ve %29'8'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,19 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 2: Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır.

"Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır." önermesine, katılımcıların %1,7'si Katılmıyorum", %8,3'ü"Kararsızım", %57,9'u "Katılıyorum" ve %32,2'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,20 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 3: Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir.

“Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir” önermesine, katılımcıların %1,7’si “Katılmıyorum”, %3,3’ü “Kararsızım”, %49,6’sı “Katılıyorum” ve %45,5’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,38 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 4: . Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek “çalışan hilesi şüphesini” detaylı olarak araştırmalıdır.

“Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek “çalışan hilesi şüphesini” detaylı olarak araştırmalıdır” önermesine, katılımcıların %0,8’i “Katılmıyorum”, %12,4’ü “Kararsızım”, %62,8’i “Katılıyorum” ve %24’ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Bu soruya “Kesinlikle Katılmıyorum” yanıtı veren denetçi olmamıştır. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,09 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 5: Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan “yönetim hilesi şüphesini” detaylı olarak araştırmalıdır.

“Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan “yönetim hilesi şüphesini” detaylı olarak araştırmalıdır” önermesine, katılımcıların %1,7’si “Kesinlikle Katılmıyorum”, %4,1’i “Katılmıyorum”, %12,4’ü “Kararsızım”, %57’si “Katılıyorum” ve %24,8’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,99 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 6: Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan “çalışan hilesi şüphesini” detaylı olarak araştırmalıdır.

“Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan “çalışan hilesi şüphesini” detaylı olarak araştırmalıdır” önermesine, katılımcıların %2,5’i “Kesinlikle Katılmıyorum”, %6,6’sı “Katılmıyorum”, %21,5’i “Kararsızım”, %57’si “Katılıyorum” ve %12,4’ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,70 olduğu belirlenmiştir.

3.5.2.3.2. Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları

Tablo 3.43'de, ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin "hile şüphesinin araştırılmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları" ile ilgili düşüncelerine/ algılarına yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerini gösteren tablo verilmiştir.

Tablo 3.43: Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Hile Şüphesinin Araştırılması	**1. Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3. Kararsızım**	**4. Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur.	-	0,9	13,3	50,4	35,4	4,20	0,696
2. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır.	-	-	3,5	54,9	41,6	4,38	0,556
3. Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir.	-	0,9	3,5	40,7	54,9	4,49	0,614
4. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	-	-	2,7	57,5	39,8	4,37	0,537
5. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan	-	2,7	8,0	55,8	33,6	4,20	0,696

"yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.							
6. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	-	8,0	15,0	46,0	31,0	4,00	0,886

Ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin "hile şüphesinin araştırılması"na yönelik sorulan sorulara verdikleri cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir.

Önerme 1: Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur.

"Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur" önermesine, katılımcıların %0,9'u "Katılmıyorum", %13,3'ü "Kararsızım", %50,4'ü "Katılıyorum" ve %35,4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer 4.20 olarak belirlenmiştir.

Önerme 2: Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde *kuvvetle muhtemel önemli etkiye* sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır

"Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde *kuvvetle muhtemel önemli etkiye* sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır" önermesine, katılımcıların %3,5'i "Kararsızım", %54,9'u "Katılıyorum" ve %41,6'sı "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye "Kesinlikle Katılmıyorum" cevabı veren katılımcı olmamıştır. Ortalama değer 4.38 olarak belirlenmiştir.

Önerme 3: Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir.

"Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir" önermesine, katılımcıların %0,9'u "Katılmıyorum", %3,5'i "Kararsızım", %40,7'si "Katılıyorum" ve %54,9'u "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer 4.49 olarak belirlenmiştir.

Önerme 4: Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde *kuvvetle muhtemel önemli etkiye* sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.

"Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde *kuvvetle muhtemel önemli etkiye* sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır" önermesine, katılımcıların %2,7'si "Kararsızım", %57,5'i "Katılıyorum" ve %39,8'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 4.37 olarak belirlenmiştir.

Önerme 5: Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.

"Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır" önermesine, katılımcıların %2,7'si "Katılmıyorum", %8'i "Kararsızım", %55,8'i "Katılıyorum" ve %33,6'sı "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 4.20 olarak belirlenmiştir.

Önerme 6: Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.

"Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır" önermesine, katılımcıların %8'i "Katılmıyorum", %15'i "Kararsızım", %46'sı "Katılıyorum" ve %31'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer 4,00 olarak belirlenmiştir.

3.5.2.3.3. Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları

Tablo 3.44'de, ankete katılan halka açık şirket yöneticilerinin "hile şüphesinin araştırılmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları" ile ilgili düşüncelerine/ algılarına yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerini gösteren tablo verilmiştir.

Tablo 3.44: Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Hile Şüphesinin Araştırılması	**1. Kesinlikle Katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3.Kararsızım**	**4.Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur.	-	0,8	6,6	67,2	25,4	4,17	0,570
2. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır.	-	-	7,4	62,3	30,3	4,22	0,571
3. Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir.	0,8	0,8	7,4	59,0	32,0	4,20	0,679
4. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	-	0,8	3,3	67,2	28,7	4,23	0,546
5. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	0,8	2,5	13,1	64,8	18,9	3,98	0,703
6. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	0,8	4,1	14,8	64,8	15,6	3,90	0,731

Ankete katılan halka açık şirket yöneticilerinin "hile şüphesinin araştırılması"na yönelik sorulan sorulara verdikleri cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir.

Önerme 1: Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur.

"Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur" önermesine, katılımcıların %0,8'i "Katılmıyorum", %6,6'sı "Kararsızım", %67,2'si "Katılıyorum" ve %25,4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,17 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 2: Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde *kuvvetle muhtemel önemli etkiye* sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır.

"Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde *kuvvetle muhtemel önemli etkiye* sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır" önermesine, katılımcıların %7,4'ü "Kararsızım", %62,3'ü "Katılıyorum" ve %30,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,22 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 3: Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir.

"Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir" önermesine, katılımcıların %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %0,8'i "Katılmıyorum", %7,4'ü "Kararsızım", %59,0'u "Katılıyorum" ve %32,0'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4.20 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 4: Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde *kuvvetle muhtemel önemli etkiye* sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.

"Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde *kuvvetle muhtemel önemli etkiye* sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır" önermesine, katılımcıların %0.8'i Katılmıyorum", %3,3'ü "Kararsızım", %67,2'si "Katılıyorum"

ve %28,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,23 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 5: Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.

"Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır" önermesine, katılımcıların %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %2,5'i "Katılmıyorum", %13,1'i "Kararsızım", %64,8'i "Katılıyorum" ve %18,9'u "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3.98 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 6: Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.

"Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır" ifadesine, katılımcıların %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %4,1'i "Katılmıyorum", %14,8'i "Kararsızım", %64,8'i "Katılıyorum" ve %15,6'sı "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,90 olduğu belirlenmiştir.

3.5.2.4. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünceleri/Algıları

Çalışmanın bu bölümünde araştırmaya katılan üç grubun (bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri), "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin düşünceleri açıklanmıştır. Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "bağımsız denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin düşüncelerini belirlemek için, anketin dördüncü bölümünde verilen 9 ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir.

Çalışmada 5'li likert ölçeği kullanılmış ve katılımcıların aşağıdaki seçeneklerden birini işaretlemeleri beklenmiştir.

1- Kesinlikle katılmıyorum,
2- Katılmıyorum,
3- Kararsızım,
4- Katılıyorum,
5- Kesinlikle Katılıyorum.

Cevaplara 1-5 arası ağırlık verilmiş ve her ifade için ağılıklı ortalama ve standart sapma hesaplanmıştır.

3.5.2.4.1. Bağımsız Denetçilerin, "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünceleri/Algıları

Tablo 3.45'de, ankete katılan bağımsız denetçilerin, "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri" ile ilgili düşüncelerine/algılarına yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerini gösteren tablo verilmiştir.

Tablo 3.45: Bağımsız Denetçilerin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Uygulanan Denetim Porsedürleri" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Denetim Prosedürleri	**1. Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3.Kararsızım**	**4.Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır.	2,5	24,8	19,8	42,1	10,7	3,33	1,045

2. Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.	-	5,0	5,8	61,2	28,1	4,12	0,725
3. Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görevleri/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.	0,8	6,6	8,3	62,8	21,5	3,97	0,800
4. Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.	-	6,6	12,4	65,3	15,7	3,90	0,734
5. Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.	-	5,0	12,4	68,6	14,0	3,91	0,678
6. Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır.		1,7	6,6	59,5	32,2	4,22	0,638
7. Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/teknikleri genişletmelidir.	-	5,0	7,4	63,6	24,0	4,06	0,715
8. Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.	0,8	3,3	19,0	62,0	14,9	3,86	0,729
9.Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.	-	6,6	9,1	58,7	25,6	4,03	0,784

Ankete katılan bağımsız denetçilerin "denetim prosedürleri"ne yönelik sorulan sorulara verdikleri cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir..

Önerme 1: Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır

Önermeye yönelik olarak katılımcıların %2,5'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %24,8'i "Katılmıyorum", %19,8'i "Kararsızım", %42,1''i "Katılıyorum" ve %10,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3.33 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 2: Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.

"Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir" önermesine, katılımcıların %5'i "Katılmıyorum", %5,8'i "Kararsızım", %61,2'si "Katılıyorum" ve %28'1'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4.12 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 3: Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görev/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.

"Bağımsız denetçinin, varsa iç denetçilerin görev/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir" önermesine, katılımcıların %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %6,6'sı "Katılmıyorum", %8,3'ü "Kararsızım", %62,8'i "Katılıyorum" ve %21,5'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3.97 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 4: Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.

"Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir" önermesine, katılımcıların %6,6'sı "Katılmıyorum", %12,4'ü "Kararsızım", %65,3'ü "Katılıyorum" ve %15,7'si "Kesinlikle

Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3.90 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 5: Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.

"Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir" önermesine, katılımcıların %5'i "Katılmıyorum", %12,4'ü "Kararsızım", %68,6'sı "Katılıyorum" ve %14'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3.91 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 6: Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır.

"Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır" önermesine, katılımcıların %1,7'si "Katılmıyorum", %6,6'sı "Kararsızım", %59,5'i "Katılıyorum" ve %32,2'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4.22 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 7: Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/ teknikleri genişletmelidir.

İlgili önermeye katılımcıların %5.0'i "Katılmıyorum", %7,4'ü "Kararsızım", %63,6'sı "Katılıyorum" ve %24'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4.06 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 8: . Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.

"Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir" önermesine, katılımcıların %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %3,3'ü "Katılmıyorum", %19'u "Kararsızım", %62'si

"Katılıyorum" ve %14,9'u "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3.86 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 9: Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.

"Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir" önermesine, katılımcıların %6,6'sı "Katılmıyorum", %9,9'u "Kararsızım", %58,7'si "Katılıyorum" ve %25,6'sı "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,03 olduğu belirlenmiştir.

3.5.2.4.2. Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünceleri/Algıları

Tablo 3.46'da, ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin, "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri" ile ilgili düşüncelerine/algılarına yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerini gösteren tablo verilmiştir.

Tablo 3.46: Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Uygulanan Denetim Prosedürleri" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Denetim Prosedürleri	**1.Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3. Kararsızım**	**4. Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır.	1,8	8,0	19,5	50,4	20,4	3,79	0,917

2. Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.	-	-	4,4	60,2	35,4	4,30	0,552
3. Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görevleri/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.	-	1,8	10,6	63,7	23,9	4,09	0,640
4. Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.	-	3,5	10,6	57,5	28,3	4,10	0,724
5. Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.	-	0,9	9,7	64,6	24,8	4,13	0,605
6. Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır.	-	0,9	6,2	55,8	37,2	4,29	0,622
7. Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/ teknikleri genişletmelidir.	-	3,5	12,4	51,3	32,7	4,13	0,761
8. Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.	-	2,7	8,0	55,8	33,6	4,20	0,696
9.Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.	-	2,7	5,3	54,9	37,2	4,26	0,681

Ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin "denetim prosedürleri"ne yönelik verilen ifadelere verdikleri cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir.

Önerme 1: Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır.

"Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır" önermesine, aracı kurum yöneticilerinin %1,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %8'i "Katılmıyorum", %19,5'i "Kararsızım", %50,4'ü "Katılıyorum" ve %20,4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 3.79 olarak belirlenmiştir.

Önerme 2: Bağımsız denetçi, hilenin belirlenmesi ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.

"Bağımsız denetçi, hilenin belirlenmesi ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir" önermesine, aracı kurum yöneticilerinin %4,4'ü "Kararsızım", %60,2'si "Katılıyorum" ve %35,4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 4.30 olarak belirlenmiştir.

Önerme 3: Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görevleri/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.

"Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görevleri/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir" önermesine, aracı kurum yöneticilerinin %1,8'i Katılmıyorum, %10,6'sı "Kararsızım", %63,7'si "Katılıyorum" ve %23,9'u "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 4,09 olarak bulunmuştur belirlenmiştir.

Önerme 4: Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.

"Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir" önermesine, aracı kurum yöneticilerinin %3,5'i

“Katılmıyorum”, %10,6’sı “Kararsızım”, %57,5’i “Katılıyorum” ve %28,3’ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 4,10 olarak belirlenmiştir.

Önerme 5: Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.

“Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir” önermesine, aracı kurum yöneticilerinin %0,9’u “Katılmıyorum”, %9,7’si “Kararsızım”, %64,6’sı “Katılıyorum” ve %24,8’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 4,13 olarak belirlenmiştir.

Önerme 6: Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır.

Önermeye, aracı kurum yöneticilerinin %0,9’u “Katılmıyorum”, %6,2’si “Kararsızım”, %55,8’i “Katılıyorum” ve %37,2’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 4.29 olarak belirlenmiştir.

Önerme 7: Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/ teknikleri genişletmelidir.

“Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/teknikleri genişletmelidir” önermesine, aracı kurum yöneticilerinin %3,5’i “Katılmıyorum”, %12,4’ü “Kararsızım”, %51,3’ü “Katılıyorum” ve %32,7’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 4.13 olarak belirlenmiştir.

Önerme 8: Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.

“Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir” önermesine, aracı kurum yöneticilerinin %2,7’si

Katılmıyorum", %8'i "Kararsızım", %55,8'i "Katılıyorum" ve %33,6'sı "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 4.20 olarak belirlenmiştir.

Önerme 9: Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.

"Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir" önermesine, aracı kurum yöneticilerinin % 2,7'si "Katılmıyorum", %5,3'ü "Kararsızım", %54,9'u "Katılıyorum" ve %37,2'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 4.26 olarak belirlenmiştir.

3.5.2.4.3. Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünceleri/Algıları

Tablo 3.47'de, ankete katılan halka açık şirket yöneticilerinin, "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri" ile ilgili düşüncelerine/algılarına yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerini gösteren tablo verilmiştir.

Tablo 3.47: Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Uygulanan Denetim Prosedürleri" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Denetim Prosedürleri	**1. Kesinlikle Katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3.Kararsızım**	**4.Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır.	0,8	13,1	21,3	50,0	14,8	3,64	0,917
2. Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından	0,8	0,8	13,9	59,8	24,6	4,06	0,701

oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.							
3. Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görevleri/ sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.	-	5,7	17,2	55,7	21,3	3,92	0,783
4. Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.	0,8	6,6	18,0	62,3	12,3	3,78	0,773
5. Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.	-	-	14,8	68,0	17,2	4,02	0,567
6. Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır.	2,5	4,9	11,5	55,7	25,4	3,96	0,890
7. Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/teknikleri genişletmelidir.		0,8	10,7	62,3	26,2	4,13	0,62
8. Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.	0,8	2,5	23,0	60,7	13,1	3,82	0,712
9.Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.		3,3	11,5	59,0	26,2	4,08	0,711

Ankete katılan halka açık şirket yöneticilerinin "denetim prosedürleri"ne yönelik sorulan sorulara verdikleri cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir.

Önerme 1: Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır.

Önermeye göre, araştırmaya katılan halka açık şirket yöneticilerinin %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %13,1'i "Katılmıyorum", %21,3'ü "Kararsızım", %50'si "Katılıyorum" ve %14,8'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,64 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 2: Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.

"Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir" önermesine, halka açık şirket yöneticilerinin %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %0,8'i "Katılmıyorum", %13,9'u "Kararsızım", %59,8'i "Katılıyorum" ve %24,6'sı "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,06 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 3: Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görev/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.

"Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görev/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir" önermesine, katılımcıların %5,7'sı "Katılmıyorum", %17,2'si "Kararsızım", %55,7'si "Katılıyorum" ve %21,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,92 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 4: Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.

"Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir" önermesine, halka açık şirket yöneticilerinin %0,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %6,6'sı "Katılmıyorum", %18'i "Kararsızım", %62,3'ü "Katılıyorum" ve %12,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,78 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 5: Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.

“Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir” önermesine, halka açık şirket yöneticilerinin %14,8’i “Kararsızım”, %68’i “Katılıyorum” ve %17,2’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,02 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 6: Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır.

İlgili önermeye halka açık şirket yöneticilerinin %2,5’i “Kesinlikle Katılmıyorum”, %4,9’u “Katılmıyorum”, %11.5’i “Kararsızım”, %55,7’si “Katılıyorum” ve %25,4’ü“Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3.96 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 7: Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/ teknikleri genişletmelidir.

“Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/teknikleri genişletmelidir” önermesine, halka açık şirket yöneticilerinin %0,8’i “Katılmıyorum”, %10,7’si “Kararsızım”, %62,3’ü “Katılıyorum” ve %26,2’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,13 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 8: Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.

“Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir” önermesine, halka açık şirket yöneticilerinin %0,8’i Kesinlikle Katılmıyorum”, %2,5’i “Katılmıyorum”, %23,0’ü “Kararsızım”, %60,7’si “Katılıyorum” ve %13,1’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,82 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 9: Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.

"Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir" önermesine, halka açık şirket yöneticilerinin %3,3'ü "Katılmıyorum", %11,5'i "Kararsızım", %59'u "Katılıyorum" ve %26,2'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,08 olduğu belirlenmiştir.

3.5.2.5. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları

Çalışmanın bu bölümünde araştırmaya katılan üç grubun (bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri), "hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri açıklanmıştır. Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşüncelerini belirlemek için, anketin beşinci bölümünde verilen 8 ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir.
Çalışmada 5'li likert ölçeği kullanılmış ve katılımcıların aşağıdaki seçeneklerden birini işaretlemeleri beklenmiştir.

1- Kesinlikle katılmıyorum,
2- Katılmıyorum,
3- Kararsızım,
4- Katılıyorum,
5- Kesinlikle Katılıyorum.
Cevaplara 1-5 arası ağırlık verilmiş ve her ifade için ağılıklı ortalama ve standart sapma hesaplanmıştır.

3.5.2.5.1. Bağımsız Denetçilerin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları

Tablo 3.48'de, ankete katılan bağımsız denetçilerin "hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları" ile ilgili düşüncelerine/algılarına yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerini gösteren tablo verilmiştir.

Tablo 3.48: Bağımsız Denetçilerin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Hilenin Raporlanması	**1. Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3.Kararsızım**	**4.Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur.	0,8	0,8	3,3	55,4	39,7	4,32	0,661
2. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir.	28,1	38,0	14,9	18,2	0,8	2,25	1,084
3. Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir.	0,8	1,7	5,8	57,9	33,9	4,22	0,701
4. Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.	1,7	17,4	38,0	36,4	6,6	3,28	0,889

5. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir.	0,8	9,9	17,4	53,7	18,2	3,78	0,887
6. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	2,5	9,1	22,3	45,5	20,7	3,72	0,974
7. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	8,3	43,0	33,9	9,9	5,0	2,60	0,952
8.Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.	3,3	16,5	26,4	44,6	9,1	3,39	0,978

Ankete katılan bağımsız denetçilerin "hilenin raporlanması"na yönelik sorulan sorulara verdikleri cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir**.**

Önerme 1: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur**.**

"Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur" önermesine, bağımsız denetçilerin %0,8'iHiç Katılmıyorum, 0,8'i"Katılmıyorum", %3,3'ü "Kararsızım", %55,4'ü "Katılıyorum" ve %39,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,32 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 2: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir.

"Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir" önermesine, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %28,1'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %38'i "Katılmıyorum", %14,9'u "Kararsızım", %18,2'si "Katılıyorum" ve %0,8'i

“Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,25 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 3: Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir.

“Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir” önermesine, bağımsız denetçilerin %0,8’i “Kesinlikle Katılmıyorum”, %1,7’si “Katılmıyorum”, %5,8’i “Kararsızım”, %57,9’u “Katılıyorum” ve %33,9’u “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,22 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 4: Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.

“Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir” önermesine, bağımsız denetçilerin %1,7’si “Kesinlikle Katılmıyorum”, %17,4’ü “Katılmıyorum”, %38’i “Kararsızım”, %36,4’ü “Katılıyorum” ve %6,6’sı “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,28 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 5: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir

“Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir” önermesine, katılımcıların %0,8’i “Kesinlikle Katılmıyorum”, %9,9’u “Katılmıyorum”, %17,4’ü “Kararsızım”, %53,7’si “Katılıyorum” ve %18,2’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,78 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 6: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.

"Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir" önermesine, bağımsız denetçilerin %2,5'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %9,1'i "Katılmıyorum", %22,3'ü "Kararsızım", %45,5'i "Katılıyorum" ve %20,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,72 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 7: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.

"Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir" önermesine, katılımcıların %8,3'ü"Kesinlikle Katılmıyorum", %43'ü "Katılmıyorum", %33,9'u "Kararsızım", %9,9'u "Katılıyorum" ve %5'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,60 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 8: Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.

"Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir" önermesine, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %3,3'ü "Kesinlikle Katılmıyorum", %16,5'i "Katılmıyorum", %26,4'ü "Kararsızım", %44,6'sı "Katılıyorum" ve %9,1'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,39 olduğu belirlenmiştir.

3.5.2.5.2. Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları

Tablo 3.49'da, ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin "hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları" ile ilgili düşüncelerine yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerini gösteren tablo verilmiştir.

Tablo 3.49: Aracı Kurum Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Hilenin Raporlanması	**1. Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3. Kararsızım**	**4. Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur.	-	-	3,5	45,1	51,3	4,47	0,568
2. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir.	28,3	41,6	20,4	9,7	-	2,11	0,933
3. Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir.	-	-	4,4	45,1	50,4	4,46	0,583
4. Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.	2,7	7,1	15,9	52,2	22,1	3,84	0,940
5. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir.	2,7	5,3	2,7	52,2	37,2	4,15	0,911
6. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	-	6,2	12,4	48,7	32,7	4,07	0,836
7. Bağımsız denetçi, mali	3,5	23,0	28,3	31,9	13,3	3,28	1,072

tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.							
8.Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.	1,8	8,0	17,7	44,2	28,3	3,89	0,966

Ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin "hilenin raporlanması"na yönelik sorulan sorulara verdikleri cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir.

Önerme 1: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur.

Bağımsız denetçinin, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine bildirmesi sorumluluğuna ilişkin önermeye, aracı kurum yöneticilerinin %3,5'i "Kararsızım", %45,1'i "Katılıyorum" ve %51,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer 4,47 olarak belirlenmiştir.

Önerme 2: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir.

"Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir" önermesine, araştırmaya katılan aracı kurum yöneticilerinin %28,3'ü "Kesinlikle Katılmıyorum", %41,6'sı "Katılmıyorum", %20,4'ü "Kararsızım", %9,7'si "Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 2,11 olarak belirlenmiştir.

Önerme 3: Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir.

"Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya

yönetim kuruluna) bildirmelidir" önermesine, aracı kurum yöneticilerinin %4,4'ü "Kararsızım", %45,1'i "Katılıyorum" ve %50,4'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer 4.46 olarak olduğu belirlenmiştir.

Önerme 4: Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.

"Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir" önermesine, aracı kurum yöneticilerinin %2,7'si "Kesinlikle Katılmıyorum", %7,1'i "Katılmıyorum", %15,9'u "Kararsızım", %52,2'si "Katılıyorum" ve %22,1'i "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer 3,84 olarak belirlenmiştir.

Önerme 5: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir.

"Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir" önermesine, araştırmaya katılan aracı kurum yöneticilerinin %2,7'si "Kesinlikle Katılmıyorum", %5,3'ü "Katılmıyorum", %2,7'si"Kararsızım", %52,2'si "Katılıyorum" ve %37,2'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer 4,15 olarak belirlenmiştir.

Önerme 6: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.

"Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir" önermesine, aracı kurum yöneticilerinin %6,2'si "Katılmıyorum", %12,4'ü"Kararsızım", %48,7'si "Katılıyorum" ve %32,7'si "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 4,07 olarak belirlenmiştir.

Önerme 7: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.

"Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir" önermesine, aracı kurum

yöneticilerinin %3,5'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %23'ü"Katılmıyorum, %28,3'ü "Kararsızım", % 31,9'u"Katılıyorum" ve %13,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer ise 3,28 olarak belirlenmiştir.

Önerme 8: Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.

"Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir" önermesine, ankete katılan aracı kurum yöneticilerinin %1,8'i "Kesinlikle Katılmıyorum", %8'i "Katılmıyorum", %17,7'si "Kararsızım", %44,2'si "Katılıyorum" ve %28,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum" cevabı vermiştir. Ortalama değer 3,89 olarak belirlenmiştir.

3.5.2.5.3. Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları

Tablo 3.50'de, ankete katılan halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları" ile ilgili düşüncelerine/algılarına yönelik frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerini gösteren tablo verilmiştir.

Tablo 3.50: Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları" ile İlgili Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Frekans Dağılımları, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Hilenin Raporlanması	**1. Kesinlikle Katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3.Kararsızım**	**4.Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur.	-	-	2,5	48,4	49,2	4,46	0,548

2. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla /bildirmekle sorumlu değildir.	28,7	44,3	18,9	7,4	0,8	2,07	0,919
3. Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir.	-	-	8,2	53,3	38,5	4,30	0,615
4. Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.	3,3	17,2	34,4	40,2	4,9	3,26	0,916
5. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir.	-	5,7	18,9	59,8	15,6	3,85	0,746
6. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	3,3	13,9	25,4	50,0	7,4	3,44	0,936
7. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	3,3	45,9	40,2	9,8	0,8	2,59	0,746
8.Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.	1,6	22,1	37,7	33,6	4,9	3,18	0,890

Ankete katılan halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin raporlanması"na yönelik sorulan sorulara verdikleri cevaplar ve ortalamalar aşağıdaki gibidir.

Önerme 1: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur.

“Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur” önermesine, araştırmaya katılan halka açık şirket yöneticilerinin %2,5’i “Kararsızım”, %48,4’ü “Katılıyorum” ve %49,2’si “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,46 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 2: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir.

“Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir” önermesine, halka açık şirket yöneticilerinin %28,7’si “Kesinlikle Katılmıyorum”, %44,3’ü “Katılmıyorum”, %18,9’u “Kararsızım”, %7,4’ü Katılıyorum” ve %0,8’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,07 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 3: Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir..

“Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir” önermesine, araştırmaya katılan halka açık şirket yöneticilerinin %8,2’’si “Kararsızım”, %53,3’ü “Katılıyorum” ve %38,5’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 4,30 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 4: Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.

“Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir” önermesine, ankete katılan halka açık şirket yöneticilerinin %3,3’ü “Kesinlikle Katılmıyorum”, %17,2’si “Katılmıyorum”, %34,4’ü “Kararsızım”, %40,2’si “Katılıyorum” ve %4,9’u

“Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,26 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 5: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir.

“Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir” önermesine., halka açık şirket yöneticilerinin %5,7’si “Katılmıyorum”, %18,9’u “Kararsızım”, %59,8’i “Katılıyorum” ve %15,6’sı “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,85 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 6: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.

“Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir” önermesine, ankete katılan halka açık şirket yöneticilerinin %3,3’ü “Kesinlikle Katılmıyorum”, %13,9’u “Katılmıyorum”, %25,4’ü “Kararsızım”, %50’si “Katılıyorum” ve %7,4’ü “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,44 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 7: Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.

“Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir” önermesine, halka açık şirket yöneticilerinin %3,3’ü “Kesinlikle Katılmıyorum”, %45,9’u “Katılmıyorum”, %40,2’si “Kararsızım”, %9,8’i “Katılıyorum” ve %0,8’i “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 2,59 olduğu belirlenmiştir.

Önerme 8: Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.

“Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir” önermesine, halka açık şirket yöneticilerinin %1,6’sı “Kesinlikle Katılmıyorum”, %22,1’i “Katılmıyorum”, %37,7’si “Kararsızım”, %33,6’sı “Katılıyorum” ve %4,9’u “Kesinlikle Katılıyorum” cevabı vermiştir. Önermeye ilişkin ortalama değer incelendiğinde 3,18 olduğu belirlenmiştir.

3.5.3. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin “Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları”na İlişkin Düşünceleri/Algıları Arasındaki Farklılıkların Analizi

Bu bölümde bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin “denetçinin hileyle ilgili sorumlulukları”na ilişkin beklenti farklılıklarının varlığı aşağıda belirtilen beş boyut kapsamında incelenmiştir.

- Hilenin Tanımı ve Kapsamı
- Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları
- Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları
- Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri
- Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları

3.5.3.1. Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticileri Arasında Ortalama Farklılıklarının İncelenmesi

Bu bölümde çalışmada ele alınan beş boyut açısından (Hilenin Tanımı ve Kapsamı, Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları, Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları, Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri, Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları)

bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında ortalama farklılıkları ele alınmıştır.

3.5.3.1.1. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tanımı ve Kapsamı"na İlişkin Düşünceleri/Algıları Arasındaki Ortalama Farklılıkları

Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin hilenin tanımı ve kapsamına ilişkin düşüncelerine/algılarına yönelik ortalamalar Tablo 3.51'de verilmiştir.

Tablo 3.51: "Hilenin Tanımı ve Kapsamı"na İlişkin Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Düşüncelerine/AlgılarınaYönelik Ortalamalar

Hilenin Tanım ve Kapsamı	**Bağımsız denetçilerin ortalaması**	**Aracı kurum yöneticileri ortalaması**	**Halka açık şirket yöneticileri ortalaması**
1. İşletme varlıklarının kötüye kullanılması.	3,90	3,84	3,81
2. Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	4,17	3,89	3,63
3. İşletme ana esaslarının ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	3,90	3,88	3,61
4.Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.	4,21	4,19	3,77
5. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	4,08	3,90	3,68
6. Yasaların ihlal edilmesi.	3,89	4,15	3,71
7. Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.	3,94	3,76	3,51
8. Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.	4,09	4,14	3,61
9.Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.	4,04	3,72	3,50
10. Yöneticiler ve üst yönetim	4,04	4,00	3,94

kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.			
11. Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir.	2,97	3,38	3,18
Ortalamanın Ortalaması	3,93	3,89	3,63

Hilenin tanımı ve kapsamı açısından üç grubun ortalamaları arasında farklılıklar gözlenmektedir. İlk 9 soruda, verilen ifadelerin hile olarak tanımlanabileceği sorulmuştur. İfadelerden birincisi işletme varlıklarının kötüye kullanılmasıdır. Bağımsız Denetim Standardı 240'a göre denetçiyi ilgilendiren iki tür kasıtlı yanlışlık/ hile bulunmaktadır. Bunlar, hileli mali raporlama ve işletme varlıklarının kötüye kullanılmasıdır.[652] Bu bağlamda, katılımcıların ortalamalarına bakıldığında sırasıyla, bağımsız denetçiler için 3,90, aracı kurum yöneticileri için 3,84 ve halka açık şirket yöneticileri için 3,81'dir. Gruplar işletme varlıklarının kötüye kullanılmasını hile olarak kabul etmektedir. Üç grubun ortalamaları birbirine çok yakınlaşmakla birlikte gruplar arası farklılık çok azdır.

Mali raporlama standartlarını uygulamada yapılan kasıtlı yanlışlıklar ifadesini her üç grup da hile kapsamında değerlendirmektedir. Bağımsız denetçilerin ortalaması 4,17'dir. Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri de söz konusu standartları uygulamada yapılan kasıtlı yanlışlıkları hile olarak kabul etmekle birlikte bu ifadeye daha az katılmaktadır (ortalamalar sırasıyla 3,89 ve 3,63). Buna göre gruplar arasında farklılık bulunmaktadır. Ayrıca, halka açık şirket yöneticileri ve bağımsız denetçiler arasındaki fark aracı kurum yöneticileri ve bağımsız denetçiler arasındaki farktan görülür biçimde fazladır. Bu durumda, mali tabloları hazırlarken raporlama standartlarında yapılan kasıtlı yanlışlıkları halka açık şirket yöneticilerinin açık biçimde hile olarak değerlendirdikleri söylenememektedir.

[652] BDS 240, md.3.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler, işletme ana esaslarının uygulanmasında yapılan kasıtlı yanlışlıkları hile kapsamında değerlendirmektedir (ortalaması 3,90). Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri bu ifadeye katılmakla birlikte bağımsız denetçilere göre daha az düzeyde katılmaktadır (ortalamalar sırasıyla 3,88 ve 3,61). Buna göre halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticilerinin düşünceleri bağımsız denetçilerin düşüncelerinden farklılık göstermektedir. Ayrıca, bu ifadeye aracı kurum yöneticileri, halka açık şirket yöneticilerinden daha fazla katılmaktadır. Halka açık şirket yöneticileriyse, hile kapsamında değerlendirilen söz konusu yanlışlıkları, hile olarak kabul etmeye daha az eğilimlidir.

Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi hile olarak tanımlanabilir ifadesinde, grupların ortalaması sırasıyla bağımsız denetçiler için 4,21, aracı kurum yöneticileri için 4,19, halka açık şirket yöneticileri içinse 3,77'dir. Bu kapsamda bağımsız denetçilerin ve aracı kurum yöneticilerinin ortalamaları birbirine yaklaşırken, halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması daha düşük duzeyde kalmaktadır. Buna göre, gruplararası farklılık söz konusudur. Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtları ve destekleyici belgelerin değiştirilmesinin hile olarak tanımlanabileceğini, halka açık şirket yöneticileri diğer gruplara göre daha az kabul etmektedir. BDS 240'a göre açık olarak mali tablo hilesi olarak kabul edilen muhasebe kayıtları ve destekleyici bilgi ve belgelerin değiştirilmesinde, halka açık şirket yöneticilerinin durumu hile kapsamına daha az almaları, işletme yöneticilerinin hile konusunda yeteri kadar duyarlı olmadıkları ve bu durumun işletmede hile ortamına zemin hazırlayabileceği düşünülmektedir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yapılan kasıtlı yanlışlıkları hile kapsamında değerlendirmektedir (ortalaması 4,08). Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri de bu ifadeye katılmakla birlikte, ortalamalar bağımsız denetçilere göre daha düşük düzeyde kalmaktadır (ortalamalar sırasıyla 3,90 ve 3,68). Ancak halka açık şirket yöneticilerinin ve aracı kurum yöneticilerinin bu konuyla ilgili algılarında birtakım

farklılıklar bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticileri arasındaki fark bağımsız denetçiler ile halka açık şirket yöneticileri arasındaki farktan daha düşüktür. Bu kapsamda, halka açık şirket yöneticileri, mali tabloların hazırlanmasına temel teşkil eden muhasebe ilkelerinde yapılan kasıtlı yanlışlıkları hile olarak değerlendirmede en az eğilimli olan gruptur.

Araştırmaya katılan her üç grup da yasaların ihlal edilmesinin hile olarak tanımlanabileceğini ifade etmektedir (Ortalamalar sırasıyla bağımsız denetçiler için 3,89, aracı kurum yöneticileri için 4,15, halka açık şirket yöneticileri için 3,71'dir). Ancak, ortlamalar arasında farklılık söz konusudur. En yüksek ortalamaya sahip olan aracı kurum yöneticileri olurken, halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması düşük düzeyde kalmış ve yasaların ihlal edilmesinin hile olarak tanımlanabileceğine en az katılan grup olmuştur.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler, yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesinin hile olarak tanımlanabileceğini ifade etmektedir (ortalaması 3,94). Ancak, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri bu ifadeye daha az katılmaktadır (ortalaması sırasıyla 3,76 ve 3,51). Halka açık şirket yöneticilerinin ve aracı kurum yöneticilerinin algıları/düşünceleri bağımsız denetçilerden farklı olduğu görülmektedir. Denetçiler için yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesinin hile olduğu algısı yüksekken, aracı kurum ve halka açık şirket yöneticilerinin algısı daha düşüktür.

Genel olarak bakıldığında, hile tanımına giren ifadelerde halka açık şirket yöneticileri en düşük ortalamaya sahip olup, kasıtlı yapılan yanlışlıkları açık biçimde hile olarak kabul etmemekte ve kararsız bir tutum sergilemektedir. Ancak, şirketlerde güçlü bir kontrol ortamının varlığı, hile olaylarını en aza indirecektir. Yöneticiler ve çalışanlar tarafından dürüstlüğün ve ahlaki değerlerin korunması ve sürdürülmesi, yönetimin iş yapma tarzı vb. unsurlar kontrol ortamını etkilemektedir. Bu bağlamda, şirket içerisinde ahlâki değer, tutum ve davranışların yerleşebilmesi, güçlü bir kontrol çevresinin oluşturulması açısından, yöneticilerin süreçte daha etkin olmaları ve hile konusuna daha çok önem vermeleri gereklidir.

Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi hile olarak tanımlanabilir ifadesinde, sırasıyla ortalamalar 4,09, 4,14 ve 3,61 olarak belirlenmiştir. Her üç grup da üçüncü kişilerin kasıtlı olarak yanlış bilgilendirilmesini hile olarak kabul etmektedir. Ancak ortalamalar arası farklılık söz konusudur. En yüksek ortalamaya sahip olan aracı kurum yöneticileri olurken, en düşük ortalamaya sahip olan ve ilgili ifadeye daha az katılan halka açık şirket yöneticileri olmuştur. Genel olarak hile kapsamındaki ifadelerde olduğu gibi, üçüncü kişilerin kasıtlı olarak yanlış bilgilendirilmesinde de bu görüşe en az katılan halka açık şirket yöneticileri olmuştur.

Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması hile olarak tanımlanabilir ifadesinde de grupların ortalamaları arasında farklılık bulunmaktadır. Buna göre ortalamalar sırasıyla bağımsız denetçiler için 4,04, aracı kurum yöneticileri için 3,72, halka açık şirket yöneticileri için 3,50'dir. Her üç grup da ifadeye katılmakla birlikte, ortalama farklılıkları söz konusudur. Buna göre aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri ortalamaları bağımsız denetçilerden daha düşüktür. En düşük ortalamaya sahip olan grupsa halka açık şirket yöneticileri olmuştur.

9 ifadeyle ilgili olarak, bağımsız denetçiler ile halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri arasında muhasebe hilesinin tanımına ilişkin olarak algı/düşünce farklılıkları bulunmaktadır. Bazı ifadelerde bağımsız denetçilerin ve aracı kurum yöneticilerinin ortalamaları yakın olmakla birlikte, halka açık şirket yöneticilerinin ortalamaları büyük ölçüde farklılık göstermektedir. Halka açık şirket yöneticilerinin, aslında muhasebe hilesi olarak tanımlanacak durumları, en düşük ortalamayla hile olarak tanımlamaktan daha uzak kaldıkları görülmektedir. Özellikle yönetim hilesi kapsamına girmekte olan ifadelerde daha kararsız tutum sergiledikleri görülmektedir.

Son 2 ifadeyse hilenin kapsamıyla ilgilidir. Buna göre yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir önermesinde bağımsız denetçilerin ortalaması 4,04, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 4,00, halka açık şirket yöneticilerinin ortalamasıysa 3,94 olarak gerçekleşmiştir. Bu bağlamda her üç grup da yönetim hilelerinin çalışan

hilelerine göre daha önemli olduğunu düşünmektedir. Ortalamalar arasında önemli bir farklılık görülmese de, halka açık şirket yöneticilerinin ve aracı kurum yöneticilerinin ortalamaları bağımsız denetçilerin ortalamasından daha düşük düzeydedir.

Son önermeyse yine hilenin kapsamıyla ilgili olup, doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hilelerin, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemli olduğudur. Bağımsız denetçilerin ortalaması 2,97, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 3,38, halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması ise 3,18 dir. Genel olarak, bu ifadeyle ilgili katılımcılar kararsız kalmıştır. Ancak gruplar arası farklılık bulunmaktadır. Bağımsız denetçilerin ortalaması, diğer grupların ortalamasına göre daha düşük düzeyde kalmıştır. Kişisel çıkar elde etmek genelde çalışan hilesini vurgulamakta olup, organizasyonel kazanımsa daha büyük boyutlu hileleri genellikle yönetim hilelerini vurgulamaktadır. Halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri için kişisel kazanım organizasyonel kazanıma göre daha önemliyken, bağımsız denetçiler için önemli olan organizasyonel kazanım olmuştur.

Ortalamaların ortalaması dikkate alındığında, hilenin tanımı ve kapsamı boyutu için bağımsız denetçi ortalaması 3,93 olurken, aracı kurum yöneticileri ortalaması 3,89, halka açık şirket ortalaması 3,63 olarak belirlenmiştir. Buna göre, her üç grup da hilenin tanımı ve kapsamı boyutuyla ilgili olarak verilen ifadelere katılmaktadır. Ancak, ortalamalar arasında farklılıklar bulunmaktadır.

3.5.3.1.2. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları Arasındaki Ortalama Farklılıkları

Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tespiti ve önlenmesinde bağımsız denetçilerin sorumlulukları"na ilişkin düşüncelerine yönelik ortalamalar Tablo 3.52'de verilmiştir.

Tablo 3.52: "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Ortalamalar

Hilenin Tespiti ve Önlenmesi Sorumluluğu	**Bağımsız denetçilerin ortalaması**	**Aracı kurum yöneticileri ortalaması**	**Halka açık şirket yöneticileri ortalaması**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin yalnızca makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.	3,98	3,70	3,78
2. Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.	3,88	4,00	3,91
3. Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.	2,08	2,88	2,70
4. Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.	4,07	3,75	3,80
5. Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur.	2,63	3,66	3,50
6. Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.	3,12	3,40	3,39
7. Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.	2,57	3,45	3,37
8. Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.	3,68	3,93	3,83
9. Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.	2,40	2,85	2,78
10. Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.	2,08	2,71	2,86

11. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.	2,44	3,19	3,22
12. Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.	2,04	2,76	2,68
13. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.	3,94	3,60	3,61
14. Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.	4,24	3,86	3,92
15. Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.	4,20	3,70	3,78
16. Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.	3,83	3,53	3,54
17. Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.	2,20	2,94	3,02
Ortalamanın Ortalaması	3,14	3,40	3,39

Bağımsız denetçinin hileyle ilgili sorumluluğu, mali tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına ilişkin makul güvence sağlamaktır. Buna göre birinci ifadeyle ilgili olarak bağımsız denetçilerin ortalaması 3,98, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 3,70, halka açık şirket yöneticilerinin ortalamasıysa 3,78'dir. Her üç grup denetçinin söz konusu bu sorumluluğuna katılmakla birlikte ortalamalar arasında farklılık bulunmaktadır. Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri, bağımsız denetçilere göre denetçinin sorumluluğunun yalnızca makul güvence sağlamak olduğuna daha az katılmaktadır. Dolayısıyla daha yüksek güvence beklentisi içerisinde oldukları söylenebilir. Bu durum denetçinin sorumluluğu kapsamında taraflar arasında beklenti farklılığına neden olmaktadır.

BDS 240'a göre, denetimi BDS'lere uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak mali tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri bağımsız denetçinin söz konusu sorumluluğunu yerine getirirken daha etkin olmasını beklemektedirler. Ancak mali tablo kullanıcıları, denetçiden daha etkin olmalarını bekleseler de, denetimin kısıtlamalarından dolayı, denetçi mutlak güvence sağlayamayacaktır. Dolayısıyla ortaya çıkan farklılığın makul olmayan beklentilere işaret ettiği söylenebilir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri, denetçinin hileyle ilgili çalışmalarında hem çalışan hem de yönetim hilelerini dikkate aldıkları görüşüne katılmaktadır (ortalamalar sırasıyla 3,88, 4,00 ve 3,91). Ortalamalar arasında önemli bir farklılık bulunmamakla birlikte, aracı kurum yöneticileri, bu görüşe diğer iki gruba göre daha fazla katılmaktadır.

Denetimden geçmiş mali tablolar kesin olarak, doğru ve güvenilirdir ifadesinde ortalamalar sırasıyla bağımsız denetçiler için 2,08, aracı kurum yöneticileri için 2,88, halka açık şirket yöneticileri içinse 2,70 düzeyinde oluşmuştur. Bu kapsamda bağımsız denetçiler mali tabloların denetimden geçse de kesin olarak doğru ve güvenilir olamayacağını açık olarak ifade etmişlerdir. Ancak, halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticilerinin ortalamalarına bakıldığında bu yöndeki beklentileri daha yüksek çıkmıştır. Özellikle aracı kurum yöneticilerinin ortalaması gruplar arasında en yüksek olanıdır. Bu durum da tarafların denetimden geçmiş mali tabloların kesin olarak doğru ve güvenilir olduğuna yönelik ifadeye katılmakla birlikte aslında makul olmayan beklentilerini de ortaya koymuştur.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri hilelerin tespit edilmesinden/ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur ifadesine katılmışlardır. Buna göre bağımsız denetçilerin ortalaması 4,07, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 3,75, halka açık şirket yöneticilerinin ortalamasıysa 3,80 olarak belirlenmiştir. Bağımsız denetçiler, hilelerin tespitinde esas sorumluluğun işletme yönetiminde olduğunu açık olarak kabul etmektedir. Aracı

kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri de bu sorumluluğu kabul etmekle birlikte, bağımsız denetçilere göre ortalamaları daha düşük düzeydedir. Bu durum; şirket yöneticilerinin ve aracı kurum yöneticilerinin, hilelerin tespitinde bağımsız denetçiyi de sorumlu gördüklerini göstermektedir. Ancak, BDS 240'a göre, "hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin temel sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir. Üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetimin, hileye imkân veren fırsatları azaltarak hileyi önleme ve tespit ve cezalandırılma ihtimali sebebiyle kişileri hileye teşebbüsten caydırma konusunda güçlü bir tutum sergilemesi önemlidir". Özetle, BDS'ler kapsamında bu durum incelendiğinde, bağımsız denetçilerin işletmelerin mali tablolarında var olan hata ve hilelerden sorumlu olmadığı, esas sorumluluğun işletme yönetimi ve üst yönetiminde olduğu belirtilmektedir. Buna göre, mesleki standartlar çerçevesinde hilenin tespiti ve önlenmesinden denetlenen işletme yönetimi sorumludur.

Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespit ve önlenmesinden tam sorumludur ifadesinde bağımsız denetçi ortalaması 2,63, aracı kurum yöneticileri ortalaması 3,66 ve halka açık şirket yöneticileri ortalaması 3,50'dir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında beklenti farklılıkları söz konusudur. Bağımsız denetçiler ifadeye katılmamakla birlikte, halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri ifadeye katılmaktadır. En yüksek ortalamaya sahip olan grup aracı kurum yöneticileridir. Bu konuda, bağımsız denetçi dışındaki grupların mesleki standartlar konusunda yeteri kadar bilgi sahibi olmadıkları söylenebilir.

Hilelerin tespit ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır ifadesinde bağımsız denetçilerin ortalaması 3,12, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 3,40, halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması ise 3,39'dur. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında ortalama farklılıkları söz konusudur. Bağımsız denetçiler kendilerini hilelerin tespit ve önlenmesi kapsamında sorumlu görmemektedirler. Halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri

ise, hilelerin tespit ve önlenmesinde bağımsız denetçilerin de sorumlu olduğuna ve dolayısıyla yönetimle birlikte sorumluluğu paylaşmaları gerektiğine inanmaktadırlar. Özetle, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri bağımsız denetçilere göre hilelerin tespit ve önlenmesinde ortaklaşa sorumluluğu kabul etmektedir.

Aracı kurum yöneticileri (ortalaması 3,45) ve halka açık şirket yöneticileri (ortalaması 3,37) bağımsız denetçinin denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumlu olduğu görüşüne katılmaktadırlar. Ancak bağımsız denetçiler bu görüşe katılmamaktadır (ortalaması 2,57). Bağımsız denetçiler, kendi sorumluluk alanlarında işletmelerin mali tablolarında yer alan tüm hilelerin tespit edilmesi gerektiğine inanmamaktadırlar. Halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri, mali tablolarda mevcut olan tüm hilelerin bağımsız denetçiler tarafından tespit edilmesi gerektiğine bağımsız denetçilere kıyasla daha çok inanmaktadırlar. Standart, hilenin tespiti ile ilgili esas sorumluluğun yönetime ve üst yönetime ait olduğunu açık olarak belirmektedir. Buna göre, bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında denetçinin mali tablolardaki bütün hileleri tespit etmekle sorumlu olduğu konusunda beklenti farkları bulunmaktadır. Bu beklentilerin, makul olmayan beklentilere işaret ettiği söylenebilir.

Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır ifadesinde bağımsız denetçilerin ortalaması 3,68, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 3,93, halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması 3,83'tür. Her üç grup da ifadeye katılmakla birlikte, aracı kurum yöneticileri bu konuda daha yüksek beklentiye sahiptir. BDS 240'a göre muvazaalı işlemlerle (karşı tarafı aldatmaya yönelik gizli anlaşmalarla) desteklendiği takdirde hileyi gizlemeye yönelik bu olayların tespiti zorlaşabilir. Bu durumda denetçi hile riskinin tespiti açısından denetim tekniklerini uygulamalıdır. Fakat, muvazaalı işlemler denetçinin, aslında yanlış olan bir denetim kanıtının ikna edici olduğuna inanmasına sebep olabilir. Bu durumda, denetçinin yanlış bir karar vermesine de neden olabilir.

Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir ifadesindeyse, bağımsız denetçilerin ortalaması 3,94, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 3,60 ve halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması ise 3,61'dir. Bu kapsamda, bağımsız denetçilerin ortlamaları aracı kurum ve halka açık şirket yöneticilerinden farklılaşmaktadır. Söz konusu ifadeye bağımsız denetçiler daha fazla katılırken, halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri bağımsız denetçinin muvazaalı işlemlerde yanılmaması gerektiğini düşünerek, görüşe daha az katılmaktadır. Halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticilerinin bu beklentileri, denetçilerden daha yüksek performans beklediklerine işaret etmektedir.

Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten meydana gelip gelmediğiyle ilgili olarak hukuki bir karar verebilir görüşüne araştırmaya katılan bağımsız denetçiler katılmamaktadır (ortalaması 2,40). Ancak aracı kurum yöneticilerinin (ortalaması 2,85) ve halka açık şirket yöneticilerinin (ortalaması 2,78) bu konuya yönelik algıları farklılık göstermektedir. Buna göre, bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında beklenti farkları olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur ifadesine bakıldığında, grupların ortalamaları arasında farklılık bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler, denetledikleri işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumlu olmadıklarını açık olarak ifade etmektedir (ortalaması 2,08). Ancak aracı kurum yöneticilerinin (2,71) ve halka açık şirket yöneticilerinin (2,86) ortalamaları bağımsız denetçi ortalamasından daha yüksektir. Buna göre, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri hilelerin önlenmesinden bağımsız denetçinin de sorumlu olduğunu düşünmekte ve beklentileri farklılaşmaktadır. Ancak, standartlar kapsamında bakıldığında bu durumun makul olmayan beklentilere işaret ettiği söylenebilir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler, mali tablolar üzerinde önemli etki yaratacak hileleri tespit edemezlerse ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmamaları gerektiğini ifade etmektedirler (ortalaması 2,44). Ancak aracı kurum yöneticilerinin

(ortalaması 3,19) ve halka açık şirket yöneticilerinin (ortalaması 3,22) bu konuya ilişkin düşünceleri farklılık göstermektedir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin önemli etki oluşturacak hileleri tespit edememeleri halinde üçüncü tarafların zararına ilişkin sorumluluğu konusunda bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında beklenti farkları bulunmaktadır.

Hilelerin önlenmesinde işletmede sağlam bir iç kontrol yapısının var olması önemlidir. Bunun sorumluluğuysa işletme yönetimine aittir. Denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığından bağımsız denetçinin sorumlu olduğuna ilişkin ifadeye bağımsız denetçiler katılmamaktadır. (Ortalaması 2,04) Ancak, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin (ortalamaları sırasıyla 2,76 ve 2,68) algıları/düşünceleri bağımsız denetçilerin düşüncelerinden farklıdır. Özellikle aracı kurum yöneticileri bu ifadeye diğer gruplara göre daha yüksek düzeyde katılmaktadır. Bu durumda, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri aslında tamamen işletme yönetiminin sorumluluğunda olan ve hilenin önlenmesinde en önemli yapılardan biri olan iç kontrol yapısının sağlamlığından bağımsız denetçiyi de sorumlu görmektedir. Halka açık şirket yöneticilerinin bu tutumu, işletme yönetiminin bu konuda tamamen sorumluluk almak istemediğine işaret etmektedir.

Hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur ifadesinde bağımsız denetçiler için ortalama 4,24, aracı kurum yöneticileri için 3,86, halka açık şirket yöneticileri 3,92'dir. Bağımsız denetçiler hilelerin önlenmesinde işletme yönetiminin sorumluluğunu kesin olarak kabul etmektedir. Ancak aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri bu ifadeye daha az katılmaktadır. Buna göre taraflar arasında beklenti farklılığı olduğu söylenebilmektedir.

Bağımsız denetçiler hileyi tespit edememe risklerinin bulunduğunu kabul etmektedirler (ortalaması 4,20). Ancak aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin (Ortalamalar sırasıyla 3,70 ve 3,78) bu konuya yönelik algıları farklılık göstermektedir. Denetçi dışındaki gruplar, bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riskinin olduğuna daha az katılmakta ve bu yönde beklenti farkları olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler (ortalaması 3,83), aracı kurum yöneticileri (ortalaması 3,53) ve halka açık şirket yöneticileri (ortalaması 3,54), bağımsız denetçinin işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riskinin, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe risklerinden daha yüksek olduğu görüşüne katılmaktadırlar. Aracı kurum yöneticilerin ve halka açık şirket yöneticilerinin ortalamaları birbirine yaklaşırken, bağımsız denetçi ortalamasından önemli ölçüde farklılaşmaktadır. Buna göre, aracı kurum ve halka açık şirket yöneticileri bağımsız denetçinin yönetim hilesini tespit edememe riskinin yüksek olduğuna daha az katılmaktadır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler (ortalaması 2,20), denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır ifadesine katılmamaktadırlar. Ancak, aracı kurum yöneticileri (ortalaması 2,94) ve halka açık şirket yöneticilerinin (ortalaması 3,02) bu konuya yönelik algıları farklılık göstermektedir. Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin ortalamaları bağımsız denetçilere göre daha yüksek olup, bağımsız denetçilerin de denetlenen işletmenin iflasından sorumlu tutulması gerektiğine inanmaktadırlar. Buna göre, bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında beklenti farklılığı olduğu söylenebilir.

Ortalamaların ortalaması dikkate alındığında, hilenin tespiti ve önlenmesi boyutu için bağımsız denetçi ortalaması 3,14 olurken, aracı kurum yöneticileri ortalaması 3,40, halka açık şirket ortalaması 3,39 olarak belirlenmiştir. Buna göre, her üç grup da hilenin tespiti ve önlenmesi boyutuyla ilgili olarak verilen ifadeler için genel olarak kararsız bir tutum sergilese de, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin ortalamaları bağımsız denetçilerden daha yüksek olmakla birlikte beklentilerinin de daha yüksek olduğu görülmektedir.

3.5.3.1.3. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları Arasındaki Ortalama Farklılıkları

Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile şüphesinin araştırılmasında bağımsız denetçilerin sorumlulukları"na ilişkin algıları/düşüncelerine yönelik ortalamalar Tablo 3.53'de verilmiştir.

Tablo 3.53: "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları"na İlişkin Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Ortalamalar

Hile Şüphesinin Araştırılması	**Bağımsız denetçilerin ortalaması**	**Aracı kurum yöneticileri ortalaması**	**Halka açık şirket yöneticileri ortalaması**
1. Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur.	4,19	4,20	4,17
2. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır.	4,20	4,38	4,22
3. Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir.	4,38	4,49	4,20
4. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	4,09	4,37	4,23
5. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	3,99	4,20	3,98
6. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	3,70	4,00	3,90
Ortalamanın Ortalaması	4,09	4,27	4,11

Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur ifadesinde bağımsız denetçilerin ortlaması 4,19, aracı kurum yöneticilerinin 4,20, halka açık şirket yöneticilerinin ortalamalarıysa 4,17'dir. Her üç grup da ifadeye katılmakla birlikte ortalamaları çok yaklaşmaktadır.

Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır ifadesinde ortalamalara bakıldığında bağımsız denetçi ortalaması 4,20, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 4,38, halka açık şirket yöneticilerin ortalaması 4,22'dir. Bu durumda bağımsız denetçi ve halka açık şirket yöneticilerinin ortalamaları birbirine çok yaklaşırken, aracı kurum yöneticileri en yüksek ortalamaya sahip olmuştur. Buna göre, denetçinin, hesaplar üzerinde yüksek derecede önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" derinleştirerek araştırması yönünde aracı kurum yöneticileri daha yüksek beklentiye sahiptir. Bu konuda denetçilerden daha etkin olmalarını beklemektedirler.

Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir ifadesine her üç grup da katılmaktadır. Grupların ortalaması bağımsız denetçiler için 4,38 aracı kurumlar için 4,49, halka açık şirket yöneticileri için 4,20 dir. Bu durumda her üç grup da ifadeye kesin biçimde katılmaktadır. Ancak, en yüksek ortalamaya sahip olan aracı kurum yöneticileri, bağımsız denetçinin bu süreçte daha etkin olmasını beklemektedir. Halka açık şirket yöneticilerinin diğer iki gruba göre ortalamaları daha düşüktür. Buna göre gruplar arası farklılık olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır ifadesinde bağımsız denetçilerin ortalaması 4,09, aracı kurum yöneticilerinin ortlalamaları 4,37, halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması ise 4,23 olarak belirlenmiştir. Her üç grup da ifadeye katılmakla birlikte ortalamalar arasında farklılık bulunmaktadır. Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin düşünceleri bağımsız denetçilerden farklılık göstermektedir. Önemli etkiye sahip olan çalışan hilesinin araştırılması

konusunda, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri bağımsız denetçilerden daha fazla beklentiye sahiptir. Bu süreçte denetçilerin daha etkin olmasını beklemektedirler.

Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır ifadesinde, bağımsız denetçilerin ortalaması 3,99, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 4,20, halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması ise 3,98'dir. Buna göre her üç grup da ifadeye katılmaktadır ancak ortalamalar arasında farklılık bulunmaktadır. Bu durumda halka açık şirket yöneticileri ve bağımsız denetçilerin ortlamaları birbirine yakınken, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması daha yüksek olup, etkisi belirsiz olan yönetim hilelerinin de araştırılması konusunda denetçilerden daha fazla beklenti içerisindedir. Standartlara göre, yönetim hilesi şüphesi varsa ve etkisinin önemli olup olmadığı denetçi tarafından saptanamıyorsa, denetçi söz konusu hile şüphesini araştırmalıdır. Aracı kurum yöneticilerinin ortalamasındaki bu farklılık, denetçinin performansıyla ilgili beklenti farklılığı kapsamında değerlendirilebilmektedir. Dolayısıyla, aracı kurum yöneticileri bağımsız denetçilerden söz konusu süreçte daha etkin olmalarını beklemektedir.

Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır ifadesinde, bağımsız denetçilerin ortalaması 3,70 aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 4,00, halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması 3,90 olarak görünmektedir. Bu durumda bağımsız denetçilerin hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan çalışan hilesi şüphesini araştırmaıyla ilgili olarak bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında beklenti farkları bulunmaktadır.

Ortalamaların ortalaması dikkate alındığında, hile şüphesinin araştırılması boyutu için bağımsız denetçi ortalaması 4,09 olurken aracı kurum yöneticileri ortalaması 4,27, halka açık şirket ortalaması 4,11 olarak belirlenmiştir. Buna göre, her üç grup da hile şüpheinin araştırılması boyutuyla ilgili olarak verilen ifadelere katılmaktadır. Ancak, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması diğer iki gruba göre daha yüksek olmakla birlikte beklentilerinin de daha yüksek olduğu görülmektedir.

3.5.3.1.4. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünceleri/Algıları Arasındaki Ortalama Farklılıkları

Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin düşüncelerine/algılarına yönelik ortalamalar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.54: "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Düşüncelerine/Algılarına Yönelik Ortalamalar

Denetim Prosedürleri	**Bağımsız denetçilerin ortalaması**	**Aracı kurum yöneticileri ortalaması**	**Halka açık şirket yöneticileri ortalaması**
1. Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır.	3,33	3,79	3,64
2. Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.	4,12	4,30	4,06
3. Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görevleri/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.	3,97	4,09	3,92
4. Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.	3,90	4,10	3,78
5. Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.	3,91	4,13	4,02
6. Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır.	4,22	4,29	3,96
7. Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ ilişki belirlediğinde, hile riskine	4,06	4,13	4,13

işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/teknikleri genişletmelidir.			
8. Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.	3,86	4,20	3,82
9.Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.	4,03	4,26	4,08
Ortalamanın Ortalaması	3,93	4,14	3,93

Bağımsız denetçi aktif olarak *tüm hileleri* ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır ifadesinde bağımsız denetçi ortalaması 3,33 olurken, halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması 3,64, aracı kurum yöneticilerinin ortalamasıysa 3.79'dur. Hile riskinin tamamının denetçi tarafından uygun denetim prosedürleri uygulansa da ortaya çıkaramama riskinin varlığı her zaman söz konusudur. Buna göre, halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticilerinin ortalamaları bağımsız denetçilerden önemli biçimde farklılaşmakta, daha yüksek ortalamalara sahip oldukları görülmektedir. Bu nedenle bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında bu konuda beklenti farkları olduğu görülmektedir. En yüksek beklentiye sahip olan grup aracı kurum yöneticileridir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri, bağımsız denetçinin yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmesinin gerekli olduğunu belirtmektedirler (ortalamalar sırasıyla 4,12, 4,30, 4,06). Bu kapsamda halka açık şirket yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin ortalamaları birbirine yaklaşmaktadır. Ortalaması en yüksek grup aracı kurum yöneticileri olurken, bu konuda en yüksek beklentiye sahip olan grup olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görev/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir ifadesinde bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticilerinin ortalamaları biririne yaklaşmaktadır (ortalamalar sırasıyla 3,97; 3,92). Ancak aracı

kurum yöneticileri diğer iki gruba göre bağımsız denetçinin, hile çalışması kapsamında iç denetçilerin faaliyetlerini araştırmalıdır ifadesine daha fazla katılmakta (ortalama 4,09) ve daha çok beklenti içerisinde olduğu görülmektedir.

Hile riskinin değerlendirilmesinde bağımsız denetçinin, yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmesi, yönetimin ahlâk anlayışı açısından önemli bir işlemdir. Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir ifadesinde, bağımsız denetçilerin ortalaması 3,90, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 4,10, halka açık şirket yöneticilerinin ortalamasıysa 3,78'dir. Görüldüğü üzere aracı kurum yöneticileri ve bağımsız denetçilerin ortalamaları birbirine yaklaşmakla birlikte, halka açık şirket yöneticileri, yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerinin değerlendirilmesine diğer iki gruba göre daha az katılmaktadır. Ortalaması en yüksek grup aracı kurum yöneticileridir ve buna göre, yönetimin ahlâk anlayışının araştırılmasını en çok bekleyen grup olduğu görülmektedir.

Bağımsız denetçi, üst yönetimin/tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerindeki gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir ifadesinde bağımsız denetçilerin ortlaması 3,91, aracı kurum yöneticilerinin ortlaması 4,13, halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması 4,02'dir. Her üç grup da söz konusu ifadeye katılmakla birlikte, ortalamalar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin ortalamaları bağımsız denetçi ortalamasından daha yüksek olduğundan, iki grup da bağımsız denetçilere göre yüksek beklentiye sahiptir. En yüksek beklentiye sahip olan grup ise aracı kurum yöneticileridir.

Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır ifadesinde bağımsız denetçilerin ortalaması 4,22, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 4,29, halka açık şirket yöneticilerinin ortalamasıysa 3,96'dır. Her üç grup da bu ifadeye katılmakla birlikte, bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticilerinin ifadeye katılma düzeyi daha

yüksek düzeydedir. Ancak, halka açık şirket yöneticilerinin katılma düzeyi düşük kalmakta ve farklılık göstermektedir.

Bağımsız denetçi, olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek çalışmalarını genişletmelidir ifadesinde, bağımsız denetçilerin ortalaması 4,06, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 4,13, halka açık şirket yöneticileinin ortalaması 4,13 düzeyinde olduğu görülmektedir. İfadeye her üç grup da katılırken ortalamaları biribirine çok yaklaşmıştır. Buna rağmen, bağımsız denetçilerin ifadeye katılma düzeyleri iki gruptan farklılık göstermiş ve daha düşük düzeyde kalmıştır.

Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir ifadesinde, bağımsız denetçilerin ortalaması 3,86, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 4.20, halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması 3.82'dir. Genel olarak üç grup da ifadeye katılmakla birlikte grupların ortalamalarında farklılık söz konusudur. Bağımsız denetçinin İlgili taraf işlemleriyle ilgili olarak hile riskinin belirlenebilmesi için ek denetim prosedürleri uygulamasıyla ilgili olarak, aracı kurum yöneticileri daha yüksek katılma düzeyi göstermiştir, bu konuda beklentileri diğer iki gruba göre daha yüksek olmuştur. Halka açık şirketlerin ortalamasıysa bağımsız denetçilerin ortalamasına çok yaklaşmıştır.

Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir ifadesinde, bağımsız denetçilerin ortalaması 4,03, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 4,26, halka açık şirket yöneticilerinin ortlaması 4,08 olarak görülmektedir. Her üç grup da ifadeye katılmakla birlikte üç grup arasında ortalamalarda farklılık söz konusudur. Halka açık şirket yöneticileri ve bağımsız denetçilerin ortalamaları birbirine yaklaşırken, aracı kurum yöneticileri bağımsız denetçilerden, işletme yönetiminin hileli işlemlerde üst yönetimi bilgilendirip bilgilendirmediklerini değerlendirmelerini daha çok istemekte ve bu konuda daha yüksek beklentiye sahip olmaktadır.

Ortalamaların ortalaması dikakte alındığında, denetim prosedürleri boyutu için bağımsız denetçi ortalaması 3,93 olurken aracı kurum yöneticileri ortalaması 4,14, halka açık şirket ortalaması 3,93 olarak belirlenmiştir. Buna göre, her üç grup da denetim prosedürleriyle ilgili olarak verilen ifadelere katılmaktadır. Ancak, bağımsız denetçilerin ve aracı kurum yöneticilerinin ortalamaları eşit olsa da, aracı kurum yöneticilerinin ortalamaları farklılaşmaktadır. Buna göre, aracı kurum yöneticilerinin ortalamaları yüksek olmakla birlikte beklentilerinin de daha yüksek olduğu görülmektedir.

3.5.3.1.5. Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünceleri/Algıları Arasındaki Ortalama Farklılıkları

Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "bağımsız denetçinin hilenin raporlanmasıyla ilgili sorumlulukları"na ilişkin düşüncelerine/algılarına yönelik ortalamalar Tablo 3.55'de verilmiştir.

Tablo 3.55: "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Bağımsız Denetçilerin, Aracı Kurum Yöneticilerinin ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin Algılarına/Düşüncelerine Yönelik Ortalamalar

Hilenin Raporlanması	Bağımsız Denetçilerin Ortalaması	Aracı Kurum Yöneticileri Ortalaması	Halka Açık Şirket Yöneticileri Ortalaması
1. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur.	4,32	4,47	4,46
2. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir.	2,25	2,11	2,07
3. Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst	4,22	4,46	4,30

yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir.			
4. Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.	3,28	3,84	3,26
5. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir.	3,78	4,15	3,85
6. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	3,72	4,07	3,44
7. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	2,60	3,28	2,59
8.Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.	3,39	3,89	3,18
Ortalamanın Ortalaması	3,44	3,78	3,39

Hilenin raporlanması açısından bağımsız denetçinin sorumluluklarıyla ilgili olarak üç grubun ortalamaları arasında farklılıklar gözlenmektedir. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/ bildirmekle sorumludur ifadesinde, ortalamalara bakıldığında sırasıyla bağımsız denetçiler için 4,32, aracı kurum yöneticileri için 4,47, halka açık şirket yöneticileri içinse 4,46 olarak belirlenmiştir. Her üç grup da önemli etkiye sahip olan hilelerin işletme yönetime bildirilmesine kesin olarak katılmakla birlikte ortalamaları birbirine yakınlaşmaktadır. Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin ortalamalarının aynı düzeyde olduğu görülmektedir ancak, bağımsız denetçilerin ortalamasından farklılık göstermektedir. Hilenin raporlanmasıyla ilgili olarak aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri, bağımsız denetçilerden daha fazla beklenti içerisindedir başka bir anlatımla bu süreçte daha etkin olmalarını istemektedir.

Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir ifadesinde, katılımcıların ortalamaları sırasıyla bağımsız denetçiler için 2,25, aracı kurum yöneticileri için 2,11, halka açık şirket yöneticileri içinse 2,07'dir. Her üç grup da ifadeye katılmazken, grupların ortalamaları arasında az farklılık bulunmaktadır. Buna göre, önemsiz hilelerin işletme yönetimine bildirilmesi gerekliliği konusunda halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri daha fazla beklenti içerisindedir. Bu süreçte iki grup da, denetçinin süreçte daha etkin olmasını beklemektedir.

Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir ifadesinde, bağımsız denetçilerin ortalaması 4,22, aracı kurum yöneticileri ortalaması 4,46, halka açık şirket yöneticileri 4,30'dur. Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticilerinin ortalamaları birbirine yakınken, aracı kurum yöneticileri daha yüksek beklentiye sahiptir. 3 grup da ifadeye katılırken, ortalamalar arasında farklılık bulunmaktadır.

Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir ifadesinde, ortalamalar bağımsız denetçiler için 3,28, aracı kurum yöneticileri için 3,84, halka açık şirket yöneticileri için 3,26'dır. Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticileri ortalmaları biribirine çok yakınken, aracı kurum yöneticilerinin ortalamaları diğer iki gruba göre farklılık göstermektedir. Bu durumda ortalamalar arası farklılık bulunmaktadır. Aracı kurum yöneticileri diğer iki gruba göre bağımsız denetçinin önemli hilelerde yetkili kurumlara/düzenleyici kurumlara gidebileceği konusunda daha yüksek beklentiye sahipken, halka açık şirket yöneticileriyse bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticilerine göre daha düşük beklenti içerisindedir.

Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir ifadesinde, bağımsız denetçilerin ortalaması 3,78, aracı kurum yöneticileri ortalaması 4,15, halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması 3,85 olarak görülmektedir. Buna göre, ortalamalar arasında farklılık bulunmaktadır.

Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticilerinin ortalamaları birbirine yaklaşırken, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması daha yüksek olup, önemli etkisi olmayan hilelerin de üst yönetime bildirilmesinde yüksek beklentiye sahiplerdir. Ancak, bu farklılık makul olarak kabul edilebilmektedir. Makul olarak kabul edilen bu beklentinin karşılanması için, standartların geliştirilmesi önerilebilir.

Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri denetim raporu aracılığıyla bilgi kullanıcılarına bildirmelidir ifadesinde, bağımsız denetçilerin ortalaması 3,72, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 4,07, halka açık şirket yöneticilerinin ortalaması 3,44 olarak belirlenmiştir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri bu görüşe katılmaktadırlar. Denetim raporuyla önemli hilelelerin kamuya açıklanması ile ilgili olarak, aracı kurum yöneticileri bağımsız denetçilere ve halka açık şirket yöneticilerine göre daha çok beklenti içerisindedir. Böylelikle, denetim raporunun kapsamının da genişletilmesini istemektedirler. Bu yönde taraflar arasında beklenti farklılığı olduğu gözlenmektedir.

Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir ifadesinde, bağımsız denetçilerin ortalaması 2,60, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 3,28, halka açık şirket yöneticilerinin ortalamasıysa 2,59'dur. Araştırmaya katılan halka açık şirket yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin ortalamaları çok yakın olmakla birlikte, her iki grup da önemli etkiye sahip olmayan hilelerin denetim raporuyla mali tablo kullanıcılarına bildirilmesi görüşüne katılmamaktadırlar. Ancak aracı kurum yöneticilerinin bu konuya yönelik algıları farklılık göstermektedir. Önemli etkiye sahip olmayan hilelerin de açıklanmasını beklemektedrler. Buna göre, bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında beklenti farkları olduğu görülmektedir. Bu farklılığın "makul olmayan" bir beklenti farklılığına işaret ettiği söylenebilir.

Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir ifadesinde, bağımsız

denetçilerin ortalaması 3,39, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması 3,89, halka açık şirket yöneticilerinin ortalamasıysa 3,18'dir. Grupların ortalamaları arasında farklılık bulunmaktadır. Aracı kurum yöneticileri üst yönetimin düzeltici eylemde bulunmadığı hile olaylarında, denetçinin konuyu yetkili kurumlara taşıması gerektiği yönünde bağımsız denetçilerden ve halka açık şirket yöneticilerinden daha fazla beklenti içerisindedirler. Denetçinin konuyu yetkili kurumlara taşımasını en az bekleyen grup ise 3,18 ortalama ile halka açık şirket yöneticileri olup en düşük beklentiye sahiptir. Buna göre, bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında beklenti farklılığı olduğu görülmektedir. BDS 240'a göre, denetçinin müşteri bilgilerinin gizliliğinin korunmasına ilişkin mesleki yükümlülüğü, bir hileyi müşteri dışındaki bir tarafa rapor edilmesini engelleyebilmektedir. Ancak, belirli durumlarda denetçinin, sır saklama yükümlülüğü mevzuat veya mahkeme kararlarıyla ortadan kaldırılabilmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici adım atmadığı durumlarda söz konusu yanlışlıkları, yetkili kurumlara rapor etmek durumunda kalabilmektedir.

Ortalamaların ortalaması dikkate alındığında, hilenin raporlanması boyutu için bağımsız denetçi ortalaması 3,44 olurken aracı kurum yöneticileri ortalaması 3,78, halka açık şirket ortalaması 3,39 olarak belirlenmiştir. Buna göre, bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticileri kararsız bir tutum sergilerken ortalamaları birbirine yakınlaşmaktadır. Ancak, aracı kurum yöneticilerinin ortalaması diğer gruplara göre farklılık göstermekle birlikte genel olarak ifadelere katıldıkları ve beklentilerinin de daha yüksek olduğu görülmektedir.

Ortalama sonuçlarına bakıldığında**,** araştırmaya katılan bağımsız denetçiler ile halka açık şirket yöneticilerinin ve aracı kurum yöneticilerinin hileyle ilgili olarak analiz edilen beş (5) boyut için ortalamaları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Beş boyuta ilişkin farklılıkların kesin olarak tespit edilebilmesi için, başlangıçta değişkenler için normallik testi yapılmış, sonrasında elde edilen sonuca göre gruplar arası farklılıkların belirlenebilmesi açısından Kruskal Wallis ve Mann Whitney U testi uygulanmıştır.

3.5.3.2. Normallik Testi

Grup farklılıklarının analizi için ilk aşamada değişkenlerin normallik sınaması gerçekleştirilmektedir. Değişkenlerin normallik sınama sonuçlarına göre non-parametrik (parametrik olmayan) veya parametrik yöntemlerden hangisinin uygulanacağına karar verilmektedir. Normallik sınaması için genelde *Kolmogorov-Simirnov ve Shapiro-Wilk testleri* uygulanmaktadır.

Çalışmada, her bir faktör için SPSS 20.0 sürümü içinde yer alan Kolmogorov-Simirnov ve Shapiro-Wilk normallik sınaması uygulanmıştır. Anlamlılık değeri $p<0.05$ olduğundan serilerin normal dağılmadığını belirten H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 3.56: Normallik Testi Sonuçları

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Hile Tan. ve Kap. (1)	,283	356	,000	,851	356	,000
Hile Tan. ve Kap.(2)	,261	356	,000	,857	356	,000
Hile Tan. ve Kap.(3)	,295	356	,000	,852	356	,000
Hile Tan. ve Kap.(4)	,266	356	,000	,820	356	,000
Hile Tan. ve Kap.(5)	,284	356	,000	,846	356	,000
Hile Tan. ve Kap.(6)	,271	356	,000	,849	356	,000
Hile Tan. ve Kap.(7)	,257	356	,000	,873	356	,000
Hile Tan. ve Kap.(8)	,296	356	,000	,825	356	,000
Hile Tan. ve Kap.(9)	,274	356	,000	,862	356	,000
Hile Tan. ve Kap.(10)	,263	356	,000	,820	356	,000
Hile Tan. ve Kap.(11)	,179	356	,000	,905	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (1)	,316	356	,000	,833	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (2)	,329	356	,000	,805	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (3)	,247	356	,000	,879	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (4)	,310	356	,000	,828	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (5)	,224	356	,000	,902	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (6)	,241	356	,000	,892	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (7)	,236	356	,000	,892	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (8)	,342	356	,000	,809	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (9)	,224	356	,000	,899	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (10)	,225	356	,000	,891	356	,000

Hile Tesp.ve Önl. (11)	,191	356	,000	,910	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (12)	,219	356	,000	,897	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (13)	,331	356	,000	,824	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (14)	,297	356	,000	,818	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (15)	,319	356	,000	,821	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (16)	,316	356	,000	,844	356	,000
Hile Tesp.ve Önl. (17)	,187	356	,000	,902	356	,000
Hile Şüph. Araş. (1)	,318	356	,000	,763	356	,000
Hile Şüph. Araş. (2)	,328	356	,000	,750	356	,000
Hile Şüph. Araş. (3)	,274	356	,000	,736	356	,000
Hile Şüph. Araş. (4)	,350	356	,000	,736	356	,000
Hile Şüph. Araş. (5)	,319	356	,000	,782	356	,000
Hile Şüph. Araş. (6)	,320	356	,000	,824	356	,000
Denetim Prosedür1	,289	356	,000	,866	356	,000
Denetim Prosedür2	,304	356	,000	,762	356	,000
Denetim Prosedür3	,330	356	,000	,790	356	,000
Denetim Prosedür4	,342	356	,000	,792	356	,000
Denetim Prosedür5	,342	356	,000	,756	356	,000
Denetim Prosedür6	,301	356	,000	,764	356	,000
Denetim Prosedür7	,304	356	,000	,782	356	,000
Denetim Prosedür8	,319	356	,000	,806	356	,000
Denetim Prosedür9	,304	356	,000	,778	356	,000
Hilenin Raporlanması1	,300	356	,000	,709	356	,000
Hilenin Raporlanması2	,257	356	,000	,856	356	,000
Hilenin Raporlanması3	,287	356	,000	,749	356	,000
Hilenin Raporlanması4	,253	356	,000	,886	356	,000
Hilenin Raporlanması5	,320	356	,000	,814	356	,000
Hilenin Raporlanması6	,287	356	,000	,860	356	,000
Hilenin Raporlanması7	,224	356	,000	,885	356	,000
Hilenin Raporlanması8	,245	356	,000	,891	356	,00

a. Lilliefors Significance Correction

Normal dağılıma uygunluk için Kolmogorov-Smirnov ya da Shapiro -Wilk testleri kullanılmaktadır. Bu testlerin temel hipotezi, değişkenin normal dağılıma uygunluk gösterdiği şeklindedir. Tablodaki Sig. değeri 0.05 ten küçükse temel hipotez reddedilmektedir. Yani değişken normal dağılmamaktadır. Bu tablolar incelendiğinde tüm değişkenler için Sig. < 0.05 tir.

Tablodan görüleceği üzere Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk testleri sonucunda elde edilen faktörlerin $p<0.05$ olduğundan normal dağılımın sağlanmadığını belirten

H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Seriler normal dağılımı sağlamadığı için non-parametrik yöntemlerinin kullanılması uygun olacaktır. Buna göre, çalışmada çok kategoriler için (2 den fazla grup) MANOVA'nın karşılığı olan **Kruskal-Wallis testi** ve iki kategorinin (2 grup) olması durumunda t testinin karşılığı olan **Mann Whitney-U** testleri kullanılmıştır.

3.5.3.3. Parametrik Olmayan Hipotez Testleri- (Non-Parametrik Testler)

Hipotez testi, araştırma sonucunda elde edilen sonuçların (genel olarak verilen dağılımın ortalama ya da varyansıyla ilgilidir) istatistiksel açıdan anlamlı olup olmadığını test etmek için kullanılan yöntemdir.[653] Popülasyonun incelenen bir özelliğinin dağılımı; Normal dağılım, t Dağılımı, F Dağılımı gibi bir dağılıma uygun olduğu durumlarda, popülasyonun parametrelerine ilişkin yapılan hipotez testlerine "*Parametrik Hipotez Testleri"* adı verilmektedir. Parametrik hipotez testleri genellikle normal dağılım varsayımı altıda gerçekleştirilen testlerdir. Popülasyonla ilgili belli başlı varsayımların ve parametre tahminlerinin gerçekleştirilemediği, bu sebepten dolayı dağılım varsayımı yapılamadığı durumlarda kullanılan testler ise, "*Parametrik Olmayan Hipotez Testleri"* olarak adlandırılmaktadır.[654] Araştırmacı anakütle ile ilgili test varsayımlarını yerine getiremiyorsa, anakütle dağılımının normal dağılım olduğuna ve dağılımın parametrelerine ilişkin bir varsayımda bulunamıyorsa, parametrik testlerin uygulanması yanlış sonuç verebilir. Böyle durumlarda parametrik olmayan testlerin uygulanması doğru olmaktadır.[655] Parametrik olmayan testler daha az koşulun vaığında uygulanabilen testlerdir. Söz konusu bu testlerle nominal, ordinal ya da normal dışı dağılım gösteren sayısal verilerin analizi yapılabilir.[656]

---

[653] Adam Massey, Steven J. Miller, "Tests of Hypotheses Using Statistics", Brown University, Providence, R, s.2.
[654] Ali Kemal Şehirlioğlu ve Efe Sarıbay, "Parametrik Olmayan Hipotez Testleri, Kikare Testleri", 2012, (Çevrimiçi), http://kisi.deu.edu.tr//kemal.sehirli/POI_2012.pdf , 5 Aralık 2015.
[655] Münevver Turanlı ve Selahattin Güriş, Temel İstatistik, Der Yayınları, İstanbul, 2005, s.719-720.
[656] Şeref Kalaycı, **a.g.e**, s.85.

Parametrik olmayan testlerin uygulanabilmesi için gerekli olan varsayımlar;[657]

- Örneklerin anakütleden tesadüfi olarak seçilmesi ve
- Örneklerin birbirinden bağımsız olmasıdır.

Kruskal Wallis testi, parametrik olmayan testlerden biri olup, ikiden çok bağımsız örneklemin aynı ana kütlelerden elde edilmiş olduğunu iddia eden sıfır hipotezinin testinde en çok kullanılan ve tek yönlü varyans analizinin karşılığı olan bir analizidir.[658]

İki bağımsız örneklemin aynı populasyondan geldiği" sıfır hipotezini test etmek içinse *Mann Whitney U* testi kullanılmaktadır [659] İki ortalamaya ait H0: μ1 = μ 2 hipotezinde t ya da Z testini uygulayabilmek, bağımsız örneklerin seçildikleri anakütlelerin ilgili değişken bakımından dağılımlarının normal olmasına ya da örneklem büyüklüğünün belirli bir düzeyde olmasına bağlıdır. Ancak, örneklemlerin alındığı anakütleler normal dağılmıyor ve örneklem büyüklükleri küçük ise (yeterli değilse) parametrik testlerden t veya Z testlerinin kullanılması mümkün olmayacaktır. Bu durumda, Mann-Whitney testini kullanmak daha doğrudur.[660] Bu teknik aralıksız ölçülen iki bağımsız grup arasındaki farklılıkların tespiti için kullanılmaktadır.[661] Test, bağımsız örnekler için uygulanan t-testinin parametrik olmayan alternatifidir. t-testinde olduğu gibi iki grup ortalamalarının karşılaştırılması yerine, Mann-Whitney U testi grupların medyanlarını karşılaştırır. Sürekli değişkenlerin, iki grup içerisinde değerlerini sıralı hale dönüştürür. Böylece, iki grup arasındaki sıralamanın farklı olup olmadığını değerlendirir.[662] Test parameterik olmadığından, uygulanması için parametrik testlerde mevcut olan pek çok varsayımın geçerliliğinin sağlanmasına gerek yoktur. Bu bağlamda, testin

[657] Turanlı ve Güriş**, a.g.e.,** s.720.
[658] Graeme D. Ruxton, Guy Beauchamp, "Time for Some a Priori Thinking about Posthoc Testing, Behavioral Ecology, 2008, ss .690-691.
[659] Rosie Shier, Statistics: Menn Whitney U test, 2004, s.1, (Çevrimiçi) http://www.statstutor.ac.uk/resources/uploaded/mannwhitney.pdf , 12 Mayıs 2016.
[660] Özkan Ünver, H. Gamgam, **Uygulamalı Temel İstatistik Yöntemler**, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık., s.369.
[661] Şeref Kalaycı, **a.g.e**, s.99.
[662] Yalçın Karagöz, "Nonparametrik Tekniklerin Güç ve Etkinlikleri" **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi,** 33(9), 2010, s.23.

uygulanması açısından verilerin sıralayıcı ve bağımsız olması koşulu yeterli sayılmaktadır.[663] Çalışmada, üç grubun karşılaştırılmasında Kruskal Wallis testi, ikili grupların karşılaştırılmasında Mann Whitney U testi kullanılmıştır.

3.5.3.3.1. Kruskal Wallis Test Sonuçları

Bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin çalışma kapsamında incelenen 5 temel boyuta ilişkin düşünceleri/algıları arasında farklılık olup olmadığının tespit edilebilmesi açısından gruplar arasında Kruskal Wallis testinden yararlanılmıştır.

3.5.3.3.1.1. "Hilenin Tanımı ve Kapsamı"na İlşkin Kruskal Wallis Test Sonuçları

Bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tanımı ve kapsamı"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında farklılık olup olmadığının tespit edilebilmesi açısından gruplar arasında Kruskal Wallis testinden yararlanılmıştır.

"Hilenin tanımı ve kapsamı" boyutuna ilişkin olarak gruplararası farklılıkların tespiti için gerçekleştirilen Kruskal Wallis test sonucu Tablo 3.57'de verilmiştir.

Tablo 3.57: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tanımı ve Kapsamı"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Kruskal-Wallis Testi

Hilenin Tanımı ve Kapsamı	**Ki-Kare**	**Serbestlik Derecesi**	**Anlamlılık**	**FARK**
1. İşletme varlıklarının kötüye kullanılması.	2,876	2	,237	Fark yoktur.

[663] Ken Black, **Business Statistics: For Contemporary Decision Making**, 7th Edition, JohnWiley and Sons, Inc, USA, 2012, s. 692.

2. Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	21,692	2	**,000**	**Fark vardır.**
3. İşletme ana esaslarının/ ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	6,791	2	**,034**	**Fark vardır.**
4.Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.	19,412	2	**,000**	**Fark vardır.**
5. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	11,710	2	**,003**	**Fark vardır**
6. Yasaların ihlal edilmesi.	10,683	2	**,005**	**Fark vardır.**
7. Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.	8,251	2	**,016**	**Fark vardır.**
8. Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.	16,474	2	**,000**	**Fark vardır.**
9.Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.	15,561	2	**,000**	**Fark vardır.**
10. Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.	1,250	2	,535	Fark yoktur.
11. Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir.	9,655	2	**,008**	**Fark vardır.**

Ölçeğin birinci bölümünü oluşturan hilenin tanımı ve kapsamı boyutunda 11 ifade bulunmaktadır. Kruskal-Wallis testi sonuçlarına göre; 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11 no.lu ifadeler için bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin algıları arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlı bir fark bulunmaktadır. Buna göre söz konusu 9 ifade için, gruplar arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir.

Ancak 1 ve 10 no..lu ifadelerde %5 anlamlılık düzeyinde, gruplar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Buna göre, işletme varlıklarının kötüye kullanılması her üç grup için hile kapsamında

değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, yine her üç grup yönetim hilelerinin çalışan hilelerinden daha önemli olduğunu düşünmektedir. Ancak diğer ifadeler açısından bakıldığında gruplar arasında algı/düşünce farklılıkları bulunmaktadır.

11 ifadenin temsil ettiği tek bir boyut olan "hilenin tanımı ve kapsamı" boyutuna ilişkin Krusal Wallis testi sonucu ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.58: "Hilenin Tanımı ve Kapsamı" Boyutuna İlişkin Kruskal Walis Test Sonucu

Hilenin Tanımı ve Kapsamı	**Ki-kare**	**Serbestlik derecesi**	**Anlamlılık**
	12,427	2	,002

$p \leq 0, 05$ olduğuna göre ;

Ho hipotezi reddedilerek, H1 hipotezi kabul edilmiştir.

Sonuç olarak; Kruskal-Wallis testinin sonucunda, bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin hilenin tanımı ve kapsamına ilişkin algıları/düşünceleri arasında, %5 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamlı (önemli) farklılık bulunmuştur.

3.5.3.3.1.2. "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlşkin Kruskal Wallis Test Sonuçları

Bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tespiti ve önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında farklılık olup olmadığının tespit edilebilmesi açısından gruplar arasında Kruskal Wallis testinden yararlanılmıştır.

"Hilenin tespiti ve önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin Kruskal Wallis test sonuçları ise, Tablo 3.59'da verilmiştir.

Tablo 3.59: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Kruskal-Wallis Testi

Hilenin Tespiti ve Önlenmesi	**Ki kara**	**Serbestlik Derecesi**	**Anlamlılık**	**FARK**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.	10,885	2	**0,004**	**Fark vardır.**
2. Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.	1,912	2	0,384	Fark yoktur.
3. Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.	29,770	2	**0,000**	**Fark vardır.**
4. Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.	12,333	2	**0,002**	**Fark vardır.**
5. Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur.	64,825	2	**0,000**	**Fark vardır.**
6. Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.	5,490	2	0,064	Fark yoktur.
7. Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.	38,351	2	**0,000**	**Fark vardır.**
8. Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.	5,728	2	0,057	Fark yoktur.
9. Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.	11,080	2	**0,004**	**Fark vardır.**
10. Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.	33,017	2	**,000**	**Fark vardır.**

11. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.	36,105	2	**,000**	**Fark vardır.**
12. Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.	43,410	2	**,000**	**Fark vardır.**
13. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.	19,090	2	**,000**	**Fark vardır.**
14. Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.	19,690	2	**,000**	**Fark vardır.**
15. Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.	29,107	2	**,000**	**Fark vardır.**
16. Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.	7,898	2	**,019**	**Fark vardır.**
17. Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.	42,846	2	**,000**	**Fark vardır.**

Ölçeğin ikinci bölümünü oluşturan "Hilenin tespiti ve önlenmesi sorumluluğu" boyutunda 17 ifade bulunmaktadır. Kruskal-Wallis testi sonuçlarına göre; 1, 3, 4, 5, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17 No.lu ifadeler için bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin algıları arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlı bir fark bulunmaktadır. Buna göre söz konusu 14 ifade için, gruplar arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir.

Ancak 2, 6 ve 8 no..lu ifadelerde %5 anlamlılık düzeyinde, gruplar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Buna göre, bağımsız denetçi çalışmalarında hem çalışan hileleri hem de yönetim hileleriyle ilgilenir ifadesinde her üç grubun algıları/düşünceleri arasında farklılık bulunmamaktadır. Ortalamalar incelendiğinde üç grup da ifadeye katılmaktadır. Taraflar arasında

farklılık bulunmayan bir diğer ifadeyse, hilelerin tespit ve önlenmesinde işletme yönetiminin sorımluluğu bağımsız denetçiyle paylaşmasıdır. Bağımsız denetçi, en düşük ortalamaya sahip olsa da, gruplararası anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bununla birlikte muvazaalı işlemlerde denetçi önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmaya çalışmalıdır ifadesinde de grupların düşünceleri/algıları arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

17 ifadenin temsil ettiği hilenin tespiti ve önlenmesi boyutuna ilişkin Krusal Wallis testi sonucu aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.60: "Hilenin Tespiti ve Önlenmesi" Boyutuna İlişkin Kruskal Walis Test Sonucu

Hilenin Tanımı ve Kapsamı	**Ki-kare**	**Serbestlik derecesi**	**Anlamlılık**
	29,794	2	,000

$p \leq 0,05$ olduğuna göre ;

Ho hipotezi reddedilerek, H1 hipotezi kabul edilmiştir.

Sonuç olarak; Kruskal-Wallis testinin sonucunda, bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin hilenin tespiti ve önlenmesi sorumluluğuna ilişkin düşünceleri/algıları arasında, %5 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamlı (önemli) farklılık bulunmuştur. Buna göre, "hilenin tespiti ve önlenmesi boyutu" açısından gruplar arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir.

3.5.3.3.1.3. "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlşkin Kruskal Wallis Test Sonuçları

Bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile şüphesinin araştırılmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında farklılık olup olmadığının tespit edilebilmesi açısından gruplar arasında Kruskal Wallis testinden yararlanılmıştır.

"Hile şüphesinin araştırılmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin Kruskal Wallis test sonuçları ise, Tablo 3.61'de verilmiştir.

Tablo 3.61: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Kruskal-Wallis Testi

Hile Şüphesinin Araştırılması	**Ki kara**	**Serbestlik Derecesi**	**Anlamlılık**	**FARK**
1. Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur.	,531	2	,767	Fark yoktur.
2. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır.	5,107	2	,078	Fark yoktur.
3. Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir.	13,176	2	**,001**	**Fark vardır.**
4. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	11,788	2	**,003**	**Fark vardır.**
5. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	7,017	2	**,030**	**Fark vardır.**
6. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	8,755	2	**,013**	**Fark vardır.**

Ölçeğin üçüncü bölümünü oluşturan hile şüphesinin araştırılması sorumluluğu boyutunda 6 ifade bulunmaktadır. Kruskal-Wallis testi sonuçlarına göre, 3, 4, 5, 6 no.lu ifadeler için bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin algıları arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlı

bir fark bulunmaktadır. Buna göre söz konusu 4 ifade için, gruplar arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir.

Ancak 1 ve 2 no..lu ifadeler için, %5 anlamlılık düzeyinde, gruplar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Buna göre, bağımsız denetçinin hileye ilişkin tüm belirtileri araştırmakla sorumlu olduğu ifadesine her üç grup da kesinlikle katılmakla birlikte, üç grubun düşünceleri/algıları arasında farklılık bulunmamaktadır Farklılığın bulunmadığı diğer ifadeyse, önemli etkiye sahip olan yönetim hilesi şüphesinin denetçi tarafından detaylı olarak araştırılması gerektiğidir.

6 ifadenin temsil ettiği hile şüphesinin araştırılması sorumluluğu boyutuna ilişkin Kruskal Wallis testi sonucu Tablo 3.62'de verilmiştir.

Tablo 3.62: "Hilenin Şüphesinin Araştırılması" Boyutuna İlişkin Kruskal Walis Test Sonucu

Hile Şüphesinin Araştırılması	**Ki-kare**	**Serbestlik derecesi**	**Anlamlılık**
	53,509	2	,000

$p \leq 0, 05$ olduğuna göre ;

Ho hipotezi reddedilerek, H1 hipotezi kabul edilmiştir.

Sonuç olarak; Kruskal-Wallis testinin sonucunda, bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin hile şüphesinin araştırılması sorumluluğuna ilişkin düşünceleri/algıları arasında, %5 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamlı (önemli) farklılık bulunmuştur. Buna göre, hile şüphesinin araştırılması boyutu açısından gruplar arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir.

3.5.3.3.1.4. "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlşkin Kruskal Wallis Test Sonuçları

Bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile riskinin değerlendirilmesinde bağımsız denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin düşünceleri/algıları arasında farklılık olup olmadığının tespit edilebilmesi açısından gruplar arasında Kruskal Wallis testinden yararlanılmıştır. Denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri boyutuna ilişkin Kruskal Wallis test sonuçları 9 ifade açısından ayrı olarak incelenerek Tablo 3.63'de verilmiştir.

Tablo 3.63: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Kruskal-Wallis Testi

Denetim Prosedürleri	**Ki kara**	**Serbestlik Derecesi**	**Anlamlılık**	**FARK**
1. Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır.	12,358	2	**,002**	**Fark vardır.**
2. Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.	7,299	2	**,026**	**Fark vardır.**
3. Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görevleri/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.	2,529	2	,282	Fark yoktur.
4. Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.	11,687	2	**,003**	**Fark vardır.**
5. Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.	5,922	2	,052	Fark yoktur.
6. Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi	8,603	2	**,014**	**Fark vardır.**

tarafından sorgulanmalıdır.				
7. Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/teknikleri genişletmelidir.	,661	2	,719	Fark yoktur.
8. Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.	21,430	2	**,000**	**Fark vardır.**
9.Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.	6,603	2	**,037**	**Fark vardır.**

Ölçeğin dördüncü bölümünü oluşturan denetim prosedürleri boyutunda 9 ifade bulunmaktadır. Kruskal-Wallis testi sonuçlarına göre, 1, 2, 4, 6, 8, 9 No.lu ifadeler için bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin algıları arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlı bir fark bulunmaktadır. Buna göre söz konusu 6 ifade için, gruplar arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir.

Ancak, 3, 5 ve 7 no.lu ifadeler için, %5 anlamlılık düzeyinde, gruplar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu nedenle, 3, 5 ve 7 no.lu ifadeler için beklenti farkı elde edilmemiştir. Buna göre, iç denetçilerin faaliyetlerinin incelenmesi, tepe yönetiminin gözetim fonksiyonunun denetçi tarafından incelenmesi ve analitik prosedürlerin denetçi tarafından uygulanmasında olağandışı ya da öngörülemeyen olay belirlendiğinde çalışmaların genişletilmesi ifadelerinde grupların düşünceleri/algıları arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. 9 ifadenin temsil ettiği denetim prosedürleri boyutuna ilişkin Krusal Wallis testi sonucu ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.64: "Denetim Prosedürleri" Boyutuna İlişkin Kruskal Walis Test Sonucu

Denetim Prosedürleri	**Ki-kare**	**Serbestlik derecesi**	**Anlamlılık**
	16,796	2	,000

$p \leq 0, 05$ olduğuna göre ;

Ho hipotezi reddedilerek, H1 hipotezi kabul edilmiştir.

Sonuç olarak, denetim prosedürleri boyutuna ilişkin yapılan Kruskal Wallis test sonucuna göre, bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin düşünceleri/algıları arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır. Buna göre, denetim prosedürleri boyutu açısından gruplar arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir.

3.5.3.3.1.5. "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlşkin Kruskal Wallis Test Sonuçları

Bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında farklılık olup olmadığının tespit edilebilmesi açısından gruplar arasında Kruskal Wallis testinden yararlanılmıştır.

Hilenin raporlanmasında denetçinin sorumuluklarına ilişkin Kruskal Wallis test sonuçları 8 ifade açısından ayrı olarak incelenerek Tablo 3.65'de verilmiştir.

Tablo 3.65: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Kruskal-Wallis Testi

Hilenin Raporlanması	**Ki kare**	**Serbestlik Derecesi**	**Anlamlılık**	**FARK**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur.	3,959	2	,138	Fark yoktur.
2. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir.	1,243	2	,537	Fark yoktur.
3. Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir.	7,529	2	**,023**	**Fark vardır.**
4. Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.	31,883	2	**,000**	**Fark vardır.**
5. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir.	20,083	2	**,000**	**Fark vardır.**
6. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	28,114	2	**,000**	**Fark vardır.**
7. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	34,877	2	**,000**	**Fark vardır.**
8.Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.	35,268	2	**,000**	**Fark vardır.**

Ölçeğin beşinci bölümünü oluşturan hilenin raporlanması boyutunda 8 ifade bulunmaktadır.

Kruskal-Wallis testi sonuçlarına göre; 3, 4, 5, 6, 7, 8 No.lu ifadeler için bağımsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin düşünceleri/algıları arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlı bir fark bulunmaktadır. Buna göre söz konusu 6 ifade için, gruplar arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir.

Ancak, 1 ve 2 no.lu ifadeler için, %5 anlamlılık düzeyinde, gruplar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu ifadeler için gruplar arasında beklenti farklılığı elde edilmemiştir. Buna göre, her üç grup da "bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine bildirmelidir" ifadesine katılmakla birlikte aralarında algısal bir farklılık bulunmamaktadır. Ayrıca her üç grup da, denetçinin önemli olmayan hileleri işletme yönetimine bildirmekle sorumlu değildir ifadesine katılmamakla birlikte ifadeye ilişkin gruplararası düşünce/algı farklılığı bulunmamaktadır. 8 ifadenin temsil ettiği "hilenin raporlanması" boyutuna ilişkin Krusal Wallis testi sonucu ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.66: "Hilenin Raporlanması" Boyutuna İlişkin Kruskal Walis Test Sonucu

Hilenin Raporlanması	**Ki-kare**	**Serbestlik derecesi**	**Anlamlılık**
	53,509	2	,000

$p \leq 0, 05$ olduğuna göre ;

Ho hipotezi reddedilerek, H1 hipotezi kabul edilmiştir.

Hilenin raporlanması boyutuna ilişkin yapılan Kruskal Wallis test sonucuna göre, bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır. Buna göre, hilenin raporlanması boyutu açısından gruplar arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir.

Yapılan Kruskal Wallis test sonuçlarına göre kabul edilen hipotezler aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.67: Kabul Edilen Hipotezler

$H1_1$: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "*hilenin tanımı ve kapsamı*"na ilişkin düşünceleri/ algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**
$H1_2$: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "*hilenin tespit edilmesi ve önlemesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin* düşünceleri/ algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**
$H1_3$: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "*hile şüphesinin araştırılmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na* ilişkin düşünceleri/ algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**
$H1_4$: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "*hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne* ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**
$H1_5$: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin, "*hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na* ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**

Buna göre, %95 güvenilirlik düzeyinde, anlamlılık değeri (significance) %5 veya altında olan sıfır hipotezleri reddedilmiş/H1 hipotezleri kabul edilmiştir. Bu bağlamda, bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında;

- Hilenin tanımı ve kapsamı,
- Denetçinin hilenin tespiti ve önlenmesine ilişkin sorumlulukları,

- Denetçinin hile şüphesinin araştırılmasına ilişkin sorumlulukları,
- Denetçinin hile riskinin değerlendirilmesinde uyguladığı denetim prosedürleri ve
- Denetçinin hilenin raporlanmasına ilişkin sorumlulukları açısından beklenti farklılığı elde edilmiştir.

Ortaya çıkan farkların kaynağı için ve farkın hangi 2'li gruptan kaynaklandığını belirlemek için Mann-Whitney U testi uygulanmaktadır. Bu kapsamda bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticileri arasında, bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticileri arasında ve halka açık şirket yöneticileri ile aracı kuruluşların yöneticileri arasında yapılan Mann Whitney U testi sonuçları aşağıdaki gibidir.

3.5.3.3.2. Mann Whitney U Testi Sonuçları

Bu bölümde, grup farklılıkları Mann Whitney U testi ile 2'li gruplar halinde incelenmiştir.

i) Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticileri arasında,
ii)Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticileri arasında,
iii)Halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri arasında beklenti farklılığının tespiti açısından Mann Whitney U testi yapılarak sonuçlarına yer verilmiştir.

3.5.3.3.2.1. Bağımsız Denetçiler ve Halka Açık Şirket Yöneticileri Arasında Farklılık Bulunan Alanların Tepiti

Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticileri arasında farklılık bulunan alanların tespiti açısından gruplar arasında Mann Whitney U testi yapılmış ve Tablo 3.68'de verilmiştir.

Tablo 3.68: Mann Whitney U Testi: Bağımsız Denetçiler- Halka Açık Şirket Yöneticileri

Bağımsız Denetçiler- Halka açık şirket yön.	Hile tanımı ve kapsamı	Hilenin Tespiti ve Önlenmesi	Hile Şüphesinin Araştırılması	Denetim prosedürleri	Hilenin Raporlanması
Mann-Whitney U	5582,000	4706,500	6672,000	6890,500	6672,000
Wilcoxon W	13085,000	12087,500	14175,000	14393,500	14175,000
Z	-3,288	-4,887	-1,301	-,899	-1,301
Asymp. Sig. (2-tailed)	,001*	,000*	,193	,369	,193

GRUP (bağımsız denetçi-halka açık şirket yön.)

*0.05 düzeyinde anlamlı farklılık

Tablodan görüleceği üzere bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tanımı ve kapsamı" ile "hilenin tespiti ve önlenmesi" boyutlarına ilişkin algıları arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık elde edilmiştir. Diğer üç boyut açısından bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticileri arasında anlamlı farklılık elde edilememiştir. Bu bağlamda, bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticileri arasında farklılığın esas nedeni hilenin tanımı ve kapsamı ile denetçinin hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili sorumlulukları olmuştur. Farkın kaynağı açısından Tablo 3.69'da ortalama sıra tablosuna bakılmıştır.

Tablo 3.69: Ortalama Sıra Tablosu: Bağımsız denetçiler- Halka Açık ŞirketYöneticileri

Bağımsız denetçiler/Halka açık Şirket Yöneticileri	**Grup**	**N**	**Ortalama sıra**
Hilenin Tanımı ve Kapsamı	Halka açık şir.	122	107,25
	Bağımsız denetçi	**121**	**136,87**
	Toplam	243	
Hilenin Tespiti ve Önlenmesi	**Halka açık şir.**	**122**	**143,92**
	Bağımsız denetçi	121	99,90
	Toplam	243	

Tablodan görüleceği üzere bağımsız denetçiler; hilenin tanımı ve kapsamı boyutunun elde edildiği ölçeğe halka açık şirket yöneticilerine göre daha yüksek puan verip, halka açık şirket yöneticilerinden daha çok önemsemiştir. Hilenin tespiti ve

önlenmesi, boyutunun elde edildiği ölçeğeyse, halka açık şirket yöneticileri bağımsız denetçilere göre daha yüksek puan verip bağımsız denetçilerden daha çok önemsemiş ve bu konuda bağımsız denetçilerden daha fazla sorumluluk yüklenmelerini beklemiştir.

Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticileri arasında beklenti farklılığı tespit edilen hilenin tanımı ve kapsamı boyutu için, farklılıkların ölçek temelinde incelenmesi Tablo 3.70'de verilmiştir.

Tablo 3.70: Mann Whitney U Testi: Hilenin Tanımı ve Kapsamı

	Bağımsız Denetçiler- Halka Açık Şirket Yöneticileri		
Hilenin Tanımı ve Kapsamı	**Mann –Whitney U**	**Anlamlılık**	**FARK**
1. İşletme varlıklarının kötüye kullanılması.	6540,000	,099	Fark yok
2. Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	5002,000	**,000**	**Fark var**
3. İşletme ana esaslarının ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	6169,500	**,016**	**Fark var**
4.Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.	5286,500	**,000**	**Fark var**
5. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	5619,500	**,001**	**Fark var**
6. Yasaların ihlal edilmesi.	6638,000	,148	Fark yok
7. Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.	5916,500	**,005**	**Fark var**
8. Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.	5636,000	**,001**	**Fark var**
9.Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.	5484,000	**,000**	**Fark var**
10. Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.	6965,000	,417	Fark yok
11. Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek	6401,500	,061	Fark yok

için yapılan hilelerden daha önemlidir.			

Hilenin tanımı ve kapsamıyla ilgili olarak, 2, 3, 4, 5, 7, 8 ve 9 no.lu ifadeler için, %5 anlamlılık düzeyinde halka açık şirket yöneticileri ve bağımsız denetçilerin algıları/düşünceleri arasında istatistiki açıdan anlamlı/önemli bir farklılık bulunmaktadır. Buna göre, bu ifadeler açısından 2 grup arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir. Ancak, 1, 6, 10 ve 11 no.lu ifadeler için, % 5 anlamlılık düzeyinde halka açık şirket yöneticileri ve bağımsız denetçilerin algıları/düşünceleri arasında istatistiki açıdan önemli bir fark bulunmamaktadır.

Ortalamalar da dikkate alındığında,[664] mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar, işletme ana esaslarının uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar, mali tablolara esas oluşturan kayıt ve belgelerin değiştirilmesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar, üçüncü kişilerin kasıtlı olarak yanlış bilgilendirilmesi, muhasebe tahminlerinde yapılan kasıtlı yanlışlıklar, bağımsız denetçiler tarafından açıkça hile olarak değerlendirilse de, halka açık şirket yöneticileri tarafından yeteri kadar dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle ilgili sorulara ilişkin olarak iki grup arasında beklenti farklılığı bulunmaktadır.

Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticileri arasında beklenti farklılığı tespit edilen diğer bir alan da "hilenin tespiti ve önlenmesi sorumluluğu"olmuştur. Bu alana ilişkin farklılıkların, ilgili ölçek temelinde incelenmesi Tablo 3.71'de verilmiştir.

[664] Ortalamalar için Ek. 4'e bknz.

Tablo 3.71: Mann Whitney U Testi: Hilenin Tespiti ve Önlenmesi Sorumluluğu

	Bağımsız Denetçiler- Halka Açık Şirket Yöneticileri		
Hilenin Tespiti ve Önlenmesi Sorumluluğu	**Mann – Whitney U**	**Anlamlılık**	**FARK**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.	6108,000	**,009**	**Fark var**
2. Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.	7168,000	,653	Fark yok
3. Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.	5067,000	**,000**	**Fark var**
4. Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.	5880,500	**,002**	**Fark var**
5. Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur.	3918,000	**,000**	**Fark var**
6. Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.	6297,000	**,038**	**Fark var**
7. Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.	4621,500	**,000**	**Fark var**
8. Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.	6881,000	,308	Fark yok
9. Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.	5945,500	**,007**	**Fark var**
10. Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.	4447,500	**,000**	**Fark var**
11. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.	4438,000	**,000**	**Fark var**
12. Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.	4422,000	**,000**	**Fark var**

13. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.	5742,500	**,001**	**Fark var**
14. Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.	5765,000	**,001**	**Fark var**
15. Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.	5141,000	**,000**	**Fark var**
16. Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.	6139,500	**,012**	**Fark var**
17. Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.	4207,000	**,000**	**Fark var.**

Hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili sorumluluklara bakıldığında, 1, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 ve 17 no.lu ifadeler için, %5 anlamlılık düzeyinde halka açık şirket yöneticileri ve bağımsız denetçilerin algıları/düşünceleri arasında istatistiki açıdan anlamlı/önemli bir farklılık bulunmaktadır. Buna göre, bu ifadeler açısından 2 grup arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir. 2 ve 8 no.lu ifadeler için % 5 anlamlılık düzeyinde, halka açık şirket yöneticileri ve bağımsız denetçilerin algıları/düşünceleri arasında istatistiki açıdan önemli bir fark bulunmamaktadır. Buna göre 2 ve 8 no.lu ifadeler açısından beklenti farklılığı bulunmamaktadır.

Ortalamalar dikkate alındığında, halka açık şirket yöneticilerinin, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin bağımsız denetçilerden daha yüksek güvence beklediği görülmektedir. Denetçilerin hilelerin tespiti ve önlenmesinden mesleki standartlara göre tam sorumlu olduklarını düşünmektedirler. Açık olarak hilenin tespiti ve önlenmesi sorumluluğu işletme yönetimine ait olsa da, halka açık şirket yöneticileri bağımsız denetçilerin de hilenin tespiti ve önlenmesinden sorumlu olmalarını beklemekte ve sorumlulukların paylaşılması konusunda yüksek beklenti içerisinde oldukları görülmektedir. Halka açık şirket yöneticileri, bağımsız denetçilerin mali tablolar üzerinde önemli etki yaratacak hileleri tespit edemeklerinde, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmasını beklemekle birlikte, iç kontrol yapısının sağlamlığından da bağımsız denetçinin sorumlu olması gerektiğini düşünmektedir.

Bununla birlikte, halka açık şirket yöneticileri bağımsız denetçilerin hileyi tespit edememe riskinin bulunduğunu daha az kabul etmekle birlikte, hile nedeniyle yaşanılan şirket iflaslarında bile bağımsız denetçinin sorumlu tutulabileceğini düşünmektedirler.

Görülmektedir ki, hilenin tespit edilmesi ve önlenmesinde halka açık şirket yöneticileri bağımsız denetçilerden daha fazla sorumluluk yüklenmelerini beklemektedir. Sonuç olarak, halka açık şirket yöneticileri kendi sorumluluklarında olan konuları da bağımsız denetçilerden beklemekte ve bağımsız denetçinin süreçte daha fazla sorumluluk yüklenerek, bu sorumlulukları da etkin biçimde yerine getirmelerini beklemektedir.

3.5.3.3.2.2. Bağımsız Denetçiler ve Aracı Kurum Yöneticileri Arasında Farklılık Bulunan Alanların Tepiti

Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticileri arasında farklılık bulunan alanların tespiti açısından gruplar arasında Mann Whitney U testi yapılmış ve Tablo 3.72'de verilmiştir.

Tablo 3.72: Mann Whitney U Testi: Bağımsız Denetçiler- Aracı Kurum Yöneticileri

Bağımsız Denetçi- Aracı Kurum yön.	Hile tanımı ve kapsamı	Hilenin Tespiti ve Önlenmesi	Hile Şüphesinin Araştırılması	Denetim prosedürleri	Hilenin Raporlanması
Mann-Whitney U	6406,500	4498,000	3872,500	5213,500	3872,500
Wilcoxon W	12847,500	11879,000	11253,500	12594,500	11253,500
Z	-,832	-4,523	-5,755	-3,158	-5,755
Asymp. Sig. (2-tailed)	,405	,000*	,000*	,002*	,000*

GRUP (bağımsız denetçi-aracı kurum yön.)
*0.05 düzeyinde anlamlı farklılık

Tablodan görüleceği üzere bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticilerinin "hilenin tespiti ve önlenmesi", "hile şüphesinin araştırılması", "uygulanan denetim prosedürleri" ve "hilenin raporlanması" boyutlarına ilişkin algıları/düşünceleri

arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık elde edilmiştir. Ancak, hilenin tanımı ve kapsamı boyutunda iki grup arasında anlamlı farklılık elde edilmemiştir. Bu bağlamda, bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticileri arasında beklenti farklılığını oluşturan alanlar; denetçinin hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili sorumlulukları, denetçinin hile şüphesinin araştırılmasındaki sorumluluğu, uygulanan denetim prosedürleri ve denetçinin hilenin raporlanmasıyla ilgili sorumlulukları olmuştur.

Farkın kaynağının belirlenmesi açısından aşağıda ortalama sıra tablosuna bakılmıştır.

Tablo 3.73: Ortalama Sıra Tablosu: Bağımsız denetçiler- Aracı kurum yöneticileri

Bağımsız denetçiler - Aracı Kur. Yön.	**GRUP**	**N**	**Ortalama sıra**
Hilenin Tespiti ve Önlenmesi	**Aracı kurum**	**113**	**138,19**
	Bağımsız denetçi	121	98,17
	Total	234	
Hile Şüphesinin Araştırılması	**Aracı kurum**	**113**	**143,73**
	Bağımsız denetçi	121	93,00
	Total	234	
Denetim Prosedürleri	**Aracı kurum**	**113**	**131,86**
	Bağımsız denetçi	121	104,09
	Total	234	
Hilenin Raporlanması	**Aracı kurum**	**113**	**143,73**
	Bağımsız denetçi	121	93,00
	Total	234	

Tablodan görüleceği üzere aracı kurum yöneticileri; hilenin tespiti ve önlenmesi sorumluluğu, hile şüphesinin araştırılması sorumluluğu, uygulanan denetim prosedürleri ile hilenin raporlanması sorumluluğu boyutlarının elde edildiği ölçeğe bağımsız denetçilere göre daha yüksek puan verip bağımsız denetçilerden daha çok önemsemiş ve bu konuda bağımsız denetçilerden daha fazla sorumluluk üstlenmelerini beklemiştir.

Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticileri arasında beklenti farklılığı tespit edilen hilenin tespiti ve önlenmesi sorumluluğu boyutu için, farklılıkların ölçek temelinde incelenmesi Tablo 3.74'de verilmiştir

Tablo 3.74: Mann Whitney U Testi: Hilenin Tespiti ve Önlenmesi Sorumluluğu

	Bağımsız Denetçiler - Aracı Kurum Yöneticileri		
Hilenin Tespiti ve Önlenmesi	**Mann – Whitney U**	**Anlamlılık**	**Fark**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.	5430,000	**,003**	**Fark var.**
2. Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.	6367,000	,317	Fark yok.
3. Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.	4380,500	**,000**	**Fark var.**
4. Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.	5446,000	**,003**	**Fark var.**
5. Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur.	3251,000	**,000**	**Fark var.**
6. Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.	5879,500	,054	Fark yok.
7. Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.	4124,500	**,000**	**Fark var.**
8. Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.	5728,000	**,014**	**Fark var.**
9. Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.	5333,000	**,003**	**Fark var.**
10. Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.	4773,500	**,000**	**Fark var.**

11. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.	4432,500	**,000**	**Fark var.**
12. Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.	4013,000	**,000**	**Fark var.**
13. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.	4937,500	**,000**	**Fark var.**
14. Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.	4836,000	**,000**	**Fark var.**
15. Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.	4630,500	**,000**	**Fark var.**
16. Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.	5704,500	**,017**	**Fark var.**
17. Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.	4213,000	**,000**	**Fark var.**

Hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili sorumluluklara bakıldığında, 1, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 ve 17 no.lu ifadeler için, %5 anlamlılık düzeyinde aracı kurum yöneticileri ve bağımsız denetçilerin algıları/düşünceleri arasında istatistiki açıdan anlamlı/önemli bir farklılık bulunmaktadır. Buna göre, bu ifadeler açısından 2 grup arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir. 2 ve 6 no.lu ifadeler için % 5 anlamlılık düzeyinde, aracı kurum yöneticileri ve bağımsız denetçilerin algıları/düşünceleri arasında istatistiki açıdan önemli bir fark bulunmamaktadır. Buna göre 2 ve 6 no.lu ifadeler açısından beklenti farklılığı bulunmamaktadır.

Sonuçlara göre, aracı kurum yöneticileri, bağımsız denetçilerden vermiş oldukları makul güvencenin daha üzerinde güvence beklemektedirler. Verilen güvencenin de dışında, süreçte daha fazla sorumluluk üstlenmeleri gerektiğini düşünmektedirler. Denetçilerin mali tablolardaki tüm hilelerin tespitinden ve önlenmesinden sorumlu olduklarını düşünmekle birlikte, hileyi tespit edememeleri durumunda ortaya çıkacak

sonuçlarda da denetçinin sorumluluk almalarını beklemektedirler. Bu durum, BDS 240'a göre hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi sorumluluğu işletme yönetimine aittir ifadesiyle uyuşmamakta ve aracı kurum yöneticilerinin hilenin tespit ve önlenmesinden bağımsız denetçileri sorumlu tuttuğu görülmekte ve bu konuda yüksek beklentiye sahip olduğu görülmektedir. Söz konusu bu farklılık aracı kurum yöneticilerinin makul olmayan beklentilerine işaret etmektedir.

Aracı kurum yöneticileri, üçüncü kişilerin de karıştığı muvazaalı işlemlerde, denetçilerin hileyi ortaya çıkarmakla sorumlu olduklarına daha yüksek puan vermiştir ve iki grubun beklentileri arasında farklılık ortaya çıkmıştır. Oysa ki, BDS 240, muvazaalı işlemlerle desteklendiğinde hilenin tespitinin daha da zorlaşacağını belirtmiştir. Dolayısıyla, muvazaalı işlemler denetçinin, aslında yanlış olan bir denetim kanıtının ikna edici olduğuna inanmasına sebep olabilir ve hileyle ilgili olarak yanlış bir karar verebilir. Ancak, aracı kurum yöneticileri muvazaalı işlemler söz konusu olduğunda da denetçiden hillerin tespit edilmesini beklemektedir.

Aracı kurum yöneticileri, denetçinin hileyi önlemekle sorumlu olduğu ifadesinde bağımsız denetçiye göre daha yüksek puan vermiş ve bu konuda da farklılık ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte, aracı kurum yöneticileri, denetçinin hileyle ilgili yasal bir hüküm verebileceğini beklemekte ve denetçinin önemli etki yaratabilecek bir hileyi tespit edemezse karşı tarafın zararından sorumlu tutulabileceğini, bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riskinin olmadığını, işletmenin hileye bağlı iflasından da denetçinin sorumlu olduğuna inanmaktadırlar.

Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticileri arasında beklenti farklılığı tespit edilen hile şüphesinin araştırılması boyutu için, farklılıkların ölçek temelinde incelenmesi Tablo 3.75'de verilmiştir

Tablo 3.75: Mann Whitney U Testi: Hile Şüphesinin Araştırılması

	Bağımsız Denetçiler - Aracı Kurum Yöneticileri		
Hile Şüphesinin Araştırılması	**Mann – Whitney U**	**Anlamlılık**	**Fark**
1. Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri	6782,500	,906	Fark yok.

araştırmakla sorumludur.			
2. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır.	5960,500	,054	Fark yok.
3. Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir.	6203,000	,166	Fark yok.
4. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	5345,000	**,001**	**Fark var.**
5. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	5941,500	**,001**	**Fark var.**
6. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	5511,500	**,005**	**Fark var.**

Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticileri açısından farklık yaratan ikinci boyut ise hile şüphesinin araştırılması olmuştur.

Hile şüphesinin araştırılmasıyla ilgili olarak, 1, 2, 3 no.lu ifadeler için aracı kurum yöneticileri ve bağımsız denetçilerin beklentileri arasında anlamlı/önemli bir fark bulunmamaktadır. 4, 5, 6 no.lu ifadeler için, %5 anlamlılık düzeyinde aracı kurum yöneticileri ve bağımsız denetçilerin beklentileri arasında istatistiki açıdan anlamlı/önemli bir farklılık bulunmaktadır. Buna göre aracı kurum yöneticileri etkisine ve türüne bakılmaksızın tüm hilelerin kapsamlı olarak araştırılmasını beklemekte ve bu konuda denetçilerden daha yüksek bir performans beklemektedir.

Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticileri açısından farklık yaratan üçüncü alan "denetim prosedürleri" olmuştur. Denetim prosedürlerine ilişkin Mann Whitney u testi sonuçları Tablo 3.76'da verilmiştir.

Tablo 3.76: Mann Whitney U Testi: Denetim Prosedürleri

	Bağımsız Denetçiler - Aracı Kurum Yöneticileri		
Denetim Prosedürleri	**Mann – Whitney U**	**Anlamlılık**	**Fark**
1. Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır.	5182,000	,001	**Fark var.**
2. Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.	6065,500	,084	Fark yok.
3. Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görevleri/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.	6475,000	,415	Fark yok.
4. Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.	5840,500	**,027**	**Fark var.**
5. Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.	5809,000	**,017**	**Fark var.**
6. Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır.	6469,000	,417	Fark yok.
7. Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/teknikleri genişletmelidir.	6470,500	,425	Fark yok.
8. Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.	5133,000	**,000**	**Fark var.**
9.Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.	5770,000	**,020**	**Fark var.**

Denetim prosedürleriyle ilgili olarak 2, 3, 6 ve 7 no.lu ifadeler için aracı kurum yöneticileri ve bağımsız denetçilerin beklentileri arasında anlamlı/önemli bir fark bulunmamaktadır. 1, 4, 5, 8, 9 no.lu ifadeler için, %5 anlamlılık düzeyinde aracı

kurum yöneticileri ve bağımsız denetçilerin beklentileri arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Buna göre aracı kurum yöneticileri, hile riskinin değerlendirilmesinde uygulanan denetim prosedürleriyle ilgili olarak bağımsız denetçilerden daha etkin olmalarını beklemekle birlikte, daha kapsamlı prosedürlerin uygulanmasını da istemektedir.

Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticileri açısından farklık yaratan dördüncü alan da"hilenin raporlanması" olmuştur.

Tablo 3.77: Mann Whitney U Testi: Hilenin Raporlanması

	Bağımsız Denetçiler - Aracı Kurum Yöneticileri		
Hilenin Raporlanması	**Mann – Whitney U**	**Anlamlılık**	**Fark**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur.	6016,500	,073	Fark yok.
2. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir.	6469,000	,456	Fark yok.
3. Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir.	5617,000	,008	**Fark var.**
4. Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.	4448,000	,000	**Fark var.**
5. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir.	5015,500	,000	**Fark var.**
6. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	5446,500	,004	**Fark var.**
7. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo	4383,000	,000	**Fark var.**

kullanıcılarına bildirmelidir.			
8.Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.	4897,000	,000	**Fark var.**

Hilenin raporlanmasıyla ilgili olarak 1, 2 no.lu ifadeler için aracı kurum yöneticileri ve bağımsız denetçilerin beklentileri arasında anlamlı/önemli bir fark bulunmamaktadır. 3, 4, 5, 6, 7, 8 no.lu ifadeler için, %5 anlamlılık düzeyinde aracı kurum yöneticileri ve bağımsız denetçilerin beklentileri arasında istatistiki açıdan anlamlı/önemli bir farklılık bulunmaktadır. Hilenin önemli olup olmamasına bakılmaksızın hilenin işletme yönetimine bildirilmesi mutlak suretle iki grup açısından da önemlidir.

Hile, işletmenin yöneticileri ve/veya iç kontrolde önemli rolü olan kişiler tarafından gerçekleştirilmişse bu durum üst yönetime (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirilmelidir ifadesinde aracı kurum yöneticilerinin bağımsız denetçilere göre daha fazla beklenti içerisinde olduğu görülmektedir. Denetçilerden daha fazla çaba sarfetmelerini beklemektedir. Bu kapsamda elde edilen bu farklılığın denetçinin performansından kaynaklandığını söylenebilir.

Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir ifadesinde, yine aracı kurum yönetcilerinin beklentilerinin daha yüksek olduğu görülmektedir. Ancak standartta böyle bir sorumluluk bulunmamaktadır. Fakat makul olmayan bir beklenti olmadığından da durumun, yetersiz standart farkı kapsamında incelenebileceği ifade edilebilir. Standart, denetçilerin bu yönde beklentilerini gerçekleştirmek adına genişletilebilir. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri üst yönetime (yönetim kurulu, denetim komitesi gibi) bildirmelidir ifadesi ile bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir ifadelerinde de gruplar arası beklenti farklılığı söz konusudur. Bu ifadeler için aracı kurum yöneticilerinin beklentileri bağımsız denetçilerden daha yüksektir. Ancak makul görünen bu

beklentiler de, denetim standartlarının genişletilmesiyle ve denetim raporunun kapsamının genişletilmesiyle azaltılabilir. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri denetim raporuyla mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir ifadesinde, aracı kurum yöneticilerinin daha yüksek beklenti içerisinde olduğu görülmektedir. Ancak önemli etkisi olmayan hilelerin bilgi kullanıcılarına bildirilmesi gerek standartta belirlenen bir sorumluluk olmaması gerekse maliyet-fayda dengesi açısından makul bir beklenti olarak görünmemektedir. Aracı kurum yöneticileri, bağımsız denetçinin, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları yetkili kurumlara bildirmesini beklemektedir. Standartlarda açık olarak belirtilmemekle birlikte, denetçinin müşteri gizliliği sorumluluğunun dışına çıkabileceği ve yetkili kurumlara bildirilebileceği ifade edilmektedir. Söz konusu bu fark, denetçinin performansından kaynaklanan bir fark olarak açıklanabilmektedir.

3.5.3.3.2.3. Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticileri Arasında Farklılık Bulunan Alanların Tepiti

Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında farklılık bulunan alanların tespiti açısındana gruplar arasında Mann Whitney U testi yapılmış ve Tablo 3.78'de verilmiştir.

Tablo 3.78: Mann Whitney U Testi: Aracı Kurum Yöneticileri- Halka Açık Şirket Yöneticileri

Aracı Kurum yön.- Halka açık Şirket Yön.	Hile tanımı ve kapsamı	Hilenin Tespiti ve Önlenmesi	Hile Şüphesinin Araştırılması	Denetim prosedürleri	Hilenin Raporlanması
Mann-Whitney U	5522,000	6693,000	3367,000	4907,000	3367,000
Wilcoxon W	13025,000	14196,000	10870,000	12410,000	10870,000
Z	-2,636	-,385	-6,798	-3,832	-6,798
Asymp. Sig. (2-tailed)	,008*	,701	,000*	,000*	,000*

GRUP (aracı kurum-halka açık şirket)
*0.05 düzeyinde anlamlı farklılık

Tablodan görüleceği üzere hilenin tanımı ve kapsamı, hile şüphesinin araştırılması, hile riskinin değerlendirilmesine yönelik uygulanan denetim prosedürleri ve hilenin raporlanması boyutları aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında anlamlı farklılık göstermektedir.

Hilenin tespiti ve önlenmesi boyutunda 2 grup arasında anlamlı farklılık elde edilememiştir. Farkın kaynağı için ortalama sıra tablosuna bakılmıştır.

Tablo 3.79: Ortalama Sıra Tablosu: Aracı kurum yöneticileri- Halka Açık Şirket Yöneticileri

Aracı Kur. Yön.- Halka Açık Şirket Yön.	**Grup**	**N**	**Ortalama sıra**
Hilenin Tanımı ve Kapsamı	**Aracı kurum**	**113**	**130,13**
	Halka açık şir.	122	106,76
	Total	235	
Hile Şüphesinin Araştırılması	**Aracı kurum**	**113**	**149,20**
	Halka açık şir.	122	89,10
	Total	235	
Denetim Prosedürleri	**Aracı kurum**	**113**	**135,58**
	Halka açık şir.	122	101,72
	Total	235	
Hilenin Raporlanması	**Aracı kurum**	**113**	**149,20**
	Halka açık şir.	122	89,10
	Total	235	

Tablodan görüleceği üzere aracı kurum yöneticileri hilenin tanımı ve kapsamı, hile şüphesinin araştırılması sorumluluğu, uygulanan denetim prosedürleri ile hilenin raporlanması sorumluluğu boyutlarının elde edildiği ölçeğe halka açık şirket yöneticilerine göre daha yüksek puan verip daha çok önemsemiş ve bu konuda bağımsız denetçilerden daha fazla sorumluluk yüklenmelerini beklemiştir. 4 boyutla ilgili olarak soru bazında farklılıklar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.80: Mann Whitney U Testi: Hilenin Tanımı ve Kapsamı

	Aracı Kurum Yöneticileri- Halka Açık Şirket Yöneticileri		
Hilenin Tanımı ve Kapsamı	**Mann – Whitney U**	**Anlamlılık**	**Fark**
1. İşletme varlıklarının kötüye kullanılması.	6706,500	,700	Fark yok.
2. Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	5921,000	**,049**	**Fark var.**
3. İşletme ana esaslarının ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	5893,000	**,040**	**Fark var.**
4.Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.	5247,500	**,001**	**Fark var.**
5. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	6052,500	,087	Fark yok.
6. Yasaların ihlal edilmesi.	5300,500	**,001**	**Fark var.**
7. Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.	6187,000	,154	Fark yok.
8. Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.	5167,500	**,000**	**Fark var.**
9.Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.	6364,500	,286	Fark yok.
10. Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.	6375,500	,293	Fark yok.
11. Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir.	6147,500	,137	Fark yok.

Hilenin tanımı ve kapsamıyla ilgili olarak 1, 5, 7, 9, 10, 11 no.lu ifadeler için aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin beklentileri arasında anlamlı/önemli bir fark bulunmamaktadır. 2, 3, 4, 6, 8 no.lu ifadeler için, %5 anlamlılık düzeyinde aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin beklentileri arasında istatistiki açıdan anlamlı/önemli bir farklılık bulunmaktadır. Aracı kurum yöneticileri, halka açık şirket yöneticilerine göre hilenin kapsamına giren ifadelere daha yüksek düzeyde katılmış olup, hilenin daha geniş olarak

değerlendirilmesini beklemişlerdir. İki grup arasında farklılık gösteren diğer bir alan hile şüphesinin araştırılması olmuştur.

Tablo 3.81: Mann Whitney U Testi: Hile Şüphesinin Araştırılması

	Aracı Kurum Yöneticileri- Halka Açık Şirket Yöneticileri		
Hile Şüphesinin Araştırılması	**Mann – Whitney U**	**Anlamlılık**	**Fark**
1. Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur.	6600,500	,521	Fark yok.
2. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır.	5989,500	**,045**	**Fark var.**
3. Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir.	5241,500	**,000**	**Fark var.**
4. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	6084,500	,066	Fark yok.
5. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	5723,000	**,010**	**Fark var.**
6. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	6260,000	,177	Fark yok.

Hile şüphesinin araştırılmasıyla ilgili olarak, 1, 4, 6 no.lu ifadeler için aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin beklentileri arasında anlamlı/önemli bir fark bulunmamaktadır. 2, 3, 5 no.lu ifadeler için, %5 anlamlılık düzeyinde aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin beklentileri arasında istatistiki açıdan anlamlı/önemli bir farklılık bulunmaktadır. Buna göre, aracı kurum yöneticileri hilenin etkisi ya da türüne bakılmaksızın, her türlü hile şüphesinin

bağımsız denetçi tarafından araştırılmasını, halka açık şirket yöneticilerine göre daha fazla istemektedir. Ancak, halka açık şirket yöneticileri yönetim hilelerinin çalışan hileleri kadar derinlemesine araştırılmasını istememektedir. Yönetim hilelerinin araştırılmasını aracı kurum yöneticileri daha fazla beklemektedir.

İki grup arasında farklılık gösteren "denetim prosedürleri" boyutuna ilişkin Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 3.82'de verilmiştir.

Tablo 3.82: Mann Whitney U Testi: Denetim Prosedürleri

	Aracı Kurum Yöneticileri- Halka Açık Şirket Yöneticileri		
Denetim Prosedürleri	**Mann – Whitney U**	**Anlamlılık**	**Fark**
1. Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır.	6255,500	,186	Fark yok.
2. Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.	5679,500	**,007**	**Fark var.**
3. Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görevleri/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.	6162,000	,111	Fark yok.
4. Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.	5377,000	**,001**	**Fark var.**
5. Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.	6221,500	,122	Fark yok.
6. Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır.	5604,000	**,006**	**Fark var.**
7. Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/ teknikleri genişletmelidir..	6741,000	,742	Fark yok.
8. Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf	4937,500	**,000**	**Fark var.**

işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.			
9.Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.	5914,000	**,034**	**Fark var.**

Hile riskinin değerlendirilmesinde uygulanan denetim prosedürleriyle ilgili olarak, 1, 3, 5, 7 no.lu ifadeler için aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin beklentileri arasında anlamlı/önemli bir fark bulunmamaktadır. 2, 4, 6, 8, 9 no.lu ifadeler için, %5 anlamlılık düzeyinde aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin beklentileri arasında istatistiki açıdan anlamlı/önemli bir farklılık bulunmaktadır. Denetim prosedürleri konusunda, aracı kurum yöneticileri halka açık şirket yöneticilerine göre daha çok beklentiye sahip olmakla birlikte, standartlarla belirlenmiş bu prosedürlerin uygulanmasında denetçiden daha etkin olmasını beklemektedirler. Aracı kurum yöneticilerine göre; denetçiler yönetim tarafından oluşturulan iç kontrollerin değerlendirilmesinde, yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerinin değerlendirilmesinde, tepe/üst yönetimin gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğinin değerlendirilmesinde ve ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesinde ek denetim prosedürlerinin uygulanmasında daha etkin olmalıdırlar. İki grup arasında farklılık gösteren son alan hilenin raporlanmasıdır. Hilenin raporlanmasına ilişkin Mann Whitney U testi sonuçları Tablo 3.83'de verilmiştir.

Tablo 3.83: Mann Whitney U Testi: Hilenin Raporlanması

	Aracı Kurum Yöneticileri- Halka Açık Şirket Yöneticileri		
Hilenin Raporlanması	**Mann – Whitney U**	**Anlamlılık**	**Fark**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur.	6786,500	,816	Fark yok.
2. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine	6719,000	,723	Fark yok.

raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir.			
3. Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir.	5979,000	**,049**	**Fark var.**
4. Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.	4462,500	**,000**	**Fark var.**
5. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir.	5061,000	**,000**	**Fark var.**
6. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	4302,500	**,000**	**Fark var.**
7. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	4279,500	**,000**	**Fark var.**
8.Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.	4021,500	**,000**	**Fark var.**

Hilenin raporlanmasıyla ilgili olarak, 1 ve 2 no.lu ifadeler için aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin beklentileri arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. 3, 4, 5, 6, 7, 8 no.lu ifadeler için, %5 anlamlılık düzeyinde aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin beklentileri arasında istatistiki açıdan anlamlı/önemli bir farklılık bulunmaktadır.

Sonuç olarak, hilenin raporlanmasıyla ilgili olarak aracı kurum yöneticilerinin beklentileri, halka açık şirket yöneticilerine göre daha yüksektir. Aracı kurum yöneticileri; yönetim tarafından yapılan hilelerin üst/tepe yönetime bildirilmesinde,

mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hilelerin üst yönetime bildirilmesinde, denetim raporuyla mali tablolar üzerinde önemli etkisi olan ya da olmayan hilelerin mali tablo kullanıcılarına bildirilmesinde, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumların yetkili kurumlara bildirilmesinde halka açık şirket yönetimine göre daha fazla beklentiye sahiptir. Bu konuda denetçilerden daha etkin olmalarını beklemektedir. Ancak, halka açık şirket yöneticileri hilelerin raporlanması konusunda daha az beklentiye sahip olup, bu yönde isteksiz davranmaktadır. Özetle, makul olarak görünmese de aracı kurum yöneticileri, bağımsız denetçilerin mali tabloları önemli derecede etkileyen hileli durumları da yetkili kurumlara bildirilmesini beklemekte ve önem düzeyine bakılmadan denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirilmesini beklemektedir. Sonuç olarak, aracı kurum yöneticileri, halka açık şirket yöneticilerine göre, bağımsız denetçilerin hilenin raporlanması sürecinde çok daha etkin olmalarını ve toplumun yararı yönünde daha şeffaf bir süreci istemektedir.

3.5.3.3.3 Mann Whitney U Testi – Genel Hipotez Sonuçları

Bu bölümde Mann Whitney U testi sonuçlarına göre;

i) Bağımsız denetçiler ile halka açık şirket yöneticileri arasında,

ii) Bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticileri arasında ve

iii) Aracı kurum yöneticileri ile halka açık şirket yöneticileri arasında farklılık bulunan alanlara yönelik kabul edilen hipotezler belirlenmiştir.

3.5.3.3.3.1. Bağımsız Denetçiler ve Halka Açık Şirket Yöneticileri Arasında Farklılık Bulunan Alanlar ve Kabul Edilen Hipotezler

Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticileri arasında farklılık bulunan alanların tespiti için yapılan Mann Whitney U testi sonucuna göre, hilenin tanımı ve kapsamı ile hilenin tespiti ve önlenmesi sorumluluğu alanlarında iki grup arasında

anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Buna göre, Tablo 3.84'de tespit edilen farklılıklara ilişkin kabul edilen hipotezler gösterilmiştir.

Tablo 3.84: Mann Whitney U Testi Sonucuna göre Kabul Edilen Hipotezler: Bağımsız Denetçiler ile Halka Açık Şirket Yöneticileri

$H1_1$: Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tanımı ve kapsamı"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**
$H1_2$: Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tespit edilmesi ve önlemesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**
$H1_3$: Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile şüphesinin araştırılmasındaki bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMEMİŞTİR.**
$H1_4$: Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMEMİŞTİR.**
$H1_5$: Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/ algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMEMİŞTİR.**

3.5.3.3.3.2. Bağımsız Denetçiler ve Aracı Kurum Yöneticileri Arasında Farklılık Bulunan Alanlar ve Kabul Edilen Hipotezler

Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticileri arasında farklılık bulunan alanların tespiti için yapılan Mann Whitney U testi sonucuna göre, hilenin tanımı ve kapsamı dışında kalan 4 alan için iki grup arasında farklılık tespit edilmiştir. Buna göre hilenin tespiti ve önlenmesi sorumluluğu, hile şüphesinin araştırılması sorumluluğu, uygulanan denetim prosedürleri ve hilenin raporlanması sorumluluğu alanları iki

grup arasında farklılık göstermektedir. Tablo 3.85'de tespit edilen farklılıklara göre kabul edilen hipotezler verilmiştir.

Tablo 3.85: Mann Whitney U Testi Sonucuna göre Kabul Edilen Hipotezler: Bağımsız Denetçiler ile Aracı Kurum Yöneticileri

$H1_1$: Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticilerinin "hilenin tanımı ve kapsamı"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMEMİŞTİR.**
$H1_2$: Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticilerinin "hilenin tespit edilmesi ve önlemesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**
$H1_3$: Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticilerinin "hile şüphesinin araştırılmasındaki bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**
$H1_4$: Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticilerinin, "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**
$H1_5$: Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticilerinin "hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**

3.5.3.3.3.3. Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticileri Arasında Farklılık Bulunan Alanlar ve Kabul Edilen Hipotezler

Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında farklılık bulunan alanların tespiti için yapılan Mann Whitney U testi sonucuna göre, hilenin tespiti ve önlenmesi sorumluluğu dışında kalan 4 alan için iki grup arasında farklılık tespit edilmiştir. Buna göre hilenin tanımı ve kapsamı, hile şüphesinin araştırılması sorumluluğu, uygulanan denetim prosedürleri ve hilenin raporlanması sorumluluğu

alanları iki grup arasında farklılık göstermektedir. Tablo 3.86'de tespit edilen farklılıklar açısından kabul edilen hipotezler verilmiştir.

Tablo 3.86: Mann Whitney U Testi Sonucuna göre Kabul Edilen Hipotezler: Aracı Kurum Yöneticileri ile Halka Açık Şirket Yöneticileri

$H1_1$: Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tanımı ve kapsamı"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**
$H1_2$: Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tespit edilmesi ve önlemesinde bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMEMİŞTİR.**
$H1_3$: Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile şüphesinin araştırılmasındaki bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**
$H1_4$: Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**
$H1_5$: Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/ algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.	**KABUL EDİLMİŞTİR.**

3.5.4. Araştırmada Elde Edilen Sonuçlar ve Beklenti Farklılıkları

Bilimsel çalışmalarda denetimde beklenti farklılığı; denetim fonksiyonu, denetçilerin görev ve sorumlukları ile denetim raporunda sunulan mesajlarla ilgili olarak denetçiler ve denetimden yararlananlar arasındaki algısal ya da düşünsel farklılık olarak tanımlanmıştır. Özellikle, denetçilerin hile ile ilgili sorumluluklarının mali tablo kullanıcıları tarafından algılanışı tartışmalı konulardan biri olarak kalmaya devam etmiştir. Yapılan bu çalışma, denetimde beklenti farklılıkları konusuyla ilgili olarak tartışmalı kalan alanlardan biri olan, denetçinin hile ile ilgili sorumluluklarını

temel almıştır. Bu bağlamda, "Bağımsız Denetçinin Hile Kapsamındaki Sorumluluklarıyla İlgili Beklenti Farklılıkları" çalışması beş temel amaç altında şekillendirilmiş ve söz konusu beş alanda beklenti farklılıkları elde edilmiştir.

3.5.4.1. Hilenin Tanımı ve Kapsamına İlişkin Beklenti Farklılıkları

Çalışmanın hedeflerinden biri, bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tanımı ve kapsamı" na ilişkin beklentileri arasında farklılık olup olmadığını araştırmaktır. Bu kapsamda oluşturulan birinci hipotez aşağıdaki gibidir.

H_{0_1}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tanımı ve kapsamı"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

H_{1_1}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tanımı ve kapsamı"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.

Hipotezin test edilmesi amacıyla Kruskal Wallis testi yapılmış ve ortalamalara bakılmıştır.

Tablo 3.87: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tanımı ve Kapsamı"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Ortalamalar, Kruskal Wallis Testi ve Beklenti Farklılıkları

Hilenin Tanımı ve Kapsamı	**Ort.- B. Denetçi**	**Ort.- Aracı Kur.**	**Ort. Halka açık**	**Ki-Kare**	**Anlamlılık**	**BEKLENTİ FARKI**
1. İşletme varlıklarının kötüye kullanılması.	3,90	3,84	3,81	2,876	,237	Fark yoktur.

2. Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	4,17	3,89	3,63	21,692	**,000**	**Fark vardır.**
3. İşletme ana esaslarının/ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	3,90	3,88	3,61	6,791	**,034**	**Fark vardır.**
4.Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.	4,21	4,19	3,77	19,412	**,000**	**Fark vardır.**
5. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.	4,08	3,90	3,68	11,710	**,003**	**Fark vardır**
6. Yasaların ihlal edilmesi.	3,89	4,15	3,71	10,683	**,005**	**Fark vardır.**
7. Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.	3,94	3,76	3,51	8,251	**,016**	**Fark vardır.**
8. Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.	4,09	4,14	3,61	16,474	**,000**	**Fark vardır.**
9.Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.	4,04	3,72	3,50	15,561	**,000**	**Fark vardır.**
10. Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.	4,04	4,00	3,94	1,250	,535	Fark yoktur.
11. Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir.	2,97	3,38	3,18	9,655	**,008**	**Fark vardır.**
Ortalamanın Ortalaması	3,93	3,89	3,63			

	Ki-kare	**Anlamlılık**	
H_{0_1}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hilenin tanımı ve kapsamı"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.	12,427	,002	$p \leq 0, 05$; Ho hipotezi red, H1 kabul.

Araştırma sonucuna göre; bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin algıları/düşünceleri arasında %5 anlamlılık

düzeyinde istatistiki açıdan anlamlı/ önemli farklılık bulunmuştur. Bu bağlamda, Ho hiptezi reddedilerek, H1 hipotezi kabul edilmiştir.

Çalışma kapsamında, hilenin tanımı ve kapsamı boyutuna ilişkin olarak üç grup arasında elde edilen algısal farklılıklar, **hilenin tanımı ve kapsamında beklenti farklılığının varlığını ortaya koymuştur.**
Sonuç olarak, bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında hilenin tanımı ve kapsamına ilişkin beklenti farklılığı elde edilmiştir.

3.5.4.2. "Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Beklenti Farklılıkları

Hile kapsamında beklenti farklılıklarında öne çıkan önemli konulardan biri hilenin tespit edilmesi ve önlenmesinde denetçinin sorumluluklarıdır. Bu çalışmanın amaçlarından biri de, bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin "bağımsız denetçinin hilenin tespiti ve önlenmesindeki sorumlulukları"na ilişkin beklentileri arasında farklılık olup olmadığını araştırmaktır.

Bu bağlamda, çalışma kapsamında oluşturulan ikinci hipotez aşağıdaki gibidir.

H_{0_2}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "denetçinin hilenin tespiti ve önlenmesindeki sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.
H_{1_2}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "denetçinin hilenin tespiti ve önlenmesindeki sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.

Hipotezin test edilmesi amacıyla Kruskal Wallis testi yapılmış ve ortalamalara bakılmıştır.

Tablo 3.88: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Tespiti ve Önlenmesinde Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Ortalamalar, Kruskal Wallis Testi ve Beklenti Farklılıkları

Hilenin Tespiti ve Önlenmesi	**Ort.- B. Denetçi**	**Ort.- Aracı Kur.**	**Ort. Halka açık**	**Ki-Kare**	**Anlamlılık**	**BEKLENTİ FARKI**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.	3,98	3,70	3,78	10,885	**0,004**	**Fark vardır.**
2. Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.	3,88	4,00	3,91	1,912	0,384	Fark yoktur.
3. Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.	2,08	2,88	2,70	29,770	**0,000**	**Fark vardır.**
4. Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.	4,07	3,75	3,80	12,333	**0,002**	**Fark vardır.**
5. Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur.	2,63	3,66	3,50	64,825	**0,000**	**Fark vardır.**
6. Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.	3,12	3,40	3,39	5,490	0,064	Fark yoktur.
7. Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.	2,57	3,45	3,37	38,351	**0,000**	**Fark vardır.**
8. Bağımsız denetçi, muvazaalı	3,68	3,93	3,83	5,728	0,057	Fark

işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.						yoktur.
9. Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.	2,40	2,85	2,78	11,080	**0,004**	**Fark vardır.**
10. Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.	2,08	2,71	2,86	33,017	**,000**	**Fark vardır.**
11. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.	2,44	3,19	3,22	36,105	**,000**	**Fark vardır.**
12. Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.	2,04	2,76	2,68	43,410	**,000**	**Fark vardır.**
13. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.	3,94	3,60	3,61	19,090	**,000**	**Fark vardır.**
14. Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.	4,24	3,86	3,92	19,690	**,000**	**Fark vardır.**
15. Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.	4,20	3,70	3,78	29,107	**,000**	**Fark vardır.**
16. Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.	3,83	3,53	3,54	7,898	**,019**	**Fark vardır.**
17. Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.	2,20	2,94	3,02	42,846	**,000**	**Fark vardır.**
Ortalamanın Ortalaması	3,14	3,40	3,39			

	Ki-kare	**Anlamlılık**	
H_{0_2}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "denetçinin hilenin tespiti	29,794	,000	$p \leq 0, 05$; Ho hipotezi red, H1 kabul.

ve önlenmesindeki sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.			

Araştırma sonucuna göre; bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin düşünceleri/algıları arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiki açıdan anlamlı/önemli farklılık bulunmuştur. Bu bağlamda, Ho hiptezi reddedilerek, H1 hipotezi kabul edilmiştir. Çalışma kapsamında, "hilenin tespiti ve önlenmesinde denetçinin sorumlulukları" boyutuna ilişkin olarak üç grup arasında elde edilen algısal farklılıklar, **beklenti farklılığının varlığını ortaya koymuştur.**

Sonuç olarak, bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında "hilenin tespiti ve önlenmesinde denetçinin sorumlulukları"na ilişkin beklenti farklılığı elde edilmiştir.

3.5.4.3. "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Beklenti Farklılıkları

Hile kapsamında beklenti farklılıklarına ilişkin yapılan çalışmalarda öne çıkan önemli konulardan biri de, hile şüphesinin araştırılmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları olmuştur. Çalışma bu boyutu da dikkate alarak, "hile şüphesinin araştırılmasında denetçinin sorumlulukları" konusunda da beklenti farklılığının varlığını araştırmıştır. Bu bağlamda, çalışma kapsamında oluşturulan üçüncü hipotez aşağıdaki gibidir.

H_{03}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile şüphesinin araştırılmasında denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

H_{13}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile şüphesinin araştırılmasında denetçinin sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.

Hipotezin test edilmesi amacıyla Kruskal Wallis testi yapılmış ve ortalamalara bakılmıştır.

Tablo 3.89: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hile Şüphesinin Araştırılmasında Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Ortalamalar, Kruskal Wallis Testive Beklenti Farklılıkları

Hile Şüphesinin Araştırılması	**Ort.- B. Denetçi**	**Ort.- Aracı Kur.**	**Ort. Halka açık**	**Ki-Kare**	**Anlamlılık**	**BEKLENTİ FARKI**
1. Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur.	4,19	4,20	4,17	,531	,767	Fark yoktur.
2. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır.	4,20	4,38	4,22	5,107	,078	Fark yoktur.
3. Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir.	4,38	4,49	4,20	13,176	**,001**	**Fark vardır.**
4. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	4,09	4,37	4,23	11,788	**,003**	**Fark vardır.**
5. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	3,99	4,20	3,98	7,017	**,030**	**Fark vardır.**

6. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.	3,70	4,00	3,90	8,755	**,013**	**Fark vardır.**
Ortalamanın Ortalaması	4,09	4,27	4,11			

	Ki-kare	**Anlamlılık**	
H_{03}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile şüphesinin araştırılmasında denetçinin sorumlulukları" na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.	53,509	,000	$p \leq 0, 05$; Ho hipotezi red, H1 kabul.

$p \leq 0, 05$ olduğuna göre ;
Ho hipotezi reddedilerek, H1 hipotezi kabul edilmiştir.

Araştırma sonucuna göre; bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin düşünceleri/algıları arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiki açıdan anlamlı/önemli farklılık bulunmuştur. Bu bağlamda, Ho hiptezi reddedilerek, H1 hipotezi kabul edilmiştir. Çalışma kapsamında, "hile şüphesinin araştırılmasında denetçinin sorumlulukları" boyutuna ilişkin olarak üç grup arasında elde edilen algısal farklılıklar, **beklenti farklılığının varlığını ortaya koymuştur.** Sonuç olarak, bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında "hile şüphesinin araştırılmasında denetçinin sorumlulukları"na ilişkin beklenti farklılığı elde edilmiştir.

3.5.4.4. "Hile Riskinin Değerlendirilmesinde Bağımsız Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Beklenti Farklılıkları

Çalışmada, denetçinin hile riskinin değerlendirilmesinde uyguladığı denetim prosedürleri (yöntemleri/teknikleri) dikkate alınarak, bu konudaki beklenti farklılıklarının varlığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda, çalışma kapsamında oluşturulan dördüncü hipotez aşağıdaki gibidir.

H_{04}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

H_{14}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.

Hipotezin test edilmesi amacıyla Kruskal Wallis testi yapılmış ve ortalamalara bakılmıştır.

Tablo 3.90: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Denetçi Tarafından Uygulanan Denetim Prosedürleri"ne İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Ortalamalar, Kruskal Wallis Testi ve Beklenti Farklılıkları

Denetim Prosedürleri	**Ort.- B. Denetçi**	**Ort.- Aracı Kur.**	**Ort. Halka açık**	**Ki-Kare**	**Anlamlılık**	**BEKLENTİ FARKI**
1. Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır.	3,33	3,79	3,64	12,358	**,002**	**Fark vardır.**
2. Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.	4,12	4,30	4,06	7,299	**,026**	**Fark vardır.**
3. Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görevleri/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.	3,97	4,09	3,92	2,529	,282	Fark yoktur.

4. Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.	3,90	4,10	3,78	11,687	**,003**	**Fark vardır.**
5. Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.	3,91	4,13	4,02	5,922	,052	Fark yoktur.
6. Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır.	4,22	4,29	3,96	8,603	**,014**	**Fark vardır.**
7. Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/teknikleri genişletmelidir.	4,06	4,13	4,13	,661	,719	Fark yoktur.
8. Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.	3,86	4,20	3,82	21,430	**,000**	**Fark vardır.**
9.Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.	4,03	4,26	4,08	6,603	**,037**	**Fark vardır.**
Ortalamanın Ortalaması	3,93	4,14	3,93			

H_{04}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "hile riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.	**Ki-kare** 16,796	**Anlamlılık** ,000	$p \leq 0, 05$; Ho hipotezi red, H1 kabul.

$p \leq 0, 05$ olduğuna göre ;
Ho hipotezi reddedilerek, H1 hipotezi kabul edilmiştir.

Sonuç olarak; Kruskal-Wallis testinin sonucunda, bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri"ne ilişkin algıları/düşünceleri arasında, %5 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamlı (önemli) farklılık bulunmuştur. Buna göre, denetim prosedürleri boyutu açısından gruplar arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir.

3.5.4.5. "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Beklenti Farklılıkları

Hilenin raporlanmasında denetçinin sorumlulukları konusu, beklenti farklılığı çalışmalarında öne çıkan konulardan bir diğeri olmuştur. Bu kapsamda araştırmanın amaçlarından biri de, bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin "bağımsız denetçinin hilenin raporlanmasındaki sorumlulukları"na ilişkin beklentileri arasında farklılık olup olmadığını araştırmaktır.

Buna göre, çalışma kapsamında oluşturulan beşinci hipotez aşağıdaki gibidir.

H_{0_5}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "denetçinin hilenin raporlanmasındaki sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.
H_{1_5}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "denetçinin hilenin raporlanmasındaki sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.

Hipotezin test edilmesi amacıyla Kruskal Wallis testi yapılmış ve ortalamalara bakılmıştır.

Tablo 3.91: Bağımsız Denetçiler, Aracı Kurum Yöneticileri ve Halka Açık Şirket Yöneticilerinin "Hilenin Raporlanmasında Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları"na İlişkin Düşünce/Algı Farklılıkları: Ortalamalar, Kruskal Wallis Testi ve Beklenti Farklılıkları

Hilenin Raporlanması	**Ort.- B. Denetçi**	**Ort.- Aracı Kur.**	**Ort. Halka açık**	**Ki-Kare**	**Anlamlılık**	**BEKLENTİ FARKI**
1. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur.	4,32	4,47	4,46	3,959	,138	Fark yoktur.
2. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir.	2,25	2,11	2,07	1,243	,537	Fark yoktur.
3. Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir.	4,22	4,46	4,30	7,529	**,023**	**Fark vardır.**
4. Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.	3,28	3,84	3,26	31,883	**,000**	**Fark vardır.**
5. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir.	3,78	4,15	3,85	20,083	**,000**	**Fark vardır.**
6. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	3,72	4,07	3,44	28,114	**,000**	**Fark vardır.**

7. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.	2,60	3,28	2,59	34,877	**,000**	**Fark vardır.**
8.Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.	3,39	3,89	3,18	35,268	**,000**	**Fark vardır.**
Ortalamanın Ortalaması	3,44	3,78	3,39			

H_{05}: Bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin "denetçinin hilenin raporlanmasındaki sorumlulukları"na ilişkin düşünceleri/algıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.	**Ki-kare** 53,509	**Anlamlılık** ,000	$p \leq 0, 05$; Ho hipotezi red, H1 kabul.

$p \leq 0, 05$ olduğuna göre ;

Ho hipotezi reddedilerek, H1 hipotezi kabul edilmiştir.

Araştırma sonucuna göre; bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık şirket yöneticilerinin düşünceleri/algıları arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiki açıdan anlamlı/önemli farklılık bulunmuştur. Bu bağlamda, Ho hiptezi reddedilerek, H1 hipotezi kabul edilmiştir.

Çalışma kapsamında, "hilenin raporlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları" boyutuna ilişkin olarak üç grup arasında elde edilen algısal farklılıklar, **beklenti farklılığının varlığını ortaya koymuştur.** Buna göre, hilenin raporlanması boyutu açısından gruplar arasında beklenti farklılığı elde edilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bağımsız denetçinin hile kapsamındaki sorumlulukları, denetimde beklenti farklılığının en önemli alanlarından biridir. Ancak, bugüne kadar yapılan araştırmalar mali tablo kullanıcılarının hile konusundaki beklentilerini tam olarak açıklayamamış ve yalnızca makul olmayan beklentileri üzerinde durulmuştur. Denetçinin denetim sürecindeki etkinliği ve standartların yetersizliğiyle ilgili farklılıklar çoğu kez dikkate alınmamıştır.

Bu çalışma, bağımsız denetçiler ile aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında bağımsız denetçinin hileden kaynaklanan sorumluluklarına ilişkin beklenti farklılıklarını araştırmayı amaçlamıştır. Buna göre, gerek hilenin tanımı ve kapsamı, gerekse denetçinin hileyle ilgili sorumluluklarında üç grubun algıları karşılaştırılmış ve böylelikle beklenti farklılıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Farklılıklar ortaya çıkarılırken, mali tablo kullanıcılarının makul olmayan beklentilerinin yanında, hile olaylarında denetçinin süreçteki etkinliği ve standartların beklentilere cevap vermedeki yeterliliği üzerinde de durulmuştur. Buna göre, ilk kez 1993 yılında Brenda Porter'ın ortaya koyduğu beklenti- performans farkı modelinden yararlanılmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmuştur. Birinci bölümde bağımsız denetim ve hile ile ilgili kavramsal çerçeve incelenmiştir. İkinci bölümde, denetimde beklenti farklılığı kavramı incelenmiş, bu kavramın en önemli boyutunu oluşturan hileye ilişkin farklılıklara yer verilmiştir. Çalışmada son bölüm araştırmaya ayrılmış olup, bağmsız denetçiler, aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında, bağımsız denetçinin hile kapsamındaki sorumluluklarına ilişkin beklenti farklılığının varlığını ortaya koyan araştırma ve sonuçlarına yer verilmiştir. Çeşitli kısıtlamalar olmasına rağmen, çalışma denetçinin hile kapsamındaki sorumluluklarıyla ilgili olarak açık cevaplar sunmuştur.

Bu kapsamda, hile ile ilgili yapılan beklenti farklılığı çalışmalarında öne çıkan ve beklenti farklılığına neden olan konular 5 başlık altında tespit edilmiştir.

1. Hilenin tanımı ve kapsamı,
2. Denetçinin hilenin tespiti ve önlenmesine ilişkin sorumluluğu,
3. Denetçinin hile şüphesini araştırma sorumluluğu,
4. Denetçinin uyguladığı denetim prosedürleri (yöntemleri),
5. Denetçinin hilenin raporlanmasına ilişkin sorumluluğu.

Çalışmada, bağımsız denetçiler ve mali tablo kullanıcılarının yukarıda sıralanan sorunlara ilişkin farklı algılara sahip olup olmadığı araştırılmıştır. Böylece araştırmanın kapsamı, bağımsız denetçilerin hile kapsamındaki sorumluluklarıyla ilgili beklenti farklılığı oluşturabilecek beş sorun çerçevesinde ele alınmıştır. Mali tablo kullanıcıları olarak halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri araştırma kapsamına alınmış ve denetçinin sorumluluklarının incelenmesinde de Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 dikkate alınmıştır. Araştırmada en önemli kısıtı, bağımsız denetçilerin, aracı kurum yöneticilerinin ve halka açık işletme yöneticilerinin iletişim adreslerinin erişime açık olmaması oluşturmuştur.

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak elektronik posta yolu ile anket yöntemi ve telefonda anket yöntemi uygulanmıştır. Bu kapsamda üç farklı anket/soru formu oluşturulmuştur. Anket formları, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) Borsa İstanbul'da (BİST) yetkilendirilen bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçilerle, BIST'de işlem gören halka açık şirketlerin yöneticilerine ve BIST'de yer alan aracı kurumların yöneticilerine gönderilmiştir. Elektronik postayla ve telefonla anket yöntemi uygulanarak katılım sağlanmış ve 4 aylık süre sonunda elde edilebilen, analize elverişli 356 anketle araştırma yürütülmüştür.

Borsa İstanbul'un web sayfasından elde edilen bilgiye göre; 92 bağımsız denetim şirketi tespit edilmiştir. Bu şirketlerde çalışan denetçilerin iletişim adreslerinin tamamının erişime açık olmamasından dolayı, anket formu elektronik posta yoluyla, yalnızca 410 bağımsız denetçiye iletilebilmiştir. 121 analize elverişli anket elde edilmiştir.

Aracı kurum yöneticilerinin ana kütlesi yine Borsa İstanbul'un web sayfasından elde edilmiştir. Buna göre, 83 aracı kurum olduğu tespit edilmiştir. Aracı kurumların kendi web sayfaları ve ayrıca Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği tarafından, anketin aracı kurumların üst düzey yöneticilerine duyurulması sağlanmıştır. Ancak, yöneticilerin iletişim bilgilerinin tamamının erişime açık olmaması araştırma açısından kısıt oluşturmuştur. Toplanan 113 anket analiz kapsamına alınmıştır.

Halka açık şirket yöneticilerinin ana kütlesi, Borsa İstanbul'un web sayfasından elde edilmiştir. Mali kuruluşlar dışında kalan 271 halka açık şirket tespit edilmiştir. İletişim bilgileri temin edilebilen 428 halka açık şirket yöneticisine, anket formları ulaştırılmış, toplanan veriler doğrultusunda, 122 anket analiz kapsamına alınmıştır.

Denetçinin hile kapsamındaki sorumluluklarıyla ilgili beklenti farklılıkları üç grubun ortalamalarıyla birlikte algılarının karşılaştırılması ve oluşturulan 5 hipotezin test edilmesiyle ortaya konulmuştur. Beklenti farklılıkları için yapılacak hipotez testleri için öncelikle Normallik sınaması yapılmıştır. Normal dağılıma uygun olmayan ölçek için parametrik olmayan testlerin uygun olduğu belirlenmiştir. Buna göre gruplararası farklılıkların tespiti için Kruskal Wallis ve Mann Whitney U testleri yapılmıştır. 3'lü karşılaştırma için Kruskal Wallis testi, 2'li karşılaştırma için de Mann Whitney U testi yapılmıştır.

Yapılan analizler sonucunda Türkiye'de bağımsız denetçiler, denetim hizmeti alan halka açık şirketlerin yöneticileri ve denetim hizmetinden karar alma aşamasında yararlanan aracı kurum yöneticileri arasında denetçinin hile kapsamındaki sorumluluklarına ilişkin beklenti farklılığı elde edilmiştir. Bu kapsamda belirlenen aşağıdaki beş temel alanda algı/beklenti farklılığı olduğu görülmüştür.

- Hilenin tanımı ve kapsamı,
- Denetçinin hilenin tespiti ve önlenmesine ilişkin sorumluluğu,
- Denetçinin hile şüphesini araştırma sorumluluğu,

- Denetçinin uyguladığı denetim prosedürleri (yöntemleri),
- Denetçinin hilenin raporlanmasına ilişkin sorumluluğu.

Çalışmada ilk olarak hilenin tanımı ve kapsamıyla ilgili olarak gruplar arasında algı farklılığı olup olmadığı ele alınmıştır. Katılımcılara, hile kapsamına giren ifadeler verilmiş ve bu ifadelerin hile olarak tanımlanabileceğiyle ilgili katılım düzeyi ölçülmüştür. Bu bölümde katılımcılar arasında bağımsız denetçilerin "muhasebe hilesi"ne ilişkin daha çok bilgi sahibi olduğu görülmüştür. Aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticilerinin hile tanımına giren ifadeler için katılım düzeyleri daha düşük düzeyde olsa da, aracı kurum yöneticilerinin düşünceleri genel olarak bağımsız denetçilere yaklaşmıştır. Katılım düzeyi en düşük olan grup halka açık şirket yöneticileri olmuştur. Bu bölümde en dikkat çeken nokta, hile ile ilgili olarak konuya daha hâkim olan halka açık şirket yöneticilerinin, özellikle yönetim hilesi kapsamında değerlendirilebilecek durumları açık biçimde hile olarak kabul etmemesi olmuştur. Halka açık şirket yöneticileri birçok ifade için kararsız tutum sergilemiş ve açık biçimde "yönetim hilesi" olabilecek ifadelere daha düşük düzeyde katılım göstermiştir. Bu durum, şirket yöneticilerinin, hile konusundaki tutumlarıyla ilgili olarak daha esnek davrandıklarını ve kararlı bir tutum sergilemediklerini ortaya koymuştur. Yine bu bölümde, çalışan hilesi ve yönetim hilesi ile ilgili iki soru sorulmuştur. Her üç grubun da yönetim hilesinin çalışan hilesine göre daha önemli olduğunun farkında oldukları görülmüştür.

Çalışmada ikinci olarak, denetçinin hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili sorumluluklarında gruplar arasında beklenti farklılığı olup olmadığı araştırılmıştır. Farklılığın belirlenebilmesi için katılımcılara 17 ifade verilmiş ve katılım düzeyleri ölçülmüştür. Yöneltilen ifadeler hem makul olmayan beklentileri hem de denetçinin performans (etkinlik) yetersizliğinden ve yetersiz standartlardan kaynaklanan farklılıkları ortaya çıkaracak biçimde yapılandırılmıştır. Buna göre halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticilerinin bağımsız denetçilerden hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili daha fazla sorumluluk üstlenmelerini bekledikleri tespit edilmiştir. En yüksek beklentisi olan grup aracı kurum yöneticileri olmuştur. Halka açık şirket yöneticileri de, şirket yönetimine ait olan sorumluluklarda, bağımsız

denetçilerin sorumluluk almasını beklemiştir. Tespit edilen farklılıkların pek çoğunun makul olmayan beklenti olduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerin hilelerin tespiti ve önlenmesini kendi sorumluluk alanları kapsamında görmemelerine rağmen, halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticilerinin mali tablolarda yer alan hilelerin tespit ve önlenmesinden bağımsız denetçinin de sorumlu olduğunu düşündükleri anlaşılmıştır.

Çalışmada farklılıkların araştırıldığı bir diğer husus da, denetçinin hile şüphesinin araştırılmasıyla ilgili sorumlulukları olmuştur. Bu bölümde katılımcılara verilen ifadelerde önemlilik boyutu esas alınarak, denetçilerin performans (etkinlik) yetersizliğinden kaynaklanan beklenti farklılıkları olup olmadığı araştırılmıştır. Denetçinin hile şüphesinin araştırılması sorumluluğuyla ilgili olarak, en yüksek beklentiye sahip olan grubun aracı kurum yöneticileri olduğu belirlenmiştir. Bunun nedeni; *finans sektöründe, doğru ve güvenilir finansal bilgilere olan ihtiyacın ve bilgi riskinin azaltılması beklentisinin hayati önem taşımasıdır.* Bağımsız denetçilerin ve halka açık şirket yöneticilerinin bu konudaki beklentileri birbirine yaklaşmıştır. Bu bölümde elde edilen farklılıkların büyük bölümünün, denetçinin hile şüphesinin araştırılmasında yeteri kadar etkin olmadığını gösteren "performans yetersizliği"nden dolayı ortaya çıktığı belirlenmiştir.

Hile şüphesinin araştırılması sorumluluğunun ardından, denetçinin uyguladığı denetim prosedürlerinin (tekniklerinin/yöntemlerinin) kapsamıyla ilgili olarak, katılımcılara yöneltilen 9 ifadeyle, hem makul olmayan beklentiler hem de denetçinin yetersiz performansından kaynaklanan farklılıkların tespitine ilişkin elde edilen bulgularda, en yüksek beklentiye sahip olan grubun aracı kurum yöneticileri olduğu tespit edilmiş ve denetçinin, denetim prosedürlerini uygulama konusunda daha etkin olmasını bekledikleri anlaşılmıştır. Bağımsız denetçilerin ve halka açık şirket yöneticilerinin beklentileri birbirine yaklaşmıştır.

Çalışmada beklenti farklılıklarının araştırıldığı son bölüm, denetçinin hilenin raporlanmasıyla ilgili sorumlulukları olmuştur. Bu bölüm, hem makul olmayan beklentileri, hem de yetersiz denetçi performansı ve denetim standartlarındaki

eksikliklerden kaynaklanan farklılıkları ortaya çıkarmayı hedeflemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, bağımsız denetçi ile aracı kurum yöneticileri ve halka açık şirket yöneticileri arasında, denetçinin hilenin raporlanmasından kaynaklanan sorumluluğuna ilişkin beklenti farklılığının varlığı tespit edilmiştir. Farklılığı belirleyen, aracı kurum yöneticilerinin beklentileri olmuştur. Bağımsız denetçi ve halka açık şirket yöneticilerinin beklentileri birbirine yaklaşmıştır.

Özetle, araştırma sonuçlarına göre; bağımsız denetçiler ile halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri arasında "hilenin tanımı ve kapsamı", "hilenin tespiti ve önlenmesi", "hile şüphesinin araştırılması", "hile riskinin değerlendirilmesinde uygulanan denetim prosedürleri" ve "hilenin raporlanması" alanlarında beklenti farklılıkları elde edilmiş ve çalışma kapsamındaki 5 hipotez de kabul edilmiştir.

Türkiye'de beklenti farklılığıyla ilgili olarak daha önce yapılan çalışmalarda, denetimde beklenti farklılığının alanları tespit edilmiştir. Denetçinin sorumlulukları da bu alanlardan biri olarak belirlenmiştir. Ancak, çalışmalarda hileyle ilgili denetçi sorumluluklarına sınırlı olarak değinilmiştir. Hileyle ilgili olarak farklılığın hangi alanlarda ortaya çıktığına ilişkin kapsamlı bir çalışma ise yapılmamıştır. Uluslararası alanda yapılan çalışmalarda, hile konusu çeşitli yönleriyle ele alınmış ve hileyle ilgili denetçi sorumluluklarında derinleşen bir beklenti farklılığı elde edilmiştir. Bu çalışmayla, Türkiye'de denetçinin hileyle ilgili sorumluluklarında denetim beklenti farklılığının varlığı tespit edilmiş ve daha önce yapılmış olan bilimsel çalışmalarla uyumlu sonuçlar elde edilmiştir.

Çalışmada beklenti farklılıkları ikili gruplar halinde de incelenmiştir. Bağımsız denetçiler ve halka açık şirket yöneticileri arasındaki beklenti farklılıkları, "hilenin tanımı ve kapsamı" ile "hilenin tespiti ve önlenmesi" alanlarında ortaya çıkmıştır. Hilenin tespiti ve önlenmesinde, halka açık şirket yöneticileri daha yüksek beklentiye sahip olmakla birlikte, hilenin tanımı ve kapsamında farkı belirleyen bağımsız denetçiler olmuştur. Halka açık şirket yöneticileri, bir çoğu yönetim hilesine giren kasıtlı olarak yapılan yanlışlıkları hile kapsamında değerlendirmede kararsız tutum

sergilemiş ve bu süreçte en düşük beklentiye sahip olan katılımcı grup olmuştur. Bağımsız denetçiler ve aracı kurum yöneticileri arasındaki beklenti farklılıkları; "hilenin tespiti ve önlenmesi", "hile şüphesinin araştırılması", "denetim prosedürleri" ve "hilenin raporlanması" alanlarında ortaya çıkmıştır. Belirlenen dört alanla ilgili olarak farklılığı belirleyen, aracı kurum yöneticilerinin yüksek beklentileri olmuştur. Bu beklentilerin bir bölümü makul olmayan beklenti kapsamında değerlendirilmesine rağmen, önemli bir bölümü de denetçinin yetersiz performansıyla ilgili olmuştur.

Halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri arasındaki beklenti farklılıkları; "hilenin tanımı ve kapsamı", "hile şüphesinin araştırılması", "denetim prosedürleri" ve "hilenin raporlanması" alanlarında ortaya çıkmıştır. Burada farklılığı belirleyen, aracı kurum yöneticilerinin beklentileri olmuştur. Özellike hile şüphesinin araştırılması, denetim prosedürleri ve hilenin raporlanması alanlarında halka açık şirket yöneticilerinin beklentileri bağımsız denetçilerin beklentileriyle örtüşmüş ve ortalamalar birbirine yakın olarak belirlenmiştir. Ancak, aracı kurum yöneticilerinin beklentileri daha yüksek düzeyde kalmıştır.

Mali tablo kullanıcılarının hile konusundaki beklentileri, denetim mesleği ve uygulaması açısından önemlidir. Hile konusunda mali tablo kullanıcılarının artan dikkat ve beklentileri, denetim mesleğini de etkilemektedir. Çalışma, belirlenen alanlarda beklentilerin belirlenmesi ve buna göre alınacak önlemlerin ve kapsamının tespit edilmesi açısından değer taşımaktadır.

Hile ortamını bilen ve işletmenin içerisinde doğrudan ya da dolaylı olarak sürece dahil olan halka açık şirket yöneticilerinin görüşleri, çalışma kapsamında yönlendirici olmuştur. Özellikle hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak, bağımsız denetçilerin süreçte daha etkin rol alması, hem halka açık şirket yöneticileri hem de aracı kurum yöneticileri için önemli olmuşur. Bununla birlikte hileyle ilgili sorumluluğun paylaşılması önerisi, hem halka açık şirket yöneticileri hem de aracı kurum yöneticileri açısından oldukça kabul görmüştür. Önemli yanlışlık, gizli anlaşma, yönetim ve çalışan hilesi gibi konuları bilen ve hile konusunda bilgi sahibi

olan halka açık şirket yöneticilerinin, denetçilerden daha fazla sorumlululuk almalarına yönelik beklentileri anlaşılabilmektedir. Ancak, şirket içerisinde ahlâki değerlerin ve davranışların yerleşebilmesi, güçlü bir kontrol çevresinin oluşturulması açısından, halka açık şirket yöneticilerin süreçte daha etkin olmaları ve hile konusuna daha çok önem vermesi gerekmektedir.

Araştırma aynı zamanda, aracı kurum yöneticilerinin, hileyle ilgili denetçi sorumluluklarının neredeyse tüm alanlarında, açık bir şekilde daha yüksek beklentiye sahip olduklarını göstermiştir. Denetim hizmetinden karar alma aşamasında yararlanan aracı kurum yöneticileri, mali tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin daha yüksek güvence beklemekle birlikte, denetim faaliyetine ilişkin olarak da denetçilerden daha yüksek performans (etkinlik) göstermelerini beklemektedir. Bir çoğu standartlarca belirlenen sorumluluklar olduğundan dolayı, aracı kurum yöneticilerinin, denetçilerden sürece ilişkin daha etkin olmalarını beklemeleri anlaşılabilmektedir (kabul edilebilmektedir). Elde edilen farklılıklar denetçinin yetersiz performansından kaynaklandığından dolayı, denetçilerin süreçte daha etkin rol almaları gerekmektedir. Denetçinin yetersiz performansından kaynaklanan farklılıklar; gerek denetçi performansının izlenmesi, gerekse standartların genişletilerek denetçinin de sorumluluklarının genişletilmesiyle azaltılmaya çalışılmalıdır.

Muhasebe ve bağımsız denetime duyulan güven, zaman içinde meydana gelen hile olaylarının taraflarından birisi olması nedeniyle giderek azalmıştır. Beklentileri farklılaştırmıştır. Oluşan beklenti farklılıkları, çok sayıda ülkede araştırma konusu olmuştur. Ancak, Türkiye'de denetim beklenti farklılığıyla ilgili olarak yapılan araştırma, sayıca çok düşük düzeyde kalmıştır. Denetçinin hile kapsamındaki sorumluluklarına ilişkin beklenti farklılıkları konusu ise araştırılmamıştır. Bu çalışma Türkiye'de hile kapsamındaki denetçi sorumluluklarıyla ilgili olan beklenti farklılıkları üzerine detaylı bir çerçeve sunması açısından önemlidir. Bu farklılıkların ortaya çıkarılmasının; gerek denetim çevrelerine, gerek düzenleyici kurumlara gerekse bundan sonra yapılacak araştırmalara ışık tutacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmanın kapsamına, bağımsız denetçiler ile denetim hizmeti alan halka açık şirketlerin yöneticileri ve bağımsız denetimden birincil düzeyde faydalanan aracı kurum yöneticileri alınmıştır. Gelecekteki çalışmalarda, bu araştırma, farklı grupları içerisine alacak biçimde genişletilerek farklı gruplar arasında hile kapsamındaki beklenti farklılıklarının varlığı araştırılmalıdır.

Çalışmada hile kapsamında elde edilen farklılıklar beş boyut altında değerlendirilmiştir. Türkiye'de hilenin işletmeler açısından önemli konulardan biri olduğu dikkate alındığında, gelecekteki çalışmalarla beş boyutun geliştirilmesiyle, daha kapsamlı bir hile çalışması oluşturulabilir.

Ayrıca bu araştırma, makul olmayan beklentilerin yanında, denetçinin yetersiz performansından diğer bir deyişle denetim sürecinde yeteri kadar etkin olamamasından kaynaklanan beklenti farklılıkları olduğunu da göstermiştir. İleride yapılacak çalışmalarda, performans farklılığının azaltılmasına etki edebilecek unsurlar araştırılıp analiz edilebilir. Makul olmayan beklenti farklılıklarının azaltılabilmesi için çok sayıda çalışma yapılmıştır. Ancak denetçinin yetersiz performansından kaynaklanan beklenti farklılıkları konusunda çalışmalar çok kısıtlı kalmıştır. Bu yönüyle çalışmanın, yetersiz denetçi performansından (etkinliğinden) kaynaklanan hile beklenti farklılığının araştırılmasında ve bu farklılığı azaltmaya yönelik öneriler geliştirilmesinde yönlendirici olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Aasmund Eilifsen, A. Messier, William F. "The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of Archival Research", **Journal of Accounting Literature**. Vol. 19, 2000, ss. 1-43.

Abdullatif, Modar "Fraud Risk Factors and Audit Programme Modifications: Evidence from Jordan", Australasian Accounting, **Business and Finance Journal**, Vol. 7, No. 1, 2013, ss. 59-77.

ACFE Report to The Nations: On Occupational Fraud and Abuse , 2012, Global Fraud Story.

ACFE The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse, the Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), 2006.

ACFE The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse, the Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), 2014.

ACFE Report to the Nations On Occupational Fraud and Abuse**,** 2014 Global Fraud Study.

ACFE Financial Transactions and Fraud Schemes- Asset Misappropriation: Fraudulent Disbursements, 2016, (Çevrimiçi) http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/review/examreview/13-fraudulent-disbursements.pdf , 8 Haziran 2016.

ACFE — Financial Transactions and Fraud Schemes: Accounting Concepts, 2016 www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/review/examreview/12-. accoutning-concepts.pdf , 1 Haziran 2016.

ACFE, — Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, 2010.

Adeyemi, Semie B. Olayinka, Marte U. — "An Empirical Investigation of The Audit Expectation Gap", **African Journal of Business Management**, Vol. 5, No. 19, 2011, ss. 7964-7971

Adeyemi, Semiu B. Olowookere, Johnson K. — "Stakeholders' Perception of Audit Performance Gap In Nigeria", **International Journal of Accounting & Financial Reporting (IJAFR),** Vol. 1, No. 1, 2011, ss. 152-172.

Agyei, Albert Aye, Baah Kusı Yeboah, Ebenezer Owusu — "An Assessment of Audit Expectation Gap in Ghana", **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences,** Vol. 3, No. 4, 2013, ss.112-118.

AICPA — "Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit", **White Paper**, November 2012.

AICPA — AU Section 316, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit.

AICPA — American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), . Statement on Auditing Standards (SAS) No.99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit .

AICPA — European Court of Auditors, "Audit Guideline On Fraud" December 2014.

AICPA — Management Antifraud Programs and Controls: Guidance to Help Prevent and Deter Fraud, 2002, s.5., (Çevrimiçi), https://www.tntech.edu/images/stories/studenthandbook/SAS-99-Exhibit.pdf , 12 Nisan 2016.

Ainapure,Varsha
Ainapure, Mukund — **Auditing and Assurance**, Second Edition, New Delhi, PHI Learning Private Limited, 2009.

Albrecht, W.Steve
Albrecht, Chad
Albrecht, Conan C. — ,"Current Trends in Fraud and Its Detection", **Information Security Journal: A Global Perspective.** Vol. 17, No. 1, 2008, ss.2-12

Ali, Azham Md.
Lee,Teck Heang
Mohamed, Rosli
Mohamed Yusof, Nor Zalina
Ojo, Marianne — Practical Training and Audit Expectation Gap: The Case of Accounting Undergraduates of Universiti Utara Malaysia", **SSRN Electronic Journal,** 2007, ss.1-33.

Alleyne, Philmore
Howard,Michael — "An Exploratory Study of Auditors' Responsibility for Fraud Detection In Barbados", **Managerial Auditing Journal,** Vol. 20, No. 3, 2005, ss.284-303.

Alleyne, Philmore Alvin
Devonish, Dwayne
Alleyne, Peter — "Perceptions of auditor independence in Barbados", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21, No. 6, 2006, ss.621-635.

Aqel, Saher	Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları ve Türkiye'de Algılanması Üzerine Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi, S.B.E., Muhasebe Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2013.
Aqel, Saher	"Independent Auditor's Report: Messages Conveyed and Implications, Acta Universities Danubius, Economica, Vol. 10, No. 5, 2014. http://journals.univ-danubius.ro/index.php/oeconomica/article/view/2503/2627 (Erişim Tarihi: 10.05.2016)
Arens, Alvin Loebbecke, James	**Auditing: An Integrated Epproach**, Prentice Hall C.. NY, 2000.
Ayobami Oluwagbemiga, A	"The Role of audıtors in fraud detectıon, prevention and reporting in Nigeria", University of Nebraska, Lincoln, **Library Philosophy and Practice (e-journal**), No. 517, 2010.
Azham Md. Ali, Teck Heang Lee Rosli Mohamed, Nor Zalina Mohamed Yusof Marianne Ojo	"Practical Training and The Audit Expectations Gap: The Case of Accounting Undergraduates of Universiti Utara Malaysia", **Journal of Financial Reporting and Accounting**, 1 June 2007.
Azubike, J.UB Chukwu,L.C.	"Exploring International Evidences on Audit Expectation Gap", West **African Journal of Business and Management Sciences**, Vol. 3, No. 1, 2014.

Bamber, Michael E. Snowball, Doug Tubbs,Richard M. "Audit Structure and Its Relation to Role Conflict and Role Ambiguity: An Empirical Investigation", **The Accounting Review,** Vol. 64, No. 2, 1989, ss. 285-299.

Barker, P. "Audit Committees: Solution to a Crisis of Trust?", **Accountancy Ireland**, Vol. 24, No. 3, 2002, ss.6-7.

Baron,C. David Johnson,Douglas A. Searfoss,D. Gerald Smith, Charles H. "Uncovering Corporate Irregularities: Are We Closing The Expectation Gap?", **Journal of Accountancy"**, Vol.144, October, 1977, ss. 243-250.

Başpınar,Ahmet "Mali Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hataya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu", **Mali Pusula Dergisi**, S:16, Nisan 2006, ss.94-109.

Baumann, Martin "Auditing: Perspectives on Its Role, Relevance and Reliability, 29 May 2014, Soth Florida Accounting Circle Conference, Tampa, FL., https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/05292014_USF.aspx

Bayou, Mohamed E. Alan ,Reinstein "A Systemic View Of Fraud Explaining Its Strategies, Anatomy and Process", **Critical Perspectives on Accounting,** Vol. 12, No, 4, 2001, ss.283-403.

Best, Peter J. Buckby, Sherrena Tan,Clarice "Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 16, No. 3, 2001, ss. 134-144.

Black, Ken **Business Statistics: For Contemporary Decision**

Making, 7th Edition, JohnWiley and Sons, Inc, USA, 2012.

Bogdanovičiūtė,Vitalija "An Empirical Study of Audit Expectation Gap: The Case of Lithuania", Aarhus School of Business, University of Aarhus , May, 2011.

Boynton, William C. Johnson,Raymond N. **Modern Auditing**, Eighth Edition, John Wiley &Sons, Inc. 2006.

Bozkurt, Nejat "İşletmelerde Hile Yapan Çalışanların Karakteristik Özellikleri," **Yaklaşım Dergisi,** S.93, Eylül, 2000, ss.57-62.

Bozkurt,Nejat **Muhasebe Denetimi**, Dördüncü Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2006.

Bozkurt,Nejat **İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri**, Alfa Yayınları: İstanbul, 2009.

Brief, Richard The Accountant's Responsibility in Historical Perspective, **The Accounting Review**, April, 1975, ss. 285-297.

Brown,R. Gene "Changing audit objectives and techniques", **The Accounting Review**, Vol. 37, No. 4, 1962, ss. 696-703.

Bunget, Ovidiu Constantin Grigoroi, Lilia Dumitrescu, "Detecting and Reporting the Frauds and Errrors by the Auditor", Megatrend Review, Vol. 6, No. 2, 2009, ss.117-125.

Alin Constantin

Burazaeri, Alban
Sula, Alma
"Fraud Detection Engine", **Conference of Informatics and Management** Services, March 24-28., 2014.

Cadbury Report,
Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, London, 1992.

Can, Ahmet Vecdi
"Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi", **Mali Çözüm Dergisi**, 2010, ss.21-48.

Canning, Mary
Gwilliam,David
"Non-Audit Services and Auditor Independence: Some Evidence from Ireland", **The European Accounting Review**, Vol. 8, No 3, 1999, ss. 401-419.

Carmicheal, Douglas R.
Willingham, John
Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Auditing Theory and Practice, 5. Ed., Mc Graw-Hill, 1989.

Chandler, R. A.
Edwards, J. R.
Anderson,M.
"Changing Perceptions of the Role of Company Auditor, 1980-1940", **Accounting and Business Research,** Vol. 23, No. 92, 1993, ss. 443-459.

Chukwunedu, Okaro Sunday
Okoye, Emma Ik
"Forensic Accounting and Audit Expectation Gap-The Perception of Accounting Academics", **SSRN Working Paper Series**, 2009.

Coenen,Tracy
Essentials of Corporate Fraud, John Wiley&Sons, Inc., New York, USA, 2008.

Cohen, J.
Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences.

L. Erlbaum Associates, Hillsdale, NJ. 1988.

Cohen, Jeffrey R. Ding, Juan Lesage, Cedric Stolowy, Herve — Expectation Gap and Corporate Fraud: Is Public Opinion Reconcilable with Auditors' Duties?", **CAAA Annual Conference**, 2013.

Cook, John W. Winkle, Gary M. — **Auditing**, Houghton Mifflin Company, Boston, 1989.

COSO — The Comittee of Sponsoring Organizations of Tradway Commission, Report of National Com. On Fraudulent Financial Reporting, 1987.

COSO — Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997, An Analysis of U.S. Public Companies, March 1999.

Costello, Patrick J — "Auditing Concepts and Standards, **NPMA**, Vol. 15, No. 6, 2003, ss.12-14.

Crain, Michael A. Ueltzen, Michael G. — Auditor Independence Rules Impact Business Valuation and Litigation Services", **The Practicing CPA**, Temmuz/Ağustos, 2003.

Çarıkçıoğlu, Peyami — "Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi", **Uluslararası Muhasebe Sempozyumu**, 6-8 Nisan 1995, Muhasebe ve Denetim Sempozyumu Bildirileri 1.

Çelik, Aytekin — **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

Darnill,Andrew "The Profession and the Public," **Accountancy**, May, 1991, ss. 72-93.

Daud, Zaidi Mat "The study of the audit expectations gap in The public sector of Malaysia", University of Stirling, September 2007, https://dspace.stir.ac.uk/bitstream/1893/447/1/The%20Audit%20Expectations%20Gap.pdf (Erişim Tarihi: 06.05.2016)

Deloitte "Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim", 2010, Deloitte Touche Tohmatsu, ss.1-31.

Deloitte Denetim Komitesi: Bağımsız Denetimin Gözetimi, No:3, Mart 2009.

Dennis,Ian What Do You Expect? A Reconfiguration of the Audit Expectation Gap," **International Journal of Audit**, Vol. 14, No. 2, 2010, ss. 130-146.

DeVay, Debra L. "The Effectiveness of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 in Preve he Effectiveness of the Sarbanes Oxley Act of the 2002 in Preventing and Detecting Fraud in Financial Statements", *e-book*, Boca Raton, Florida, USA, 2006, s.37-38.

Dewing, Ian P.
Russell, Peter O. "UK Fund Managers, Audit Regulation and The New Accountancy Foundation: Towards a Narrowing of The Audit Expectations Gap?", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 17, No. 9, 2002, ss. 537-545.

Dibia,Ndukwe O. "Audit Expectations Gap and Perception of Financial Reporting", **International Journal of Managerial Studies and Research**, Vol. 3, No. 3, 2015, ss.23-31.

Dinç, Engin
Gerekan, Bilal "Denetimde Beklenti Farklılığı ve Denetim Eğitiminin Beklenti Farklılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 19, 2014, ss.21-36.

Dinev, Dimiter "The 3D Fraud Risk Assessment Model", 2012 IEPI Ltd, Electronic Book, **Part VI, 3D** FRAM as a Part of Experts Responsibilities following ISA 240.

Dixon, R.
Woodhead, A.D.
Soliman M,M. "An investigation of The Expectation Gap in Egypt", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21, No. 3, 2006, ss.293-302.

Douglas, Prawitt F. "Staffing Assignments for Judgment- Oriented Audit Tasks: The Effects of Structured Audit Technology and Environment", **American Accounting Association** , Vol.70, No. 3, 1995,ss.443-465.

Dursun, Adem "Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli", **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2, 2005, ss.421-428.

Dykxhoorn, Hans J.
Sinning, Kathleen Perceptions of Auditor Independence: Its Perceived Effect on Loan and Investment Decisions of German Financial Statements Users", **Accounting,**

Organisations and Society, Vol. 7, No. 4, 1982, ss. 337-347.

Ebimobowei, Appah — "An Evaluation of Audit Expectation Gap: Issues and Challenges", **International Journal of Economic Development Research and Investment**, No. 1, 2010, ss.129-141.

Eden, Yoram
Ovadia, Arie
Zuckerman, Ben Ami — "Rethinking Sarbanes- Oxley: Why the Act Doesn't Serve the Interest of the Industry or the Markets", **CMA Management**. Mayıs 2003, ss.32-35.

Elder, Randal J.
Beasley, Mark S.
Arens,Alvin — **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach:** Global Edition, Thirteenth Edition, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ, 2010.

Elitaş, Cemal
Erdoğan,Melih
Erkan, Mehmet
Aydemir,Oğuzhan — **Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası**, Ankara, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014.

Epstein, Marc J.
Geiger,Marshall A. — "Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence Of The Expectation Gap", **Journal of Accountancy,** Vol. 177, Ocak 1994, ss.60-66.

Erdoğan, Sedat — Denetim Beklenti Boşluğu ve Türkiye'de Denetim Beklenti Boşluğunun Varlığının İncelenmesi, Bülent Ecevit Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, S.B.E., İşletme A.B.D., Zonguldak, 2013.

Erdoğan,Melih — **Denetim, Kavramsal ve Teknolojik Yapı,** Üçüncü

Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Erol,Mikail "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler", **Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, C:13, S:1, 2008, ss.229-237.

European Commission, " Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis", 13.10, 2010, Brussels, (Çevrimiçi), http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf

Fadzly, Mohamed Nazri Ahmad, Zauwiyah "Audit Expectation Gap: The Case of Malaysia", **Managerial Auditing Journal,** Vol. 19, No. 7, 2004, ss.897-915.

Faul, Franz Erdfelder, Edgar Buchner, Axel Lang,Albert George "Statistical Power Analyses Using G-Power 3.": Tests for Correlation and Regression Analyses", Behavior Research Methods, Vol. 41, No. 4, 2009, ss.1149-1160.

Firth, Michael "Auditor-Provided Consultancy Services and Their Associations with Audit Fees and Audit Opinions, **Journal of Business Finance & Accounting**, Vol. 29, 2002, No. 5-6, ss.661-693.

Fleming, John M. Wortmann, Richard E. "SAS 99: Lessons Learned From a Year Focusing on Fraud," **Pennsylvania CPA Journal**, Spring , Vol. 76, No. 1, 2005.

Frank, E. Kimberly Lowe, Jordan D. Smith, "The Expectation Gap: Perceptual Differences Between Auditors, Jurors and Students", **Managerial Aud.**

James K. **Journal**, Vol. 16, No.3. 2001, ss.145-150.

Freier, Debbie "Compromised Work in the Public Accounting Profession: The Issue of Independence", GoodWork Project Report Series, 35, 2004, ss.1-30.

Gay, Grant Schelluch Peter, "The Effect of the Longform Audit Report on Users' Perceptions of the Auditor's Role," **Australian Accounting Review**, Vol. 3, No. 6, 1993, ss. 2-11.

Geriesh, Lotfi "Organizational Culture and Fraudulent Financial Reporting", **The CPA Journal**, Vol. 73, No. 3, 2003, ss.28-32.

Gloeck, J. Dieter Jager, Herman de "The Audit Expectation Gap in The Republic Of South Africa", **Working Paper, School of Accountancy**, University Of Pretoria, 1993, ss.1-5.

Golden, Thomas W. Steven, L. Skalak Clayton,Mona M. **A Guide to Forensic Accounting Investigation**, John Wiley & Sons., New York, USA, 2006.

Goldmann, Peter Kaufmann, Hilton **Anti-Fraaud Risk and Control Workbook,** John Wiley&Sons Inc., New York, USA, 2009.

Gomez, Clifford **Auditing and Assurance: Theory and Practice**, Eastern Economy Edition, PHI Learning Private Limited: New Delhi, 2012.

Gómez, Duréndez Guillamón, A. "The Usefulness of The Audit Report in Investment and Financing Decisions", **Managerial Auditing Journal**,

Vol 18, No. 6/7, ss.549-559.

Gullkvist, Benita
Jokipii, Annuka — "Factors Influencing Auditors' Self- Perceived Ability to Assess Fraud Risk", **NJB**, Vol. 64, No. 1, Spring 2015, ss. 40-63.

Gupta,Kamal — **Contemporary Auditing**, Sixth Edition., The McGraw Hill Companies, 2005.

Gücenme, Ümit Poroy
Arsoy, Aylin — "Accounting Education in The History of Turkish Republic", Journal of Financial Analyze, Special Issue, **17 th. World Congress of Accountants**, 13-16 Kasım 2006.

Gülten, Selçuk — "Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği", **Ankara Barosu Dergisi**, S.3, 2010, ss.311-320.

Güredin, Ersin — **Denetim ve Güvence Hizmetleri,** 13. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010.

Güvemli,Oktay — **Türk Devletler Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi XX.Yüzyıl,** 4. Cilt, İstanbul, 2001.

Hair, Joseph F.
Bush, Robert — **Marketing Research**, International Edit., McGraw-Hill Inc., 2000,

Ortinau, David
Haniffa, Roszaini
Hudaib, Mohammad — " Locating Audit Expectations Gap within a Cultural Context: The Case of Saudi Arabia" , **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation,** Vol. 16, No. 2, 2007, ss. 179-206.

Harrell, Rhett D.	**Local Government and Single Audits**, CCH –A Wolters Kluwer Business, USA, 2006.
Hassan,Shehu U. Farouk,Adeiza	"Audit Quality and Financial Performance of Quoted Cement Firms in Nigeria", **European Journal of Business and Management,** Vol. 6, No. 28, 2014, ss. 73-82.
Hassink,Harold F.D. Bollen, Laury Meuwissen Roger H. De Vries, Meinderd J.	"Corporate Fraud and the Audit Expectations Gap: A Study Among Business Managers", Journal of International Accounting. Auditing and Taxation, Vol. 18, No. 2, 2009, ss.85-100.
Hatherly, David Innes, John Brown,Tom	"The Expanded Audit Report - An Empirical Investigation, **Accounting and Business Research,** Autumn, Vol. 21, No. 84, 1991, ss. 311-319.
Hayes, Rich Dassen, Roger Schilder, Arnold Wallage, Philip	**Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing**, Second Edition, Prentice Hall- Financial Times, 2005.
Heang, Lee Md. Azham, Ali	"Malaysia's External Auditing: The Case of the Better Tool for Analysis", **International Journal of Business and Management**, September (2008 c), ss. 99-120
Heang, Lee Teck Md. Ali, Azham	"The Evolving Role of Auditors", Accountants Today, March, (2008b), ss. 20-24.
Heang, Lee Teck	"The Evolution of Auditing: An Analysis of the

Md. Ali, Azham — Historical Development", **Journal of Modern Accounting and Auditing,** Vol. 4, No. 12, 2008(a), ss. 1-8.

Heang, Lee Teck
Md. Ali,Azham — "The Audit Expectation Gap: A Review of The Contributing Factors.", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol. 4, No. 8, (2008 d), ss.30-37

Hesap Uzmanları Derneği, — **Denetim İlke ve Esasları**, Cilt: 1, 3.Baskı, Yıldız Ofset Yayınları, Ankara, 2004.

Hogan, Chris E.
Rezaee,Zabihollah
Riley, Richard
Velury,Uma K. — "Financial Statement Fraud: Insights from The Academic Literature", **A Journal of Practice & Theory**, Vol. 27, No. 2, ss.231–252.

Holmes, Arthur W.
Overmyer,Wayne S. — **Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri,** Çeviren: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, No. 5, C.1, 1975.

Holt, Graham
Moizer, Peter
Hooks, Karen L. — "The Meaning of Audit Reports", **Accounting and Business Research**, Vol. 20, No. 78, 1990, ss.111-121.
Professionalism and Self Interest: A Critical View of The Expectation Gap", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 3, No. 2, 1992, ss. 109-136.

Hubbard , Thomas D.
Johnson, Johnny R.
Pushkin,Ann B. — **Auditing: Concepts-Standards-Procedures**, Dame Publications Inc, Houston, USA, 1986.

Humphrey, Christopher — Debating Audit Expectations, In Sherer, M.& Turley, S., Current Issues in Auditing, 3rd edition, London, Paul Chapman Publishing Ltd, 1997.

Humphrey, Christopher, Moizer, Peter, Turley, Stuart — 'The Audit Expectation Gap – PlusCa Change, Plus C'est La Meme Chose?', **Critical Perspectives on Accounting,** Vol.3, No. 2, 1992, ss. 137-161.

Humphrey,Christopher, Moizer,Peter, Turley,Stuart — "The Audit Axpectations Gap in Britain: An Empirical Investigation", **Account. Bus. Res**., Vol. 23, No.91, 1993, ss. 395-411.

Huong, Cấn Mai — "Fraud and Errors ın Auditing Financial Statements ", Khoa Quốc Tế Help University, October, 2011.

IAASB — **Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitab**ı, TÜRMOB Yayınları, No:461, 2013.

IAASB — A Framework for Audit Quality, Consultation Paper, 15 Mayıs 2013.

ICAEW — Fundamental – Auditor Reporting, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 2007.

ICAEW- APVG ," — "Expectation Gaps", Audit Quality Forum Audit Purpose Working, 2006, ss.1-35.

ICAS — "Responding to Non to Non Compliance or Suspected Non Compliance with Laws and Raegulations" 14 October 2015, (Çevrimiçi),

https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/comments/20151014ResponseIAASBResponsetoNOCLARFINAL.pdf , 14 Nisan 2016.

IFAC — Handbook of International Auditing, Assurence and Ethics Pronouncements, 2006.

Ihendinihu, John Uzoma Robert, Silvia N. — "Role of Audit Education in Minimizing Audit Expectation Gap (AEG) in Nigeria", **International Journal of Business and Management,** Vol.9, No. 2, 2014, ss.203-211.

IIA -Uluslararası İç Denetim Standartları — İç Denetim Terimler Sözlüğü, (Çevrimiçi) http://www.tide.org.tr/uploads/IcDenetimTerimlerSozlugu.pdf Erişim Tarihi:23.05.2016.

IIA, AICPA & ACFE, — "Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide", Institute of Internal Auditors, American Institute of Certified Public Accountants and Association of Certified Fraud Examiners, 2008, http://www.acfe.com/documents/managing-businessrisk.pdf

Ittonen, Kim — "Audit Reports and Stock Markets", **ACTA Wasaensia**, Publication No:200, Universitas Wasaensis, 2009.

Jackson, Steven R — "The Impact of Accounting Scandals on Accounting Students," **Journal of Business and Economics Research**, Vol. 2, No.6, 2004, ss.1-8.

Jaffar, Nahariah — "The Effect of the External Auditors' Ability to Assess

Salleh, Arfah Takiah Iskandar, Mohd Haron,Hasnah	Fraud Risk on Their Ability to Detect the Likelihood of Fraud", **International Journal of Management Perspectives,** 2008, Vol. 1, No.1, ss.40-50.
Jain, Pankaj K. Kim, Jang Chul Rezaee, Zabihollah	"T he Sarbanes-Oxley Act of 2002 and Market Liquidity", 2003.
Jedidi, Imen Richard,Chrystelle	"The Social Construction of the Audit Expectation Gap:The Market of Excuses", France, 2009, (Çevrimiçi), http://www.drm.dauphine.fr/a/publications/996/p141.pdf , 11 Nisan 2016.
Jenkins, Gregory J. Krawczyk,Kathy	"The Influence of Nonaudit Services on Perceptions of Auditor Independence," **Journal of Applied Business Research**, Vol. 17, No.3, 2008, ss.73-78.
Jennings,Marianne Kneer, Dan C. Reckers,Philip M.	"The Significance of Audit Decision Aids and Pre-case Jurist's Attitude on Perceptions of Audit Firm Culpability and Liability", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 9, No. 2, 1993, ss.489-507.
Jensen, M.C. Meckling, W.H,	"Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", **Journal of Financial Economics**, 3, 1976, ss. 305-360.
Johnson, Leighton	**Security Controls Evaluation, Testing and Assessment Handbook**, Syngress, 2016.
Johnson,N. Raymond	"Attest Engagements: The New Frontier of Auditing,"

Journal of Accountancy, Cilt 11, 1988, ss. 118-121.

Kalaycı, Şeref — **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Asil Yayın Dağıtım Ltd, , 5. Baskı, 2010.

Kamu Gözetimi Uzmanları Derneği, — Aziz Doğan, "Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyon", Muhasebe ve Denetim Dünyası, C:1, Nisan 2016.

Kandemir, Canol
Kandemir, Şenol — "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi Ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntemler", **Mali Çözüm Dergisi,** Eylül- Ekim, 2012, ss.39-78.
.

Karaca, Rahmi
Sami Uygun, — **Denetim ve Raporlama**, 1.baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli., 2012.

Karagöz, Yalçın — "Nonparametrik Tekniklerin Güç ve Etkinlikleri" **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi,** 33(9), 2010.

Karausta, Tamer
Dönmez, Adnan — "Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi olarak Adli denetim: Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", **Mali Çözüm Dergisi,** Ocak- Şubat, 2013, ss.59-88.

Kareš, Ladislav
Kriškov, Petra — "The IAASB The Influence of Institutional Aspects on International Hamonization Concept of Auditing Services", **Management Information Systems**, 2, 2008, ss.35-40.

Kasim, Mohd Ariff — "The Existence of Audit Expectation Gap in Malaysia",

Rosmaini, Siti Hanafi,Mohd — **Malaysian Accounting Review**, Vol. 7, No. 1, 2008, ss. 89-106.

Kassem, Rasha Higson, Andrew — "Financial Reporting Fraud: Are Standards' Setters and External Auditors Doing Enough?", **International Journal of Business and Social Science** , Vol. 3, No. 19, 2012, ss. 283-290.

Kaval,Hasan — **Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle,** 2. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007.

Kavut, Lerzan Taş, Oktay Şavlı,Tuğba — **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim,** İSMMMO Yayınları, No: 130, İstanbul, 2009.

Kavut, Lerzan — "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu", **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, S:4, Aralık 2000, ss.9-28.

Kavut, Lerzan — "Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları", **Yönetim-İşletme İktisadı Enstitüsü Dergisi,** Y:13, S:41, Ocak 2002, ss.7-21.

Kepekçi, Celal — **Bağımsız Denetim**, 5. Baskı, İstanbul, Avcıol Yayınevi, 2004.

Kinney, W. R., — Outcome Information and the 'Expectation Gap': The

Nelson M.W.,”	Case of Loss Contingencies”, **Journal of Accounting Research**, Vol. 34, No. 2, 1996, ss.281-299.
Kirkos,Efstathios Spathis, Charalambos Manolopoulos,Yannis	“Data Mining Techniques for The detection of Fraudulent Financial Statements”, **Expert Systems with Applications**, Vol. 32, 2007, ss.995-1003.
Koh, Adrian Nicholas Arokiasamy, Lawrence Ah Suat, Cristal Lee	"Forensic Accounting: Public Acceptance Towards Occurrence of Fraud Detection" **International Journal of Business and Management**, Vol. 4, No. 11, 2009, ss.145-149.
Koh, Hian Chye Woo,E-Sah	“The Expectation Gap in Auditing”, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 13, No. 3, 1998, ss.147-154.
Koh, Hian Chye Woo, E-Sah	“The Audit-Manager Expectation Gap in Auditing”, **Managerial Auditing Journal**, Vol.16, No. 3, 2001, ss.176-188.
Kranacher, Mary-Jo , Riley , Richard Wells, Joseph T.	**Forensic Accounting and Fraud Examination**, Wiley, 2011.
Lakis, Vaclovas	“Independent Auditing Development Tendencies, Technological and A Economic Development Baltic”, Journal on Sustainability, 2008, Vol. 14, No.2, ss. 171-183.
Lee, Teck Heang Md. Ali, Azham Bien, Doria	“Towards an Understanding of the Audit Expectation Gap”, **The Icfai Journal of Audit Practice,** Vol. 6, No. 1, ss.7-35.

Lee, Teck Heang
Md. Ali, Azham
Kandasamy, Shamini
"Towards Reducing The Audit Expectation Gap," **Business and Accounting**, February 2008, ss.18-22.

Lee, Teck Heang
Md. Ali, Azham
Gloeck, Juergen Dieter
"A Study of Auditors' Responsibility for Fraud Detection in Malaysia", **Southern African Journal of Accountability and Auditing Research**, Vol. 8, 2008, ss.27-34.

Lee, Teck Heang
Ali, Azham MD
Gloeck, Juergen Dieter
"The Audit Expectation Gap in Malaysia: An Investigation into its Causes and Remedies", **South African Journal of Accountability and Auditing Research**, Vol. 9, 2009, ss. 57-88.

Leech, Nancy
Barrett, Karen C.
Morgan, George A.
SPSS **for Intermediate Statistics: Use and Interpretation**, New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates., 2005

Leung, Patrick
Chau,Gerald
"The Problematic Relationship between Audit Reporting and Audit Expectations: Some Evidence From Hong Kong" , **Advances in International Accounting**, Vol. 14, 2001, ss.181-200.

Leung, Philomena
Coram, Paul
Cooper, Barry
Cosserat, Graham Gill, Gurdashan
Modern Auditing & Assurance Service, Second edition, John Wiley & Sons. Australia, 2004.

Liggio, Carl D.
The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo**",**

Journal of Contemporary Business, Vol. 3, No. 3, 1974, ss. 27-44.

Lin, Jerry W. Hwang, Mark I. Becker, Jack D. "A Fuzzy Neural Network for Assessing the Risk of Fraudulent Financial Reporting", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 18, No. 8, 2003, ss.657-665.

Lin, Jun Chen, Feng "An Empirical Study of Audit Expectation Gap in The People's Republic of China", **International Journal of Auditing,** Vol. 8, No. 2, 2004, ss.93-115.

Lister,Linda "A Practical Approach to Fraud Risk" **Internal Auditor,** Vol. 64, No. 6, 2007.

Low, A.M. "The Audit Report: Time for a Change?" Singapore Accountant, 1984, ss. 17-21.

Lowe, Jordan D. Pany, Kurt "Expectations of the audit function", The CPA Journal, 1993, (Çevrimiçi) https://www.questia.com/magazine/1P3-317754/expectations-of-the-audit-function, 2 Mayıs 2016.

Lys, Thomas Ross L. Watts, "Lawsuits Against Auditors" **Journal of Accounting Research**, Vol. 32, Studies on Accounting, Financial Disclosures and Law, 1994, ss.65-93.

Maers, Michael D. Meredith, Maher Giacomino, Don E. "Going Concern Opinions: Broadening the Expectations Gap", **The CPA Journal**, Vol. 73, No. 10, 2003, ss.38-42.

Mahadevaswamy, G. H
Salehi, Mahdi
"Audit Expectation Gap in Auditor Responsibilities: Comparison between India and Iran", **International Journal of Business and Management**, Vol. 3, No. 11, 2008, ss.134-146.

Manson, Stuart
Zaman, Mahbub
"Auditor Communication in An Evolving Environment: Going beyond SAS 600 Auditors' Reports on Financial Statements, **British Accounting Review**, Vol. 33, No. 2, 2001, ss. 113-136.

Masoud, Mohammed
" The Auditor's Responsibility Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements: Fraud "Audit Expectation Gap" in the Middle Eastern Countries", Ramallah, Palestine, 2012, ss.1-11.

Massey, Adam
Miller, Steven J.
"Tests of Hypotheses Using Statistics", Brown University, Providence, ss.1-32.

Mc Innes, W M.
"The Audit Expectation Gap in The Republic Of South Africa." Accounting and Business Research, Vol.24, Summer, 1994, s. 282-283.

McEnroe, John E.
Martens, Stanley
"Auditors' and Investors' Perceptions of the Expectation Gap", **Accounting Horizons,** Vol. 15, No. 4, December 2001, ss.345-358.

Mcknee, Thomas
Earnings Management, Thomson Higher Education, USA, 2005.

McMickle, Peter
Leyburn
"The Nature and Objective of Auditing: A Unified Rationale of Public, Governmental and Internal Auditing", United States of America: **UMI** , 1978.

McMillan, Jeffrey
White, Richard A.
"Auditors' Belief Revisions and Evidence Search: The Effect of Hypothesis Frame, Confirmation Bias and Professional Skepticism." **The Accounting Review**, Vol. 68, No. 3, 1993, ss.443-465.

Mengi, Banu Tarhan
"Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi-Hile Karosu", **Mali Çözüm Dergisi,** Kasım-Aralık, S. 114, 2012, ss.113-128.

Messier, William F.
Glover, Steven M.
Prawitt,Douglas F.
Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach, Ninth Edition, Mc. Graw Hill Education, 2014.

Miller, Jeffrey
Reed, Sarah
Strawser, Robert
"The New Auditor's Report: Will It Close The Expectations Gap in Communications?", **The CPA Journal**, Vol. 60, 1990, ss. 68-72.

Millichamp,Alan H.
Auditing, The Guernsey Pres Company, Hampshire, England., 1984.

Monroe, Gary S.
Woodliff, David
,An Empirical Investigation of The Audit Expectation Gap: Australian Evidence, Accounting and Finance, Vol. 34, No. 1,1994, ss. 47-74.

Monroe, Gary S.
Woodliff, David R.
"The Effect of Education on the Audit Expectation Gap," **Accounting and Finance**, Vol. 33, No. 1, 1993, ss. 61-78.

Nair, R.D.
Rittenberg, L.E.
"Messages Perceived from Audit, Review and Compilation Reports: Extension to More Diverse

Groups, **Auditing: A Journal of Practices and Theory**, Vol. 7, No. 1, 1987, ss.15-38.

Nicholas, Adrian
Arokiasamy, Lawrence
Ah Suat,Cristal Lee
"Forensic Accounting: Public Acceptance towards Occurrence of Fraud Detection", **International Journal of Business and Management**, Vol. 4, No. 11, 2009, ss.145-149.

Nordén, Malin
Svensson, Emma
"The Audit Expectation Gap in Sweden: The Effect of The Media Coverage on Confidence in The Audit Profession", Lund University, 31 May 2011.

Nwaobia N. Appolos
Luke, Onuoha
Theophilus A. Aguguom
"The New Auditors' Reporting Standards and The Audit Expectation Gap", **International Journal of Advanced Academic Research**, Vol. 2, No. 11, 2016, ss. 118-133.

O. Dibia, Ndukwe
"Audit Expectations Gap and Perception of Financial Reporting", **International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR**), Vol. 3, No. 3, 2015, ss.23-31.

O'Malley, Shaun F.
"Toward a Better Understanding of the Expectation Gap," **The CPA Journal**, Vol. 63, No. 2, 1993, ss. 6-7.

Ogbonna, Gabriel N.
Appah, Ebmobowei
"Causality of Audit Expectation Gap and Corporate Performance in Nigeria", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol. 5, No. 9, 2014, ss. 11-22.

Ojo, Marianne — "Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality?," **Munich Personal Repec Archive (MPRA),** No. 232, 2006.

Okafor, Chinwuba Otalor, John — "Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol. 4, No. 2, 2013, ss.43-53.

Oluwagbemiga, Ayobami — "The Role of Auditors in Fraud Detection, Prevention and Reporting in Nigeria", University of Nebraska, Lincoln, **Library Philosophy and Practice (e-journal)**, No. 517, 2010.

O'Malley, Shaun F. — "The Panel on Audit Effectiveness: Report and recommendations", 2000, (Çevrimiçi) http://www.iasplus.com/en/binary/resource/pobaudit.pdf 12 Nisan 2016.

Onulaka, Paul N. — "Self Regulatory Policy of Accounting and Auditing Profession and Its Effect on Audit Expectation Gap", **International Journal of Accounting and Financial Reporting,** Vol. 5, No. 2, 2015, ss.98-121.

Ovidiu C. Bunget Dumitrescu, Alin — "Detecting and Reporting the Frauds and Errors by the Auditor". Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Vol. 11, No. 1, 2009, ss.117-125.

Owojori, A. A. Asaolu,T. O. — "The Role Of Forensic Accounting İn Solving The Vexed Problem Of Corporate World", **European Journal of Scientific Research**, Vol. 29, No. 2., ss.183-187.

Özkul, Fatma Ulucan Özdemir,Zehra Almalı — **İşletmelerde Hile Riski Yönetimi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.

Panko, Raymond R. Ordway, Nicholas — "Sarbanes Oxley: What About All the Spreadsheets?, "Controlling for Errors and Fraud in Financial Reporting", **EuSpRIG 2005 Proceedings**, July 6-8 Greenwich, London,, 2005.

Payne,Elizabeth A. Ramsay, Robert J. — Fraud Risk Assessments and Auditors2 Professional Skepticism, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 20, No. 3, 2005, ss.321-330.

PCAOB — Speaker Series: Jeanette M Franzel, "Current Trends and Issues in Public Company Auditing, 26 October 2012, Knoxville TN. https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/10262012_Franzel.aspx, 15 Mayıs 2016.

Pehlivanlı,Davut — **Hile Denetimi, Metodoloji ve Raporlama**, İstanbul, Beta Yayınları, 2011.

Pekdemir, Recep — "Uluslararası Anlamda Güvenilir Finansal Raporlamanın Önemi", **Turkey Accounting and Auditing ROSC Dissemination Workshop**, 20 Eylül, 2005.

Pekdemir,Recep — Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler", **Mali Çözüm**, Eylül- Ekim 2010, ss.117-126.

Peter J. Best, Sherrena Buckby, Clarice Tan, "The Audit Expectation Gap In Singapore" **Managerial Auditing Journal**, Vol. 16, No. 3, 2001, ss. 134-144.

Peter, Zachariah Jerry, Musa I. Danjuma "Assessment of The Adequacy of External Auditing in Disclosing Fraud in Nigerian Commercial Banks", **Research Journal of Finance and Accounting,** Vol. 3, No. 6, 2012, ss. 149-156.

Pierce, Bernard Kilcommins,Mary "The Audit Expectations Gap : The Role of Auditing Education", **DCU Business School Research Paper Series**, No:13, 1996, ss.1-33.

Pike, Joel E . Studies on Audit Quality", **Working Paper**, University of Wisconsin Madison, 2003.

Porter, Brenda "An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap", .**Accounting and Business Research**, Vol. 24, No.93, 1993, ss. 49-68.

Porter, Brenda Gowthorpe,Catherina "Audit expectations-performance gap in the UK in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and in 1999", Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2004, https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0019/7705/65-Audit-Expectation-Performance-GAP-UK-and-New-Zealand-Comparison-ICAS.pdf , 5 Mayıs 2016.

Porter, Brenda Auditors' Responsibilities with Respect to Corporate Fraud: A Controversial Issue, **Current Issues in Auditing**, Ed. Michael Sherer and Stuart Turley, Third

Edition, 1997, ss. 30-54.

Porter, Brenda
Simon,Jon
Hatherly, David
Principles of External Auditing, John Wiley & Sons, Ltd, Second Edition, 2003.

Power, Michael
The Audit Explosion, London: Demos, 1994.

Power, Michael K.
"Auditing and the production of legitimacy", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 28, No. 4, 2003, ss. 379-394.

Prajapati, Bhavna
Dunne, Mark
Armstrong, Richard
"Sample Size Estimation and Statistical Power Analyses", **OtPeer Reviewed**, 2010.

PWC
The Global Economic Crime Survey, Economic crime in a downturn, November 2009, https://www.pwc.com/gx/en/economic-crime-survey/pdf/global-economic-crime-survey-2009.pdf (Çevrimiçi:25.05.2016)

PwC Turkey,
Sarbanes- Oxley Yasası'na Uyum, http://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/denetim/sarbanes-oxley.html, 16 Nisan 2016.

Ramos, Michael
"Auditors' Responsibility for Fraud Detection", **Journal of Accountancy,** Vol. 195, No. 1, 2003, ss.28-35.

Rehana, Fowzia
"An Empirical Study on Audit Expectation Gap: Role of

Auditing Education in Bangladesh", Munich Personal RePEc Archive (MPRA), 14 May 2010.

Reinstein, Alan
McMillan, Jeffrey
"The Enron Debacle : More than a Perfect Storm", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 15, No. 6-7, 2004, ss.955-970.

Rezaee, Zabihollah
Financial Statement Fraud: Prevention and Detection, New York, John Wiley and Sons, 2002.

Rumsey, Deborah
"Intermediate Statistics for Dummies", John Wiley &Sons, 2007.

Ruxton, Graeme D.
Beauchamp Guy,
"Time for Some a Priori Thinking about Posthoc Testing, Behavioral Ecology, 2008, ss.690-691.

Saeidi, Fatemeh
"Audit Expectations Gap and Corporate Fraud: Empirical Evidence from Iran", African Journal of Business Management, Vol. 6, No. 23, 2012, ss. 7031-7041.

Saha, Ashit
Baruah, Debananda
"Audit Expectations Gap in India: An Empirical Survey", **The Icfai Journal of Audit Practice**, Vol. 2, 2008, ss.67-83.

Saladrigues, Ramon
Grano, Marta
"Audit Expectation Gap: Fraud Detection and Other Factors", **European Accounting and Management Review**, Vol. 1, No. 1, 2014, ss.120-142.

Salehi, Mahdi
"Audit Expectation Gap: Concept, Nature and Trace", **African Journal of Business Management**, Vol. 5, No.

21, 2011, ss.8376-8392.

Salehi, Mahdi
Azary, Zhila
"Fraud detection and audit expectation gap: Empirical evidence from Iranian bankers", **International Journal of Business and Management,** Vol. 3, No. 10, 2008, ss.65-77.

Salehi, Mehdi,
Mansoury, Ali
Azary, Zhila
" Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran", **International Journal of Economics and Finance** , Vol.1., No.99, 2009, ss.165.174.

Salehi, Mehdi
Kangarlouei,Saeid
Jabarzadeh
"An Investigation of The Effect of Audit Quality on Accrual Reliability of Listed Companies on Tehran Stock Exchange", **Review of International Comparative Management,** Vol. 11, No. 5, 2010, ss. 940-960.

Salehi,Mahdi
"Quantifying Audit Expectation Gap: A New Approach to Measuring Expectation Gap", **Zagreb International Review of Economics and Business**, Vol. 19, No. 1, 2016, ss. 25-44.

Salem, Mohammed S.
"An Overview of Research on Auditor's Responsibility to Detect Fraud on Financial Statements", **The Journal of Global Business Management**, Vol. 8, No. 2, 2012, ss.218-229.

Sanlı, Nail
Özbirecikli,Mehmet
"Türkiye'de Denetim Mesleğinin Gelişlim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma", **Muhasebe ve**

Denetime Bakış, 2012, ss.1-28.

Schuetze, P. Walter — "A Mountain or a Molehill", **Accounting Horizons**, March, Vol. 8, 1994, ss.69-75.

Senal, Serpil — "Denetim Beklenti Aralığı ve Tespitine İlişkin Bir Araştırma", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 41, Ocak-Haziran 2013 , ss. 137-164.

Shaikh, Junaid M.
Talha,Mohammad — "Credibility and Expectation Gap in Reporting on Uncertainties", **Managerial Auditing Journa**l, Vol. 18, No. 6/7, 2003, ss.517–527.

Shamoo,Adil E. — **Principles of Research Data Audit**, Gordon and Breach Science Publishers, 1989.

Sherer, Michael
Turley, Stuart — "**Current Issues in Auditing**", Paul Chapman Publishing Ltd. London, 1997.

Shier, Rosie — Statistics: Menn Whitney U test, 2004, s.1, http://www.statstutor.ac.uk/resources/uploaded/mannwhitney.pdf (Çevrimiçi) , 12 Mayıs 2016.

Shun Hsu, Chih
HuaKung,Fan
James, Kieran — "An Investigation of Auditors' Responsibility for Fraud Detection in Taiwan", **Asian Journal of Finance & Accounting,** Vol. 5, No. 1, 2013, ss.30-47.

Sidani, Munir — "The Audit Expectation Gap: Evidence from Lebanon", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 22, No. 3, 2007,

ss.288-302.

Sijpesteijn,F. Kaars — "The Value Relevance of Auditors' Communications: Financial Susers' Understanding of the Messages in the Audit Report", **Universiteit Rotterdam's W. Paper**, 2011.

Sikka, Prem
Puxty, Anthony
Willmott, Hugh
Cooper, Christine — "The Impossiblity of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 9, No. 3, 1998, ss.299-330.

Singleton,Tommie W.
Singleton, Aaron J. A.,
Bologna, G.Jack
Lindquist, Robert J. — **Fraud Auditing and Forensic Accounting,** Third Edition, John Wiley&Sons, Inc., New York, USA, 2006.

Skousen, Cristopher — "An Empirical Investigation of the Relevance and Predictive Ability of the SAS 99 Fraud Risk Factors", Oklahoma State University, UMI, 2004.

Skousen,Christopher J.
Smith, Kevin R.
Wright, Charlotte J. — "Detecting and Predicting Financial Statement Fraud: The Effectiveness of The Fraud Triangle and SAS No. 99", **Corporate Governance and Firm Performance**, Edit: Mark Hirschey, Kose John and K. Makhija, Emerald Group Publishing Limited, 2009.

Soltanı, Bahram — **Auditing An International Approach**, Prentice Hall, 2007.

Soltani, Bahram — "The Anatomy of Corporate Fraud: A Comparative

Analysis of High Profile American and European Corporate Scandals", **Journal of Business Ethics,** Vol. 120, No. 2, 2014, ss.251-274.

SOX — Sarbanes Oxley Act of 2002, –SEC 203.

Sutton, Michael H. — "Financial Reporting at a Crossroads," **Accounting Horizons**, December 2002, ss.319-328.

Süer,Ayça Zeynep — **Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri**, İstanbul, iSMMMO Yayınları, 2004.

Sweeney, Breda — "Bridging the Expectations Gap-on Shaky Foundations", **Accountancy Ireland**, Vol. 29, No. 2, 1997, ss.18-20.

Swift, Tracey
Dando, Nicole — "From Methods to Ideologies: Closing the AssuranceExpectations Gap in Social and Ethical Accounting, Auditing and Reporting", **The Journal of Corporate Citizenship,** Winter, No. 8, 2002, ss. 81-90.

Şehirlioğlu, Ali Kemal
Sarıbay, Efe — "Parametrik Olmayan Hipotez Testleri, Kikare Testleri", 2012, (Çevrimiçi) http://kisi.deu.edu.tr//kemal.sehirli/POI_2012.pdf, 5 Aralık 2015.

Ştirbu, Dan
Moraru, Maria
Farcane, Ncoleta
Blidisel, Rodica
Popa,Adina — "Fraud and Error, Auditors' Responsibility Levels, Annales Universitatis Apulensis Series Qeconomica, Vol. 11, No. 1, 2009, ss.54-64.

Taylor,Donald H.
Glezen,G. William
Auditing Integrated Concepts and Procedures, Sixth Edition, 1994.

Toroslu,Nevzat
Ceza Hukuku, 5.bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2001.

Trang,Do Thu
"The Auditors' Role in Detecting and Preventing Fraud", H.U. College, Malaysia, October 2011.

Tsamenyi, Mathew
Uddin, Shahzad
Accounting in Emerging Economies, Book Series: **Research in Accounting in Emerging Economies**, Vol. 9, 2009.

Turanlı, Münevver
Güriş, Selahattin
Temel İstatistik, Der Yayınları, İstanbul, 2005.

Türedi, Hasan
Alıcı,Ümmügülsüm
"Mali Raporlama Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Önemi", **Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, C.6, S.11, 2014, ss.119-133.

Türedi,Hasan
Denetim, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2007.

Türker, Masum
"Türkiye'de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi", Dayanışma Dergisi, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi, Sayı:89, Şubat 2006, ss.5-7.

Uzun, Ali Kamil
"Kurumsal Yönetim ve İtibarın Sigortası: Denetim Komitesi", Deloitte.

Ünver, Özkan
Gamgam, Hüseyin
Uygulamalı Temel İstatistik Yöntemler, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Varıcı, İdris — "Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB'de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi", G**.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S:5, Ocak, 2012, ss. 122-144.

Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu, — Denetim Standartları ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu, İstanbul, Haziran 2013.

Vona, Leonard W. — **Fraud Risk Assessment: Building a Fraud Audit Program**, John Wiley&Sons, USA, 2008.

Wells, Joseph T. — "Lapping It Up," **Journal of Accountancy**, February 2002.

Wells,Joseph T. — **Principles of Fraud Examination.** New York, John Wiley&Sons, 2008.

Whittington, Shelton S, O, Landsittel D. — Auditing Firms' Fraud Risk Assessment Practices, **Accounting Horizons**, Vol. 15, No. 1, 2001, ss. 19-33.

Wolfe, David T. Hermanson, Dana R. — "The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud", **The CPA Journal**, December, 2004, ss.38-42.

Yeganeh, Hassas-Khaleghi, A. — "The Expectation Gap Of Independent Audit Attest Function, Between Auditors And Their Report Users", **The Iranian Accounting and Auditing Review**, Vol. 11, No. 35, 2004, ss.29-44.

Zager, Katarina
Zager, Lajos — "The Role of Financial Information in Decision Making Process", Special Edition on Consumer Satisfaction-Global Perspective", **Innovative Marketing**, Vol. 2, No. 3, 2006, ss.35-40.

Zimbelman,Mark F. — "The Effects of SAS No. 82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions", **Journal of Accounting Research**, 1997, ss. 75-97.

İnternet Kaynakları:

www.aicpa.org
www.kgk.gov.tr
www.pcaobus.org
www.mevzuat.gov.tr

.

EKLER:

EK 1- BAĞIMSIZ DENETÇİ SORU FORMU

T.C. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI/ MUHASEBE BİLİM DALI
DOKTORA TEZ ARAŞTIRMASI

Sayın Katılımcı,

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , İşletme Anabilim Dalı- Muhasebe Bilim Dalında Doktora yapmaktayım. Sizlere sunmuş olduğum anket formu, "Bağımsız Denetçilerin Hileye İlişkin Sorumlulukları Kapsamında Denetimde Beklenti Farklılığı ve Bir Saha Araştırması" başlıklı tez çalışması kapsamında gerçekleştirdiğim araştırma ile ilgilidir. Söz konusu bu anketin amacı, hile kavramı ve bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumlulukları çerçevesinde, denetçiler ve denetçi dışındaki grupların (halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri) beklentileri arasında farklılık olup olmadığının belirlenmesidir.
Vereceğiniz cevapların gizliliği korunacak ve çalışmada bir sonuca ulaşabilmek adına akademik amaçla kullanılacaktır. Araştırmanın tamamlanabilmesi için, katılımınızı ve yanıtladığınız anketi en kısa zamanda göndermenizi rica ederim.
Çalışmalarıma sizin de destek olmanızı bekler, katkılarınız ve ayırdığınız zaman için teşekkür ederim.

Saygılarımla,

Duygu Celayir

Araş. Gör. /İstanbul Ticaret Üniversitesi
Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı
E-mail: dcelayir@ticaret.edu.tr
444 0 413 / 4315

Lütfen aşağıdaki sorulara ilişkin olarak size en uygun seçeneği işaretleyiniz.

A: Hile konusunun, Türkiye'de işletmeler için temel sorunlardan biri olduğunu düşünüyor musunuz?

1- Kesinlikle düşünmüyorum	2-Düşünmüyorum	3-Kararsızım	4- Düşünüyorum	5- Kesinlikle Düşünüyorum

I. Bölüm :Hile Tanımı ve Kapsamına İlişkin Beklenti Farklılıklarının Belirlenmesi

a) Aşağıdaki ifadelerin hile olarak tanımlanabileceğine katılıyor musunuz?

	1. Kesinlikle katılmıyorum	2. Katılmıyorum	3.Kararsızım	4.Katılıyorum	5. Kesinlikle Katılıyorum
1. İşletme varlıklarının kötüye kullanılması.					
2. Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.					
3. İşletme ana esaslarının ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.					
4.Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.					
5. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.					
6. Yasaların ihlal edilmesi.					
7. Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.					
8. Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.					
9.Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.					

b) Aşağıdaki ifadeler için uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

	1. Kesinlikle katılmıyorum	2. Katılmıyorum	3.Kararsızım	4.Katılıyorum	5. Kesinlikle Katılıyorum
10. Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.					
11. Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir.					

III. Bölüm: Denetçinin Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesi ile İlgili Sorumluluğuna İlişkin Beklenti Farklılıkları

Aşağıdaki ifadelere katılma durumunuza göre uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

	1.Kesinlikle katılmıyorum	2. Katılmıyorum	3. Kararsızım	4. Katılıyorum	5. Kesinlikle Katılıyorum
1. Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.					
2. Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.					
3. Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.					
4. Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.					
5. Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur.					
6. Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.					
7. Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.					
8. Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.					
9. Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.					
10. Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.					
11. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.					
12. Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.					
13. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.					

14. Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.					
15. Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.					
16. Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.					
17. Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.					

III. Bölüm: Denetçinin Hile Şüphesinin Araştırılması İle İlgili Sorumluluklarına İlişkin Beklenti Farklılıkları

Aşağıdaki ifadelere katılma durumunuza göre uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

I. Hile Şüphesinin Araştırılması	**1. Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3. Kararsızım**	**4. Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**
1. Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur.					
2. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır.					
3. Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir.					
4. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.					
5. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.					
6. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.					

IV. Bölüm: Denetçinin Hile Riskinin Belirlenmesiyle İlgili Olarak Uyguladığı Denetim Prosedürlerine İlişkin Beklenti Farklılıkları

Aşağıdaki ifadelere katılma durumunuza göre uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

Denetim Prosedürleri	**1.Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3. Kararsızım**	**4. Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**
1. Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır.					
2. Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.					
3. Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görevleri/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.					
4. Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.					
5. Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.					
6. Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır.					
7. Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/ teknikleri genişletmelidir.					
8. Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.					
9.Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.					

V. Bölüm: Denetçinin Hilenin Raporlanmasına İlişkin Sorumluluklarıyla İlgili Beklenti Farklılıkları

Aşağıdaki ifadelere katılma durumunuza göre uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

	1. Kesinlikle katılmıyorum	**2. Katılmıyorum**	**3. Kararsızım**	**4. Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**

1. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur.					
2. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir.					
3. Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir.					
4. Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.					
5. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir.					
6. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.					
7. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.					
8.Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.					

VII. Demografik Bilgiler

Yaşınız:

( ) 20 -30 yaş arası ( ) 31-40 yaş arası ( ) 41-50 yaş arası ( ) 51-60 yaş arası ( ) 61 ve üzeri

Cinsiyetiniz:

( ) Kadın ( ) Erkek

Eğitim Düzeyiniz:

( ) Lisans derecesinin altında ( )Lisans ( ) Yüksek Lisans ( )Doktora

Mezun Olduğunuz Bölüm:
( ) İşletme
( ) İktisat
( ) Muhasebe
( ) Maliye
( ) Bankacılık
( ) Kamu Yönetimi

( ) Hukuk
Diğer (Lütfen Belirtiniz): ……

Çalıştığınız Denetim Firması:

( ) Ulusal denetim şirketidir.
( ) Yabancı ortaklı denetim şirketidir.
( ) Dört büyük (Big Four) denetim şirketinden biridir.
Diğer (Lütfen Belirtiniz)……

Denetim Firmasındaki Unvanınız:

( ) Denetçi
( ) Baş Denetçi
( ) Kıdemli Denetçi
( ) Sorumlu Ortak Baş Denetçi
Diğer (Lütfen Belirtiniz)…….

Tecrübe süreniz:

( ) 3 yıldan az ( ) 3- 6 yıl ( ) 7-10 yıl ( ) 11-14 yıl ( ) 15 yıl ve üzeri

Daha önce hile veya hile denetimi ile ilgili herhangi bir derse veya eğitim programına katıldınız mı?

( ) Evet, katıldım. ( ) Hayır, katılmadım.

Hile denetçiliği sertifikasına ya da uzmanlık belgesine sahip misiniz?

( ) Evet, sahibim. ( ) Hayır, sahip değilim.

EK:2 –HALKA AÇIK İŞLETME SORU FORMU

T.C. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI/ MUHASEBE BİLİM DALI
DOKTORA TEZ ARAŞTIRMASI

Sayın Katılımcı,

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , İşletme Anabilim Dalı- Muhasebe Bilim Dalında Doktora yapmaktayım. Sizlere sunmuş olduğum anket formu, "Bağımsız Denetçilerin Hileye İlişkin Sorumlulukları Kapsamında Denetimde Beklenti Farklılığı ve Bir Saha Araştırması" başlıklı tez çalışması kapsamında gerçekleştirdiğim araştırma ile ilgilidir. Söz konusu bu anketin amacı, hile kavramı ve bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumlulukları çerçevesinde, denetçiler ve denetçi dışındaki grupların (halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri) beklentileri arasında farklılık olup olmadığının belirlenmesidir.
Vereceğiniz cevapların gizliliği korunacak ve çalışmada bir sonuca ulaşabilmek adına akademik amaçla kullanılacaktır. Araştırmanın tamamlanabilmesi için, katılımınızı ve yanıtladığınız anketi en kısa zamanda göndermenizi rica ederim.
Çalışmalarıma sizin de destek olmanızı bekler, katkılarınız ve ayırdığınız zaman için teşekkür ederim.

Saygılarımla,

Duygu Celayir

Araş. Gör. /İstanbul Ticaret Üniversitesi
Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı
E-mail: dcelayir@ticaret.edu.tr
444 0 413 / 4315

Lütfen aşağıdaki sorulara ilişkin olarak size en uygun seçeneği işaretleyiniz.

A: Hile konusunun, Türkiye'de işletmeler için temel sorunlardan biri olduğunu düşünüyor musunuz?

1- Kesinlikle düşünmüyorum	2-Düşünmüyorum	3-Kararsızım	4- Düşünüyorum	5- Kesinlikle Düşünüyorum

I. Bölüm :Hile Tanımı ve Kapsamına İlişkin Beklenti Farklılıklarının Belirlenmesi

a) Aşağıdaki ifadelerin hile olarak tanımlanabileceğine katılıyor musunuz?

	1. Kesinlikle katılmıyorum	2. Katılmıyorum	3.Kararsızım	4.Katılıyorum	5. Kesinlikle Katılıyorum
1. İşletme varlıklarının kötüye kullanılması.					
2. Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.					
3. İşletme ana esaslarının ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.					
4.Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.					
5. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.					
6. Yasaların ihlal edilmesi.					
7. Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.					
8. Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.					
9.Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.					

b) Aşağıdaki ifadeler için uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

	1. Kesinlikle katılmıyorum	2. Katılmıyorum	3.Kararsızım	4.Katılıyorum	5. Kesinlikle Katılıyorum
10. Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.					
11. Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir.					

III. Bölüm: Denetçinin Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesi ile İlgili Sorumluluğuna İlişkin Beklenti Farklılıkları

Aşağıdaki ifadelere katılma durumunuza göre uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

	1.Kesinlikle katılmıyorum	2. Katılmıyorum	3. Kararsızım	4. Katılıyorum	5. Kesinlikle Katılıyorum
1. Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.					
2. Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.					
3. Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.					
4. Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.					
5. Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur.					
6. Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.					
7. Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.					
8. Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.					
9. Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.					
10. Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.					
11. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.					
12. Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.					
13. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.					

14. Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.					
15. Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.					
16. Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.					
17. Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.					

III. Bölüm: Denetçinin Hile Şüphesinin Araştırılması İle İlgili Sorumluluklarına İlişkin Beklenti Farklılıkları

Aşağıdaki ifadelere katılma durumunuza göre uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

I. Hile Şüphesinin Araştırılması	**1. Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3. Kararsızım**	**4. Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**
1. Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur.					
2. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır.					
3. Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir.					
4. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.					
5. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.					
6. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.					

IV. Bölüm: Denetçinin Hile Riskinin Belirlenmesiyle İlgili Olarak Uyguladığı Denetim Prosedürlerine İlişkin Beklenti Farklılıkları

Aşağıdaki ifadelere katılma durumunuza göre uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

Denetim Prosedürleri	**1.Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3. Kararsızım**	**4. Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**
1. Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır.					
2. Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.					
3. Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görevleri/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.					
4. Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.					
5. Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.					
6. Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır.					
7. Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/ teknikleri genişletmelidir.					
8. Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.					
9.Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.					

VI. Bölüm: Denetçinin Hilenin Raporlanmasına İlişkin Sorumluluklarıyla İlgili Beklenti Farklılıkları

Aşağıdaki ifadelere katılma durumunuza göre uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

	1. Kesinlikle katılmıyorum	**2. Katılmıyorum**	**3. Kararsızım**	**4. Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**

1. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur.					
2. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir.					
3. Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir.					
4. Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.					
5. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir.					
6. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.					
7. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.					
8.Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.					

VI. Demografik Bilgiler

Yaşınız:

( ) 20 -30 yaş arası ( ) 31-40 yaş arası ( ) 41-50 yaş arası ( ) 51-60 yaş arası ( ) 61 ve üzeri

Cinsiyetiniz: ( ) Kadın ( ) Erkek

Eğitim Düzeyiniz:

( ) Lisans derecesinin altında ( )Lisans ( ) Yüksek Lisans ( )Doktora

Mezun Olduğunuz Bölüm:

( ) İşletme
( ) İktisat
( ) Muhasebe
( ) Maliye
( ) Bankacılık
( ) Kamu Yönetimi

( ) Hukuk
Diğer (Lütfen Belirtiniz): ……

Çalıştığınız Şirketteki Mevcut Pozisyonunuz (Lütfen Belirtiniz):

……..

Tecrübe süreniz:

( ) 3 yıldan az ( ) 3- 6 yıl ( ) 7-10 yıl ( ) 11-14 yıl ( ) 15 yıl ve üzeri

Şirketinizin Bulunduğu Sektör:

( ) Tarım , Orman , Balıkçılık
( ) Madencilik
( ) İmalat Sanayii
( ) Elektrik, Gaz ve Su
( ) İnşaat ve Bayındırlık
( ) Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar
( ) Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama
( ) Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler
( ) Kiralama ve İş Faaliyetleri
( ) Teknoloji
( ) Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler
( ) İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri
( ) Gayrimenkul Faaliyetleri
( ) Diğer (Lütfen Belirtiniz) ……

Daha önce hile veya hile denetimi ile ilgili herhangi bir derse veya eğitim programına katıldınız mı?
( ) Evet, katıldım. ( ) Hayır, katılmadım.

Hile denetçiliği sertifikasına ya da uzmanlık belgesine sahip misiniz?

( ) Evet, sahibim. ( ) Hayır, sahip değilim.

EK 3- ARACI KURUMLAR İÇİN SORU FORMU

T.C. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI/ MUHASEBE BİLİM DALI
DOKTORA TEZ ARAŞTIRMASI

Sayın Katılımcı,

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , İşletme Anabilim Dalı- Muhasebe Bilim Dalında Doktora yapmaktayım. Sizlere sunmuş olduğum anket formu, "Bağımsız Denetçilerin Hileye İlişkin Sorumlulukları Kapsamında Denetimde Beklenti Farklılığı ve Bir Saha Araştırması" başlıklı tez çalışması kapsamında gerçekleştirdiğim araştırma ile ilgilidir. Söz konusu bu anketin amacı, hile kavramı ve bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumlulukları çerçevesinde, denetçiler ve denetçi dışındaki grupların (halka açık şirket yöneticileri ve aracı kurum yöneticileri) beklentileri arasında farklılık olup olmadığının belirlenmesidir.

Vereceğiniz cevapların gizliliği korunacak ve çalışmada bir sonuca ulaşabilmek adına akademik amaçla kullanılacaktır. Araştırmanın tamamlanabilmesi için, katılımınızı ve yanıtladığınız anketi en kısa zamanda göndermenizi rica ederim.

Çalışmalarıma sizin de destek olmanızı bekler, katkılarınız ve ayırdığınız zaman için teşekkür ederim.

Saygılarımla,

Duygu Celayir

Araş. Gör. /İstanbul Ticaret Üniversitesi
Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı
E-mail: dcelayir@ticaret.edu.tr
444 0 413 / 4315

Lütfen aşağıdaki sorulara ilişkin olarak size en uygun seçeneği işaretleyiniz.

A: Hile konusunun, Türkiye'de işletmeler için temel sorunlardan biri olduğunu düşünüyor musunuz?

1- Kesinlikle düşünmüyorum	2-Düşünmüyorum	3-Kararsızım	4- Düşünüyorum	5- Kesinlikle Düşünüyorum

I. Bölüm :Hile Tanımı ve Kapsamına İlişkin Beklenti Farklılıklarının Belirlenmesi

a) Aşağıdaki ifadelerin hile olarak tanımlanabileceğine katılıyor musunuz?

	1. Kesinlikle katılmıyorum	2. Katılmıyorum	3.Kararsızım	4.Katılıyorum	5. Kesinlikle Katılıyorum
1. İşletme varlıklarının kötüye kullanılması.					
2. Mali raporlama standartlarını uygulamada kasıtlı yapılan yanlışlıklar.					
3. İşletme ana esaslarının ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.					
4.Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin değiştirilmesi.					
5. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasında kasıtlı yapılan yanlışlıklar.					
6. Yasaların ihlal edilmesi.					
7. Yönetimin iç kontrolleri ihlal etmesi.					
8. Kasıtlı olarak üçüncü kişilerin yanlış bilgilendirilmesi.					
9.Muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması.					

b) Aşağıdaki ifadeler için uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

	1. Kesinlikle katılmıyorum	2. Katılmıyorum	3.Kararsızım	4.Katılıyorum	5. Kesinlikle Katılıyorum
10. Yöneticiler ve üst yönetim kadroları tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelerden daha önemlidir.					
11. Doğrudan kişisel çıkar elde etmek için yapılan hileler, organizasyonel kazanım elde etmek için yapılan hilelerden daha önemlidir.					

III. Bölüm: Denetçinin Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesi ile İlgili Sorumluluğuna İlişkin Beklenti Farklılıkları

Aşağıdaki ifadelere katılma durumunuza göre uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

	1.Kesinlikle katılmıyorum	2. Katılmıyorum	3. Kararsızım	4. Katılıyorum	5. Kesinlikle Katılıyorum
1. Bağımsız denetçi, mali tablolarda hilenin bulunmadığına ilişkin makul düzeyde (yüksek ancak kesin olmayan) güvence sağlayabilir.					
2. Bağımsız denetçi, hileyle ilgili tespitlerinde, hem çalışanlar tarafından yapılan, hem de yönetim tarafından yapılan hilelerle ilgilenir.					
3. Denetimden geçmiş mali tablolar, kesin olarak doğru ve güvenilirdir.					
4. Denetlenen işletmede, hilelerin tespit edilmesinden/ ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi sorumludur.					
5. Bağımsız denetçi, mesleki sorumlulukları kapsamında (denetim standartları ile belirlenen sorumlulukları), hilenin tespiti ve önlenmesinden tam sorumludur.					
6. Hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler sorumluluğu paylaşmalı ve her ikisi de sorumlu tutulmalıdır.					
7. Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bütün hileleri tespit etmekle sorumludur.					
8. Bağımsız denetçi, muvazaalı işlem durumunda, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmalıdır.					
9. Bağımsız denetçi, hilenin gerçekten olup olmadığı konusunda hukuki karar verebilir.					
10. Bağımsız denetçi, denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarında yer alan hilelerin önlenmesinden sorumludur.					
11. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etki oluşturacak hileleri tespit edemezse, ilgili tarafların zararından sorumlu tutulmalıdır.					
12. Denetlenen işletmede iç kontrol yapısının sağlamlığından, bağımsız denetçi sorumludur.					
13. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde, hilenin tespiti zorlaşabileceğinden, muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltabilir.					

14. Denetlenen işletmede, hilelerin önlenmesinden işletme yönetimi sorumludur.					
15. Bağımsız denetçinin hileyi tespit edememe riski bulunmaktadır.					
16. Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından yapılan hileyi tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir.					
17. Denetlenen işletmenin hile nedeniyle iflas etmesi durumundan, bağımsız denetçi sorumlu tutulmalıdır.					

III. Bölüm: Denetçinin Hile Şüphesinin Araştırılması İle İlgili Sorumluluklarına İlişkin Beklenti Farklılıkları

Aşağıdaki ifadelere katılma durumunuza göre uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

I. Hile Şüphesinin Araştırılması	**1. Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3. Kararsızım**	**4. Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**
1. Bağımsız denetçi, çalışmalarında hileye ilişkin tüm belirtileri/işaretleri araştırmakla sorumludur.					
2. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak (derinlemesine) araştırmalıdır.					
3. Bağımsız denetçi, denetim sırasındaki tespitlerinde bilgi ve belgelerin tahrif edilmiş olduğunu düşünürse, araştırmalarını derinleştirmelidir.					
4. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde kuvvetle muhtemel önemli etkiye sahip olabilecek "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.					
5. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "yönetim hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.					
6. Bağımsız denetçi, hesaplar üzerinde etkisi belirsiz olan "çalışan hilesi şüphesini" detaylı olarak araştırmalıdır.					

IV. Bölüm: Denetçinin Hile Riskinin Belirlenmesiyle İlgili Olarak Uyguladığı Denetim Prosedürlerine İlişkin Beklenti Farklılıkları

Aşağıdaki ifadelere katılma durumunuza göre uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

Denetim Prosedürleri	**1.Kesinlikle katılmıyorum**	**2. Katılmıyorum**	**3. Kararsızım**	**4. Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**
1. Bağımsız denetçi aktif olarak tüm hileleri ortaya çıkarmaya yönelik prosedürler geliştirip uygulamalıdır.					
2. Bağımsız denetçi, hilenin tespiti ve önlenmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirmelidir.					
3. Bağımsız denetçi, varsa iç denetçilerin görevleri/sorumlulukları ile faaliyetlerini değerlendirmelidir.					
4. Bağımsız denetçi, denetim prosedürleri ile yönetimin hileye ilişkin tutum ve ahlâki değerlerini değerlendirmelidir.					
5. Bağımsız denetçi, tepe yönetiminin yönetim kademeleri üzerinde gözetim fonksiyonunu yerine getirip getirmediğini değerlendirmelidir.					
6. Hile riskine ilişkin bilgi sağlaması açısından, işletme yönetimi ve işletme içindeki diğer kişiler denetçi tarafından sorgulanmalıdır.					
7. Bağımsız denetçi, çalışmalarında olağandışı ya da öngörülemeyen bir olay/ilişki belirlediğinde, hile riskine işaret ettiğini düşünerek uyguladığı yöntemleri/ teknikleri genişletmelidir.					
8. Bağımsız denetçi, tüm ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi için ek denetim prosedürleri geliştirmelidir.					
9.Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin hileli işlemlerde, üst yönetim ve denetim komitesini haberdar edip etmediğini değerlendirmelidir.					

VI. Bölüm: Denetçinin Hilenin Raporlanmasına İlişkin Sorumluluklarıyla İlgili Beklenti Farklılıkları

Aşağıdaki ifadelere katılma durumunuza göre uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

	1. Kesinlikle katılmıyorum	**2. Katılmıyorum**	**3. Kararsızım**	**4. Katılıyorum**	**5. Kesinlikle Katılıyorum**

1. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumludur.					
2. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi bulunmayan hileleri işletme yönetimine raporlamakla/bildirmekle sorumlu değildir.					
3. Bağımsız denetçi, işletme yöneticileri ve iç kontrolde önemli role sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilen hileleri, işletme üst yönetimine (denetim komitesine veya yönetim kuruluna) bildirmelidir.					
4. Bağımsız denetçi, mali tabloları önemli derecede etkileyen, büyük boyutta bir hile tespit ettiğinde, durumu yetkili kurumlara bildirmelidir.					
5. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri işletme üst yönetimine bildirmelidir.					
6. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.					
7. Bağımsız denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan hileleri, denetim raporu ile mali tablo kullanıcılarına bildirmelidir.					
8.Bağımsız denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmadığı hileli durumları, yetkili kurumlara bildirmelidir.					

VII. Demografik Bilgiler

Yaşınız:

( ) 20 -30 yaş arası ( ) 31-40 yaş arası ( ) 41-50 yaş arası ( ) 51-60 yaş arası ( ) 61 ve üzeri

Cinsiyetiniz:

( ) Kadın ( ) Erkek

Eğitim Düzeyiniz

( ) Lisans derecesinin altında ( )Lisans ( ) Yüksek Lisans ( )Doktora

Mezun Olduğunuz Bölüm:

( ) İşletme
( ) İktisat
( ) Muhasebe
( ) Maliye
( ) Bankacılık
( ) Kamu Yönetimi

( ) Hukuk
Diğer (Lütfen Belirtiniz): ……

Çalıştığınız Kurumdaki Mevcut Pozisyonunuz (Lütfen belirtiniz):

…….

Tecrübe süreniz
( ) 3 yıldan az ( ) 3- 6 yıl ( ) 7-10 yıl ( ) 11-14 yıl ( ) 15 yıl ve üzeri

Daha önce hile veya hile denetimi ile ilgili herhangi bir derse veya eğitim programına katıldınız mı?
( ) Evet, katıldım. ( ) Hayır, katılmadım.

Hile denetçiliği sertifikasına ya da uzmanlık belgesine sahip misiniz?

( ) Evet, sahibim. ( ) Hayır, sahip değilim.

ÖZGEÇMİŞ

1. **Öğrenim Durumu**

Derece	**Üniversite**	**Alan**	**Yıl**
Lisans	İstanbul Ticaret Üniversitesi	İşletme	2003 - 2008
Yüksek Lisans	İstanbul Ticaret Üniversitesi	Uluslararası İşletme	2008 - 2011
Doktora	İstanbul Üniversitesi	Muhasebe	2012 - 2017

2. Çalıştığı Kurum:

Yıl	**Görevi**	**Kurum**
2010- devam ediyor	Araştırma Görevlisi	İstanbul Ticaret Üniversitesi- İşletme Fakültesi- Muhasebe ve Denetim Bölümü

3. Yayınlar

3.1 Uluslararası hakemli dergilerde yayınlanan makaleler

CELAYİR, D., PAZARÇEVİREN, S. Y., (2015), Enterprise Risk Management :An Application in Manufacturing Industry, International Journal of Multidisciplinary Thought, 5(2), 115-120.

PAZAREÇEVİREN, S. Y., CELAYİR, D., (2015), Risk Yönetimi: İmalat Sektörüne Yönelik Bir Erken Uyarı Modeli, The Journal of Academic Social Science- ASOS, 3(21), 450-458.

CELAYİR, D., BENLİ, V. F., (2014), Risk Based Internal Auditing and Risk Assessment Process, European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, 2(7), 1-16.

PAZARÇEVİREN, S. Y., CELAYİR, D., (2014), HEDEF MALİYETLERİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 2014(51), 11-36.

PAZARÇEVİREN, S. Y., CELAYİR, D., (2013), Target Costing Based On The Activity Based Costing Method And A Model Proposal, European Scientific Journal, 4(), 1-21.

3.2 Uluslararası bilimsel toplantılarda sunulan ve bildiri kitabında (Proceedings) basılan bildiriler

CELAYİR, D. PAZARÇEVİREN, S. Y., (2017), A Model Suggestion for Efficiency Variance in Organizations, XII. European Conference on Social and Behavioral Sciences- Catania, January.

CELAYİR, D., PAZARÇEVİREN, S., (2017), Development of Strategic Cost Concepts in Strategic Cost Management and Use in Target Costing, 3rd International Conference on Social Sciences and Education Research, Rome, April.

CELAYİR, D., TÜREDİ, H., (2016), Evaluation of Corporate Sustainability Reporting in terms of Assurance Services , 9. European Conference on Social and Behavioral Sciences, February.

CELAYİR, D., PAZARÇEVİREN, S. Y., (2015), Stress Testing in Enterprise Risk Management , International Conference for Academic Disciplines, Barcelona, June.

PAZARÇEVİREN, S. Y., CELAYİR, D., (2015), Quality Costs and Reporting of Quality Costs: An Application in Dyeing and Finishing Industry, VI. European Conference on Social and Behavioral Sciences, February.

CELAYİR, D., VAHİT FERHAN, B., (2014), Risk Based Internal Auditing and Risk Assessment Process, 9th International Business and Social Science Conference, January.

CELAYİR, D., PAZARÇEVİREN, S. Y., (2013), Target Costing Based On The Activity-Based Costing Method And A Model Proposal, Global Multidisciplinary e-Conference , November.

3.3 Yazılan uluslararası kitaplar veya kitaplarda bölümler

[Bölüm Yazarlığı] Contemporary Approaches in Humanities: Business, Evaluation of Corporate Sustainability Reports in terms of Assurance Services 2016, Frankfurt: Peter Lang GmbH.

[Bölüm Yazarlığı] Current approaches in social sciences. , Quality costs and reporting of quality costs: an application in dyeing and finishing industry 2015, Frankfurt: Peter Lang.

3.4 Ulusal hakemli dergilerde yayımlanan makaleler

PAZARÇEVİREN, S. Y., CELAYİR, D., (2016), KALİTE MALİYETLERİNİN RAPORLANMASI VE BİR UYGULAMA, Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 5(2), 228-247.

SELİM YÜKSEL, P., DUYGU, C., EYÜP, S., (2016), Bankacılıkta Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bireysel Bankacılık Ürünleri Uygulaması, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 15(29), 145-158.

3.5 Ulusal bilimsel toplantılarda sunulan ve bildiri kitabında basılan bildiriler

CELAYİR, D., PAZARÇEVİREN, S. Y., SARI, E., (2014), Bankacılıkta Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bireysel Bankacılık Ürünleri Uygulaması, 13.Ulusal İşletmecilik Kongresi, Mayıs