

**T.C.  
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME DOKTORA PROGRAMI**

**FİNANSAL RAPORLARDAKİ HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE VE  
ORTAYA ÇIKARILMASINDA ETKİLİ OLAN FAKTÖRLER: TRC İLE TR1  
BÖLGELERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

**DOKTORA TEZİ**

**HAZIRLAYAN  
CAHİT ÖZTÜRK**

**GAZİANTEP - 2022**

**T.C.  
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME DOKTORA PROGRAMI**

**FİNANSAL RAPORLARDAKİ HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE VE  
ORTAYA ÇIKARILMASINDA ETKİLİ OLAN FAKTÖRLER: TRC İLE TR1  
BÖLGELERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

**DOKTORA TEZİ**

**HAZIRLAYAN  
CAHİT ÖZTÜRK**

**TEZ DANIŞMANI  
Doç. Dr. CUMA ERCAN**

**GAZİANTEP - 2022**



## LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ DOKTORA TEZ KABUL VE ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi **Cahit ÖZTÜRK** tarafından hazırlanan “**Finansal Raporlardaki Hata ve Hilelerin Önlenmesinde ve Ortaya Çıkarılmasında Etkili Olan Faktörler: TRC ile TR1 Bölgelerinde Bir Araştırma**” başlıklı tez, **19/12/2022** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu **başarılı** bulunarak jürimiz tarafından **Doktora Tezi** olarak kabul edilmiştir.

<u>Görevi</u>	<u>Unvanı, Adı ve Soyadı</u>	<u>Kurumu/Üniversitesi</u>	<u>İmzası:</u>
<b>Tez Danışmanı</b>	Doç. Dr. Cuma ERCAN	Gaziantep Üniversitesi	
<b>Jüri Başkanı</b>	Prof. Dr. Tuba BÜYÜKBEŞE	Hasan Kalyoncu Üniversitesi	
<b>Jüri Üyesi</b>	Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUZOĞLU	Hasan Kalyoncu Üniversitesi	
<b>Jüri Üyesi</b>	Doç. Dr. Zeynep KÖSE	Hasan Kalyoncu Üniversitesi	
<b>Jüri Üyesi</b>	Dr. Öğr. Üyesi Medet İĞDE	Gaziantep Üniversitesi	

**Bu tez Enstitü Yönetim Kurulunca belirlenen yukarıdaki jüri üyeleri tarafından uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulu kararı ile onaylanmıştır.**

Prof. Dr. M. Serhat YENİCE  
Enstitü Müdürü

## TEZ ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI

Doktora Tezi olarak sunduğum “**Finansal Raporlardaki Hata Ve Hilelerin Önlenmesinde ve Ortaya Çıkarılmasında Etkili Olan Faktörler: TRC İle TR1 Bölgelerinde Bir Araştırma**” başlıklı çalışmanın tarafımda, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım. 19/12/2022

Cahit ÖZTÜRK

## ÖNSÖZ

Ekonomilerin temelini oluşturan işletmelerin faaliyet sonuçları bütün bir toplumu etkilemektedir. Bu faaliyet sonuçlarına göre hareket eden bilgi kullanıcılarının vereceği ekonomik kararların doğru olması için kararların dayanağını oluşturan finansal tablo verilerinin doğru ve güvenilir olması gerekir. Dolayısıyla finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayan bağımsız denetime duyulan ihtiyaç büyük bir öneme sahiptir.

Finansal raporlardaki hata ve hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında etkili olan faktörlerin incelendiği, TRC ve TR1 bölgelerini kapsayan araştırmanın verilerini toplama aşamasında anketi web sitelerinde yayınlamak yardımcı olan İstanbul SMMMO yönetimine teşekkür ederim. Ayrıca üyelerine anketi cevaplamak üzere ulaştıran Adıyaman, Gaziantep, Şanlıurfa ve Diyarbakır SMMMO yönetimlerine çok teşekkür ederim. Çalışmamın her aşamasında göstermiş olduğu özen, dikkat ve anlayışla tezimin tamamlanmasında değerli katkılarını sunan kıymetli tez danışmanım ve hocam sayın Doç. Dr. Cuma ERCAN' a teşekkürlerimi ve şükranlarımı sunarım. Ayrıca tez izleme komitesinde yer alan ve değerli önerileri ile bana yol gösteren Prof. Dr. Sayın Mehmet KAYGUSUZUOĞLU ve Doç. Dr. Sayın Zeynep KÖSE hocalarıma sonsuz şükranlarımı sunarım. Ayrıca eğitim hayatım boyunca desteklerini esirgemeyen aileme, tez çalışmam süresince bana gösterdiği sabır ve anlayış için bilhassa eşime çok teşekkür ederim.

Gaziantep, 2022

Cahit ÖZTÜRK

## ÖZET

Bu çalışmanın amacı, TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin, finansal raporlardaki hata ve hileye karşı “Sorumluluk Algısı” düzeylerini ölçmek, düzenleyici kuruluşlar tarafından alınan önlemler kapsamında “Rotasyon Algılarını” ölçmek ve bağımsız denetçilerin hata ve hileye karşı “Meslek Etiği Algılarını” ölçerek bölgesel farklılıkları ortaya çıkarmaktır. Bu kapsamda, TRC ve TR1 bölgelerinin demografik, kültürel, toplumsal ve ekonomik faktörlerinin finansal raporlardaki hata ve hileyi etkileyip etkilemediği ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Ayrıca bölgelerde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin, en çok tespit ettikleri hata ve hile türlerinin belirlenmesi, hata ve hileyi ortaya çıkarmada en çok kullandıkları denetim tekniklerinin ve en önemli denetim araçlarının belirlenmesi, işletmelerde üst yönetimi ve çalışanları hileye sevk eden faktörlerin belirlenmesi ve bu konuda bölgesel farklılıkları ortaya çıkarmak amaçlanmıştır. İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması (İBBS) kapsamında bağımsız denetçilerin karşılaştırılması, denetim farklılıklarını ve denetçilerin bölgesel olarak denetim riskini ortaya çıkararak, denetçilerin bu kapsamda bölgeleri değerlendirmelerine, hata ve hileleri ortaya çıkarmada daha kullanışlı araçlar ve denetim tekniklerini kullanmalarına yardımcı olacaktır. Çalışma kapsamında kullanılan veriler haziran ve aralık 2021 tarihleri arasında anket formu ile 567 kişiden elde edilmiştir. Elde edilen veri setleri t testi, mann whitney u testi ve tek yönlü varyans analizi ANOVA ile analiz edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda, bölgeler (TRC – TR1) kapsamında, bağımsız denetçilerin rotasyon algıları arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca fiili denetim yapan ve fiili denetim yapmayan bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları arasında anlamlı farklılık olduğu ve demografik özellikler kapsamında bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının değiştiği tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Hata ve Hile, Rotasyon, Etik İlkeler, Denetçi Sorumluluğu.

## ABSTRACT

The aim of this study is to measure the “Perception of Responsibility” against error and fraud in financial reports of independent auditors operating in TRC and TR1 regions, to measure “Rotation Perceptions” within the scope of measures taken by regulatory institutions, and by measuring “Professional Ethics Perceptions” of independent auditors against error and fraud. revealing regional differences. In this context, it will be tried to reveal whether the demographic, cultural, social and economic factors in the TRC and TR1 regions affect the error and fraud in financial reports. In addition, determining the types of error and fraud that the independent auditors operating in the regions most detect, determining the most important audit techniques and the most important audit tools in revealing the error and fraud, determining the factors that lead the senior management and employees to cheat in the enterprises and revealing the regional differences in this regard. is intended to be removed. Comparing the independent auditors within the scope of NUTS will reveal the audit differences and the audit risk of the auditors regionally, helping the auditors to evaluate the regions in this context and to use more useful tools and audit techniques in detecting errors and frauds. The data used in the study were obtained from 567 people with a questionnaire between June and December 2021. Obtained data sets were analyzed with t test, Mann Whitney U test and one-way analysis of variance ANOVA. As a result of the analysis, it was determined that there is a significant difference between the rotation perceptions of the independent auditors within the scope of the regions (TRC – TR1). In addition, it has been determined that there is a significant difference between the responsibility perceptions of the independent auditors who actively audit and those who do not, and that the Responsibility, Rotation and Professional Ethics Perceptions of the independent auditors change within the scope of demographic characteristics.

**Keywords:** Independent Audit, Error and Fraud, Rotation, Ethical Principles, Auditor's Responsibility.

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET .....	ii
ABSTRACT .....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi

### BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ.....	1
1.1. Problem Durumu .....	3
1.2. Problem Cümlesi .....	4
1.3. Araştırmanın Amacı .....	4
1.4. Araştırmanın Önemi .....	6
1.5. Araştırmanın Hipotezleri.....	7
1.6. Araştırmanın Varsayımları .....	9
1.7. Araştırmanın Sınırlılıkları .....	9

### İKİNCİ BÖLÜM

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE .....	10
2.1. Muhasebede Hata Kavramı .....	10
2.2. Muhasebede Ortaya Çıkan Hataların Nedenleri.....	10
2.2.1. İşlemsel Hatalar.....	10
2.2.2. Kayıt Hataları .....	11
2.2.3. Aktarma Hataları .....	11
2.2.4. Mükerrer Kayıt ve Unutma.....	11
2.2.5. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik Kaynaklı Hatalar.....	11
2.3. Muhasebede Hile Kavramı .....	12
2.3.1. Hile Üçgeni.....	13
2.3.1.1. Baskı Unsuru.....	13
2.3.1.2. Fırsat Unsuru .....	13
2.3.1.3. Haklı Gösterme Unsuru .....	15
2.3.2. Muhasebede Ortaya Çıkan Hile Türleri.....	15

2.3.2.1. Kayıt Dışı İşlemler .....	15
2.3.2.2. Bilanço Hileleri.....	16
2.3.2.3. Belgede Sahtecilik.....	17
2.3.2.5. İşlemden Önce veya Sonra Kayıt .....	18
2.3.2.6. Varlıkların Kötüye Kullanılması.....	18
2.3.2.7. Bilgisayar Hileleri .....	19
2.3.2.8. Yolsuzluk ve Etik olmayan Eylemler .....	20
2.3.3. İşletme Tepe Yönetimini Hileye Sevk Eden Faktörler.....	21
2.3.4. İşletme Çalışanlarını Hileye Sevk Eden Faktörler .....	25
2.4. Bağımsız Denetim .....	27
2.4.1. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Amacı .....	27
2.4.2. Bağımsız Denetimin Dünyadaki ve Türkiye'deki Gelişimi .....	28
2.4.3. Bağımsız Denetimin Gerekliliği .....	31
2.4.4. Bağımsız Denetimin Yararları.....	31
2.4.4.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmeye Olan Yararları.....	32
2.4.4.2. Bilgi Kullanıcılarına Sağladığı Yararlar.....	33
2.4.4.3. Kamu Kurumlarına Sağladığı Yararlar.....	33
2.5. Hata ve Hilelerin Önlenmesinde ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Denetim Teknikleri .....	34
2.5.1. Sayım ve Envanter Tekniği (Fiziki İnceleme).....	34
2.5.2. Belge İncelemesi Tekniği .....	34
2.5.3. Müşteri işletmeyi Gözlemleme Tekniği .....	35
2.5.4. Doğrulama (Teyit) Tekniği.....	35
2.5.4.1. Pozitif Doğrulama (Teyit) .....	36
2.5.4.2. Negatif Doğrulama (Teyit).....	36
2.5.4.3. Boş Bakiyeli Doğrulama (Teyit) .....	36
2.4.5. İlgili hesaplar arası ilişki kurma ve Karşılaştırma Tekniği.....	37
2.4.6. Aritmetik İnceleme Tekniği.....	37
2.4.7. Soruşturma ve Görüşme Tekniği.....	37
2.4.8. Analitik İnceleme Tekniği .....	38
2.6. Bağımsız Denetimde Rotasyon .....	38
2.6.1. Rotasyon Kavramı .....	38
2.6.2. Denetimde Rotasyona İlişkin Düzenlemeler .....	39

2.6.2.1. ABD’de Yapılan Düzenlemeler .....	40
2.6.2.2. AB Düzenlemeleri .....	41
2.6.2.3. Türkiye’deki Düzenlemeler .....	41
2.6.3. Rotasyonun Hata, Hile ve Denetçi Bağımsızlığı ile arasındaki İlişkisi.....	42
2.7. Bağımsız Denetimde Etik.....	48
2.7.1. Bağımsız Denetimde Etik İlkeler .....	49
2.7.2. Denetimde Mesleki Etik ile ilgili Düzenlemeler .....	50
2.7.4. Denetimde Etik Eğitiminin Hata ve Hilelere Etkileri Üzerine Yapılan Araştırmalar	55
2.8. Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumlulukları.....	58
2.8.1. Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları ile ilgili Düzenlemeler .....	58
2.8.1.1. Bağımsız Denetçi Sorumluluğu ile ilgili Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler .....	59
2.8.1.2. Bağımsız Denetçi Sorumluluğu ile ilgili Uluslararası Düzeyde Yapılan Düzenlemeler .....	61
2.8.2. Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları ile İlgili Araştırmalar .....	64
2.9. Hata ve Hilelerin Önlenmesinde ve Ortaya Çıkarılmasında Etkili Olan Diğer Faktörler.	67
2.9.1. İç Kontrol Sistemi.....	67
2.9.2. İç Denetim .....	69
2.9.3. Denetim Komitesi.....	71
2.9.4. Kurumsal Yönetim Kültürü .....	73
2.9.5. Denetim Riski .....	75
2.9.6. Denetim Riskinin Unsurları.....	76
2.9.6.1. Yapısal (Doğal) Risk .....	76
2.9.6.2. Kontrol Riski .....	76
2.9.6.3. Bulgu Riski (Tespit Edememe Riski) .....	77

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

<b>3. TÜRKİYE İSTATİSTİKİ BÖLGE BİRİMLERİ SINIFLAMASI AÇISINDAN TRC İLE TR1 BÖLGELERİNİN VE BU BÖLGELERDE FAALİYET GÖSTEREN BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI .....</b>	<b>79</b>
3.1. Türkiye İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflaması.....	79
3.1.1. İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflaması Açısından TR1 Bölgesi .....	79
3.1.2. İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflaması Açısından TRC Bölgesi.....	80
3.2. Türkiye’de Bölgesel Farklılıkları Oluşturan Nedenler.....	80

3.3. Bölgesel Gelişmişlik Farkının Neden Olduğu Değişimler.....	81
3.3.1. Demografik Değişimler .....	81
3.3.2. Sosyal Alandaki Değişimler .....	82
3.3.3. İktisadi Alandaki Değişimler.....	82
3.4. İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflaması ile İlgili Araştırmalar.....	83

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

<b>4. YÖNTEM.....</b>	<b>88</b>
4.1. Araştırmanın Evren ve Örnekleme .....	88
4.2. Veri Toplama Yöntemi.....	88
4.3. Araştırma Kapsamında Kullanılan Ölçekler .....	89
4.4. Normal Dağılım Testi.....	89
4.5. Keşfedici Faktör Analizi .....	90
4.6. Güvenilirlik Analizi.....	95

## **BEŞİNCİ BÖLÜM**

<b>5. BULGULAR VE YORUM .....</b>	<b>97</b>
5.1. Tanımlayıcı İstatistikler.....	97
5.2. Hipotezlerin Test Edilmesi.....	99
5.2.1. Bağımsız Denetçilerin Sorumluluk Algılarının Bölgelere (TRC – TR1) göre T – Testi .....	99
5.2.2. Bağımsız Denetçilerin Sorumluluk Algılarının Fiili Denetime göre T – Test .....	101
5.2.3. Bağımsız Denetçilerin Rotasyon Algılarının Bölgelere (TRC – TR1) göre T - Testi .....	104
5.2.4. Bağımsız Denetçilerin Rotasyon Algısının Fiili Denetime göre T - Testi .....	107
5.2.5. Bağımsız Denetçilerin Meslek Etiği Algılarının Bölgelere (TRC – TR1) göre T - Testi .....	109
5.2.6. Bağımsız Denetçilerin Meslek Etiği Algılarının Fiili Denetime göre göre T - Testi.....	112
5.2.7. Meslek Etiği algısının Meslek Etiği Eğitimine göre T – Testi .....	115
5.2.8. Yaş ile Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi ..	116
5.2.9. Eğitim Düzeyi ile Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi .....	117

5.2.10. Tecrübe ile Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi .....	118
5.2.11. Mesleki Unvan ile Sorumluluk , Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi.....	120
5.2.12. Denetim Firmasının türüne göre Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi .....	122
5.2.13. Bağımsız Denetçi olarak çalışma Şekli ile Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi .....	123
5.3. Diğer Ek Analizler : .....	124
5.3.1. Hata Ve Hileleri Ortaya Çıkarmada Kullanılan Denetim Teknikleri Analiz Sonuçları .....	125
5.3.2. Hata ve Hile Türleri Analiz Sonuçları .....	128
5.3.3. Hata ve Hileyi Önleme ve Ortaya Çıkarmada Kullanılan Araçlar Açısından Analiz Sonuçları.....	130
5.3.4. Üst Yönetimi Hileye sevk Eden Faktörler Kapsamında Analiz Sonuçları.....	132
5.3.5. Çalışanları Hileye Sevk Eden Faktörler Kapsamında Analiz Sonuçları .....	134
5.4. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları .....	136

## **ALTINCI BÖLÜM**

<b>6. SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>138</b>
6.1. Araştırmacılara ve Bağımsız Denetçilere Öneriler.....	143
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>146</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>165</b>
Ek 1. Anket Formu .....	165
Ek 2. Ek Analizler İçin Normallik Testi.....	169

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Yıllara Göre Hilenin Türü, Vaka Oranı ve Ortalama Maliyeti .....	25
<b>Tablo 2.</b> Ölçeklerin Çarpıklık ve Basıklık Değerleri.....	90
<b>Tablo 3.</b> Sorumluluk Algısı Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett Değerleri .....	91
<b>Tablo 4.</b> Sorumluluk Algısı Ölçeği Toplam Açıklanan Varyans Analizi.....	91
<b>Tablo 5.</b> Sorumluluk Algısı Ölçeği Faktör Yükleri .....	92
<b>Tablo 6.</b> Rotasyon Algısı Ölçeği İlişkin KMO ve Bartlett Değerleri .....	92
<b>Tablo 7.</b> Rotasyon Algısı Ölçeği Toplam Açıklanan Varyans Analizi .....	93
<b>Tablo 8.</b> Rotasyon Algısı Ölçeği Faktör Yükleri.....	93
<b>Tablo 9.</b> Meslek Etiği Algısı Ölçeği İlişkin KMO ve Bartlett Değerleri .....	94
<b>Tablo 10.</b> Meslek Etiği Algısı Ölçeği Toplam Açıklanan Varyans Analizi .....	94
<b>Tablo 11.</b> Meslek Etiği Algısı Ölçeği Faktör Yükleri .....	95
<b>Tablo 12.</b> Güvenilirlik Analizi (Cronbach's Alpha İç Tutarlılık Katsayısı) Sonuçları .....	96
<b>Tablo 13.</b> Tanımlayıcı İstatistik Bulgular.....	97
<b>Tablo 14.</b> Sorumluluk Algısı Ölçek Ortalamasının Bölgelere (TRC – TR1) Göre T Testi Sonuçları.....	99
<b>Tablo 15.</b> Sorumluluk Algısı Ölçeği İfadelerinin Bölgelere (TRC – TR1) Göre T Testi Sonuçları.....	100
<b>Tablo 16.</b> Sorumluluk Algısı Ölçek Ortalamasının Fiili Denetim Yapan ve Yapmayan Bağımsız Denetçilere Göre T Testi Sonuçları.....	102
<b>Tablo 17.</b> Sorumluluk Algısı İfadelerinin Fiili Denetim Yapan ve Yapmayan Bağımsız Denetçilere Göre T Testi Sonuçları.....	103
<b>Tablo 18.</b> Rotasyon Algısı Ölçek Ortalamasının Bölgelere (TRC – TR1) Göre T Testi Sonuçları.....	105
<b>Tablo 19.</b> Rotasyon Algısı İfadelerinin Bölgelere (TRC – TR1) Göre T Testi Sonuçları ....	105
<b>Tablo 20.</b> Rotasyon Algısı Ölçek Ortalamasının Fiili Denetim Yapan ve Yapmayan Bağımsız Denetçilere Göre T Testi Sonuçları.....	107
<b>Tablo 21.</b> Rotasyon Algısı İfadelerinin Fiili Denetim Yapan ve Yapmayan Bağımsız Denetçilere Göre T Testi Sonuçları.....	108
<b>Tablo 22.</b> Meslek Etiği Algısı Ölçek Ortalamasının Bölgelere (TRC – TR1) Göre T Testi Sonuçları.....	110
<b>Tablo 23.</b> Meslek Etiği Algısı İfadelerinin Bölgelere (TRC – TR1) Göre T Testi Sonuçları	110

<b>Tablo 24.</b> Meslek Etiği Algısı Ölçek Ortalamasının Fiili Denetim Yapan ve Yapmayan Bağımsız Denetçilere Göre T Testi Sonuçları.....	112
<b>Tablo 25.</b> Meslek Etiği Algısı İfadelerinin Fiili Denetim Yapan ve Yapmayan Bağımsız Denetçilere Göre T Testi Sonuçları.....	113
<b>Tablo 26.</b> Meslek Etiği Algısının Meslek Etiği İle İlgili Eğitim Alıp Almamaya Göre T Testi Sonuçları.....	115
<b>Tablo 27.</b> Yaş Değişkeni İle Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları.....	116
<b>Tablo 28.</b> Eğitim Düzeyi Değişkeni İle Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları .....	117
<b>Tablo 29.</b> Tecrübe İle Sorumluluk, Rotasyon Ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları.....	118
<b>Tablo 30.</b> Mesleki Unvan İle Sorumluluk, Rotasyon Ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları.....	120
<b>Tablo 31.</b> Denetim Firmasının Türüne Göre Sorumluluk, Rotasyon Ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları .....	122
<b>Tablo 32.</b> Bağımsız Denetçi Olarak Çalışma Şekli İle Sorumluluk, Rotasyon Ve Meslek Etiği Algısı ANOVA Testi Sonuçları .....	123
<b>Tablo 33.</b> Normal Dağılım Gösteren Denetim Teknikleri İçin T Testi Sonuçları.....	125
<b>Tablo 34.</b> Normal Dağılım Göstermeyen Denetim Teknikleri İçin Mann-Whitney U Testi Sonuçları.....	126
<b>Tablo 35.</b> Normal Dağılım Gösteren Hata ve Hile Türleri İçin T Testi Sonuçları .....	128
<b>Tablo 36.</b> Normal Dağılım Gösteren Hata Ve Hileyi Önleme Ve Ortaya Çıkarmada Kullanılan Araçlar İçin T Testi Sonuçları .....	130
<b>Tablo 37.</b> Normal Dağılım Göstermeyen Hata Ve Hileyi Önleme Ve Ortaya Çıkarmada Kullanılan Araçlar İçin Mann-Whitney U Testi Sonuçları .....	130
<b>Tablo 38.</b> Normal Dağılım Gösteren Üst Yönetimi Hileye Sevk Eden Unsurlar İçin T Testi Sonuçları.....	132
<b>Tablo 39.</b> Normal Dağılım Gösteren Çalışanları Hileye Sevk Eden Faktörler İçin T Testi Sonuçları.....	134
<b>Tablo 40.</b> Normal Dağılım Göstermeyen Çalışanları Hileye Sevk Eden Faktörler İçin Mann-Whitney U Testi Sonuçları .....	134
<b>Tablo 41.</b> Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları .....	136
<b>Tablo 42.</b> Ek Analizler İçin Normallik Test Sonuçları.....	169

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>ACFE</b>	: Association of Certified Fraud Examiners (Sertifikalı Hile Araştırmacıları Derneği)
<b>AICPA</b>	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>EPDK</b>	: Enerji Piyasası Denetleme Kurulu
<b>GKGDS</b>	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
<b>IAASB</b>	: International Auditing Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
<b>IAS</b>	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
<b>IASB</b>	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
<b>İBBS</b>	: İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
<b>IFRS</b>	: (International Financial Reporting Standards) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>ISA</b>	: International Standard on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
<b>KAYİK</b>	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu
<b>PCAOB</b>	: Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)
<b>SEC</b>	: Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
<b>SOX</b>	: Sarbanes Oxley Act (Sarbanes Oxley Kanunu)
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TR1</b>	: İstanbul
<b>TRC</b>	: Güneydoğu Anadolu
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜDESK</b>	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GİRİŞ

Birçok bakımdan günümüz dünyası, hızlı dönüşümler yaşamaktadır. Teknolojilerde, ekonomilerde ve sosyal yapılarda izlediğimiz bu değişiklikler, bir döngü olarak birbirlerini etkileyen önemli faktörlerdir. İşletmelerin teknoloji, ekonomi ve sosyal yapılarla olan ilişkileri düşünüldüğünde, işletmelerin bu sürecin hem etkileyeni hem de etkileneni olduğunu görmekteyiz. İşletmelerin ortaya çıkardığı sonuçlar eskiye nazaran daha fazla bilgi kullanıcıları tarafından izlenmekte ve ilgi görmektedir. Böyle bir ortamda, bilgi kullanıcıları için her zamankinden daha çok süreci yakından izleyerek, gelişmiş yöntem, teknik ve teknolojiler kullanarak değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bu değerlendirmelerin, bazen sonucu bazen de aracı olan finansal tablolar, kullanıcılarının karar alma davranışlarını etkileyen en önemli unsurlardır. Bu önem, doğal olarak finansal tabloların güvenilir olması zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır (Erdoğan, 2018: 1).

Basit bir örnek ile açıklamak gerekirse; bir işletmeye yatırım yapmak, kullanılmış bir araba almaya benzer. Kullanılmış bir araba satın almak risklidir. Çoğu araba alıcısı araba konusunda uzman değildir ve araba satıcısı tarafından yapılan iddiaların makul ve güvenilir olup olmadığına karar veremez. Aynı şekilde bir şirketteki hissedarlar ve diğer menfaat sahipleri de işletme yöneticileri tarafından yapılan iddiaların güvenilir olup olmadığına karar veremezler. İşletmeler açısından iddialar, finansal tablolar aracılığıyla yapılır. İddialar şirketin ne kadar kâr ettiği veya finansal durumunun ne kadar iyi olduğu ile ilgili olabilir.

Kullanılmış araba alıcısı, arabayı satın almama ve bunun yerine otobüse binme tercihinde sahiptir veya araba satıcısının iddialarını araştırmak ve görüş bildirmek için bir uzmandan yardım alabilir. Aynı şekilde potansiyel yatırımcılar, bir işletmenin mali tablolarının güvenilirliğinden emin değillerse o işletmeye yatırım yapmama seçeneğine sahiptirler. İşletme yönetimi tarafından belirtilen iddiaların, bir denetçi tarafından incelenerek mali tablolar hakkındaki bir rapor ile desteklenmesi, iddiaların daha güvenilir olmasını sağlayacaktır. İşletmelere yatırım yapmak, ilgili kişilerin sayısı ve finansal bilgilerin belirsizliği nedeniyle kullanılmış bir araba satın almaktan çok daha karmaşıktır. Denetçi bu açıdan şirketin değeri veya akıllıca bir yatırım olup olmadığı hakkında fikir veremez. Bunun yerine denetim raporunda, yönetimin iddialarının güvenilir ve makul olduğuna dair güvence sağlar (Hay, 2019: 14-15).

Finansal bilgi kullanıcıları, finansal tablolarındaki bilgilerin açık, doğru ve anlaşılır olması kadar ihtiyaca uygun ve güvenilir olmasını da talep etmektedirler. Ancak bu özellikleri taşıyan finansal tablolar, kullanıcılarının alacakları kararların doğru olmasına katkı sağlayabilir. Bu durumda en önemli mesele, bu doğru ve güvenilir bilgiyi verecek olan mekanizmanın varlığı ve işleyişidir. Finansal tablo kullanıcılarının en önemli güvencesi, kullandıkları veya kullanacakları finansal tabloların denetlenmiş olmasıdır. Eğer bu finansal tablolar güvenilir bir kişi veya kurum tarafından denetlenmişse ancak o zaman kullanılabilir durumda olurlar (Erdoğan, 2018: 3). Bilgi kullanıcıları için finansal tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlandığına dair en büyük güvence bağımsız denetim tarafından verilmektedir. Bu açıdan işletme denetimlerinin, denetim raporlarının ve bağımsız denetçilerin önemi büyük ölçüde artmıştır. Bu kapsamda hata veya hile gibi olumsuzlukları ortaya çıkarabilme kabiliyeti, denetçi ve denetim firmalarına olan güveni arttıracak ve dolayısıyla sermaye piyasalarına olan güven artacaktır.

Finansal tablolarda yapılan hata ve hileler, yatırımcılara, satıcılara, çalışanlara, kredi kuruluşlarına, devlete ve topluma büyük zararlar vermektedir. Bu hata ve hileler, hem işletmenin hem de bağımsız denetim mesleğinin itibarını zedelemekte ve sermaye piyasasına olan güveni azaltmaktadır. Dolayısıyla finansal raporlarda ortaya çıkabilecek hata ve hileleri önlemek, var olan hata ve hileleri tespit etmek, denetim mekanizmasının en önemli görev ve sorumluluğudur.

Çalışmanın birinci bölümünde, araştırma kapsamında konunun problem durumu açıklandıktan sonra problem cümlesine değinilmiştir. Daha sonra araştırmanın amacı, önemi ve hipotezleri açıklanarak araştırmanın varsayımları ve sınırlılıkları belirtilmiştir.

Araştırmanın kavramsal çerçevesini oluşturan ikinci bölümünde; Hata kavramı, muhasebede ortaya çıkan hata nedenleri, hile kavramı ve muhasebede ortaya çıkan hile türleri açıklanmıştır. Ayrıca işletme tepe yönetimini ve çalışanları hileye sevk eden faktörlerin neler olduğu belirtilmiştir. Bu bölümde; Bağımsız denetimin tanımı, amacı ve gerekliliği ile bilgi kullanıcılarına olan yararları aktarılmış ve bağımsız denetimin dünyadaki ve Türkiye'deki gelişimi belirtilmiştir. Daha sonra hata ve hilenin ortaya çıkarılmasında kullanılan denetim teknikleri açıklanmıştır. Ayrıca hata ve hilelerin ortaya çıkarılması konusunda denetçilerin sorumlulukları ile ilgili Türkiye'de ve uluslararası alanda yapılan düzenlemeler ile birlikte bağımsız denetçilerin hata ve hile ile ilgili sorumluluklarını araştıran literatür çalışmaları,

rotasyon kavramı, rotasyon ile ilgili Türkiye'de, ABD'de ve AB'de yapılan düzenlemeler ve “denetimde rotasyon” ile ilgili araştırmalar, bağımsız denetimde etik ilkeler, ulusal ve uluslararası muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemeler ve denetimde meslek etiği eğitiminin hata ve hilelere olan etkilerini araştıran literatür çalışmaları sunulmuştur. Son olarak bu bölümde hata ve hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında etkili olan diğer faktörler açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; Türkiye istatistiki bölge birimleri sınıflandırmasının (İBBS) hangi amaç ile kurulduğu bu bölgelerin hangi düzeyde kaç bölgeye ayrıldığı, bölgelerin sınıflandırılmasında hangi faktörlerin etkili olduğu ve TRC ile TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin sayıları verilmiştir. Ayrıca bölgesel farklılıkların neden olduğu değişimler, Türkiye'de bölgesel farklılığı oluşturan nedenler ve istatistiki bölge birimleri sınıflandırması ile ilgili literatürde yapılan araştırma sonuçları sunulmuştur.

Çalışmanın dördüncü bölümünde; araştırmanın yöntemi, ana kütle, örnekleme, kullanılan ölçekler ve verilerin toplama yöntemleri belirtilmiştir. Ayrıca bu bölümde normallik testi, keşfedici faktör analizi ve güvenilirlik analizi sonuçları açıklanmıştır. Araştırmanın beşinci bölümde hipotezler analiz edilerek sonuçlar raporlanmıştır. Ayrıca ek analizlerde yapılan araştırma bulguları raporlanmıştır. Araştırmanın altıncı ve son bölümde ise sonuç ve öneriler açıklanarak çalışma tamamlanmıştır.

## **1.1. Problem Durumu**

Sertifikalı Hile Araştırmacıları Derneği ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) 1996'dan beri tüm dünyada gerçekteşen hileli finansal raporları araştırarak bulduğu sonuçları, her iki yılda bir yayımlayan bir kuruluştur. ACFE tarafından yayımlanan 2020 yılı yolsuzluk raporuna göre hile ve suiistimal sayısı olarak en çok vakanın tespit edildiği bölge Kanada ve Amerika Birleşik Devletleri'dir. Hile ve suiistimal nedeniyle en büyük finansal zarar ise Karayipler'de ve Latin Amerika'da ortaya çıkmıştır (ACFE, 2020: 10). Ülkelerin sosyo-ekonomik açıdan farklılık göstermeleri finansal raporlardaki hata ve hileyi etkilediği düşünöldüğünde, Türkiye'de İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflandırması (İBBS) kapsamında TRC ile TR1 bölgelerindeki demografik, toplumsal, kültürel ve ekonomik farklılıkların finansal raporlardaki hata ve hileye ilişkin faktörleri etkileyip etkilemediği araştırılacaktır. Ayrıca bu bölgelerde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin finansal raporlardaki hata ve hileyi önleme ve ortaya çıkarmada sorumluluk algılama düzeylerinde, denetimde uygulanan rotasyona

katılma derecelerinde ve meslek etiği algılarında bir farklılığın bulunup bulunmadığı araştırmanın problemini oluşturmaktadır.

## **1.2. Problem Cümlesi**

Türkiye istatistiki bölge birimleri sınıflandırması kapsamında TRC ve TR1 bölgelerindeki finansal raporlarda, ortaya çıkan hata ve hilelere ilişkin bağımsız denetçilerin Sorumluluk Algısı, Rotasyon Algısı ve Meslek Etiği Algısı arasında fark var mıdır?

Bu kapsamda bölgelerdeki (TRC-TR1) toplumsal, kültürel ve ekonomik farklılıklar düşünüldüğünde, bölgelerde hata ve hile türleri, hata ve hileleri ortaya çıkarmada kullanılan denetim teknik ve araçları, işletme üst yönetimi ve çalışanları hileye sevk eden faktörler arasında fark var mıdır?

Bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine, çalıştıkları firmanın türüne ve çalışma şekillerine göre Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algıları arasında fark var mıdır?

## **1.3. Araştırmanın Amacı**

Türkiye, AB kapsamında NUTS (Nomenclature of Territorial Units for Statistics) kriterlerini esas alarak; İstatistiki Bölge Birim Sınıflaması (İBBS) oluşturmuştur. İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflandırması; bölgesel istatistiklerin elde edilmesi, bölgelerin sosyo-ekonomik tahlillerinin yapılması ve bu kapsamda bölgesel politikaların belirlenmesi gayesiyle ülke genelinde tanımlanmış istatistikî bir sınıflamadır (<https://www.bakka.gov.tr>. Erişim Tarihi: 07. 03.2021). Bu sınıflamaya göre istatistikî açıdan Türkiye; 12 adet Düzey-1 bölgesi, 26 adet Düzey-2 bölgesi ve 81 adet (iller) Düzey-3 bölgesinden oluşmaktadır. Ülkenin farklı bölgeleri arasındaki ekonomik, kültürel, demografik ve toplumsal değişikliklerin analizinde bu bölgesel ayırım, çoklukla kullanılan bir parametre haline gelmiştir.

İBBS çerçevesinde TRC ve TR1 bölgelerindeki demografik, kültürel, toplumsal ve ekonomik faktörlerin finansal raporlardaki hata ve hileyi etkileyip etkilemediğini ortaya çıkarmak amacıyla TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin finansal raporlardaki hata ve hileleri önlenmede ve ortaya çıkarmada etkili olan sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği algılarını belirlemekle beraber TRC ve TR1 bölgelerindeki bağımsız denetçilerin bu konudaki farklılıklarını ortaya çıkarmak çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır.

Ayrıca bölgelerde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin hata ve hileye karşı kullandıkları teknik, araç ve yöntemlerin belirlenmesi, bölgelerde en çok karşılaşılan hata ve hile türlerinin belirlenmesi ve işletme üst yönetimi ile çalışanları hileye sevk eden faktörlerin belirlenerek bölgesel farklılıkları ortaya çıkarmak çalışmanın diğer amacını oluşturmaktadır.

Bu bağlamda, örneklem kapsamındaki bölgelerde (TRC-TR1) araştırma yapılarak ortaya çıkan sonuçlar üzerinde bağımsız denetçilerin hata ve hile ile ilgili faktörleri algılama biçimleri ile sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği algıları düzeyleri araştırılacaktır. TRC ve TR1 kapsamında, bağımsız denetçinin hata ve hileye karşı “Sorumluluk Algısı” düzeylerini ölçmek, başka bir anlatımla, bağımsız denetçilerin finansal raporlardaki hata ve hilelerin ortaya çıkarılması konusundaki rolleri ile ilgili algılarının tespiti ve kendilerini sorumlu görüp görmediklerini belirlemeye çalışmak, düzenleyici kuruluşlar tarafından hata ve hilelere karşı alınan önlemler kapsamında denetimde uygulanan “Rotasyon Algılarını” ölçmek ve bağımsız denetçilerin “Meslek Etiği Algılarını” ölçerek bölgesel farklılıkları ortaya çıkarmak, bu konuda bağımsız denetçilerin denetim yapacağı bölgeleri tanınması, daha elverişli denetim teknik ve yöntemleri kullanmasına yardımcı olacaktır. Çalışmadaki bir diğer amaç ise bağımsız denetçilerin demografik özellikleri, çalıştıkları firma türü ve çalışma şekilleri kapsamında Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının değişip değişmediğinin tespit edilmesidir.

Araştırmaya bağımsız denetçilerin sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği algılarının dâhil edilmesinin nedeni, her üç faktörün de hata ve hileleri önlemede ve ortaya çıkarmada ayrı ayrı önem taşımasıdır.

TÜİK (2021) “Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması Bölgesel Sonuçlarına” göre Türkiye’nin yıllık ortalama fert gelirinin 2020 yılında 33 bin 428 TL olduğu belirtilmiştir. İBBS Düzey-1 kapsamında, Gelir ve Yaşam Koşulları incelendiğinde, en yüksek fert gelirinin 49 bin 239 TL ile TR1 (İstanbul) bölgesinde olduğu, Türkiye’nin en düşük fert gelirinin bulunduğu TRC (Güneydoğu Anadolu) bölgesinde ise 18 bin 927 TL olduğu belirtilmiştir.

Çalışmanın TRC ve TR1 bölgelerini kapsamının en büyük nedeni, bu bölgelerin kişi başı gelir açısından birinin Türkiye’nin en yüksek bölgesi (TR1) olması, diğerinin ise Türkiye’nin en düşük bölgesi (TRC) olmasıdır. Ayrıca TÜİK’in TRC ve TR1 bölgelerini kapsayan araştırmalarına göre işgücüne katılma oranı, istihdam oranı, eğitim ve kültür verileri ile sağlık ve sosyal koruma olanakları açısından bölgesel farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle çalışmanın sadece TRC ve TR1 (Düzey-1) bölgelerini kapsamındaki amaç,

çalışmanın uygulanabilirliği ile beraber hem bu bölgelerdeki belirgin eğitim ve kültür farkı hem de ekonomik açıdan bir bölgenin Türkiye'nin en gelişmiş (TR1) diğer bölgenin ise en az gelişmiş (TRC) bölge olması etkili olmuştur.

#### **1.4. Araştırmanın Önemi**

Dünya ekonomilerinin birçok faktöre bağlı olarak krizler yaşaması ve buna bağlı olarak ekonomik büyümelerin yavaşlaması gelir dağılımında eşitsizliklere yol açmaktadır. Bu olumsuz durum neticesinde bireylerde ve dolayısıyla toplumlarda yasal ve ahlaki olmayan faaliyetler artmaktadır. Özellikle iktisadi ve ticari işlemlerde yapılan hata, hile ve usulsüzlükler ulusal ve küresel ölçekte büyük kayıplara neden olmaktadır. ACFE tarafından yayımlanan raporda, 2020 yılında hileli finansal raporlama sonucu oluşan kaybın 3,6 milyar dolar olduğu ve bu oranın 2019 dünya gayri safi milli hasılaya oranlandığında küresel olarak suistimal zararının yaklaşık 4,5 trilyon dolar olduğu hesaplanmıştır (ACFE, 2020: 9). Finansal raporlardaki hata ve hilelerin ekonomik boyutunun bu kadar büyük tutarlarda olması ve sermaye piyasalarında oluşturduğu olumsuz etki düşünüldüğünde bu konunun araştırılması gerektiği ve önemi ortaya çıkmaktadır.

İktisadi ve ticari işlemlerde yaşanan yasal ve ahlaki olmayan olaylar neticesinde dernekler, kurumlar ve devletler birtakım önlemler almak zorunda kalmışlardır. Bu noktada kurumlar, muhasebede yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması amacıyla denetim mekanizmaları geliştirmeye başlamışlardır. Bağımsız denetim mekanizması, küresel anlamda hata ve hileleri önleme ve ortaya çıkarma noktasında kurumlara güvence sağlamak amacıyla önemli bir görev üstlenmektedir.

Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları denetime olan güvenin azalmasına neden olmuştur. Ticari hayatta güven unsurunun kaybolması bütün topluma zarar verecektir. Hata ve hileler ekonomideki bütün aktörlere; işletme ortaklarına ve çalışanlarına, yatırımcılara, kredi kuruluşlarına, devlete ve dolayısıyla bütün topluma zarar vermektedir. Ekonomik boyutu açısından hata ve hilelerin finansal raporlarda büyük tutarlarda yer alması ve sermaye piyasalarında oluşturduğu olumsuz etki düşünüldüğünde bu konunun araştırılması gerektiği ve önemi ayrıca ortaya çıkmaktadır. Bu noktada bağımsız denetçilerin hata ve hileleri önlemesi ve ortaya çıkarması hayati bir önem taşımaktadır.

Finansal tablolarda hile unsurunu tespit etmek veya önlemek için hile ile ilgili vakaların, nasıl ve kimler tarafından işlendiğini belirlemek ve kimleri daha çok etkilediğini incelemek önemlidir (Ata vd., 2009: 2017). Bu nedenle hata ve hileden korunmak için, denetim sürecinde denetçilerin, hata ve hileye yol açan bütün faktörleri önlemesi veya var olan hata ve hileleri ortaya çıkartması ticari hayatı ve dolayısıyla sosyal hayatı etkilemekle beraber muhasebe ve denetim mesleklerine olan güveni de tesis edecektir. ACFE tarafından yayımlanan raporda finansal tablolardaki yanlışlıkların büyük bir kısmının bilinçli bir şekilde yapıldığı ortaya çıkmıştır. (ACFE, 2010: 10). Aynı araştırmada finansal raporlardaki hata ve hile tespitinde ilk sırada bağımsız denetçilerin etkisinin olduğu saptanmıştır (ACFE, 2010, 38). Bu açıdan denetim mekanizmasındaki diğer faktörlere kıyasla, finansal raporlardaki hata ve hileyi ortaya çıkarmada ve önlemede bağımsız denetçilerin algı ve düşüncelerinin ve bağımsız denetime etki eden diğer faktörlerin belirlenmesi önemlidir.

Bu kapsamda finansal raporlardaki hata ve hileye etki eden faktörlerin tamamının araştırma konusuna dahil edilmesi ve konunun geniş çerçevede irdelenmesi ile beraber İstatistikî Bölge Birim Sınıflaması (İBBS) açısından bölgelerin karşılaştırılması, çalışmanın önceki çalışmalardan farkını ortaya koyarak literatüre ve muhasebe mesleğine katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca bölgesel açıdan bağımsız denetçilerin karşılaştırılması, denetim farklılıklarını ve denetçilerin bölgesel olarak denetim riskini ortaya çıkararak denetçilerin bu kapsamda bölgeleri değerlendirmelerine, hata ve hileleri ortaya çıkarmada daha kullanışlı araçlar ve denetim tekniklerini kullanmalarına yardımcı olacaktır.

### **1.5. Araştırmanın Hipotezleri**

Bu tezin alt yapısını teoriler ve literatürde yapılmış olan çalışmalar oluşturmaktadır. Bu çerçevede oluşturulan hipotezler aşağıda sıralanmıştır.

**H1:** Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları bölgelere (TR1 ile TRC) göre fark gösterir.

**H2:** Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları fiili denetim yapıp yapmamalarına göre fark gösterir.

**H3:** Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin Rotasyon algıları bölgelere (TR1 ile TRC) göre fark gösterir.

**H4:** Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin Rotasyon algıları fiili denetim yapıp yapmamalarına göre fark gösterir.

**H5:** Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin Meslek Etiği Algıları bölgelere (TR1 ile TRC) göre fark gösterir.

**H6:** Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin Meslek Etiği Algıları fiili denetim yapıp yapmamalarına göre fark gösterir.

**H7:** Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin Meslek Etiği Algıları meslek etiği eğitimi alıp almamalarına göre fark gösterir.

**H8:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları yaşlarına göre fark gösterir.

**H9:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları eğitim düzeylerine göre fark gösterir.

**H10:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları mesleki tecrübelerine göre fark gösterir.

**H11:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları unvanlarına göre fark gösterir.

**H12:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları çalıştıkları firma türüne göre fark gösterir.

**H13:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları çalışma şekillerine göre fark gösterir.

**H14:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları yaşlarına göre fark gösterir.

**H15:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları eğitim düzeylerine göre fark gösterir.

**H16:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları mesleki tecrübelerine göre fark gösterir.

**H17:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları unvanlarına göre fark gösterir.

**H18:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları çalıştıkları firma türüne göre fark gösterir.

**H19:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları çalışma şekillerine göre fark gösterir.

**H20:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları yaşlarına göre fark gösterir.

**H21:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları eğitim düzeylerine göre fark gösterir.

**H22:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları mesleki tecrübelerine göre fark gösterir.

**H23:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları unvanlarına göre fark gösterir.

**H24:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları çalıştıkları firma türüne göre fark gösterir.

**H25:** Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları çalışma şekillerine göre fark gösterir.

## **1.6. Araştırmanın Varsayımları**

Araştırmada anket tekniği kullanıldığı için katılımcıların anket sorularını dikkatlice okuyarak kendileri için en uygun ifadeyi işaretledikleri varsayılmıştır. Ayrıca çalışmada elde edilen veriler analiz programına yüklenerek gerekli istatistiksel ölçümler yapılmıştır. Bu kapsamda parametrik test teknikleri uygulanacağı ve elde edilen verilerin (parametrik test varsayımları); örneklemin çekildiği evrenle ilgili, normal dağılıma sahip olduğu, varyansların homojen olduğu ve deneklerin birbirinden bağımsız olduğu varsayılmıştır. Ayrıca örneklemin evreni temsil etme gücünün bulunduğu varsayılmıştır.

## **1.7. Araştırmanın Sınırlılıkları**

Bu araştırmada sosyal bilimlerdeki birçok çalışmada olduğu gibi birtakım sınırlılıklar bulunmaktadır. Bu sınırlılıklardan ilki, araştırmada sadece TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin dâhil edilmesi diğer bölgelerde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin araştırma kapsamı dışında tutulmasıdır. Diğer sınırlılıklar ise araştırma evrenini oluşturan kişilerden seçilen örneklem grubunun sayısı ve araştırma tekniklerinden sadece anket tekniğinin kullanılmış olmasıdır. Ayrıca elde edilen veriler TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin kişisel görüşlerine dayalı olup verdikleri yanıtlar ile sınırlıdır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAVRAMSAL ÇERÇEVE

#### 2.1. Muhasebede Hata Kavramı

Kelime anlamı olarak hata, “bilmeden yapılan yanlış, yanılğı ve yanılma ” şeklinde ifade edilmiştir ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)). Muhasebe sisteminde ortaya çıkan hatalar dikkatsizlik, unutkanlık veya bilgisizlik nedeniyle mali kaynaklı işlem, kayıt ve hesaplarda kötü niyet taşımayarak yapılan yanlışlıklardır (Kepekçi, 1994: 9). Muhasebede oluşan hatalar, dar ve geniş anlamda hatalar olmak üzere ikiye ayrılır. Kasıtsız olarak yapılmış düzensizlikler sonucu oluşan hatalar dar anlamdaki hataları oluştururken işletme çalışanlarının daha çok unutkanlık ve bilgisizlik sonucu yaptıkları hatalar geniş anlamdaki hata olarak tanımlanır (Haftacı, 2014: 83).

#### 2.2. Muhasebede Ortaya Çıkan Hataların Nedenleri

Muhasebe mesleğinin gereği olan matematiksel işlemler, defterler arası aktarmalar, belgelerin kaydedilmesi ve raporlamanın oluşturulma süreci ile beraber insan faktörünün de hata yapmaya müsait bir yapıda olması, muhasebe sistemlerinde hataların ortaya çıkmasının en genel nedenleri olarak sıralanabilir. Ancak bilişim teknolojilerinin gelişmesi ve muhasebe sistemlerinde bilgisayar kullanımı sonucu elektronik belge, elektronik defter, elektronik kayıt ve elektronik beyanname gibi yöntemler kullanılmaya başlanmıştır. Dolayısıyla muhasebe sistemlerinde bilgisayar kullanımı, el yordamıyla tutulan muhasebe kayıtlarına göre hataların azalmasına katkı sağlamıştır. Muhasebede meydana gelen hataların en genel nedenleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

##### 2.2.1. İşlemsel Hatalar

Çeşitli cetveller ve finansal tablolara işlenecek olan tutarların hesaplanmasında yapılan yanlışlıklardır. Özellikle amortisman, faiz ve iskonto, vergi ve sigorta primi tutarlarının hesaplanması sırasında yapılan düzensizlikler hesaplama hatalarını oluşturmaktadır. Ayrıca toplama, çıkarma, çarpma ve bölme işlemleri sırasında yapılan düzensizlikler yanında envanter listeleri düzenlenirken bu tür hatalar söz konusu olmaktadır. (Haftacı, 2014: 86).

### **2.2.2. Kayıt Hataları**

Muhasebede gerçekleşen işlem ve olaylara ait belgelerin muhasebe kayıtlarına geçirilirken tutarların yanlış kaydedilmesi, borç - alacak taraflarının karıştırılması veya belgelerin olması gereken hesaptan farklı bir hesaba kaydedilmesi sonucunda yapılan hatalardır. Günlük deftere kaydedilen işlemlerle ilgili tutarda yanlışlığa örnek olarak, 645 TL yerine 654 TL yazılması, hesap adlarında yapılan hataya örnek olarak, işletmenin yapmış olduğu vadeli bir mal alışında satıcılar hesabı yerine yanlışlıkla kasa hesabının alacaklandırılması, muhasebenin çift taraflı kayıt sistemine göre borç alacak taraflarının karıştırılmasına örnek ise bir alacak senedinin peşin olarak tahsilinde kasa hesabının borçlandırılması gerekirken yanlışlıkla alacaklandırılması, yapılan yanlışlıklardır (Baskan, 2013: 7).

### **2.2.3. Aktarma Hataları**

Günlük defterdeki bir muhasebe kaydının başka bir sayfaya veya defter-i kebire nakledilirken ortaya çıkan hatalardır. Aktarma hataları hesap hataları ve sayısal hatalar olmak üzere iki şekilde yapılabilmektedir (Tayman ve Tekşen, 2019: 458).

### **2.2.4. Mükerrer Kayıt ve Unutma**

Muhasebe kavramları, muhasebe işlem ve olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasına temel teşkil etmektedir. Bu çerçevede dönemsel kavramı, yapılan işlem ve olayların ilgili olduğu döneme kaydedilmesini gerektirir. İşletmelerde meydana gelen mali kaynaklı bütün işlemlerin ilgili oldukları döneme kaydedilmesi gerekir. Mali kaynaklı işlemlerin unutulması ilgili döneme kaydedilmemesi veya kayıtlara hiç alınmaması unutma hatası olarak değerlendirilebilir. Tekrarlama ya da mükerrer kayıt ise bir işlemin ilgili hesaplara birden çok kaydedilmesidir. Muhasebe işlemlerinde sürekli olarak unutma hatalarına rastlanması muhasebe çalışanlarının bu hatayı bilerek yapıp çıkar sağladıkları anlamını taşıyabilmektedir. Bu bakımdan bağımsız denetçiler, hata sayısı kadar hangi hatanın daha çok tekrar ettiğini de dikkate almalıdırlar (Tayman ve Tekşen, 2019: 458-459).

### **2.2.5. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik Kaynaklı Hatalar**

Her meslekte olduğu gibi muhasebe meslek mensupları da görevlerini ifa ederken mesleklerinin temel ilke ve esaslarını, yasal mevzuatı ve toplumsal sözleşme niteliğinde kendisinden beklenen davranışları yerine getirmek durumundadırlar. Bu tür muhasebe

hatalarını önlemenin en etkin yolu, değişen şartlara göre kendini geliştiren, dürüst ve bilgili muhasebe elemanlarının yetiştirilmesidir. Meslek mensupları, mesleklerini icra ederken yeterli bilgi ve donanıma sahip olmalıdır. Bu kapsamda teknolojik, ekonomik ve mesleki gelişmelerin ve değişimlerin süreklilik göstermesi muhasebe meslek mensuplarının da bu değişime uyum sağlamasını zorunlu kılmaktadır. Bu sebeple muhasebe personelinin, dürüst, iyi yetişmiş ve bilgili olması işletmeler için önemlidir. Uygulanan muhasebe ilke, esas ve kavramları bilmek ve bu konuda gelişmeleri izleyen personelin istihdamı muhasebe işlemlerinde yapılabilecek bu tür hataların önüne geçmede etkili olacaktır. Ayrıca bu tür hataların azaltılması için muhasebe personelinin işe uyum sürecinde tecrübeli kişilerden destek alması, örgüt içi eğitimin verilmesi ve bilgi düzeylerini arttırmak amacıyla bilgi alışverişi sağlayan, seminer, konferans gibi faaliyetlere katılması alınabilecek diğer önlemlerdir (Turançiftçi, 1998: 44-45).

### **2.3. Muhasebede Hile Kavramı**

Hile, genel çerçevede aldatma, kötüye kullanma, rüşvet, hırsızlık, sahtecilik, haksız kazanç, zimmet, önemli gerçekleri gizleme, dürüst olmama, gibi olumsuzlukları içinde barındıran durumu açıklamakta kullanılan bir kavramdır (Uğurlu, 2019: 36). Hileyi yapan kişi başkasına zarar vermek veya şahsına çıkar sağlamak amacıyla, bilinçli bir şekilde kandırma ve aldatma eylemini gerçekleştirmektedir. Hilede mutlaka kasıt unsuru bulunmaktadır. İşletmelerde ise hile, işletme sahiplerinin, çalışanlarının veya üçüncü kişilerin, yarar sağlama niyetiyle yasal veya ahlaki olmayan eylemlerde bulunmalarını ya da işletme kaynaklarını, kendi çıkarları doğrultusunda kullanmasını ifade etmektedir (Bozkurt, 2009 :60). Günümüz şartlarında hile, sadece ticari hayatta değil, her alanda karşımıza çıkmakta ve netice itibarıyla hem maddi anlamda parasal olarak hem de manevi açıdan güven duygusunun azalması olarak olumsuz etkilere yol açmaktadır. Hile için birçok farklı tanım olmasıyla birlikte, 2008 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve ACFE gibi kurumlar hilenin, “*bir başkasını yanıltmak, aldatmak amacıyla yapılan ve bir yarar/fayda elde etmek ya da bir kaybı kapatmak ile neticelenen kasıtlı bir eylemdir.*” tanımı ile ilgili bir ortak tanıma ulaşmışlardır (Arslançan ve Karakaya, 2020: 913).

Bu bağlamda Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği – ACFE, hile kavramının içinde bulundurduğu özellikleri aşağıdaki gibi sıralamıştır (ACFE, 2006: 6).

- Hile içinde gizlilik barındıran bir eylemdir,
- Hileyi yapan taraf güvene dayalı olarak hile yapar,

- Hile maksatlı bir faaliyet olarak hileyi yapana maddi fayda taahhüt edilir,
- Hileye maruz kalan taraf zarar görmektedir.

### **2.3.1. Hile Üçgeni**

Hilenin maksatlı eylemleri içinde barındırmasıyla birlikte yapılan araştırmalar, çoğunlukla hileyi yapan tarafların üç unsur altında hileye yöneldiklerini ortaya çıkarmıştır. Bu üç unsur, baskı, fırsat ve haklı göstermedir (O’Gara, 2004: 155). Bu üç unsuru, ACFE’nin de kurucusu olan Joseph T. Wells “Hile Üçgeni” şeklinde tanımlayarak literatüre kazandırmıştır. Daha sonra, hile üçgeni olarak tanımlanan kavrama bir yeni unsur daha eklenmiştir. Bu unsur, David T. Wolfe ve Dana R. Hermanson tarafından ortaya çıkarılan ve kişinin hileyi yapabilecek bilgi, beceri ve deneyime sahip olmasını gerektiren “yetkinlik” unsurudur. Yetkinlik unsurunun hile üçgenine eklenmesiyle birlikte literatüre yeni bir kavram olarak “Hile karosu” kazandırılmıştır. Ayrıca David T. Wolfe ve Dana R. Hermanson baskı unsurunun da “teşvik unsuru” olarak değiştirilmesini önermiştir (Mengi, 2012: 113). Hilenin bilinçli bir eylem olmasından dolayı tüm hileli olaylarda bir yetkinliğin olması gerektiği, bilhassa uzun zaman alan ve büyük tutarlı hile olaylarında uygun bir yetkinliğin olmadan hilenin gerçekleşmeyeceği kabul edilmektedir. (Mengi, 2012: 125). Hile üçgenini oluşturan baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları aşağıda açıklanmıştır.

#### **2.3.1.1. Baskı Unsuru**

Baskı unsuru, hileyi yapacak kişiyi, hileyi gerçekleştirmeye sevk eden bir güdüleme kaynağıdır. İşletme personeli, daha fazla para kazanma, daha iyi koşullarda yaşama, kötü alışkanlıklar, aşırı borçlanma ya da üçüncü kişiler tarafından kaynaklanan birçok nedenden dolayı baskı altında kalabilir. Bütün hile unsurlarında, başlangıçta hileye başvurma ve sonrasında hileyi devam ettirme etkisi bulunmaktadır. Ancak diğer hile unsurları kişiyi hileye çekerken, özellikle baskı unsuru diğer hile unsurlarından farklı olarak kişiyi hileye iten nedenler barındırmaktadır. Örneğin kişinin tehdit edilmesi durumunda kişi kendini hileye mecbur hissederek hile eyleminde bulunabilir. İnsanlar baskı altındayken yalan söyleme, aldatma veya hırsızlık yapma gibi davranışları daha kolay yapmaktadırlar.

#### **2.3.1.2. Fırsat Unsuru**

Hile yapılmasına uygun şartların varlığı fırsat unsurunu ortaya çıkarmaktadır. Bu hile şartları, kişinin hem yakalanmayacağı algısıyla hem de hileyi yapabileceği uygun bir ortamın

varlığıyla mümkün olmaktadır. Kişinin hile düşüncesini faaliyete geçirmesi için uygun olan bir durumu algılaması gerekir. Bu uygunluk fırsat unsurunu ortaya çıkarmaktadır. Yetkili kişilerce kontrollerin yapılmaması veya bu kontrollerin dikkate alınmaması, hile eylemine yol açan en önemli faktör olarak fırsat ortamını oluşturmaktadır.

İşletme faaliyetlerindeki işlemlerin karmaşıklığı, zayıf iç kontrol sistemi, yönetimin kontrol faaliyetini önemsememesi ve çalışanlar arasındaki görev dağılımının yapılmaması hileli finansal raporlama hususunda fırsatı oluşturabilmektedir. Özellikle iç kontrol sistemindeki zayıflıklar hile eylemine zemin hazırlamaktadır. Kontroller yapılmazsa veya bu kontroller yetkili makamlarca dikkate alınmazsa fırsat unsuru kaynaklı hileler ortaya çıkabilmektedir (Eftimie, 2017: 57). İşletmelerin iç kontrol sistemleri fırsat unsuru ile doğrudan ilişkili olduğundan, hilelerin yapılmasında önemli bir unsurdur. Hile üçgenindeki diğer unsurlardan farklı olarak fırsat unsuruna işletme yönetiminin direkt müdahale edebilmesi, fırsat unsurunu diğer iki unsurdan daha önemli hale getirmiştir. İşletme yönetiminin müdahalesi ile güçlü bir iç kontrol sisteminin kurulması, çalışanların hile yapma fırsatını en aza indirerek hile yapma ihtimalini azaltacaktır. Buna karşın, iç kontrol sistemleri güçlü olmayan işletmelerde hileli eylemlerin ortaya çıkma riski artmaktadır. Bu sebeple hile eylemlerini engellemek için, hileye fırsat veren iç kontrol sistemindeki zayıflıkları bilmek önem taşımaktadır (Gökçen ve Onur, 2019: 146; Sabuncu, 2017:167).

İşletmelerde hileye fırsat veren başlıca faktörler şunlardır (Terzi 2012: 38).

- Denetim eksikliği,
- Gizli anlaşmaların yapılması,
- Ahlak politikalarının zayıf olması,
- Hile suçlarının cezalandırılmasında etkisizlik,
- İşletmedeki kontrol yapısının zayıf olması nedeniyle hilenin önlenememesi veya ortaya çıkarılamaması,
- Yapılan işin niteliğini belirlemede eksiklik,
- İşletmede çalışanlarının yetersiz olması ve bilgiye erişim noksanlığı,
- Üst yönetimin bilgisiz, ilgisiz ve yeteneksiz olması.

### **2.3.1.3. Haklı Gösterme Unsuru**

Haklı Gösterme, bahane bulma olarak da ifade edilmektedir. Hile eyleminde bulunan kişinin kendini haklı gösterecek savunmalarda bulunarak kendince bahaneler geliştirmesidir (Kazan, 2021: 250). Kişilik yapıları ve ahlak anlayışları hileli davranışa uygun olan kişiler, hileli davranışlarını meşrulaştırabilir ya da hileli davranışlarında kendilerini haklı görebilirler. Bu yapıdaki kişiler bilerek ve isteyerek dürüst ve ahlaki olmayan davranışları daha rahat sergilemektedirler (Doğan ve Kayakıran, 2017: 172).

İnsanın kendi ahlaki yapısına aykırı davranması güç olduğundan, bir suçun ilk defa işlenmesi sonraki suçlara nazaran oldukça zordur. İlk olarak ahlaka aykırı bir şey yapıldığında kişi rahatsız olmaktadır. Bu sırada kişiyi savunma mekanizmaları devreye girmektedir. İlk suç işlendikten ve tekrarlar yapıldıktan sonra kişilerin bu suçu işleyebilmesi kolaylaşacak ve daha rahat yapabileceklerdir. Dolayısıyla, "Parayı geri ödeyeceğim" düşüncesiyle zimmet suçunu işleyen bir kişi başarılı olduktan sonra, çalınan parayı geri ödeme konusunda geri duracak ve para kalmayana kadar çalmaya devam edecektir (Wells, 2014: 18).

### **2.3.2. Muhasebede Ortaya Çıkan Hile Türleri**

İşletmelerde kasıtlı bir eylem olarak muhasebe sistemlerinde ortaya çıkan hileler birçok şekilde yapılmaktadır. Bu hileler, hileyi gerçekleştiren kişilerin maksatlarına göre çeşitli biçimde yapılmaktadır. Muhasebede meydana gelen hileler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

#### **2.3.2.1. Kayıt Dışı İşlemler**

Kayıt dışı işlemler, kayıtlarda var olmayan, ölçülemeyen, vergilendirilmeyen veya vergilendirilemeyen gelir yaratıcı ekonomik faaliyetler biçiminde tanımlanmaktadır (Akbulak ve Tahtakılıç, 2003: 18). Kayıt dışı işlemler, kasıtlı ve bilinçli olarak işlemlerin gerçek tutarlarının defter kayıtlarına yansıtılmaması veya belgesiz yapılması şeklinde gerçekleştirilen hile türüdür (Aytekin, 2017: 81). Kayıt dışılık birçok ülkenin temel ekonomik problemi olmasının nedeni, kayıt dışı işlemlerin vergi kaçırmaya veya vergiden kaçınmaya yol açarak kamu gelirlerinde azalmaya yol açmasıdır (Bilen 2007: 134-135).

Fiilen gerçekleşen iktisadi olayların kayıtlara geçirilmemesi olarak da nitelenen kayıt dışı işlemler çeşitli şekillerde yapılmaktadır. Bu hile türü, yapılan işlemlerden sonra faturanın düzenlenmemesi, faturanın eksik düzenlenmesi veya var olan faturanın saklanması biçiminde

yapılmaktadır. Kayıt dışı işlemlerin yapılmasındaki amaç, çoğunlukla satış gelirini gizleyerek veya daha az göstererek vergi oranındaki azalmadan istifade edip artan tutarları zimmete geçirebilmektir. Yakın zamanda hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde önemli bir toplumsal problem olarak kendisini göstermektedir. Bu hile türü, sorumluluklarını zamanında ve tam olarak yerine getiren mükellefler için haksız bir ticaret ve rekabet ortamı oluşturmakla beraber kamu finansman dengesinde de olumsuzluklar meydana getirmektedir (Bilen, 2007: 1).

### **2.3.2.2. Bilanço Hileleri**

Bir işletmenin finansal durumunu gösteren en önemli mali tablo bilançodur. Bilanço işletmelerin değerlendirilmesinde en çok kullanılan tablolardan biridir. İşletmenin varlıkları, kaynakları, kârlılığı ve likiditesi ile ilgili bilgiler bu tablo aracılığıyla elde edilir. Bu bilgilerin yanlış ve yanıltıcı bir şekilde oluşturulması ise bilanço hilesini ortaya çıkarır. Bilanço hileleri, bilinçli bir şekilde mevcut durumu olduğundan farklı gösteren kasti hatalardır (Jafarlı, R ve Gahramanlı, 2018: 5). Bu hile türü, daha çok hisse senetleri borsada işlem gören şirketler tarafından yapılan muhasebe hilesidir. Bilanço hileleri, bilanço süslemesi, maskeleymesi, değiştirilmesi, güzelleştirme ve kötüleştirme gibi birçok ifade ile tanımlanmaktadır.

İşletmelerde mali durumun olduğundan daha iyi gösterilmesinin nedenleri aşağıda sıralanmıştır (Kızıl vd, 2016: 5):

- İşletmenin itibarını arttırmak,
- Daha fazla veya daha uygun şartlarda kredi alabilmek,
- Daha fazla kâr dağıtarak ortakları tatmin etmek,
- Hisse senedi fiyatlarını artırmak,
- İşletmeye yeni ortakların katılmalarını sağlamak,
- Üst yöneticilerin daha fazla prim almalarını sağlamak.

İşletmelerin mali durumunu olduğundan düşük göstermenin temel nedenleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Verginin ödenmemesi veya daha az ödenmesi ile vergi kaçırmak,
- Daha az kâr dağıtılması veya kârın dağıtılmamasını sağlamak,
- Spekülasyon amacıyla hisse senetlerinin değerini düşürmek,
- Ortaklardan ayrılacak kişilerin hisselerini olduğundan daha ucuza almak,

- İşletmenin borçlu olduğu taraflarla avantajlı anlaşmalar yapmak.

### **2.3.2.3. Belgede Sahtecilik**

Gerçeği olduğundan farklı gösterme olarak tanımlanan sahtecilik, ayrıca doğru hükme ulaşmama hususunu ifade etmektedir. Sahtecilik suçları içerisinde en çok işlenen suç tipi belgede sahteciliktir. Belge sahteciliği, belgenin ya da belge muhtevasının gerçek olmaması veya belgenin gerçek olup belge muhtevasının gerçek olmaması şeklinde yapılabilmektedir.

Sahte belge olarak nitelenen belgeler, işlem gerçekliği olmadığı halde, bunlar varmış gibi ayarlanan belgelerdir. Sahte belgeler; fatura, ücret bordoları, perakende satış vesikası, sevk irsaliyesi, gider pusulası, senet, bono, çek, gibi belgelerin hakiki bir işleme tabi tutulmadığı halde, gerçekmiş gibi ayarlanan belgelerdir (Aytekin, 2017: 85).

Belgede sahtecilik hilesi, birçok şekilde yapılabilmektedir. Gerçekte herhangi bir mal ya da hizmet satışı olmadığı halde, satış işlemi gerçekleşmiş gibi belge düzenleyen faal işletmeler olduğu gibi gerçekte olmayan ya da iktisadi faaliyetini sonlandıran işletmeler adına da belge düzenleyerek yapılabilmektedir. Ayrıca bazı işletmelerin haberleri olmadan faturalarının bastırılması ve bunların kullanılması şeklinde de bu hile türü yapılabilmektedir (Güçlü, 2013: 77). Bu hile türüne örnek olarak hayali mallar veya hizmetler için faturaların düzenlenmesi ya da şişirilmiş faturalar düzenlenmek suretiyle ödeme yapılmasını sağlayarak hileli ödeme planı gerçekleştirilmesi gösterilebilir.

### **2.3.2.4. Uydurma Hesaplar**

Bir gelir veya kazancı gizlemek suretiyle ya da gider veya maliyeti arttırmak niyetiyle gerçek olmayan kişiler adına uydurma, hayali ve yanıltıcı hesapların oluşturulmasıdır. Uydurma hesaplar; gerçek olmayan kişilerle ticari faaliyete bulunmuş gibi yaparak ya da hayali kişilere, hesap açılması, şeklinde yanıltmak ve aldatmak amacıyla yapılan raporlardır (Özçelik vd., 2017: 203).

Bu muhasebe hilesinde, belgede sahtecilik ile ilişkili olarak gelir veya kazancı saklamak, gider ve maliyeti yükseltmek niyetiyle sahte kişiler adına hayali hesaplar açılmaktadır. Bu hesaplar aracılığıyla muhasebe işlem ve olaylar mevcut durumdan farklı olarak yansıtılmaktadır. Daha sonra bu hayali ya da uydurma hesaplar uygun bir hesap kullanılarak kapatılmaktadır. Dolayısıyla bu hayali hesaplar daha önce kayıt dışı veya belgesiz

olarak yapılan işlemleri mahsup etmek amacıyla da kullanılmaktadır. Hileli ödeme planları, bazı şirket hesaplarında normal bir şekilde görünen, ancak aslında hileli olan bir fon dağıtımının yapıldığı planlardır.

#### **2.3.2.5. İşlemden Önce veya Sonra Kayıt**

Muhasebe, para ile ifade edilen işlem ve olayları defterlere kaydederken, bu işlem ve olayların gerçekleştiği tarih önemli bir ayrıntıdır. İşletmelerde gerçekleşen mali kaynaklı olaylar düzenli olarak ve zamanında defterlere kaydedilmesi gerekir. VUK'unun 219. maddesine göre bu kayıtların on gün içinde yapılması gerekir.

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramına göre işletmelerin sonsuz kabul edilen ömürlerinin belirli dönemlere ayrılması ve her bir dönemin faaliyet sonuçları kendi içinde değerlendirilmesi gerekir. Genel olarak bir dönem bir yıl olarak kabul edilir. Yine dönemsellik kavramı gereği, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir, hasılat ve kârların aynı döneme ait gider, maliyet ve zararlarla karşılaştırılması yapılmalıdır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında gelirler ile bu gelirleri elde etmek için yapılan giderler aynı muhasebe dönemine kaydedilmelidir. Bunun aksine olan yöntemler söz konusu olan ilkeye aykırılık oluşturmaktadır. Gelirlerin veya giderlerin ait oldukları döneme kaydedilmemesi karın istenildiği gibi yüksek veya düşük gösterilmesine neden olabilmektedir. İşlemden önce kayıt ile gelirin düşük gösterilmesi yapılabilirken, aynı dönem gider kaydedilmesi gerekenleri yazmayarak da gelirin yüksek gösterilmesi yapılabilir (Celayir, 2017: 68).

#### **2.3.2.6. Varlıkların Kötüye Kullanılması**

İşletme varlıklarının amacı dışında kullanılması ya da çalınması şeklinde gerçekleştirilen bu hile türü daha çok işletme çalışanları tarafından yapılmaktadır. Varlıkların kötüye kullanılması en çok görülen hile türü olmasına rağmen, en az finansal kayba neden olan hile türüdür. Bunun nedeni ise bu hile türünün çok çeşitli alt türleri kapsamı ve aynı zamanda işletmenin hemen hemen her bölümünde görülebilir olmasına dayandırılabilir.

ACFE tarafından işletmelerde gerçekleşen hileler; yolsuzluk, varlıkların kötüye kullanımı ve mali tablo hileleri olmak üzere üç başlık olarak ele alınmıştır. Bu hile türlerinden varlıkların kötüye kullanılması en sık karşılaşılan hile türü olmaktadır aynı zamanda en az finansal kayba neden olan hile türüdür. ACFE'nin gerçekleştirdiği araştırmalardan elde edilen

sonuçlara baktığımızda ortaya çıkma sıklığı açısından diğer hile türleri arasında varlıkların kötüye kullanımını, 2016 yılında %83,5 2018 yılında %89 ve 2020 yılında ise %86 oranında ölçülmüştür. ACFE 2020 yılı raporu incelendiğinde, tutar olarak en büyük kayba neden olan hile türünün mali tablo hilesi olduğu, daha sonra sırayla yolsuzluk ve varlıkların kötüye kullanımını hile türlerinin büyük zarar verdiği belirtilmektedir. Rapora göre mali tablo hilelerindeki kaybın, yolsuzluk türündeki kayıpların yaklaşık 5, varlıkların kötüye kullanımını türündeki kayıpların ise yaklaşık 10 katı olduğu anlaşılmaktadır. (ACFE, 2016: 12; ACFE, 2018: 10; ACFE, 2020: 10).

Varlıkların kötüye kullanılması, ana başlıklar itibarıyla, nakit varlık hileleri ile stoklar ve diğer varlık hileleri olmak üzere ikiye ayrılırken alt başlıklar açısından otuzdan fazla ayırım yapılmıştır. Bu alt başlıklar içinden en fazla görülen hile türü ise faturalandırma hileleri olarak gerçekleşmiştir (ACFE, 2020: 13). Varlıkların, kötüye kullanılması; işletme varlıklarının çalınması ile birlikte, zimmete geçirme, stok veya benzeri varlıkların aşırılması, maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması veya işletme kaynaklarının kendi menfaatleri doğrultusunda kullanılması olarak gerçekleşebilmektedir.

#### **2.3.2.7. Bilgisayar Hileleri**

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte bilgi sistemleri bilgilerin daha kolay toplanmasına, işlenmesine ve paylaşımına olanak sağlamıştır. Muhasebe sistemlerinde bilgi sistemlerinin kullanılması kaydetme, belgeleme, raporlama ve doğrulama gibi muhasebenin temel fonksiyonlarını da etkilemiştir. Bugün elektronik ortamda daha kolay ve hızlı yapılan muhasebe işlemleri geçmişte manuel veya el yordamıyla yapılmaktaydı. Kayıt ortamlarının bilgisayar sistemlerine taşınması muhasebecilik mesleğine birtakım kolaylıklar sağlamıştır. Ancak kayıtların istenildiği yerde ve zamanda değiştirilebilmesi, geriye dönük işlem yapabilme imkânı gibi nedenler muhasebe hilelerini de kolaylaştırmıştır. Bu açıdan pek çok hile günümüzde uzaktan bilgisayar vasıtasıyla yapılmakta, bu nedenle hileyi yapan kişiyi belirlemek de zorlaşmaktadır. Genel olarak muhasebe sistemlerinde yapılan bilgisayar hileleri; yazılım üzerinde değişiklik yaparak veya manyetik ortamlarda saklanan muhasebe veri ve bilgilerinin değiştirilmesi, ortadan kaldırılması ve yanlış veri girişi, biçiminde yapılmaktadır (Özçelik vd. 2017: 202).

Muhasebe denetiminde bilgi teknolojilerinin kullanılması, bilgi sistemleri denetimi kavramını ortaya çıkarmıştır. Teknolojinin gelişmesi muhasebe bilgi sistemlerinin değişmesine

sebepler olurken, değişik hile türlerinin de ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu yeni nesil hile türlerini, klasik denetim teknikleri yerine proaktif yaklaşımlar kullanılarak ortaya çıkarmak daha hızlı ve kolay hale gelmiştir. Ayrıca proaktif yaklaşımlar sadece belirlenen örneklem üzerinde değil tüm veri tabanı üzerinde inceleme yaparak daha detaylı bir denetim sunmaktadır.

Proaktif yaklaşımlar aşığıdaki gibi gösterilebilir (Bozkurt, 2009: 172-173):

- Mali analiz yöntemleri,
- İstatistiksel analizler,
- Bilgisayar destekli denetim teknikleri,
- Yapay zekâ uygulamaları,
- Veri madenciliği uygulamaları.

Denetimde bilgisayarlar büyük miktardaki verilerin değerlendirilmesi için gereken zaman ve çaba miktarını genellikle azaltmaktadır. Ancak bilgisayar sistemleri hileli muhasebe işlemlerini mutlak bir şekilde ortaya çıkarmamakta, bunun yerine hile olasılığı yüksek olan alanları belirlemektedir (Çalış vd. 2014: 93- 96). Bu açıdan denetim sırasında bilgisayar sistemlerini kullanacak olan bağımsız denetçilerin, denetim faaliyetini yürütecek mesleki bilgi ve tecrübe ile birlikte bilişim teknolojilerini de iyi bir seviyede kullanabilecek donanıma sahip olması gerekmektedir (Bakan, 2019: 55).

#### ***2.3.2.8. Yolsuzluk ve Etik olmayan Eylemler***

ACFE hilenin sınıflandırılmasında, uygulamada olan standartlardan farklı olarak üçlü bir ayrımına gitmiş ve son grubu yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar olarak belirlemiştir. Yolsuzluk yasadışı hibe, çıkar çatışması, rüşvet, fahiş fiyat şeklinde gerçekleşebilir (ACFE, 2020: 11). Yolsuzluk, özellikle kendisi için fayda elde etme çabası içinde olanların güven ve sorumluluğu kötü niyetle kullanma ile ilgilidir. Kişisel menfaatleri için suiistimal etmek şeklinde tanımlanan yolsuzluk, bütün çağlarda o günün koşullarına göre kendini yenileyerek hayatını devam ettiren ve toplumu yozlaştıran önemli faktörlerden biri olmuştur (Yardımcıoğlu vd. 2014: 172). Yolsuzluk suçunu işleyen kişiler yürüttükleri faaliyetleri kendisi veya üçüncü kişiler için menfaat elde etmek amacıyla kullanmaları olarak ifade edilmektedir (Selimoğlu ve Altunel, 2020: 120).

Rüşvet, bir işi yapmak için görevli olan herhangi bir kişinin, anlaşma gereğince görevinin aksine bir işi yapması veya yapmaması için menfaat sağlamak şeklinde

tanımlanmaktadır. İrtikâp ise karşı tarafın zor bir durumda kalmasından faydalanarak zorla ya da ikna yöntemiyle bir çıkar veya yarar isteğinde bulunmaktır. Yolsuzluğun büyük bölümünü rüşvet oluşturmaktadır (Toroslu, 2001: 235).

### **2.3.3. İşletme Tepe Yönetimini Hileye Sevk Eden Faktörler**

İşletme tepe yöneticileri tarafından gerçekleştirilen hilelerin amacı, işletmenin mali tablolarını gerçek durumundan farklı biçimde göstermektir. Finansal tablo hileleri ya da hileli finansal raporlama olarak da ifade edilen yönetim hileleri, ağırlıklı olarak işletme hakkındaki kayıt ve mali tablolar üzerinde değişiklik yapmak biçiminde meydana gelmektedir. Finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların bilerek yazılmaması ya da mevcut durumdan farklı bir şekilde yazılması nedeniyle bu tabloları kullanacak tarafların aldatılması, yönetimin finansal tablolarda yaptığı hilelerdir (Güredin, 2014: 137).

Bilgi kullanıcılarını aldatma maksadıyla işletmenin ekonomik durumunu olduğundan daha iyi ya da daha kötü gösterme çabası yönetimin en önemli hile nedenlerindedir. İşletme yönetimi; kredi bulmak, yeni ortaklıklar kurmak, işletmenin hisse senedi fiyatlarını artırmak, hisse başı kârı arttırmak, işletmenin toplumdaki imajını yükseltmek için işletme bilançosunu süsleyerek finansal durumu olduğundan daha iyi gösterebilmekte veya ortaklara daha az kâr vermek, daha az vergi ödemek için işletmeyi olduğundan daha kötü gösterebilmektedir.

Bu hileler işletme çalışanlarını, ortaklarını ve sahiplerini, borç verenler kuruluşları, devlet ve nihayetinde işletmenin kendisi ile beraber topluma da zarar vermektedir. İşletme yönetimi tarafından yapılan hilelerin genel olarak nedenleri; yolsuzlukların ve suiistimallerin gizlenmesi, daha az kar dağıtma niyeti, vergi kaçırma düşüncesi, teşviklerden yararlanma hevesi, olabilmektedir. Ayrıca işletme yöneticilerinin, sahip ve ortaklardan farklı olması yöneticilik konumlarını koruyabilmek için mali tablo hilelerine başvurmaya neden olabilmektedir. Bu gibi kişiler tarafından yapılan muhasebe hileleri, yapanın nitelikleri, yapma şekli ve etkisi açısından diğer hile türlerinden farklıdır. Yönetim tarafından yapılan hileler, diğer hile türleri içinde sayısal olarak en küçük paya sahip olmasına rağmen parasal olarak en büyük etkiyi oluşturan hile türüdür. Tepe yönetimin diğer çalışanlara nazaran yaptığı hileler daha büyük hilelere ve dolayısıyla daha büyük zararlara yol açmaktadır. (Doğan ve Kayakıran, 2017: 175). Nitekim Enron skandalında üst yönetimin gerçekleştirdiği hileler sonucu sadece şirket çalışanları ve ortakları zarar görmemiş, Amerika sermaye piyasası (Bayraktar, 2019: 54-55) hatta küresel boyutta olumsuz etkileri olmuştur.

Üst yönetimin sadece kendilerine ve işletme sahiplerine yarar sağlayan ve diğer bütün taraflara zarar veren hile uygulamalarını iki başlık altında toplayabiliriz. Bunlar işletmeyi olduğundan daha iyi gösteren ya da daha kötü gösteren uygulamalardır (Bozkurt, 2009: 65). İşletmenin olduğundan daha iyi gösterilme çabasının sebepleri şu şekilde sıralanabilir. Analistlerin kar veya gelir beklentilerinin karşılanması, kredi sözleşmeleri için uygun şartların sağlanması veya kredi kuruluşlarının borç verme koşullarının yerine getirilmesi, kurumsal performans kriterleri ile yönetici performans kriterlerinin sağlanması ve böylece yönetimin performansa dayalı ücret kazancının artması şeklinde özetlenebilir (Şengür, 2010: 47-48). Kar veya gelirin hileli bir şekilde artırılması veya zarar yerine kar yazılması işletmeyi olduğundan daha iyi gösterecek ve dolayısıyla amaçlanan sonuç elde edilmiş olacaktır. Özellikle büyük ölçekli işletmelerde ve halka açık işletmelerde bu kapsamdaki hilelere daha çok rastlanılmaktadır. Büyük işletmelerin küçük işletmelere nazaran borsada işlem görmeleri sebebiyle, halka açık işletmelerde ise yöneticilerinin performans kriterlerini yerine getirme çabaları bu hileye neden olabilmektedir.

İşletmeyi olduğundan kötü gösteren düzenlemeler ise daha az vergi ödemek adına gelirleri azaltıcı ve giderleri arttırıcı hilelerdir. İşletmelerin giderlerini daha fazla göstermeleri ya da gelirlerini daha az göstermeleri sonucunda düşük karlılık ortaya çıkacak ve daha az vergi ödeyeceklerdir. Bu kapsamda, işletmelerin giderlerini gerçek olmayan bir şekilde arttırması, cirosunu gizlenmesi, daha fazla karşılık ve amortisman ayırması gibi farklı yöntemler kullanarak kârlarını düşük göstermeye çalışabilirler. Böylelikle daha az vergi ödeyerek (www.alomaliye.com Erişim tarihi: 29.04.2022) devleti zarara uğratabilirler.

Ülkemizde meydana gelen muhasebe hilelerinde temel amacın vergi kaçırma olduğu söylenebilir. Vergi matrahlarını daha düşük gösteren yöneticiler, böylelikle daha az vergi ödemeyi amaçlamaktadırlar. Nitekim vergi incelemelerinde giderlerini arttırıcı işlemlerle vergi matrahlarını azaltmaya yönelik hilelerin olduğu ortaya çıkmıştır. Buradaki maksat gider ve maliyetleri olduğundan daha yüksek göstererek vergi avantajından yararlanmaktır. İşletmeler büyüdükçe, daha az vergi vermek amacıyla karlarını olduğundan düşük gösterme çabası etkisini kaybetmektedir. Bu uygulamalar daha çok küçük ve orta ölçekli işletmelerde görülmektedir. Büyük ölçekli işletmeler ilgili tarafları yanıltmak ve onlardan faydalanmak amacıyla kendilerini olduğundan daha iyi gösterme çabasına girmektedirler. Dolayısıyla işletmenin durumunu olduğundan daha iyi gösterme çabası büyük işletmelerde, daha kötü gösterme çabası ise küçük ve orta ölçekli işletmelerde daha çok görülmektedir.

Genel olarak yöneticilerin, işletmenin mali durumunu olduğundan daha iyi göstermesinin amaçları şu şekilde sıralanabilir.

- Daha fazla veya daha uygun şartlarda kredi temin etmek,
- Çok ortaklı işletmelerde daha fazla kâr dağıtarak ortakları tatmin etmek,
- Yeni ortakların işletmeye katılmasını sağlamak,
- İşletmenin piyasa değerini arttırmak veya kamuoyunda iyi bir izlenim oluşturmak,
- İşletmenin hisse senetlerini yükseltmek,
- İşletmenin gösterdiği performans nispetinde ücret almak.

Genel olarak yöneticilerin, işletmenin mali durumunu olduğundan daha kötü göstermesinin nedeni ise şu şekilde sıralanabilir (Ömürbek ve Durgunbücü, 2018: 1257).

- Daha az vergi ödemek,
- Daha az kâr payı dağıtmak veya hiç dağıtmamak,
- Spekülasyon amacıyla hisse senetlerinin fiyatlarını düşürmek.

Genel olarak en sık görülen hile yöntemleri şu şekilde sıralanabilir (Güçlü, 2013: 75 – 76).

- Sahte belgeli kayıtlar,
- Belgesi olmayan kayıtlar,
- Hayali avans kayıtları,
- Mal ve hizmet satışlarında kayıt dışılık,
- Gerçekte olmayan isimlere hesapların açılması,
- Kayıt altında olmayan mal ve hizmet satışları,
- Yabancı para kur farklarının gösterilmemesi,
- Bilinçli olarak bazı tahsilat kayıtlarının atlanması,
- Hisse senedi ve tahvil gelirlerinin kayıt dışı bırakılması,
- Belgede bulunan sayının önüne veya sonuna rakam ekleme suretiyle yapılan kayıtlar,
- Bilinçli bir şekilde yapılan matematiksel hatalar ve mükerrer kayıtlar,
- Stok miktarını veya sayısını olduğundan yüksek ya da düşük göstermek,
- İşletme faaliyetleri ile ilgili olmayan harcamaların kayıtlara alınması,
- Mal ve hizmetin alımında miktarın olduğundan daha yüksek gösterilmesi,

- Gerçekte daha az bedel ile mal satıldığı halde yüksek bedelli fatura düzenlenmesi,
- Ayrılması gereken amortisman tutarından daha fazla amortisman ayırma.

Yönetim tarafından yapılan hilelerin bazı ortak özellikleri ise şunlardır (O'Gara, 2004; 21-23):

- Önemli ölçüde daha büyük kayıplar içerir: Ortalama yönetim dolandırıcılığı kaybı, ortalama çalışan dolandırıcılık kaybının sekiz katıdır.
- Bu tür hileler daha karmaşık, araştırılması ve tespit edilmesi daha zordur.
- Bu hile türü işlemsel (örneğin, kötüye kullanılan nakit makbuzlar) değil ilişkiseldir (örneğin, kârları yönlendirmek için araçları veya ilgili tarafları çalıştıran işletme-yönetim yolsuzluğu).
- İşletme yönetiminin, belirli bilgilere sahip olmasının bir sonucu olarak şirkete veya emir komuta zincirine karşı bir avantajı sağlama olmasında.
- Hileye başvuran yönetici genel olarak kurumda daha yaşlı ve uzun süreli çalışan, daha yüksek bir pozisyonda ve güvenilir olduğuna inanılan bir kişidir.

Dolayısıyla yöneticinin düşük düzeydeki dolandırıcılıkla ve açık ahlaksızlıklarla ilgili bir suç geçmişi yoktur. Hile eylemini gerçekleştiren kişilerin geçmişlerine baktığımızda ACFE 2016 raporuna göre bunların % 82,5' i daha önce hiç suç işlemediği tespit edilmiştir (Uğurlu, 2019: 40).

Yönetim hilelerinin başlıca belirtileri aşağıdaki gibi sıralanabilir (O'Gara, 2004: 21-23):

- Olağandışı çalışma koşulları veya faaliyetler bulunur.
- Alışılmadık derecede büyük nakit işlem olayları bulunur.
- Kâr ve zarar tablosunda kara delikler ve kayıt dışılıklar, tahmin edilen borçların veya beklenmedik karların saklanmasına izin veren anormallikler bulunur.
- İşletmeye hiçbir ekonomik fayda sağlamayan ve yapay olarak işletme ile müşterileri veya tedarikçileri arasına yerleştirdikleri gereksiz aracı şirketler kullanılır.
- İşletmenin kontrol yapısında bir astın görevini devralmak şeklinde bir boşluk oluşturulmuştur ve böylece normalde o işleve sahip olan denetim kontrolü ortadan kaldırılmıştır.

### 2.3.4. İşletme Çalışanlarını Hileye Sevk Eden Faktörler

ACFE, 2016 yılında yayınladığı rapora göre çalışan hilesi; çalışanın, işveren kuruma ait varlıkları kasti olarak kötüye kullanması ya da zimmetine geçirmesi olarak tanımlanmaktadır (ACFE, 2016: 6). Bu rapor incelendiğinde varlıkların kötüye kullanılması, en çok rastlanan hile türü olmasına karşın en düşük maliyetli hile türüdür. İşletme varlıklarının çalınması, zimmete geçirilmesi veya suiistimal edilmesi olarak tanımlanan varlıkların kötüye kullanımı, hilelerine örnek olarak; nakit ve stok hırsızlığı, faturalarda veya bordrolarda yapılan usulsüzlükler, onaysız olarak çek ve ödemelerde yapılan değişiklikler, olması gerekenden daha fazla yapılan harcamalar vb. gösterilebilir (ACFE, 2020: 11).

ACFE, muhasebede yapılan hileleri üç gruba ayırmaktadır. Bunlar; finansal tablo hileleri, yolsuzluk ve varlıkların kötüye kullanılması olarak belirtilmiştir. ACFE tarafından son 12 yılda yayınlanan raporlara göre düzenlenen üç hile türünde yapılan hilelerin yıllara göre oranları Tablo 1’de verilmiştir. 2010 ve 2022 arası yıllarını kapsayan hilelerin vaka oranları ve oluşturdukları maliyet tabloda gösterilmiştir. Buna göre finansal tablo hilelerinin maliyetlerinde azalma olduğu, varlıkların kötüye kullanımı ve yolsuzluk hilelerinin maliyetlerinde ise büyük bir değişikliğin ortaya çıkmadığı görülmüştür (ACFE, 2010: 11; ACFE, 2012: 11; ACFE, 2014: 12; ACFE, 2016: 12; ACFE, 2018: 10; ACFE, 2020: 10; ACFE, 2022: 9). 2010 ve 2022 yılları arası raporlar incelendiğinde; varlıkların kötüye kullanımı en sık rastlanan hile türü olmakla birlikte, diğer hile türleri arasında en küçük finansal kayıp tutarına sahiptir. Veriler ACFE hile raporlarından elde edilmiş ve bazı hileler birden fazla hile türünü kapsadığı için toplam vaka oranları %100’ü geçmiştir.

**Tablo 1.** Yıllara Göre Hilenin Türü, Vaka Oranı ve Ortalama Maliyeti

Yıl	Finansal Tablo Hilesi		Yolsuzluk		Varlıkların Kötüye Kullanımı	
	Vaka Oranı (%)	Ortalama Maliyet (\$)	Vaka Oranı (%)	Ortalama Maliyet (\$)	Vaka Oranı (%)	Ortalama Maliyet (\$)
2010	4,8	4.100.000	32,8	250.000	86,3	135.000
2012	7,6	1.000.000	33,4	250.000	86,7	120.000
2014	9,0	1.000.000	36,8	200.000	85,4	130.000
2016	9,6	975.000	35,4	200.000	83,5	125.000
2018	10,0	800.000	38,0	250.000	89,0	114.000
2020	10,0	954.000	43,0	200.000	86,0	100.000
2022	9,0	593.000	50,0	150.000	86,0	100.000

**Kaynak:** ACFE (2010: 11; 2012: 11; 2014: 12; 2016: 12; 2018: 10; 2020: 10; 2022: 9).

Varlıkların çalınması, zimmet ya da amaç dışı kullanımı gibi durumlar varlıkların kötüye kullanılması olarak tanımlanmıştır. Bu tür hileler yolsuzluk ve finansal tablo hilelerinin tutarlarına kıyasla daha küçüktür. Ancak hile sayısı olarak büyük oranlara ulaşmaktadırlar. Çalışan hilelerinin neden ortaya çıktığına ilişkin hile üçgeninde tanımlanan baskı, fırsat ve haklı gösterme olmak üzere üç unsur bulunmaktadır. Çalışanı hileli davranışa sevk eden kötü alışkanlıklar, çalışanın daha iyi şartlarda yaşama arzusu veya finansal açıdan yaşadığı sıkıntılar baskılardan kaynaklı hile nedenleri olabilmektedir. Fırsat unsurunda ise hileli davranışta bulunacak çalışanın iç kontrol sisteminin yetersizliğinden ve yakalanmayacağına dair güçlü beklentisi hile nedeni olmaktadır. Son olarak haklı gösterme ya da meşrulaştırma olarak ifade edilen unsurda ise çalışanın düşük ücretle çalıştırılması beklediği terfiyi alamaması, çalışanın haksızlığa uğradığını düşünmesi veya yaptığı hilenin ahlak dışı olmadığına inanması başlıca hile nedenleri olmaktadır.

Hileye başvuran kişilerin genellikle uzun süreli çalışan ve işletme yönetiminin güvendiği kişiler olmaktadır. Uzun zaman görev alan çalışanlar kendilerine duyulan güvenden yararlanarak fark edilmeden hilelerini yapabilmektedirler. Bu kişilere güven duyulduğu ve kendilerini yöneticilere kanıtlamış oldukları için kimse onlardan şüphelenmez ve fark edilene kadar işletmeye büyük zararlar verebilirler (Goldmann ve Kaufman, 2009: 15).

Genel olarak işletme çalışanlarının gerçekleştirdikleri hile yöntemleri ise şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2009: 75-76):

- Nakit para hırsızlığı
- Belge sahteciliği
- Yazar kasa üzerinde sahtecilik
- Hayali satıcılara ödeme yapma
- Hurda hırsızlığı
- Ofis malzemesi ve demirbaş hırsızlığı
- Rüşvet alma
- Stok kayıtlarını değiştirme
- Yapılan satışları kayda almama
- Satıcılardan komisyon alma
- Satışları düşük gösterme
- Yapılmamış iş için ödeme yapma

- Mükerrer ödemeler yapma

## 2.4. Bağımsız Denetim

### 2.4.1. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Amacı

Birçok kaynağa göre tanımı yapılan denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili savların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini incelemek ve sonuçları ilgi duyanlara ilan etmek maksadıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir (Güredin,1997:5). Dış denetim olarak da bilinen bağımsız denetim; serbest meslek sürdüren bir denetim şirketinin ortağı ya da kendi adına çalışan, denetimini yaptıkları işletme ile işçi-işveren ilişkisi olmayan denetçilerin, müşteri işletmenin talebiyle ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, işletmelerin finansal raporlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek maksadıyla yaptıkları denetim faaliyeti olarak tanımlanabilir (Demir vd., 2018: 91-92). Dış denetim, bir işletmenin iktisadi faaliyetleri neticesinde hazırlanan finansal bilgilerin ve finansal tabloların önceden saptanmış ölçütlere uygunluğunun ve doğruluğunun yeterli bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında bahsedilen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, kayıt, defter ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanması olarak da tanımlanabilmektedir (Selimoğlu, vd. 2014: 5).

Bağımsız denetim; önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğu konusunda makul güvence verecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı edinmek maksadıyla finansal tablolar ve belgeler üzerinde yapılan değerlendirmelerin bir rapora bağlanması şeklinde de tanımlanmaktadır. Tanımda bahsedilen makul güvence ise denetim teknikleri sonucunda elde edilen kanıtlar çerçevesinde finansal tabloların nitelik ve nicelik olarak önemli bir yanlışlık barındırmadığına dair güvenceyi ifade etmektedir (Usul 2013:15). Yukarıdaki tanımlar kapsamında bağımsız denetimin amacı; işletmenin finansal tablolarının ve faaliyet sonuçlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu araştırma önemli sapmalar varsa bunları ortaya çıkarma konusunda bir görüş oluşturmaktır (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 56). Bağımsız denetim işletmelerin işlem, olay ve finansal durumları hakkında inceleme ve değerlendirme sonucu gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi ve ilgili tarafların doğru bir şekilde bilgilendirilmesi amacını da taşımaktadır (Bağatır, 2019: 123).

## 2.4.2. Bağımsız Denetimin Dünyadaki ve Türkiye'deki Gelişimi

Tarihsel süreçte denetimin ilk kez nerede ve nasıl başladığı konusunda tam olarak bir zaman belirtilmemekle birlikte M.Ö. 3000 yıllarına kadar uzandığı tahmin edilmektedir (Haftacı, 2014: 1). Denetçi (auditor) kavramı ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanılmıştır. Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. Muhasebe denetçiliği İngiltere'de 19. yüzyılın başlarından itibaren ise büyük bir önem kazanmıştır. Latince "işitmek ve dikkatlice dinlemek" anlamına gelen denetim (auditing) kavramını ifa edenlere ve daha sonra bir meslek unvanı olarak denetçi-lik (auditor) sıfatı ilk defa 1289 yılında İngiltere'de telaffuz edilmiştir. 1581 yılında ise Venedik'te ilk profesyonel muhasebe denetçiliği örgütü kurulmuştur (Selimoğlu vd, 2017: 2).

İngiltere'de 1844 yılında serbest muhasebeciler tarafından anonim şirketlerin muhasebe kayıtlarını ve mali raporlarını incelenme ve sonuçları ortaklığın pay sahiplerine bildirilme yetkisi hakkında kanun çıkartılmıştır. Bu faaliyeti yerine getirecek serbest muhasebecileri yetkilendirilme yetkisi 1853 yılında Edinburgh üniversitesi'ne verilmiştir. 1854 yılında ise ilk muhasebeci sertifikaları yine İngiltere'de verilmiştir. Bu açıdan İngiltere denetim mesleğinin doğduğu ve geliştiği ülke olarak kabul edilmektedir (Alkan, 2011: 135-136).

ABD, İngiltere'ye göre yaklaşık 50 yıl geriden gelerek 1896 yılında New York 'ta denetim mesleğini yasal zemine kavuşturmuştur. 1901 yılında ilk mali tablolar ABD'de sertifikalı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants ) tarafından denetlenerek yayınlanmıştır (Doğan ve Hilal, 2019: 22). 1934 yılına gelindiğinde ABD'de Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act) yürürlüğe girmiş ve halka açık şirketlerin dönemsel olarak finansal tablolarını denetlemesini ve yayınlamasını zorunlu hale getirmiştir (Pirgaip,2004: 10).

Muhasebe denetimi konusunda birbirini etkileyen bu faaliyetler dünyada yeni oluşumların ortaya çıkmasını sağlamıştır. Bunların en önemlisi 1977 yılında, Münih'te Dünya Muhasebeciler Kongresi kapsamında kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'dur (IFAC). Bugün itibarıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 135 ülke ve yargı bölgesinde 180 üye ve ortak kuruluştan oluşan ve 3 milyondan fazla muhasebe meslek mensubunu temsil eden büyük bir meslek örgütüne dönüşmüştür. ([www.ifac.org](http://www.ifac.org) IFAC, 2021). Ülkemiz de IFAC'a kurucu üye olarak 1977 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) üye olarak katılmış ve daha sonra 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest

Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) üye olarak katılmıştır.

Bağımsız denetimin tarihsel gelişimi genel olarak 5 başlık altında toplanabilir (Haftacı, 2014:2).

- 1900’lü yıllara kadar yapılan “Belge Denetimi”, hata ve hileleri saptanması için muhasebe kayıtlarının ve belgelerin tamamının incelenmesi,
- 1900-1930 yılları arasında, mali tabloların doğruluğunun tespiti için yapılan “Finansal Tablo Denetimi”,
- 1930-2000 yılları arasında mali tabloların güvenilirliği ile beraber iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin ve muhasebe uygulamalarının belirlenmesi için yapılan “Sisteme Dayalı Denetim”,
- Denetimde ve bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin neticesinde muhasebe belge ve kayıtları dışındaki işletme eylemlerinin denetimini kapsayan, “Yönetim Denetimi” ,
- 2000’li yıllarda ise büyük çapta yaşanan muhasebe skandalları sonucu oluşan “Risk Temelli Denetim”.

Ülkemizde ise bankalar ve diğer mali kurumların talepleri üzerine bağımsız denetim mesleği gelişme göstermiştir ve mali tablolar bağımsız denetime tabii tutulmuştur. Önceleri yurt dışında bulunan bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılan bu denetimler 1970’lerden sonra uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının Türkiye’de yerleşik olan üye şirketleri tarafından gerçekleştirilmeye başlamıştır (Karahana, 2020:247). Ülkelerin kültürel ve kurumsal yapılarıyla gelişmişlik düzeyleri birbirinden farklı olmasından dolayı farklı düzenleyici kuruluşların ve anlayışların farklı zamanlarda ortaya çıkmasına neden olmuştur. Türkiye’de Muhasebe uygulamaları uzun yıllar boyunca Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul kanununun hükümlerine göre şekillenmiştir. Denetim çoğunlukla işletmeler üzerindeki devlet denetimi şeklinde ortaya çıkması sonucunda denetim uzun bir süre kamu denetçileri tarafından yapılmıştır (Selimoğlu, vd. 2014: 30-31).

Türk muhasebe sisteminin gelişmiş olan ülkelerin mali yapısı ile uyumlu hale getirme çabaları 1839 yılında başlamıştır. 1927 yılında İşletme Vergisi Kanunu’nun çıkarılması ve muhasebe meslek mensuplarının örgütlenmesi için 1942 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin kurulması gibi mühim adımlar atılmıştır. Ancak denetim mesleğine temel teşkil

eden kanuni düzenlemeler 1989 yılında yapılmıştır (Ürgüp ve Başar, 2021: 2255). 1985 yılında İMKB'nin kurulması ve sonrasında 1987 yılında bankacılık alanında bağımsız denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk uygulanmaya başlamıştır. Bankacılık sektöründe düzenlenen zorunlu denetim aynı yıl Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi olan işletmeler için de geçerli hale getirilmiştir. 1988 yılında bağımsız denetimde uygulanacak ilke ve kurallar hakkındaki tebliğler SPK tarafından belirlenmiştir. Daha sonra 1989 yılında ilan edilen ve denetim alanındaki en önemli gelişmelerden biri olan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile mesleki standartlar ve mevzuat çerçevesinde, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını tarafsız bir şekilde inceleyerek işletmelerin gerçek durumlarını ilgili kişi ve kurumlara bildirilmesi imkânı elde edilmiştir. Kanunda bağımsız denetim ile ilgili ayrıntılı olarak düzenleme yapılmamasına karşın bağımsız denetimin sadece SMMM veya YMM unvanı olanlarca yapılması hükmü, bağımsız denetime mesleki bir konum kazandırmıştır (Uzay ve Bayat, 2016:1505).

1994 yılına gelindiğinde ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile uyumlu olmak amacıyla “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” (TMÜDESK) kurulmuştur. TMÜDESK görevlerini 2002 yılında “Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna” (TMSK) devretmiştir. Ülkemizde, 1987 yılından bu yana bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler farklı kurumlar tarafından yapılmıştır. Bunlar “Maliye Bakanlığı” (1989), “Sigorta Denetleme Kurulu” (1994), “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu” (BDDK) (1999) ve “Enerji Piyasası Denetleme Kurumu” (EPDK) (2003) tarafından yapılan düzenlemelerdir. Birbirinden farklı birçok kurum ve kuruluş tarafından bağımsız denetim alanında düzenleme yapma yetkisi, uygulamada farklılıklara neden olarak bazı problemlere neden olmuştur (Özveren ve Türel, 2021: 430). Bağımsız denetim uygulamalarındaki eksiklikleri gidermek ve uygulamada birlik sağlamak amacıyla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 2 Kasım 2011 tarihinde yayımlanmış ve “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” (KGK) kurulmuştur (Ürgüp ve Başar, 2021: 2256).

KGK ile daha önce farklı kurumlarda olan kamu gözetimi yapma, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, bağımsız denetçi olma koşullarının ve bağımsız denetim ilke ve standartlarının oluşturulması, gibi alanları düzenleme yetkisi tek çatı altında toplanmış ve kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelere paralel değişimleri sağlamaya yetkili kurum olmuştur.

### **2.4.3. Bağımsız Denetimin Gerekliliği**

Ekonomilerde yaşanan gelişme ve büyümeler, aynı zamanda birçok zorunlu değişikliği beraberinde getirmiştir. Bilhassa sanayi reformları sonrası yaşanan teknolojik gelişmeler, sermaye yoğun yatırım kaynaklarına olan talebi yükseltmiştir. Kaynak arayışları sermaye piyasalarının hızla değişmesine ve gelişmesine neden olmuş ve işletme ile ilgili faaliyetlerin, dolayısıyla işletme yöneticilerinin faaliyetlerinin denetimi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Günümüze birçok kişi ve kurum işletmelerin faaliyet sonuçları ile ilgilenmektedir. Sanayi devrimi öncesi bu kişi ve kurumlar sadece işletme sahibi/sahipleri ile devlet iken, bugün bunlara yatırımcılar, işletmeye kredi verenler, ortaklar, yöneticiler, çalışanlar, sendikalar ve tüketiciler de eklenmiştir. İşletme faaliyetleri ile ilgili tarafların işletme ile ilgili en temel bilgi kaynağı yine işletmelerce düzenlenen ve hazırlanan mali tablolardır. Bu ilgili taraflar karar alabilmek için güvenilir bilgiye de ihtiyaç duymaktadırlar. Çünkü güvenilir olmayan bilgi, işletmeden menfaat sağlayan tarafların zarar görmesine, kaynakların etkin kullanılmamasına neden olmaktadır. Bu doğrultuda kişi ve kuruluşlar mali tablolardan faydalanarak kendi menfaatleri doğrultusunda çeşitli kararlar almak durumundadırlar.

Denetimin yapılmasını zorunlu kılan ve mutlaka denetim yapılmasını gerektiren en önemli etken doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacıdır. Bağımsız denetim, gerçek bilgiyi bilgi kullanıcılarına sağlamak ve ekonomik hayatta güveni tesis etmek için toplumun ihtiyaç duyduğu önemli bir gereksinimi karşılamaktadır. İşletmelerin sürdürülebilirliği ve devamlılığı açısından bağımsız denetim faaliyetleri önemli bir sorumluluğu da yerine getirmektedir. İşletmelerin devamlılığının sağlanması, kamuoyunun şeffaf ve doğru bir şekilde bilgilendirilmesi ile doğru orantılıdır. İşletme ile ilgili tarafların doğru ve şeffaf olarak bilgilendirilmesi, İşletme faaliyetlerinin denetlenmesi ile sağlanacak ve böylelikle güven ortamını da beraberinde getirecektir. Bu kapsamda, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim standartları ile birlikte, etik ve ahlaki kurallara da uygun denetim faaliyetleri yürüterek raporlarını bildirmeleri, işletme ve işletme çevresi için önemlidir.

### **2.4.4. Bağımsız Denetimin Yararları**

Bağımsız denetimin özellikle denetlenen işletmeye birden fazla yararı bulunmaktadır. İşletmeler, faaliyetleri ile ilgili tarafsız ve doğru geribildirim ancak bağımsız denetim ile sağlayabilmektedir. Bağımsız denetim ile kayıt, işlem ve olaylar kontrol edilmekle beraber aynı zamanda şirketin mali yapısının da değerlendirilmesi işletmelerin daha etkin ve verimli kararlar

almasına yardımcı olmaktadır. Bağımsız denetimle işletme faaliyetlerinde yapılan hata, hile ve yanlışlıklar ortaya çıkarılmaktadır. Bu bakımdan bağımsız denetim; işletmede yapılan hata ve hilelere karşı işletmeyi koruyucu, haksız eylemlere karşı caydırıcı ve işletme yönetimine işletmenin mali durumu hakkında bilgilendirici fonksiyonu bulunmaktadır. Ayrıca mali tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmelerin, tedarikçileri ile daha kolay iş ilişkisi kurması, kredi kuruluşlarından daha uygun şartlarda fon temin etmesi, daha fazla yatırımcıyı teşvik etmesi ve toplum nazarında daha itibarlı işletme olması gibi yararları da bulunmaktadır. İşletme faaliyetleri ile ilgili bütün bilgilerin bilgi kullanıcıları ile paylaşılması sermaye piyasasını da olumlu olarak etkileyecek ve geliştirecektir. Bu açıdan bağımsız denetimin en büyük yararı denetlenen işletmeye olmak ile beraber, aynı zamanda piyasalara ve topluma da faydası olmaktadır.

Elliott, (1994) denetimlerin sermaye maliyetini %1 ile %3 oranında azalttığını tahmin etmektedir. Elliott, denetimi olmayan bir şirketin sermaye için %1 ile %3 arası daha fazla ödeme yapması gerekebileceğini, dolayısıyla "10 milyar dolar sermayeli bir şirket için karşılaştırılabilir yıllık tasarrufun 100 milyon ila 300 milyon dolar olacağını" savunmaktadır (Elliott, 1994: 74). Buna karşın Blackwell vd. (1998) çalışmalarında bu etkinin Elliott'un düşündüğü kadar büyük olmadığını, ancak önemli ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin bulunduğunu ifade etmişlerdir.

#### ***2.4.4.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmeye Olan Yararları***

Genel olarak denetimin, denetlenen işletmeye olan yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Güredin, 2014: 25).

- Bağımsız denetim, denetlenen işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğini artırır.
- İşletme yönetimi tarafından hazırlanan politika ve uygulamaların etkinliği hakkında bilgi verir.
- Denetlenmiş finansal tablolar kredi temin edilme şartlarını kolaylaştırır.
- İşletme yönetim kademesi dahil tüm çalışanların hata ve hile yapma olasılığını azaltır.
- Muhasebe kayıtlarında meydana gelen maddi hataları ortaya çıkararak gelir ve giderlerin doğru gösterilebilmesini sağlar.
- Vergi beyannamelerine temel teşkil eden bilgilerin bağımsız denetim sürecinden geçmesi finansal raporların güvenilirliğini artırarak vergi denetimi yapılma ihtimalini azaltır.

#### **2.4.4.2. Bilgi Kullanıcılarına Sağladığı Yararlar**

Bilgi kullanıcılarına bağımsız denetimin sağladığı faydalar aşağıda özetlenmiştir (Güredin, 2014: 25).

- Denetlenmiş mali tablolar, kredi veren kurumlara karar verme sürecinde yardımcı olur.
- Denetlenmiş mali tablolar, işletmenin potansiyel ve mevcut tasarruf sahiplerinin yatırım kararı almalarına yardımcı olur.
- İşverenlere ve işçi sendikalarına sosyal yardımların ve ücretlerin belirlenmesi hususunda tarafsız bilgi sağlayarak yardımcı olur.
- İşletmelerin devredilmesi, birleşmesi veya tasfiyesi halinde alıcı ve satıcı taraflara mevcut durum hakkında nesnel bilgi verir.
- İşletme faaliyetleri ile ilgili taraflara (tedarikçiler, kredi kuruluşları, müşteriler vs.) denetlenen işletmenin faaliyetlerinin verimliliği, karlılığı ve mali durumu hususunda güvenilir bilgi verir.
- Fon arz edenlere güven verdiği için sermaye piyasalarının gelişmesini sağlar.

#### **2.4.4.3. Kamu Kurumlarına Sağladığı Yararlar**

Bağımsız denetimin kamu kurumlarına sağladığı yararlar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve finansal raporlara olan güvenin atmasına yardımcı olur.
- Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların bağımsız denetimden geçmiş olmaları, resmi kurumların bu kuruluşları denetlemesinde denetim kapsamının daralmasına detaylı, ayrıntılı ve özel olarak incelenmesine gerek kalmadığından diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelebilirler.
- Denetlenmiş mali tablolar, işletmelerin borçluluk ve iflas durumlarında ve ortaklık sözleşmelerinde resmi kurumlara bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.
- Kamu iktisadi teşebbüsleri, dernekler, belediyeler ve bu kurumlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarının olması halinde, bu kuruluşların verimlilik ve etkinlik düzeyi artmaktadır. (Bircan ve Arslan, 2019: 535).
- Ayrıca doğru bilgilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkin ve verimli kararlar alınmasına yardımcı olur.

## **2.5. Hata ve Hilelerin Önlenmesinde ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Denetim Teknikleri**

Bağımsız denetçilerin işletme hakkında bir yargıya ulaşabilmeleri için mutlaka yeterli ve uygun kanıt toplaması gerekir. İşletme faaliyetleri sonucunda düzenlenen raporların, önceden belirlenen ilkelere, standartlara ya da yasal düzenlemelere uygunluğunu belirlemek ve işletmenin gerçek durumunu ortaya çıkarmak amacıyla denetim faaliyetini yerine getiren uygulamaların tamamı denetim tekniği olarak kabul edilebilir. Denetim programının planlanması ve yürütülmesi aşamalarında uygun denetim teknikleri kullanılarak denetim kanıtları toplanır ve bağımsız denetçinin denetim raporu bu denetim tekniklerinden alınan kanıtlarla şekillenir. Denetim teknikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

### **2.5.1. Sayım ve Envanter Tekniği (Fiziki İnceleme)**

Fizik inceleme kayıtlarda mevcut olan fiziki kıymetlerin fiilen varlıklarının görülmesi ve varlığı belirlenen kıymetlerin işletmeye ait olup olmadığının belirlenmesi işlemidir Sayım ve envanter ile fiziki inceleme sonucu varlığı belirlenen kıymetlerin saymak, tartmak ve ölçmek şeklinde miktarları ve kalitelerinin denetçi tarafından tespit edilmesi işlemidir (Karacan ve Uygun, 2016: 270).

Sayım ve envanter incelemesi iki açıdan değerlendirilebilir. İlk olarak işletmenin kayıtlarında görülen fiziki varlıkların gerçek varlığının tespit edilmesi, ikinci olarak bu varlıkların gerçekten işletmeye ait olduğunun belirlenmesidir. Dolayısıyla denetçi, fiziki varlığını tespit ettiği kıymetin gerekli belgeleri inceleyerek işletmeye ait olup olmadığını da doğrulamak zorundadır. Fiziki sayım ve envanter incelemesi kasa, alacak senetleri, stoklar, maddi duran varlıklar gibi hesaplarda kullanılabilir. Ancak işletme varlıkları içinde stoklar karın en büyük belirleyicisi olması ve değerlemede yapılan hatalardan dolayı hata ve hileye en çok uygun olan bir hesap kalemidir. Bu nedenle stoklar denetçi açısından riskli bir denetim alanı olarak kabul edilir. Sayım ve envanter incelemesi tekniği güvenilirlik derecesi yüksek olan bir denetim tekniğidir.

### **2.5.2. Belge İncelemesi Tekniği**

Bir muhasebe kaydının doğru olup olmadığını tespit etmek amacıyla her türlü belgenin muhtevasının ve kayıtlara uygunluğunun detaylı olarak incelenmesi olarak tanımlanan belge

incelemesi iki bölümden oluşmaktadır. Bunlar belgelerdeki maddi ve şekli uygunluk ile beraber defter kayıtları ile belgeler arasındaki uygunluğu kapsamaktadır.

Etkin bir belge incelemesi ve kayıtlarla karşılaştırma sürecinde aşağıdaki işlemler yapılır (Usul 2013:137).

- İncelenen belgenin sahte olup olmadığı detaylı olarak araştırılır.
- İncelenen belgenin işletme ait olup olmadığı incelenir.
- Belgenin gösterdiği işlemin işletmenin faaliyetlerine uygun olup olmadığı incelenir.
- İncelenen belgenin işletmenin iç kontrol sisteminin belirlemiş olduğu kurallara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı kontrol edilir.
- Belgenin muhasebe kayıtlarına geçirilmesinde, uygun hesaplara borç ve alacak kaydedilip edilmediği araştırılır.
- Belgenin üzerindeki tarih, tutar, isim, imza, onay, sıra ve seri no gibi unsurların var olup olmadığı araştırılır.

### **2.5.3. Müşteri İşletmeyi Gözleme Tekniği**

Gözlem tekniği, işletme personeli tarafından yapılan işlem ve faaliyetlerin belirlenen ilke, kural ve prosedürlere uygunluğunu belirlemek için bu faaliyetlerin yapılması aşamasında denetçinin hazır bulunarak izlemesi olarak tanımlanır (Karacan ve Uygun, 2016: 271). İş ve işlemlerin ne şekilde yapıldığına şahit olmak amacıyla denetçinin, faaliyetlerin yapılması esnasında gözlem yapması özellikle faaliyet sırasında belirli tespitlerin yapılmasını zorunlu kılan işlemlerde güvenilir kanıtların elde edilmesine yardımcı olur. Bu denetim tekniğinde alınan bilgiler, doğrudan denetçi tarafından toplandığı için güvenilirlik derecesi yüksek olarak kabul edilir.

### **2.5.4. Doğrulama (Teyit) Tekniği**

Denetçinin, denetlenen işletme ile ilgili bilgileri işletme dışındaki bir kaynak tarafından doğrulanması veya teyit etmesi olarak tanımlanır. Bu yöntem ile işletme dışındaki üçüncü kişilerden işletme ile ilgili işlemler hakkında bilgi alınır. Denetçi denetlenen işletmedeki kayıtlı tutarların doğru olup olmadığını veya gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını belirleyebilmek için bu yöntemi kullanır. Doğrulama yoluyla edinilen bilgiler, dış kaynaklardan elde edildikleri ve doğrulama mektuplarının cevapları doğrudan denetçiye gelmesinden dolayı güvenilirliği yüksek

kanıtlar olarak değerlendirilir. Doğrulama ya da teyit ekseriyetle yazılı olarak elde edilen bir kanıt toplama tekniğidir (Haftacı, 2014: 106).

Doğrulama ya da teyit 3 şekilde yapılmaktadır (Karacan ve Uygun, 2016: 273-274).

#### **2.5.4.1. Pozitif Doğrulama (Teyit)**

Bu yöntemde denetlenen işletmede var olan kayıt, mektupta belirtilir ve karşı tarafa yani bu bilgiyi doğrulayacak kişi veya kuruma gönderilir. Denetçi böylece denetlenen işletmedeki bilginin doğru olup olmadığı araştırır. Denetçiler daha çok, yüksek riskli alanlar ve büyük sayılarla ifade edilen işlem ve olaylar için pozitif doğrulama yöntemini kullanmaktadır. Ayrıca bu yöntemde denetçiler, karşı taraftan her halükârda bahsi geçen işlem ve olay için cevap vermesini istemektedir.

#### **2.5.4.2. Negatif Doğrulama (Teyit)**

Bu yöntemde denetlenen işletme ile ilgili kayıt tutarları veya hesap kalanları karşı tarafa bildirilir ve kendi kayıtları ile karşılaştırması istenir. Eğer denetlenen işletmenin tutarları ile karşı tarafın bilgileri arasında bir uyum varsa karşı tarafın herhangi bir cevap vermesine gerek yoktur. Yani gönderilen bilgi doğru ise cevap vermesi istenmez. Ancak karşı tarafın kayıtları ile denetlenen işletmenin tutarları arasında bir farklılık varsa geri dönüş yapması istenir. Ayrıca karşı tarafa geri dönüş yapması için belirli bir süre verilir (Yılcı vd. 2016: 102). Bu belirtilen süre içinde cevap alınmaması durumunda incelenen konunun doğru olduğu kabul edilir.

#### **2.5.4.3. Boş Bakiyeli Doğrulama (Teyit)**

Bu doğrulamada tekniğinde ise denetlenen işletmedeki işlemler ile ilgili tutarlar belirtilmez ve karşı taraftan belirtilen işlem ve olay ile ilgili kendi kayıtlarında bulunan tutarlar sorulur.

Hangi durumlarda hangi doğrulama yöntemini kullanılacağı ile ilgili kesin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuda bilginin ne şekilde doğrulanacağı kararını bağımsız denetçi tarafından belirlenir. Denetçi tarafından yazılan doğrulama ya da teyit mektubu denetlenen işletme tarafından imzalanır ve bilginin alınacağı karşı tarafa gönderilir. Ayrıca cevapların özellikle denetçiye gönderilmesi belirtilir (<https://muhasebilenler.com/denetim-teknikleri>,17.05.2022). Doğrulama ya da teyit yönteminde güvenilir kanıtlar elde edilmesine

karşın her zaman karşı taraftan cevap alınmayabilir. Denetçi cevap alamadığı durumlarda diğer denetim tekniklerini kullanarak kanıt toplamak durumundadır.

#### **2.4.5. İlgili hesaplar arası ilişki kurma ve Karşılaştırma Tekniği**

Muhasebe sistemi çift taraflı kayıt gerektirdiği için ilgili hesaplar arasında ilişki bulunmaktadır. İşletmelerin mali yapısını değiştiren bütün işlem ve olaylarında ilgili hesap hareketleri diğer hesapları etkilemektedir. Bağımsız denetçi, ilgili bu hesapları inceleyerek muhasebe kayıtlarının doğruluğunu araştırabilir. Örneğin duran varlıklar ile amortisman giderleri, ticari alacaklar ile şüpheli ticari alacaklar, senetli alacak ve borç ile reeskont faizleri, satışlar ile hesaplanan KDV, banka kredileri ile finansman giderleri gibi ilişkili hesaplar bu yöntem ile incelenir (Karacan ve Uygun, 2016: 276).

Aralarında uygunluk olmasın gereken her türlü kayıtların tutar aktarmalarının kontrolü karşılaştırma yöntemi ile yapılır. Özellikler defterler arası aktarım yapılırken tutar aktarımlarının yanlış yazılması veya ait oldukları hesaptan farklı bir hesaba kaydedilmesi sonucu yapılan hatalar bu yöntemle ortaya çıkarılır. 100 bin liralık bir faturanın yanlışlıkla 10 bin olarak muhasebeleştirilmesi veya alacak tarafa kaydedilmesi gereken bir işlemin borç tarafına kaydedilmesi bu hatalara örnek olarak verilebilir (<https://muhasebebilenler.com/denetim-teknikleri>,17.05.2022).

#### **2.4.6. Aritmetik İnceleme Tekniği**

Aritmetik inceleme muhasebe kayıtlarında olan her türlü işlem ve olayın matematiksel olarak doğruluğunun araştırılmasıdır. Denetçi, muhasebe kayıtlarında matematiksel olarak hataların her zaman olabileceğini düşünerek denetim faaliyetini yürütmek durumundadır. Özellikle matematiksel işlemlerin yoğun olarak yapıldığı reeskont, amortisman, tahakkuk ve değerlendirme işlemlerinde aritmetik olarak daha dikkatli inceleme yapmalıdır (<https://muhasebebilenler.com/denetim-teknikleri>,17.05.2022).

#### **2.4.7. Soruşturma ve Görüşme Tekniği**

Soruşturma ve görüşme tekniğinde, denetlenen işletme ile ilgili bilgi alınabilecek üçüncü kişilerden veya işletme personeline ilgili konu hakkında soru sorarak cevap alınmaya çalışılır (Usul 2013:138). Denetçinin yüz yüze gelerek kanıt topladığı bu yöntem sırasında elde ettiği sözlü bilgilerin, kanıt olarak geçerli olması için yazılı hale getirip ilgililere imzalatması gerekir. Aksi durumda denetçi bu bilgiler için zor durumda kalabilir (Yılancı vd. 2016: 104).

Yazılı olarak ve imzalatılarak alınan bu bilgiler tutanak haline getirilir. Denetçi soruşturma ve görüşme neticesinde elde ettiği bilgiler doğrultusunda doğrulayamadığı denetim kanıtları hakkında bilgi sağlar. Örneğin denetçi soruşturma yöntemi ile işletmenin iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında bir görüşe sahip olabilir. Bu yöntem ile elde edilen bilgi düşük güvenirliliği olan bir bilgi olmasından dolayı diğer denetim teknikleri ile desteklenmesi gerekir (Selimoğlu, vd. 2014: 151).

#### **2.4.8. Analitik İnceleme Tekniği**

Bu denetim tekniğinde, cari döneme ait tutarlar ile önceki dönemlere ait tutarlar ve finansal bilgiler ile finansal olmayan bilgiler karşılaştırılarak incelenir. Bu yöntem denetlenen işletmenin finansal raporları ile ilgili elde edilen bilgilerin doğru olup olmadığının incelenmesi, finansal raporlarda var olan bilgilerin daha önce elde edilen bilgilerle kıyaslanması süreci olarak da tanımlanır. Bu yöntemde amaç, veriler arasındaki ilişkilerin doğrulanması ve varsa sapmaların ortaya çıkarılması ile güvenilir kanıt elde etmektir. Analitik inceleme sonuçları mutlak bir denetim kanıtı olarak kabul edilmediğinden dolayı farklı denetim yöntemleri ile doğrulanması gerekir. Zira analitik inceleme sonucunda edinilen kanıtlar objektif kanıt niteliğinde olmadıklarından denetçiler birbirlerinden farklı şekilde yorumlanabilir (Karacan ve Uygun, 2016: 277). Bu denetim tekniğinin denetçiye sağladığı en önemli fayda denetçinin hangi safhada daha detaylı araştırma yapması konusunda vereceği karara yardımcı olmasıdır (Haftacı, 2014: 108).

Bu denetim tekniğinde kullanılan analiz teknikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Trend Analizi (Eğilim Analizi)
- Ussallık Testleri (Mantıklılık Analizleri)
- Karşılaştırmalı Mali Tablolar Analizi (Yatay Analiz)
- Yüzde Yöntemi ile Analiz (Dikey Analiz)
- Oran Analizi

## **2.6. Bağımsız Denetimde Rotasyon**

### **2.6.1. Rotasyon Kavramı**

Rotasyon, bir örgütte çalışan kişinin düzenli olarak faaliyet alanının değiştirilmesi olarak ifade edilmektedir. Denetimde rotasyon ise denetim şirketinin veya denetçinin, belirli bir müddet sunmuş olduğu denetim hizmetinden dolayı aynı müşterisine tekrardan bu hizmeti

sunmak için belirli bir süre ara vermesi olarak tanımlanmaktadır. Denetimde rotasyonun en temel amacı denetçinin tarafsızlığının ve bağımsızlığının korunmasıdır. Bağımsız denetçinin uzun yıllar boyu aynı müşteriye denetim hizmeti sunması, denetçi ile müşteri işletme arasında oluşabilecek yakınlaşmaya yol açması ve bunun da finansal raporlardaki hata ve hileleri tespit etme ihtimalini azaltabilmesi veya çıkar ilişkisinden kaynaklı müşteri işletme lehine rapor düzenlemesi gibi sorunlar ortaya çıkarabilmektedir (Özger ve Tuğay, 2020: 34-35). Ayrıca denetimde bağımsızlık algısı gerçek bağımsızlık kadar önemlidir. Denetçinin uzun bir süre aynı müşteriye denetim hizmeti sunması, kamu tarafından bağımsızlık algısını negatif yönlü olarak etkileyebilir.

### **2.6.2. Denetimde Rotasyona İlişkin Düzenlemeler**

2000 yılından sonra Amerika şirketlerinde başlayan, sonrasında dünya genelinde birçok ülkede ortaya çıkan finansal skandallar, özellikle yatırımcıları etkilemiş, denetim mesleğine ve sermaye piyasasına olan güveni zedelemiştir. Bu nedenle, denetim mesleğine ve sermaye piyasasına olan güveni ve bilhassa denetçilerin bağımsızlığını ve tarafsızlığını arttırmak amacıyla birtakım düzenlemelerin yapılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar tarafından dünyada ve ülkemizde bu düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden en önemlisi denetimde rotasyonunun zorunlu hale getirilmesidir. Uygulamalarda farklılıklar olmasına rağmen, denetimde rotasyon ile ilgili ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından birçok düzenleme yapılmıştır.

Dünyada uygulanan rotasyon yaklaşımlarının genellikle denetim ekibi rotasyonu ve denetim firması rotasyonu olmak üzere iki şekilde uygulandığı görülmektedir. Bazı bölgelerde denetim ekibi veya denetim ekibindeki sorumlu baş denetçi rotasyonu uygulanırken, bazı bölgelerde denetim firması rotasyonu uygulanmaktadır. Kimi bölgeler de ise hem denetim firması hem de denetim ekibi rotasyonu uygulanmaktadır (Sakin, 2015: 168). Yalnızca sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulayan İngiltere, ABD ve Almanya ile sadece denetim firması rotasyonu uygulayan Hindistan, Pakistan İtalya ve Brezilya örnek verilebilir. Hem sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu hem de denetim firması rotasyonuna örnek olarak da Çin, Polonya, Suudi Arabistan, Singapur gösterilebilir. Rotasyon, işletmelerin içinde buldukları sektörlerle göre de farklı şekilde uygulanmaktadır. Kimi ülkelerde denetime tabii tüm işletmelerin rotasyona tabii olduğu, kimi ülkelerde ise yalnızca sigorta şirketlerinin, bankaların ve finansal şirketlerin rotasyona tabii olduğu görülmektedir. Buna Pakistan, İtalya, Umman gibi ülkelerin

halka açık tüm işletmelere denetim firması rotasyonu uyguladıkları, Belçika, Fransa, İsveç Estonya gibi ülkelerin ise bazı sektörler için rotasyon uyguladıkları örnek verilebilir (Yalçın, 2018: 74).

Ülkemizde ise bağımsız denetimde rotasyon uygulamalarına ilişkin farklı kurumlar (SPK, BDDK, EPDK) tarafından düzenlemeler yapılmıştır. Ancak uygulamada birliği sağlamak ve uluslararası uygulamalara paralel değişiklikleri takip etmek amacıyla 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. 2012 yılında ise 6102 sayılı “Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) yürürlüğe girmesiyle, SPK ve BDDK’nın kendi yetki alanları dahilindeki özel düzenlemeleri dışında ülkemizde güncel uygulamalar KGK tarafından yerine getirilmektedir (Şavlı, 2016: 47-48).

#### ***2.6.2.1. ABD’de Yapılan Düzenlemeler***

2000’li yıllardan sonra muhasebe skandallarının çoğu ABD’de ortaya çıkmıştır (Yardımcıoğlu ve Şebnem, 2016: 50-51). Ayrıca bu muhasebe skandallarının, sermaye piyasaları, kurumsal yönetimi ve muhasebe sistemi açısından etkin olarak gösterilen ABD’ de ortaya çıkması, kamunun dikkatini büyük işletmelerin muhasebe kayıtlarını olduğundan farklı gösterebilmesi, muhasebe hileleri, kötü yönetim ve iflas gibi ortaya çıkan konular üzerinde yoğunlaşmıştır (Tiscini ve Donato, 2006: 1).

1970’li yıllarda zorunlu rotasyon uygulamaları kapsamında, ABD Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC) ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) gibi düzenleyici kuruluşlar, yedi yıl süre sonrasında sorumlu ortak rotasyonuna tabii tutulması gerektiğini (Carey ve Simmnet, 2006: 655) ve tekrardan aynı müşteri işletmeye denetim hizmeti sunabilmesi için ise iki yıllık sürenin geçmesini belirtmiştir (Umut, 2017: 676). Denetçi bağımsızlığını artırmak için ABD’de devlet kurumları denetçilerin daha fazla rotasyona tabii olması ihtiyacının ortaya çıkmasıyla, ülkede zorunlu denetçi rotasyonu uygulamasının denetim firması düzeyinde yapılması önerilmiştir (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014:86). Ancak, denetim firması rotasyonu kabul görmemiştir. Çünkü rotasyonun lehinde ve aleyhinde çeşitli iddialar bulunmakta ve bu iddialardan çoğu denetim firması rotasyonun maliyetlerinin, faydalarından ağır bastığı yönündedir (Dijkema, 2016: 3).

Ancak 2000’li yıllarda yaşanan finansal skandallar sonrası, ABD’de 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley yasası ile denetimde rotasyonun kapsamı genişletilmiş ve

sorumlu ortak baş denetçi ile birlikte denetimden sorumlu ikinci ortak baş denetçinin de rotasyon süreleri yedi yıldan beş yıla indirilerek tekrardan düzenlenmiştir (Yaşar, 2016: 201). Ayrıca sorumlu ortak baş denetçi ile denetimden sorumlu ikinci ortak baş denetçinin aynı müşteriye tekrardan denetim hizmeti sunabilmesi için geçmesi gereken iki yıllık süre beş yıl olarak düzenlenmiştir. (Süer, 2006: 9). Denetim komitelerinin etkinliğinin artırılması, denetim dışı hizmetlerin sınırlandırılması ve zorunlu rotasyon süresinin indirilmesi gibi nedenlerle ABD’de denetim firmasının rotasyonu fayda-maliyet analizi kapsamında zorunlu kılınmamıştır.

### **2.6.2.2. AB Düzenlemeleri**

Finansal skandallar Avrupa birliği ülkelerini de etkilemiş ve denetimde zorunlu rotasyon ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. AB tarafından düzenlenen zorunlu denetim rotasyonu 2006 yılında düzenlenmiştir. Buna göre üye ülkeler denetimin yürütülmesinden sorumlu baş denetçilerin denetim hizmetine yedi yıllık dönemlerin sonunda rotasyona tabii olmaları ve üzerinden iki yıl geçmedikçe, denetlenen işletmenin denetimine tekrar katılmaması şeklinde düzenlemeler gerçekleştirmeleri istenmiştir (Gönen ve Rasgen, 2016: 1812).

2014 yılında Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyinin direktifi ile rotasyon uygulamalarına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre; 10 yıl boyunca aynı denetim şirketi veya denetçi tarafından denetim hizmetini alan kamu yararını taşıyan şirketlerin dört yıl ara vermeksizin aynı denetim şirketinden veya denetçi tarafından tekrar denetim hizmeti alnamayacağı yönelik düzenleme yapılmış ve bu şekilde Avrupa Birliği ülkelerinin rotasyon uygulamaları zorunlu hale getirilmiştir. Ayrıca, kamu ihalesi ile denetim firmasının belirlenmesi durumunda, aynı müşteri işletmenin yasal denetim firması ya da denetçi tarafından en fazla 20 yıl süreyle denetlenebileceği, yasal denetim firması ya da denetçinin birden fazla yani müşterek denetim gerçekleştirilmesi durumunda ise bu sürenin 24 yıl olması gerektiği karara bağlanmıştır (Umut, 2017: 673).

### **2.6.2.3. Türkiye’deki Düzenlemeler**

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından rotasyon ile ilgili ilk düzenleme 1987 yılında “Sermaye Piyasasında Bağımlı Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” ile yapılmıştır. Bu yönetmeliğe göre, denetçinin en az iki en çok dört dönem için seçilebileceği ve azami süreden sonra tekrardan seçilemeyeceği belirtilmektedir. Ancak (SPK) tarafından, önceki yayımlanmış tebliğlerin uygulanmasına son veren yeni bir tebliğ (“Sermaye Piyasasında

Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”) 1996 yılında yayımlanmış ve rotasyon ile ilgili bir hüküm bulunmadığından rotasyon uygulaması kaldırmıştır (Şavlı, 2016: 47-48). Sonrasında SPK, 2002 yılında yayımlanan Seri X, No: 19 Tebliği ile rotasyon uygulamasına tekrar geri dönmüştür. Ayrıca SPK tarafından 2006 yılında yayımlanan Seri, X, No: 22 Tebliği, 2009 yılında yayımlanan, Seri X, No: 25 Tebliği, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlar tarafından zorunlu rotasyon ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır (Yaşar,2016:210-211).

2011 yılına kadar farklı kurumlarca düzenlenen zorunlu rotasyon uygulamaları 2 Kasım 2011 tarihinde KGK'nın kurulmasıyla bu kuruma devredilmiştir. KGK 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na atıfta bulunarak 26 Aralık 2012 tarihinde yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ile zorunlu rotasyon koşullarına ilişkin düzenlemeler yapmıştır. KGK, bu yönetmelikte 2018 yılında yaptığı son değişiklikle bağımsız denetim ile ilgili usul ve esasları düzenleyerek kamuya ilan etmiştir. Bu yönetmeliğin 26. maddesi ile zorunlu rotasyon hakkında düzenleme yapılmıştır.

KGK web sayfasında, “Denetim Üstlenen Bağımsız Denetçiler İçin Düzenlenen Rotasyon Hükümlerine İlişkin Duyuru” ile ilan edilmiş söz konusu bu düzenlemeye göre; Üç yıl geçmedikçe; denetimi yüklenen bağımsız denetçiler ile bunların yanında ve denetim firmasında çalışan denetçiler son yedi yılda beş yıl, denetim kuruluşları ise son on yılda yedi yıl, denetim faaliyetini üstlendikleri işletmelerin denetimlerini yapamayacakları belirtilmiştir. Dolayısıyla KGK'nın rotasyon ile ilgili bu hükümlerinde denetim kuruluşları ile denetimi üstlenen bağımsız denetçilerin aynı rotasyon sürelerine tabi olmadıkları, farklı süreler sonunda denetim kuruluşları ile denetimi üstlenen bağımsız denetçilerin rotasyona tabi olacakları ifade edilmiştir (<https://www.kgk.gov.tr/> 26.05.2022).

### **2.6.3. Rotasyonun Hata, Hile ve Denetçi Bağımsızlığı ile arasındaki İlişkisi**

Literatür incelendiğinde zorunlu rotasyon ile denetim kalitesi kavramlarının daha çok incelendiği görülmektedir. Denetim kalitesinin “müşterilerin muhasebe sistemlerindeki ve finansal raporlamadaki hata, hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması (De Angelo, 1981: 186) olarak tanımlandığı düşünüldüğünde denetimin kalitesi, hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi ve bunların raporlanması esasına dayandığı görülmektedir. Bu açıdan rotasyon ile denetim kalitesi araştırmaları, esasında denetimde rotasyon uygulamalarının hata, hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkararak işletmenin gerçek mali durumunu raporlanması suretiyle denetimin kalitesinin artırılması amaçlanmaktadır.

Denetimin en genel amacı, finansal tablolardaki hata ve hilelerin tespiti ve bunların raporlanması ile ilgilidir. Bu nedenle denetçinin yetkinliği ve bağımsızlığı önemli bir husustur. Denetimde uygulanan zorunlu rotasyonda amaç, denetçi bağımsızlığı artırılarak mali tablo kullanıcılarına ihtiyaç duyulan bilgilerin güvenilir bir şekilde sunulmasıdır. Rotasyon uygulamaları, uzun süreli iş ilişkisinden kaynaklanabilecek ve denetçi bağımsızlığını olumsuz yönde etkileyecek bazı durumların önlenmesi ile denetçinin müşteri firmaya vermiş olduğu denetim hizmet süresinin sınırlandırılmasıdır.

Denetimde rotasyon ile ilgili tartışmalar hala güncelliğini korumaktadır. Bu tartışmaların bazıları rotasyonun gerekliliğini savunurken bazıları da dezavantajlarından bahsetmektedir. Rotasyonun avantaj ve gerekliliğini savunan araştırmalar incelendiğinde;

- Denetimde rotasyonun, denetçinin müşteri işletmeye olan ekonomik bağımlılığını azaltacağı,
- Rotasyonun, müşteri firma ile denetçi arasındaki uzun süreli iş ilişkisinden kaynaklı yakınlaşmayı ve arkadaşlığı azaltacağından denetçi bağımsızlığının artacağı,
- Müşteri işletmenin finansal tablolarına, yeni bir denetçinin farklı bir bakış açısıyla denetimi yürütmesi, önceden tespit edilemeyen veya göz ardı edilen hata ve hilelerin tespit edilmesi olasılığını arttıracığı,
- Rekabet yapılması açısından küçük denetim şirketlerinin de iş fırsatlarını elde etmesi,
- Toplum nezdinde denetçinin bağımsızlık algısının artacağı,
- Denetçinin rotasyon sonrası müşteri işletmeye mesleki şüphecilik anlayışı çerçevesinde yaklaşması,
- Halihazırdaki denetim firmasının kendi yanlışlarını ve hatalarını sonradan gelecek denetim firmasının tespit ve ifşa edebileceğini düşünerek denetimde niteliği arttırması gibi sebeplerden dolayı denetim süresinin sınırlandırılması gerektiği ifade edilmektedir (Daugherty vd, 2012 : 98; Lennox, vd., 2014 : 96; Tuan, 2015: 302; Özger ve Tuğay, 2020 : 48).

Denetim sürecinin ilk yıllarında denetçinin göstereceği mesleki dikkat ve hassasiyet, sürecin uzamasıyla aynı özen ve hassasiyeti göstermeyeceği, dolayısıyla rotasyon ile gelecek yeni denetçinin yeni bir bakış açısıyla daha dikkatli ve özenli davranarak fark edilmeyen hata ve hileleri tespit etme ihtimali artacaktır.

Uzun süre beraber çalışan denetçi ve müşteri firma arasında ortaya çıkan arkadaşlık ve aşırı güven ilişkileri sonucu, denetçinin bağımsızlığı ve müşteri firmanın finansal raporlarına denetçinin şüphe duyarak bakması olumsuz olarak etkilenmektedir. Rotasyon ile uzun süreli iş ilişkisi kaynaklı arkadaşlık ve güven önlenerek, finansal tablolara daha fazla şüpheyile bakılması sağlanacaktır (Ercan, 2017: 268).

Ayrıca zorunlu rotasyon uygulamaları, bağımsız denetçilerin daha fazla bağımsız olduklarına dair algıyı artıracığı ifade edilmektedir. Denetimde zorunlu rotasyonu isteyen taraflar, rotasyonun denetçinin gerçek bağımsızlığı kadar görünüşte olan bağımsızlığını da olumlu yönde etkileyeceğini iddia etmektedirler. Dolayısıyla rotasyona tabi tutulan denetçinin daha bağımsız olacağını düşünmektedirler (Doğan, 2016: 5). Denetimde rotasyonun gerekliliğini belirten araştırmalar aşağıda verilmiştir.

Dopuch vd. (2001), rotasyonun müşteri işletme lehine raporlama isteğini artırıp artırmadığını değerlendirmek için tasarlanmış araştırma sonuçlarına göre müşteri işletme ve denetçi arasındaki uzun süreli etkileşimler, denetçilerin müşteri işletme lehine daha olumlu raporlama isteğini arttırdığı, zorunlu rotasyonun ise denetçilerin bağımsızlığını artırdığı ve müşteri işletme lehine raporlama isteğini azalttığı belirtilmiştir.

Daniels ve Booker (2011) rotasyonun, denetçi bağımsızlığı üzerindeki algıları etkileyip etkilemediğini araştıran çalışmalarında, rotasyonunun, banka kredi görevlilerinin “denetçi bağımsızlığı” algılamalarında nasıl bir etkiye sahip olduğunu incelenmiştir. Bu amaçla, Amerikan bankalarında çalışan 1.600 kredi personeline anket uygulanmıştır. Araştırmada, rotasyon uygulamasının bağımsızlık algısını pozitif yönde etkilediği ortaya çıkmıştır. Bu sonuç, bir rotasyon politikası mevcut olduğunda kredi yetkililerinin, denetim firmasının bağımsız olduğu algısını arttırdığı şeklinde yorumlanmıştır.

Salleh ve Jasmani (2014) Malezya’da denetim firmaları tarafından 10 yılda verilen toplam 1535 denetim raporunu incelemiş ve rotasyona tabi tutulmamış denetim firmalarının olumlu görüş bildirme oranının, rotasyona tabii denetim firmaları tarafından verilen olumlu görüş bildirme oranından fazla olduğu sonucu elde edilmiştir.

Ercan (2017) denetçinin bağımsızlığını tehdit eden unsurları ve koruma önlemlerini kapsayan çalışmasında, Gaziantep ilinde Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) denetçi bağımsızlıkları ile ilgili görüşlerini incelemiştir. Araştırmada, denetimde güvenin

sağlanması denetçi bağımsızlığına bağlı olduğu, bağımsızlığın sağlanmasında ise en büyük sorumluluğun denetçilere ait olduğu belirtilmiştir. Rotasyon ile denetçi bağımsızlığını olumsuz yönde etkileyecek unsurların engellenebileceği belirtilmiştir. Ayrıca müşteri işletme tarafından denetim kuruluşlarının seçilmesi, denetim ücretinin ödenmesi ile denetim firmaları arasındaki rekabet ve düşük ücretli müşteri kabulü gibi konuların denetçinin bağımsızlığına zarar veren uygulamalar olduğu ifade edilmiştir.

Özger ve Tuğay (2020) rotasyonun, belirli şartlar yerine getirildiğinde denetçinin bağımsızlığını ve denetim kalitesini arttırdığı sonucuna ulaşmışlardır. Bu şartlar ekonomik bağımsızlığın elde edilmesi için denetçi ile müşteri firma arasında ücret ilişkisinin kaldırılarak, KGK tarafından bu ilişkinin yönetilmesi ve ayrıca büyük denetim şirketlerinin kendine yakın veya kendileri tarafından kurulan denetim şirketleri ile müşteri işletmeleri değiştirmelerinin önüne geçilmesi olarak belirtilmiştir.

Kaçmaz ve Türel (2021), zorunlu denetim firması rotasyonunun algılanan denetim kalitesine üzerine etkisini incelemişlerdir. Araştırmada denetim firması rotasyonunun zorunlu olması gerektiğine ve rotasyonun sadece görünüşte değil gerçekte denetçi bağımsızlığını artırdığına ve denetçiler üzerindeki baskıyı önlediğine ilişkin sonuçlara ulaşılmıştır. Ayrıca denetim firması rotasyonunun zorunlu olması durumunda müşteri işletmeye ait özel bilgi ve tecrübeye azalma olmayacağı, denetimin kalitesinin olumsuz etkilenmeyeceği ve uzmanlaşmanın azalmayacağı yönünde bulgular tespit edilmiştir.

Anggraini vd, (2022) Endonezya Menkul Kıymetler Borsasında (BEI) 2015-2019 yılları arasında işlem gören şirketlerden elde ettikleri veriler doğrultusunda, denetimde rotasyonunun denetim kalitesi üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Rotasyonun, avantajlarını ve gerekliliğini belirten araştırmaların yanında denetimi olumsuz olarak etkilediğini belirten görüşler de bulunmaktadır. Rotasyonun denetimi olumsuz olarak etkileyeceğine dair nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Tuan, 2015: 303).

- Denetimde uygulanan rotasyon nedeniyle denetçinin mevcut müşteriye ait denetim tecrübesinin ve bilgilerinin kaybedilmesi, denetimin etkinliğini ve verimliliğini azaltacak ve denetim riskini arttıracaktır.

- Rotasyon sonrası yeni denetim firmasının müşteri işletmenin uygulamalarını ve muhasebe sistemini kavrama çabası denetim maliyetlerini artırarak bazı yeni maliyetler ortaya çıkaracaktır.
- Rotasyon sonrası denetim maliyetlerinin artması denetim ücretlerini de arttıracaktır.
- Rotasyon sonrası denetim firmasının, önceki denetim firmasının verdiği kararlara olumsuz tepkiler vermesiyle müşteri işletme ile yeni denetim firması arasındaki gerginliğin denetim faaliyetlerine yansması.
- Denetim firmasının, yeni müşteri işletmenin denetiminde daha tecrübeli ve nitelikli denetim görevlisi çalıştırması ve zorunlu rotasyon tarihi yaklaşan müşteri işletmeye daha niteliksiz veya vasat denetim görevlisi çalıştırması.
- Topal ördek etkisi olarak tanımlanan, zorunlu rotasyon tarihi yaklaştıkça denetim firmasının müşteri işletmeye denetim dışı hizmet pazarlamaya çalışarak, daha düşük kalitede denetim hizmeti sunabilmesi.
- Göreve gelen yeni denetçilerin önceki denetçiye veya önceden yapılmış denetim faaliyetlerine fazla güven duyması sonucu kendi denetimine gereken dikkat ve hassasiyeti göstermemesi gibi nedenlerden dolayı denetimde rotasyonun olumsuz etkilerinin olduğu ve uygulanmaması gerektiği ifade edilmektedir.

Zorunlu rotasyonun olumsuz etkilerini ortaya çıkaran araştırmalar incelendiğinde; Kwon vd. (2010), zorunlu denetim firması rotasyonunun, denetim kalitesi üzerinde olumlu herhangi bir etkiye sahip olmadığı aksine denetimin saat ve ücretini arttırarak denetimin maliyetlerini arttırdığını ortaya çıkarmışlardır.

Daugherty vd. (2012) rotasyonun denetçilerin çalışma saatlerini arttırdığını, denetimde kaliteyi olumsuz olarak etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Rotasyon ile denetçinin müşterisine ait özel bilgi ve tecrübesinin azalacağını ve denetçinin müşteri firmayı tanıması ve risklerini belirleyebilmesi hususlarını da dikkate alarak denetim faaliyetini yürütmesi açısından önemini ifade ederek, denetim hizmetlerinin uzun süreli olmasının denetim kalitesini arttıracığını ifade etmişlerdir.

Cameran vd. (2015), 2006-2010 yılları arasında İtalya'da 204 işletmeden elde ettikleri veriler ışığında, zorunlu denetim firması rotasyonun denetim kalitesini nasıl etkilediğini incelemişlerdir. Araştırmada rotasyonun, denetim ücretini ve çalışma saatini olumsuz yönde etkilemesine rağmen, denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Mashayekhi vd. (2019) İnan'da denetçi rotasyonu ile denetim kalitesini inceleyen araştırmalarında denetçi rotasyonu ile denetim kalitesi arasında negatif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Duramany-Lakkoh. (2022), denetim firması rotasyonu ile denetim ortağı rotasyonunun denetim kalitesi üzerine etkilerinin incelemiştir. Araştırma sonucunda denetim kalitesinin, denetim firması görev süresi ile önemsiz ve olumlu, ancak denetim ortağı görev süresi ile önemli ölçüde ve olumlu yönde etkilediğini ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla denetim süresi ile denetim kalitesi arasında pozitif bir ilişki olduğu ve daha uzun denetim ortağı görev süresinin denetim kalitesini iyileştirebileceğini ifade etmiştir.

Denetimde rotasyonun olumsuz neticelerini ifade eden araştırmaların yanında, rotasyonun herhangi bir etkiye sahip olmadığı veya olumlu ve olumsuz yönlerinin bulunduğunu ortaya çıkaran araştırmalar da bulunmaktadır. Tuan (2019), 2010 - 2017 yıllarını kapsayan, Borsa İstanbul' da işlem gören 1230 şirkete ait verileri inceleyerek, rotasyon uygulamalarının denetim kalitesini nasıl etkilediğini araştırmıştır. Araştırma sonucunda rotasyon uygulamalarının bağımsız denetim kalitesini artırdığı yönünde herhangi bir bulgu elde edilmemiştir.

Gönen ve Rasgen (2016), farklı ölkelerdeki literatürü inceledikleri araştırmalarında, denetimde rotasyonun bağımsız denetim üzerinde olumlu ve olumsuz yönlerinin bulunduğunu ifade etmişlerdir. Rotasyonda süre farklılıkları olmasına rağmen birçok ölkede uygulandığını belirtmişlerdir. Buna göre rotasyonun olumlu tarafının denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini arttırdığını, olumsuz tarafının ise müşteri işletmeye özgü bilgilerin kaybolması ve denetim maliyetinin rotasyonun ilk yıllarında arttığı sonucunu tespit etmişlerdir.

şenyiğit ve Zeytinoğlu (2014), rotasyonun fayda, maliyet ve denetim kalitesi üzerindeki etkileri konusunda literatürde bir fikir birliğinin olmadığını, tartışmaların genelde ikiye ayrıldığı bunların birinin, rotasyonun zorunlu mu yoksa ihtiyari mi olması gerektiği, diğerinin ise zorunlu denetçi rotasyonu uygulamasının sorumlu ortak baş denetçi düzeyinde mi yoksa denetim firması düzeyinde mi olması gerektiğidir. Ayrıca düzenleyici kurumların denetim kalitesini arttıracadı için rotasyonu desteklediklerini, denetim firmalarının genellikle rotasyona karşı çıktıklarını, müşteri işletme ve bilgi kullanıcılarının ise rotasyon ile ilgili bir görüş birliği içinde olmadıklarını belirtmişlerdir.

## 2.7. Bağımsız Denetimde Etik

Özellikle muhasebe skandalları sonrası yaşanan yolsuzluklar, hileler ve iflas eden büyük şirketler neticesinde, etik konusu daha da önemli bir hale gelmiştir. Etik, insanların kendilerini buldukları her durumda nasıl hareket etmeleri gerektiğini belirten standart davranışları araştıran bir bilimdir. İnsanlar hayatları boyunca ihtiyaçlarını karşılamak veya duygularını ifade etmek için davranış gösterirler, bu davranışların hangisinin iyi ya da kötü, doğru veya yanlış olduğu etik kapsamında değerlendirilir. Dolayısıyla etik insanlar arasındaki davranışları inceleyen ve davranışların hangisinin iyi veya doğru hangisinin kötü ya da yanlış olduğunu araştıran bir bilim dalıdır. Etik insanın neyi yapıp, neyi yapmaması konusunda davranış biçimlerini tanımlamaya çalışır. Etik siyasal, sosyal, ekonomik ve kültürel unsurlara bağlı olarak toplumsal bir süreci ifade etmektedir.

Etik kişinin yaşadığı çevreden ve kültürden etkilenmektedir. Kültürün insanın ahlaki yapısını ve yaşamını biçimlendirdiği düşünüldüğünde, kişinin çalışma hayatı bunun dışında bırakılamaz. Dolayısıyla etik yaklaşımlar kültürle doğrudan ilişkilidir. Bu kapsamda etik içinde bulunduğu cemiyetin kültüründen etkilenerek şekillendiği söylenebilir (Gümrah ve Yılmaz 2018: 353).

Mesleklere kişilik kazandıran ve meslekleri belirli ilke ve prensipler temeline oturtan etik değerler, ticari hayatta sağlıklı ve başarılı ilişkilerin kurulmasına ortam sağlamaktadır (Sakarya ve Kara 2010: 57). Etik kapsamında ortaya çıkan ilke ve kurallar kanunlar yoluyla değil toplumsal tepkiler sonucunda oluşmuştur. Geçim sıkıntısı ve ekonomik çıkar insan fitratında var olan hırs ile birleşince çoğu kez insanlar etik dışı davranışlar sergilemektedir (Kutlu, 2011: 1-3). Dolayısıyla etik dışı davranışlara gösterilen toplumsal tepkiler bu davranışların tekrar edilmesini önlemek açısından önemlidir.

Her mesleğin kendini has ahlak kuralları vardır. Bu kurallar mesleğin icra edilmesinde kişiye yol gösteren ve ahlaki davranışlar sergilenmesine yardımcı olan kurallardır. Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinin de etik kuralları oluşturulmuştur. Muhasebede üretilen bilgi ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyetleri yüksek düzeyde etik veya ahlak gerektirir. Çünkü bilgi kullanıcıları yatırım kararı vermek için mali tablolardaki bilgileri kullanırlar. Bu tabloların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olması gerekir. Muhasebe etiği denetçilerin etik ikilemlerin ve ahlaki sorunların üstesinden gelmelerine ve işletmenin çıkarına

olmasa bile bilgi kullanıcılarının faydalarına yönelik karar vermelerine yardımcı olmaktadır. (Bafghi, 2021: 545).

Meslek etiği, meslek mensuplarına özgü ilke, kural ve prensipleri belirleyen ve mesleği icra edenlerin uygulamak zorunda oldukları kurallar bütünüdür. Meslek etiği, meslek mensupları için mesleğin gerektirdiği ahlaki, mesleki ve kişisel niteliklerin belirlenmesi olarak ifade edilebilir. Özellikle yakın tarihte yaşanan muhasebe skandalları toplumun her kesiminde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik konusunun önemşini gündeme getirmiştir. Muhasebe mesleğinin üreteceği bilgilerin kalitesi, bilhassa denetçilerin mesleki etik ilkelere uymasına bağlıdır. Bağımsız denetçilerin meslek etiğine gösterecekleri duyarlılık ve öneminin bilincinde olmaları mesleklerine olan itibarı ve güveni arttıracaktır (Bilen, 2008: 27).

### **2.7.1. Bağımsız Denetimde Etik İlkeler**

Bir mesleğin meslek olarak kabul görmesine yardımcı olan meslek etiğinin ülkemizde ve dünyada gündemde olması, her meslek dalının kendine has “meslek etiği” ilkelerini oluşturmasına neden olmuştur. Ülkemizde de uluslararası düzenleyici kuruluşlar ile paralel olarak KGK tarafından 26 Aralık 2012 tarihinde “Mesleki etik ilkelere uyma” başlığı ile etik ilkeler yayınlamıştır. KGK, denetçileri ve denetim firmalarını belirlenen bu etik ilkelere uyma zorunluluğu getirerek mükellef kılmıştır. Bu ilkeler aşağıdaki gibidir.

**Dürüstlük ilkesi;** Meslek veya iş ile ilgili bütün faaliyetlerin yürütülmesinde doğru, açık, güvenilir ve dürüst olmak,

**Tarafsızlık;** Çıkar çatışmalarının, temayüllerin, önyargıların, ya da başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak iş veya meslek ile ilgili kararlarını ve muhakemelerini etkilemesine izin vermemek,

**Mesleki yeterlik ve özen;** Müşteri işletmelerin uygun denetim hizmetleri alabilmeleri için denetim mesleğinde, mevzuatta ve uygulamalarda güncel gelişmeleri takip etmek ve özen göstermek,

**Sır saklama;** Mesleki bir görev veya yasalar gereğince açıklanması gereken durumlar hariç, mesleği icra ederken elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek ve üçüncü kişilere açıklamamak, bu bilgileri üçüncü kişiler veya kendi çıkarlarına kullanmamak,

**Mesleğe uygun davranış;** Denetim mesleği icra edilirken mesleğin itibarını zedeleyecek fiil ve davranışlardan uzaklaşmak ve kaçınmak (<https://www.kgk.gov.tr/07.06.2022>).

### **2.7.2. Denetimde Mesleki Etik ile ilgili Düzenlemeler**

Uluslararası meslek örgütleri tarafından muhasebe meslek mensupları için etik kurallar düzenlenmiştir. Bu örgütler, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve bünyesinde kurulan Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standart Kurulu (IESBA), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) olarak sıralanabilir.

1966 yılında “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” AICPA tarafından yayınlanmıştır. Bu standartlar daha sonra 1988 yılında Mesleki Davranış Yasası ile yeniden düzenlenmiştir. Bu standartlar olması gereken davranış kurallarını belirtmiş ve meslek etiği ile bağdaşmayan davranışları açıklamıştır. Ayrıca bu standartlara, tüm meslek mensuplarının uyması zorunlu tutulmuştur. AICPA, Meslekî Davranış İlkeleri ve Kuralları ile meslek mensuplarının faaliyetlerini yürütürken ve işlerinin gereklerini yerine getirirken belirlenen 6 adet ilke ve 11 adet kural aşağıda belirtilmiştir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 62-63):

#### **AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri**

- Sorumluluk,
- Kamu menfaatini gözetilmesi,
- Dürüstlük,
- Tarafsız ve bağımsız olma,
- Özenli çalışma,
- Sunulan hizmetin kapsam ve niteliği.

#### **AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları**

- Bağımsızlık,
- Dürüstlük ve tarafsızlık,
- Genel standartlar,
- Denetim standartlarına uyma,
- Muhasebe kuralları,
- Müşteriyle ilgili bilgilerin gizliliği,

- Ücretin şarta bağlanması uygulamaları,
- Uygun olmayan davranışlar,
- Reklam yapma ve hizmet satışına yönelik diğer talep biçimleri,
- Danışma ve komisyon ücretleri,
- Mesleği icra biçimi.

1977 yılında kurulan IFAC, herhangi bir devlet bünyesinde olmayan, politik amaç ve ekonomik çıkar taşımayan uluslararası bir örgüt olarak kurulmuştur. Bu örgüt uluslararası alanda muhasebe mesleğini geliştirmek, kamuoyu yararını gerçekleştirmek ve kaliteli standartlar oluşturarak dünya ekonomisine yarar sağlamayı amaçlamıştır. (Haftacı, 2014: 39). IFAC, bünyesindeki “Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standart Kurulu” (IESBA) meslek etiği ile ilgili düzenlemeler yapmıştır. Kurul etik kurallarını üç bölüme ayırmıştır. Bunlar tüm meslek mensuplarınca uygulanacak kurallar, bağımsız çalışanlarca uygulanacak kurallar ve bağımlı çalışanlarca uygulanacak kurallar olarak düzenlenmiştir. Bu kurallar aşağıda sıralanmıştır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 64-65).

Tüm meslek mensuplarına uygulanacak kurallar

- Dürüstlük ve tarafsızlık,
- Etik çalışmaların çözümlenmesi,
- Mesleki yeterlilik,
- Gizlilik,
- Vergi uygulaması,
- Sınır ötesi faaliyetler,
- Tanıtım.

Serbest çalışan meslek mensuplarına uygulanacak kurallar:

- Bağımsızlık,
- Mesleki yeterlilik ve meslek mensubu olmayanlardan yararlanma,
- Ücret ve komisyonlar,
- Mesleki faaliyetlerle bağdaşmayan uygulamalar,
- Diğer serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilerle ilişkiler,
- Kamu yararına uygulamalar,
- Reklam ve teşvik.

Bağımlı çalışan meslek mensuplarına uygulanacak kurallar

- Sadakat çatışması,
- Meslektaşlara destek,
- Mesleki yeterlilik,
- Bilgi sunumu.

1941 yılında kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), özellikle günümüzde etkinliğin ve verimliliğin daha önemli bir hale gelmesiyle iç denetçilik mesleğini uluslararası alanda geliştirmeyi amaçlamış bir örgüttür. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü' nün belirlediği etik kuralların amacı iç denetim mesleği icra edilirken etik bir kültür oluşturmak ve uluslararası alanda bunu yaygınlaştırmaktır. Bu çerçevede dört temel ilke belirlenmiştir. Bunlar; *“Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Ehliyet ve Sır Saklama”* ilkelerini içermektedir. 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği tarafından bu ilkeler ülkemize de uyarlanarak yayınlanmıştır (Demir ve Çiftçi, 2016: 92).

Ülkemizde de muhasebe meslek etiği ile ilgili farklı kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar Maliye Bakanlığı, 3568 Sayılı Meslek Kanunu, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yapılan düzenlemelerdir.

1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' nde (MSUGT) 12 tane muhasebe kavramı belirtilmiştir. Bu temel kavramlardan tam açıklama kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, sosyal sorumluluk kavramı, tutarlılık kavramı, özün önceliği kavramı olarak ifade edilen kavramlar muhasebe etiği ile ilgili olup, işlem ve olayların nasıl muhasebeleştirilmesi ve meslek mensuplarının nasıl davranması gerektiği konusunda yardımcı olmaktadır.

3568 Sayılı Meslek Kanunu'nda etik ile ilgili düzenlemeler ise Bağımsızlık, Tarafsızlık, Dürüstlük, Güvenirlilik, Mesleki Dikkat Ve Özen, Reklam Yasağı, Sır Saklama gibi kavramları içermektedir (Güney ve Biçer, 2016: 792).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan düzenlemelere paralel olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 2007 yılında etik ilkeleri üç kısımda düzenlemiştir.

Bunlar; “Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeleri, Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler ve Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler” olarak düzenlemiştir.

Tüm meslek mensuplarının uyacakları temel etik ilkeler: Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış kavramlardan oluşmaktadır.

Bağımsız çalışan meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeler: Meslekî Atamalar, Çıkar Çatışmaları, İkincil Görüşler, Ücretler ve Diğer Gelirler, Meslekî Hizmetlerin Pazarlanması, Hediyeler ve Ağırlama, Müşteri Varlıklarının Muhafazası, Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık, Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi kavramlarını içermektedir. Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler: Potansiyel Çıkarlar, Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması, Yeterli Uzmanlık Bilgisi İle Hareket Etme, Finansal Çıkarlar ve Teşvikler olarak belirtilmiştir (TÜRMOB: 2007).

Ülkemizde 5018 sayılı kanun ile iç denetçilerin uyacakları etik kurallar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda ülkemizde “*Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları*” ile iç denetim uygulamalarında etik kültürünü iyileştirmek amacıyla Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından hazırlanan etik kurallar temel alınarak etik ilkeler belirlenmiştir. Bu ilkeler Dürüstlük, Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık, Gizlilik. Yetkinlik (Ehil olma) olarak düzenlenmiştir (<https://www.hmb.gov.tr/28.06.2022>).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 2006 yılında, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’ de, (Seri: X, No: 22) Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler” düzenlenmiştir. Bu ilkeler; Mesleki Şüphencilik, Bağımsızlık, Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar, Mesleki özen ve titizlik, Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, Reklam yasağı, Sır saklama yükümlülüğü, Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet şeklinde düzenlenmiştir. Bu ilkeler aşağıda açıklanmıştır (SPK, 2006).

- Mesleki Şüphencilik; İlkenin gereği olarak bağımsız denetçiler her zaman denetledikleri finansal tablo ve bilgilerde önemli yanlışlıkların olabileceğini düşünerek denetimi mesleki şüphencilik anlayışı içinde yürütürler.
- Bağımsızlık; Denetim firmaları ve denetçiler, denetim faaliyetlerini yürütürken tarafsız ve dürüst olmak ile beraber bağımsız da olmak zorundadırlar. Dolayısıyla

bağımsızlıklarını ortadan kaldıran durumlarda denetim faaliyetinde bulunmamaları gerekir.

- Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar; Denetim firmalarının ve denetçilerin bağımsızlıklarına zarar veren bir durumun oluştuğuna dair kuşku duyulması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.
- Mesleki özen ve titizlik; İlkesinin gereği olarak bağımsız denetçiler denetim faaliyetinin her aşamasında mesleklerinin gerektirdiği özen ve titizliği göstermek zorundadırlar.
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı; Denetim firmalarının ve denetçilerin bu tebliğde yer alan mesleki faaliyetler haricinde sınai, zirai ve ticari, herhangi bir iş yapamazlar (Ticaret şirketlerinde genel müdür, genel müdür yardımcılığı, yönetim kurulu başkan ve üyeliği ile önemli sorumlulukları olan diğer pozisyonlar da dâhil).
- Reklam yasağı; bağımsız denetim firmaları, iş elde etmek için doğrudan veya dolaylı olarak reklam sayılabilecek faaliyette bulunamazlar ve iş teklif edemezler.
- Sır saklama yükümlülüğü; Bağımsız denetim firmasına dışardan hizmet verenler de dahil olmak üzere bağımsız denetim firmalarındaki yöneticilerden denetçilere kadar bütün çalışanlar, işleri nedeniyle sahip oldukları sırları açıklayamazlar ve bu sırları kendi menfaatleri ile üçüncü kişilerin menfaatleri için kullanamazlar.
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet: Bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçiler nitelik olarak denetim faaliyetini menfi yönde etkileyebilecek ya da meslektaşlarına zarar verecek üslup ve ölçüde rekabete giremezler. Bilhassa bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi mevzulardaki mesleki teamül, kural ve bağımsız denetim ilke ve standartlarına muhalif davranışlarda bulunamazlar.

Ayrıca Kamu Gözetim Kurumu (KGK) “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ile meslek etiği ile ilgili düzenlemeler yapmıştır. Bu yönetmeliğin 21. maddesinde bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının uymak zorunda olduğu beş tane ilke belirtilmiştir. Bu ilkeler; *dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış* ilkelerini içermektedir.

#### **2.7.4. Denetimde Etik Eğitiminin Hata ve Hilelere Etkileri Üzerine Yapılan Araştırmalar**

Muhasebede yaşanan skandallar sonrası, meslek mensuplarının teknik bilgi ve konusunun uzmanı olması kadar muhasebe meslek etiğinin de önemini ortaya çıkarmıştır. Meslek mensuplarının mesleki etik kurallarının önemini anlayarak mesleği yürütmeleri açısından etik eğitiminin denetim konusunda istenen davranışları pekiştirmesi ve tutarlı hale getirmesi, istenmeyen davranışları da engellemesi ve önlemesi beklenen bir durumdur. Toplum meslek mensuplarından doğru bilgilendirme beklentisi içindedir. Dolayısıyla meslek etiği, işletmeler, yatırımcılar, devlet ve toplum olmak üzere tüm tarafların haklarını gözetme hususunda sorumluluğu olan muhasebe mensupları için de en az diğer meslek mensupları kadar önem arz etmektedir.

Muhasebe meslek etiği, meslek mensuplarının faaliyetlerini yasalara ve etik kurallara uygun bir şekilde gerçekleştirmeleri yanı sıra, mesleki bilgi, yetenek ve donanıma sahip olmalarını, dürüst ve bağımsız olarak faaliyetlerini yürütmelerini ayrıca toplumun değerlerine önem vererek güvenilir bilgilerin paydaşlara ve topluma iletilmesi olarak belirtilmiştir.

ACFE 2020 raporunda suiistimalleri önlemek için en iyi çözüm yollarının içselleştirilmiş etik ilkeler, ihbar hattı ile desteklenmiş bir iç denetim ve suiistimal farkındalık eğitimi olduğunu belirtmiştir. Ancak bu önlemler ile suiistimal riskinin sıfırlanacağı anlaşılmamalıdır. Çünkü İnsanın olduğu bir yerde suiistimaller tamamıyla önlenemeyecektir. Ancak bu önlemler suiistimallerin ortaya çıkma süresi kısaltarak yaşanan kayıpları azaltacaktır.

Muhasebe meslek mensupları denilince bağımsız denetçiler bunun dışında değildir. Bu açıdan muhasebe mesleğini ilgilendiren etik kural ve ilkeler bağımsız denetçileri de ilgilendirmektedir. Muhasebe meslek etiği ve eğitimi hakkında yapılan araştırmalar incelendiğinde; Ergün ve Gül (2005), muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği kuralları ile ilgili bilgi ve algılamaları üzerine yaptıkları araştırmada, meslek mensuplarının etik kurallar ile ilgili bilgilerinin eksik olduğu ve etik kuralların tanımlanması ile algılanması konusunda da önemli problemlerin olduğunu ifade etmişlerdir.

Ercan (2017), denetçi bağımsızlığına yönelik tehdit ve koruma önlemleri üzerine Gaziantep ilinde yaptığı araştırmada, denetim mesleğinde en önemli niteliğin denetçi bağımsızlığı olduğu, bağımsızlığın sağlanmasında ise denetçinin etik değerlerinin önemli olduğunu ifade etmiştir.

Bağımsız denetçiler için etik konusunda farkındalık oluşturması ve ahlaki açıdan denetçileri geliştirmesi bakımından etik eğitimler önemlidir. Rabin (2005), yaratıcı muhasebe uygulamalarının tespit edilmesinde ve daha kaliteli finansal raporların düzenlenmesinde, bağımsız denetçilerin etik tutumları ve dolayısıyla davranış biçimleri arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu bulgulamıştır. Güçlü etik tutumlara sahip denetçilerin hileleri önlemede daha etkin olduklarını belirtmiştir. Benzer başka bir çalışmada Krishnan (2003), hileli finansal raporlamanın önlenmesinde, denetçilerin hileye karşı olan tutumlarının, doğrudan etkili olduğunu ifade etmiştir.

Etik eğitimi üç amacın gerçekleştirilmesini sağlamaktadır (Daştan, 2009: 286):

- Etik eğitimi, başkalarına ait değerlerin anlaşılmasını sağlar,
- Karar verme sürecinde kişilerin etik bir farkındalık ile hareket etmelerine yardımcı olur.
- Etik eğitimi, etik sorunlara duyarlı olmayı, çözüm konusunda tecrübe kazanmayı ve etik davranış göstermeye yardımcı olur.

Etik eğitimi ile geleceğin ve hâlihazırdaki meslek mensuplarının kişisel sorumlulukları ile etik zorunluluklar arasında kaldıklarında, bu etik ikileme karşı etik konuları tanımlayabilecek ve analiz edebilecek beceri kazandırılarak muhakeme yeteneği kazandırılması amaçlanmaktadır. Bu maksadın gerçekleştirilebilmesi için etik eğitiminin açık ve net olmayan ya da birbiri ile çelişkili olan diğer seçenekler arasında yapılan tercihlerin ahlaki sonuçlarının değerlemesini de kapsmalıdır (Daştan, 2009: 286).

Güney ve Çınar (2012), muhasebe meslek mensuplarının etik algılarını ölçmek amacıyla Erzurum'da yaptıkları çalışmada, meslek mensuplarının etik ilkelerin farkında olup, etik dışı davranışları desteklemedikleri halde, etik dışı davranışların var olduğu ve bunun daha fazla etik eğitimi desteğiyle azalacağını ifade etmişlerdir. Meslek mensuplarının, etik eğitimi ihtiyaçlarının mesleki kuruluşlarca karşılanmadığı da belirtilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının eğitim ve gelir seviyeleri ile etik ilkelere bağlılıkları arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu tespit etmişlerdir.

Toplumdan bağımsız olmayan muhasebe meslek mensupları toplum özelliğine göre ahlaki davranış sergilemektedirler. Bu kapsamda muhasebe mesleğiyle ilgili olan tüm tarafların etik davranışlara gösterecekleri destek ve etik dışı davranışlara verecekleri tepki önemli olmaktadır. Bu toplumların aynı zamanda kültürlerine göre de farklılık göstermektedir. Gümüş ve Gögebakan (2016), Aydın'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine

yaptıkları araştırmada, muhasebe meslek etiğinde önemli sapmaların olduğu ve bundan kaynaklı, hata ve hilelerin büyük oranda var olduğu belirtilmiştir. Etik konusundaki sapmaların temelinde yalnızca meslek mensuplarının olmadığı ayrıca vergi mükelleflerinin, hükümet politikalarının, vergi uygulamalarının, mesleki örgütlenmelerin ve toplumsal yapının da etkili olduğu ifade edilmiştir.

Ahinful vd. (2017), muhasebe meslek mensuplarına yönelik Gana'da yaptığı araştırmada meslek mensuplarının etik ilkelere uymada zorlandıklarını dolayısıyla muhasebe mesleğinde tüm tarafların etik davranışlar sergilemesi için etik bilgilerinin artırılması gerektiği belirtilmiştir.

Güney ve Biçer (2016), Erzincan'da yaptıkları araştırmada, etik ile ilgili problemlerin birçok faktöre bağlı olduğunu belirtilmişlerdir. Bunların; eğitim yetersizliği, kalifiye eleman eksikliği, haksız rekabet, hizmet karşılığında hak edilen ücretlerin tahsil edilememesi, mesleki örgütlerin ilgisizliği, etik sorunlara verilen tepkinin caydırıcı olmaması, gibi nedenlerden kaynaklandığı belirtilmiştir.

Okay (2016), Diyarbakır'da yaptığı araştırmada, adil bir vergi sisteminin olmaması muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışa sevk eden unsurların başında geldiğini belirtmiştir. Benzer şekilde Yıldız (2010) tarafından Kayseri'de yapılan araştırmada ise meslek mensuplarını etik dışı davranışa sevk eden en önemli unsurların başında mükellef baskısı ile mevzuat ve yasaların yetersiz olduğu ifade edilmiştir.

Erturan ve Bekar (2015), çalışmalarında konuya farklı bir açıdan bakarak denetçinin etik algılarını kültürel boyutta incelemişlerdir. Toplumun bir öğesi olarak denetçilerin denetim faaliyetinin tüm aşamalarında kültürel faktörlerden etkilenebileceğini ve bunun da etik algıları etkileyeceğini belirtmişlerdir. Ayrıca denetçinin eğitim seviyesi ve tecrübesi ne kadar iyi olursa olsun, hayatı boyunca onu şekillendiren kültürün olumsuz etkilerinden büsbütün arınmasının zor olduğu belirtilmiştir.

Çavuşoğlu (2019), finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak ve yanlış kararlar almalarına neden olan yaratıcı muhasebe uygulamalarının fark edilmesinde etiksel duyarlılığın pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğunu ortaya çıkarmıştır. Ayrıca yaratıcı muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılığı arttıkça artmakta olduğu belirtilmiştir.

Kırtoğlu ve Özbirecikli (2018) çalışmalarında, hileli işlemleri algılama düzeyleri kapsamında etik eğitimi alan ve almayan bağımsız denetçileri karşılaştırmışlardır. “Temel Eğitim ve Staj Merkezi” (TESMER) aracılığıyla yürütülen çalışmada ulaşılmak istenen amaç, etik eğitiminin bağımsız denetçilerin hile algılarında bir farklılık oluşturup oluşturmadığını saptamaktır. Araştırma sonucunda etik eğitiminin, bağımsız denetçilerin hileyi algılama üzerinde olumlu etkisinin olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca bağımsız denetçilerin etik eğitim süresi arttıkça hileye yönelik algılarının da arttığı sonucuna ulaşmışlardır. Buradan hareketle bağımsız denetçilerin etik konusundaki farkındalığının artırılması mesleki etik eğitimi almasına bağlı olarak artacağına ve etik dışı yani hile içeren yanlıtıcı eylemlere karşı yarar sağlayacağı söylenebilir.

Ancak yapılan çoğu araştırmadan farklı olarak Duska (1991) araştırmasında, etik eğitiminin yararlı olmayacağını çünkü birçok insanın şahsi ahlakının iş hayatına girmeden çok önce biçimlendiği, dolayısıyla etik eğitiminin bir kaynak israfı olduğunu belirtmiştir. Ülkeler arasındaki farklılıklar hatta, aynı ülkenin farklı bölgeleri arasındaki kültürel, ekonomik ve toplumsal farklılıklar, muhasebe meslek etiği konusunda ortak bir ilke, kural veya standart oluşturulmasını güçleştirmiştir (Ergün ve Gül, 2005: 153). Bu açıdan bağımsız denetçilerin içinde bulunduğu toplumun kültürünü iyi analiz ederek tanımasını gerekli kılmaktadır. Bu konuda verilecek eğitimlerde de bu farklılıklar göz önüne alınarak meslek mensuplarına eğitimlerin düzenlenmesi gerekmektedir.

## **2.8. Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumlulukları**

### **2.8.1. Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları ile ilgili Düzenlemeler**

İşletmelerde ortaya çıkan finansal nitelikteki işlem ve olaylar, finansal tablolar vasıtasıyla ilgili taraflara iletilmektedir. Buradaki sorun, bu finansal bilgiyi hazırlayanlar ile bu bilgiye ihtiyaç duyanlar arasındaki eşitsizliktir. Literatürde vekâlet sorunu veya bilgi asimetrisi olarak bilinen bu eşitsizliğin bir sorun teşkil etmemesi için, finansal tabloların dürüst, anlaşılabilir, ihtiyaca ve gerçeğe uygun, bir şekilde düzenlenmesi gerekir. İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili bilgilerin doğruluğunun temel sorumluluğu yöneticilere ait iken bilgileri, yöneticilerin kendi çıkarları doğrultusunda kullanmaları durumunda ise denetçilerin sorumluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu bilgiyi sunan ile kullanan arasında bir çıkar farklılığı olduğunda, bu bilgilerin güvenilirliği daha fazla önemli hale gelmektedir (Köse ve Ertan 2016, 291). Bağımsız denetçilerin sorumluluğu, mali tablolarda hata ve hile kaynaklı önemli

yanlışlıkların olup olmadığı hakkında makul güvence vermektir. Denetçi, genel kabul görmüş denetim standartları ölçüsünde denetim riskini düşük veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence sağlamış olur.

Genel olarak denetimin esas görevi, finansal raporların güvenilirliğini ortaya çıkarmak olduğu belirtilebilir. Ancak, finansal raporların hazırlanması sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Bağımsız denetçi ise finansal raporların güvenilirliğiyle ilgilenmektedir. Dolayısıyla denetim süreciyle bağımsız denetçi, finansal raporların değerini ve karar almada kullanılabilirliğini güçlendirmektedir.

Denetim standartları, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi konusunda asıl sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğunu açıkça belirtilmiştir. İşletme yönetimi bu sorumluluğu etkin bir iç kontrol sistemi kurmak vasıtasıyla, hata ve hileden kaynaklanan olumsuzlukları önleyerek yerine getirebilir. Bağımsız denetçilerin ise sorumluluğu özellikle müşteri işletmelerin faaliyetlerini inceleyerek hata ve hileden kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları tespit edecek şekilde bağımsız denetim çalışmalarını planlamak ve mesleki titizlik ve özen içerisinde tarafsız olarak çalışmalarını sürdürmektir. Denetim mekanizmasının diğer faktörlerine kıyasla finansal rapordaki hata ve hileyi ortaya çıkarmada ve önlemede bağımsız denetçinin sorumluluğunun belirlenmesi önemlidir.

#### ***2.8.1.1. Bağımsız Denetçi Sorumluluğu ile ilgili Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler***

Ülkemizde denetim faaliyetlerine ilişkin “Sermaye Piyasası Kurulu” tarafından yayınlanan en kapsamlı düzenlemelerden biri Seri X, 22 numaralı tebliğdir. Bu tebliğde denetim faaliyetleri ve denetçiler ile ilgili birçok düzenleme bulunmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) yayınladığı Seri X, 22 numaralı bağımsız denetim standartları hakkındaki tebliğde, bağımsız denetçilerin denetim süresince takip edecekleri yöntemleri, ilke ve esasları ile mükellef oldukları sorumlulukları geniş kapsamlı olarak açıklamıştır. Bağımsız denetçilerin sorumlulukları ile ilgili bu tebliğin 6. Kısım 2. bölüm 7. maddesinde; Bağımsız denetçinin sorumluluğunun, finansal tablolarda hata, hile ve usulsüzlükten kaynaklı önemli yanlışlıkların olmadığına dair makul ölçüde güvence vermeye zorunlu olduğu belirtilmiştir. Bağımsız denetçinin örnekleme yöntemini izlemesi, bazı durumlarda takdir yetkisini kullanması ve iç kontrol sistemindeki kısıtlamalar gibi bir takım nedenlerden kaynaklı finansal tablolarda önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasında kesin bir güvenceye sahip olmayabilir. Ancak bağımsız denetçinin makul ölçüde güvence verebilmesi için işletme yönetiminin gerekli kontrolleri yapmaması ihtimali ile hileleri ortaya çıkarmada etkin olmayan denetim

tekniklerinin kullanılması gibi ihtimalleri düşünerek denetim faaliyeti süresince mesleki şüphecilik tutumu içinde çalışmalarını yürütmek zorundadır. Bu tebliğde “Mesleki şüphecilik” (6.Kısım/2.böl/md.8) ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre mesleki şüphecilik, finansal tablolarda önemli yanlışlıkların olabileceği bilinciyle hareket etmeyi ifade etmektedir. Nitekim tebliğde hata ve hilenin ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde esas sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğu belirtilmiştir (SPK; 2006).

Denetimin amacı, finansal tabloların belirlenen standartlar ölçüsünde hazırlanıp sunulduğuna dair görüş oluşturmak ve bunu raporlamaktır. Denetçi denetim faaliyetlerini yürütürken mevzuata ve raporlama esaslarına uygun olarak denetimi planlaması ve uygulaması finansal tablolardaki bütün önemli yanlışlıkları ortaya çıkarma ihtimalini sıfırlamayacaktır. Dolayısıyla denetçi, önemli yanlışlıkları tespit edememe veya ortaya çıkaramama riskini göz önüne alarak denetim esnasında mesleki şüphecilik tutumunu dikkate almalıdır.

Tebliğde (2. Kısım/7.böl md.29). “Hukuki ve cezai sorumluluk” başlığı ile bağımsız denetim standartlarına göre yapılmayan bağımsız denetim faaliyeti sonucunda müşteri ve üçüncü kişilere karşı ortaya çıkabilecek zararların bağımsız denetim firması ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanların zincirleme sorumlu olduğu belirtilmiştir. Ayrıca denetim standartlarına uygun olmayacak biçimde bağımsız denetim raporu düzenleyenler ile düzenlemesine yardımcı olanların hakkındaki cezai sorumluluk, kanunda belirtilen özel hükümlere tabi olduğu belirtilmiştir (SPK; 2006).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu'nun (IAASB) düzenlediği ve IFAC tarafından yayınlanan standartlar kitabını, ülkemize uyarlamış ve yayınlamıştır. KGK “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240'da belirtmiştir. Bağımsız denetim standartları da büyük ölçüde SPK ile paralel olarak bağımsız denetçilerin hilenin tespitinde ve önlenmesinde sorumluluklarını belirtmiştir. Bu kapsamda BDS 240 bağımsız denetçilerin hileye karşı olan sorumluluklarını açıklamıştır. Bu standartta da hilenin önlenmesinde ve tespitinde esas sorumluluğun işletme yönetiminde olduğu belirtilmiştir. İşletme yönetiminin bu sorumluluğu nasıl yerine getirileceği de ayrıca belirtilmiştir.

BDS 240, denetçinin sorumluluğu bağımsız denetim standartlarında belirtilen hususları dikkate alarak finansal tablolarda hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıkların olmadığına dair makul güvence elde etmesi olarak belirtilmiştir. Standartta denetçinin BDS' lere uygun olarak denetim faaliyetlerini yürütmesine rağmen yapısal birtakım sınırlamalardan dolayı önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmama riski olacağı belirtilmiştir. Bu yapısal sınırlamalar BDS 200'de belirtildiği üzere dikkatlice tasarlanmış karmaşık planlar içeren muvazaalı işlemler ve suç işleyenlerin becerisi, kıdemleri, manipülasyonun sıklığı ve kapsamı gibi faktörlere bağlı olarak değişmektedir. Buna karşın denetçi, makul güvenceyi elde ederken mesleki şüphecilik ile hareket edip tüm denetim faaliyeti boyunca bunu sürdürmesi gerekmektedir. İşletme yönetimi tarafından kontrollerin ihlal edilmesi olasılığı ve denetim tekniklerinin hileli işlemleri tespit edememe ihtimali her zaman göz önünde bulundurulması gerektiği belirtilmiştir.

26.12 2012 tarihinde KGK'nın 24. maddesi ile denetçi sorumluluğu ayrıca açıklamıştır. Bu maddeye göre bağımsız denetçiler ile denetim kuruluşlarının bilgi, rapor ve mali tablolar ile ilgili denetim standartlarına aykırı olarak oluşturdukları denetim raporları ile bu raporlarda noksan, hatalı veya yanıltıcı bilgi ve kanaatler sebebiyle oluşabilecek zararlardan hukuken sorumlu olduğu belirtilmiştir. Doğabilecek bu zararları telafi etmek amacıyla bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının Hazine Müsteşarlığı tarafından genel şartları belirlenen sorumluluk sigortasını yaptırmaları zorunlu tutulmuştur (kgk.gov.tr).

### ***2.8.1.2. Bağımsız Denetçi Sorumluluğu ile ilgili Uluslararası Düzeyde Yapılan Düzenlemeler***

Denetçi sorumluluğu ile ilgili uluslararası düzenlemeler incelendiğinde, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA), Sarbanes Oxley Yasası (SOX) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'ın yayınladığı denetim standartları karşımıza çıkmaktadır.

ABD' de yapılan denetim düzenlemeleri, meslek olarak bağımsız denetimin en çok geliştiği ülkelerden biri olmasından dolayı diğer ülkeleri etkilemiş ve onlara yol göstermiştir. ABD'de denetim standartları ile ilgili ilk düzenlemelerden olan ve 1947 yılında AICPA tarafından yayınlanan genel kabul görmüş denetim standartları (GAAS) geliştirilmiştir. Bu standart, denetçilere rehber niteliğinde yol gösterici ve genel kapsamlı bilgiler içermektedir. Daha sonra kurulan Denetim Standartları Kurulu (ASB) bu standartları genişleterek yorumlanmıştır. Ayrıca ASB tarafından birçok denetim standardı yürürlüğe konulmuştur.

Bunlar; Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standards-SAS) olarak adlandırılmış standartlardır.

AICPA bünyesinde kurulan Denetim Standartları Kurulu (ASB) tarafından bağımsız denetçilerin hata ve hile ile ilgili sorumluluklarına ilişkin birçok standart (SAS No 1, SAS No 16, SAS No 53) yayımlanmıştır. Bu standartlar denetçilerin sorumluluklarını arttırmasına ve genişletmesine karşın, hileli ve usulsüz raporlama olaylarını tespit edemedikleri gerekçesi ile denetçilere birçok dava açılmasını önleyememiştir. AICPA, 1997 yılında SAS No 82 ve son olarak da SAS No 82'nin yerine 2002 yılında SAS No 99 (Mali Tablo Denetiminde Hilelerin Göz Önünde Bulundurulması Standardını) yayınlamıştır. Bu standart akademik çalışmalar ve meslek mensuplarının önerileri dikkate alınarak geniş kapsamlı bir katılım ile geliştirilmiştir. Standart, bağımsız denetçilere yol göstermek ve sermaye piyasalarında hile ve usulsüzlükten kaynaklanan güven kaybını telafi etmek için çıkartılmıştır (Wells, 2014: 323).

SAS 99 bağımsız denetçilerin etkinliklerinin arttırılarak mali tablolarda ortaya çıkabilecek hile ve usulsüzlüklerin azaltılmasını ihtiva etmektedir. Belirlenen şekilde standardın tatbik edilmesi halinde bağımsız denetçinin etkinliğinin artacağı ve dolayısıyla mali tablolarda önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılma ihtimalinin artacağı düzenlemeleri barındırmaktadır (Skousen, 2009: 54).

Ayrıca SAS No 99, kendisinden önceki standartta (SAS No 82) yer alan denetçinin hileyi tespit etmesindeki sorumluluğunu değiştirmemiş, ancak denetçiye hata ve hileden kaynaklanan maddi yanlışlıklar içeren finansal tabloların makul güvence sağlayıp sağlamadığının denetimini nasıl planlayacağı ve gerçekleştireceği konusunda daha detaylı açıklamalar yapmıştır (Casabona ve Grego, 2003:16). Genel itibarıyla standart incelendiğinde, bağımsız denetçinin mali tablolarda önemli yanlışlıkların olmadığına dair makul güvence doğrultusunda denetimi planlama ve yürütme sorumluluğu olduğu ve bu doğrultuda denetim çalışmasını “mesleki şüphecilik” yaklaşımı ile yani denetimini yaptığı mali tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olabileceği mantığıyla hareket ederek sorgulayıcı bir yaklaşım içerisinde denetimi sürdürmesi gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin tespit edilebilmesi için bilginin nasıl toplanacağı, özellikle denetim komitesi, iç denetçiler ve diğer ilgili kişilerden bilgi alınması gerektiği, işletmenin iç kontrol sisteminin yapısı, ahlâk ortamının hile riskini artırıp artırmadığı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişimin yeterli olup olmadığı gibi konularda da ayrıntılı açıklamalar yapmıştır.

2000'li yıllara gelindiğinde, başta ABD'de olmak üzere dünya genelinde ortaya çıkan hileli mali raporlama ve denetim başarısızlıkları ile birlikte ortaya çıkan ekonomik krizler, yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güvenini sarsmıştır. ABD'de yaşanan ekonomik krizler sonucu, yatırımcıları korumak ve piyasaları etkinleştirmek için Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) düzenlemeler yapmıştır.

Özellikle muhasebe skandallarının denetlenmiş işletmelerde ortaya çıkması bağımsız denetim mesleğine olan güveni de zedelemiştir. Bu güvenin yeniden tesis edilmesi için ABD'de 2002 yılında Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) tarafından, Sarbanes - Oxley Yasası (SOX) çıkartılmıştır. SOX geniş kapsamlı bir yasa olarak denetçi bağımsızlığı, kurumsal yönetim ve gelişmiş mali açıklamalar gibi 11 bölümden oluşmaktadır. Bunlardan en önemli olanı (PCAOB) Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu' dur. SOX, hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin yetersiz kaldıkları varsayımı ile PCAOB'nu kurmuştur (Kandemir, 2010:139). Bu (PCAOB) kurul, bağımsız denetime tabi işletmeleri, bu işletmeleri denetleyen bağımsız denetim firmalarını ve denetçileri denetleme yetkisine sahiptir. PCAOB, bağımsız denetimde ilke, kural ve standartların uygulanmasından sorumlu tutularak, denetimde ahlak, kalite ve bağımsızlık konularında düzenleme yetkisine sahiptir. Bu değişikliklerle denetimlerde kalite kontrol artık sadece diğer bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılmayacak, PCAOB tarafından da denetimde kalite kontrol yapılacaktır. PCAOB tarafından kurallar, standartlar ve yasalar çerçevesinde bağımsız denetim şirketleri dönemsel olarak incelenecektir. Özellikle eksik veya yetersiz denetimler için meslektaş incelemelerinin yaptırımsız olması ve kamuya açıklanmaması yerine PCAOB 'nın incelemelerinin hem kamuya açıklanacak olması hem de yaptırımlar içermesinden dolayı daha etkili sonuçlar verebilecektir (Kandemir, 2010:139).

Ayrıca SOX, hileli ve usulsüz finansal raporlamanın önlenmesi, raporlamanın doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde yapılması ve ahlaki davranışların iyileştirilmesi ile ilgili yönetim kurulu, denetim komitesi, icra kurulu başkanı ve yönetim kademesindeki tüm personelin sorumluluklarını arttırmıştır. Yasada işletme yönetiminin ve çalışanlarının bağımsız denetçileri etkilemeye veya yönlendirmeye çalışılması ya da baskı altında bırakması yasaklanarak denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı güçlendirilmek istenmiştir. Denetim firmalarının ve denetçilerin bağımsızlığının artırılması için denetim hizmeti verdiği işletmelere danışmanlık yapması yasaklanmıştır. Denetimde rotasyon uygulanarak, hem denetçinin bağımsızlığı

arttırılmış hem de denetçi ile müşteri işletme arasında olabilecek yakınlıktan kaynaklanabilecek yanlışlıklar önlenmek istenmiştir (Şengür, 2010:147- 149).

Bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını ele alan bir diğer düzenleyici kuruluş (IFAC) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'dur. IFAC tarafından Uluslararası Denetim Standardı (UDS 240) "Mali Tablo Denetimlerinde Hileye İlişkin Denetçinin Sorumluluğu" standardı yayınlanmıştır. Bu standartta da (UDS 240) hilenin önlenmesi ve tespit edilmesi sorumluluğu işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu komitelere yüklenmiştir. Bağımsız denetçinin sorumluluğunun, finansal tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlışlıklardan arınmış olduğuna dair makul ölçüde güvence vermek olduğu belirtilmiştir. Bu standardın amacı, denetçiye denetim faaliyetlerinde yol göstererek rehberlik etmektir. Denetçinin her zaman önemli yanlışlık riskini göz önüne alarak denetim faaliyetlerini yürütmesi gerektiği de belirtmiştir. Standartta, bağımsız denetimin doğasında yer alan yapısal kısıtlamalardan dolayı, hile kaynaklı bazı önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılamayabileceği de ayrıca açıklanmıştır (UDS 240).

Bu standartta bağımsız denetçinin; Finansal tablolarda hileden kaynaklanabilecek önemli yanlışlık risklerini belirleyerek değerlendirme yapmasını, hileden kaynaklanan önemli yanlışlıkların değerlendirilmiş risklerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini ve denetim esnasında belirlenen hile veya hile belirtilerine uygun şekilde yanıt vermesi gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca denetçinin, şirket yönetimi tarafından işlenen hileyi tespit edememe riskinin, çalışanlar tarafından işlenen hileyi tespit edememe riskinden daha büyük olduğu belirtilmiştir. Çünkü yöneticilerin hiyerarşik konumları, çalışanların hile yapmasını önlemek için tasarlanmış kontrol prosedürlerinden kaçınmalarına izin verdiği belirtilmiştir. Bu nedenle, farklı risklere karşılık olarak denetim prosedürlerini oluşturarak, kontrollerden kaçınan yönetimle ilişkili riskleri analiz etmek için bazı özel prosedürler ortaya koymuştur. Standart ayrıca temsil mektubunun içeriğine de atıfta bulunarak, işletme yönetiminden hile ve usulsüzlükleri tespit etmek için iç kontrolün tasarımı, uygulanması ve sürdürülmesi sorumluluklarını kabul ettiklerini belirten yazılı beyan alması gerektiği de belirtilmiştir (Saladrigues ve Grano, 2014: 137-138).

### **2.8.2. Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları ile İlgili Araştırmalar**

Bağımsız denetim konusunda ulusal ve uluslararası düzenleyici kuruluşlar birçok standart yayınlamışlardır. Bu standartlar kapsamında bağımsız denetçilerin hatalı ve hileli

finansal raporlamaya ilişkin sorumlulukları, kapsam ve nitelik açısından birbirinden farklı olmakla beraber genel olarak hukuki, idari ve cezai sorumluluklar şeklinde sıralanabilir.

Bağımsız denetçilerin hata ve hile ile ilgili sorumluluklarına ilişkin yapılan araştırmalar incelendiğinde; Humphrey (1993) çalışmasında, denetçilerin yasal düzenlemeler sonucu belirlenen sorumlulukları ile hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi arasında bir ilişki olduğunu belirtmiştir.

Geiger (1994), borsadaki yatırımcılar üzerine yaptığı araştırma sonucunda, denetçinin sağladığı güvence düzeyine ilişkin beklenti farklılıkları olduğunu tespit etmiştir. Beklenti farklılığı, denetçiler ve denetim sonuçları ile ilgili olan taraflar arasındaki denetim sonuçlarından kaynaklanan sorumluluktan ileri gelmektedir. Bağımsız denetim raporlarıyla ilgili olan tarafların, bağımsız denetçileri gerçek sorumluluklarından çok daha fazla sorumlu görmüşlerdir. Araştırmada yatırımcıların %70'i, hile kaynaklı önemli yanlışlıkları tespit etmede denetçilerin sorumlu olduğunu belirtmiş, katılımcıların %47'si ise denetçinin mutlak güvence sağlamakla sorumlu olduğunu belirtmiştir. Benzer bir şekilde, Monroe ve Woodliff (1994) Avustralya'da yaptıkları çalışmada, mali tablo kullanıcılarının büyük çoğunluğunun (muhasebeciler, işletme yöneticileri, borç verenler) denetçilerin hileyi tespit etmekle ve önlemekle sorumlu olduğuna inandıkları sonucu ortaya çıkmıştır.

Uçma (2010) çalışmasında, yapısal eşitlik modeli yardımıyla, finansal bilgi manipülasyonu ve hileli finansal raporlamadaki bağımsız denetçinin, iç denetçinin ve denetim komitesinin sorumluluklarını incelemiştir. Çalışma neticesinde denetçilerin hileli finansal raporlamada sorumlu olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Kandemir ve Kandemir (2013) hata ve hileyle ilgili denetçilerin sorumluluk algıları üzerine olan araştırmalarında, gerekli kaynak ve maddi altyapının tahsis edilmesi ve sorumluluğun finansal bilgi kullanıcıları tarafından ortaklaşa paylaşılması durumunda hata ve hilelerin ortaya çıkarılması konusunda denetçilerin daha fazla sorumluluk üstlenme eğiliminde olacaklarını ortaya çıkarmıştır.

Arslan (2018) çalışmasında, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğu, iç denetim sisteminin hileli finansal raporlamayı önlemedeki rolü, hileli finansal işlemlerin tespit edilme sıklıkları ile finansal skandallarda tarafların sorumluluğuna ait ifadelerle bağımsız denetçilerin katılım düzeylerini araştırmıştır. Çalışma neticesinde bağımsız denetçiler, finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında birinci derecede bağımsız

denetimin, ikinci derecede iç denetimin ve üçüncü derecede ise iç kontrol sisteminin önemli bir araç olduğunu belirtmişlerdir.

Demir ve Arslan (2019) çalışmalarında, bağımsız denetçilerin hileye karşı sorumluluklarını, bilgisayar destekli denetim sistemlerine geçilmesi durumunda yönetim ile paylaşma konusunda bir eğilime sahip olduklarını tespit etmişlerdir. Ayrıca denetçilerin, sorumluluklarını “makul güvence vermek” çerçevesinde sınırlamak ve denetim faaliyetinin “doğruluk” değil “uygunluk” ölçütünde gerçekleştirmeleri durumunda ortaya çıkacak problemlerde sorumlu tutulabileceklerini tespit etmişlerdir. Bağımsız denetçilerin, finansal skandallardaki sorumluluklarının kendilerinden ziyade iç kontrolün yetersizliğine, işletme yöneticilerine, işletme içindeki denetim mekanizmasının eksikliklerine, siyaset kurumunun müdahalelerine ve düzenleyici otoritelere ait olduğu bulgusuna da ulaşılmışlardır.

Durmuş ve Koban (2019) çalışmalarında, bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlamaya ilişkin hukuki sorumluluklarını ABD ve Türkiye açısından analiz ederek, mevzuat ve uygulamalar arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri ortaya çıkarmaya çalışmışlardır. Türkiye’de yasal olarak bağımsız denetimin varoluşunun gecikmesine rağmen hızlı bir şekilde dünyaya uyum sağladığı ifade edilmiştir. Ancak ülkemizdeki ilk düzenlemelerde bağımsız denetçinin hileli raporlama ile ilgili hukuki sorumluluğunun tanımlanmadığı, daha sonra yayınlanan Seri: X No:22 Sayılı Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ kapsamında, tüm dünya ile birlikte Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları’na uygun bir şekilde hukukumuza yansıtıldığı ifade edilmiştir. Çalışmada, hileli finansal raporlamada bağımsız denetçinin kasti davranışlarına yönelik, iki ülkenin de hukuk sistemlerinde yaptırımların uygulandığı belirlenmiştir. Fakat ABD’de hile ile ilgili sorumlulukların daha belirgin ve üst seviyede olduğu, ayrıca verilen cezaların Türkiye’de verilen cezalardan daha yüksek adli paralar ve hapis cezaları olduğu ifade edilmiştir.

Karabayır ve Cengiz (2016), hata ve hile eylemlerine karşı bağımsız denetçilerin sorumluluklarıyla ilgili Kuzeydoğu Anadolu illerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilere, sorumluluk algılarını belirleyebilmek amacıyla anket uygulanmışlardır. Araştırmada bağımsız denetçilerin, muhasebede yapılan hata ve hile eylemlerinde kendilerini tamamen değil kısmen sorumlu tuttukları, sorumluluklarının yöneticiler ve çalışanlar gibi çeşitli gruplarla paylaşılması gerektiği yargısına ulaşılmıştır. Ayrıca bağımsız denetçilerin çalıştıkları illere göre muhasebede yapılan hata ve hile eylemleri karşısındaki sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu tespit edilmiştir.

Özbingöl ve Akdoğan (2021), ülkelerin Kamu Gözetim Kurumlarını karşılaştırarak aradaki benzerlikleri ve farklılıkları incelemişlerdir. Ülkelerin kamu gözetimi kurumlarının usulsüz uygulamalar ile ilgili yaptırım yöntemleri farklılık gösterebildiği, denetçi ve denetim şirketlerine uygulanan bu yatırımlarda kimi ülkelerin (Almanya, Çin, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi) idari para cezalarının sınırlarını belirtirken kimi ülkelerin (Japonya, Çin, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi) faaliyet izninin askıya alınması yoluna gittiği belirtilmiştir. Disiplin cezalarının açıklanmasında da ülkelerin farklılık gösterdiği, ABD, Avustralya, İngiltere ve Fransa gibi ülkelerin sonuçlanmış disiplin cezalarını kamuya açıklayarak denetçi veya denetim şirketlerini ifşa ettiğini, Kanada'nın disiplin cezalarını gizlediği, Türkiye ve Japonya'nın ise sadece ceza türlerini ve sayısal verileri paylaşarak denetçi veya denetim şirketlerini ifşa etme yoluna gitmediğini belirtmişlerdir.

## **2.9. Hata ve Hilelerin Önlenmesinde ve Ortaya Çıkarılmasında Etkili Olan Diğer Faktörler**

### **2.9.1. İç Kontrol Sistemi**

Hata ve hilelerin önlenmesinde önemli araçlardan biri de işletme yönetiminin sorumluluğunda olan iç kontrol sistemidir. İç kontrol sistemi, bütün işlemleri ve iş akışlarını güvence altına almak amacıyla planlanan bir süreçtir (Koç, 2022: 116). Bir işletmede iç kontrol sisteminin zayıf olması hata ve hileye müsait bir ortam oluşturmaktadır (Bozkurt, 2009: 147). Özellikle hile üçgeninde belirtilen fırsat unsurunun en önemli kaynağını işletmelerdeki yetersiz iç kontrol sistemi oluşturmaktadır. Hata ve hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında önemli bir faktör olan iç kontrol sistemi çeşitli şekillerde tanımlanmıştır.

İç kontrol sistemi işletme yönetimi veya yönetimden sorumlu kişilerce, işletme amaçlarını gerçekleştirecek faaliyetlerin etkin ve verimli bir biçimde yürütülmesi, hata, hile ve eksikliklerin önlenmesi için oluşturulan kuralların tamamıdır. Daha geniş tanımıyla iç kontrol sistemi, işletmenin muhasebe kayıtlarının doğru, dürüst ve eksiksiz olarak tutulması, finansal bilgilerin güvenilir ve zamanında üretilmesi, varlık ve kaynakların korunması, hata ve hilenin ortaya çıkarılması ve belirlenen amaçlara etkin ve verimli bir biçimde ulaşmaya yardımcı olan, yönetim tarafından kabul edilen bütün kural, politika ve prosedürler olarak tanımlanabilir (Akbulut, 2012: 175-176).

Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (IFAC) ise iç kontrol sistemini hata ve hilenin önlenmesi, işletmenin sahip olduğu varlıkların korunması, doğru ve güvenilir muhasebe

bilgisinin üretilmesi, işletmenin amaç ve hedeflerine etkin ve verimli bir biçimde ve yönetimin politikalarına uygun olarak yürütülmesine yardımcı olan politika ve kurallar olarak tanımlamıştır (Aktürk ve Kılıç, 2015: 6567).

İç kontrol sistemi, işletmenin faaliyetleri başlar başlamaz var olması gereken, işletmeye sonradan iliştilirilmeyen, işletmenin tüm iş ve işlemlerine etki eden bir sistemdir. Bu sistem işletme çalışanları tarafından muhtemel hata, hile ve yanlışlıkları önceden saptayarak gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olur (Sabuncu, 2017: 166). Bu sebeple iç kontrol sistemi, çalışanların bilgi eksikliğinden dolayı oluşacak zararlara karşı işletmeyi korur ve olası yanlışlık ve eksiklikleri azaltır (Bozkurt, 2012:121). Bağımsız denetçi, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin etkin ve kendisinden beklenen işlevi yerine getirdiğini tespit ederse işletmenin muhasebe kayıtlarına daha çok güvenir ve denetim risklerinde bir azalma olur. Dolayısıyla denetim çalışmasının kapsamını daraltabilir. Böylelikle maliyet ve zamandan tasarruf etmiş olur. Ancak bu denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin etkin olarak çalışması ile sağlanabilir. Etkin bir iç kontrol sistemi ise iç denetçinin özverili çalışmasına ve başarısına bağlıdır. Dolayısıyla etkin bir iç kontrol sistemi, iç denetimin başarısının sonucu olarak bağımsız denetim çalışmalarına da olumlu katkı sağlayacaktır (Usul, 2013: 128).

Bağımsız denetçiler denetim sürecinde öncelikle işletmenin iç kontrol sistemini anlamaya çalışmakta ve buradan elde ettikleri bilgilere göre denetim faaliyetini planlamaktadırlar. Bağımsız denetçilerin çalışmalarının büyük bir kısmını oluşturan mali tablolar, işletmenin iç kontrol sisteminin bir ürünüdür. Dolayısıyla iç kontrol sistemi, işletmenin finansal verilerinin doğruluğu ve güvenilirliği ile doğrudan ilgilidir (Yıllancı, 2006:57). İç kontrol sisteminin yapısı ne kadar etkin ve kaliteli ise bilgilerin güvenilirliği de o oranda artmaktadır (Bozkurt, 2006: 40). Bu açıdan işletmelerde mevcut etkin bir iç kontrol sistemi, hata ve hile sayılarında azalma sağlayarak yönetimin daha uygun kararlar almasına ve kaynakların daha verimli kullanılmasına yardımcı olacaktır (Kızılboga ve Özşahin, 2013: 224).

İç kontrol sisteminin hile eylemine karşı fonksiyonları şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2009: 147).

- Hileli faaliyetlerin oluşumunun zorlaşması,
- Bazı durumlarda hile oluşumunu imkansız hale getirmesi,
- Hile yapıldığında ise bunun ortaya çıkarılmasında ve sorumlularının belirlenmesinde aktif bir rol oynamasıdır.

Hilenin ortaya çıkarılmasında önemli bir faktör olan iç kontrol sisteminin hile ile ilgili bazı belirtileri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2009: 147-148).

- İç kontrol sisteminin çok zayıf olması,
- İşletmelerde görev ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmaması,
- Varlıkların korunmasında eksiklikler,
- Belgelendirme ve yetkilendirmede eksiklikler,
- Kontrollere gereken önemin verilmemesi,
- Eksik yapılan bağımsız kontroller,
- Muhasebe sisteminin yetersiz olması,
- İş tanımlarının gerektiği gibi yapılmaması,
- İç denetim departmanının olmaması veya yetersizliği,
- Personel politikalarında yetersizlikler,
- İç raporlama sisteminin iyi olmaması.

### **2.9.2. İç Denetim**

İç denetim, bir kurumundaki yöneticilerin sorumlu oldukları faaliyetleri hata, hile ve verimsiz uygulamaların ortaya çıkma ihtimalini en aza indirecek biçimde bir güvence vermesini sağlayan fonksiyonel bir araçtır. Bir hizmet olarak iç denetim, iç kontrol sisteminin etkinlik ve verimliliğini ölçerek durumu analiz ve değerlendirerek yönetimi bilgilendiren bir işleve sahiptir (Akyel 2010: 5). Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan tanıma göre ise iç denetim, bir kurumun süreçlerini geliştirmek ve değer katmak için tasarlanmış, objektif bir güvence ve danışmanlık hizmetidir.

İç denetimin amacı, muhasebenin ürettiği ve finansal raporlara temel oluşturan bilgilerin doğru ve güvenilir olması, işletme varlıklarının korunması, işletmeyi amaç ve hedeflerine ulaştıracak kural ve politikalara uyumun araştırılması olarak tanımlanmaktadır (Sabuncu, 2017:165). Bu fonksiyonlarının yanında iç denetimin, işletmeye değer katacak uygulamaları da kazandırması gerekir, Bunun için iç denetimi yerine getirecek denetçinin, tarafsız ve bağımsız olması ayrıca yeterli bilgi birikimine ve donanıma sahip olması gerekir (Arslan, 2018: 40).

İç kontrol sisteminin kendisinden beklenen işlevini etkin olarak yerine getirmesi ancak yine etkin olan bir iç denetim birimi ile sağlanabilir. İç denetim işletmenin yönetim, kontrol ve faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek ve geliştirmek hedefine yönelik

disiplinli ve sistemli bir yaklaşımla işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. Böylelikle de işletme varlıklarının, etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını ve işletme varlıklarının korunması için önlemlerin yeterliliğini inceler. İç denetçiler çalışmalarında, iç kontrol sisteminin amaca uygun olarak oluşmasını sağlar ve sistemin eksik ve zayıf yanlarını tespit eder. Bu tespitlerin sonucunda üst yönetime alınması gereken tedbirleri açıklar. Bu yönüyle de iç denetim elemanları işletme yönetimine kurmaylık veya danışmanlık görevlerini de yapmaktadırlar (Usul, 2013: 123).

İşletmelerde etkin ve yeterli olan iç denetim bölümü, bağımsız denetçiye, uygulanacak denetim işlemlerinin türü, kapsamı, ayrıntı derecesi ve uygulamada harcadığı zaman açısından kolaylık sağlamaktadır (Demir vd., 2018: 98).

İç denetimin işletmeye sağladığı faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Usul, 2013: 124-125).

- Kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlaması,
- İşletmenin sürekliliğinin sağlanması,
- İşletmenin karşılaşılabileceği riskleri tahmin etmesi,
- İşletme önceliklerinin belirlenmesi,
- İşletme uygulamalarının kanunlara prosedürlere ve düzenlemelere uygun olmasını sağlaması,
- Ticari sorunların ortaya çıkarılması,
- İşletme varlıklarının usulsüzlük, hile ve sahtecilikten korunması,
- İşletmede üretilen bilgilerin güvenilir ve doğruluğunun sağlanması.

İç denetim ile bağımsız (dış) denetim arasındaki farklılıklara baktığımızda (Usul, 2013: 125-126).

- İç Denetim mevcut verilerle gelecekte olabilecek işlemlere odaklanırken, bağımsız (Dış) denetim geçmiş verileri dikkate alır.
- İç denetim işletmenin bütünü ile ilgili inceleme yaparken, bağımsız denetim işletmenin finansal tablolarıyla ilgilenir.
- Bağımsız denetim denetim raporunu paydaşlara iletirken, iç denetimin raporu işletmenin üst yönetimine verilir. Dolayısıyla dış denetimin raporu kamuoyuna açıklanırken iç denetimin raporu açıklanmaz.
- Bağımsız denetim belirli özellikleri taşıyan kurum ve kuruluşlar için zorunlu iken, iç denetim bazı finans kuruluşları hariç çoğunlukla isteğe bağlıdır.

Ayrıca iç denetçi ile dış denetçi arasındaki en önemli fark bağımsızlık düzeyidir. İç denetçiler denetlemiş olduğu örgütün üst yönetimine bağlı olarak çalışırlar. Başka bir ifade ile iç denetçiler denetledikleri işletmenin personelidir. Dolayısıyla çalışmalarında üst yönetimin emir ve talimatlarını da dikkate almak zorundadırlar. Ancak denetlenen işletme yönetimi dış denetçiye böyle bir emir ve talimat veremez (Usul, 2013: 33).

Mali tablolardaki hilelerin ortaya çıkarılmasındaki başarı oranı iç denetçi ile bağımsız denetçinin uyumuna bağlıdır. Bağımsız denetçinin ile iç denetçinin birlikte mesleki şüphecilik ilkesiyle hareket etmesi hem hatalı ve hileli işlemlerin ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde hem de işletme varlıklarının ve işletme ile ilgili tarafların haklarının korunmasına katkı sağlayacaktır. Ancak bu iç denetçi ve bağımsız denetçinin görevlerini genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda yapmalarına bağlıdır (Demir vd., 2018: 100).

### **2.9.3. Denetim Komitesi**

Denetim komitesi yatırımcıların çıkarlarını koruyan ve sermaye piyasasında güveni arttıran önemli bir gözlem mekanizmasıdır (Habbash, 2010: 187). Yönetim kurulunun bir alt komisyonu olarak faaliyet gösteren denetim komitesi, iç kontrol sistemi, iç denetim ve bağımsız denetim ile birlikte finansal raporlama faaliyetlerinin gözlemciliğini üstlenmektedir (Altınkaynak ve Gözel, 2021:146). Ayrıca denetim komitesi, işletme yönetimine olası sorunların aşılması ve risklerin azaltılması konusunda rehberlik yapmaktadır (Dinç ve Abdioğlu,2009:167).

Denetim komitesi ihtiyaç duyduğu zaman işletme yöneticileriyle, iç ve dış denetçilerle, çalışanlarla, tedarikçilerle, dolayısıyla işletmeyle ilişkili olan taraflarla görüşebilir veya toplantı tertipleyebilir. İşletmenin muhasebe sistemi, iç kontrol sistemi, bağımsız denetçi veya denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmesinin hazırlanması, denetim sürecinin başlatılması ve finansal bilgilerin kamuya açıklanması süreçlerinin gözetimini üstlenen bir komisyondur (www.katmerciler.com.tr Denetim-Komitesi-Calisma-Esaslari, 19.03.2022).

Denetim komitesinin en önemli görevlerinden biri, finansal raporlama sürecinin doğru, hatasız ve zamanında sunulmasıdır ( Bédard ve Gendron, 2010:3). Denetim komitesi işletmenin finansal raporlama kalitesini geliştirmek ve yatırımcıların sermaye piyasasına ve finansal raporlara güvenini artırma görevini de üstlenirler (Bédard ve Gendron, 2010:176).

Denetim komitesi, ülkelere göre 3 veya 5 kişiden oluşmaktadır. Denetim komitesi, İşletmenin kurumsal yönetimine uygun olarak etkin, verimli ve şeffaf bir denetim

gerçekleştirmek için yönetim kurulu, iç denetçi ve bağımsız denetçi arasında köprü görevini üstlenmektedir. SPK, hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar için isteğe bağlı olarak denetim komitesi oluşturabileceklerine karşın, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar için denetim komitesini zorunlu tutmuştur (Yakar, 2015: 252-253).

Denetim komitesi ihtiyaç duyduğu zaman, ücreti işletme tarafından karşılanmak üzere danışmanlık hizmetinden faydalanabilir. Ayrıca işletmenin benimsemiş olduğu risk politikasının değerlendirmesi ile beraber yönetim kuruluna düzenli aralıklarla raporlar sunmaktadır (Demirbaş ve Uyar, 2006: 171). Yapılan araştırmalarda, denetim komitesi olan işletmelerin finansal raporlarında hile ihtimalinin çok daha az olduğu ve hileli finansal raporlama riskinin daha düşük seviyede olduğu ortaya çıkmıştır. Bu nedenle güçlü ve etkin bir denetim komitesinin varlığı bağımsız denetçinin denetim faaliyetlerine olumlu yönde katkı sağlayacağı düşünülmektedir (Yakar, 2015: 259).

Hata ve hile ile ilgili finansal raporlamada denetim komitesinin sorumlulukları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Uçma, 2010: 145 -146).

- İşletmenin muhasebe politikalarının ürettiği finansal bilgilerin güvenilirliğini incelemek,
- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak ve raporlama sürecindeki riskleri belirlemek,
- İşletmenin iç kontrol ve risk yönetiminin yeterli güvenceyi sağlayabildiğini belirlemek,
- Bağımsızlık, şeffaflık ve hesap verilebilirlik kapsamında bağımsız denetçiye katkı sağlamak,
- Finansal raporlarda işletmenin finansal durumuna ilişkin bilgilerin yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanmasını sağlamak,
- Bağımsız denetçiler ve iç denetçiler tarafından iç kontrol sistemi ile ilgili yapılan önerilerin işletme yönetimince dikkate alınıp alınmadığını belirlemek,
- Çıkar çatışmaları, kötü davranışlar veya hilelere yönelik işletme çalışanlarını değerlendirmek,
- İşletmenin finansal raporlama sürecini izlemek ve işletmenin karşılaşılabileceği risklere karşı önlem almak,
- Bağımsız denetçinin denetim faaliyetleri sırasında iç denetimle olan koordinasyon ve uyumunu sağlamak,

- Bağımsız denetçilerin bağımsızlığına katkı sağlamak için işletme yönetimi ile arasındaki ilişkileri incelemek.

Bu sorumluluklar doğrultusunda hareket eden denetim komitesi, denetim mekanizmasının işleyişine doğrudan katkı sağladığı ve bağımsız denetim süreci sonunda güvenilir denetim raporlarının sağlanmasına önemli katkılar sunmaktadır.

#### **2.9.4. Kurumsal Yönetim Kültürü**

Kurumsal yönetim, bir kuruluşun etkin ve verimli çalışmasını, içinde bulunduğu toplumun değerlerine saygı göstermesini, ortaklarına sürdürülebilir bir iktisadi değer oluşturmasını, mali ve beşeri sermayeyi cezbetmesini ve sosyal sermayeyi oluşturmasını sağlayan her türlü uygulama, yönetmelik ve kanun olarak tanımlanabilir (TÜSİAD, 2002: 9). OECD kurumsal yönetimi; işletmenin yönetim kurulu, ortakları ve diğer çıkar grupları arasındaki ilişkilerin niteliğini belirleyen, yönlendiren, düzenleyen ve kontrol eden bir kurallar bütünü olarak açıklamıştır. İyi bir kurumsal yönetim, işletmenin iktisadi alanlardaki performansı hakkında bilgileri kapsamlı ve ayrıntılı, gerçeğe uygun ve zamanında açıklanmasını gerektirir. Ayrıca dış denetimin yapılması, iç denetim kültürünün oluşturulması ve şirket yönetim kurulunun gözetim altında tutulması gibi faktörleri de kapsamalıdır (Ayboğa, 2021: 60).

Her kurumun bir kültürü vardır. Bu kültür, örgütleri diğer örgütlerden ayıran farklılığı belirtir. Örgütün içinde işlenmiş olan bu kültür çalışanların davranışlarını etkilemektedir. Örgüt kültürünün amacı, çalışanların tutum ve davranışlarına rehberlik yaparak iş yaşamlarında başarılı ve mutlu olmasına yardımcı olmaktır (Korte ve Chermack, 2007: 647).

Üst yönetim ve yönetimden sorumlu kişiler tarafından gösterilen ahlaki tutumlar, işletme içinde ahlaki bir kültür oluşturulmada önemlidir. Ahlaki davranış kültürünün oluşturulması; pozitif bir çalışma ortamı oluşturulmasına, uygun kişilerin çalıştırılmasına, kurum kültürünün uygun bir dille çalışanlara iletilmesine, çalışanların önceden belirlenen tarafsız kurallar kapsamında terfi edilmelerine, hile ve yanlışlık durumlarında çalışanların gerektiği gibi davranmasına bağlıdır (Demir ve Arslan, 2019: 65).

Kurumsal kültürün önemli bir bileşeni, şirketin etik kültürüdür (Ferrell vd., 2010: 132). İşletmelerde ahlaki değerlerin var olması, ahlaki değerlere sahip çalışanların işe alınmasıyla başlamaktadır. İşverenler işe alım sürecinde, işe alacakları kişilerin başvuru formunu ayrıntılı olarak incelemelidir. İşletmelerde sadece ahlâklı kişilerin çalıştırılması etik kültürünün

işletmelerde oluşturulması için yeterli olmayacaktır. Ayrıca etik kuralların da belirlenmesi gerekir. Etik kurallar; işletmelerde neyin kabul göreceğini, neyin de reddedileceğini ortaya koymaktadır (Aytekin, 2017: 101). Dolandırıcılık soruşturması uzmanları tarafından kabul edilen genel bir kurala göre İnsanların %20'si dürüst olma, %20'si ise dürüst olmama eğilimindedir. Geri kalan %60 ise durumun ya da şartların sağladığı kadar dürüsttür (Stamler vd, 2014: 148). Bu açıdan işletme yöneticilerinin etik bir kurum kültürü oluşturması ve bu kültürün kurallarına öncelikle kendilerinin uymaları, çalışanları bu konuda etkileyecek ve çalışanların kurum kültürünün etkisi altında davranış sergilemelerine yardımcı olacaktır.

Bu konuda üst yönetimin uygun olmayan davranışları, çalışanların etik dışı davranışlar sergilemelerine ve kendilerini haklı görmek için bahane bulmalarına neden olmaktadır. Üst yönetimin vergi kaçırmak amacıyla hileye başvurması çalışanın da hileyi meşru görmesine neden olabilecektir. Bu açıdan yönetimin etik dışı davranışlar sergileyerek çıkar elde etmeye çalışması, uzun vadede daha büyük zararlara yol açabilecektir. Çünkü işletmelerde etik olmayan uygulamalar küçük hileler ile başlanan ancak uzun vadede daha büyük zararlara neden olan hilelere zemin hazırlamaktadır. Dolayısıyla işletmelerde etik kültürünün oluşturulması çalışanların işletmelerine güvenlerini ve işlerine bağlılıklarını artıracak, yatırımcıların ve müşterilerin güveninin kazanılmasına yardımcı olacaktır (Yılmaz, 2019: 84-85).

Hilenin önlenmesi amacıyla olması gereken yönetim tavrı aşağıdaki gibi sıralanabilir (Stamler vd, 2014: 150).

- Öncelikle üst yönetimin etik bir lider olarak örnek olması ve etik kurallara uyması gerekir. Ayrıca yönetimin etik davranışları desteklemesi ve etik dışı davranışları da engellemesi gerekmektedir.
- Doğru olanın yapıldığı bir etik kültür oluşturmak.
- Etik kod oluşturularak, yönetim anlayışına göre açık, net ve anlaşılır etik kurallar düzenlenmelidir. İşletmenin bütün çalışanlarına ve işletmeyle ilgili diğer taraflara bu etik kodlar ulaştırılmalı ve okunup imzalaması sağlanmalıdır.
- İş başvurusunda bulunan kişiler detaylı olarak incelenmeli. Çünkü etik bir işletme kültürü oluşturmanın en kolay yolu, etik kurallara uyacak çalışanları işe almaktır. Bu açıdan, bir kuruluş için güçlü bir ahlaki duruş oluşturmanın en kolay yolu, ahlaki açıdan sağlam çalışanları işe almaktır.
- Doğru kişileri işe almakla beraber çalışanlara, işlerini yapabilecek kadar yetkinin verilmesi hileleri önleme açısından önemlidir. Bu açıdan nitelikli, etik çalışanları işe

almanın yanı sıra, bu kişileri etik olmayan davranışlara başvurmadan geliştirebilecekleri pozisyonlara yerleştirmek önemlidir.

### **2.9.5. Denetim Riski**

Riskin kelime anlamı “zarara uğrama tehlikesi” olarak ifade edilmektedir (<https://sozluk.gov.tr/>). Denetim riski ise denetçinin başarılı olamama olasılığı ile denetçinin denetimi tamamladıktan ve olumlu görüş verdikten sonra mali tablolarda önemli yanlışlıkla karşılaşma olasılığının değerlendirmesidir (Selimoğlu vd., 2017: 195). Bir başka anlatımla denetim riski, mali tablolarda önemli yanlışlık olduğu halde denetçinin bunları tespit edemeyerek, bu tablolarla ilgili olumlu görüş bildirmesi veya isabetsiz görüş verme olasılığıdır. Denetim riski mali tabloların önemli yanlışlıkları içerme riski ile denetçinin bu yanlışlığı ortaya çıkaramama riskinin bir fonksiyonudur (Karacan ve Uygun, 2016: 128). Denetim riskinin değerlendirilmesi denetimin planlanması aşamasında yapılan önemli bir iş (Selimoğlu vd., 2017: 196). Denetim planlama aşamasında yapılan risk değerlendirme çalışmaları, denetimin kapsamının belirlenmesine, her bir denetim alanında uygulanacak denetim yöntem ve tekniklerinin neler olacağına, yeterli miktarda uygun denetim kanıtının en düşük maliyetle elde edilmesine yardımcı olacaktır (Karacan ve Uygun, 2016: 127). Bu açıdan denetim riskinin düzeyi, denetim çalışmasının niteliğini, kapsamını, çalışmada kullanılacak denetim tekniklerini, denetim ekibinin sayısını, zamanı ve denetim maliyetini belirleyecektir.

Bağımsız denetçinin en önemli sorumluluğu, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir denetim ile finansal tablolarda önemli yanlışlığın olup olmadığını tespit etmektir. İç kontrol sistemindeki yetersizlikler, işletmenin yapısı veya denetçinin risk alanlarını belirleyememesi gibi kısıtlamalardan kaynaklı, tüm işletmeler için çeşitli riskler bulunmaktadır (Bakan, 2019: 25-27). Bağımsız denetimin amacı finansal tablolarda önemli yanlışlıkların olmadığına dair görüş oluşturmaktır. Fakat finansal tablolarda önemli usulsüzlüklerin olmadığına dair bağımsız denetim, kesin yani yüzde yüz güvence veremez, makul güvence verir. Makul güvence esasında, bağımsız denetimden geçmiş ve olumlu görüş olarak raporlanan finansal tablolarda bile düşük bir olasılıkla da önemli yanlışlık olma ihtimalini göstermektedir. Dolayısıyla denetim riskinin bütünüyle yok edilmesi olanaksız olduğundan, denetçilerden bu riski en aza indirmeleri beklenmektedir (Bozkurt, 2012: 105).

### **2.9.6. Denetim Riskinin Unsurları**

Denetim riski üç çeşit riskin sonucu olarak ortaya çıkar. Bu bakımdan denetim riski; yapısal (Doğal) risk, kontrol riski ve tespit edememe (Ortaya çıkaramama) riski olmak üzere üç grup olarak sınıflandırılmıştır.

#### **2.9.6.1. Yapısal (Doğal) Risk**

Doğal risk olarak da adlandırılan yapısal risk; işletmenin iyi bir muhasebe veya iç kontrol sisteminin olmadığı varsayımı altında olabilecek risklerin toplamıdır (Karacan ve Uygun, 2016: 128).

Yapısal risk, bazı işlem grupları ve hesap kalemleri, için diğerlerine göre daha yüksek olabilmektedir. Örneğin komplike sayımlamalar, basit sayımlamalara göre daha fazla risk oluşturabilir (Selimoğlu vd, 2017: 201) veya bir varlığın değerlemesi ile ilgili yönetimin savını denetlemek, varlığın mevcudiyeti ile ilgili yönetim savını denetlemekten çok daha zordur. Gerçekleştirilen işlemin rutin olarak tekrar edip etmemesine göre de yapısal risk, değişmektedir. Alışlar, satışlar, nakit ödemeler, nakit tahsilat, gibi rutin işlemlerde yapısal risk çoğunlukla düşüktür. Ancak işletmede rutin olmayan işlemlerle ilgili muhasebe kayıtlarında yapısal risk daha yüksek olabilmektedir. Tahvil ihracının ve finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi veya sermaye artırımını gibi faaliyetler işletmede sıklıkla karşılaşılan işlemler olmadığından, bu hesaplardaki yapısal riskler, tekrarlanan faaliyetlere göre daha fazla olmaktadır.

İşletmenin büyüklüğü, organizasyon yapısı, faaliyetlerinin karmaşıklığı, olağandışı işlemler, bilgi sistemlerinin karmaşıklığı, mevzuat ya da muhasebe uygulamalarındaki değişiklikler, denetçinin yapısal riski değerlendirirken dikkat etmesi gereken hususlardır (Karacan ve Uygun, 2016: 128). Yüksek yapısal risk barındıran işletmelerin finansal tablolarında yanlışlık olasılığı da artar. Bu gibi durumlarda denetçi yapısal riski yüksek olan işletmeler için daha fazla denetim kanıtı toplamalıdır.

#### **2.9.6.2. Kontrol Riski**

İşletmenin muhasebe veya iç kontrol sisteminin hata ve yanlışlıkları önleyememesi riski olarak tanımlanabilir. İşletmenin iç kontrol veya muhasebe sistemi aracılığıyla zamanında engellenemeyen veya fark edilemeyen bu risk, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlı olarak artıp azalabilir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı bu riski azaltır. Ancak doğal

kısıtlamalar nedeniyle iç kontrol sistemi bütün yanlışlıkların bulunmasını ve düzeltilmesini sağlayamadığından bu risk hiçbir zaman sıfır olmaz (Karacan ve Uygun, 2016: 129). Denetlenen işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliği, iç denetçinin eğitimi ve tecrübesi, işletmede yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmiş olması, tutarsızlıkların araştırılması, veri işleme ve belgelendirme sisteminin etkinliği ve varlıkların korunması gibi unsurlar kontrol riskini etkilemektedir (Kaya, 2021: 472).

Yapısal risk, bir iç kontrol sisteminin mevcudiyetinin olmadığı varsayımına göre belirlenirken kontrol riski, mevcut bir iç kontrol sisteminin var olduğu ancak bu iç kontrol sisteminin hata ve hilenin oluşmasını engelleyemediği veya mevcut hata ve hileleri ortaya çıkaramadığı durumlarda söz konusu olmaktadır. Bu açıdan bağımsız denetçinin kontrol riskini belirleyebilmesi için müşteri işletmenin iç kontrol sistemini tanınması gerekir. Bunun için müşteri işletmeye kontrol testleri uygulayarak ve uygun denetim teknikleri kullanarak iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olabilir (Selimoğlu, vd. 2014: 114-117).

### **2.9.6.3. Bulgu Riski (Tespit Edememe Riski)**

Kontrol riski ve yapısal risk işletmeden kaynaklanan risklerdir ve denetçiden bağımsız olarak ortaya çıkarlar. Ancak bulgu ya da tespit edememe riski bağımsız denetçinin denetim faaliyeti sırasında mali tablolarda önemli hata ve yanlışlıkların olmasına rağmen bunları ortaya çıkaramama veya tespit edememe riskidir. Başka bir anlatımla bağımsız denetçinin finansal raporlarda olan önemli bir yanlışlığı fark etmede başarısız olma ihtimali olarak da tanımlanabilir.

Denetçinin en önemli ve genel amaçlarından biri finansal tablolarda var olan hata ve hileleri denetim çalışmasıyla ortaya çıkarmaktır. Bu amacın gerçekleşmesi için denetçiden beklenen, iç kontrol ve muhasebe sistemi tarafından önlemeyen veya tespit edilemeyen önemli hata ve hileleri yapacağı denetim çalışmasıyla ortaya çıkarmasıdır. Bu açıdan, iç kontrol ve muhasebe sistemleri tarafından önlenemeyen, denetçi tarafından bulunması beklenen, ancak denetçinin de yaptığı denetim faaliyetleri neticesinde bulamadığı hata ve hilelerden kaynaklanan risk, bulgu riskini oluşturmaktadır. (Karacan ve Uygun, 2016: 129).

Bu risk, denetçinin uyguladığı denetim teknikleri ve topladığı kanıtların etkinliğine bağlı olarak azalabilir. Fakat hiçbir zaman sıfırlanmaz. Çünkü denetçi hiçbir zaman işletmede gerçekleşen bütün iş ve işlemleri denetleyemez. Ayrıca denetçinin uygun olmayan denetim

tekniklerini kullanması veya ortaya çıkan sonuçları yanlış yorumlaması gibi diğer faktörler de bulunmaktadır (Selimoğlu vd., 2017: 202-203). Bu kapsamda denetçiden beklenen uygun bir denetim planlaması yapması, denetim ekibini doğru seçmesi ve yönlendirmesi, mesleki şüphencilikğin uygulanması, yapılan çalışmalarını kontrol ve gözetim suretiyle risk unsurlarını en aza indirerek önemli yanlışlıkları bulmasıdır (Karacan ve Uygun, 2016: 129).



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE İSTATİSTİKİ BÖLGE BİRİMLERİ SINIFLAMASI AÇISINDAN TRC İLE TR1 BÖLGELERİNİN VE BU BÖLGELERDE FAALİYET GÖSTEREN BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

#### 3.1. Türkiye İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflaması

Türkiye, AB kapsamında edinilen bilgi çerçevesinde 2002 yılında NUTS (Nomenclature of Territorial Units for Statistics) ölçütleri temel alınarak; İstatistiki Bölge Birim Sınıflaması (İBBS) oluşturmuştur. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) başta olmak üzere Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) ile beraber tüm kamu kuruluşları, teşkilat şemalarını İBBS bölge sistematiğine göre yapılandırmaya başlamıştır. İBBS, bölgesel politikaların çerçevesinin belirlenmesi, bölgelerin sosyo-ekonomik tahlillerinin yapılması, bölgelere özgü verilerin elde edilmesi, geliştirilmesi ve Avrupa Birliği Bölgesel İstatistik Sistemine uyumlu karşılaştırılabilir istatistikî veri tabanı oluşturulması maksadıyla ülke genelinde tanımlanmış istatistikî bir sınıflamadır. Bu sınıflamaya göre istatistikî açıdan Türkiye; 12 adet Düzey-1 Bölgesi, 26 adet Düzey-2 Bölgesi ve 81 adet (iller) Düzey-3 Bölgesinden oluşmaktadır (www.bakka.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/istatistiki-bolge-siniflandirmasi-nedir, 07. 03. 2021). Ülkemizde bu bölgesel ayırım, ülkenin değişik bölgeleri arasındaki demografik, toplumsal, kültürel ve ekonomik farklılıkların incelenmesinde çoklukla kullanılmaya başlanmıştır.

İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması üç düzeyden oluşmaktadır. Üçüncü düzey idari yapıya uygun olarak 81 ilden oluşmaktadır. Üçüncü düzeyde her ilin birbirinden farklı olarak herbir il bir bölgeyi oluşturur. Ekonomik, sosyal, kültürel ve coğrafi yönlerden benzer illerin belirli bir nüfus büyüklüğü de dikkate alınarak gruplanması, ikinci düzey olarak tanımlanmıştır. İkinci düzeyde toplam 26 bölge bulunmaktadır. Yine aynı kriterler dikkate alınarak birinci düzey gruplamalar yapılmış ve 12 bölgeden oluşan birinci düzey bölge birimleri tanımlanmıştır (TÜİK, 2005).

#### 3.1.1. İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflaması Açısından TR1 Bölgesi

Türkiye'deki 12 adet Düzey-1 bölgesinden biri olan TR1 Bölgesi (İstanbul), diğer İstatistiki bölgelerden farklı olarak sadece bir ilden (İstanbul) oluşmaktadır. Dolayısıyla TR1 bölgesi Düzey-1, Düzey-2 ve Düzey-3 olarak farklılık göstermemektedir. Bağımsız denetçi sayıları açısından bakıldığında ise Türkiye'de en fazla bağımsız denetçinin bulunduğu (6943 kişi) bölge TR1 bölgesi yani İstanbul ilidir. (<https://www.kgk.gov.tr/> 07.06.2021).

### 3.1.2. İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflaması Açısından TRC Bölgesi

Düzyey-1 kapsamında TRC Bölgesi, 3 adet Düzyey-2 bölgesi (Gaziantep alt bölgesi, Şanlıurfa alt bölgesi, Mardin alt bölgesi) ve 9 adet Düzyey-3 bölgesinden (Gaziantep, Adıyaman, Kilis, Şanlıurfa, Diyarbakır, Mardin, Batman, Şırnak, Siirt) oluşmaktadır. Bağımsız denetçi sayıları açısından bakıldığında en fazla bağımsız denetçinin (296 kişi) Gaziantep'te olduğu ayrıca Diyarbakır'da 98, Şanlıurfa'da 78, Adıyaman'da 42, Mardin'de 34, Batman'da 25, Şırnak'ta 5, Kilis'te 4 ve Siirt'te de 2 olmak üzere TRC bölgesinde toplam 584 bağımsız denetçinin olduğu belirlenmiştir (<https://www.kgk.gov.tr/> 07.06.2021).

### 3.2. Türkiye'de Bölgesel Farklılıkları Oluşturan Nedenler

Bir ülkede veya bir bölgenin alt bölümlerinde sosyal, kültürel ve ekonomik gelişmeler birbirinden farklı olabilir. Bu farklılıklar gelişmiş ülkelerde daha az seviyede olurken, gelişmemiş ülkelerde daha fazla ve açık bir şekilde görülmektedir. Ülkemizde de bölgelerarası farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılığın nedenleri ekonomik, sosyal, kültürel, tarihi ve coğrafi gibi faktörler olarak sayılabilir (Gündüz, 2006:100). Coğrafi özelliklerden bahsettiğimizde iklim özellikleri, ulaşım, yeraltı ve yerüstü kaynaklar gibi faktörler anlaşılmaktadır. Ülkemiz, birbirlerine coğrafi açıdan benzerlik gösteren iller birleştirilerek, yedi coğrafi bölgeye ayrılmıştır. Özellikle gerçekleştirilecek olan ekonomik faaliyetlerin iklim, ulaşım ve yer şekillerinden kaynaklı, nerede veya hangi alanda yapılacağını belirleyicisi, coğrafi konum olmaktadır. Bu sebeple bir bölgenin doğal çevresi ve coğrafi özellikleri dikkate alınmadan ekonomisini anlayabilmek mümkün olmamaktadır. Bölgesel farklılığa sebep olan diğer faktörlerin de (sosyal, kültürel, ekonomik) altında yine coğrafi özellikler olduğunu söylemek mümkündür.

Bu kapsamda, Türkiye'de coğrafi bölgelerin gelişmişlik seviyeleri incelendiğinde, okuma-yazma oranı, işsizlik oranı, kişi başına düşen gelir gibi sosyal ve ekonomik farklar bulunmaktadır (Can, 2004:114). Ülkemizde bölgelerarası gelişmişlik farklarının temel nedenleri; yer şekilleri ve iklim şartları, iç ve dış pazarlara yakınlık, ulaşımdaki maliyetlerden, kaynaklanmaktadır. Buna bağlı olarak ekonomik büyüme, ülkenin özellikle batı kesiminde yoğunlaşmıştır. Bunun sonuçları olarak gelişmemiş/gelişmemiş bölgelerde yatırımların ve hizmetlerin yetersizliği, işsizlik, ekonomik durgunluk ve gelir seviyesinin düşük olması, bu bölgelerden göç ederek insanları iş ve istihdam açısından daha elverişli bölgelere taşımıştır. İnsanların daha iyi şartlarda yaşama isteği, göç edilen bölgelerde de birtakım sorunlara yol

açmıştır. Bunlar; yeni yatırım alanlarının, konutların ve sosyal alanların yetersizlikleri, istihdam, çevre ve güvenlik gibi faktörler olarak sıralanabilir (Can, 2004:121).

Türkiye’de doğu bölgelerine kıyasla batı bölgelerinin daha çok gelişmesi nedenleri incelendiğinde, bunların; kalifiye emek arzı, hammadde kaynakları, ılıman iklim, deniz taşımacılığı ve Avrupa pazarına olan yakınlık olarak sıralanabilir. Ayrıca doğu bölgelerinde eğitim olanaklarının yetersizliği, bölgenin tarıma dayalı olması ve tarımda modernleşemeden kaynaklanan düşük gelir gibi nedenler bölgesel farkları ortaya çıkarmıştır (Özel, 2009: 188). Ayrıca bölgeler arasındaki ulaşım ve iletişim sistemleri arasındaki farklılıklar, ticareti etkilemekte dolayısıyla rekabette olumsuzluklara yol açmaktadır. Bölgedeki altyapı yetersizlikleri sermaye ve nüfusu gelişmiş bölgelere kaydırmaktadır (Dikme, 2010: 18). Türkiye’de bölgesel gelişmişlikte farkın bir başka nedeni de işgücü verimliliğidir. Buna göre az gelişmiş bölgelerde eğitimdeki yetersizlikler, kalifiye işgücünün azlığı, diğer sektörler için daha az nitelikli işgücü gerektiren tarımdaki istihdam ve düşük kapasitede teknoloji kullanımı bölgeler arasındaki farkları artırmaktadır (Kulaksız, 2008: 25).

### **3.3. Bölgesel Gelişmişlik Farkının Neden Olduğu Değişimler**

#### **3.3.1. Demografik Değişimler**

Sosyo-ekonomik gelişmişliği etkilenen önemli bir etken demografik göstergelerdir. Gelişmiş bölgeler, ekonomik fırsatlar ve sosyal olanaklardan dolayı cazibe merkezi olmasından kaynaklı çevresindeki bölgelerden sürekli olarak göç alır. Gelişmiş bölgelere, az gelişmiş veya gelişmekte olan bölgelerden kalifiye ve dinamik işgücü kayabilmektedir. Bu durum, gelişmiş bölgelerde nüfus yoğunluğunun ve nitelikli işgücünün artmasına yol açarken, gelişmemiş bölgelerde nüfusun azalmasına ve niteliksiz işgücünün kalmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla gelişmiş bölgelerde nüfus artışına bağlı olarak yeni yatırımların yapılması ve yeni istihdam alanlarının oluşturulması birbirine bağlı olarak birbirlerini desteklemektedir. Bu nedenle yaşanan bölgeler arası göçler “Demografik Kentleşmeyi” oluşturmaktadır (Gündüz, 2006: 17).

Türkiye İstatistik Kurumunun 2020 “Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi (ADNKS)” verilerine baktığımızda göç edilen bölgelerin ekseriyetle sanayileşmiş, ticaretin ve turizmin yoğun olduğu bölgelere doğru toplandığı görülmektedir. Bölgeler arası var olan gelişmişlik farklarından kaynaklı yaşanan iç göçlere bakıldığında, nüfus yoğunluğunun çoğunlukla gelişmiş illerde ve bölgelerde olduğu görülmektedir. Bu durum özellikle kırsallardan şehirlere ve küçük şehirlere büyük şehirlere doğru olmaktadır.

### 3.3.2. Sosyal Alandaki Değişimler

Bölgesel gelişmişlik farkının neden olduğu değişimlerden bir diğeri de sosyal alanlarda yaşanan değişimlerdir. Gelişmemiş bölgeler, gelişmiş ve nüfus bakımından yoğun olan bölgelere kıyasla sosyal hizmetler (sağlık, eğitim, ulaşım, sosyal aktivite) açısından daha az gelişmektedir. Dolayısıyla bu hizmetlere ulaşamayan gelişmemiş bölge insanları bu olanaklardan faydalanabilmek için gelişmiş bölgelere göç etmektedirler. Bu durum bölgeler arasında sosyal eşitsizliğe neden olmaktadır (Çotuk, 2014: 15).

Bölgeler arasında ortaya çıkan sosyal değişimler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Dikme, 2010: 20-21):

- Eğitim ve sağlık kurumları ile bu alanda hizmet sunan çalışanların, nitelik ve nicelik olarak gelişme göstermesi,
- Kişi başına düşen milli gelirin artmasına bağlı olarak tasarrufların artması ve bununda yatırımları arttırması,
- Ulaşım ağlarının ve bağlantı yollarının iyileştirilmesiyle gelişmenin pekiştirilmesi,
- Altyapı yatırımları ile en küçük yerleşim bölgelerinde de sosyal yapının dinamikleşmesi.

### 3.3.3. İktisadi Alandaki Değişimler

Bölgeler arası gelişmişlik farkının neden olduğu en önemli değişim ekonomik alandaki değişimlerdir. Bu değişimler gelişmiş bölgelerde girişimcilik faaliyetlerinin artması, yatırımların artması, istihdamın artması ve dolayısıyla gelirlerin artması ile piyasalarda ekonomik bir canlılık oluşturmaktadır. Buna karşın gelişmemiş bölgelerde ise azalan nüfus ile birlikte azalan tüketim eğilimi bu bölgelerde ekonomik durgunluğa neden olmaktadır. Dolayısıyla gelişmiş bölgelerdeki dışsal ekonomiler bu bölgelere yeni yatırımları getirerek yatırımların tek bir merkezde toplanmasına neden olmaktadır (Gündüz, 2006: 19).

Ekonomi, sosyal ve politik değişimleri içerisine alan genel bir faktördür. Ekonomik gelişmişlik, bir bölgenin ekonomik ve sosyal şartlarına göre belirlenen, bireylerin elde ettikleri gelirle geçimini ve sosyal ihtiyaçlarını giderebilme durumunu ifade etmektedir. Dolayısıyla ekonomik gelişmişlik, teknolojik alanda yaşanan değişimler ile üretim biçimini, sosyal ve siyasal alandaki fırsatlarla birlikte yaşam kalitesinin değiştirmektedir (Kayan ve Mardinli, 2020: 258-259). Gelişmemiş bölgelerde eğitim düzeyinin düşük olması, nitelikli çalışan yetersizliği, üretimde teknoloji kullanım kapasitesinin düşük olması, tarımda çalışan işgücünün

daha fazla olması ve diğer sektörlerle kıyasla tarımda istihdam edilen kişilerin daha düşük gelir elde etmesi gibi sorunlar bölgeler arasındaki eşitsizlikleri arttırmaktadır (Çotuk, 2014: 14).

Üretim faktörleri düşünüldüğünde gelişmiş bölgelerdeki tasarruflara bağlı sermaye artışı, eğitim şartlarından dolayı kalifiye işgücü ve nüfus yoğunluğu gibi faktörler işletmelerin kuruluş yeri seçimlerini etkilemektedir. Dolayısıyla yatırımların büyük bir çoğunluğunun bu bölgelere kaymasına neden olmaktadır. Bu yatırımlar sonucunda ise bu bölgelere daha fazla işgücünün kayması ile birbirini tetikleyen faaliyetler oluşmaktadır.

Bölgesel gelişmişlik farkının neden olduğu değişimler açısından etkili olan diğer faktörler düşünüldüğünde, nüfus yoğunluğu, beşeri sermaye olarak tanımlanan eğitim seviyesine bağlı eğitilmiş çalışan sayısı, sağlık hizmetleri açısından kişi başına düşen hastane, doktor, hemşire ve eczane, istihdam seviyesi olarak belirtilen işsizlik oranı, girişimcilik faaliyetlerine bağlı olarak inovasyon endeksleri, ödenen vergi oranı, bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin sektörel dağılımları gibi birçok faktöre bağlı olarak bölgelerin gelişmişlik seviyelerine etki eden faktörler bulunmaktadır.

### **3.4. İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflaması ile İlgili Araştırmalar**

TÜİK Gelir ve Yaşam Koşulları 2020 Araştırması bölgesel sonuçlarına göre Türkiye'de yıllık ortalama eşdeğer hane halkı kullanılabilir fert geliri 2020 yılında ortalama 33 bin 428 TL olarak gerçekleşmiştir. İBBS kapsamında, Gelir ve Yaşam Koşulları açısından en yüksek bölge, 49 bin 239 TL ile TR1 (İstanbul) bölgesi olmuştur. Bu bölgeyi, 38 bin 22 TL ile TR5 (Batı Anadolu) bölgesi ve 35 bin 785 TL ile TR3 (Ege) bölgesi izlemiştir. Gelir ve Yaşam Koşulları fert geliri bakımından en düşük bölge ise 18 bin 927 TL ile TRC (Güneydoğu Anadolu) bölgesi olmuştur. Ayrıca TÜİK'in son 10 yıllık verileri incelendiğinde gelir ve yaşam koşulları bakımından TR1 bölgesinin en yüksek, TRC bölgesinin ise en düşük fert gelirine sahip olduğu belirtilmiştir (<https://www.tuik.gov.tr/> 09.06.2021). Türkiye'de 12 adet Düzey-1 bölgesi içinde araştırmanın sadece TRC ve TR1 bölgelerini kapsamasının esasını da bu bögeleerden birinin en yüksek diğerinin ise en düşük fert gelirine sahip olması etkili olmuştur.

Ayrıca TÜİK'in 2020 verileri incelendiğinde, işgücüne katılma oranları bölgeler açısından değerlendirildiğinde, TR1 (İstanbul) bölgesi %52,6 olarak TRC bölgesinde ise ortalama %41,7 olarak ölçülmüştür.

İstihdam oranı açısından bölgeler değerlendirildiğinde, TR1 bölgesi %44,9 olarak ölçülmüştür. TRC bölgesinde ise istihdam oranı ortalama %32,3 olarak ölçülmüştür. İşsizlik oranı TR1 bölgesinde % 14,7 TRC bölgesinde ise %22,3 olarak ölçülmüştür.

TÜİK'in eğitim ve kültür verilerine göre, okuma yazma bilmeyenlerin oranı TR1 bölgesinde %1,49 TRC bölgesinde ise bu oran %4,43 olarak ölçülmüştür. Ayrıca TR1 bölgesinde 845 adet, TRC bölgesinde ise toplam 135 adet sinema salonu olduğu belirtilmiştir.

Son olarak TÜİK sağlık ve sosyal koruma verilerine baktığımızda, TRC bölgesinde 9 adet Düzey-3 (9 tane il) bölgesi olmasına rağmen toplam hastane sayısı 131 iken bu sayı, TR1 bölgesinde 235'tir (<https://www.tuik.gov.tr/> 09.06.2021). TÜİK' in verileri incelendiğinde TR1 bölgesi ekonomik, istihdam, eğitim, sağlık ve sosyal faktörler bakımından TRC bölgesine göre daha iyi durumda olduğu anlaşılmaktadır.

Ayrıca TÜİK verileri incelendiğinde, TRC bölgesinin ortalamasını, özellikle TRC2 (Şanlıurfa, Diyarbakır) ve TRC3 (Mardin, Batman, Şırnak, Siirt) alt bölgelerinin gelir ve yaşam koşulları, işgücüne katılma oranı, istihdam oranı ve okuma yazma bilmeyenlerin oranı açısından düşürdüğü söylenebilir. Ayrıca bölgesel farklılıklar ile ilgili literatürde yapılan diğer çalışmalar ise aşağıda verilmiştir.

Güney (2020) çalışmasında, 2017 ve 2019 yılları arasında muhasebe meslek mensuplarına verilen, kesinleşmiş disiplin cezalarının, meslek mensuplarının cinsiyetlerine ve unvanlarına, cezanın verildiği ay ve yıla, disiplin cezası türüne, ayrıca meslek odasının bulunduğu istatistiki bölgeye göre, farklılaşıp farklılaşmadığını analiz etmiştir. Analiz sonuçlarına göre; verilen kesinleşmiş ceza türünün, meslek mensubunun bulunduğu istatistiki bölgeye göre farklılaştığı ancak; meslek mensuplarının cinsiyetine, unvanına, cezanın verildiği ay ve yıla göre farklılaşmadığı ortaya çıkmıştır. Ayrıca kesinleşmiş disiplin cezaları, İBBS Düzey-1 açısından incelendiğinde; disiplin cezalarının, yüzde 37'sinin TR1 (İstanbul), yüzde 14,'nün TR5 (Batı Anadolu), yüzde 11'nin TR3 (Ege) bölgesinde ortaya çıktığı görülmüştür. Kesinleşmiş disiplin cezaları bakımından TRC (Güneydoğu Anadolu) bölgesi ise Düzey-1 bölgesi içinde %4,1 ile yedinci sırada yer almaktadır. Ancak "Meslekten Çıkarma" şeklindeki ağır ceza olarak nitelenen cezanın, TR1 (İstanbul) bölgesinde verilen cezalar içindeki payı %5,6 iken, TRC (Güneydoğu Anadolu) bölgesinde verilen cezaların %50'sinin "Meslekten Çıkarma" şeklinde olması çalışmada dikkati çeken başka bir noktadır. Bu sonuç 2017 ve 2019 yılları

arasında TRC (Güneydoğu Anadolu) bölgesinde verilen 8 tane cezanın 4 tanesinin “Meslekten Çıkarma” cezası olmasından kaynaklanmaktadır.

Gül (2017) araştırmasında, Türkiye’deki muhasebe meslek mensuplarının 2001 ve 2015 dönemleri arasında TÜRMOB’un web sayfasında ilan edilen disiplin cezalarının, meslek mensuplarının kayıtlı olunan odanın bulunduğu bölgeye, cezaların alındığı yıla, cinsiyete ve mesleki unvana göre analiz etmiştir. Analiz neticesinde, verilen disiplin cezalarının, kayıtlı olunan odanın bulunduğu bölgeye, cezaların alındığı yıla ve mesleki unvana göre istatistiki açıdan anlamlı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Ancak meslek mensuplarının aldığı disiplin cezaların, cinsiyete göre anlamlı olmadığı ortaya çıkmıştır. Ayrıca, Güneydoğu Anadolu Bölgesindeki meslek mensuplarının aldığı disiplin cezalarının diğer bölgelere kıyasla farklılaştığı ve daha düşük ceza puanı aldıklarını belirtmiştir.

Kesikoğlu ve Saraç (2017) çalışmalarında, Türkiye’de Ar-Ge’nin büyüme üzerindeki etkisini (İBBS) Düzey-1 Bölgeleri düzleminde analiz etmişlerdir. Büyüme verileri ve Ar-Ge harcamaları kullanılarak yapılan bölgesel karşılaştırmalı analiz sonuçlarına göre bütün bölgelerde Ar-Ge harcamaları ile Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH) arasında pozitif bir ilişkinin olduğu sonucunu bulgulamışlardır. Benzer bir diğer çalışmada Ülkü (2004), 20 OECD ve 10 OECD dışı ülke için patent ve Ar-Ge verilerini, 1981-1997 dönemi için panel veri yöntemini kullanarak analiz etmiştir. Analiz sonucuna göre hem OECD hem de OECD dışı ülkelerde kişi başına GSYİH ile (İnovasyon) yenilik arasında pozitif bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır.

Berber vd. (2013), çalışmalarında Düzey-1 kapsamında beşeri sermaye yeterliliğini araştırmışlardır. Beşeri sermaye, insani yetenek ve kabiliyetlerin değeri olarak tanımlanmakta ve iktisadi büyümenin itici gücü olarak kabul edilmektedir. Çalışmada, beşeri sermaye yeterliliğini ölçen 5 değişken kullanılmıştır. Bunlar; kişi başı gayri safi katma değer, ar-ge harcamaları, patent başvuru sayısı, şehirleşme oranı ve sinema koltuk sayısıdır. Analiz sonucunda, düzey-1 kapsamında en yüksek beşeri sermayeye yeterliliği olan bölge (TR1) İstanbul bölgesi iken, en düşük beşeri sermayeye yeterliliği (TRA) Kuzeydoğu Anadolu Bölgesi'nde ortaya çıkmıştır. (TRC) Güneydoğu Anadolu Bölgesi ise 12 bölge arasında 9. sırada yer almıştır. Çalışmadaki bir diğer sonuç ise beşeri sermaye yeterliliği ile sosyoekonomik gelişmişlik arasında benzerliktir. Yani beşeri sermaye yeterliliği yüksek olan bölgelerde sosyoekonomik gelişmişlik de daha yüksek olmaktadır. Benzer bir çalışma ile Romer (1990),

beşeri sermayenin eğitim, teknoloji, ar-ge ve benzeri birçok faktöre bağlı olarak bölgeleri birbirinden farklı kılan en önemli faktör olduğunu belirtmiştir.

Erdoğan ve Okudum (2015), TRC bölgesi diğer bölgelere kıyasla, işgücünün toplam bölge nüfusu içindeki payı ve iş gücünün işe katılım oranları açısından en düşük bölge olarak ölçülmüştür. Ayrıca Türkiye'de iş gücü ve bölgesel kalkınmışlık kapsamında eşitsizlikler olduğu, iş gücünün dağılımında batı ve kıyı kesimlerde yüksek, doğu ve iç bölgelerde daha düşük iş gücünün olduğu belirtilmiştir. İşgücünün doğu bölgelerinde daha az olmasının nedeni ise coğrafi şartlardan kaynaklandığı belirtilmiştir.

Düzyey 1 kapsamında, 2016 yılında işsizlik düzeyi açısından en yüksek, işgücüne katılma düzeyi açısından ise en düşük bölge Güneydoğu Anadolu Bölgesi olduğu ortaya çıkmıştır. İş gücüne katılma oranı en yüksek bölge ise İstanbul olduğu belirtilmiştir (Erikli ve Türkoğlu, 2020: 239).

Sosyo-ekonomik bir faktör olarak, ulusal ekonomilerde ve yerel muhasebe sistemleri üzerinde kültürün önemli etkisi bulunmaktadır (Özdemir ve Ünal, 2021: 141). Denetim konusunda bölgeler arası farklılıkları oluşturan ve etkili olan bir diğer faktör kültür ile ilgili çalışmalar da yapılmıştır. Yapılan araştırmalarda, denetçiler mesleki faaliyetlerinde karar verirken toplumun kültürel özelliklerinden büyük oranda etkilenmektedir. Dolayısıyla kültürel farklılıklar denetleyen ve denetlenen kişi veya kurumların tutum ve davranışlarını şekillendirerek, özellikle uluslararası standartların uygulanmasında farklılıklara neden olabilmektedir (Balsarı ve Varan, 2014: 81).

Chan, vd. (2003) tarafından yapılan çalışmada muhasebe hilelerinin tespitinde denetçiler üzerindeki kültürel farklılıkların etkisi araştırılmıştır. Çalışmalarında, Hofstede'nin modelinde yer alan güç mesafesi ve bireycilik boyutlarının hilelerin tespitinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

2007 yılında Kosmala tarafından gerçekleştirilen çalışmada ise denetimde bağımsızlık unsuru üzerindeki kültürel etki incelenmiştir. Araştırmada kültürel farklılıkların ve bireysel yorumlamaların denetim faaliyetlerinin bağımsızlığını etkilediği vurgulanmıştır. Benzer biçimde ülkemizde de Erturan (2007) tarafından yapılan araştırmada, kültürün denetçi ve denetim süreçleri üzerindeki etkisi incelenmiştir ve sonuç olarak denetçinin denetim sürecinde içinde bulunduğu toplumun kültürel değerlerinden önemli ölçüde etkilendiğini ortaya

çıkarmıştır. Erturan ve Bekar'ın 2015 yılındaki çalışmalarında ise denetçilerin meslek etiği algılarını Hofstede'nin kültür boyutları çerçevesinde incelemişlerdir. Araştırma sonucunda denetçilerin denetim süreçlerinin her aşamasında kültürel unsurlardan etkilendiklerini ve bunun meslek etiğine de etkilerinin olduğunu ortaya koymuşlardır.

Hughes, vd. (2009) gerçekleştirmiş olduğu çalışmalarında ise kültür boyutlarının (belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi, bireycilik) denetim sistemleri üzerindeki etkileri incelemişlerdir. Sonuç olarak risk değerlendirme süreçlerinde kültür boyutlarının etkisinin varlığı tespit edilmiştir.



## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **YÖNTEM**

#### **4.1. Araştırmanın Evren ve Örnekleme**

Araştırmanın evrenini TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin tamamına ulaşmanın hem çok maliyetli olması ve zaman gerektirmesi hem de bir çok bağımsız denetçinin anket uygulamasına zaman ayırmamasından kaynaklı araştırma, TRC ve TR1 bölgeleri ile sınırlandırılmıştır. Araştırmanın evreni kapsamında TR1 bölgesinde 6943, TRC bölgesinde ise 584 bağımsız denetçi bulunmaktadır. Araştırmanın evreni temsil etme yeteneğine sahip yeterli örnekleme uygulanabilmesi için Gürbüz ve Şahin’in (2018) belirttikleri üzere %95 güven aralığında evren büyüklüğü için gerekli örneklem büyüklüğünü minimum 384 kişi olarak belirtmişlerdir (Gürbüz ve Şahin 2018: 130). Ancak çalışma kapsamında toplam 567 bağımsız denetçi ile anket uygulaması yapılmıştır.

#### **4.2. Veri Toplama Yöntemi**

Araştırma kapsamında veri toplama aracı olarak anket formu kullanılmıştır. Anket formunun ilk bölümde, bağımsız denetçilerin demografik özellikleri ve çalıştıkları firmaların özellikleri ile ilgili sorular yer almaktadır. İkinci bölümde bağımsız denetçilerin hata ve hileye karşı “Sorumluluk Algısı” , “Rotasyon Algısı” ve “Meslek Etiği Algısı” ölçekleri bulunmaktadır. Ölçeklerde 5’li likert kullanılmıştır. 5’li likert ölçeğinde her bir rakam şu anlama gelmektedir: “1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5=Kesinlikle katılıyorum” şeklinde sıralanmıştır.

Anket formunun son bölümde ise bağımsız denetçilerden hata ve hileleri önlemede ve ortaya çıkarmada en çok kullanılan denetim tekniklerini, denetim esnasında en çok hangi hata ve hile türleri ile karşılaştıklarını işaretlemeleri istenmiştir Bu kapsamda seçenekler, “1= Çok Az, 2= Az, 3= Orta, 4= Fazla ve 5= Çok Fazla” olarak sıralanmıştır. Ayrıca katılımcılardan hata ve hileleri önlemede ve ortaya çıkarmada en önemli denetim araçlarının hangisi olduğu, işletme tepe yönetimini ve çalışanlarını hileye sevk eden en önemli faktörleri işaretlemeleri istenmiştir. Bu kapsamda ise seçenekler “1= Çok Önemsiz, 2= Önemsiz, 3= Orta, 4= Önemli ve 5= Çok Önemli” olarak sıralanmıştır.

Araştırma saha çalışması şeklinde nicel araştırma deseni çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Bu çalışma, amacı açısından açıklayıcı ve temel felsefesi açısından uygulamalıdır. Açıklayıcı araştırma, olayların neden gerçekleştiğini açıklamak, belirli bir kuramı test etmek veya geliştirmek için yapılan araştırmalardır. Bu araştırma çalışma süresi açısından ise kesitseldir. Kesitsel araştırma, anlık olarak tek bir zamanda toplanarak, incelenen olgunun o andaki durumunu ortaya koymaya çalışmaktadır (Gürbüz ve Şahin 2018: 99 -113).

Araştırma yüz yüze anket cevaplama şeklinde yapılması ile beraber, Covid-19 sürecinden dolayı fiziki anket uygulamasının zor olması nedeniyle anket soruları “Google forms” sitesinden dijital ortama aktarılarak ve gerekli izinler alındıktan sonra katılımcıların telefonlarına whatsapp üzerinden veya mail adreslerine anket formu on-line gönderilerek sanal ortamda doldurmaları istenmiştir.

#### **4.3. Araştırma Kapsamında Kullanılan Ölçekler**

Çalışma kapsamında üç ölçekten faydalanılmıştır. Bu ölçekler “Sorumluluk Algısı Ölçeği, Rotasyon Algısı Ölçeği ve Meslek Etiği Algısı Ölçeği” şeklindedir. Sorumluluk Algısı Ölçeği, Canol KANDEMİR’in “Muhasebe Hilelerinin ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” isimli doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır. Rotasyon Algısı Ölçeği, literatürde yer alan çalışmalardan yararlanılarak hazırlanmıştır. Araştırmada kullanılan bir diğer ölçek, Meslek Etiği Algısı Ölçeği ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) etik yönetmeliği çerçevesinde belirtilen değişkenler esas alınarak hazırlanmıştır. Ayrıca anket sorularının hazırlanmasında, Tuba Derya BAŞKAN’ın “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği: Bir Uygulama” isimli doktora tezinden yararlanılmıştır.

#### **4.4. Normal Dağılım Testi**

Çalışma kapsamında faktör analizi ve hipotez testlerine geçilmeden önce verilerin normal dağılıp-dağılmadığı incelenmiştir. Verilerin normal dağıldığı durumlarda parametrik testler uygulanır. Aksi durumda ise non-parametrik testlerin uygulanması gerekmektedir. Bu çalışmada normal dağılımın sağlanmasına yönelik basıklık ve çarpıklık değerleri temel alınmıştır. Tablo 2’de ölçeklerin çarpıklık ve basıklık değerlerine yer verilmiştir.

**Tablo 2.** Ölçeklerin Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

ÖLÇEĞİN ADI	Skewness (Çarpıklık)	Kurtosis (Basıklık)
Sorumluluk Algısı Ölçeği	-.212	-.561
Rotasyon Algısı Ölçeği	.259	-.159
Meslek Etiği Algısı Ölçeği	-.856	1.481

Betimsel ve çıkarımsal analizler için öncelikle ölçek dağılımlarının normal dağılıma sahip olup olmadıkları kontrol edilmiştir. Tabachnick ve Fidell (2013)'e göre çarpıklık ve basıklık değerlerinin -1.5 ile +1.5 arasında olması durumunda da verilerin normal dağıldığı kabul edilebilir. Tablo 2 incelendiğinde çalışmamızda kullanılan ölçeklerin çarpıklık ve basıklık değerlerinin “-.856 ile 1.418” arasında yer aldığı görülmektedir. Bu açıdan çalışmada kullanılan ölçekler parametrik testler ile analiz edilmiştir. Ancak çalışmadaki diğer ek analizlerde çarpıklık ve basıklık değerleri -1.5 ile +1.5 aralığında olmayan (Tablo 42) veriler için non-parametrik testler uygulanmıştır.

#### 4.5. Keşfedici Faktör Analizi

Faktör analizinin temel hedefi boyut indirgemedir. Boyut indirgemeye yönelik en sık kullanılan yöntemlerden birisi keşfedici faktör analizidir. Keşfedici faktör (açımlayıcı faktör) analizi (KFA) sonucunda veri seti daha basit ve anlaşılır bir şekil alır. Araştırmacı yeni bir ölçek geliştiriyorsa ya da literatürde var olan ölçeklerle madde ekleme-çıkarma işlemi yapıyorsa ölçeğin yapısal ve faktöriyel geçerlilik çalışmalarına, KFA ile başlamasının daha uygun olacağı düşünülmektedir. Bu nedenle çalışma kapsamında KFA işlemine yer verilmiştir (Gürbüz ve Şahin, 2018: 317-318).

KFA için olması gereken örneklem büyüklüğünün sayısı konusunda araştırmacılar arasında bir fikir birliğinin bulunduğu söylenemez. Ancak yaygın olarak kabul gören kıstas şudur: örneklem büyüklüğü ölçekteki madde sayısının en az 5 katı veya 10 katı kadar olmalıdır. 50'den az örneklemde faktör analizlerinin yapılmaması, analiz için asgari örneklem sayısının 100 olması gerekmektedir. Örneklem büyüklüğü için bakılacak bir başka değer de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği ölçüsüdür.

**Tablo 3.** Sorumluluk Algısı Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett Değerleri

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü		,570
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	216,797
	df	10
	Sig.	,000

Örnekleme büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olup olmadığını belirlemek amacıyla faktör analizinden önce Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değerine bakılır. KMO testi değişkenler arasındaki korelasyonları ölçer. KMO değerinin 0,5-1,0 arası değerler kabul edilebilir aralıkta olduğu değerlendirilmektedir (Altunışık vd., 2010: 266). Sorumluluk Algısı Ölçeğine ilişkin yapılan analiz kapsamında KMO değerinin 0,570 olduğu bulunmuştur. Bu sonuç doğrultusunda örnekleme büyüklüğünün açıklayıcı faktör analizi yapabilmek için uygun olduğu kanısına varılmıştır. Analiz sonucunda Tablo 3'te görüldüğü gibi Bartlett's değerinin istatistiksel olarak anlamlı ( $\chi^2= 216,797$  sd= 10,  $p<.001$ ) ve Kaiser-Meyer-Olkin değerinin ,570 olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuçlar verilerin çok değişkenli normallik varsayımını karşıladığını ve faktör analizi için uygun olduğunu göstermiştir.

**Tablo 4.** Sorumluluk Algısı Ölçeği Toplam Açıklanan Varyans Analizi

Toplam Açıklanan Varyans Oranları						
Faktörler	Başlangıç Öz Değerleri			Karesi Alınmış Toplamların Çıkarımı		
	Toplam	Varyans %	Kümülatif %	Toplam	Varyans %	Kümülatif %
1	1,705	34,097	34,097	1,705	34,097	34,097
2	1,131	22,615	56,713	1,131	22,615	56,713
3	,918	18,359	75,071			
4	,685	13,090	88,765			
5	,562	11,235	100,000			

Özdeğer (Eigenvalue); bir faktörü oluşturan maddelerin (ifade) faktör yüklerinin karelerinin toplamıdır. Uygulamada Öz değeri 1'den büyük olan faktörler dikkate alınır. Faktör altında yer alan maddeler(ifadeler) buna göre şekillenir (Yaşlıoğlu, 2017; 77). Genel bir kural olarak, KFA'da tüm faktörlerin açıkladıkları toplam varyansın, tek boyutlu ölçeklerde en az %30, çok boyutlu ölçeklerde en az %50 olması gerekmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2018: 320).

Analiz sonucunda Tablo 4’te görüldüğü gibi Sorumluluk Algısı Ölçeği, iki faktörden oluşan ve toplam varyansın %56,713’ünü açıklayan bir yapı ortaya çıkarmıştır. Yapılan analiz sonucunda elde edilen maddelerin faktör yükleri aşağıda Tabloda 5’te gösterilmiştir.

**Tablo 5.** Sorumluluk Algısı Ölçeği Faktör Yükleri

Madde Kodu	İfadeler	Faktör Yük Değerleri	
		Faktör 1	Faktör 2
S2	Bağımsız denetçi sadece önemli yanlışlıklardan yönetim ile ortaklaşa sorumludur.	,647	
S3	Sorumluluk, hileyle ilgili taraflar (yönetim, iç denetim, bağımsız denetçi, adli muhasebeciler ve denetleyici-düzenleyici kuruluşları) arasında paylaştırılmalıdır.	,741	
S5	Finansal Raporların tamamını denetleyebilecek bilişim teknolojilerinin kullanılması durumunda sorumluluk yönetim ile paylaşılmalıdır.	,741	
S1	Denetim faaliyetinde hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında en büyük sorumluluk bağımsız denetçiye aittir.		,680
S4	Temel denetim amacı, hata ve hilelerin bulunması sorumluluğunu hiçbir şekilde içermediğinden bu sorumluluk tamamen yönetime aittir.		,825

Faktör yükleri bir maddenin ilgili faktör ile olan korelasyonudur. Dolayısıyla faktör yükü, faktör içindeki bir maddenin ilgili faktördeki varyansın ne kadarını açıkladığını göstermektedir. Genel olarak faktör yüklerinin en az ,32 olması önerilmektedir. Ancak araştırmacı, faktörleri oluşturan maddelerin güçlü olmasını istiyorsa bu oranı en az ,50 oranına çıkarabilir (Gürbüz ve Şahin, 2018: 320). Araştırmamızda, katılımcıların bağımsız denetimdeki sorumluluk algılarını ölçmeyi amaçlayan ve 5 maddeden oluşan Sorumluluk Algısı Ölçeği, 2 faktör (boyut) olarak ayrılmıştır. Birinci faktör 2, 3 ve 5. ifadelerden (sorulardan) oluşmaktadır. İkinci faktör ise 1. ve 4. ifadelerden oluşmuştur. Sorumluluk algısı ölçeğinin faktör desenini ortaya koymak amacıyla yapılan keşfedici faktör analizinde, faktör yük değerlerinin 0,32’nin üstünde olduğu görülmüştür. Faktör yüklerinin ise istenilen düzeyde 0,647 - 0,825 arasında olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 6.** Rotasyon Algısı Ölçeği İlişkin KMO ve Bartlett Değerleri

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü		,635
Bartlett’in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	652,192
	df	10
	Sig.	,000

Rotasyon Algısı Ölçeğine ilişkin analiz sonucu incelendiğinde Tablo 6’da görüldüğü gibi Barlett’s değerinin istatistiksel olarak anlamlı ( $\chi^2= 652.192$ ,  $sd= 10$ ,  $p<.001$ ) ve Kaiser-Meyer-Olkin değerinin ise .635 olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuçlar verilerin çok değişkenli normallik varsayımını karşıladığını ve korelasyon matrisinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermiştir.

**Tablo 7.** Rotasyon Algısı Ölçeği Toplam Açıklanan Varyans Analizi

Toplam Açıklanan Varyans Oranları						
Faktörler	Başlangıç Öz Değerleri			Karesi Alınmış Toplamların Çıkarımı		
	Toplam	Varyans %	Toplam %	Toplam	Varyans %	Toplam %
1	2,112	42,250	42,250	2,212	42,250	42,250
2	1,457	29,138	71,388	1,457	29,138	71,388
3	,569	11,376	82,764			
4	,509	10,185	92,949			
5	,353	7,051	100,000			

Analiz sonucunda Tablo 7’de görüldüğü gibi Rotasyon Algısı Ölçeği iki faktörden oluşan ve toplam varyansın %71,388’ini açıklayan bir yapı olarak ortaya çıkmıştır. Yapılan analiz sonucunda elde edilen maddelerin faktör yükleri ise aşağıda Tablo 8’de gösterilmiştir.

**Tablo 8.** Rotasyon Algısı Ölçeği Faktör Yükleri

Madde Kodu	İfadeler	Faktör Yük Değerleri	
		Faktör 1	Faktör 2
R1	Rotasyon, müşteri işletmeye ait bilgi ve tecrübeyi azaltacağı için hata ve hile olasılığı artar.	,840	
R2	Denetçilerin müşteri işletme ile uzun süre çalışması, hata ve hile olasılığı azaltır.	,860	
R3	Rotasyon, müşteri firma ile oluşan bağlılığı azaltacağı için hata ve hile olasılığını azaltır.		,778
R4	Rotasyon, hatalı ve hileli muhasebe işlemlerini önler.		,857
R5	Rotasyon, müşteri firma yönetiminin denetçiler üzerindeki baskısını azaltır.		,848

Araştırmada, hata ve hileye karşı düzenleyici kuruluşlar tarafından uygulanan rotasyon kapsamında, denetçilerin algılarını ölçmek amacıyla, 5 maddeden oluşan ölçek hazırlanmıştır. Analiz sonucunda ölçek, 2 faktör (boyut) olarak ayrılmıştır. Birinci faktör, 1. ve 2. ifadelerden

oluşmaktadır. İkinci faktör ise 3. 4. ve 5. ifadelerden oluşmuştur. Rotasyon algısı ölçeğinin faktör desenini ortaya koymak amacıyla yapılan keşfedici faktör analizinde, faktör yük değerlerinin 0,32'nin üstünde olduğu görülmüştür. Faktör yüklerinin istenilen düzeyde 0,778 - 0,860 arasında olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 9.** Meslek Etiği Algısı Ölçeği İlişkin KMO ve Bartlett Değerleri

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü		,791
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	1031,414
	df	15
	Sig.	,000

Meslek Etiği Algısı Ölçeğine ilişkin analiz sonucuna göre Tablo 9'da görüldüğü gibi Bartlett's değerinin istatistiksel olarak anlamlı ( $\chi^2= 1031.414$ ,  $sd= 15$ ,  $p<.001$ ) ve Kaiser-Meyer-Olkin değerinin ise .791 olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuçlar verilerin çok değişkenli normallik varsayımını karşıladığını ve korelasyon matrisinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermiştir.

**Tablo 10.** Meslek Etiği Algısı Ölçeği Toplam Açıklanan Varyans Analizi

Toplam Açıklanan Varyans Oranları						
Faktörler	Başlangıç Öz Değerleri			Karesi Alınmış Toplamların Çıkarımı		
	Toplam	Varyans %	Toplam %	Toplam	Varyans %	Toplam %
1	2,984	49,725	49,725	2,984	49,725	49,725
2	10,032	17,198	66,923	1,032	17,198	66,923
3	,706	11,764	78,687			
4	,539	8,978	87,664			
5	,380	6,636	94,000			
6	,360	6,000	100,000			

Analiz sonucunda Tablo10'da görüldüğü gibi Meslek Etiği ölçeği iki faktöre ayrılmış ve toplam varyansın %66,923'ünü açıklayan bir yapı ortaya çıkmıştır. Yapılan analiz sonucunda elde edilen maddelerin faktör yükleri aşağıda Tablo 11'de gösterilmiştir.

**Tablo 11.** Meslek Etiği Algısı Ölçeği Faktör Yükleri

Madde Kodu	İfadeler	Faktör Yük Değerleri	
		Faktör1	Faktör2
ME1	Bağımsız denetçiler yasaların yetersiz kaldığı durumlarda etik ilkelere bağlı kalırlar.	,842	
ME2	Müşteri firma yönetiminin etik ilkeleri desteklemesi hata ve hile olasılığını azaltır.	,850	
ME3	Denetçilerin etik olmayan davranışları, yatırımcıların denetimden geçmiş finansal raporlara olan güvenini azaltır.	,798	
ME4	Etik kurallara aykırı davranan bağımsız denetçilere para, hapis veya meslekten atılma gibi caydırıcı cezalar verilmelidir.		,628
ME5	Bağımsız denetçilerin etik ilkelere bağlılığı hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında çok önemlidir.		784
ME6	Denetçilere etik eğitimi verilmesi hata ve hileleri en aza indirir.		820

Araştırmada, hata ve hileye karşı katılımcıların meslek etiği algısını ölçmek amacıyla, 6 maddeden oluşan ölçek hazırlanmıştır. Analiz sonucunda ölçek, iki faktöre (boyut) ayrılmıştır. Buna göre birinci faktör altında 1. 2. ve 3. ifadeler toplanırken ikinci faktörde 4. 5. ve 6. İfadeler yer almaktadır. Meslek etiği algısı ölçeğinin faktör desenini ortaya koymak amacıyla yapılan keşfedici faktör analizinde, faktör yük değerlerinin istenilen düzeyde, 0,628 ile 0,850 arasında olduğu tespit edilmiştir.

#### 4.6. Güvenilirlik Analizi

Güvenirlik, ölçüm sonuçlarının ölçmek istenen kavramı tutarlı bir şekilde ölçmesi ve ölçüm aracının farklı zamanlarda, farklı yerlerde ve aynı evrenden seçilen farklı örnekleme uygulandığında benzer sonuçlar vermesi olarak tanımlanır. Bir araştırmada, ölçme sonucunda elde edilen değere, ne derece güvenebileceği, başka bir ifade ile bu sonuçların ne kadar rastgele hataların dışında olduğunun bilinmesi gerekir. Bu bir anlamda, aynı ölçme aracıyla farklı zamanlarda yapılan ölçüm sonuçları arasındaki tutarlılığı ifade etmektedir. Kısacası güvenilirlik için ölçüm aracının tekrarlanabilir ve aktarılabilir olması gerekmektedir. Araştırmalarda Cronbach Alpha sayısı, ölçüm araçlarının ifadelerinin (maddelerin) birbiriyle tutarlı olup olmadığını ve ifadelerin söz konusu kavramı ölçüp ölçmediğini göstermektedir. Bir ölçüm aracındaki içsel tutarlılık hesaplanmasında kullanılan en yaygın ve en güçlü yöntem Cronbach Alfa sayısının hesaplamasıdır (Gürbüz ve Şahin, 2018: 155-157).

Cronbach Alpha iç tutarlılık katsayısının aralıkları ve bu aralığa göre ölçeğin güvenilirlik durumu şu şekildedir (Alpar, 2013:848-851).

$0.00 \leq \alpha < 0.40$  ise ölçek güvenilir değildir.

$0.40 \leq \alpha < 0.60$  ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0.60 \leq \alpha < 0.80$  ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0.80 \leq \alpha \leq 1.00$  ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

**Tablo 12.** Güvenilirlik Analizi (Cronbach's Alpha İç Tutarlılık Katsayısı) Sonuçları

Ölçekler	Madde Sayısı	Cronbach Alpha Katsayısı (İç Tutarlılık)	Değerlendirme
Sorumluluk Algısı, Rotasyon Algısı ve Meslek Etiği Algısı Ölçekleri	16	0,654	Güvenilir.

Güvenilirlik analizi yapılırken kullanılan ölçekler aynı anda analize dâhil edilmiştir. Tablo 12’de görüldüğü gibi Cronbach's Alpha iç tutarlılık katsayısı 0,654 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre söz konusu 16 ifadenin bir bütün olarak, ölçmek istenen olguyu ölçmede “oldukça güvenilir” olduğu söylenebilir.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### BULGULAR VE YORUM

#### 5.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmanın bu bölümünde araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin cinsiyet, yaş, eğitim durumu, tecrübesi, unvanı, çalıştıkları firmanın türü, çalıştıkları firmaların bulunduğu il, çalışma şekli, fiili denetim yapıp yapmadıkları ve meslek etiği eğitimi alıp almadıklarına ilişkin bulgulara yer verilmiştir. Elde edilen bulgular frekans ve yüzde analizi ile incelenmiştir.

**Tablo 13.** Tanımlayıcı İstatistik Bulgular

<b>Cinsiyet</b>	<b>Frekans</b>	<b>% Yüzde</b>
Kadın	90	% 15,9
Erkek	477	% 84,1
<b>Yaş</b>	<b>Frekans</b>	<b>% Yüzde</b>
34 ve aşağısı	129	% 22,7
35-44 arası	175	% 30,9
45 ve üstü	263	% 46,4
<b>Eğitim Durumu</b>	<b>Frekans</b>	<b>% Yüzde</b>
Lisans	396	% 69,8
Yüksek Lisans	157	% 27,7
Doktora	14	% 2,5
<b>Tecrübe</b>	<b>Frekans</b>	<b>% Yüzde</b>
1-5 yıl	95	% 16,8
6-9 yıl	69	% 12,2
10-15 yıl	90	% 15,9
16-19 yıl	232	% 40,9
20 yıl ve üzeri	81	% 14,3
<b>Ünvan</b>	<b>Frekans</b>	<b>% Yüzde</b>
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	97	% 17,1
Baş Denetçi	35	% 6,2
Kıdemli Denetçi	55	% 9,7
Denetçi	312	% 55,0
Denetçi Yardımcısı	68	% 12,0
<b>Firma Türü</b>	<b>Frekans</b>	<b>% Yüzde</b>
Ulusal	218	% 38,4
Uluslararası	125	% 22,0
Bölgesel-Yerel	224	% 39,5
<b>Şirket merkezinin bulunduğu il</b>	<b>Frekans</b>	<b>% Yüzde</b>

İstanbul	436	%76,89
Gaziantep	56	%9,88
Adıyaman	16	%2,82
Şanlıurfa	21	%3,70
Diyarbakır	18	%3,17
Mardin	15	%2,64
Batman	4	%0,71
Kilis	1	%0,18
<b>Bağımsız denetçi olarak çalışma şekli</b>	<b>Frekans</b>	<b>% Yüzde</b>
Serbest (Kendi SMMM/ YMM büromda)	279	%49,2
Bir denetim firmasında denetim ekibinde bağımsız denetçi sıfatıyla sözleşmeli personel olarak	188	%33,2
Kurucu ortağı olduğum bir denetim firmasında Sorumlu Denetçi olarak	100	%17,6
<b>Fiili olarak (bağımsız denetçi olarak)denetimde bulundunuz mu?</b>	<b>Frekans</b>	<b>% Yüzde</b>
Evet	394	%69,49
Hayır	173	%30,51
<b>Meslek Etiği İle İlgili Eğitime, Seminere vs. Katıldınız mı?</b>	<b>Frekans</b>	<b>% Yüzde</b>
Evet	499	%88,0
Hayır	68	%12,0

Tablo 13 İncelendiğinde, katılımcıların büyük çoğunluğunun (477 kişi) erkeklerden oluştuğu görülmektedir (%84,1). Bağımsız denetçilerin yaş aralığı incelendiğinde en fazla katılımcı grubunun 45 yaş ve üstü (263 kişi) (%46,4) olduğu ortaya çıkmıştır, Eğitim durumu incelendiğinde katılımcıların ağırlıklı olarak lisans mezunu (396 kişi) (%69,8) olduğu görülmektedir. Katılımcıların tecrübelerine göre büyük çoğunluğun 16 ile 19 yıl arası tecrübeye sahip (232 kişi) (%40,9) olduğu ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetçilerin unvanlarına göre sıralamaya baktığımızda en fazla “denetçi” unvanına sahip (312 kişi) (% 55,0) katılımcı olduğu görülmüştür. Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmaya göre firma türlerinin daha çok Bölgesel-Yerel (224 tane) (%39,5 ) olarak çalıştıkları ortaya çıkmıştır. Çalışma kapsamında TR1 bölgesinden 436, TRC bölgesinden ise toplam 131 katılımcıdan veriler toplanmıştır. Bağımsız denetçilerin çalışma şekilleri kapsamında daha çok kendi bürolarında (279 kişi) (%49,2) serbest olarak çalıştıkları görülmüştür. Katılımcıların büyük bir çoğunluğunun (394 kişi) (%69,49) fiili olarak denetim yaptığı ve yine katılımcıların büyük çoğunluğunun (499 kişi) (%88,0) meslek etiği ile ilgili eğitime, seminere vs. katıldığı ortaya çıkmıştır.

## 5.2. Hipotezlerin Test Edilmesi

### 5.2.1. Bağımsız Denetçilerin Sorumluluk Algılarının Bölgelere (TRC – TR1) göre T – Testi

Bölgeler kapsamında (TRC-TR1) bağımsız denetçilerin hata ve hile eylemlerini önleme ve ortaya çıkarmada sorumluluk algılarını ölçmek için beş ifadenin bulunduğu Sorumluluk Algısı Ölçeği kullanılmıştır. Bağımsız denetçilerin hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına ilişkin sorumluluk algılarının, faaliyette buldukları bölgelere (TRC – TR1) göre farklılık gösterip göstermediğini tespit edebilmek için t testinden yararlanılmıştır. Yapılan t testinde, gruplar arasında anlamlı bir farkın olup olmadığına karar verebilmek için ise p değerine bakılmıştır. Belirlenen anlamlılık düzeyinin  $p \leq 0,05$  olması halinde karşılaştırılan gruplar arasında anlamlı bir farklılığın olduğu, anlamlılık düzeyinin  $p > 0,05$  olması durumunda ise karşılaştırılan gruplar arasında anlamlı bir fark olmadığı belirtilmektedir.

**Tablo 14.** Sorumluluk Algısı Ölçek Ortalamasının Bölgelere (TRC – TR1) Göre T Testi Sonuçları

	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
Sorumluluk Algısına İlişkin ifadelerin Ortalaması	TRC	131	3,07	,892	Fark yoktur.
	TR1	436	3,08		

Bir bütün olarak beş ifadenin bulunduğu Sorumluluk Algısı Ölçeğindeki ifadelerin ortalamaları alınarak sorumluluk algısı ölçek ortalaması elde edildikten sonra ölçek ortalamasının bölgelere göre (TRC-TR1) anlamlı bir farklılık oluşturup oluşturmadığını ortaya çıkarmak için uygulanan t testi sonuçlarına baktığımızda; p değerinin 0,05'ten büyük (,892) olduğu ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin sorumluluk algılarının bölgelere (TRC-TR1) göre anlamlı bir fark oluşturmadığı tespit edilmiştir. Hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin sorumluluk algısı ortalamaları TRC bölgesinde 3,07 iken, TR1 bölgesinde 3,08 olarak ölçülmüştür.

Bu sonuçlara göre  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir.

**Tablo 15.** Sorumluluk Algısı Ölçeği İfadelerinin Bölgelere (TRC – TR1) Göre T Testi Sonuçları

Sorumluluk Algısına İlişkin ifadeler	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
1.Denetim faaliyetinde hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında en büyük sorumluluk bağımsız denetçiye aittir.	TRC	131	3,01	,771	Fark yoktur
	TR1	436	2,97		
2. Bağımsız denetçi sadece önemli yanlışlıklardan yönetim ile ortaklaşa sorumludur.	TRC	131	3,02	,101	Fark yoktur
	TR1	436	2,83		
3. Sorumluluk, hileyle ilgili taraflar (yönetim, iç denetim, bağımsız denetçi, adli muhasebeciler ve denetleyici-düzenleyici kuruluşları) arasında paylaşılmalıdır.	TRC	131	3,39	,124	Fark yoktur
	TR1	436	3,57		
4. Temel denetim amacı, hata ve hilelerin bulunması sorumluluğunu hiçbir şekilde içermediğinden bu sorumluluk tamamen yönetime aittir.	TRC	131	3,43	,214	Fark yoktur
	TR1	436	3,57		
5.Finansal Raporların tamamını denetleyebilecek bilişim teknolojilerinin kullanılması durumunda sorumluluk yönetim ile paylaşılmalıdır.	TRC	131	3,55	,549	Fark yoktur
	TR1	436	3,49		

Sorumluluk algısı ölçeğindeki her ifadenin bölgelere (TRC-TR1) göre farklılığını analiz etmek için her bir ifadeye t testi uygulanmıştır. T testi sonuçlarına göre 1, 2, 3, 4, ve 5 no.lu bütün ifadeler için bölgeler arasında (TRC-TR1) anlamlı bir fark bulunmamıştır. TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin Sorumluluk algısı ölçeğindeki ifadelere verdikleri cevapların ortalamalarına sırasıyla baktığımızda;

1. ifade: Hata ve hilenin ortaya çıkarılmasında en büyük sorumluluğun bağımsız denetçiye ait olduğuna dair ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,01 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 2,97 ortalama ile birbirine yakın değerler vererek kararsızlık göstermişlerdir.

2. ifade: Bağımsız denetçinin sadece önemli yanlışlıklardan yönetim ile ortaklaşa sorumlu olduğuna dair ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,02 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 2,83 ortalama ile yanıtlamışlardır. Bölgeler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olmamakla birlikte TRC bölgesindeki denetçiler, TR1 bölgesine kıyasla, bağımsız denetçilerin önemli yanlışlıklarda yönetim ile ortaklaşa sorumlu olmasına dair ifadeye daha çok katılım göstermişlerdir.

3. ifade: Sorumlulukların taraflar arasında paylaştırılması ifadesine, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,39 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 3,57 ortalama ile katılım göstermişlerdir. Bölgeler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olmamakla birlikte TR1 bölgesindeki denetçiler, TRC bölgesindeki denetçilere kıyasla, sorumlulukların ilgili taraflar arasında paylaştırılması önermesine daha çok katılım göstermişlerdir.

4. ifade: Hata ve hilenin ortaya çıkarılmasında sorumluluğun tümüyle yönetime ait olduğuna ilişkin ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,43 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 3,57 ortalama göstermişlerdir. Bölgeler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olmamakla birlikte TR1 bölgesindeki denetçiler, TRC bölgesindeki bağımsız denetçilere kıyasla, sorumlulukların tamamıyla yönetime ait olduğuna ilişkin önermeye daha fazla katılım göstermişlerdir.

5. ifade: finansal raporların tamamının denetlenmesine imkân veren teknolojilerin kullanılması durumunda sorumluluk yönetim ile paylaşılabilir, ifadesine TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,55 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 3,49 ortalama ile birbirine yakın değerler vererek katılım göstermişlerdir.

### **5.2.2. Bağımsız Denetçilerin Sorumluluk Algılarının Fiili Denetime göre T – Test**

Bağımsız denetçi olmak için gereken şartları taşıyan meslek mensupları KGK denetçilik sınavında başarılı olmak şartı ile gereken staj süresini tamamladıklarında ya da staj süresinden sayılan şartları taşımaları halinde “Bağımsız Denetçi Belgesi” almayı hak etmektedirler. Ancak bağımsız denetçi belgesi olan bütün meslek mensupları, bağımsız denetim faaliyetini yapmayabilmektedirler. Özellikle TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler, TR1 bölgesi ile kıyaslandığında, bağımsız denetçi sertifikası olduğu halde fiili olarak hiçbir zaman denetim faaliyetinde bulunmayan bağımsız denetçilerin daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç özellikle ekonomik faktörlerden kaynaklanmaktadır. TR1 bölgesinde daha çok bağımsız denetime tabi olan işletmelerin varlığı, burada faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin daha fazla denetim faaliyetlerini gerçekleştirmelerine neden olmaktadır. Nitekim TR1 bölgesinde bağımsız denetçilerin yaklaşık %80'i (348 kişi) fiili olarak bağımsız denetim faaliyetlerine katılırken bu oran TRC bölgesinde yaklaşık %35 (46 kişi) olarak ortaya çıkmıştır. Bölgeler arasındaki bu önemli farklılık araştırmamızda ayrıca fiili olarak denetim yapan bağımsız denetçiler ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçilerin de karşılaştırılması gerektiğini bize göstermiştir. Dolayısıyla araştırmamızda ölçeklerin analizinde sadece bölgeler arasındaki

farklılık değil ayrıca fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçilerin de fark analizleri yapılmıştır.

**Tablo 16.** Sorumluluk Algısı Ölçek Ortalamasının Fiili Denetim Yapan ve Yapmayan Bağımsız Denetçilere Göre T Testi Sonuçları

	<b>Fiili Denetim</b>	<b>N</b>	<b>Ort.</b>	<b>P</b>	<b>Fark</b>
<b>Sorumluluk Algısına İlişkin ifadelerin Ortalaması</b>	<b>Evet</b>	394	3,02	,002	<b>Fark vardır</b>
	<b>Hayır</b>	173	3,19		

Bir bütün olarak beş ifadenin bulunduğu Sorumluluk Algısı Ölçeğindeki ifadelerin ortalamaları alınarak sorumluluk algısı ölçek ortalaması elde edildikten sonra ölçek ortalamasının fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçilere göre anlamlı bir farklılık oluşturup oluşturmadığını ortaya çıkarmak için t testi yapılmıştır. Analiz sonuçlarına baktığımızda; Fiili denetim yapan bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları 3,02 ortalamayla, fiili denetim yapmayan bağımsız denetçilerin ise sorumluluk algıları 3,19 ortalamayla aralarında %5 anlamlılık düzeyinde fark bulunmuştur.

Buna göre fiili denetim yapan bağımsız denetçiler ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler arasında sorumluluk algısı düzeylerinde farklılık olduğu tespit edilmiştir. Hata ve hile eylemlerini önleme ve ortaya çıkarmada fiili denetim yapan bağımsız denetçilerin yapmayan bağımsız denetçilere kıyasla daha az sorumluluk üstlendikleri söylenebilir.

Bu sonuçlara göre  $H_2$  hipotezi ise kabul edilmiştir.

**Tablo 17.** Sorumluluk Algısı İfadelerinin Fiili Denetim Yapan ve Yapmayan Bağımsız Denetçilere Göre T Testi Sonuçları

Sorumluluk Algısına İlişkin ifadeler	Fiili Denetim Yaptınız mı?	N	Ort.	P	Fark
1. Denetim faaliyetinde hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında en büyük sorumluluk bağımsız denetçiye aittir.	Evet	394	2,79	,000	<b>Fark vardır</b>
	Hayır	173	3,34		
2. Bağımsız denetçi sadece önemli yanlışlıklardan yönetim ile ortaklaşa sorumludur.	Evet	394	2,74	,000	<b>Fark vardır</b>
	Hayır	173	3,14		
3. Sorumluluk, hileyle ilgili taraflar (yönetim, iç denetim, bağımsız denetçi, adli muhasebeciler ve denetleyici-düzenleyici kuruluşları) arasında paylaşılmalıdır.	Evet	394	3,59	,047	<b>Fark vardır</b>
	Hayır	173	3,40		
4. Temel denetim amacı, hata ve hilelerin bulunması sorumluluğunu hiçbir şekilde içermediğinden bu sorumluluk tamamen yönetime aittir.	Evet	394	3,60	,356	Fark yoktur
	Hayır	173	3,50		
5. Finansal Raporların tamamını denetleyebilecek bilişim teknolojilerinin kullanılması durumunda sorumluluk yönetim ile paylaşılmalıdır.	Evet	394	3,51	,792	Fark yoktur
	Hayır	173	3,48		

Sorumluluk Algısı ölçeğindeki her ifadenin, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçilere göre farklılığı test etmek için her bir ifadeye t testi uygulanmıştır. T testi sonuçlarına baktığımızda; 4 ve 5 no.lu ifadeler için denetçilerin fiili denetim yapıp yapmamalarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Ancak 1, 2 ve 3 no.lu ifadeler için denetçilerin sorumluluk algı düzeylerinin fiili denetim yapıp yapmamalarına göre %5 anlamlılık düzeyinde fark bulunmuştur. Bağımsız denetçilerin fiili denetim yapıp yapmamalarına göre sorumluluk algısı ölçeğindeki ifadelere verdikleri cevapların ortalamalarına sırasıyla baktığımızda;

1. ifade: Hata ve hilenin ortaya çıkarılmasında en büyük sorumluluğun bağımsız denetçiye ait olduğuna ilişkin ifadeye, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 2,79 ortalama ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler 3,34 ortalama ile birbirlerinden %5 anlamlılık düzeyinde farklılaşmıştır. Bu sonuçlara göre, fiili denetim yapmayan bağımsız denetçilerin, fiili denetim yapan bağımsız denetçilere kıyasla hata ve hilenin ortaya çıkarılma sorumluluğunu daha çok bağımsız denetçilere yüklemektedirler.

2. ifade: Bağımsız denetçinin sadece önemli yanlışlıklardan yönetim ile ortaklaşa sorumlu olduğuna dair ifadeye, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 2,74 ortalama ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 3,14 ortalama ile birbirlerinden %5 anlamlılık düzeyinde farklılaşmıştır. Bu sonuçlara göre fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler, fiili denetim yapan bağımsız denetçilere kıyasla, denetçilerin önemli yanlışlıklarda yönetim ile ortaklaşa sorumlu olmasına dair ifadeye daha çok katılım göstermişlerdir.

3. ifade: Sorumlulukların ilgili taraflar arasında paylaştırılması gerektiğine ilişkin ifadeye, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 3,59 ortalama ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 3,40 ortalama ile %5 anlamlılık düzeyinde fark oluşturmuştur. Buna göre fiili denetim yapan bağımsız denetçiler, sorumlulukların ilgili taraflar arasında paylaştırılması önermesine daha fazla katılım göstermişlerdir.

4. ifade: Hata ve hilenin ortaya çıkarılmasında sorumluluğun tümüyle yönetime ait olduğuna ilişkin ifadeye, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 3,60 ortalama ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 3,50 ortalama ile katılım göstermişlerdir. Fiili denetim yapan ve yapmayan denetçiler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olmamakla birlikte, fiili denetim yapan bağımsız denetçilerin, hata ve hilenin ortaya çıkarılması sorumluluğunun tamamıyla yönetime ait olduğuna ilişkin ifadeye daha fazla katılım göstermişlerdir.

5. ifade: Finansal raporların tamamının denetlenmesine imkân veren teknolojilerin kullanılması durumunda sorumluluk yönetim ile paylaşılabilir ifadesine, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 3,51 ortalama ile, fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 3,48 ortalama ile birbirine yakın değerler vererek anlamlı bir farklılık göstermemişlerdir.

### **5.2.3. Bağımsız Denetçilerin Rotasyon Algılarının Bölgelere (TRC – TR1) göre T - Testi**

Özellikle yakın tarihte yaşanan muhasebe skandallarından sonra önemi artan denetimde rotasyon konusunda, bağımsız denetçilerin faaliyette buldukları bölgelere (TRC – TR1) göre rotasyon algıları arasında farklılık olup olmadığını tespit edilebilmek için t testinden yararlanılmıştır. Yapılan t testinde gruplar arasında anlamlı bir farkın olup olmadığına karar verebilmek için p değerine bakılmıştır. Belirlenen anlamlılık düzeyinin ( $p \leq 0,05$ ) çıkması karşılaştırılan gruplar arasında anlamlı bir farklılığın olduğunu; anlamlılık düzeyinin ( $p > 0,05$ ) çıkması ise karşılaştırılan gruplar arasında anlamlı bir fark olmadığını göstermektedir

**Tablo 18.** Rotasyon Algısı Ölçek Ortalamasının Bölgelere (TRC – TR1) Göre T Testi Sonuçları

Rotasyon Algısına İlişkin ifadelerin Ortalaması	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
	TRC	131	3,34	,008	Fark vardır.
	TR1	436	3,14		

Rotasyon Algısının Ölçeğinde bulunan 5 ifadeye verilen cevapların ortalamaları alınarak rotasyon algısının ölçek ortalaması elde edildikten sonra, bölgelere (TRC-TR1) göre anlamlı bir farklılık olup olmadığını ortaya çıkarmak için uygulanan analiz sonuçları incelendiğinde; bağımsız denetçilerin rotasyon algılarının bölgelere (TRC-TR1) göre %5 düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir fark oluşturduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerin rotasyon algısı ortalamaları TRC bölgesinde 3,34 iken, TR1 bölgesinde 3,14 olarak ölçülmüştür. Buna göre TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler arasında rotasyon algı düzeylerinde farklılık olduğu ortaya çıkmıştır. TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler rotasyon ifadelerine daha fazla katılım göstererek TR1 bölgesindeki bağımsız denetçilerden farklılaşmışlardır.

Bu sonuçlara göre  $H_3$  hipotezi kabul edilmiştir.

**Tablo 19.** Rotasyon Algısı İfadelerinin Bölgelere (TRC – TR1) Göre T Testi Sonuçları

Rotasyon Algısına İlişkin ifadeler	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
1. Rotasyon, müşteri işletmeye ait bilgi ve tecrübeyi azaltacağı için hata ve hile olasılığı artar.	TRC	131	3,04	,885	Fark yoktur
	TR1	436	3,06		
2. Denetçilerin müşteri işletme ile uzun süre çalışması, hata ve hile olasılığını azaltır.	TRC	131	3,00	,317	Fark yoktur
	TR1	436	3,18		
3. Rotasyon, müşteri firma ile oluşan bağlılığı azaltacağı için hata ve hile olasılığını azaltır.	TRC	131	3,44	,050	Fark vardır
	TR1	436	3,22		
4. Rotasyon, hatalı ve hileli muhasebe işlemlerini önler.	TRC	131	3,49	,005	Fark vardır
	TR1	436	3,06		
5. Rotasyon, müşteri firma yönetiminin denetçiler üzerindeki baskısını azaltır.	TRC	131	3,71	,001	Fark vardır
	TR1	436	3,17		

Rotasyon Ölçeğinde bulunan her bir ifadenin bölgelere (TRC-TR1) göre bir farklılık oluşturup oluşturmadığını ortaya çıkarmak için her ifadeye t testi uygulanmıştır. Analiz sonuçlarına baktığımızda; 1 ve 2 no.lu ifadeler, bölgelere (TRC-TR1) göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark oluşturmamaktadır. Ancak 3, 4 ve 5 no.lu ifadelerin bölgelere (TRC-TR1) göre %5 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık oluşturduğu ortaya çıkmıştır. TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin Rotasyon Algısı Ölçeğindeki ifadelere verdikleri cevapların ortalamalarına sırasıyla baktığımızda;

1. ifade: Rotasyonun müşteri firmaya ait bilgi ve tecrübeyi azaltacağı ve bunun da hata ve hile olasılığını arttıracığına ilişkin ifadeye, bölgeler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,04 ortalamayla, TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 3,06 ortalamayla birbirlerine yakın değerlerle katılım göstererek kararsızlık göstermişlerdir.

2. ifade: Denetçilerin müşteri firma ile uzun süre çalışmasının, hata ve hile olasılığı azaltacağı yönündeki ifadeye, bölgeler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Bu sonuçlara göre TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,00 ortalamayla TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 3,18 ortalamayla bu ifadeye katılım göstermişlerdir.

3. ifade: Rotasyonun, müşteri firma ile oluşan bağlılığı azaltacağına ve bunun da hata ve hile ihtimalini azaltacağına yönelik ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,44 ortalamayla, TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 3,22 ortalamayla birbirlerinden %5 anlamlılık düzeyinde farklılaşmışlardır. Buna göre TRC bölgesindeki denetçiler, TR1 bölgesindeki denetçiler ile kıyaslandığında rotasyonun müşteri firma ile dostluk veya arkadaşlık gibi bağları azaltacağı ve bunun da hata ve hilelerin meydana gelme olasılığını azaltacağı yönündeki ifadeye daha fazla katılım göstererek anlamlı olarak farklılaşmışlardır.

4. ifade: Rotasyonun hatalı ve hileli muhasebe işlemlerini önleyeceğine ilişkin ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,49 ortalamayla TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 3,06 ortalama ile birbirlerinden %5 anlamlılık düzeyinde farklılaşmışlardır. Buna göre TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler, rotasyonun hatalı ve hileli muhasebe işlemlerini önleyeceği yönündeki ifadeye daha fazla katılım göstererek TR1 bölgesinden farklılaşmaktadır.

5. ifade: Literatürde, rotasyonun bir diğer olumlu etkisi olarak değerlendirilen, müşteri firma yönetiminin denetçiler üzerindeki baskısının rotasyon ile azalacağı yönündeki ifadeye, TRC

bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,71 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 3,17 ortalama ile birbirlerinden %5 anlamlılık düzeyinde farklılaşmışlardır. Buna göre TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler, rotasyonun müşteri firma yönetiminin denetçiler üzerindeki baskısını azaltacağına daha fazla inandıkları söylenebilir.

#### 5.2.4. Bağımsız Denetçilerin Rotasyon Algısının Fiili Denetime göre T - Testi

**Tablo 20.** Rotasyon Algısı Ölçek Ortalamasının Fiili Denetim Yapan ve Yapmayan Bağımsız Denetçilere Göre T Testi Sonuçları

	Fiili Denetim	N	Ort.	P	Fark
Rotasyon Algısına İlişkin ifadelerin Ortalaması	Evet	394	3,20	,717	Fark yoktur.
	Hayır	173	3,25		

Rotasyon Algısının, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçilere göre analiz edildiği t testi sonuçları incelendiğinde; Rotasyon Algısının, fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçilere göre istatistiki olarak anlamlı bir fark oluşturmadıkları belirlenmiştir. Fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 3,20 ortalama ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 3,25 ortalama ile rotasyon algısı düzeyleri ölçülmüştür. Bu sonuçlara göre bağımsız denetçilerin rotasyon algıları fiili denetim yapıp yapmamalarına göre değişmediği tespit edilmiştir.

Bu sonuçlara göre  $H_4$  hipotezi reddedilmiştir.

**Tablo 21.** Rotasyon Algısı İfadelerinin Fiili Denetim Yapan ve Yapmayan Bağımsız Denetçilere Göre T Testi Sonuçları

Rotasyon Algısına İlişkin İfadeler	Fiili Denetim Yaptınız mı?	N	Ort.	P	Fark
1. Rotasyon, müşteri işletmeye ait bilgi ve tecrübeyi azaltacağı için hata ve hile olasılığı artar.	Evet	394	3,07	,808	Fark yoktur
	Hayır	173	3,03		
2. Denetçilerin müşteri işletme ile uzun süre çalışması, hata ve hile olasılığını azaltır.	Evet	394	3,07	,595	Fark yoktur
	Hayır	173	3,17		
3. Rotasyon, müşteri firma ile oluşan bağlılığı azaltacağı için hata ve hile olasılığını azaltır.	Evet	394	3,34	,103	Fark yoktur
	Hayır	173	3,24		
4. Rotasyon, hatalı ve hileli muhasebe işlemlerini önler.	Evet	394	3,06	,000	<b>Fark vardır</b>
	Hayır	173	3,43		
5. Rotasyon, müşteri firma yönetiminin denetçiler üzerindeki baskısını azaltır.	Evet	394	3,39	,998	Fark yoktur
	Hayır	173	3,39		

Rotasyon Algısı Ölçeğinde bulunan her bir ifadenin fiili denetim yapan bağımsız denetçiler ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçilere göre bir fark oluşturup oluşturmadığını ortaya çıkarmak için her ifadeye t testi uygulandığında; 4 no.lu ifade hariç diğer bütün ifadelerde (1, 2, 3, 5) istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Ancak 4 no.lu ifade için denetçilerin Rotasyon algı düzeylerinin, denetçilerin fiili denetim yapıp yapmamalarına göre %5 anlamlılık düzeyinde fark göstermiştir. Bağımsız denetçilerin Rotasyon Algısı Ölçeğindeki ifadelere, fiili denetim yapıp yapmamalarına göre verdikleri cevapların ortalamalarına sırasıyla baktığımızda;

1. ifade: Rotasyonun müşteri firmaya ait bilgi ve tecrübeyi azaltacağı ve bunun da hata ve hile olasılığını arttıracağına ilişkin ifadeye, fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçiler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Fiili denetim yapan denetçiler 3,07 ortalama ile fiili denetim yapmayan denetçiler ise 3,03 ortalama ile birbirlerine yakın değerler ile kararsız olarak katılım göstermişlerdir.

2. ifade: Denetçilerin müşteri firma ile uzun süre çalışmasının, hata ve hile olasılığı azaltacağı yönündeki ifadeye, fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçiler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Buna göre fiili denetim yapan denetçiler 3,07

ortalama ile, fiili denetim yapmayan denetçilerin ise 3,17 ortalama ile birbirlerine yakın değer ile katılım göstermişlerdir.

3. ifade: Rotasyonun, müşteri firma ile oluşan bağlılığı azaltacağına yönelik ifadeye, fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçiler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 3,34 ortalama ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 3,24 ortalama ile katılım göstermişlerdir.

4. ifade: Rotasyonun hatalı ve hileli muhasebe işlemlerini önleyeceğine ilişkin ifadeye, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 3,06 ortalama ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 3,43 ortalama ile birbirlerinden %5 anlamlılık düzeyinde farklılaşmaktadırlar. Buna göre fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler, rotasyonun hatalı ve hileli muhasebe işlemlerini önleyeceği yönündeki ifadeye daha fazla katılım göstererek fiili denetim yapan bağımsız denetçilerden anlamlı olarak farklılaşmaktadır.

5. ifade: Rotasyonla müşteri firma yönetiminin denetçiler üzerindeki baskısının azalacağına ilişkin ifadeye, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler ile yapmaya bağımsız denetçiler aynı 3,39 ortalama ile birbirlerine benzer katılım göstermişlerdir. Buna göre rotasyonun olumlu etkilerinden biri olarak değerlendirilen, müşteri firma yönetiminin denetçiler üzerindeki baskısının rotasyon ile azaltacağı yönündeki ifadeye, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler ile yapmayan bağımsız denetçiler aynı derecede katılım göstermişlerdir.

#### **5.2.5. Bağımsız Denetçilerin Meslek Etiği Algılarının Bölgelere (TRC – TR1) göre T - Testi**

Bağımsız denetimde hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması hususunda tarafların özellikle etik tutumları belirleyici olmaktadır. Bu kapsamda bağımsız denetçilerin meslek etiği algılarını ölçmek için düzenlenen ölçek ile bağımsız denetçilerin meslek etiği algılarının faaliyette buldukları bölgelere (TRC – TR1) göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için t testinden yararlanılmıştır.

**Tablo 22.** Meslek Etiği Algısı Ölçek Ortalamasının Bölgelere (TRC – TR1) Göre T Testi Sonuçları

Meslek Etiği Algısına İlişkin ifadelerin Ortalaması	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
	TRC	131	4,08	,084	Fark yoktur
	TR1	436	4,18		

Meslek Etiği Algısının Ölçeğinde bulunan 6 ifadeye verilen cevapların ortalamaları alınarak Meslek Etiği Algısının ölçek ortalaması elde edildikten sonra bölgelere göre (TRC-TR1) anlamlı bir farklılık olup olmadığını ortaya çıkarmak için analiz sonuçlarına baktığımızda; Tablo 22’de görüldüğü gibi bağımsız denetçilerin meslek etiği algısının bölgelere (TRC-TR1) göre anlamlı bir fark oluşturmadığı tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerin meslek etiği algıları ortalamaları TRC bölgesinde 4,08 iken, TR1 bölgesinde 4,18 olarak ölçülmüştür. Buna göre TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler arasında meslek etiği algısı düzeylerinde anlamlı bir fark bulunmamıştır. Ancak bir bütün olarak meslek etiği ifadelerine TR1 bölgesindeki bağımsız denetçilerin daha fazla katılım gösterdikleri söylenebilir.

Bu sonuçlara göre  $H_5$  hipotezi reddedilmiştir.

**Tablo 23.** Meslek Etiği Algısı İfadelerinin Bölgelere (TRC – TR1) Göre T Testi Sonuçları

Meslek Etiği Algısına İlişkin ifadeler	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
1. Bağımsız denetçiler yasaların yetersiz kaldığı durumlarda etik ilkelere bağlı kalırlar.	TRC	131	4,18	,016	Fark vardır.
	TR1	436	4,36		
2. Müşteri firma yönetiminin etik ilkeleri desteklemesi hata ve hile olasılığını azaltır.	TRC	131	4,21	,000	Fark vardır.
	TR1	436	4,49		
3. Denetçilerin etik olmayan davranışları, yatırımcıların denetimden geçmiş finansal raporlara olan güvenini azaltır.	TRC	131	4,11	,015	Fark vardır.
	TR1	436	4,32		
4. Etik kurallara aykırı davranan bağımsız denetçilere para, hapis veya meslekten atılma gibi caydırıcı cezalar verilmelidir.	TRC	131	3,84	,967	Fark yoktur.
	TR1	436	3,84		
5. Bağımsız denetçilerin etik ilkelere bağlılığı hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında çok önemlidir	TRC	131	4,24	,785	Fark yoktur.
	TR1	436	4,26		
6. Denetçilere etik eğitimi verilmesi hata ve hileleri en aza indirir.	TRC	131	3,92	,341	Fark yoktur.
	TR1	436	3,83		

Meslek Etiği Algısı Ölçeğinde bulunan her bir ifadenin bölgelere (TRC-TR1) göre bir farklılık oluşturup oluşturmadığını ortaya çıkarmak için her ifadeye t testi uygulanmıştır. Analiz sonuçlarına baktığımızda, Tablo 23'te görüldüğü gibi 1, 2 ve 3 no.lu ifadelerde meslek etiği algısının bölgelere (TRC-TR1) göre %5 anlamlılık düzeyinde fark bulunmuştur. Ancak 4, 5 ve 6 no.lu ifadelerde bölgelere göre anlamlı bir fark bulunmamıştır. TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin meslek etiği algısı ölçeğindeki ifadelere verdikleri cevapların ortalamalarına sırasıyla baktığımızda;

1. ifade: Bağımsız denetçiler yasaların yetersiz kaldığı durumlarda etik ilkelere bağlı kalırlar yönündeki ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 4,18 ortalama ile, TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 4,36 ortalama ile birbirlerinden %5 anlamlılık düzeyinde farklılaşmıştır. Her iki bölgedeki denetçiler de birinci ifadeye büyük oranda katılım göstermişlerdir. Ancak TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler birinci ifadeye daha fazla katılım göstererek, TRC bölgesindeki bağımsız denetçilerden anlamlı olarak farklılaşmıştır.

2. ifade: Denetlenen işletme yönetiminin de etik ilkeleri desteklemesi hata ve hile olasılığını azaltacağı yönündeki ifadeye, bölgelere göre %5 düzeyinde anlamlı bir fark olduğu ortaya çıkmıştır. Buna göre TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 4,21 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 4,49 ortalama ile birbirlerinden istatistiki olarak farklılaşmıştır. Her iki bölgedeki denetçiler de işletme yönetiminin etik ilkeleri desteklemesi yönündeki ifadeye büyük oranda katılım göstermişlerdir. Ancak TR1 bölgesindeki bağımsız denetçilerin denetlenen işletme yönetiminin etik ilkeleri desteklemesine ilişkin ifadeye daha fazla katılım göstererek TRC bölgesindeki bağımsız denetçilerden anlamlı olarak farklılaşmıştır.

3. ifade: Denetçilerin etik olmayan davranışlarının, finansal raporlara olan güveni azaltacağı yönündeki ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 4,11 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 4,32 ortalama ile birbirlerinden %5 düzeyinde anlamlı olarak farklılaşmaktadır. Bu sonuca göre TR1 bölgesi, denetçilerin etik olmayan davranışlarının finansal raporlara olan güveni azaltacağına ilişkin ifadeye daha büyük oranda katılım göstererek, TRC bölgesinden farklılaşmıştır.

4. ifade: Etik kurallara aykırı davranan bağımsız denetçilere caydırıcı cezalar verilmesi yönündeki ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,84 ortalama ile birbirlerine benzer oranda katılım göstermişlerdir. Dolayısıyla her

iki bölgedeki bağımsız denetçiler ifadeye aynı oranda katılım göstermiş ve bölgeler arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır.

5. ifade: Bağımsız denetçilerin etik ilkelere bağlılığı hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında çok önemli olduğuna ilişkin ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 4,26 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 4,24 ortalama ile birbirlerine yakın oranda ifadeye katılım göstermiş ve bölgeler arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır.

6. ifade: Denetçilere etik eğitiminin verilmesi hata ve hileleri en aza indirir yönündeki ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,92 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 3,83 ortalama ile birbirlerinden anlamlı olarak farklılaşmamıştır.

### 5.2.6. Bağımsız Denetçilerin Meslek Etiği Algılarının Fiili Denetime göre göre T - Testi

**Tablo 24.** Meslek Etiği Algısı Ölçek Ortalamasının Fiili Denetim Yapan ve Yapmayan Bağımsız Denetçilere Göre T Testi Sonuçları

	Fiili Denetim	N	Ort.	P	Fark
Meslek Etiği Algısına İlişkin ifadelerin Ortalaması	Evet	394	4,17	,277	Fark yoktur
	Hayır	173	4,12		

Meslek etiği algısı ölçek ortalamasının, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçilere göre analiz edildiği t testi sonuçları incelendiğinde; Tablo 24'te görüldüğü gibi anlamlı bir fark bulunmamıştır. Analiz sonuçlarına göre fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 4,17 ortalama ile, fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 4,12 ortalama ile meslek etiği algı düzeyleri ölçülmüştür.

Bu sonuçlara göre  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir.

**Tablo 25.** Meslek Etiği Algısı İfadelerinin Fiili Denetim Yapan ve Yapmayan Bağımsız Denetçilere Göre T Testi Sonuçları

Meslek Etiği Algısına İlişkin ifadeler	Fiili Denetim Yaptınız mı?	N	Ort.	P	Fark
1. Bağımsız denetçiler yasaların yetersiz kaldığı durumlarda etik ilkelere bağlı kalırlar.	Evet	394	4,35	,124	Fark yoktur
	Hayır	173	4,25		
2. Müşteri firma yönetiminin etik ilkeleri desteklemesi hata ve hile olasılığını azaltır.	Evet	394	4,49	,007	<b>Fark vardır</b>
	Hayır	173	4,31		
3. Denetçilerin etik olmayan davranışları, yatırımcıların denetimden geçmiş finansal raporlara olan güvenini azaltır.	Evet	394	4,33	,006	<b>Fark vardır</b>
	Hayır	173	4,15		
4. Etik kurallara aykırı davranan bağımsız denetçilere para, hapis veya meslekten atılma gibi caydırıcı cezalar verilmelidir.	Evet	394	3,84	,950	Fark yoktur
	Hayır	173	3,85		
5. Bağımsız denetçilerin etik ilkelere bağlılığı hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında çok önemlidir	Evet	394	4,28	,207	Fark yoktur
	Hayır	173	4,20		
6. Denetçilere etik eğitimi verilmesi hata ve hileleri en aza indirir.	Evet	394	3,78	,008	<b>Fark vardır</b>
	Hayır	173	3,99		

Meslek etiği algısı ölçeğinde bulunan her bir ifadenin fiili denetim yapan bağımsız denetçiler ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçilere göre anlamlı bir farklılığın olup olmadığını ortaya çıkarmak için her bir ifadeye t testi uygulanmıştır. Test sonuçları incelendiğinde, Tablo 25’te görüldüğü gibi 2, 3 ve 6 no.lu ifadelerde meslek etiği algısının fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçilere göre %5 düzeyinde anlamlı bir fark bulunmuştur. Ancak 1, 4 ve 5 no.lu ifadelerde fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçilere göre anlamlı bir fark bulunmamıştır.

Fiili denetim yapan bağımsız denetçiler ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçilerin meslek etiği algısı ölçeğindeki ifadelerle verdikleri cevapların ortalamalarına sırasıyla baktığımızda;

1. ifade: Bağımsız denetçiler yasaların yetersiz kaldığı durumlarda etik ilkelere bağlı kalırlar yönündeki ifadeye, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 4,35 ortalamayla fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 4,25 ortalamayla aralarında anlamlı fark bulunmamıştır.

2. ifade: Denetlenen işletme yönetiminin de etik ilkeleri desteklemesi hata ve hile olasılığını azaltacağı yönündeki ifadeye, fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçiler arasında %5 düzeyinde anlamlı bir fark bulunmuştur. Buna göre fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 4,49 ortalamayla, fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 4,31 ortalamayla birbirlerinden anlamlı olarak farklılaşmıştır. Fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçiler işletme yönetiminin etik ilkeleri desteklemesi yönündeki ifadeye büyük oranda katılım göstermişlerdir. Ancak fiili denetim yapan bağımsız denetçilerin denetlenen işletme yönetiminin etik ilkeleri desteklemesine ilişkin ifadeye daha fazla katılım göstererek fiili denetim yapmayan bağımsız denetçilerden anlamlı olarak farklılaşmıştır.

3. ifade: Denetçilerin etik olmayan davranışlarının, finansal raporlara olan güveni azaltacağı yönündeki ifadeye, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 4,33 ortalamayla fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 4,15 ortalamayla birbirlerinden %5 düzeyinde anlamlı olarak farklılaşmıştır. Buna sonuçlara göre fiili denetim yapan katılımcılar, denetçilerin etik olmayan davranışlarının finansal raporlara olan güveni azaltacağına ilişkin ifadeye daha büyük oranda katılım göstererek fiili denetim yapmayan katılımcılardan farklılaşmıştır.

4. ifade: Etik kurallara aykırı davranan bağımsız denetçilere caydırıcı cezalar verilmesi yönündeki ifadeye, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 3,84 ile ortalama ile fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 3,85 ortalamayla birbirlerine yakın oranda katılım göstermiştir. Buna göre etik kurallara aykırı davranan bağımsız denetçilere caydırıcı cezalar verilmesi hususunda fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçiler arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır.

5. ifade: Bağımsız denetçilerin etik ilkelere bağlılığı hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında çok önemli olduğuna ilişkin ifadeye, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 4,28 ortalamayla fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 4,20 ortalama ile birbirlerine yakın katılım göstermiş ve anlamlı bir fark bulunmamıştır.

6. ifade: Denetçilere etik eğitiminin verilmesi hata ve hileleri en aza indirir yönündeki ifadeye, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler 3,78 ortalamayla, fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler ise 3,99 ortalamayla birbirlerinden %5 düzeyinde anlamlı bir fark oluşturmuşlardır. Buna göre fiili denetim yapmayan bağımsız denetçiler, fiili denetim yapan bağımsız denetçilere kıyasla, hata ve hileleri en aza indirmede etik eğitiminin etkili olacağı yönündeki ifadeye daha fazla katılım göstererek farklılaşmıştır.

### 5.2.7. Meslek Etiği algısının Meslek Etiği Eğitimine göre T – Testi

Bağımsız denetçilerin meslek etiği algılarının bölgelere (TRC-TR1) ve fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçilere göre anlamlı bir farkın olmadığı (Tablo 22 ve 24) analiz sonuçlarında ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetçilerin meslek etiği algılarının, meslek etiği ile ilgili eğitim alıp almamalarına göre değişip değişmediğini ortaya çıkarmak için “Meslek Etiği ile ilgili Eğitime, Seminere vb. Katıldınız mı? ” ifadesine “Evet” olarak belirten katılımcılar ile “Hayır” olarak belirten katılımcılar için t testi uygulanmıştır. Dolayısıyla meslek etiği algısının bu konuda eğitim alan ile almayan katılımcılar arasında bir fark oluşturup oluşturmadığı ortaya çıkarılmak istenmiştir.

**Tablo 26.** Meslek Etiği Algısının Meslek Etiği İle İlgili Eğitim Alıp Almamaya Göre T Testi Sonuçları

Meslek Etiği Algısına İlişkin ifadelerin Ortalaması	Meslek Etiği ile ilgili Eğitime, Seminere vs. Katıldınız mı?	N	Ort.	P	Fark
	Evet	499	4,18	,008	Fark vardır.
	Hayır	68	3,98		

Bağımsız denetçilerin meslek etiği algısının, “Meslek Etiği ile ilgili Eğitime, Seminere vb. Katıldınız mı? ” ifadesine (evet katıldım/ hayır katılmadım) verdikleri yanıtlara göre %5 düzeyinde anlamlı bir fark olduğu ortaya çıkmıştır. Analiz sonuçları incelendiğinde, Tablo 26’da görüldüğü gibi etik eğitimi alan bağımsız denetçiler 4,18 ortalama ile, etik eğitimi almayan bağımsız denetçiler ise 3,99 ortalama ile anlamlı bir fark oluşturmuşlardır. Buna göre, meslek etiği eğitimi alan bağımsız denetçiler, almayan bağımsız denetçilere göre meslek etiği ifadelerine daha fazla katılım göstererek farklılaşmıştır. Bu sonuçlar, literatürde meslek etiği eğitiminin denetimde meslek mensuplarını daha etik davranışlara sevk edeceği yönündeki araştırmalar ile uyumludur. Bu sonuçlara göre meslek etiği eğitimi alan bağımsız denetçilerin, eğitim almayan bağımsız denetçilere kıyasla daha fazla meslek etiğini destekledikleri ve bunun anlamlı bir fark oluşturduğu ortaya çıkmıştır.

Bu sonuçlara göre ise  $H_7$  kabul edilmiştir.

Araştırmamızda kullanılan verilerin analizinde, iki gruplu değişkenler için parametrik testlerden t-testi uygulanırken ikiden fazla gruplu değişkenler için ANOVA testi uygulanmıştır. Araştırmanın bundan sonraki bölümünde Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının

bağımsız denetçilerin demografik özellikleri, çalıştıkları firma türü ve çalışma şekillerine göre fark oluşturup oluşturmadığını test etmek için Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) kullanılmıştır.

### 5.2.8. Yaş ile Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi

**Tablo 27.** Yaş Değişkeni İle Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları

Ölçek Ortalamaları	Yaş aralığı	N	Ort	F	P	Fark
Sorumluluk Algısı Ölçeği	34 ve altı	129	3,23	6,003	,003	Fark vardır.
	35-44 arası	175	2,99			
	45 ve üstü	263	3,06			
	Toplam	567	3,04			
Rotasyon Algısı Ölçeği	34 ve altı	129	2,97	16,810	,000	Fark vardır.
	35-44 arası	175	3,13			
	45 ve üstü	263	3,38			
	Toplam	567	3,21			
Meslek Etiği Ölçeği	34 ve altı	129	4,11	,934	,465	Fark yoktur.
	35-44 arası	175	4,15			
	45 ve üstü	263	4,19			
	Toplam	567	4,16			

Bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının yaşlarına göre anlamlı farklılığı test etmek için Anova testi uygulanmıştır. Buna göre bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları ( $F_{(2, 564)} = 6,003$ ,  $p < 0,05$ ) ve rotasyon algıları ( $F_{(2, 564)} = 16,810$ ,  $p < 0,05$ ) yaşlarına göre % 5 düzeyinde anlamlı bir farklılık göstermiştir. Ancak bağımsız denetçilerin meslek etiği algıları yaşlarına göre anlamlı bir fark göstermemiştir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçilerin yaşlarına göre sorumluluk algıları ve rotasyon algıları değişirken, meslek etiği algıları değişmemektedir.

Bu sonuçlara göre;  $H_{20}$  hipotezi reddedilmiş,  $H_8$  ve  $H_{14}$  hipotezleri ise kabul edilmiştir.

Farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek için Post Hoc testlerinden biri olan Games-Howel testi uygulanmıştır. Buna göre sorumluluk algısı ifadelerine 34 ve altı yaş grubundaki katılımcılar (Ort. = 3,23), 35-44 arası (Ort. = 2,99) ve 45 ve üstü (Ort. = 3,06)

yaş grubundaki katılımcılardan farklı olarak daha yüksek katılım göstererek farklılaşmıştır. Bu sonuçlar 34 ve daha aşağı yaş grubunun, diğer yaş gruplarından farklı olarak hata ve hileyle ilişkin sorumluluk algılarının daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

Rotasyon algısındaki farklılığın hangi gruptan kaynaklandığına baktığımızda; 45 ve üstü (Ort. = 3,38) katılımcıların, 34 ve altı yaş grubu, (Ort. = 2,97) ve 35-44 arası (Ort. = 3,13) yaş gruplarından farklı olarak rotasyon ifadelerine daha fazla katılım göstererek farklılaşmışlardır. Bu sonuca göre 45 ve üstü yaş grubundaki katılımcıların, diğer yaş guruplarına kıyasla rotasyon uygulamalarına daha fazla katılım göstererek farklılaştığı ortaya çıkmıştır.

### 5.2.9. Eğitim Düzeyi ile Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi

**Tablo 28.** Eğitim Düzeyi Değişkeni İle Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları

Ölçek Ortalamaları	Eğitim Düzeyi	N	Ort.	F	P	Fark
<b>Sorumluluk Algısı Ölçeği</b>	Lisans	396	3,11	1,271	,283	Fark yoktur.
	Y. lisans	157	3,01			
	Doktora	14	2,94			
	Toplam	567	3,08			
<b>Rotasyon Algısı Ölçeği</b>	Lisans	396	3,18	1,119	,341	Fark yoktur.
	Y. lisans	157	3,29			
	Doktora	14	3,17			
	Toplam	567	3,21			
<b>Meslek Etiği Ölçeği</b>	Lisans	396	4,12	4,818	,003	<b>Fark vardır.</b>
	Y. lisans	157	4,19			
	Doktora	14	4,70			
	Toplam	567	4,16			

Bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının eğitim düzeylerine göre anlamlı farklılığı test etmek için uygulanan Anova test sonuçları incelendiğinde, Tablo 28’de görüldüğü gibi bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları ve rotasyon algıları eğitim düzeylerine göre anlamlı bir fark göstermemiştir. Ancak bağımsız denetçilerin meslek etiği algılarının, eğitim düzeylerine göre anlamlı olarak farklılaştığı tespit edilmiştir. ( $F_{(2, 564)} = 4,818, p < 0,05$ ). Başka bir ifadeyle bağımsız denetçilerin eğitim

düzeylerine göre meslek etiği algıları farklılık göstermektedir. Bu sonuçlara göre;  $H_{21}$  hipotezi kabul edilmiştir.  $H_9$  ve  $H_{15}$  hipotezleri de reddedilmiştir.

$H_{21}$  hipotezindeki farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek için çoklu karşılaştırma Games-Howel testi yapılmıştır. Buna göre, doktora (Ort. = 4,70) eğitim düzeyinde olan katılımcıların, lisans (Ort. = 4,12) ve yüksek lisans (Ort. = 4,19) eğitim düzeylerinden farklı olarak meslek etiği algısı düzeylerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca eğitim düzeyleri için ortalama katılım puanları incelediğinde, eğitim düzeyi arttıkça katılımcıların meslek etiği algılarının arttığı ve etik ifadelerle daha çok katılım gösterdikleri ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre, bağımsız denetçilerin eğitim düzeyi arttıkça meslek etiğini daha fazla önemsedikleri söylenebilir.

#### 5.2.10. Tecrübe ile Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi

**Tablo 29.** Tecrübe İle Sorumluluk, Rotasyon Ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları

Ölçek Ortalamaları	Tecrübe	N	Ort	F	P	Fark
<b>Sorumluluk Algısı Ölçeği</b>	1-5 yıl	95	3,21	1,947	,101	Fark yoktur.
	6-9 yıl	69	3,08			
	10-15 yıl	90	2,96			
	16-19	232	3,09			
	20 yıl ve üzeri	81	3,04			
	Toplam	567	3,08			
<b>Rotasyon Algısı Ölçeği</b>	1-5 yıl	95	2,85	10,216	,000	<b>Fark vardır.</b>
	6-9 yıl	69	3,12			
	10-15 yıl	90	3,20			
	16-19	232	3,30			
	20 yıl ve üzeri	81	3,43			
	Toplam	567	3,21			
<b>Meslek Etiği Ölçeği</b>	1-5 yıl	95	4,10	4,065	,003	<b>Fark vardır.</b>
	6-9 yıl	69	4,17			
	10-15 yıl	90	4,21			
	16-19	232	4,23			
	20 yıl ve üzeri	81	3,94			
	Toplam	567	4,16			

Bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının tecrübelerine göre anlamlı farklılığı test etmek amacıyla yapılan Anova analiz sonuçları incelendiğinde; bağımsız denetçilerin rotasyon ( $F_{(4, 562)} = 10,216$   $p < 0,05$ ), ve meslek etiği ( $F_{(4, 562)} = 4,065$   $p < 0,05$ ) algılarının tecrübelerine göre %5 düzeyinde anlamlı bir fark oluşturduğu ortaya çıkmıştır. Ancak bağımsız denetçilerin sorumluluk algılarının tecrübelerine göre anlamlı bir fark oluşturmadığı tespit edilmiştir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçilerin rotasyon, ve meslek etiği algıları tecrübelerine göre değişirken, sorumluluk algılarının tecrübelerine göre değişmediği tespit edilmiştir. Bu sonuçlara göre;  $H_{10}$  reddedilmiş,  $H_{16}$  ve  $H_{22}$  hipotezleri ise kabul edilmiştir.

Farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek için Games-Howel çoklu karşılaştırma testi yapılmıştır. Buna göre bağımsız denetçilerin rotasyon algılarının tecrübelerine göre anlamlı farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığına baktığımızda; 1-5 yıl (Ort. = 2,85) tecrübeye sahip katılımcıların rotasyon algılarının 10-15 yıl (Ort. = 3,20), 16-19 yıl (Ort. = 3,30) ve 20 yıl ve üzeri (Ort. = 3,43) tecrübeye sahip katılımcılardan anlamlı bir şekilde düşük olduğu bulunmuştur. Buna göre 1-5 yıl tecrübeye sahip bağımsız denetçilerin rotasyon uygulamalarına diğer gruplara kıyasla daha az katılım gösterdikleri söylenebilir. Tecrübenin zamanla kazanıldığı düşünüldüğünde daha az tecrübeye sahip denetçiler ile daha küçük yaş grubundaki denetçilerin rotasyon uygulamalarına katılım göstermemeleri paralellik göstererek birbirlerini desteklemektedir.

Bağımsız denetçilerin meslek etiği algılarının tecrübelerine göre anlamlı farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığına baktığımızda ise 20 yıl ve üzeri (Ort. = 3,94) tecrübeye sahip katılımcıların meslek etiği algılarının, 10-15 yıl (Ort. = 4,21) ve 16-19 yıl (Ort. = 4,23) tecrübeye sahip katılımcılardan anlamlı bir şekilde düşük olduğu ortaya çıkmıştır.

**5.2.11. Mesleki Unvan ile Sorumluluk , Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi**

**Tablo 30.** Mesleki Unvan İle Sorumluluk, Rotasyon Ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları

Ölçek Ortalamaları	Unvan	N	Ort.	F	P	Fark
<b>Sorumluluk Algısı Ölçeği</b>	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	97	2,84	7,261	,000	<b>Fark vardır.</b>
	Baş Denetçi	35	3,04			
	Kıdemli Denetçi	55	3,24			
	Denetçi	312	3,08			
	Denetçi Yardımcısı	68	3,31			
	Toplam	567	3,08			
<b>Rotasyon Algısı Ölçeği</b>	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	97	3,39	6,830	,000	<b>Fark vardır.</b>
	Baş Denetçi	35	3,29			
	Kıdemli Denetçi	55	3,42			
	Denetçi	312	3,17			
	Denetçi Yardımcısı	68	2,90			
	Toplam	567	3,21			
<b>Meslek Etiği Ölçeği</b>	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	97	4,13	,230	,922	Fark yoktur.
	Baş Denetçi	35	4,17			
	Kıdemli Denetçi	55	4,21			
	Denetçi	312	4,16			
	Denetçi Yardımcısı	68	4,13			
	Toplam	567	4,16			

Bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının unvanlarına göre anlamlı farklılığı test etmek amacıyla yapılan Anova analizi sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin Sorumluluk algıları  $F_{(4, 562)} = 7,261$  ,  $p < 0,05$  ve Rotasyon algıları  $F_{(4, 562)} = 6,830$  ,  $p < 0,05$ ) unvanlarına göre %5 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak fark göstermiştir. Ancak bağımsız denetçilerin meslek etiği algıları unvanlarına göre anlamlı bir fark göstermemiştir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçilerin unvanlarına göre meslek etiği algıları anlamlı olarak farklılaşmamakta iken, sorumluluk algıları ile rotasyon algıları anlamlı olarak

farklılaşmaktadır. Bu sonuçlara göre;  $H_{23}$  hipotezi reddedilmiştir.  $H_{11}$  ve  $H_{17}$  hipotezleri ise kabul edilmiştir.

Bağımsız denetçilerin sorumluluk algılarının unvanlarına göre anlamlı farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığına baktığımızda; Sorumlu Ortak Baş Denetçilerin (Ort. = 2,84), Kıdemli denetçi (Ort. = 3,24), Denetçi (Ort. = 3,08) ve Denetçi Yardımcısı (Ort. = 3,31) unvanına sahip katılımcılardan sorumluluk algılarının anlamlı bir şekilde düşük olduğu bulunmuştur. Ayrıca Denetçi (Ort. = 3,08) unvanına sahip katılımcıların sorumluluk algılarının Denetçi Yardımcısı (Ort. = 3,31) katılımcılardan anlamlı bir şekilde düşük olduğu tespit edilmiştir.

Bağımsız denetçilerin Rotasyon algılarının unvanlarına göre anlamlı farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığına baktığımızda; Denetçi Yardımcısı (Ort. = 2,90) unvanına sahip katılımcıların rotasyon algılarının, Sorumlu Ortak Baş Denetçi (Ort. = 3,39), Baş Denetçi (Ort. = 3,29) Kıdemli Denetçi (Ort. = 3,42) ve Denetçi (Ort. = 3,17) unvanına sahip katılımcılardan anlamlı bir şekilde düşük olduğu bulunmuştur. Ayrıca Denetçi (Ort. = 3,17) unvanına sahip katılımcıların da rotasyon algılarının Kıdemli Denetçi (Ort. = 3,42) unvanına sahip katılımcılardan anlamlı bir şekilde düşük olduğu ortaya çıkmıştır. Buna göre denetçi yardımcısı unvanına sahip bağımsız denetçilerin, diğer unvanlara kıyasla rotasyonun hata ve hileleri önlemede ve ortaya çıkarmada etkinliğine daha az inandıkları söylenebilir.

**5.2.12. Denetim Firmasının Türüne Göre Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi**

**Tablo 31.** Denetim Firmasının Türüne Göre Sorumluluk, Rotasyon Ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları

Ölçek Ortalamaları	Firma Türü	N	Ort	F	P	Fark
<b>Sorumluluk Algısı Ölçeği</b>	Ulusal	218	2,99	11,515	,000	<b>Fark vardır</b>
	Uluslararası	125	2,96			
	Bölgesel/Yerel	224	3,23			
	Toplam	567	3,08			
<b>Rotasyon Algısı Ölçeği</b>	Ulusal	218	3,19	5,335	,005	<b>Fark vardır</b>
	Uluslararası	125	3,06			
	Bölgesel/Yerel	224	3,31			
	Toplam	567	3,21			
<b>Meslek Etiği Ölçeği</b>	Ulusal	218	4,13	,538	,584	Fark yoktur
	Uluslararası	125	4,19			
	Bölgesel/Yerel	224	4,17			
	Toplam	567	4,16			

Bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının çalıştıkları firmanın türüne göre anlamlı farklılığı test etmek amacıyla yapılan Anova analizi sonuçlarına baktığımızda; Bağımsız denetçilerin, sorumluluk algıları  $F_{(2, 564)} = 11,515$  ,  $p < 0,05$  ile rotasyon algıları  $F_{(2, 564)} = 5,335$  ,  $p < 0,05$ ) çalıştıkları firmanın türüne göre %5 anlamlılık düzeyinde fark göstermiştir. Ancak denetçilerin meslek etiği algıları, çalıştıkları firma türüne göre anlamlı bir fark göstermemiştir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmanın türüne göre meslek etiği algıları anlamlı olarak farklılaşmamakta iken, sorumluluk algıları ile rotasyon algıları anlamlı olarak farklılaşmaktadır. Bu sonuçlara göre;  $H_{24}$  hipotezi reddedilmiştir.  $H_{12}$  ve  $H_{18}$  hipotezleri ise kabul edilmiştir.

Bağımsız denetçilerin sorumluluk algılarının çalıştıkları firma türüne göre anlamlı farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek için Games-Howel çoklu karşılaştırma testi sonuçlarına baktığımızda; Bölgesel/Yerel (Ort. = 3,23) firmalarda çalışan katılımcıların sorumluluk algıları, Ulusal (Ort. = 2,99) ve Uluslararası (Ort. = 2,96) firmalarda çalışan katılımcılardan anlamlı bir şekilde yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre

Bölgesel/Yerel firmalarda çalışan bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları, ulusal ve uluslararası firmalarda çalışan bağımsız denetçilerin sorumluluk algı düzeylerine göre daha yüksek olduğu söylenebilir.

Bağımsız denetçilerin rotasyon algılarının çalıştıkları firma türüne göre anlamlı farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığına baktığımızda ise Bölgesel/Yerel (Ort. = 3,31) firmalarda çalışan katılımcıların rotasyon algı düzeylerinin, Uluslararası (Ort. = 3,06) firmalarda çalışan katılımcılardan anlamlı bir şekilde yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre Bölgesel/Yerel firmalarda çalışan bağımsız denetçilerin rotasyon uygulamalarına, uluslararası firmalarda çalışan bağımsız denetçilerden daha fazla katılım gösterdikleri söylenebilir.

### 5.2.13. Bağımsız Denetçi Olarak Çalışma Şekli ile Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi

**Tablo 32.** Bağımsız Denetçi Olarak Çalışma Şekli İle Sorumluluk, Rotasyon Ve Meslek Etiği Algısı ANOVA Testi Sonuçları

Ölçek Ortalamaları	Bağımsız Denetçi olarak çalışma Şekli	N	Ort.	F	P	Fark
<b>Sorumluluk Algısı Ölçeği</b>	Serbest (Kendi SMMM/ YMM büromda)	279	3,15	8,601	,000	<b>Fark vardır</b>
	Bir denetim firmasında denetim ekibinde bağımsız denetçi sıfatıyla sözleşmeli personel olarak.	188	3,10			
	Kurucu ortağı olduğum bir denetim firmasında sorumlu denetçi olarak.	100	2,86			
	Toplam	567	3,08			
<b>Rotasyon Algısı Ölçeği</b>	Serbest (Kendi SMMM/ YMM büromda)	279	3,37	26,867	,000	<b>Fark vardır</b>
	Bir denetim firmasında denetim ekibinde bağımsız denetçi sıfatıyla sözleşmeli personel olarak	188	2,92			
	Kurucu ortağı olduğum bir denetim firmasında sorumlu denetçi olarak	100	3,30			
	Toplam	567	3,21			
<b>Meslek Etiği Ölçeği</b>	Serbest (Kendi SMMM/ YMM büromda)	279	4,19	2,575	,077	Fark yoktur
	Bir denetim firmasında denetim ekibinde bağımsız denetçi sıfatıyla sözleşmeli personel olarak	188	4,17			
	Kurucu ortağı olduğum bir denetim firmasında sorumlu denetçi olarak	100	4,04			
	Toplam	567	4,16			

Bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının çalışma şekillerine göre anlamlı farklılığı test etmek amacıyla yapılan Anova analizi sonuçlarına

baktığımızda; katılımcıların sorumluluk algıları  $F_{(2, 564)} = 8,601$  ,  $p < 0,05$  ile rotasyon algıları  $F_{(2, 564)} = 26,867$  ,  $p < 0,05$  çalışma şekillerine göre %5 anlamlılık düzeyinde fark göstermiştir. Ancak bağımsız denetçilerin meslek etiği algıları çalışma şekillerine göre anlamlı bir fark göstermemiştir. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin çalışma şekillerine göre meslek etiği algıları anlamlı olarak farklılaşmamakta iken, sorumluluk algıları ile rotasyon algıları anlamlı olarak farklılaşmaktadır. Bu sonuçlara göre;  $H_{25}$  hipotezi reddedilmiş,  $H_{13}$  ve  $H_{19}$  hipotezleri ise kabul edilmiştir.

Bağımsız denetçilerin sorumluluk algılarının çalışma şekillerine göre anlamlı farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığına baktığımızda; Kurucu ortak olarak denetim firmasında sorumlu denetçi sıfatı olan (Ort. = 2,86) katılımcıların sorumluluk algıları, Serbest (Kendi SMMM/ YMM büromda) çalışan (Ort. = 3,15) ile bir denetim firmasında bağımsız denetçi sıfatıyla sözleşmeli olarak çalışan (Ort. = 3,10) katılımcılardan anlamlı bir şekilde düşük olduğu ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre kurucu ortak olarak bir denetim firmasında sorumlu denetçi sıfatı ile çalışan bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları, kendi ofislerinde serbest olarak çalışan veya bir denetim firmasında sözleşmeli denetçi olarak çalışan bağımsız denetçilere kıyasla daha düşük olduğu ortaya çıkmıştır. Bu sonuç Tablo 30'daki bağımsız denetçilerin sorumluluk algısının, unvanlarına göre analiz edildiği sonuçlara da benzerlik göstermektedir.

Rotasyon algısının bağımsız denetçilerin çalışma şekillerine göre anlamlı farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığına baktığımızda ise bir denetim firmasında bağımsız denetçi sıfatıyla sözleşmeli olarak çalışan (Ort. = 2,92) katılımcıların rotasyon algılarının, Kurucu ortak olarak denetim firmasında sorumlu denetçi sıfatıyla çalışan (Ort. = 3,30) ve Serbest (Kendi SMMM/ YMM büromda) olarak çalışan (Ort. = 3,37) katılımcılardan anlamlı bir şekilde düşük olduğu ortaya çıkmıştır.

### 5.3. Diğer Ek Analizler :

Araştırma kapsamında ek analizlerle bölgelerde (TRC-TR1) faaliyet gösteren bağımsız denetçilerden; hata ve hileleri ortaya çıkarmada en çok kullanılan denetim teknikleri, en çok karşılaşılan hata ve hile türleri, hata ve hileyi önlemede ve ortaya çıkarmada kullanılan en önemli denetim araçları, işletme üst yönetimini ve çalışanlarını hileye sevk eden en önemli faktörler ile ilgili veriler toplanmıştır. Bu veriler kapsamında bölgesel (TRC TR1) olarak farklılık olup olmadığını ortaya çıkarmak için normal dağılım gösteren ifadeler için t testi, normal dağılım göstermeyen ifadeler için ise Mann-Whitney U testi yapılmıştır. Ek analizler

için Tablo 42’de normal dağılım gösteren ve normal dağılım göstermeyen verilerin çarpıklık ve basıklık değerleri verilmiştir.

### 5.3.1. Hata Ve Hileleri Ortaya Çıkarmada Kullanılan Denetim Teknikleri Analiz Sonuçları

Hata ve hileleri ortaya çıkarmada kullanılan denetim teknikleri kapsamında normal dağılım gösteren denetim teknikleri t testi ile analiz edilerek Tablo 33’te gösterilmiştir. Normal dağılım göstermeyen denetim teknikleri ise Mann-Whitney U testi ile analiz edilerek Tablo 34’te gösterilmiştir.

**Tablo 33.** Normal Dağılım Gösteren Denetim Teknikleri İçin T Testi Sonuçları

Hata ve Hileleri ortaya çıkarmada kullanılan Denetim Teknikleri	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
1. Fiziki inceleme ve Fiziki Sayım (Envanter) Tekniği	TRC	131	3,98	Normal Dağılım Göstermediği için Mann-Whitney U testi ile analiz yapılmıştır.	
	TR1	436	4,30		
2. Müşteri işletmeyi Gözlemleme Tekniği	TRC	131	3,52	,048	Fark vardır.
	TR1	436	3,74		
3. Doğrulama veya Teyit Tekniği	TRC	131	4,08	Normal Dağılım Göstermediği için Mann-Whitney U testi ile analiz yapılmıştır.	
	TR1	436	4,28		
4. Soruşturma ve Görüşme Tekniği	TRC	131	3,96	,516	Fark yoktur
	TR1	436	4,03		
5. Belgelerin incelenmesi Tekniği	TRC	131	4,21	,284	Fark yoktur
	TR1	436	4,30		
6. İlgili Hesaplar Arasında ilişki Kurma ve Karşılaştırma	TRC	131	4,11	Normal Dağılım Göstermediği için Mann-Whitney U testi ile analiz yapılmıştır.	
	TR1	436	4,43		
7. Analitik İnceleme Tekniği	TRC	131	4,02	,060	Fark yoktur
	TR1	436	4,19		
8. Aritmetik (Matematiksel) İnceleme Tekniği	TRC	131	3,98	,862	Fark yoktur
	TR1	436	4,00		
9. Bilgisayar Destekli Denetim Yöntemleri	TRC	436	4,05	Normal Dağılım Göstermediği için Mann-Whitney U testi ile analiz yapılmıştır.	
	TR1	131	4,36		

**Tablo 34.** Normal Dağılım Göstermeyen Denetim Teknikleri İçin Mann-Whitney U Testi Sonuçları

<b>Hata ve Hileleri ortaya çıkarmada kullanılan Denetim Teknikleri</b>	<b>Fiziki inceleme ve Fiziki Sayım (Envanter) Tekniği</b>	<b>Doğrulama ve Teyit Tekniği</b>	<b>İlgili Hesaplar Arasında ilişki Kurma ve Karşılaştırma</b>	<b>Bilgisayar Destekli Denetim Yöntemleri</b>
<b>Üretilen istatistik değeri</b>	25850,000	26162,000	23876,000	24454,000
<b>Wilcoxon W</b>	34496,000	34808,000	32522,000	33100,000
<b>Z</b>	-1,798	-1,587	-3,159	-2,736
<b>P</b>	,072	,113	,002	,006
<b>Fark</b>	Fark yoktur	Fark yoktur	<b>Fark vardır.</b>	<b>Fark vardır.</b>

Hata ve hileleri ortaya çıkarmada kullanılan denetim teknikleriyle ilgili olarak yapılan analiz sonuçlarına baktığımızda; bölgelere (TRC - TR1) göre, 2, 6 ve 9 no.lu denetim teknikleri için, %5 anlamlılık düzeyinde fark bulunmuştur. Ancak 1, 3, 4, 5, 7 ve 8 no.lu denetim teknikleri için anlamlı bir fark bulunmamıştır.

Anlamlı farkın ortaya çıktığı “İlgili Hesaplar Arasında ilişki Kurma ve Karşılaştırma”, “Müşteri işletmeyi Gözleme” ve “Bilgisayar Destekli Denetim Yöntemleri” denetim tekniklerinde TR1 bölgesi daha yüksek ortalama ile TRC bölgesinden farklılaşmaktadır. Buna göre TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler, TRC bölgesindeki bağımsız denetçilerden hata ve hileleri ortaya çıkarmada daha çok İlgili Hesaplar Arasında ilişki Kurma ve Karşılaştırma, Müşteri işletmeyi Gözleme ve Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerini kullanarak anlamlı olarak farklılaşmaktadırlar.

Ayrıca bölgesel olarak hata ve hileleri ortaya çıkarmada en çok kullanılan denetim teknikleri dikkate alındığında, TRC bölgesinde en çok kullanılan denetim tekniklerinden en az kullanılan doğru aşağıda sıralanmıştır.

4,21 ortalama ile “Belgelerin incelenmesi Tekniği”

4,11 ortalama ile “İlgili Hesaplar Arasında ilişki Kurma ve Karşılaştırma”

4,08 ortalama ile “Doğrulama veya Teyit Tekniği”

4,05 ortalama ile “Bilgisayar Destekli Denetim Yöntemleri”

4,02 ortalama ile “Analitik İnceleme Tekniği”

3,98 ortalama ile “Aritmetik (Matematiksel) İnceleme Tekniği” ile “Fiziki inceleme ve Fiziki Sayım (Envanter) Tekniği”

3,96 ortalama ile “Soruşturma ve Görüşme Tekniği”

3,52 ortalama ile “Müşteri işletmeyi Gözleme Tekniği” şeklinde ölçülmüştür.

TR1 bölgesinde hata ve hileleri ortaya çıkarmada en çok kullanılan denetim tekniklerinden en az kullanılan denetim tekniklerine doğru aşağıda sıralanmıştır.

4,43 ortalamayla “İlgili Hesaplar Arasında ilişki Kurma ve Karşılaştırma”

4,36 ortalamayla “Bilgisayar Destekli Denetim Yöntemleri”

4,30 ortalamayla “Fiziki inceleme ve Fiziki Sayım (Envanter) Tekniği ile Belgelerin incelenmesi Tekniği”

4,28 ortalamayla “Doğrulama veya Teyit Tekniği”

4,19 ortalamayla “Analitik İnceleme Tekniği”

4,03 ortalamayla “Soruşturma ve Görüşme Tekniği”

4,00 ortalamayla “Aritmetik (Matematiksel) İnceleme Tekniği”

3,74 ortalamayla “Müşteri işletmeyi Gözlemleme Tekniği” şeklinde ölçülmüştür.

### 5.3.2. Hata ve Hile Türleri Analiz Sonuçları

Hata ve hile türleri ile ilgili yapılan analizde normal dağılım göstermeyen hata ve hile türü olmadığından dolayı Tablo: 35’teki hata ve hile türlerinin tamamı t testi ile analiz edilmiştir

**Tablo 35.** Normal Dağılım Gösteren Hata ve Hile Türleri İçin T Testi Sonuçları

Hata ve Hile Türleri	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
1. Bilanço hileleri	TRC	131	3,46	,884	Fark yoktur
	TR1	436	3,44		
2. İşlemden önce veya sonra kayıt	TRC	131	3,20	,914	Fark yoktur
	TR1	436	3,21		
3. Matematiksel Hatalar	TRC	131	3,15	,021	<b>Fark vardır.</b>
	TR1	436	2,87		
4. Unutma ve Tekrarlama Hataları	TRC	131	2,98	,842	Fark yoktur
	TR1	436	3,01		
5. Kayıt Hataları	TRC	131	3,26	,894	Fark yoktur
	TR1	436	3,28		
6. Kayıt Dışı İşlemler	TRC	131	3,04	,000	<b>Fark vardır.</b>
	TR1	436	3,44		
7. Zimmet ve Hırsızlık	TRC	131	2,65	,369	Fark yoktur
	TR1	436	2,54		
8. Belgede Sahtecilik	TRC	131	2,73	,120	Fark yoktur
	TR1	436	2,93		
9. Varlıkların Kötüye Kullanılması	TRC	131	3,02	,025	<b>Fark vardır.</b>
	TR1	436	3,28		
10. İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Gösteren Fiktif Gelirler	TRC	131	3,27	,144	Fark yoktur
	TR1	436	3,11		
11. İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Gösteren Fiktif Giderler	TRC	131	3,37	,044	<b>Fark vardır.</b>
	TR1	436	3,60		

TRC ve TR1 bölgelerinde, en çok karşılaşılan hata ve hile türleriyle ilgili olarak yapılan analiz sonuçlarına baktığımızda; bölgelere (TRC - TR1) göre 3, 6, 9 ve 11 no.lu hata ve hile türleri için, %5 anlamlılık düzeyinde fark bulunmuştur. Ancak 1,2,4,5,7,8 ve 10 no.lu hata ve hile türleri için anlamlı bir fark bulunmamıştır. Anlamlı farkın ortaya çıktığı hata ve hile türlerine incelendiğinde; TRC bölgesinde “Matematiksel Hatalar” TR1 bölgesinden daha fazla ortaya çıktığı tespit edilmiştir. “Kayıt Dışı İşlemler”, “Varlıkların Kötüye Kullanılması” ve

“İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Gösteren Fiktif Giderler” ise TR1 bölgesinde daha fazla ortaya çıkarak TRC bölgesinden farklılaştığı analiz sonucunda ortaya çıkmıştır.

Ayrıca bölgesel olarak, TRC bölgesinde en çok karşılaşılan hata ve hile türlerinden en az karşılaşılan hata ve hile türlerine doğru aşağıda sıralanmıştır.

- 3,46 ortalamaıyla “Bilanço hileleri”
- 3,37 ortalamaıyla “İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Gösteren Fiktif Giderler”
- 3,27 ortalamaıyla “İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Gösteren Fiktif Gelirler”
- 3,26 ortalamaıyla “Kayıt Hataları”
- 3,20 ortalamaıyla “İşlemden önce veya sonra kayıt”
- 3,15 ortalamaıyla “Matematiksel Hatalar”
- 3,04 ortalamaıyla “Kayıt Dışı İşlemler”
- 3,02 ortalamaıyla “Varlıkların Kötüye Kullanılması”
- 2,98 ortalamaıyla “Unutma ve Tekrarlama Hataları”
- 2,73 ortalamaıyla “Belgede Sahtecilik”
- 2,65 ortalamaıyla “Zimmet ve Hırsızlık” şeklinde ölçülmüştür.

TR1 bölgesinde ise ortalama puanları dikkate alındığında en çok karşılaşılan hata ve hile türlerinden en az karşılaşılan hata ve hile türlerine doğru sıralama aşağıdaki gibidir.

- 3,60 ortalamaıyla “İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Gösteren Fiktif Giderler”
- 3,44 ortalamaıyla “Bilanço hileleri” ve “Kayıt Dışı İşlemler”
- 3,28 ortalama ile “Kayıt Hataları” ve “Varlıkların Kötüye Kullanılması”
- 3,21 ortalamaıyla “İşlemden önce veya sonra kayıt”
- 3,11 ortalamaıyla “İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Gösteren Fiktif Gelirler”
- 3,01 ortalamaıyla “Belgede Sahtecilik”
- 2,98 ortalamaıyla “Unutma ve Tekrarlama Hataları”
- 2,87 ortalamaıyla “Matematiksel Hatalar”
- 2,54 ortalamaıyla “Zimmet ve Hırsızlık” şeklinde ölçülmüştür.

### 5.3.3. Hata ve Hileyi Önleme ve Ortaya Çıkarmada Kullanılan Araçlar Açısından Analiz Sonuçları

Hata ve hileyi önlemede ve ortaya çıkarmada kullanılan araçlar kapsamında normal dağılım gösteren denetim araçları Tablo 36’ da yer alırken, normal dağılım göstermeyen denetim araçları Tablo 37’de gösterilmiştir.

**Tablo 36.** Normal Dağılım Gösteren Hata Ve Hileyi Önleme Ve Ortaya Çıkarmada Kullanılan Araçlar İçin T Testi Sonuçları

Hata ve Hileyi Önleme ve Ortaya Çıkarmada Kullanılan Araçlar	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
1. İç Denetim	TRC	131	4,11	Normal Dağılım Göstermediği için Mann-Whitney U testi ile analiz yapılmıştır.	
	TR1	436	4,40		
2. İç Kontrol Sistemi	TRC	131	4,23	,026	<b>Fark vardır.</b>
	TR1	436	4,42		
3. Bağımsız Denetim	TRC	131	4,41	Normal Dağılım Göstermediği için Mann-Whitney U testi ile analiz yapılmıştır.	
	TR1	436	4,38		
4. İhbar Hatları	TRC	131	3,11	,000	<b>Fark vardır.</b>
	TR1	436	3,52		
5. Tesadüf / Rastlantılar	TRC	131	2,92	,372	Fark yoktur
	TR1	436	2,83		
6. Özel Hata ve Hile İnceleme	TRC	131	3,50	,031	<b>Fark vardır.</b>
	TR1	436	3,74		
7. Risk yönetim sistemleri	TRC	131	3,75	,016	<b>Fark vardır.</b>
	TR1	436	4,00		

**Tablo 37.** Normal Dağılım Göstermeyen Hata Ve Hileyi Önleme Ve Ortaya Çıkarmada Kullanılan Araçlar İçin Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Hata ve Hileyi Önleme ve Ortaya Çıkarmada Kullanılan Araçlar	İç Denetim	Bağımsız Denetim
Üretilen istatistik değeri	25414,000	26764,000
Wilcoxon W	34060,000	122030,000
Z	-2,109	-1,216
P	,035	,224
Fark	<b>Fark vardır</b>	Fark yoktur

Hata ve hileleri önlemede ve ortaya çıkarmada kullanılan en önemli denetim araçları ile ilgili olarak yapılan analiz sonuçlarına baktığımızda; bölgelere (TRC - TR1) göre 1, 2, 4, 6 ve

7 no.lu denetim araçları için, %5 anlamlılık düzeyinde fark bulunmuştur. Ancak 3 ve 5 no.lu denetim araçları için anlamlı bir fark bulunmamıştır.

Anlamlı farkın ortaya çıktığı denetim araçları incelendiğinde bunların; “İç Denetim” , “İç Kontrol Sistemi” , “Özel Hata ve Hile İnceleme” , “İhbar Hatları” ve “Risk yönetim sistemleri” olduğu görülmüştür. Anlamlı farkın ortaya çıktığı bütün denetim araçlarında, TR1 bölgesi ortalamalarının TRC bölgesindeki ortalamalardan daha büyük olduğu Tablo 36’da görülmektedir. Dolayısıyla TR1 bölgesindeki bağımsız denetçilerin, TRC bölgesine kıyasla bu denetim araçlarını, hata ve hileleri önlemede ve ortaya çıkarmada daha önemli buldukları söylenebilir. TR1 bölgesi; İç denetim, İç kontrol sistemi, Özel hata ve hile inceleme, İhbar hatları ve Risk yönetim sistemleri gibi denetim araçlarının hata ve hileyi önlemede ve ortaya çıkarmada daha önemli olduğu görüşünü belirterek TRC bölgesinden farklılaşmıştır.

Bağımsız denetçilerin hata ve hileyi önlemede ve ortaya çıkarmada kullanılan en önemli denetim araçları dikkate alındığında, TRC bölgesinde, denetim araçları önem sırasına göre aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- 4,41 ortalama ile “Bağımsız denetim”
- 4,23 ortalama ile “İç Kontrol Sistemi”
- 4,11 ortalama ile “İç Denetim”
- 3,75 ortalama ile “Risk yönetim sistemleri”
- 3,50 ortalama ile “Özel Hata ve Hile İnceleme”
- 3,11 ortalama ile “İhbar Hatları”
- 2,92 ortalama ile “Tesadüf / Rastlantılar” şeklinde ölçülmüştür.

TR1 bölgesinde ise en önemli bulunan denetim araçları önem sırasına göre aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- 4,42 ortalama ile “İç Kontrol Sistemi”
- 4,40 ortalama ile “İç Denetim”
- 4,38 ortalama ile “Bağımsız Denetim”
- 4,00 ortalama ile “Risk yönetim sistemleri”
- 3,74 ortalama ile “Özel Hata ve Hile İnceleme”
- 3,52 ortalama ile “İhbar Hatları”
- 2,83 ortalama ile “Tesadüf / Rastlantılar” şeklinde ölçülmüştür.

Her ne kadar TRC ve TR1 bölgelerinde en önemli ilk üç denetim aracı “Bağımsız Denetim”, “İç Denetim” ve “İç Kontrol Sistemi” olsa da bunların önem dereceleri bölgelere göre farklılık göstermektedir. TRC bölgesi, hata ve hileleri ortaya çıkarmada ve önlemede en önemli denetim aracının “Bağımsız Denetim” olduğunu belirtilmesine karşın, TR1 bölgesi bunun “İç Kontrol Sistemi” olduğunu belirtmiştir. TR1 bölgesinde daha büyük oranda fiili denetim yapan bağımsız denetçilerin olması, hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması hususunda iç kontrol sistemini ve iç denetimi daha önemli görmelerine neden olduğu söylenebilir.

#### 5.3.4. Üst Yönetimi Hileye sevk Eden Faktörler Kapsamında Analiz Sonuçları

Üst yönetimi hileye sevk eden faktörler ile ilgili yapılan analizde, normal dağılım göstermeyen faktör bulunmadığından dolayı Tablo: 38’deki üst yönetimi hileye sevk bütün faktörler t testi ile analiz edilmiştir.

**Tablo 38.** Normal Dağılım Gösteren Üst Yönetimi Hileye Sevk Eden Faktörler İçin T Testi Sonuçları

Üst Yönetimi Hileye sevk Eden Unsurlar	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
1. Şirketin mali durumunu olduğundan daha iyi gösterme çabası	TRC	131	3,72	,163	Fark yoktur
	TR1	436	3,88		
2. Şirketin mali durumunu olduğundan daha kötü gösterme çabası	TRC	131	2,63	,751	Fark yoktur
	TR1	436	2,59		
3. Daha rahat kredi bulmak	TRC	131	4,06	,581	Fark yoktur
	TR1	436	4,01		
4. Şirketin hisse senedi fiyatlarını yükseltmek	TRC	131	3,49	,614	Fark yoktur.
	TR1	436	3,55		
5. Yatırımcı çekme çabası	TRC	131	3,60	,512	Fark yoktur.
	TR1	436	3,52		
6. Kişisel çıkar sağlamak	TRC	131	3,47	,000	<b>Fark vardır.</b>
	TR1	436	4,28		

Üst yönetimi hileye sevk eden faktörler ile ilgili olarak yapılan analiz sonuçları incelendiğinde; bölgelere (TRC - TR1) göre sadece 6 no.lu unsur için %5 anlamlılık düzeyinde fark bulunmuştur. Üst yönetimi hileye sevk eden 1, 2, 3, 4 ve 5 no.lu diğer faktörler için ise anlamlı bir fark bulunmamıştır. Bu sonuca göre anlamlı farkın ortaya çıktığı üst yönetimi hileye

sevk eden faktörlerden “Kişisel çıkar sağlamak” TR1 bölgesinde, TRC bölgesine kıyasla daha önemli olduğu ortaya çıkmıştır.

Üst yönetimi hileye sevk eden en önemli faktörler dikkate alındığında, TRC bölgesinde en önemli faktörler önem sırasına göre aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- 4,06 ortalamaıyla “Daha rahat kredi bulmak”
- 3,72 ortalamaıyla “Şirketin mali durumunu olduğundan daha iyi gösterme çabası”
- 3,60 ortalamaıyla “Yatırımcı çekme çabası”
- 3,49 ortalamaıyla “Şirketin hisse senedi fiyatlarını yükseltmek”
- 3,47 ortalamaıyla “Kişisel çıkar sağlamak”
- 2,63 ortalamaıyla “Şirketin mali durumunu olduğundan daha kötü gösterme çabası” şeklinde ölçülmüştür.

TR1 bölgesinde ise üst yönetimi hileye sevk eden en önemli faktörler önem sırasına göre aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- 4,28 ortalamaıyla “Kişisel çıkar sağlamak”
- 4,01 ortalamaıyla “Daha rahat kredi bulmak”
- 3,88 ortalamaıyla “Şirketin mali durumunu olduğundan daha iyi gösterme çabası”
- 3,55 ortalamaıyla “Şirketin hisse senedi fiyatlarını yükseltmek”
- 3,52 ortalamaıyla “Yatırımcı çekme çabası”
- 2,59 ortalamaıyla “Şirketin mali durumunu olduğundan daha kötü gösterme çabası” şeklinde ölçülmüştür.

### 5.3.5. Çalışanları Hileye Sevk Eden Faktörler Kapsamında Analiz Sonuçları

Çalışanları hileye sevk eden faktörler kapsamında normal dağılım gösteren faktörler Tablo 39’ da yer alırken, normal dağılım göstermeyen faktörler Tablo 40’da gösterilmiştir.

**Tablo 39.** Normal Dağılım Gösteren Çalışanları Hileye Sevk Eden Faktörler İçin T Testi Sonuçları

Çalışanları Hileye sevk Eden Faktörler	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
1. Daha iyi yaşam arzusu	TRC	131	4,04	,921	Fark yoktur.
	TR1	436	4,03		
2. Yönetimsel baskılar	TRC	131	3,58	,127	Fark yoktur.
	TR1	436	3,75		
3. İç denetim yetersizlikleri	TRC	131	3,92	Normal Dağılım Göstermediği için Mann-Whitney U testi ile analiz yapılmıştır.	
	TR1	436	4,27		
4. Çalışanın büyük bir borç batağına girmesi	TRC	131	3,59	,356	Fark yoktur.
	TR1	436	3,70		
5. Hak ettiği ücreti alamadığından hile yapmada kendini haklı görmesi	TRC	131	3,67	,888	Fark yoktur.
	TR1	436	3,69		

**Tablo 40.** Normal Dağılım Göstermeyen Çalışanları Hileye Sevk Eden Faktörler İçin Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Çalışanları Hileye sevk Eden Faktörler	İç Denetim Yetersizliği
Üretilen istatistik değeri	23858,000
Wilcoxon W	32504,000
Z	-3,092
P	,002
Fark	Fark vardır

İşletme çalışanlarını hileye sevk eden faktörler ile ilgili olarak yapılan analiz sonuçlarına baktığımızda; bölgelere (TRC - TR1) göre sadece 3 no.lu faktör için, %5 anlamlılık düzeyinde fark bulunmuştur. Çalışanları hileye sevk eden diğer 1, 2, 4 ve 5 no.lu faktörler için anlamlı bir fark bulunmamıştır. Çalışanları hileye sevk eden faktör ile ilgili anlamlı farkın ortaya çıktığı “İç Denetim Yetersizliği” TR1 bölgesinde, TRC bölgesinden daha büyük ortalamayla farklılık göstermiştir. Her iki bölgedeki denetçiler de iç denetim yetersizliğinin çalışanları hileye sevk etmesi açısından önemli bir faktör olarak görmelerine karşın, TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler, TRC bölgesindeki bağımsız denetçilere kıyasla çalışanları hileye sevk eden neden

olarak iç denetim yetersizliğini daha önemli bir faktör olarak gördükleri söylenebilir. Çalışan hileleri üzerine yapılan araştırmaların çoğunda, çalışanların hileye başvurma nedenlerinin aşırı güven kaynaklı kontrol yetersizliği ve yönetsel eksiklikler olduğu belirtilmiştir (Özbirecikli ve Öksüz, 2016: 43; Bozkurt, 2012:121). Araştırmamızda, bağımsız denetçiler çalışanları hileye sevk eden bütün nedenlere büyük ölçüde katılım göstermişlerdir.

Çalışanları hileye sevk eden en önemli faktörler dikkate alındığında, TRC bölgesinde ortalama puana göre en önemli faktörler önem sırasına göre aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- 4,04 ortalama ile “Daha iyi yaşam arzusu”
- 3,92 ortalama ile “İç denetim yetersizlikleri”
- 3,67 ortalama ile “Hak ettiği ücreti alamadığından hile yapmada kendini haklı görmesi”
- 3,59 ortalama ile “Çalışanın büyük bir borç batağına girmesi”
- 3,58 ortalama ile “Yönetimsel baskılar” şeklinde ölçülmüştür.

TR1 bölgesinde ise ortalama puana göre en önemli bulunan, çalışanları hileye sevk eden faktörler önem sırasına göre aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- 4,27 ortalama ile “İç denetim yetersizlikleri”
- 4,03 ortalama ile “Daha iyi yaşam arzusu”
- 3,75 ortalama ile “Yönetimsel baskılar”
- 3,70 ortalama ile “Çalışanın büyük bir borç batağına girmesi”
- 3,69 ortalama ile “Hak ettiği ücreti alamadığından hile yapmada kendini haklı görmesi” şeklinde ölçülmüştür.

TRC ve TR1 bölgelerini kapsayan araştırmamızda, hata ve hile türleri, hata ve hileleri ortaya çıkarmada kullanılan denetim teknikleri, hata ve hileleri önlemede ve ortaya çıkarmada kullanılan denetim araçları, işletme üst yönetimi ve çalışanları hileye sevk eden faktörlerde bazı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir.

#### 5.4. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları

Araştırma hipotezlerinden 14'ü kabul edilirken, 11'i reddedilmiştir. Araştırmaya ilişkin hipotezlerin sonuçları özet olarak Tablo 41'de verilmiştir.

**Tablo 41.** Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları

Hipotezler	Sonuçlar
<b>H1:</b> Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları bölgelere (TR1 ile TRC) göre fark gösterir.	<b>RED</b>
<b>H2:</b> Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları fiili olarak denetim yapıp yapmamalarına göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>
<b>H3:</b> Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin Rotasyon algıları bölgelere (TR1 ile TRC) göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>
<b>H4:</b> Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin Rotasyon algıları fiili denetim yapıp yapmamalarına göre fark gösterir.	<b>RED</b>
<b>H5:</b> Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin Meslek Etiği Algıları bölgelere (TR1 ile TRC) göre fark gösterir.	<b>RED</b>
<b>H6:</b> Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarmasında bağımsız denetçilerin Meslek Etiği Algıları fiili denetim yapıp yapmamalarına göre fark gösterir.	<b>RED</b>
<b>H7:</b> Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarmasında bağımsız denetçilerin Meslek Etiği Algıları meslek etiği eğitimi alıp almamalarına göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>
<b>H8:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları yaşlarına göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>
<b>H9:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları eğitim düzeylerine göre fark gösterir.	<b>RED</b>
<b>H10:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları mesleki tecrübelerine göre fark gösterir.	<b>RED</b>
<b>H11:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları unvanlarına göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>
<b>H12:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları çalıştıkları firma türüne göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>
<b>H13:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları çalışma şekillerine göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>
<b>H14:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları yaşlarına göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>
<b>H15:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları eğitim düzeylerine göre fark gösterir.	<b>RED</b>
<b>H16:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları mesleki tecrübelerine göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>
<b>H17:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları unvanlarına göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>
<b>H18:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları çalıştıkları firma türüne göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>
<b>H19:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları çalışma şekillerine göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>

<b>H20:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları yaşlarına göre fark gösterir.	<b>RED</b>
<b>H21:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları eğitim düzeylerine göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>
<b>H22:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları mesleki tecrübelerine göre fark gösterir.	<b>KABUL</b>
<b>H23:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları unvanlarına göre fark gösterir.	<b>RED</b>
<b>H24:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları çalıştıkları firma türüne göre fark gösterir.	<b>RED</b>
<b>H25:</b> Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları çalışma şekillerine göre fark gösterir.	<b>RED</b>



## ALTINCI BÖLÜM

### SONUÇ VE ÖNERİLER

2000'li yılların başında ortaya çıkan muhasebe skandalları bağımsız denetçilere ve denetim şirketlerine olan güveni azaltmış ve sermaye piyasaları bu skandallardan dolayı zarar görmüştür. Yaşanan bu skandallar sonrası denetim mesleğine ve sermaye piyasasına olan güveni yeniden tesis etmek amacıyla başta ABD ve AB olmak üzere birçok ülkede düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler, hata ve hileyi ortaya çıkarma sorumluluğu açısından bağımsız denetçilerin sorumluluklarının tanımlanması, müşteri işletme ile bağımsız denetçi arasında istenmeyen iş ilişkilerine karşı zorunlu rotasyon uygulamaları ve denetçilerin faaliyetlerini yürütürken bağlı kalması gereken meslek etiği ilkeleri olarak sıralanabilir.

Araştırmalarda, muhasebede ortaya çıkan hata ve hilelerin birçok faktöre bağlı olarak ortaya çıkabileceği aktarılmaktadır. Bunlar; Muhasebe sisteminin ve gelişiminin topluma ait kültürel değerlerden doğrudan etkilendiğini (Gray, 1988; Durmuş ve Güneş, 2017) ve denetim sürecinde bağımsız denetçilerin kültürel öğelerden etkilendiklerini (Erturan: 2007; Özdemir ve Ünal, 2021) gösteren çalışmalar ile birlikte, işletmenin büyüklüğü (ACFE,2014), hile yapan kişinin kişiliği ve demografik özellikleri (ACFE,2018; Doğan vd. 2018; Bozkurt, 2009) ve ekonomik faktörler (Demir ve Arslan, 2020) olarak sıralanabilir.

Bu çalışmada amaç, istatistiki bölge birimleri sınıflandırması kapsamında TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin muhasebede ortaya çıkan hata ve hilelere karşı Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının karşılaştırılarak bölgelerin değerlendirilmesidir. Ayrıca bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının demografik değişkenlere, çalıştıkları firma türüne ve çalışma şekillerine göre değişip değişmediğini ortaya çıkarmak amaçlanmıştır. Bölgelerde (TRC - TR1) faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin, en çok tespit ettikleri hata ve hile türlerinin belirlenmesi, hata ve hileyi ortaya çıkarmada en çok kullandıkları denetim tekniklerinin ve en önemli denetim araçlarının belirlenmesi, işletmelerde üst yönetimi ve çalışanları hileye sevk eden en önemli faktörlerin belirlenmesi ve bölgesel farklılıkları ortaya çıkarmak çalışmanın bir başka amacını oluşturmaktadır.

Araştırmaya bağımsız denetçilerin sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği algılarının dâhil edilmesinin nedeni, her üç faktörün de hata ve hileleri önlemede ve ortaya çıkarmada ayrı ayrı önem taşımasıdır. Çalışmanın sadece TRC ve TR1 bölgelerini kapsamasının nedeni ise

bölgelerin sosyal, kültürel ve özellikle de ekonomik açıdan birbirlerinden farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Çalışmamız neticesinde bölgelerde en çok karşılaşılan hata ve hile türlerinin belirlenmesi, hata ve hileye karşı kullanılan denetim teknik, araç ve yöntemlerinin belirlenmesi, işletmenin üst yönetimini ve çalışanlarını hileye sevk eden faktörlerin belirlenmesi denetim konusunda bağımsız denetçilerin bölgeleri tanınmasına ve bu bilgiler ışığında denetim planı hazırlamasına yardımcı olacaktır. Ayrıca daha önce literatürde ayrı ayrı olarak ele alınan bağımsız denetçinin sorumluluğu, denetimde rotasyon ve meslek etiği konularının bu çalışmada bir arada incelenmesi ve bölgelerin karşılaştırılması önceki çalışmalardan farklı olarak denetim konusunda literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Araştırmamızda bağımsız denetçilerin sorumluluk algılarının bölgelere (TRC-TR1) göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir

. Dolayısıyla bölgelerde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin hata ve hileye ilişkin sorumluluk algıları arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır. Sorumluluk ölçeğindeki ifadeler ayrı ayrı analiz edildiğinde genel olarak bağımsız denetçilerin, düzenleyici kuruluşların kendileri için belirledikleri sorumluluk düzeyinin farkında olarak hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında esas sorumluluğun işletme yönetiminde olduğunu belirtmişlerdir. Ancak gerekli şartların sağlanması durumunda daha fazla sorumluluk alabileceklerini de ifade etmişlerdir.

Her ne kadar düzenleyici kuruluşlar, hata ve hileye ilişkin esas sorumluluğun işletme yönetiminde olduğunu ve bağımsız denetçilerin sorumluluğunun, finansal raporlarda hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıkların olmadığına dair makul güvence vermesi şeklinde olduğunu bildirseler de araştırmalar, bilgi kullanıcılarının hata ve hileye karşı bağımsız denetçileri daha fazla sorumlu gördüklerini ortaya çıkarmıştır (Monroe ve Woodliff, 1994; Uçma, 2010; Arslan, 2018).

Araştırmanın ikinci hipotez analizinde, sorumluluk algısının fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçilere göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Araştırmada fiili denetim yapan bağımsız denetçilerin daha düşük sorumluluk algısına sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Bu beklenen bir sonuçtur. Çünkü fiili denetim yapan bağımsız denetçilerin, hata ve hileye ilişkin temel sorumluluğun kendilerine ait olmadığına dair yasal düzenlemeler bulunurken, kendilerini hata ve hileye karşı daha fazla sorumlu görmeleri beklenen bir durum değildir. Hata ve hileye ilişkin sorumluluk arttıkça bağımsız denetçilerin hukuki, idari ve cezai

yükümlülükleri de aratacağından dolayı bu konuda fiili denetim yapan bağımsız denetçilerin hata ve hileye karşı daha az sorumluluk duymaları beklenen bir sonuç olarak gerçekleşmiştir.

Araştırmamızın üçüncü hipotez analizi sonucunda bağımsız denetçilerin rotasyon algılarının bölgelere (TRC-TR1) göre anlamlı olarak farklılaştığı ortaya çıkmıştır. TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler rotasyon uygulamalarına daha fazla katılım göstererek TR1 bölgesindeki bağımsız denetçilerden farklılaşmıştır. Bu sonuç TRC bölgesinin TR1 bölgesine kıyasla rotasyon uygulamalarını daha fazla desteklediği biçiminde de değerlendirilebilir. TR1 bölgesinin rotasyon uygulamalarına daha az katılım göstermesinin nedeni bu bölgedeki bağımsız denetçilerin daha büyük oranda (%80) fiili denetim yapmalarından kaynaklandığı şeklinde yorumlanabilir. Çünkü fiili olarak denetim yapan bağımsız denetçiler, rotasyon ile belirli süreler sonunda müşterilerini kaybetmek istemeyecekleridir.

Ancak dördüncü hipotezin analizinde, rotasyon algısının fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçilere göre kıyaslandığında anlamlı bir farkın olmadığı ortaya çıkmıştır. Bu sonuç beklenen bir durum değildir. Çünkü fiili olarak denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçiler rotasyon uygulamaları ile sahip olduğu müşteri işletmeleri kaybetmek istemeyeceklerdir. Bu nedenle, fiili denetim yapan bağımsız denetçiler yeni müşteri işletmenin bulunması, zaman, maliyet ve ekstra iş yükü oluşturacağından rotasyon uygulamalarını desteklemeleri beklenmemektedir. Dolayısıyla rotasyon uygulamalarının bölgelere (TRC-TR1) göre anlamlı olarak farklılaşmasının, örneklem kapsamında TR1 bölgesindeki bağımsız denetçilerin yaklaşık %80'inin (348 kişi) fiili denetim yapmaları, buna karşın TRC bölgesindeki bağımsız denetçilerin ise yaklaşık %35 (46 kişi) oranında fiili denetim yapmaları nedenine dayandırılmayacağı da böylelikle ortaya çıkmıştır. Çünkü rotasyon algısının, bölgelere göre anlamlı fark göstermesi, TR1 bölgesindeki bağımsız denetçilerin daha büyük oranda fiili denetim yapmalarından kaynaklanmış olsaydı, bu hipotezde, rotasyon algılarının fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçilere göre daha güçlü istatistiki bir fark oluşturması gerekirdi. Araştırmalarda, düzenleyici kuruluşların denetimin kalitesini arttırmak amacıyla geliştirdikleri rotasyon uygulamalarına, denetim firmaları ve bağımsız denetçiler, denetim zamanını ve maliyetini arttırdığı ve ayrıca müşteri işletmeye özgü bilginin kaybolması nedenlerinden dolayı karşı çıktıkları, müşteri işletmelerin ve bilgi kullanıcılarının ise rotasyon uygulamalarına ilişkin bir görüş birliği içinde olmadıkları belirtilmektedir.

Araştırmamızın beşinci ve altıncı hipotez analizlerinde, bağımsız denetçilerin meslek etiği algılarının bölgelere (TRC-TR1) ve fiili denetim yapıp yapmamalarına göre anlamlı bir

fark oluşturmadığı ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla bölgelerde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin meslek etiği algıları arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır. Genel olarak meslek etiği ilkeleri, muhasebe meslek mensuplarının tamamını ilgilendirdiği için bu konuda fiili denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçiler arasında da bir farkın olmamasına neden olduğu söylenebilir.

Araştırmamızın yedinci hipotezinde, bağımsız denetçilerin meslek etiği algılarının meslek etiği eğitimi alıp almamalarına göre anlamlı olarak farklılaştığı ortaya çıkmıştır. Meslek etiği eğitimi alan bağımsız denetçilerin, etik eğitimi almayan bağımsız denetçilere göre daha fazla meslek etiği ilkelerini benimsedikleri söylenebilir. Bu sonuç literatürde meslek etiği eğitiminin denetimde, meslek mensuplarını daha etik davranışlara sevk edeceği yönündeki araştırmalar ile aynı yöndedir (Yıldız, 2010; Gülmez vd., 2016; Kırıtıoğlu ve Özbirecikli, 2018).

Araştırmamızda ayrıca bağımsız denetçilerin sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği algılarının yaşlarına, eğitim düzeylerine, tecrübelerine, unvanlarına, çalıştıkları firmanın türüne ve çalışma şekillerine göre değişip değişmediğini tespit etmek için ayrıca ANOVA testi uygulanmıştır. Bu analiz sonuçlarına göre; bağımsız denetçilerin sorumluluk algılarının, yaşlarına, unvanlarına, çalıştıkları firmanın türüne ve çalışma şekillerine göre anlamlı olarak farklılaştığı tespit edilmiştir. Rotasyon algısının, bağımsız denetçilerin yaşlarına, tecrübelerine, unvanlarına, çalıştıkları firmanın türüne ve çalışma şekillerine göre anlamlı olarak farklılaştığı tespit edilmiştir. Meslek etiği algısını ise bağımsız denetçilerin sadece eğitim düzeylerine ve tecrübelerine, göre anlamlı olarak farklılaştığı tespit edilmiştir. Bu sonuçlara göre özellikle bağımsız denetçilerin meslek etiği algısının, eğitim düzeyine göre değişmekle beraber, eğitim düzeyinin artmasıyla da bağımsız denetçilerin etik ifadelerle daha fazla katılım gösterdikleri ortaya çıkmıştır (Tablo 28). Ayrıca bağımsız denetçilerin rotasyon algısının da yaş ve tecrübelerine göre değişmekle beraber, bağımsız denetçilerin yaşları ve tecrübeleri arttıkça rotasyon uygulamalarına daha fazla katılım gösterdikleri tespit edilmiştir (Tablo 27- Tablo 29).

Ayrıca bölgesel farklılıkları ortaya çıkarmak amacıyla çalışmada ek analizler yapılmıştır. Bu ek analizlerde; hata ve hileleri ortaya çıkarmada en çok kullanılan denetim teknikleri, en çok karşılaşılan hata ve hile türleri, hata ve hileleri önlemede ve ortaya çıkarmada en önemli denetim araçları, işletme üst yönetimi ve çalışanları hileye sevk eden en önemli faktörler, bölgeler kapsamında karşılaştırılarak bölgesel farklılıklar ortaya çıkarılmıştır.

Çalışmanın ek analiz sonuçlarına göre kullanılan denetim teknikleri kapsamında TRC bölgesinde en çok kullanılan ilk üç denetim tekniği sırasıyla; “Belgelerin incelenmesi Tekniği,

İlgili Hesaplar Arasında ilişki Kurma ve Karşılaştırma ve Doğrulama/Teyit Tekniği” olarak tespit edilmiştir. TR1 bölgesinde ise en çok kullanılan ilk üç denetim tekniği; “İlgili Hesaplar Arasında ilişki Kurma ve Karşılaştırma, Bilgisayar Destekli Denetim Yöntemleri, Fiziki inceleme ve Fiziki Sayım (Envanter) Tekniği ile Belgelerin incelenmesi Tekniği” olarak ölçülmüştür (Tablo 33). Bağımsız denetçilerin özellikle bu denetim tekniklerini daha çok kullanmalarının nedeni bölgelerde tespit ettikleri hile türlerinden kaynaklandığı düşünülebilir. Nitekim bölgelerde en çok karşılaşılan hile türleri olarak her iki bölgede de “Bilanço hileleri” ve “İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Gösteren Fiktif Giderler” olarak ölçülmüştür (Tablo 35). Bu açıdan bağımsız denetçiler denetim planlarını oluştururken, “Mesleki Şüphencilik” ilkesi doğrultusunda hangi finansal bilgilerin önemli yanlışlıklar barındırdığını dikkate alarak denetimi planlaması gerektiği düzenleyici (SPK) kuruluşlar tarafından bildirilmiştir.

Çalışmanın diğer ek analizine göre TRC bölgesinde en çok kullanılan ilk üç denetim aracı sırasıyla; “Bağımsız denetim”, “İç Kontrol Sistemi” ve “İç Denetim” olarak tespit edilmiştir. TR1 bölgesinde ise en çok kullanılan denetim araçları sırasıyla; “İç Kontrol Sistemi”, “İç Denetim” ve “Bağımsız Denetim” olarak ölçülmüştür (Tablo 36). Bu sonuçlar daha önce yapılmış olan bilimsel çalışmalar ile uyumludur (Kandemir,2010; Arens. vd. 2020; Baskan, T. D, 2013; Demir, M., Ülker, Y., ve Arslan, Ö. 2018). Her iki bölgede de en çok kullanılan denetim araçları aynı olsa da bunların sıralamasına baktığımızda TRC bölgesi “bağımsız denetimi”, TR1 bölgesi ise “iç kontrol sistemini” hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında daha önemli olarak görmüştür. Bunun nedeni TR1 bölgesindeki bağımsız denetçilerin yaklaşık olarak %80’ninin fiili denetim yapmasından kaynaklandığı düşünülebilir. Çünkü fiili olarak denetim yapan bağımsız denetçilerin, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği konusunda daha fazla bilgi ve tecrübeye sahip olmaları ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin hata ve hileyi önlemede ve ortaya çıkarmada daha etkili olduğunu düşünmelerinden kaynaklandığı sonucu çıkartılabilir.

Çalışmanın bir sonraki analizinde, işletmelerde üst yönetimi hileye sevk eden en önemli ilk üç faktörün; TRC bölgesinde sırasıyla; “Daha rahat kredi bulmak”, “Şirketin mali durumunu olduğundan daha iyi gösterme çabası” ve “Yatırımcı çekme çabası” olduğu ortaya çıkmıştır. TR1 bölgesinde ise sırasıyla; “Kişisel çıkar sağlamak”, “Daha rahat kredi bulmak” ve “Şirketin mali durumunu olduğundan daha iyi gösterme çabası” olarak ölçülmüştür (Tablo 38). İşletmenin daha uygun şartlarda kredi kullanabilmesi için mali durumunun iyi ve güçlü olması gerekir. Üst yönetimin işletmeyi olduğundan daha iyi gösterme çabası, yönetim kademesine hem itibar hem de prim açısından kişisel çıkar sağlayacak ve kaynak kullanımında daha fazla

avantaj sağlayacaktır. Bu açıdan işletmelerin mali durumlarının iyi olması, hem daha rahat kredi bulmalarına hem de üst yönetime saygınlık kazandıracığı için bu üç unsur birbirleriyle güçlü ilişkiler barındıran hile nedenleri olarak önemlidir. Çalışmanın son ek analizinde ise çalışanları hileye sevk eden en önemli ilk üç faktörün TRC bölgesinde sırasıyla; “Daha iyi yaşam arzusu”, “İç denetim yetersizlikleri”, ve “Hak ettiği ücreti alamadığından hile yapmada kendini haklı görmesi” şeklinde ölçülmüştür. TR1 bölgesinde ise sırasıyla; “İç denetim yetersizlikleri”, “Daha iyi yaşam arzusu” ve “Yönetimsel baskılar” olarak ölçülmüştür. Bu sonuçlar, çalışanları hileye iten en büyük nedenlerin, iç denetim yetersizliği ve çalışanların imkânları nispetinden daha fazlasına sahip olmak isteği olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bu sonuç literatürdeki diğer araştırmalar ile uyumludur. (Özbirecikli ve Öksüz, 2016; Aslanzade, 2017; ACFE, 2020). Ayrıca bu sonuçlar literatürde “Hile Üçgeni” olarak tanımlanan ve çalışanları hileye sevk eden nedenler olarak belirtilen “Fırsat, Baskı ve Haklı Gösterme” unsurları ile uyumlu olarak ortaya çıkmıştır. Burada dikkat çeken bulgu, TR1 bölgesinde çalışanları hileye sevk eden yönetimsel baskıların olduğu yönündeki sonuçtur. TR1 bölgesinde çalışanları hileye sevk eden bir yönetim baskısı bulunuyorsa bu baskı bağımsız denetçiler için de geçerli olabilir. Dolayısıyla bu baskıyı hisseden TR1 bölgesindeki denetçilerin, denetim sürecinde bağımsızlıklarına zarar verebilir.

Özet olarak yapılan çalışma neticesinde TRC ve TR1 bölgelerindeki bağımsız denetçilerin sorumluluk ve meslek etiği algılarında bir farklılığın olmadığı, ancak rotasyon algıları arasında anlamlı bir farkın olduğu tespit edilmiştir. Fiili olarak denetim yapan ve yapmayan bağımsız denetçilerin ise sorumluluk algıları arasında anlamlı bir fark olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği algılarının, bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine, çalıştıkları firma türüne ve çalışma şekillerine göre de farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Ek analizlerde bölgeler kapsamında (TRC-TR1) en çok karşılaşılan hata ve hile türleri, en çok kullanılan denetim teknikleri, en önemli denetim araçları ve işletmelerde üst yönetimi ve çalışanları hileye sevk eden en önemli faktörler belirlenerek, hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması konusunda bağımsız denetçilerin bölgeleri tanınmasına yardımcı olunmaya çalışılmıştır.

## **6.1. Araştırmacılara ve Bağımsız Denetçilere Öneriler**

Denetim raporlarında her zaman bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek önemli yanlışlık riskleri bulunabilir (Karacan ve Uygun, 2016: 129). Bağımsız denetçilerin bütün çabaları olabildiğince bu riski azaltmak olmalıdır. Denetim raporlarının güvenilirliği ve

doğruluğu dolaylı olarak bütün bir toplumu etkilemektedir. Bu amaçla bağımsız denetçiler nitelikli, doğru ve güvenilir denetim raporları için belirlenen standartlar doğrultusunda, meslek etiğinin gerektirdiği dikkat ve özeni göstererek denetim faaliyetini yürütmelidirler. Bu açıdan düzenleyici kuruluşların belirttiği ve bağımsız denetçilerin uymakla mükellef oldukları ilke, kural ve standartlar önemli faktörlerdir.

Muhasebede ortaya çıkan hata ve hileler birçok faktöre bağlı olarak değişmektedir. Bunlar; müşteri işletmenin içinde bulunduğu ekonomik şartlar ve toplum kültürü gibi dışsal etkenler olduğu gibi işletmenin örgüt kültürü, yöneticilerinin ve çalışanlarının ahlaki yapıları gibi içsel etkenlerde olabilmektedir. İşletme üst yönetiminin, etik bir kurum kültürü oluşturması ve bu etik kültürün kurallarına öncelikle kendilerinin uyması, çalışanları bu konuda etkileyecek ve çalışanların etik kültürün etkisi altında davranış sergilemelerine yardımcı olacaktır. Ayrıca işletme yönetimi, etkin bir iç kontrol sistemi geliştirmesi bu konuda en az etik kültürün oluşturulması kadar etkili olacak ve işletmenin muhasebe sisteminde önemli ölçüde hata ve hilelerin ortaya çıkması engellenecektir. Bu kapsamda en büyük sorumluluk işletme yönetimine aittir. Bu sorumluluğun yerine getirilmesiyle ancak muhasebedeki hata ve hileler en aza indirilebilir.

TRC ve TR1 bölgelerindeki denetçilerin sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği ölçeklerindeki ifadeler katılım düzeyleri incelendiğinde; düzenleyici kuruluşların, denetimde bilişim teknolojilerinin kullanılması için alt yapıyı geliştirmesi, hilenin önlenmesi ve ortaya çıkarılması hususunda taraflara belirli oranda sorumluluklar yüklemesi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi ve etik eğitimlerin tüm taraflara uygulanması gibi çalışmalar yürütmesi bu konuda bağımsız denetime katkı sağlayacaktır.

Denetim faaliyetinin başarıyla tamamlanması açısından bağımsız denetçilerin denetimini yapacakları müşteri işletmenin özelliklerini bilmesi, denetim sürecinin planlaması aşamasında çok önemlidir. Bu sayede bağımsız denetçiler hangi denetim tekniklerini kullanacaklarına ve ne kadar kanıt toplayacaklarına karar verebilirler. Bağımsız denetçiler, müşteri işletmeleri birbirinden ayıran özelliklerin, muhasebede yapılan yanlışlıkları da etkileyebileceğini göz önüne alarak denetim faaliyetlerini planlamaları gerekir. Bu kapsamda müşteri işletmenin içinde bulunduğu bölge de en az müşteri işletmelerin özellikleri kadar önemlidir. Çünkü hileye başvuran insanlar, içinde buldukları bölgelerin sosyo-kültürel özelliklerinden etkilenmektedirler.

Müşteri işletmenin finansal büyüklüğü, borsada işlem görmesi, üst yönetiminin ve çalışanlarının kişilik özellikleri, hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında

işletmede kurdukları iç kontrol sistemi ve işletmenin içinde bulunduğu kültür muhasebedeki hata ve hileleri etkilemektedir. Denetim bölgesinin tanınması ve müşteri işletme özelliklerinin önceden bilinmesi, bağımsız denetçiye hata ve hileleri ortaya çıkarmada daha kullanışlı denetim teknikleri kullanmasına ve daha nitelikli bir denetim raporu hazırlamasına yardımcı olacaktır. Bu kapsamda denetimde hata ve hilelere ilişkin bundan sonraki çalışmalarda, İBBS kapsamında diğer Düzey-1 bölgelerinin de araştırılarak bağımsız denetim konusunda Türkiye'nin denetim haritasının ortaya çıkarılması için yeni çalışmaların yapılması uygun olacağı düşünülmektedir.



## KAYNAKÇA

- ACFE (2006). *2006 Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse*.  
<https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2006-rttn.ashx>
- ACFE (2010). *Report To The Nation On Occupational Fraud And Abuse*. .  
<https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rttn-2010.ashx>
- ACFE (2012). *Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse* , 2012 Global Fraud Study  
<https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2012-report-to-the-nations.ashx>
- ACFE (2014). *Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse* , 2014 Global Fraud Study  
<https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2014-report-to-the-nations.ashx>
- ACFE (2016). *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse – 2016 Global Fraud Study*,  
<https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2016-report-to-the-nations.ashx>
- ACFE (2018). *Report To The Nations 2018 Global Study On Occupational Fraud And Abuse*.  
<https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfe-public/2018-report-to-the-nations.pdf>
- ACFE (2020). *Report To The Nations: 2020 Global Study On Occupational Fraud And Abuse*.  
<https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2020/>
- ACFE (2022). *Occupational Fraud 2022: A Report to the nations*.  
<https://legacy.acfe.com/report-to-the-nations/2022/>
- Ahinful, G.S., S. Addo, F.O.Boateng and J.D. Boakye. (2017). Accounting Ethics And The Professional Accountant: The Case Of Ghana. *International Journal Of Applied Economics, Finance And Accounting*, 1(1), 30-36. [doi.org/10.33094/8.2017.11.30.36](https://doi.org/10.33094/8.2017.11.30.36)
- Akbulak, Y., ve Tahtakılıç, A.K. (2003). “Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Düşünceler,” *Banka-Maliye Ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 40(468). 17-41.

- Akbulut, E. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi Ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma, *Electronic Journal Of Vocational Colleges*, 174- 187.
- Aktürk, A. Ve Kılıç, R. (2015). İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 10(39), 6566-6573.
- Akyel, Recai (2010). “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim Ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri Ile İlişkileri Ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:19, Sayı:3
- Alkan, A. T. (2011). *Türkiye’de Muhasebe Meslek Standartlarının Oluşumunda Meslek Mensupları İle Mükelleflerin Yaklaşımları ve Öneriler*. Yayınlanmamış doktora tezi. Selçuk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Konya.
- Alpar, R. (2013). Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Yöntemler. (4. Baskı). Ankara. Detay Yayıncılık .
- Altinkaynak, F., ve Gözel, M. (2021). Sürdürülebilir Muhasebede Denetim Komitesinin Rolü. *Oltu Beşeri Ve Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(1), 144-152.
- Altunışık, R., Coşkun R., Bayraktaroğlu S. ve Yıldırım E. (2010). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamaları*. Sakarya yayıncılık.
- Anggraini, M. A., Sanjaya, S., Yamasitha, Y., and Yulasmi, Y. (2022). The Effect Of Audit Rotation, Audit Tenure And Auditor Reputation On Audit Quality With Profitability As Moderating Variable. *UPI YPTK Journal Of Business And Economics*, 7(1), 25-31.
- Arens, Al. A., Elder, R. J., Beasley, M. S. (2020). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach: Global Edition, Fourteenth Edition*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ, 2020, s. 9.
- Arslan, Ö. (2018). *Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç Denetim Sisteminin Önemi Ve Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluğu: Bağımsız Denetim Şirketlerinde Bir Araştırma*. Yayınlanmamış doktora tezi. Cumhuriyet Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Sivas.

- Arslançan, T., ve Karakaya, G. (2020). Akreditif Ödeme Şekline İlişkin Hile Vakaları Üzerine Bir Değerlendirme. *Third Sector Social Economic Review*, 55(2), 910-927.
- Aslanzade, Ş. (2017). Çalışan Hileleri. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 9(4), 61-75.
- Ata, H.A., Uğurlu, M., ve Altun, M. Ö. (2009). Finansal Tablo Hilelerinin Önlenmesinde Denetçi Algılamaları. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (1). :215-230
- Ayboğa, H. (2021). Kurumsal yönetim ve kurumsal yönetim endeksi. *Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, 5(1), 59-69.
- Aytekin, İ. (2017). *SMMM Ve YMM Mesleklerinde Etik Algısı Ve Bunun Muhasebe Hata Ve Hilelerine Etkisi: TRC 1 Bölgesi Analizi*. Yayınlanmamış doktora tezi. Beykent Üniversitesi, İstanbul.
- Bafghi, A. A. T. (2021). Professional Ethics And Behavior In Accounting. *International Journal Of Multicultural And Multireligious Understanding*, 8(1), 545-555.
- Bağatır, Y. (2019). Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Mali ve Hukuki Sonuçları. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 121-134.
- Bakan, S. (2019). *Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin Denetim Riskine Etkileri: İstanbul'da Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Bir Uygulama*. Yayınlanmamış doktora tezi, Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- Batı Karadeniz Kalkınma Ajansı Sayfası. <https://www.Bakka.Gov.Tr/Sikca-Sorulan-Sorular/Istatistiki-Bolge-Siniflandirmasi-Nedir> (07. 03. 2021).
- Balsarı, Ç. K., ve Varan, S. (2014). Kaliteli Finansal Raporlamada Denetimin Rolü ile İlgili Tartışmalar. *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, 24(124).
- Baskan, T. D., (2013). *Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü Ve Etkinliği: Bir Uygulama*. Yayınlanmamış doktora tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale.
- Bayraktar, M. (2019). *Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerine Etkileri Ve Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata Ve Hilelerine Bakış Açılarının*

*Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma: Sivas Örneği.* Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas.

Bédard, J., and Gendron, Y. (2010). Strengthening The Financial Reporting System: Can Audit Committees Deliver?. *International Journal Of Auditing*, 14(2), 174-210.

Berber, M., Yıldız, E. B., ve Dindaroğlu, Y. A. (2013). Bölgesel Beşeri Sermaye Yeterliliğinin Ölçülmesi: Piramit Model. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (25), 1-18.

Bilen, A. (2007). Kayıt Dışı Ekonomi Ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (36) , 134-143 .

Bilen, A. (2008). Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma, *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, S.85, 27-42.

Bilen, A., ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik Ve Etik İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 57-72.

Bircan, H., ve Arslan, Ö. (2019). İşletmelerin Bağımsız Denetime Bakış Açılıarı Üzerine Bir Araştırma: Sivas İli Örneği. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(3), 533-546.

Biz Kimiz. 30 Haziran 2022, <https://www.ifac.org/who-we-are/membership>

Blackwell, D. W., Noland, T. R., and Winters, D. B. (1998). The Value Of Auditor Assurance: Evidence From Loan Pricing. *Journal of accounting research*, 36(1), 57-70.

Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*. (4. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri*. (1. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt N. (2012). *Muhasebe Denetimi* (6. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

Cameran, M., Francis, J.R., Marra, A., and Pettinicchio, A. (2015). “Are There Adverse Consequences Of Mandatory Auditor Rotation? Evidence From The Italian Experience,

- Auditing”. *A Journal Of Practice & Theory American Accounting Association*, 34 (1) 1–24,
- Can, E. (2004). *Avrupa Birliği bölgesel politikaları ve yapısal fonlar: Uyum sürecinde Türkiye için bir değerlendirme* (Vol. 1). Asil Yayın Dağıtım. ISBN:9789758784745.
- Carey, P and Simnett, R. (2006). “Audit Partner Tenure And Audit Quality”. *The Accounting Review*, 81 (3), 653-676.
- Casabona, P. A., and Grego, M. J. (2003). SAS 99--Consideration Of Fraud In A Financial Statement Audit: A Revision Of Statement On Auditing Standards 82. *Review Of Business*, 24(2), 16.
- Celayir, D. (2017). *Bağımsız Denetçilerin Hileye İlişkin Sorumlulukları Kapsamında Denetimde Beklenti Farklılığı: Bir Saha Çalışması*. Yayınlanmamış doktora tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Chan, K. H., Lin, K. Z., and Mo, P. L. L. (2003). An empirical study on the impact of culture on audit-detected accounting errors. *Auditing: A journal of Practice ve theory*, 22(2), 281-295.
- Çalış, Y. E., Keleş, E., ve Engin, A. (2014). Hilenin Ortaya Çıkartılmasında Bilgi Teknolojilerinin Önemi Ve Bir Uygulama. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (63), 93-108.
- Çavuşoğlu, K. (2019). *Bağımsız Denetimde Etik Ve Yaratıcı Muhasebe*. Yayınlanmamış doktora tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- Çotuk, M. (2014). *Türkiye’de Bölgelerarası Dengesizliklerin Giderilmesinde Kurulan Kalkınma Ajansları Ve Kadın İstihdamının Rolü*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Daniels, B. W., Booker, Q. (2011). “The Effects Of Audit Firm Rotation On Perceived Auditor Independence And Audit Quality.” *Research In Accounting Regulation*, 23(1), 78–82
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebedeki Yeri Ve Önemi: Türkiye Değerlemesi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 26(1), 281-311.

Daugherty, B. E., Dickins, D., Hatfield, R. C., Higgs, J. L. (2012). An Examination Of Partner Perceptions Of Partner Rotation: Direct And Indirect Consequences To Audit Quality, *Auditing: A Journal Of Practice and Theory*, Vol:31, No:1, P.97-114.

Deangelo, L.E., (1981), “Auditor Size And Audit Quality”, *Journal Of Accounting And Economics*, Vol.3, Issue.3, (186).

Demir, E., ve Çiftci, Y. (2016). Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması. *Sosyal Ve Ekonomik Arastirmalar Dergisi*, 18(31), 88.

Demir, M., Ülker, Y., ve Arslan, Ö. (2018). İç Kontrol, İç Denetim Ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(5), 82-104.

Demir, M., Ve Arslan, Ö. (2019). Bağımsız Denetim Standartları Açısından Hileye Karşı Denetçinin Ve Tarafların Sorumluluklarının Bağımsız Denetçiler Yönünden Değerlendirilmesi: Türkiye’deki Bağımsız Denetçilere Yönelik Bir Anket Çalışması. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, 19(57), 61-82.

Demir, M., ve Arslan, Ö. (2020). Muhasebe Meslek Mensuplarını Hile Eylemine Yönelten Psikolojik Ve Ekonomik Faktörler. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(3), 903-911.

Demirbaş, M. ve Uyar S. (2006). *Kurumsal Yönetim İlkeleri Ve Denetim Komitesi*. Güncel Yayıncılık, İstanbul.

*Denetim Komitesi Çalışma Esaslari*. 19 Mart 2022, <http://www.katmerciler.com.tr/l/tr/mid/448/g/0/denetim-komitesi-calisma-esaslari.htm>

*Denetim Teknikleri*. 10. Şubat 2022, <https://muhasebebilenler.com/denetim-teknikleri>

*Denetim Üstlenen Bağımsız Denetçiler İçin Düzenlenen Rotasyon Hükümlerine İlişkin Duyuru*. 07 Haziran 2021, <https://www.kgk.gov.tr/>

- Dijkema, L. (2016). *Determinants Of Audit Firm Change In The United States*. Radboud University, Hoolanda ,Nijmegen.
- Dikme, G. (2010). *Türkiye’de Bölgesel Gelişmişlik Farklarını Ortadan Kaldırmaya Yönelik Maliye Politikası Önlemlerinin Etkinliği*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Dinç, E. Ve Abdioğlu H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB–100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 12, Sayı:21, S.158.
- Doğan, A., (2016), Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyon, *Muhasebe Ve Denetim Dünyası Dergisi*, S.1, (1-20).
- Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi. *Maliye ve Finans Yazıları* , (108) , 167-187 . DOI: 10.33203/mfy.331610
- Doğan, Z., Gülçin, K., ve Nazlı, E. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının hile yapmaya eğilim düzeylerinin tespitine ilişkin bir araştırma. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(4), 64-83.
- Doğan, B., ve Hilal, E. (2019). Türkiye’de Muhasebe Denetimi. İksad Yayınevi. ISBN: 978-605-7695-90-1
- Dopuch, N., King, R.R. And Schwartz, R. (2001). An Experimental Investigation Of Retention And Rotation Requirements. *Journal Of Accounting Research*, 39 (1): 93- 117.
- Dönmez A. ve Çavuşoğlu, K. 2015. “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3), s. 34-67.
- Duramany-Lakkoh, E. K. (2022). An Assessment Of The Relationship Between Audit Tenure And Audit Quality Using A Modified Jones Model. *European Journal Of Accounting, Auditing And Finance Research*, 10(4), 14-35.

- Durmuş, A. F. ve Güneş, R. (2017). Türkiye'deki Yeminli Mali Müşavirlerin Kültür Bazlı Muhasebe Değerlerinin Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76) , 81-98 . DOI: 10.25095/mufad.400220
- Durmuş, D. ve Koban, E. (2019). Hileli Finansal Raporlamaya İlişkin Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumlulukları: ABD Ve Türkiye Analizi 1 Özet. *Akademik Kesit Dergisi* ISSN: 2149 - 9225 Yıl: 5, Sayı:20, S. 297-316
- Duska, R. F. (1991). What's the point of a business ethics course?. *Business Ethics Quarterly*, 335-354.
- Eftimie, M. (2017). Fraud Detection and Prevention in the Case of Projects Benefiting from Regional Development Funds. *Economic Insights-Trends and Challenges*, 69(2).
- Elliott, R. K. 1994. *The Future of Audits*. Journal of Accountancy 178 (3): 74–82
- Geiger, M. A. (1994). Investor views of audit assurance: Recent evidence of the expectation gap. *Journal of accountancy*, 60.
- Kazan, G. (2021). Hile Üçgeni, Hile Elması Ve Hile Beşgeni: Hile Eylemlerinin Nedenlerine İlişkin Teorilere Kavramsal Bakış. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 20(62), 245-258.
- Ercan, C. (2017). Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler Ve Koruma Önlemleri: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2), 261-284.
- Erdoğan, R. ve Okudum, R. (2015). Türkiye'de İşgücünün Bölgesel Analizi . *Doğu Coğrafya Dergisi* , 20 (33) , 49-62 . DOI: 10.17295/Dcd.15058
- Erdoğan, M. (2018). *Denetim*. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi. E-ISBN 978-975-06-2499-5
- Ergün, H., ve Gül, K. (2005). Muhasebe Mesleği Etik Kuralları Ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (25), 144-154.
- Erikli, S., ve Türkoğlu, S. P. (2020). Türkiye'de Düzey-2 Kapsamında Yer Alan Bölgelerin İşgücü Piyasası Performans Analizi. *Beykoz Akademi Dergisi*, 8(2), 229-250.

- Erturan, E, İ. (2007). *Kültürün Denetçi Ve Denetim Sürecine Etkileri: Türkiye'deki Denetçiler Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış doktora tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Erturan, İ. E. Ve İ. Bekar. (2015). Denetçinin Meslek Etiği Algısının Hofstede'nin Kültür Kuramı Işığında Değerlendirilmesi. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15 (15).
- Ferrell O. C. , Fraedrich J. And Ferrell L. (2010). *Business Ethics Ethical Decision Making And Cases*. South-Western Cengage Learning
- Gazete, R. (2007). Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik. Sayı : 26675. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm>.
- Goldmann, P. and Kaufman, H. (2009). *Anti-Fraud Risk and Control Workbook*, Wiley&Sons, USA.
- Gökçen, G., ve Tipi, O. (2019). İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller Ve Bist İmalat Sektöründe Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 41(1), 145-169.
- Gönen, S., ve Rasgen, M. (2016). Bağımsız Denetimde Zorunlu Denetçi Rotasyonu. *Itobiad: Journal Of The Human and Social Science Researches*, 5(7).
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15.
- Güçlü, F. (2013 ). *Muhasebe Denetimi. İlkeler Ve Teknikler*. (4.Baskı). Ankara. Detay Yayıncılık.
- Gül, H. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezaları Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Social Sciences Studies Journal*, 3(2), 2357-2368.
- Gülmez, C., Killi, M., ve Öz, B. (2016). Üniversite Öğrencilerinin Muhasebe Meslek Etiğine Bakış Açılarının İncelenmesi: OKÜ Öğrencileri Örneği (Investigation of Viewpoints to

- Accounting Professional Ethics of University Students: OKU Students Case) 1. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(3), 98.
- Gümrah, Ö., ve Yılmaz, B. (2018). Bağımsız Denetim Ve Muhasebe Meslek Etiği: Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelerine Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 21(2), 348-373.
- Gümüş U. ve Gögebakan H. (2016). Muhasebede Hata Ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. *Uluslararası İşletme, Ekonomi Ve Yönetimi Perspektifi Dergisi*,1(3), 12-27.
- Gündüz, A. Y. (2006). *Bögesel Kalkınma Politikası*. (1.Baskı),. Bursa: Ekin Kitapevi.
- Güney S. Ve Çınar O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM)Etik Algıları: Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 91-106
- Güney, C. (2020). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği Çerçevesinde Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen “Disiplin Cezaları” Üzerine Bir Araştırma (2017-2019). *Uluslararası Muhasebe Ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 22-43.
- Güney, C., Ve Biçer, M. S. (2016). Muhasebe Meslek Etiği Ve Erzincan İlinde Bir Araştırma. *Journal Of International Social Research*, 9(45).
- Gürbüz, S. Ve Şahin, F. (2018). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri* (5. Baskı). Seçkin Yayınevi: Ankara.
- Güredin, E. (1997). *Denetim*. İstanbul. (7. Baskı). Beta Basım Yayım.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri SMMM ve YMM'lere yönelik ilkeler ve teknikler* (14. Baskı.). İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Habbash, M. (2010). *The Effectiveness Of Corporate Governance And External Audit On Constraining Earnings Management Practices*. In The UK, Ph.D. Thesis, Durham University, İngiltere. [Http://Ethesis.Dur.Ac.Uk/448](http://Ethesis.Dur.Ac.Uk/448)

- Hughes, S. B., Sander, J. F., Higgs, S. D., and Cullinan, C. P. (2009). The impact of cultural environment on entry-level auditors' abilities to perform analytical procedures. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18(1), 29-43.
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi* (3. Baskı B.). İstanbul: Umuttepe Yayınları.
- Hay, D. (2019). *The Future Of Auditing*. Newyork. Routledge. Taylor & Francis Group, An Informa Business. LCCN 2019015269. | ISBN 9781138477087 (hardback : alk. paper) | ISBN 9781351105484 (ebook).
- Humphrey, C., Moizer, P., and Turley, S. (1993). The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation. *Accounting and business research*, 23(sup1), 395-411.
- IIA, AICPA and ACFE. (2008). *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
- Jafarlı, R., ve Gahramanlı, G. (2018). Hata, Yararlı Muhasebe Ve Hile Ayrımı, Muhasebe Hilelerine Karşı Çözüm Önerisi: Enron Skandalı Örneği. *Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(1), 1-15.
- Kaçmaz, D., ve Türel, A. (2021). Audit Quality And Rotation: Perception In Turkey. *Istanbul Management Journal*, (91), 109-122.
- Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları*. 28 Haziran 2022 <https://www.hmb.gov.tr/>
- Kandemir, Canol (2010), *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*. Yayınlanmamış doktora tezi, Çukurova Üniversitesi. Adana.
- Kandemir, C., ve Kandemir, Ş. (2013). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetçilerin Sorumluluğunu Etkileyen Faktörlere İlişkin Algılamaları. *Muhasebe ve Bilim Dünyası*, MÖDAV 2013/1, ss. 29, 54.
- Karabayır, M. E. Ve Cengiz, S.)2016). Muhasebe Hileleri Yoluyla Yapılan Yolsuzluklarda Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Araştırılması: *Kuzeydoğu Anadolu Bölgesi*

*Uygulaması. Kafkas Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(14), 701-709.

Karacan, S., Uygun, R. (2016). *Denetim Ve Raporlama*. (2. Baskı). Kocaeli. Umuttepe Yayınevi.

Karahan, M. (2020). Türkiye’de Bağımsız Denetim Ve Denetim Kültürünün Tarihsel Gelişim Süreci: Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Akademik Araştırmalar Ve Çalışmalar Dergisi* (Akad), 12(22), 245-259.

Kaya, H. P. (2021). Bağımsız Denetçilerin Denetim Riski Ve Bileşenlerine Yönelik Yaklaşımları: Nitel Bir Araştırma . *Avrasya Sosyal Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* ,8(3),468-493.

Kayan, A. ve Mardinli, İ. (2020). Kentleşme-Sosyal Değişme Ve Ekonomik Gelişme İlişkisinin Değerlendirilmesi . *G.Ü. İslahiye İIBF Uluslararası E-Dergi* , 4 (4) , 256-271 . Retrieved From <https://Dergipark.Org.Tr/En/Pub/Iiibfud/Issue/58556/836788>

Kesikoğlu, F. Ve Saraç, Ş. (2017). AR-GE Harcamalarının Büyüme Üzerindeki Etkisi: Ibbs Düzey 1 Bölgelerinin Karşılaştırmalı Analizi. *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, 13(13), 617-626.

Kepekçi, C.(1994). *İç Kontrol Sistemi* ( 2.Baskı). Ankara. Siyasal Kitapevi.

Kırıtıoğlu, C., Ve Özbirecikli, M. (2018). Bağımsız Denetçilere Yönelik Etik Eğitiminin Bağımsız Denetçilerin Muhasebe Hilelerini Algılamalarına Etkisi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(1), 27-44.

Kızıl, C., Akman, V., Çelik, İ. E., ve Şener, S. (2016). Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri ve Finansal Bilgilerin Manipülasyonu: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Örnek Bir Uygulama. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1).

Kızılboğa, R., Ve Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine Ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 220-236.

- Koç, S. (2022). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol Yapısı Etkileşimi . *İşletme* , 3 (1) , 105-120 . Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/isletme/issue/65926/1051199>
- Korte, R. F., and Chermack, T. J. (2007). Changing organizational culture with scenario planning. *Futures*, 39(6), 645-656.
- Kosmala, K. (2007). (Un) realised independence in the CEE region: Insights from interpretive cultural theory. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(3), 315-342.
- Köse, Y. Ve Ertan, S. (2016), Türkiye’de Bağımsız Denetçilik Ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu. *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, ICAFR, 16 Özel Sayısı.
- Krishnan, G. V. (2003). Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?, *Accounting Horizons*, Volume: 17(Supplement): 1-16.
- Kulaksız, Y. (2008). *Türkiye’de Bölgesel Gelişmişlik Farkları, İstihdam Ve Kurum Hizmetlerinin Çeşitlendirilmesi*, Uzmanlık tezi, TC Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Kutlu, H. A. (2011). *Meslek Etiği* (1. Baskı). Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Kwon, S. Y., Lim, Y. D., Simnett, R. (2010). *Mandatory Audit Firm Rotation And Audit Quality: Evidence From The Korean Audit Market*, Unpublished Paper, Korea University, P.1-61.
- Lennox, C.S., Wu, X. Ve Zhang, T. (2014). Does Mandatory Rotation Of Audit Partners Improve Audit Quality? *The Accounting Review American Accounting Association* ,89(5),1775–1803.
- Mashayekhi, B., Fayyazi, M., and Sefati, P. (2019). A Study On The Relation Between Auditor Rotation And Audit Quality In Iranian Firms. *International Journal Of Economics And Management Engineering*, 12(12), 1636-1639.
- Mengi, B. T. (2012). Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi-Hile Karosu. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*. (114).
- Monroe, G. S., and Woodliff, D. R. (1994). An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence. *Accounting and Finance*, 34(1), 47-74.

- OECD, Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Örgütü (2004). *OECD Principles Of Corporate Governance*. Paris, OECD Publishing.
- O'Gara, John D. (2004). *Corporate Fraud Case Studies in Detection and Prevention*. New Jersey: John Wiley and Sons Inc. Hoboken, New Jersey
- Okay S. (2016). Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Etiği Yönünden İncelenmesi: Diyarbakır Örneği. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(44), 1151-1165.
- Ömürbek, V., Ve Durgunböcü, Ö. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata Ve Hileleri İle İlgili Algılarının İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(4), 1251-1265.
- Özbingöl, A., ve Akdoğan, N. (2021). Bağımsız Denetimin Gözetimi: Ülkelerarası Kamu Gözetim Kurumlarının Yapısal Karşılaştırması. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, 20(62), 1-20
- Özbirecikli, M., ve Öksüz, N. (2016). Üretim İşletmelerinde Çalışan Hilelerine İmkân Sağlayan Kurumsal Hatalar Üzerine Bir Araştırma: Hatay Örneği. *World Of Accounting Science*, 18.
- Özçelik H., Karataş Aracı, Ö. N. Ve Keskin S. (2017). Muhasebe Hata Ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (29), 197-214.
- Özdemir, F. S., ve Ünal, İ. H. (2021). Ülkelerin Ufrs Uygulamalarının Kabulünde Kültürün Etkileyici Rolü Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, 20(62), 141-166.
- Özel, M. (2009). Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de Bölgelerarası Dengesizlik Ve Yeni Yönetimsel Birim Arayışları. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 64(01), 165-199.
- Özger, S., ve Tuğay, O. (2020). Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı Ve Denetim Kalitesine Etkisi Ve Rotasyon İle Denetim Kalitesi Arasındaki İlişkide Denetçi Bağımsızlığının Aracılık Rolü: Bağımsız Denetçilerin Algılarına Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (87), 33-52.

- Özveren, C., ve Türel, A. (2021). Türkiye’de Bağımsız Denetim Raporları: 2016-2020 Yılları Arası Bir İnceleme. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2), 429-441.
- Pirgaip, B. (2004). *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmonizasyonu*. SPK Yeterlilik Etüdü, Mayıs, Ankara. <https://spk.gov.tr/data/61e48fc71b41c60d1404d68a/1f0d6736a29d2b586e35ffdb9412de3f.pdf>
- Rabin, C.E. (2005). Determinants Of Auditor’s Attitudes Towards Ceartive Accounting, *Meditari Accountancy Research*, Volume:13, Number:2: 67-88.
- Romer, P. M, (1990). Endogenous Technological Change. *Journal Of Political Economy*, 98(5), 71-102.
- Sabuncu, B. (2017), İşletmelerde İç Denetim Ve İç Kontrol İlişkisi, C.Ü. *İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt XVIII, Sayı 2, 2017 161-174.
- Sakarya, Ş., Ve Kara, S. (2010). Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler Ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2010(1), 57-72.
- Sakin, T., (2015), “Denetçi Rotasyonu Ve Türkiye Uygulaması”, *İ.Ü Muhasebe Enstitüsü*, C.1, (167-180).
- Saladrigues, R., And Grano, M. (2014). Audit Expectation Gap: Fraud Detection And Other Factors. *European Accounting And Management Review*, 1(1) S. 136-137.
- Salleh, K. And Jasmani, H. (2014). Audit Rotation And Audit Report: Empirical Evidence From Malaysian Plcs Over The Period Of Ten Years. *Procedia-Social And Behavioral Sciences*, 145, P.40-50.
- Selimoğlu, S. K., ve Altunel, M. (2020) Şirketlerin Karşılaştıkları Hile Ve Suistimal Kaynaklı Zararların Uluslararası Boyutlarının Analizi. *Global Journal Of Economics And Business Studies*, 9(17), 108-135.

- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ő., Kurt, G., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2014). *Muhasebe Denetimi* (4. Baskı). Ankara. Gazi Kitabevi.
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli M., ve Uzay, Ő. (2017). *Bağımsız Denetim Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış*, (2. Baskı). Ankara. Nobel Akademik Yayıncılık,
- şavlı, T., (2016). Türkiye’de Bağımsız Denetimde Rotasyon: Düzenlemeler, Uygulamalar Ve Öneriler. *Mali Ç Özümleri Dergisi*, C.26, S.134, (37-57).
- şengür, E. D. (2010). *İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler Ve Bir Araştırma*. Yayımlanmış doktora tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- şengür, E. D. (2016). *Denetim*. İstanbul Üniversitesi Açık Ve Uzaktan Eğitim Yayınları, İstanbul.
- şengür, E. D., (2010). *Denetim*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi (E-Kitap). Web: [Http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/Kitap/.pdf](http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/Kitap/.pdf), Erişim Tarihi, 06.05. 2021.([Http://auzef.istanbul.edu.tr/](http://auzef.istanbul.edu.tr/))
- şenyiğit, Y., ve Zeytinoğlu, E. (2014). Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 25(77), 79-98.
- Skousen, C. J., Smith, K. R., And Wright, C. J. (2009). Detecting And Predicting Financial Statement Fraud: The Effectiveness Of The Fraud Triangle And SAS No. 99. *In Corporate Governance And Firm Performance*. Emerald Group Publishing Limited. S.54.
- Stamler, R. T., Marschdorf, H. J., and Possamai, M. (2014). *Fraud Prevention And Detection: Warning Signs And The Red Flag System*. CRC Press.
- Süer, A. Z. (2006). Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler. *Retrieved. İ. Ü. İşletme Fakültesi* June, 4, 2017.

Sermaye piyasası kurulu. (1982). SPK, Seri: X No: 22 sayılı “Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkındaki tebliğ”  
<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn>  
(12.02.2022)

Tayman, M., ve Tekşen, Ö. (2019). Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hata Ve Hileler: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(3), 455-477.

T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2017). İşgücü Piyasasındaki Gelişmelerin Makro Analizi." *Ekonomik Modeller Ve Stratejik Araştırmalar Genel Müdürlüğü*.

Tabachnick, B. G., and Fidell, L. S. (2013). *Using Multivariate Statistics*, 6th Edn Boston. Ma: Pearson.

Terzi, Serkan (2012). *Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit, İMKB İmalat Sanayinde Bir Araştırma*. (1. Baskı). İstanbul. Beta Yayıncılık.

Tiscini, R., Donato, F., (2006). *The Relation Between Accounting Frauds And Corporate Governance Systems: An Analysis Of Recent Scandals*,  
[Http://Papers.Ssrn.Com/Sol3/Papers.Cfm?Abstract\\_Id=1086624](Http://Papers.Ssrn.Com/Sol3/Papers.Cfm?Abstract_Id=1086624)

Toroslu, N. (2001). *Ceza Hukuku*. (5.baskı). Ankara. Savaş Yayınevi.

Tuan, K. (2019). Bağımsız Denetim Firması Rotasyonu Ve Denetim Kalitesi. Hacettepe University Journal Of Economics ve Administrative Sciences. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 37(4).

Tuan, K., (2015). Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin Artıları – Eksileri Üzerine Tartışmalar, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, S.16, (291-305).

Turançiftçi, B. (1998). *Muhasebede Yapılan Hata Ve Hilelerin Vergi Kanunları Yönünden Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

TÜİK. (2021). Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması. 09 Haziran2021 [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr).  
(<https://www.tuik.gov.tr/> 09.06.2021).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği  
(1989) Türmob Meslek Mevzuatı 3568 Sayılı Yasa Yönetmelikler Mecburi Meslek  
Kararları Türmob Yayınları – 494.

Türk Dil Kurumu. (2021). Sözlük. <https://www.tdk.gov.tr/>. (20.3.2022)

TÜSİAD (2002). Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapisi Ve  
İşleyişi”, TÜSİAD, Yayın No. TÜSİAD-T/2002-12/336, Lebib Yalkın Yayınları Ve  
Basım İşleri A.Ş., İstanbul

Uğurlu, Acar, Y. (2019). *İç Denetimde Farklı Kaynak Kullanımlarının Hileleri Önleme Ve  
Ortaya Çıkarmadaki Rolü*. Yayınlanmamış doktora tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Uçma, T. (2010). *Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi  
Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (SEM) Uygulaması*.  
Yayınlanmamış doktora tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.

Ülkü, H. (2004). R&D, Innovation, And Economic Growth: An Empirical Analysis. *IMF  
Working Paper*, No.04/185.

Umut, İ.E., (2017). Yatırım Fonlarının Mali Tablolarına İlişkin Denetçi Görüşleri Ile Denetçi  
Rotasyonu Arasındaki İlişki, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C.19, S.3, (671-695).

Ürgüp, S. E., ve Başar, R. M. (2021) Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler Ve Bu  
Düzenlemelerin Etkileri Üzerine Bir Araştırma: Kayseri Ve Sivas İli  
Örneği. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(3), 2251-  
2280.

Usul, H. (2013). *Bağımsız Denetim*. (1. Baskı) Ankara: Detay Yayıncılık.

Uzay, Ş. Ve Bayat, S. B. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim  
Alanında Getirdiği Yenilikler Ve Tartışmalı Konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi  
İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5), 1503-1513.

Wells, J. T. (2014). *Principles of fraud examination*. 2nd edition. Published by John  
Wiley&Sons.

*Vergi Hukukunda Muhasebe Hilesi Suçu*. 29 Nisan 2022,  
<https://www.alomaliye.com/2021/04/16/vergi-hukukunda-muhasebe-hilesi-sucu/>

- Yakar, S. (2015). Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı. 54, 2015, S.251-263.
- Yalçın, N. (2018). *Zorunlu Denetim Firması Rotasyonunun Bağımsız Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama*. Yayınlanmış doktora tezi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Osmaniye.
- Yardımcıoğlu, M., ve Şebnem, A. D. A. (2016). Kronolojik Bir Sirayla Muhasebe Ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük Ve Skandallar. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 43-55.
- Yardımcıoğlu, M., Nurettin, K. O. C. A., Günay, Y., ve Kocamaz, H. (2014). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri Ve Örnekleri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 171-188.
- Yaşar, A. (2016). Zorunlu Bağımsız Denetim Firması Ve Sorumlu Ortak Başdenetçi Rotasyonu Üzerine Uluslararası Tartışmalar: Literatür Değerlendirmesi, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(3), 200-231
- Yaşloğlu, M . (2017). Sosyal Bilimlerde Faktör Analizi ve Geçerlilik: Keşfedici ve Doğrulamalı Faktör Analizlerinin Kullanılması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 74-85 . Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuisletme/issue/32177/357061>
- Yılancı, M. (2006). *İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*.( Baskı) Eskişehir. Nobel Yayın Dağıtım.
- Yılancı, M., Yıldız, B., ve Kiracı, M. (2016). *Türkiye Bağımsız Denetim Standartları İle Uyumlu Muhasebe Denetimi: (2. Baskı)*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36, 155-178.
- Yılmaz, G. (2019). *Hilenin Önlenmesi Ve Tespitinde Büyük Veri Analitiğinin Kullanımı Ve Türkiye'deki Çalışan Hileleri Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış doktora tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

## EKLER

### Ek 1. Anket Formu

#### ANKET FORMU

##### Değerli katılımcı,

Bu anket çalışması Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü İşletme Doktora Programında yürütülmekte olan bir Doktora Tezi çalışmasında kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Anketin titizlikle ve tam olarak doldurulması araştırmanın bilimsel anlamda sağlıklı sonuç vermesine yardımcı olacaktır. Vereceğiniz bilgiler araştırma dışında kesinlikle kullanılmayacaktır. Değerli vaktinizi ayırdığınız için teşekkür ederim.

##### Cahit ÖZTÜRK

Hasan Kalyoncu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

#### A. Demografik Yapı ve Genel Bilgiler

##### 1. Yaşınız?

- 34 ve aşağısı  35–44 arası  45 ve üstü

##### 2. Eğitim durumunuz?

- Lisans  Yüksek Lisans  Doktora

##### 3. Cinsiyetiniz?

- Kadın  Erkek

##### 4. Kaç yıldır bu işi yapıyorsunuz?

- 1–5 yıl  6–9 yıl  10–15 yıl  16–19 yıl  20 yıl ve üzeri

##### 5. Meslek unvanınız?

- Sorumlu Ortak Baş Denetçi  Baş Denetçi  Kıdemli Denetçi  Denetçi  Denetçi Yardımcısı

##### 6. Firmanın türü?

- Ulusal  Uluslararası  Bölgesel-Yerel

##### 7. Şirket merkezinin bulunduğu / Çalıştığınız il? .....

##### 8-Bağımsız denetçi olarak çalışma şekliniz

- Serbest (Kendi SMMM/ YMM büromda)  
 Bir denetim firmasında denetim ekibinde bağımsız denetçi sıfatıyla sözleşmeli personel olarak  
 Kurucu ortağı olduğum bir denetim firmasında Sorumlu Denetçi olarak

##### 9-Fiili olarak (bağımsız denetçi olarak)denetimde buldunuz mu?

- Evet  Hayır

##### 10-Meslek Etiği İle İlgili Eğitime, Seminere vs. Katıldınız mı?

- Evet  Hayır

<b><u>BAĞIMSIZ DENETCİNİN SORUMLULUĞU</u></b>					
1.Kesinlikle Katılmıyorum	<b>1-Kesinlikle Katılmıyorum</b>	<b>2-Katılmıyorum</b>	<b>3-Kararsızım</b>	<b>4-Katılıyorum</b>	<b>5-Kesinlikle Katılıyorum</b>
2.Katılmıyorum					
3.Kararsızım					
4.Katılıyorum					
5.Kesinlikle Katılıyorum					
1. Denetim faaliyetinde hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında en büyük sorumluluk bağımsız denetçiye aittir.					
2. Bağımsız denetçi sadece önemli yanlışlıklardan yönetim ile ortaklaşa sorumludur.					
3. Sorumluluk, hileyle ilgili taraflar (yönetim, iç denetim, bağımsız denetçi, adli muhasebeciler ve denetleyici-düzenleyici kuruluşları) arasında paylaşılmalıdır.					
4. Temel denetim amacı, hata ve hilelerin bulunması sorumluluğunu hiçbir şekilde içermediğinden bu sorumluluk tamamen yönetime aittir.					
5. Finansal Raporların tamamını denetleyebilecek bilişim teknolojilerinin kullanılması durumunda sorumluluk yönetim ile paylaşılmalıdır.					

<b><u>DENETİMDE ROTASYON ALGISI</u></b>					
1.Kesinlikle Katılmıyorum	<b>1-Kesinlikle Katılmıyorum</b>	<b>2-Katılmıyorum</b>	<b>3-Kararsızım</b>	<b>4-Katılıyorum</b>	<b>5-Kesinlikle Katılıyorum</b>
2.Katılmıyorum					
3.Kararsızım					
4.Katılıyorum					
5.Kesinlikle Katılıyorum					
1. Rotasyon, müşteri işletmeye ait bilgi ve tecrübeyi azaltacağı için hata ve hile olasılığı artar.					
2. Denetçilerin müşteri işletme ile uzun süre çalışması, hata ve hile olasılığını azaltır.					
3. Rotasyon, müşteri firma ile oluşan bağıllığı azaltacağı için hata ve hile olasılığını azaltır.					
4. Rotasyon, hatalı ve hileli muhasebe işlemlerini önler.					
5. Rotasyon, müşteri firma yönetiminin denetçiler üzerindeki baskısını azaltır.					

<b>MESLEK ETİĞİ ALGISI</b>	<b>1-Kesinlikle Katılmıyorum</b>	<b>2-Katılmıyorum</b>	<b>3-Kararsızım</b>	<b>4-Katılıyorum</b>	<b>5-Kesinlikle Katılıyorum</b>
1.Kesinlikle Katılmıyorum					
2.Katılmıyorum					
3.Kararsızım					
4.Katılıyorum					
5.Kesinlikle Katılıyorum					
1. Bağımsız denetçiler yasaların yetersiz kaldığı durumlarda etik ilkelere bağlı kalırlar.					
2. Müşteri firma yönetiminin etik ilkeleri desteklemesi hata ve hile olasılığını azaltır.					
3. Denetçilerin etik olmayan davranışları, yatırımcıların denetimden geçmiş finansal raporlara olan güvenini azaltır.					
4. Etik kurallara aykırı davranan bağımsız denetçilere para, hapis veya meslekten atılma gibi caydırıcı cezalar verilmelidir.					
5. Bağımsız denetçilerin etik ilkelere bağlılığı hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında çok önemlidir.					
6. Denetçilere etik eğitimi verilmesi hata ve hileleri en aza indirir.					

<b>Finansal Raporlarda hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında sizce en çok kullanılan denetim tekniklerini sırasına göre işaretleyiniz. (1 Çok Az – 5 Çok Fazla)</b>		1	2	3	4	5
A	Fiziki inceleme ve Fiziki Sayım (Envanter) Tekniği					
B	Müşteri işletmeyi Gözlemleme Tekniği					
C	Doğrulama veya Teyit Tekniği					
D	Soruşturma ve Görüşme Tekniği					
E	Belgelerin incelenmesi Tekniği					
F	İlgili Hesaplar Arasında ilişki Kurma ve Karşılaştırma					
G	Analitik İnceleme Tekniği					
H	Aritmetik (Matematiksel) İnceleme Tekniği					
I	Bilgisayar Destekli Denetim Yöntemleri					

<b>Finansal Raporlarda sizce en çok karşılaşılan hata ve hile türlerini sırasına göre işaretleyiniz. (1 Çok Az – 5 Çok Fazla)</b>		1	2	3	4	5
A	Bilanço hileleri					
B	İşlemden önce veya sonra kayıt					
C	Matematiksel Hatalar					
D	Unutma ve Tekrarlama Hataları					
E	Kayıt Hataları					
F	Kayıt Dışı İşlemler					
G	Zimmet ve Hırsızlık					
H	Belgede Sahtecilik					
I	Varlıkların Kötüye Kullanılması					
K	İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Gösteren Fiktif Gelirler					
L	İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Gösteren Fiktif Giderler					

<b>Finansal Raporlarda hata ve hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında kullanılan sizce en etkili denetim araçlarını önem sırasına göre işaretleyiniz. (1 Çok Önemsiz – 5 Çok Önemli)</b>		1	2	3	4	5
A	İç Denetim					
B	İç Kontrol Sistemi					
C	Bağımsız Denetim					
D	İhbar Hatları					
E	Tesadüf / Rastlantılar					
F	Özel Hata ve Hile İnceleme					
G	Risk yönetim sistemleri					

<b>İşletme tepe yönetimini hileye iten faktörleri önem sırasına göre sıralayınız. (1 Çok Önemsiz – 5 Çok Önemli)</b>		1	2	3	4	5
A	Şirketin mali durumunu olduğundan daha iyi gösterme çabası					
B	Şirketin mali durumunu olduğundan daha kötü gösterme çabası					
C	Daha rahat kredi bulmak					
D	Şirketin hisse senedi fiyatlarını yükseltmek					
E	Yatırımcı çekme çabası					
F	Kişisel çıkar sağlamak					

<b>Çalışanları hileye sevk eden faktörleri önem sırasına göre sıralayınız. (1 Çok Önemsiz – 5 Çok Önemli)</b>		1	2	3	4	5
A	Daha iyi yaşam arzusu					
B	Yönetimsel baskılar					
C	İç denetim yetersizlikleri					
D	Çalışanın büyük bir borç batağına girmesi					
E	Hak ettiği ücreti alamadığından hile yapmada kendini haklı görmesi					

## Ek 2. Ek Analizler İçin Normallik Testi

**Tablo 42.** Ek Analizler İçin Normallik Test Sonuçları

ÖLÇEĞİN ADI	Skewness (Çarpıklık)	Kurtosis (Basıklık)
<b>Denetim Teknikleri</b>		
Fiziki inceleme ve Fiziki Sayım (Envanter) Tekniği	-1,414	<b>1,790</b>
Müşteri işletmeyi Gözlemleme Tekniği	-,531	-,238
Doğrulama veya Teyit Tekniği	-1,384	<b>2,395</b>
Soruşturma ve Görüşme Tekniği	-1,072	1,215
Belgelerin incelenmesi Tekniği	-1,175	1,414
İlgili Hesaplar Arasında ilişki Kurma ve Karşılaştırma	-1,474	<b>3,021</b>
Analitik İnceleme Tekniği	-1,036	1,423
Aritmetik (Matematiksel) İnceleme Tekniği	-,707	,236
Bilgisayar Destekli Denetim Yöntemleri	-1,137	<b>1,766</b>
<b>Hata ve Hile Türleri</b>		
Bilanço hileleri	-,414	-,800
İşlemden önce veya sonra kayıt	-,235	-,737
Matematiksel Hatalar	,151	-,781
Unutma ve Tekrarlama Hataları	,091	-,909
Kayıt Hataları	-,236	-,773
Kayıt Dışı İşlemler	-,443	-,400
Zimmet ve Hırsızlık	,360	-,720
Belgede Sahtecilik	,243	-,999
Varlıkların Kötüye Kullanılması	-,150	-,501
İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Gösteren Fiktif Gelirler	-,094	-,679
İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Gösteren Fiktif Giderler	-,483	,474
<b>Denetim Araçları</b>		
İç Denetim	-1,279	<b>1,803</b>
İç Kontrol Sistemi	-1,120	1,018
Bağımsız Denetim	-1,275	<b>1,557</b>
İhbar Hatları	-,228	-,274
Tesadüf / Rastlantılar	-,040	-,282
Özel Hata ve Hile İnceleme	-,418	-,352
Risk yönetim sistemleri	-,745	,451

<b>İşletme tepe yönetimini hileye iten faktörleri</b>		
Şirketin mali durumunu olduğundan daha iyi gösterme çabası	-1,092	,683
Şirketin mali durumunu olduğundan daha kötü gösterme çabası	,413	-1,127
Daha rahat kredi bulmak	-,903	,471
Şirketin hisse senedi fiyatlarını yükseltmek	-0,453	-,829
Yatırımcı çekme çabası	-,518	-,498
Kişisel çıkar sağlamak	-1,306	1,244
<b>Çalışanları hileye sevk eden faktörleri önem sırasına göre sıralayınız.</b>		
Daha iyi yaşam arzusu	-1,053	1,078
Yönetimsel baskılar	-,807	,071
İç denetim yetersizlikleri	-1,349	<b>1,959</b>
Çalışanın büyük bir borç batağına girmesi	-,676	,368
Hak ettiği ücreti alamadığından hile yapmada kendini haklı görmesi	-,715	-,223