

HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMADA BAĞIMSIZ DENETÇİ SORUMLULUĞUNUN BELİRLENMESİNE YÖNELİK YAPISAL EŞİTLİK MODELİ UYGULAMASI

Prof. Dr. Öcal USTA*

Dr. Tuğba UÇMA**

ÖZET

Amerikan Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (ACFE) tarafından yayınlanan 2010 Global Hile Raporu'na göre, dünyada hileli finansal raporlama nedeniyle oluşan kayıplar her yıl ortalama 2.9 trilyon dolardan fazladır. Araştırma içerisinde ele alınan her dört hile olayından birinin neden olduğu kayıp ise en az 1 milyon dolardır. Rakamlarla daha açık bir şekilde ekonomik boyutunun ortaya konduğu hileli finansal raporlama, finansal bilgi manipülasyonlarının ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde kritik bir rol oynamaktadır. Hileli finansal raporlamanın bu kritik rolü finansal sistemin işleyişi açısından da önemlidir. Özellikle yaşanan muhasebe skandallarından sonra, sermaye piyasalarının uğradığı zararlar, muhasebe ve denetim mesleğine olan güvenin sarsılması bu rolün önemini ortaya koymaktadır. Bir ülkedeki finansal sistemin ve potansiyel ekonomik gelişmenin işleyişine bu denli olumsuz etki yapan bir olgunun incelenmesi gerekliliği araştırmanın temel çıkış noktasını, dolayısıyla da önemini ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın temel amacının, Türkiye'deki hileli finansal raporlamada denetçi sorumluluğunun ortaya çıkarılması ve denetçi sorumluluğundan yola çıkılarak denetim mekanizmasının önemini ortaya koymaktır. Çalışmanın temel amacına uygun olarak, hileli finansal raporlamada denetçi sorumluluğu ortaya çıkarılmakta ve bu noktadan hareketle kuramsal olarak ortaya konan modeli yapısal eşitlik modeli ile test edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Hileli Finansal Raporlama, Bağımsız Denetçi Sorumluluğu, Yapısal Eşitlik Modeli

STRUCTURAL EQUATION MODEL (SEM) APPLICATION FOR THE DETERMINATION OF INDEPENDENT AUDITOR LIABILITY IN FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING

ABSTRACT

According to 2010 Global Fraud Study, that is published by American Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), a potential total fraud loss of more than \$ 2.9 trillion. One- fourth of the frauds in this Report caused at least \$ 1 million in losses. The numbers above are illustrated abviously that the economic dimension of fraudulent financial reporting and it can be played an important role to detect and prevent financial information manipulation. The critical role of fraudulent financial reporting is also important for functioning of capital markets. Especially after recent accounting and audit failures effects upon the capital markets have resulted in heightened public concern towards the accounting and auditing profession is displayed the important role of fraudulent financial reporting. In this respect the aim of this study, examining auditor liability in fraudulent financial reporting in Turkey and identifying the importance of auditing mechanisms based on auditor liability. For the purpose of the study, elements of the auditor's responsibility to detect fraudulent financial reporting are discussed and put forward a theoretical model of these elements through the measurement model using structural equation model is created.

Keywords: Fraudulent Financial Reporting, Independent Auditor Liability, Structural Equation Model.

* Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Anabilim Dalı, Öğretim Üyesi

** Muğla Üniversitesi, Öğretim Görevlisi, ucmatugba@gmail.com

1. GİRİŞ

Amerikan Diplomalı Hile Araştırmacıları Kuruluşu (ACFE- Association of Certified Fraud Examination) 1996 yılından itibaren tüm dünyada gerçekleşen hileli finansal raporlamaları ülkeler bazında ele alarak araştırmakta ve bulgularını küresel hile raporu (Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse) halinde yayınlamaktadır. ACFE'nin 2010 yılında yayınlamış olduğu rapora göre, dünyada hileli finansal raporlama nedeniyle oluşan kayıpların her yıl ortalama 2.9 trilyon dolardan fazla olduğudur. Araştırma içerisinde ele alınan her dört hile olayından birinin neden olduğu kayıp en az 1 milyon dolar olarak tespit edilmiştir (ACFE, 2010: 2-5).

Yapılan bu araştırmada ACFE, finansal tablolarındaki hilelerin bilinçli yanlış beyanlar veya işletmedeki bilgilerin bilinçli bir şekilde finansal raporlardan çıkarılması şeklinde oluştuğunu belirtmektedir. Ayrıca yapılan araştırmada, sıklıkla yapılan hileli finansal raporlamada karın şişirilmesi, varlıkların ya da kaynakların farklı gösterilmesi gibi manipülasyon yöntemlerinin çok uygulandığı görülmektedir (ACFE, 2010: 10). Aynı araştırmada hileli finansal raporların tespitinde ilk sırada % 76.1 ile bağımsız denetçiler, üçüncü sırada % 66.4 ile iç denetçiler ve yedinci sırada % 53.2 ile denetim komitesinin etkisinin olduğu saptanmıştır (ACFE, 2010, 38). Hileli finansal raporlamanın önlenmesinde veya tespitinde ise % 60.8 ile iç denetçilerin, % 50.3 ile işletme yönetiminin ve % 31.5 ile bağımsız denetçilerin etkisinin olduğu ortaya çıkmıştır (ACFE, 2010: 44).

Yapılan araştırma hileli finansal raporlamanın ekonomik boyutunu ifade etmek açısından son derece önem taşımaktadır. Bir ülkedeki finansal sistemin işleyişini bu denli olumsuz etkileyen bir konunun incelenmesi gerekliliği araştırmanın çıkış noktasını, dolayısıyla da önemini ortaya

koymaktadır. Bununla birlikte yapılan çalışmadaki sonuçlardan açıkça görülmektedir ki, denetim mekanizmasının hileli finansal raporlamayı önlemede, tespitinde ve sınırlandırmada önemli etkileri bulunmaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın temel amacını, Türkiye'deki hileli finansal raporlamada bağımsız denetçi sorumluluğunun ortaya çıkarılması ve bağımsız denetçi sorumluluğundan yola çıkılarak denetim mekanizmasının önemini ortaya konulması oluşturmaktadır.

2. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMANIN ÖNLENMESİNDE VE TESPİTİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİYE DÜŞEN SORUMLULUK

Bağımsız denetçilerin, hileli finansal raporlamadaki sorumluluğu başta sermaye piyasaları olmak üzere tüm finansal sistemin işleyişine doğrudan etki yapmaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetçilere yönelik birçok uluslararası ve ulusal birçok düzenleme bulunmaktadır.

Bağımsız denetçinin sorumluluğuna yönelik açıklamaların yer aldığı uluslararası düzenlemelerin başında Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board-ASB) tarafından, denetim faaliyetlerinin sağlıklı yürütülmesini sağlamak amacıyla yayınlanan ve denetçilere rehberlik eden kurallardan oluşan Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standards-SAS) gelmektedir. Hileli finansal raporlama olaylarındaki artış nedeniyle toplumda oluşan güvensizliğin azaltılması amacıyla 1997 yılına kadar 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60 ve 61 No'lu SAS'lar yayınlanmıştır. Sayılan SAS'lar içerisinde en etkili düzenlemeleri içeren 1997 yılında yayınlanan SAS No:82 ve SAS No:82 ile aynı adı taşıyan 15 Aralık 2002 tarihinden itibaren geçerli olan SAS No:99'dur.

SAS No:82, bağımsız denetçiler tarafından yapılan bir denetimde varlıkların zimmete geçirilmesi ya da hileli finansal raporlamaya yol açabile-

cek finansal belgelerdeki gerçek dışı beyan riskinin, denetim sürecinin başından itibaren tüm denetim sürecinde değerlendirilmesini istemektedir (Özbirecikli ve Süslü, 2005: 69-71). SAS No:99 ise, bağımsız denetçinin finansal tabloların önemli hata ve hilelerden kaynaklanan yanlış veya yanıltıcı beyanlardan arınmış olduğunu mantıklı güvenilirlikte saptamak doğrultusunda denetimi planlama ve yürütme sorumluluğu olduğu vurgulanmıştır (<http://antifraud.aicpa.org>). SAS No: 99'a göre denetçinin denetim faaliyetleri sırasında göz önünde bulundurması gereken iki çeşit yanıltıcı beyan bulunmaktadır. Bunlar (Aktaran Küçük, 2008: 50-51):

- ✓ *Hileli Finansal Raporlamadan Doğan Yanıltıcı Beyan:* Finansal tabloların hazırlanmış olduğu belgeleri destekleyiciler veya muhasebe kayıtlarının değiştirilmesi, tahrif edilmesi ve manipülasyon; finansal tablolarda olayların, işlemlerin veya diğer önemli bilgilerin kasıtlı olarak atlanması veya yanlış sunulması, açıklama, sunuş biçimi, sınıflandırma veya miktarla ilgili muhasebe prensiplerine kasıtlı olarak başvurulmamasını ifade eder.
- ✓ *Varlıkların Suistimalinden Doğan Yanıltıcı Beyan:* Alınmamış mal veya hizmetler için ödemeler yapılması, varlıkların çalınması, zimmete geçirme gibi çeşitli yollarla gerçekleştirilmiş olabilir.

Bununla birlikte Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından Seri: X, No:22 Tebliği'nde de hile riskine ve bağımsız denetçi sorumluluğuna yönelik düzenlemeler yer almaktadır. İlgili tebliğin 1. Kısım, 7. maddesinde bağımsız denetim riski, "finansal tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış sunulduğu hallerde, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş verilme riski" olarak tanımlanmıştır. Aynı tebliğde bağımsız denetçi, finansal tabloların Kurul'un finansal raporlama standartlarına ilişkin düzen-

lemeleri çerçevesinde tam ve doğru bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği hakkında makul bir güvence elde edebilmek için bağımsız denetim kanıtları toplamakla ve toplanan bu kanıtları değerlendirmekle görevli olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda uluslararası ve ulusal düzenlemeler sayesinde, özellikle yaşanan muhasebe skandallarından sonra denetim ve muhasebe mesleğine olan güvenin yeniden kazanılması bir ölçüde sağlanmış olmaktadır. Çünkü; bu düzenlemeler sayesinde gerek bağımsız denetim mekanizmasının gerekse bağımsız denetçilerin, hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve tespit edilmesinde olan sorumlulukları arttırılmıştır. Bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamadaki artan sorumluluğu, bu çalışmanın da çıkış noktasını oluşturmaktadır.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Araştırmanın temel amacına uygun olarak belirlenen araştırma sorularının yapısal eşitlik modeli yardımıyla test edilmesi için; öncelikle literatür taraması yapılmış ve literatür taraması ile araştırma hipotezlerinin gelişimi açıklanmıştır. Ardından, araştırmanın hipotezlerine uygun araştırma sorularının sınanmasına olanak tanıyan kuramsal model hazırlanmıştır. Kuramsal modelin doğrulanması için öncelikle araştırmanın ölçüm modeli ardından da yapısal modeli Lisrel 8.51 programı aracılığıyla analiz edilmiş ve bulgularına yer verilmiştir.

3.1. Literatür Taraması

Çalışmanın amacı doğrultusunda hileli finansal raporlamada bağımsız denetçi sorumluluğunun belirlenmesine ilişkin öncelikle araştırma hipotezlerinin gelişimine yer verilmekte, ardından araştırma sorularına yer verilmektedir. Araştırmada belirlenen her bir hipoteze yönelik literatürde yer alan çalışmalar sınıflandırılarak aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

Hileli finansal raporlamada bağımsız denetçinin sorumluluğunu ortaya çıkarmak amacıyla yapılan çalışmalardan en önemlilerinden biri, Kaplan ve Reckers tarafından 1985 yılında yapılan çalışmadır. Bu çalışmada denetim şirketlerinde bulunan yöneticilerin, denetçilerin hazırladıkları denetim raporu üzerindeki etkileri incelenmiş ve böylelikle hileli finansal raporlama ile ilişkilendirilmiştir. Bu çalışmanın bulgularına göre, denetçilerin hazırladıkları denetim raporlarında denetim şirketinin üst yönetiminin etkili olduğu ve bunun da doğal sonucu olarak hileli finansal raporlamanın tespitinde ve önlenmesinde aksaklıklar yaşandığıdır. Kaplan ve Reckers ile benzer nitelikte olan bir çalışmada 1978 yılında Imhoff tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada, denetçilerin bağlı oldukları denetim firmalarının denetlenen müşterilerle olan ilişkisi, denetim kalitesini olumsuz etkilemekte ve denetçi üst yönetime bağlı kalarak denetçi raporunu hazırlamaktadır.

Bir diğer çalışma ise, Loebbecke, Eining ve Willingham tarafından 1989 yılında hileli finansal raporlamadaki işaretleri ortaya çıkarmayı hedefleyen çalışmadır. Bu çalışmada, muhasebe uygulamaları içerisinde hileli finansal raporlamayı ortaya çıkarmak amacıyla bir anket hazırlanmıştır. Bu ankette, birinci kısımda hileli finansal raporlamanın işletmelerde hangi koşullar altında olduğunu ortaya koyacak nitelikte ifadeler yer almakta, ikinci kısımda hileli finansal raporlamayı teşvik eden nedenler yer almakta, üçüncü kısımda ise hileli finansal raporlamada işletme yönetiminin ve denetçilerin tutumunu ya da davranışlarını belirlemek amacıyla hazırlanan ifadeler yer almaktadır.

Loebbecke vd.'nin bu çalışması Big 8 olarak ifade edilen sekiz denetim şirketinde yer alan denetçiler üzerinde yapılmış ve buradaki denetçilerden alınan yanıtlar doğrultusunda hileli finansal raporlama belirtileri olarak aşağıdaki bulgular elde edilmiştir:

- ✓ Yönetim ağırlıklı kararlar,
- ✓ Finansal tablolarda bir veya birden fazla usulsüzlüğün yer alması,
- ✓ Zayıf iç kontrol sistemi,
- ✓ İşletmenin finansal tablolarında denetlenmesi zor olan ekonomik işlemlerin varlığıdır.

Bunlara ek olarak bu çalışmada, dürüst olmayan işletme yöneticilerine, kar yönetimindeki aksaklıklara ve agresif muhasebe uygulamalarına rastlanmıştır.

Humphrey'nin 1993 yılındaki çalışması da hileli finansal raporlama ve denetçi arasındaki ilişkiyi araştıran çalışmalar içerisinde sayılmaktadır. Bu çalışmaya göre, denetçilerin yasal düzenlemelerle belirlenen sorumlulukları ile hileli finansal raporlama tespiti ve önlenmesi arasında bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Hirst'in 1994 yılında yaptığı çalışmasında, denetçinin hileli finansal raporlamaya karşı olan duyarlılığı ile hilenin tespiti arasında ilişki araştırılmıştır. Bu çalışmanın bulgularına göre, potansiyel denetim etkinliğinin sağlanması için bağımsız denetçinin mesleki duyarlılığının geliştirilmesi gerekliliği ortaya konmuştur. Yani denetçinin mesleki duyarlılığı ya da mesleğine gösterdiği özen ne kadar yüksek olursa, hileli finansal raporlamanın önlenmesi ve tespiti de o denli sağlanmaktadır.

Bonner vd. 1998 yılında yaptıkları çalışmalarında bağımsız denetçilerin yasal yükümlülüklerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesindeki etkilerini araştırmışlardır. Yani yapılan hukuksal düzenlemelerin, bağımsız denetçi üzerinde oluşturduğu etki incelenmiştir. Bu çalışmada iki tür hile üzerinde durulmuştur. Bunlardan ilki finansal tablolarda sıklıkla gerçekleşen muhasebe uygulamaları, ikincisi ise denetçinin hileli finansal raporlama karşısındaki olumlu tutumudur. Yapı-

lan çalışma sonunda, SEC'in (Amerikan Sermaye Piyasası) yasal düzenlemelerinin denetçilerin hileli finansal raporlama karşısındaki tutumunu değiştirdiğine dair yeterli düzeyde bilgi edinilememiştir.

Beasley vd. tarafından 2000 yılında yapılan çalışmaya göre, sektörlerdeki hileli finansal raporlama düzeyleri ve kurumsal yönetim ilişkisi araştırılmış ve hangi sektörde hileli finansal raporlamanın fazla olduğu ortaya konarak, işletmelerin kurumsal yönetim anlayışları ile ilişkilendirilmiştir. Benzer nitelikte Dunn'un 2004 yılında yaptığı çalışmasında da, işletmelerdeki kurumsal yönetim anlayışı ile hileli finansal raporlama düzeyi arasında bir ilişki olup olmadığı ile ilgilidir. Bilindiği kurumsal yönetim anlayışında denetim mekanizmasının tüm unsurları etkin ve entegreli bir şekilde çalışmaktadır. Araştırmanın sonucuna göre ise, kurumsal yönetim anlayışı olan bir işletmede hileli finansal raporlamanın önlenmesi ve tespiti daha kolay olmaktadır.

Bradshaw vd.'nin 2001 yılındaki çalışmalarında, muhasebe kayıtlarında meydana gelen artışların denetim sırasında bağımsız denetçiler tarafından dikkate alınıp alınmadığını ölçmüşlerdir. Böylelikle, işletmenin sermaye piyasasında işlem gören hisse senedi fiyatlarındaki artışın, denetçiler açısından hileli finansal raporlama riskini belirlemeye çalışmışlardır. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre, işletmede gerçekleşen artışların hileli olma olasılığı ile denetçinin şüpheliği arasında olumlu ilişki olduğu ortaya konmuştur. Benzer nitelikteki çalışmalar arasında Lord (1992) ve Braun (2001)'un çalışmaları sayılabilir. Bu çalışmalarda denetçinin tutumunun, hileli finansal raporlama üzerinde etkisi araştırılmış ve araştırmanın sonucunda işletmelerin agresif muhasebe uygulamalarında denetçinin şüpheliği ve hileye olan yaklaşımı sonucunda hileli finansal raporlamanın önlenmesi ortaya çıkmıştır.

Johnson vd. 2002 yılında bağımsız denetçilerin denetledikleri işletme ile çalışma süreleri ve hileli finansal raporlama arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Araştırmanın sonucuna göre, denetçilerin uzun süredir çalıştıkları işletmelerdeki hileli finansal raporlama tespitinde veya önlenmesinde daha duygusal hareket ederek, uzun dönemli çalıştıkları işletmeleri korudukları ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara benzer nitelikte sonuçlar Castrella vd.'nin 2002 yılında yaptıkları çalışmadan elde edilmiştir. Bu çalışmada da denetçilerin denetledikleri işletme ile çalışma süresi arttıkça, denetim kalitesinin düştüğü ortaya konmuştur.

Chung ve Kallapur (2003), Defond vd. (2002) ve Reynolds vd.'nin (2004) yılındaki çalışmaları bağımsız denetçi ile müşteri işletmenin arasındaki samimiyet düzeyinin, hileli finansal raporlama üzerindeki etkisi arasında bir ilişki olduğuna yöneliktir. Bu çalışmaların bulgularından, denetçi ile müşteri işletme arasındaki samimiyet düzeyi ne kadar yüksek ise, hileli finansal raporlamanın önlenmesi ve tespiti düzeyi o kadar düşük olduğu ortaya konmuştur. Bunda etkili olan temel neden olarak da, işletme yönetiminin denetçiye önerdiği ya da verdiği gelirdir.

Lin'in 2004 yılında yaptığı çalışma, hileli finansal raporlama ve denetçi arasındaki ilişkiyi araştıran bir diğer çalışmadır. Bu çalışmada denetçinin bağımsızlığının sağlanması ile hileli finansal raporlama arasındaki ilişkisi araştırılmaktadır. Bu araştırmanın bulgularına göre, denetçinin bağımsızlığı hileli finansal raporlama üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir.

Bedard ve Johnstone tarafından 2004 yılında yaptıkları çalışmalarında denetçilerin kazanç yönetimindeki manipülatif hareketleri/işlemleri tespiti ve işletmelerin kurumsal yönetim riskini araştırmışlardır. Buradaki temel amaç ise kazanç yönetimi riski ile bağımsız denetçinin planlama ve fiyatlandırma kararları arasındaki ilişkisinin

ortaya çıkarılmasıdır. Bu araştırma sonucunda, kazanç yönetimi riski ile denetim süresi arasında pozitif bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Carcello ve Nagy tarafından 2004 yılında yapılan çalışmada, denetim şirketlerinin deneyim sürelerinin, denetçilerin deneyimlerinin hileli finansal raporlama üzerinde etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Bu çalışmanın sonuçlarına göre, daha köklü denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin deneyim süreleri daha düşük olsa dahi, hilenin tespitinde ve önlenmesinde daha etkin çalıştıkları ortaya konmuştur. Carcello ve Nagy'nin çalışması ile paralel nitelikte bir çalışma 1981 yılında DeAngelo tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada denetçilerin çalıştıkları işletmenin büyüklüğü ile denetim kalitesi arasındaki ilişki araştırılmıştır. Denetçilerin bağlı olduğu denetim şirketi ne kadar büyük ise, denetçinin hileli finansal raporlamaya gösterdiği özenin dolayısıyla denetim kalitesinin arttığı ortaya konmuştur.

Wilks ve Zimbelman'ın 2004 yılında yaptıkları çalışmada bağımsız denetçilerin hile konusundaki hassasiyetleri ve hileye yaklaşım biçimleri ile hileli finansal raporlama tespit düzeyi arasında ilişki olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Benzer nitelikte Powell vd.'nin 2005 yılında yaptıkları çalışmalarında denetçilerin, hileye karşı olan hassasiyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesi üzerinde etkili olduğu ortaya çıkmıştır.

Rabin tarafından 2005 yılında yapılan çalışmada, finansal raporlamanın kalitesinin sağlanmasında ve yaratıcı muhasebe uygulamalarının tespitinde bağımsız denetçilerin davranış biçimleri ya da etik tutumları arasında olumlu bir ilişki olduğu ortaya konmuştur. Etik tutumları daha yüksek olan denetçilerin hileli finansal raporlamayı önlemede daha etkin çalıştıkları belirtilmiştir. Benzer nitelikte bir çalışma, Krishnan tarafından 2003 yılında yapılmıştır. Bu çalışmada da denet-

çilerin hileye karşı olan tutumlarının, hileli finansal raporlamanın önlenmesi üzerinde doğrudan etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

Saad ve Lesage, 2010 yılında yaptıkları çalışmalarında, denetçilerin finansal tablolarındaki hilelerin tamamından sorumlu olup olmadığı konusundaki görüşlerini araştırmışlardır. Bu çalışmada denetçinin, denetim faaliyetleri sırasındaki psikolojik durumu ele alınarak, araştırma verileri toplanmış ve denetçinin denetim süreci sırasındaki psikolojik durumunun hileli finansal raporlama üzerinde etkili olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Yukarıda özetlenen çalışmalar doğrultusunda, bu araştırmanın amacına uygun olarak bağımsız denetçiye yönelik hipotezleri şöyledir:

H1: İşletmelerde meydana gelen hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve tespitinde bağımsız denetçi doğrudan bir sorumluluğa sahiptir.

H2: Bağımsız denetime yönelik olan yasal düzenlemeler denetçinin rolünü ve denetçinin bağımsızlığını belirlemektedir.

H3: Denetçinin toplumda üstlendiği rol ve denetçinin bağımsızlığı, hileli finansal raporlamanın önlenmesinde denetçinin etiksel değerlerine doğrudan etki etmektedir.

H4: Bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamayı önlemede ve tespit etmede üstlendiği sorumluluk, denetçinin etik değerlerinden doğrudan etkilenmektedir.

Hipotezlerin belirlenmesi ve geliştirilmesi ardından, çalışmanın temel araştırma soruları aşağıdaki gibidir:

Araştırma Sorusu 1: Hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve tespitinde bağımsız denetçinin sorumluluğu var mıdır? Hangi faktörlerden etkilenmektedir?

Araştırma Sorusu 2: Hileli finansal raporlamanın önlenmesinde ve tespitinde denetim mekanizmasının etkileri var mıdır?

3.2. Araştırmanın Örnekleme

Türkiye İstatistik Kurumu'ndan edinilen bilgilere göre, Türkiye'deki hizmet sektörü %34'lük bir paya sahiptir. Bunun içerisinde kamu hizmeti niteliğinde yürütülen bir meslek olan bağımsız denetim %11'lik bir paya sahiptir. Dünyada olduğu gibi Türkiye'de de dört büyük bağımsız denetim (Pricewaterhouse Coopers, Deloitte&Touch Tohmatsu, Ernst&Young, KPMG) şirketi faaliyet göstermektedir. Bu denetim firmalarının Türkiye'deki 2010 yılı (İlk üç ay) toplam cirosu ise, 300-400 milyon dolar olarak tahmin edilmektedir. Çalışmanın bağımsız denetçilere ait olan ana kütlelerini, Big 4 olarak adlandırılan bu denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler oluşturmasının temel nedeni, bu şirketlerin toplam cirosu ve hizmet sektöründen aldıkları paydır. Bağımsız denetim şirketlerinde Big 4'ün ana kütle olarak seçilmesindeki diğer bir neden ise İMKB tarafından belirlenen (2010 yılı ilk yarısını kapsayan) İMKB 100 Endeksi içerisinde yer alan şirketlerin, bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten şirketlerin Big 4'de yer almalarıdır.

Bu doğrultuda bağımsız denetim şirketlerine Temmuz 2010'da ulaşılmış ve çalışmanın konu-

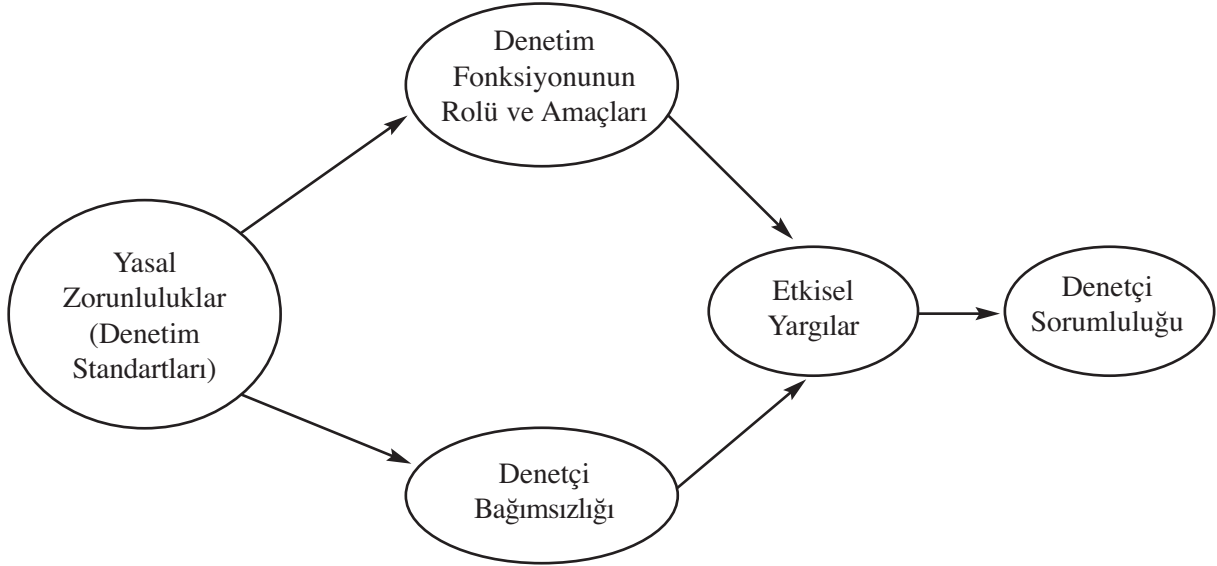
su ve uygulanmak istenilen anket sunulmuştur. Denetim şirketlerinden yalnızca biri, anketin uygulanmasında bir sakınca görmediğini belirtmiş ve anketin yapılmasına izin vermiştir. Ancak uygulamanın yapıldığı denetim şirketinin isteği üzerine, şirketin ismi çalışmada yer almamıştır. Bu denetim şirketinde çalışan bağımsız denetçi sayısı toplam 900'dür. Bu denetçilerin 20 tanesi kıdemli denetçi, 70 tanesi baş denetçi, 630 tanesi denetçi ve 180 tanesi de stajyer denetçi unvanı ile çalışmaktadır. İşletmeden alınan bilgiye göre, stajyer denetçiler stajyerlik dönemleri bitmeden tek başlarına denetime çıkmamaktadır. Bu durumda bağımsız denetçi ana kütleleri 900'den 720'ye düşürülmüştür.

Araştırmanın örnekleme için, ana kütlelerin tamamı seçilmiş, ancak pilot uygulamanın sonrasında, 10 kıdemli denetçi, 10 baş denetçi ve 200 denetçi olmak üzere toplam 220 adet anket tamamlanarak analize tabi tutulmuştur. Bu durumda araştırmanın bağımsız denetçiye yönelik örnekleme 220 kişi olarak belirlenmiştir.

3.3. Araştırmanın Kuramsal Modeli

Araştırmanın kuramsal modelinin oluşturulmasında, araştırma hipotezinin geliştirilmesinde kullanılan kaynaklardan yararlanılmıştır. Bu doğrultuda araştırmanın bağımsız denetçi için, iç denetçi ve denetim komitesi için ayrı ayrı kuramsal modelleri hazırlanmıştır.

Şekil 1. Bağımsız Denetçi Sorumluluğu ve Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesi Arasındaki İlişki



Bağımsız denetçiye yönelik kuramsal modelde, bağımsız denetim mesleğinin yasal sınırlarını çizen denetim standartları, denetçinin bağımsızlığına ve denetim mekanizması içerisinde denetçinin üstlendiği role doğrudan etki yapmaktadır. Denetçi bağımsızlığı ve denetçinin rolü ise, denetçinin etiksel değerlerine etki yapmaktadır. Bu doğrultuda denetçinin hileli finansal raporlamayı önlemede ve tespit etmede üstlendiği sorumluluk ise denetçinin etiksel değerlerinden etkilenmektedir.

3.4. Veri Toplama Araçları ve Ölçeğin Geçerliliği

Araştırmanın yapılması sırasında kullanılan veri toplama aracı, ankettir. Anket içerisinde yer alan ifadelerin ve kuramsal modelin hazırlanmasında esas alınan ölçeklere yönelik açıklamalar, bağımsız denetçi ve iç denetçiye yönelik olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

Bağımsız denetçinin anketinde yer alan ifadelerin hazırlanmasında, Douglas, Davidson ve Schwartz (2001), Lin (2004), Rabin (2005), Saad ve Lesage (2010), Velayutham'ın (2003) çalışmalarındaki ölçeklerden faydalanılmıştır. Ek-1'de sunulan anket örneğinden de görülebileceği gibi, anket üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda demografik özelliklere ilişkin sorular, mesleki ve şirketteki unvanlar, deneyim ve denetim şirketinin sermaye yapısına ilişkin bilgiler toplanmaktadır. İkinci kısımda bağımsız denetçilerin karşılaşmış oldukları hileli finansal raporlama ve finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarına yönelik sorular yer almaktadır. Üçüncü kısımda ise yapısal eşitlik modeli yardımıyla analiz edilecek olan yasal zorunluluk, denetçi rolü ve denetim mekanizması, denetçi bağımsızlığı, etiksel değerler ve denetçi sorumluluğuna yönelik ifadeler yer almaktadır.

Bağımsız denetçi sorumluluğuna yönelik anket

ölçeğinde 25 adet ifade yer almaktadır. Anket ifadelerinin hazırlanmasında 7'li Likert Ölçeği (1- Güçlü Bir Şekilde Katılmıyorum, 7- Güçlü Bir Şekilde Katılıyorum) kullanılmıştır.

Çalışmada esas alınan anketin hazırlanması sırasında literatürde yer alan çalışmaların seçiminde çalışmadaki anketlerin ölçeklerinin iç tutarlığına, yani Cronbach Alfa değerlerine bakılmıştır. David vd.'nin (2001) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.74, Lin'in (2004) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.71, Rabin'in (2005) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.72, Saad ve Lesage'in (2010) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri

0.69, Velayutham'ın (2003) çalışmasındaki ölçekte Cronbach Alfa değeri 0.73 olarak hesaplanmıştır.

Çalışmada kullanılan bağımsız denetçi sorumluluğu ölçeği için, faktör analizi sonucunda geçerli olarak alınan 25 maddenin aynı uygulamadaki verileri kullanılmak suretiyle ölçeğin güvenilirliği hesaplanmıştır. Toplam 220 kişilik gruba yapılan uygulama sonuçlarına göre bağımsız denetçi sorumluluğu ölçeği alt ölçeklerine ilişkin iç tutarlık katsayısı (Cronbach alfa) hesaplanmıştır. Ölçeğin alt ölçeklerine ilişkin iç tutarlık (Cronbach alfa) katsayıları Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. Bağımsız Denetçi Sorumluluğu Ölçeği Cronbach Alfa Katsayıları

<i>İfadeler</i>	<i>Madde Sayısı</i>	<i>Cronbach Alfa Katsayısı</i>
Yasal Zorunluluklar	5	0.78
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	4	0.73
Denetçi Bağımsızlığı	6	0.79
Etiksel Yargılar	5	0.81
Denetçi Sorumluluğu	5	0.76

Ölçeğin alt ölçeklerine ilişkin Madde-Toplam Puan Korelasyonları ve Cronbach alfaları ise Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. Bağımsız Denetçi Sorumluluğu Ölçeğinin Alt Ölçeklerine Göre Madde-Toplam Puan Korelasyonları ve Cronbach Alfaları

<i>İfadeler</i>	<i>Madde</i>	<i>Madde- Toplam Korelasyonları</i>	<i>Cronbach Alfa Katsayısı</i>
Yasal Zorunluluklar	Madde1	0.49	0.72
	Madde2	0.52	0.74
	Madde3	0.47	0.76
	Madde4	0.31	0.69
	Madde5	0.51	0.78
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	Madde6	0.42	0.71
	Madde7	0.48	0.73
	Madde8	0.53	0.75
	Madde9	0.46	0.72
Denetçi Bağımsızlığı	Madde10	0.32	0.75
	Madde11	0.39	0.78
	Madde12	0.42	0.74
	Madde13	0.48	0.76
	Madde14	0.54	0.79
	Madde15	0.54	0.79
Etiksel Yargılar	Madde16	0.46	0.81
	Madde17	0.50	0.78
	Madde18	0.42	0.81
	Madde19	0.45	0.81
	Madde20	0.46	0.81
Denetçi Sorumluluğu	Madde21	0.68	0.76
	Madde22	0.53	0.79
	Madde23	0.39	0.79
	Madde24	0.37	0.82
	Madde25	0.47	0.73

Genel anlamda araştırmalarda kullanılan ölçeklerin Cronbach Alfa değerleri ne kadar yüksek ise, ölçeğin iç tutarlılığı da o oranda yüksek olmaktadır. Tablolardan da açıkça görülebileceği gibi, araştırmada kullanılan ölçeklerin iç tutarlılıkları yüksektir. Özellikle literatürde yer alan ve araştırmaya esas alınan çalışmalarla karşılaştırıldığında ölçeğin iç tutarlılığı bu çalışmalardaki değerlere yakın sonuçlardır. Bununla birlikte, madde-toplam korelasyonu değeri ölçekte 0.30'dur. Çünkü analize daha çok katkı yaptığı şeklinde kabul edilmektedir. Çalışmada kullanılan ölçeklerde yer alan maddelerin toplam mad-

de korelasyonlarının 0.30'dan yüksek olması araştırmanın analizi açısından önem taşımaktadır.

Araştırmada kullanılan ölçeklerin iç tutarlılığının sonrasında, ölçeklerin yapı geçerliliğine bakılmıştır. Ölçeklerin yapı geçerliliği için faktör analizi yapılmıştır. Bağımsız denetçiye yönelik 25 madde, iç denetçiye yönelik 12 madde ve denetim komitesine yönelik 17 madde üzerinde Varimax rotasyonu ile faktör analizi yapılmıştır. Yapılan analiz sonrasında ölçek maddelerinin faktör yükleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3. Bağımsız Denetçi Ölçek Faktör Yükleri

<i>Madde Sayısı</i>	<i>İfadeler</i>	<i>Faktör Yüğü</i>
Bağımsız Denetçi		
1	Denetim raporlarının güvenilirliği, denetim firmalarının devletin ilgili kurumlarına olan sorumlulukları göz önüne alınarak yapılmalıdır.	0.70
2	Denetim ve muhasebe standartları, bağımsız denetim mesleğinden beklenenin yerine getirilmesinde önemli etkiler yapmaktadır.	0.72
3	Yasaların bağımsız denetçiye sunduğu sorumluluk ortamı, denetim mesleğinin yerine getirilmesi açısından yeterlidir.	0.68
4	Yaşanan muhasebe skandalları sonrasında mesleğe olan güvenin azalmasını, yapılan yasal düzenlemeler bir ölçüde gidermiştir.	0.79
5	Denetim standartlarına uygun olarak yürütölen denetim faaliyeti ile finansal bilginin kalitesi sağlanmış olur.	0.61
6	Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim raporlarının amacı, finansal tabloların sunumunda doğruluğun ve güvenilirliğinin garanti edilmesini sağlamaktadır.	0.78
7	Bağımsız denetim faaliyetleri, işletme içerisinde hileli finansal raporlamanın yapılmasında bir engel oluşturmaktadır.	0.63

8	Denetim faaliyetlerinde yer alan rotasyon uygulaması (bir işletmeyi sürekli olarak aynı bağımsız denetim firmasının denetlememesi, belli periyotlarla denetim firmasının değişmesi) hileli finansal raporlama riskini azaltıcı etki yapar.	0.78
9	Denetim mekanizması, finansal bilgi kullanıcılarının yararlı bilgiyi elde etmesine olanak sağlamaktadır.	0.79
10	Denetçinin bağımsızlığı için bireysel çabalar yeterli olmayabilir.	0.63
11	Denetim raporu, bağımsız denetçinin görüşlerinden oluşmaktadır.	0.72
12	Bağımsız denetçi üzerine denetlenen işletmenin yönetiminin bir etkisi bulunmamaktadır.	0.71
13	Bağımsız denetçi üzerinde, denetim şirketinin büyük bir etkisi vardır.	- 0.60
14	Denetçilerin bağımsızlığını geliştirmek ve sağlamak için denetlenen işletme ve bağımsız denetim şirketi birlikte çalışmalı ve gereken ortam hazırlanmalıdır.	0.60
15	Denetçinin bağımsız olması ve tarafsız bir şekilde denetim raporu hazırlayıp görüş bildirmesi denetçinin kendisine bağlıdır.	0.74
16	Büyük işletmeler ve onların bağımsız denetçileri birlikte bir ortaklık şeklinde çalışmaktadırlar ve kamuoyuna yalnızca yönetimin dediklerini aktarmaktadırlar.	- 0.67
17	Büyük denetim şirketleri çok fazla para kazanmaktadırlar. Kazandıkları paralarını da büyük paydaşlarına paylaştırmaktadırlar. Bağımsız denetçiler de kazançların artırımında etkin bir role sahip olduklarından buna uygun davranmaktadırlar. Bu da çok normaldir.	- 0.68
18	Bağımsız denetçinin en önemli görevlerinden biri, denetlenen işletmenin büyük hissedarlarının kayıplarını önlemektir.	0.79
19	Finansal tablolarda yer alan bilginin doğruluğunda ve güvenilirliğinde esas olan denetlenen işletme yönetiminin çıkarlarıdır.	- 0.68
20	Mesleki etik değerler değişkendir. Dolayısıyla bir kişiye etik gelen diğerine etik bir davranışmış gibi gelmeyebilir.	0.63
21	Bir denetçinin temel sorumluluğu, hileli finansal raporlamayı önlemektir.	0.70
22	Bağımsız denetçiler, müşterilerine ait her işlemi incelemezler. İşlemlerin içerisinden örnekler seçerek bu örnekleri analiz eder ve bunlara göre denetim faaliyetlerini sürdürürler. Dolayısıyla finansal tablolarda yer alan tüm finansal bilgiden sorumlu değildirlir.	0.59

23	Bağımsız denetçiler toplumun gözcülüğünü yapmaktadır ve taşıdıkları sorumluluk büyüktür.	0.62
24	Denetim raporunda yanlış beyan yapılması, bağımsız denetçi için oldukça olumsuz sonuçlar doğurabileceği için, denetim mesleği büyük risk almaktadır.	0.75
25	“Hileli finansal raporlamada hiç kimse gerçek anlamda sorumlu değildir” anlayışı bağımsız denetim mesleğinin özüne terstir.	0.70

Ölçme araçlarının uygulanabilmesi için gerekli izinler ve düzenlemeler çalışma öncesi yapılmış ve ölçme araçları denetim şirketi ortamında uygulanmıştır. Anketlerin uygulanması süreci özellikle denetim şirketi çalışanlarının yoğun çalışma durumu nedeniyle, denetim şirketinde yaklaşık olarak bir iki hafta sürmüştür. Yanıtların gizliliği hem denetim şirketine hem de bağımsız denetçilere garanti edilmiştir.

3.5. Pilot Uygulama

Araştırmaya yönelik pilot uygulama, Haziran 2010'da yapılmıştır. Pilot uygulama için her gruba 50'şer anket gönderilmiş, ancak 45 bağımsız denetçiden cevap alınabilmiştir. Pilot uygulama sonrasında elde edilen veriler analize tabi tutulmuş ve anketlerdeki ifadelerden toplam 7 madde çıkarılmıştır. Çıkarılan ifadelerle yönelik Cronbach Alfa katsayıları, toplam madde korelasyonları ve faktör yükleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 4. Ölçekten Çıkarılan İfadelerin Cronbach Alfa Katsayıları ve Toplam- Madde Korelasyonları

<i>İfadeler</i>	<i>Madde Sayısı</i>	<i>Madde- Toplam Korelasyonları</i>	<i>Cronbach Alfa Katsayısı</i>	<i>Faktör Yüğü</i>
Denetçi Bağımsızlığı	1	0.18	0.73	0.10
Etiksel Yargılar	1	0.11	0.62	0.17

Tablo 4’de görülen sorunlu ifadeler ölçekten çıkarıldıktan sonra, araştırmanın uygulaması yeniden yapılmıştır.

3.6. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirilmesi

Bu kısımda öncelikle araştırmaya katılanların demografik özelliklerine ve ankette yapısal eşitlik modeli dışında tutulan sorulara yönelik çözümler yapılmakta, ardından araştırmanın ölçüm modeline ve yapısal modeline yer verilmektedir.

Bağımsız denetçiye yönelik yapılan ankete katılan bağımsız denetçilerin % 21’i kadın, % 79’u erkektir. Bağımsız denetçilerin yaş ortalaması 36 olarak tespit edilmiştir. Ankete katılanların, % 79’u lisans, % 17’si yüksek lisans, % 4’ü

doktora mezunudur. Bu kişilerin % 5’i baş denetçi, % 5’i kıdemli denetçi, % 90’ı denetçi unvanı ile çalışmakta olup, % 95’i SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir), % 5’i YMM (Yeminli Mali Müşavir) meslek unvanına sahiptir. Çalışanların deneyim süresine bakıldığında ise, % 33’ü 1 ile 3 yıl arasında, % 65’i 4 ile 7 yıl arasında, % 2’si 8 ile 15 yıl arasında denetim şirketinde çalışmaktadır.

Ankete katılan bağımsız denetçilerin denetlemiş oldukları işletmeler içerisinde hileli finansal raporlama ile karşılaşma durumları sorulduğunda, denetçilerin % 74’ü evet yanıtını vermiş, % 26’sı hayır yanıtını vermiştir. Evet yanıtını veren denetçiler üzerinden yola çıkılarak ne tür bir hile ile karşılaştıkları sorulmuş ve alınan yanıtlar aşağıdaki Tablo 5’de özetlenmiştir.

Tablo 5. Bağımsız Denetçilerin Karşılaştıkları Hileli Türleri

Hile Türleri	Frekans	Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Karşılaşmayanlar	57	25,9	25,9
Gelirlerin Manipülasyonu	51	23,2	49,1
Giderlerin Manipülasyonu	48	21,8	70,9
Varlıklara Yönelik Manipülasyonlar	25	11,4	82,3
Kaynaklara Yönelik Manipülasyonlar	18	8,2	90,5
Finansal Tablolardaki Kalemlerin Sınıflandırılmasındaki Değişiklikler	21	9,5	100,0
Toplam	220	100,0	

Tablodan da görülebileceği gibi, denetçilerin en çok karşılaştıkları hileli finansal raporlama uygulaması gelirlerin manipülasyonudur. Bununla birlikte özellikle giderlerde yapılan hileler de dikkat çeken bir yüzdeye sahiptir.

Bağımsız denetçilere, denetledikleri işletmede karşılaşmış oldukları finansal bilgi manipülasyonu türleri sorulmuş ve alınan yanıtlar ise şöyle olmuştur. Denetçilerin % 47'si kar yönetimi, % 21'i karın istikrarlı hale getirilmesi yöntemi, % 14'ü yaratıcı muhasebe uygulamaları ve % 11'i agresif muhasebe uygulamaları ile karşılaştıkları belirtilmiştir. Bu durum özellikle hileli finansal raporlama uygulamaları ile birlikte değerlendirildiğinde, işletmelerin genellikle gelirler üzerinden bir hile yaptıkları ve bunun da kar yönetimi uygulamaları dahilinde geliştiğidir.

Ankete katılan denetçilere, hileli finansal tablolarındaki hilelerin göstergeleri olarak neleri sayabilecekleri sorulmuş ve şu verilere ulaşılmıştır. Denetçilerin karşılaştıkları hilelerin belirtileri % 53'ü muhasebe uygulamalarındaki anormallik-

lerden, % 30'u iç kontrol zayıflıklarından, % 8'i analitik anormalliklerden, % 5'i çalışanların aşırı harcamalarından, % 4'ü denetlenen işletmedeki olağan olmayan davranışlardan çıkarılmıştır.

Denetçilere denetim faaliyetleri sonrasında hazırlamış oldukları denetim raporunun ne ifade ettiği sorulmuş ve denetçilerden elde edilen veriler şöyle sınıflandırılmıştır: Denetçilerin % 53'ü hazırladıkları denetim raporunu kamu güveninin sağlanması ve işletme imajının garanti altına alınması şeklinde ifade ederken, % 28'i finansal raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin garanti altına alınması şeklinde ifade etmiş, % 19'u ise yeni müşterilerin kazanılmasında ve var olan müşterilerin korunmasında etkin olan bir araç olarak ifade etmiştir.

Son olarak ankete katılan bağımsız denetçilere hileli finansal raporlama ile karşılaşılan işletmelerin en önemli özelliklerini tanımlamaları istenmiş ve alınan yanıtlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 6. Hileli Finansal Raporlama Yapan İşletmelerin Ortak Özellikleri

Hile Türleri	Frekans	Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
İşletmedeki muhasebe sistemindeki yetersizlikler	41	18.6	18.6
İşletmedeki muhasebe personelinin yetersiz muhasebe bilgisine sahip olması	36	16.3	34.9
İşletmenin bulunduğu sektör içerisindeki karlılığının yetersiz olması	29	13.1	48.0
İşletme yönetiminin ahlaki eksikliği	27	12.2	60.2
İşletmenin dış çevre üzerinde kontrolünün zayıf olması ve prestijinin düşük olması	25	11.3	71.5
İşletmede gerçekleşen ekonomik faaliyetlerin bir arada raporlanması nedeniyle, finansal tablo sürecinde yaşanan sıkıntıların olması	23	10.4	81.9

İşletmede finansal kararların bir ya da birden fazla kişi tarafından alınması	19	8.6	90.5
İşletmenin kar yönetiminin başarısız olması	13	5.9	96.4
İşletmenin faaliyet sonuçlarının ekonomik faktörlerdeki değişmelere karşı çok hassas olması	7	3.6	100.0
Toplam	220	100,0	

Yukarıdaki tablodan da açık bir şekilde görülebileceği gibi, bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlama yapan işletmelerde karşılaştıkları ortak özelliklerin başında işletmedeki muhasebe sisteminde yaşanan eksiklikler ve işletmedeki muhasebe personelinin yetersiz muhasebe bilgisine sahip olmasıdır.

3.7. Araştırmanın Ölçüm Modeli

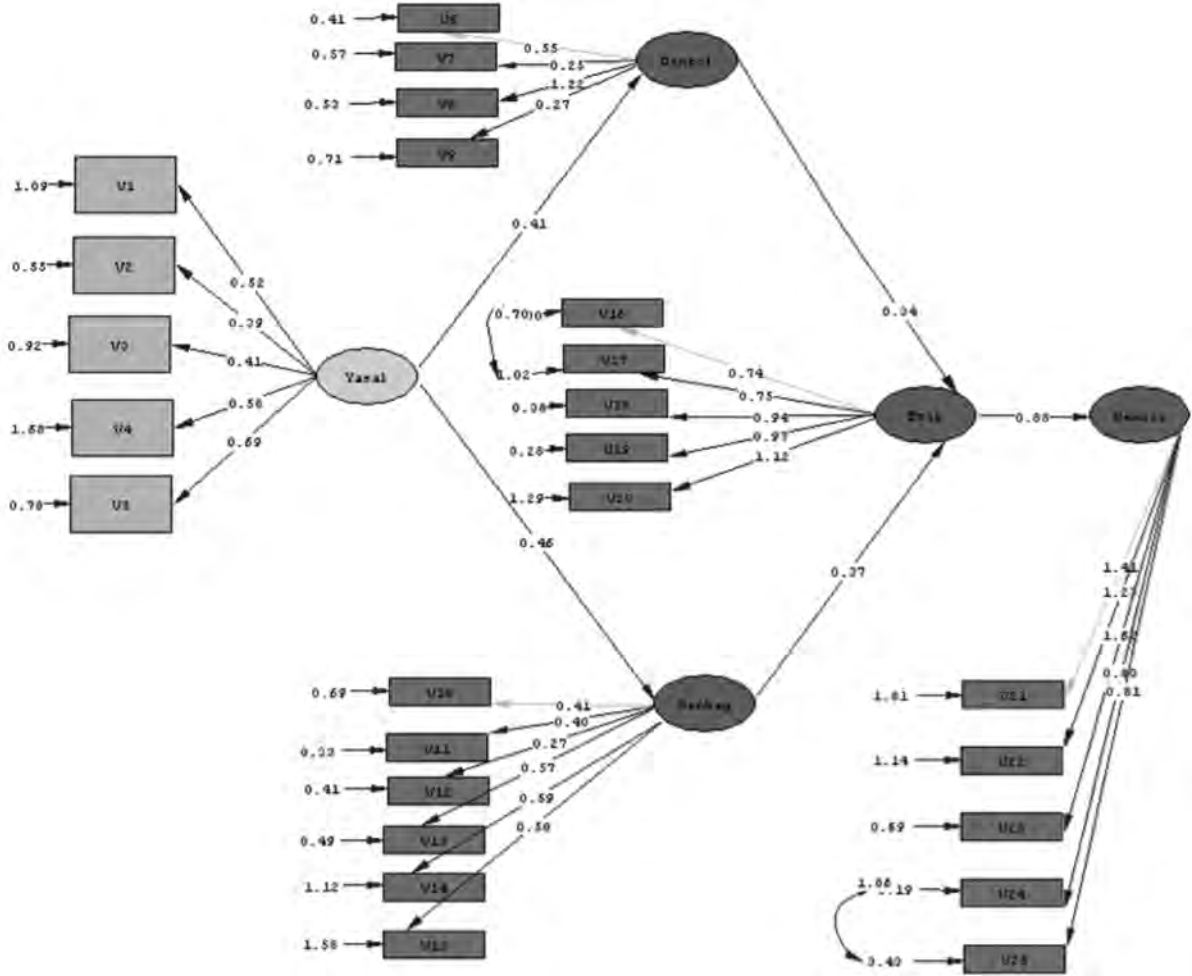
Araştırmada elde edilen verilerin değerlendirilmesi SPSS ve LISREL paket programlarıyla yapılmıştır. Verilerin değerlendirilmesinde öncelikle SPSS paket programı aracılığı ile Açıklayıcı Faktör Analizi yapılmış, ardından LISREL programı ile yapısal model test edilmeden ölçme modelinin kabul edilebilir uyum değerleri üretip üretmediğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Ölçme modelinin kabul edilebilir uyum değerleri üretmesi sonucunda yapısal modelin test edilebileceği gerekçesiyle ölçme modeli LISREL 8.51 (Jöreskog ve Sörbom, 1993) programıyla Principal Components (PC) yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Böylelikle çalışma grubuna uygulanan ölçeklerin toplam puanı alınmıştır. Elde edilen toplam puanlarla yapısal eşitlik modelleri analizleri yapılmıştır.

Yapısal eşitlik modelinde, teorik bir modeli olan çalışmaların bir dizi örtük değişken aracılığı ile aralarındaki neden sonuç ilişkisinin açığa çıkarılması hedeflenmektedir.

Yani teorik model içerisinde gözlenen değişkenler aracılığı ile ifade edilen örtük değişkenlerin ölçme modeli tarafından doğrulanıp doğrulanmadığı ortaya konmaktadır (Şimşek, 2006:12). Bu doğrultuda bağımsız denetçinin hileli finansal raporlamadaki sorumluluğunu belirlemek amacıyla yasal zorunluluklar, denetçinin ve denetim mekanizmasının rolü, denetçi bağımsızlığı, etiksel yargılar ve denetçi sorumluluğu örtük değişkenleri tanımlamaktadır. Bu örtük değişkenleri ifade eden gözlenen değişkenler ise, doğrulayıcı faktör analizi yardımıyla belirlenmiştir.

Böylelikle yasal zorunluluk örtük değişkeninin ankette yer alan İfade 1, İfade 2, İfade 3, İfade 4 ve İfade 5 gözlenen değişkenleri tanımlamakta; denetçi ve denetim mekanizmasının rolü örtük değişkenini İfade 6, İfade 7, İfade 8 ve İfade 9; gözlenen değişkenleri tanımlamakta, denetçi bağımsızlığı örtük değişkenini İfade 10, İfade 11, İfade 12, İfade 13, İfade 14 ve İfade 15 gözlenen değişkenleri tanımlamakta; etiksel yargılar örtük değişkenini İfade 16, İfade 17, İfade 18, İfade 19 ve İfade 20 gözlenen değişkeni tanımlamakta; denetçi sorumluluğu örtük değişkenini ise İfade 21, İfade 22, İfade 23, İfade 24 ve İfade 25 gözlenen değişkenleri tanımlamaktadır. Bu tanımlamalar doğrultusunda ölçme modeline ilişkin standardize edilmiş çözümlenme değerlerinden aşağıdaki şekil elde edilmiştir.

Şekil 2. Bağımsız Denetçi Sorumluluğu Ölçme Modeline İlişkin Standardize Edilmiş Çözümleme Değerleri



Chi-Square=343.69, df=267, P-value=0.00035, RMSEA=0.057

Ölçüm modeline ilişkin şekilden de görülebileceği gibi, örtük değişkenlere yönelik (yasal zorunluluklar, denetçi ve denetim mekanizması rolü, denetçi bağımsızlığı, etiksel değerler, denetçi sorumluluğu) gözlenen değişkenlerin yollarla tanımlandığı görülmektedir. Tanımlanan yollara ilişkin standardize edilmiş parametre değerleri

ise her bir gözlenen değişkenden çıkan ve örtük değişkene giden okların üzerindeki sayılarla ifade edilmektedir. Bu değerlerin genellikle 1'den küçük olması beklenmektedir. Çünkü, 1'den büyük olan değerler örtük değişkenin kendisini ifade eden gözlenen değişken anlamına gelmektedir. Bu değerlerin 0.10'dan küçük olması, göz-

lenen değişkenin örtük değişken üzerinde küçük etkilerinin olduğunu, 0.30 civarında olması orta düzeyde etkilere sahip olduğunu, 0.50'den büyük olması ise, gözlenen değişkenin örtük değişkeni yüksek oranda etkilediğini göstermektedir.

Hileli finansal raporlamada bağımsız denetçi sorumluluğunu belirlemeye yönelik hazırlanan bu ölçüm modelinde yasal zorunluluklar denetçinin rolünü 0.41 oranında etkilemekte, denetçi bağımsızlığını ise 0.46 oranında etkilemektedir. Yani yasal zorunluluklar gerek denetçi ve denetim mekanizması rolü gerekse denetçi bağımsızlığı üzerinde orta seviyede bir etkiye sahiptir. Etiksel değerler ise denetçi ve denetim mekanizmasının rolünden 0.34 oranında, denetçi bağımsızlığından ise 0.37 oranında etkilenmektedir. Bu da gösteriyor ki denetçinin etiksel değerleri, denetim süreci boyunca gerek denetçinin üstlendiği rolden gerekse denetçinin bağımsızlığından orta seviyede etkilenmektedir. Denetçi sorumluluğu ise, etiksel değerlerden 0.88 oranında etkilenmektedir.

Böylelikle teorik anlamda bağımsız denetçi sorumluluğuna yönelik planlanmış olan ilişkiler somut bir şekilde ortaya çıkarılmaktadır. Yani üst - düzey örtük değişkenler olarak ifade edilen yasal zorunluluklar, denetçi ve denetim mekanizması rolü, denetçi bağımsızlığı, etiksel değerler ve denetçi sorumluluğu, standardize edilmiş çözüm değerleri aracılığı ile gözlenen değişkenlerle ilişkilendirilmiş olmaktadır.

3.8. Yapısal Eşitlik Modelinin Hazırlanması

Ölçme modelinin olduğu gibi kabul edilmesinden sonra yapısal model yine PC yöntemi kullanılarak LISREL 8.51 programı aracılığıyla test edilmiştir (Jöreskog ve Sörbom, 1993). Araştırmada oluşturulan ölçme modeli ve yapısal modelin kabul edilebilir bir uyum iyiliğine sahip olup olmadığı uyum iyiliği istatistikleri (goodness of fit statistics) ile değerlendirilmelidir. Hu ve Bentler'e (1999) göre uyum iyiliği istatistikleri herhangi bir modelin bir bütün olarak veri tarafından kabul edilebilir bir düzeyde desteklenip desteklenmediğine karar verilmesine olanak tanımaktadır. Yaygın olarak bilinen uyum istatistiği Ki-kare'dir (χ^2) ve bir modelin anlamlı olarak kabul edilebilmesi için χ^2 değerinin anlamlı çıkmaması beklenir. Ancak χ^2 değeri örneklem büyüklüğüne duyarlı olduğu için birçok alternatif uyum iyiliği istatistiği üretilmiştir. Bunlar arasında en yaygın kullanılanlar; Uyum İyiliği İndeksi (Goodness Of Fit Index, GFI), Düzeltmiş Uyum İyiliği İndeksi (Adjusted Goodness Of Fit Index, AGFI), Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (Comparative Fit Index, CFI), Yaklaşık Hataların Ortalama Karekökü (Root Mean Square Error of Aproximation, RMSEA) ve Standart Ortalama Hataların Karekökü (Standardized Root Mean Square Residual, SRMR) olduğu görülmektedir. Bu uyum iyiliği istatistiklerine yönelik kabul edilebilir değerler tablosu ise aşağıdaki gibidir (Şimşek, 2006).

Tablo 7. Uyum İyiliği İstatistikleri Kabul Edilebilir Değerleri

	Kabul Edilebilir Değer	İyi Değer
Ki-kare (χ^2)	2.0 – 5.0	< 2.0
Serbestlik Derecesi (df)	2.0 – 5.0	< 2.0
RMSEA	< 0.08	<0.05
SRMR	< 0.08	<0.05
RMR	< 0.08	<0.05
CFI	> 0.90	> 0.95
IFI	> 0.90	> 0.95
GFI	> 0.90	> 0.95
AGFI	> 0.90	> 0.95

Kaynak: Şimşek, 2006

Bağımsız denetçi sorumluluğuna yönelik yapısal modelin uyum iyiliği değerleri şöyledir: χ^2 (N=220)= 343.69; $p = 0.0035$; $df = 0.267$ CFI: 0.91; RMSEA:0.057; ve SRMR: 0.089, GFI: 0.87, AGFI: 0.87, RMR: 0.013'dir. Bu doğrultuda her bir uyum iyiliği değeri tablodaki değerler dikkate alınarak yorumlandığında, bağımsız denetçiye yönelik hazırlanan ölçüm modelinin yapısal modelin de iyi düzeyde uyum iyiliği değerleri ürettiği ortaya konmaktadır.

3.9. Gelecekteki Çalışmalar İçin Öneriler

Araştırmanın hipotezlerinin gelişimi sırasında yararlanılan çalışmalardan yola çıkılarak bu çalışmada, bağımsız denetçinin, hileli finansal raporlamadaki sorumlulukları ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Yapısal eşitlik modeli yardımıyla hazırlanan ölçüm modeli ve yapısal modeli uyum istatistikleri, denetçilerin hileli finansal raporlamada doğrudan sorumlu olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda bağımsız denetçi ve iç denetçi sorumluluk-

larının birlikte ele alınarak karşılaştırmalı bir ölçüm modeli ile ortaya konması gerekmektedir. Bunların yanında denetim komitesinin ayrı bir şekilde değerlendirilip, işletmelerin bağımsız denetim ve iç denetim süreçlerine yaptığı karşılaştırmalı etki de ortaya konulmasında fayda bulunmaktadır. Ayrıca nitel veriler yardımıyla analiz yapılarak hazırlanan ölçüm modelinin, daha nicel verilerle desteklenerek sunulması da sağlanabilir.

3.10. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmanın en büyük sınırlılığı, uygulamanın yapıldığı örneklem grubunu esas alınarak hazırlanan ölçüm modelidir. Bu model tüm bağımsız denetim mesleğini yürütenleri kapsamamaktadır. Dolayısıyla araştırmanın daha geniş bir örneklemle yinelenmesinde fayda bulunmaktadır. Ayrıca bağımsız denetçi sorumluluğuna yönelik uygulama yapılan denetim şirketinin sayısının tek olması da araştırmanın sınırlılığı içerisinde sayılabilir. Birden fazla denetim şirketinin çalı-

şanları doğrultusunda anketin ve analizin tekrarlanması en azından çalışmada karşılaştırma ya da genelleme yapılabilmesi açısından da önem taşımaktadır.

4. SONUÇ

Muhasebe kayıt sisteminin ürettiği bilgiler, finansal raporlar aracılığı ile finansal bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Finansal raporlamanın temel amacı, işletmeyle ilgili olarak kullanıcılara faydalı, doğru ve güvenilir bilgiler sağlamaktır. Finansal raporlama bu temel amacını finansal tablolar aracılığı ile gerçekleştirmektedir. Finansal tablo ve raporların üretildiği ya da hazırlandığı muhasebe sistemi, pek çok farklı durum için uygulanabilirliğin sağlamaması açısından bazı esneklikler içermektedir. Muhasebe sistemindeki bu gerekli esneklik her ne kadar muhasebe standartları ile kontrol altına alınmaya çalışılsa da, işletmelerin finansal durum ve faaliyet sonuçları hakkında bu bilgileri kullananları yanıltmalarına ve yanlış karar almalarına neden olmalıdır. Ancak bazı durumlarda bu esneklik kötüye kullanılmakta ve finansal bilgiler, kullanıcılarına istenen bilgiyi vermemektedir.

Bu doğrultuda finansal tablolarda oluşan bilinçli oynamalar ya da yanıltıcı işlemler hileli finansal raporlamaya neden olmaktadır. Hileli finansal raporlama ve hileli muhasebe uygulamaları sonucunda, işletmelerin faaliyet sonuçlarının göstergesi olarak ifade edilen finansal tablolardaki bilgiler olduğundan farklı gösterildiğinden manipülatif hareketlere neden olmakta, bu uygulamalar ise finansal bilgi manipülasyonu içerisinde değerlendirilmektedir. Finansal bilgi manipülasyonları, finansal karar alıcıların kararlarının rasyonelliğini azalttığından finansal sistemin işleyişine olumsuz etkiler yapmaktadır. Dolayısıyla bu durumda finansal sistem içerisinde yer alan her bir bileşene ayrı sorumluluklar düşmektedir.

Özellikle ACFE'nin hazırladığı raporda hileli finansal raporların tespitinde ilk sırada % 76.1 ile bağımsız denetçilerin yer alması, ülke bazında hileli finansal raporlamada denetçi sorumluluğunun belirlenmesi ve bu sorumluluğu oluşturan faktörlerin ya da unsurların açıklanması açısından önem taşımaktadır.

Belirtilen amaç doğrultusunda hazırlanan bu çalışmada, denetim mekanizması içerisinde bağımsız denetçiler yer almaktadır. Araştırma bulgularından elde edilen sonuçlara göre, bağımsız denetçilerin % 74'ü denetledikleri işletmelerde hileli finansal raporlamaya rastlamışlardır. Bu oranın ACFE 2010 raporundaki oranlarla paralel olduğunu söylemek mümkündür. Hileli finansal raporlama ile karşılaşan bağımsız denetçiler, finansal tablolarda en çok gelirlerin ve giderlerin manipüle edildiğini belirtmişlerdir.

Bununla birlikte, bağımsız denetçilerin finansal bilgi manipülasyonu türleri içerisinde % 47 oranında kar yönetimi, % 21 oranında karın istikrarlı hale getirilmesi yöntemi, % 14 yaratıcı muhasebe uygulamaları ve % 11 oranında agresif muhasebe uygulamaları ile karşılaştıkları belirtilmiştir. Bu durum özellikle hileli finansal raporlama uygulamaları ile birlikte değerlendirildiğinde, işletmelerin genellikle gelirler üzerinden bir hile yaptıkları ve bunun da kar yönetimi uygulamaları dahilinde geliştiğidir. Ancak diğer finansal bilgi manipülasyonlarına da başvurdukları görülmektedir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin verdikleri yanıtlardan, finansal tablolardaki hile göstergeleri olarak, % 53 oranında muhasebe uygulamalarındaki anormallikler, % 30 oranında iç kontrol zayıflıkları, % 8 oranında analitik anormallikler, % 5 oranında çalışanların aşırı harcamaları, % 4 oranında denetlenen işletmedeki olağan olmayan davranışlar olduğu anlaşılmaktadır. Bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlama yapan işletmelerde karşılaştıkları or-

tak özelliklerin başında ise, işletmedeki muhasebe sisteminde yaşanan eksiklikler ve işletmedeki muhasebe personelinin yetersiz muhasebe bilgisine sahip olması gelmektedir.

Bağımsız denetçi sorumluluğunu belirlemeye yönelik hazırlanan ölçek yardımıyla toplanan veriler, ilk olarak ölçme modeli yardımıyla aradaki ilişkilerin örtük değişkenler yardımıyla doğrulanması sağlanmış ve ardından da uyum istatistikleri yardımıyla teorik kuramın kanıtlanması sağlanmıştır. Bu durumda hileli finansal raporlamada bağımsız denetçinin sorumluluğu, yasal zorunluluklar, denetçi ve denetim mekanizması rolü, denetçi bağımsızlığı, etiksel değerler, denetçi sorumluluğu örtük değişkenleri yapısal analize tabi tutulmuştur. Hazırlanan bu ölçüm modelinde yasal zorunluluklar denetçinin rolünü 0.41 oranında, denetçi bağımsızlığını ise 0.46 oranında etkilemektedir. Etiksel değerler ise denetçi ve denetim mekanizmasının rolünden 0.34 oranında, denetçi bağımsızlığından ise 0.37 oranında etkilenmektedir. Denetçi sorumluluğu ise, etiksel değerlerden 0.88 oranında etkilenmektedir. Yani hazırlanan ölçüm modeli,

bağımsız denetçinin etiksel değerlerinin oluşmasında başta yasal zorunluluklar ve düzenlemelerden, denetçinin üstlendiği rolden, bağımsızlığından doğrudan orta seviyede etkilenmektedir. Denetçinin sorumluluğu ise, etiksel değerlerine bağlı olarak ortaya çıkmakta ve bu da hileli finansal raporlamanın önlenmesine ya da tespitine doğrudan katkı sağlamaktadır.

Yapılan araştırmanın bulgularına göre, finansal sisteme yaptığı etkiler nedeniyle ülke ekonomisinde büyük kayıplara neden olan hileli finansal raporlama üzerinde denetim mekanizmasının büyük bir sorumluluğu bulunmaktadır. Özellikle yaşanan muhasebe skandallarından sonra, kurumsal şeffaflığın gerçek anlamda finansal bilgi kullanıcılarına ve dolayısıyla topluma aktarılmasında denetim mekanizmasına ve denetçiye düşen görevler artmıştır. Alınan finansal kararların rasyonel olması ve finansal sistemin etkin bir şekilde çalışabilmesi amacıyla, bağımsız denetçiler üzerine düşen sorumlulukları yerine getirmeli ve hileli finansal raporlamanın işletme amaçlarına ulaşmada araç olarak kullanımına engel olunmalıdır.

KAYNAKÇA

- ACFE. Report To The Nations On Occupational Fraud and Abuse, Global Fraud Study**, <http://www.acfe.com/rtn/rtn-2010.pdf> Erişim Tarihi: 12.08.2010, 2010.
- AICPA, SAS NO:99**, <http://www.aicpa.org/download/antifraud/SAS-99-Exhibit.pdf>, Erişim Tarihi: 15.02.2010.
- AICPA, SAS NO:82**, <http://www.aicpa.org/download/antifraud/SAS-82-Exhibit.pdf>, Erişim Tarihi: 15.02.2010.
- Beasley, M. S., Carcello, J. Hermanson, D. R. and Lapedes P. D. Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms, **Accounting Horizons**, Volume:14, Issue:4: 441-454, 2000.
- Bedard J. C. and Johnstone. K. M. Earnings Manipulation Risk Corporate Governance Risk and Auditor's Planning and Pricing Decisions, **The Accounting Review**, Volume:79, Number:2: 277-304, 2004.
- Bonner, S. E., Palmrose Z.-V. and Young. S. M. Fraud Type and Auditor Litigation: An Analysis of SEC Accounting and Auditing Enforcement Releases, **The Accounting Review**, Volume: 73(4): 503-532, 1998.
- Bradshaw, M. T., Richardson A. S. and Sloan. R. G. Do Analysts and Auditors Use Information in Accruals?, **Journal of Accounting Research**, Volume: 39, Number:1, June: 45-74, 2001.
- Braun, K. W. The Disposition of Audit-Detected Misstatements: An Examination of Risk and Reward Factors and Aggregation Effects, **Contemporary Accounting Research** Volume:18(1): 71-99, 2001.
- Carcello, J. V. and Nagy. A. L. Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting, http://bus.utk.edu/corp_gov/Research/AudFirmTenureCar2004.pdf Erişim Tarihi: 21.08.2010, 2004.
- Casterella, J., Knechel, W. R. and Walker. P. L. The relationship of audit failures and auditor tenure. **Working paper**, University of Florida, 2002.
- Chung, H., and Kallapur. S. Client importance, non-audit services and abnormal accruals. **The Accounting Review**, Volume: 78, Number: 4: 931-955, 2003.
- DeAngelo E. Auditor size and Audit Quality. **Journal of Accounting and Economics** 3: 183-199, 1981.
- DeFond, M., Raghunandan, K. and Subramanyam. K. R. Do nonaudit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern auditor opinions, **Journal of Accounting Research**, Volume: 40 (4): 1247-1274, 2002.
- Douglas, P.C., Davidson R.A. and Schwartz. B.N. The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountant's Ethical Judgement, **Journal of Business Ethics**, Volume:34: 101-121, 2001.
- Dunn, P. The impact of insider power on fraudulent financial reporting. **Journal of Management**, Volume: 30(3): 397-412, 2004.
- Hirst, E. D. Auditor Sensivity to Earnings Management, *Contemporary Accounting Research*, Volume:11, Number: I- II, Fall: 405- 422, 1994.
- Hu, L.T. and Bentler, P.M. Cutoff criteria for fit indexes incovariancestructure analysis: Conventional criteria versus new alternatives, **Structural Equation Modeling**, Volume: 6: 1-55, 1999.
- Humphrey, C., Moizer P. and Turley. W.S. Protecting Against Detection: The Case of Auditors and Fraud, **Accounting, Auditing and Accountability**, Volume:6,: 39-62, 1993.
- Imhoff, E. A. Employment Effects on Auditor Independence, **The Accounting Review**, Volume:53, Number:4: 869-881, 1978.
- Johnson, V. E., Khurana,. K I. and Reynolds. J. K. Audit-firm tenure and the quality of financial reports, **Contemporary Accounting Research**, Winter: 637- 660, 2002.
- Jöreskog, K. G., and Sörbom, D. **LISREL 8. User's reference guide**, Chicago, IL: Scientific Software, 1993.

- Kaplan, S. E. And Reckers. P. M. J. An Examination of Auditor Performance Evaluation, **The Accounting Review**, Volume:60, Number:3, July: 477-487, 1985.
- Krishnan, G. V. Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?, **Accounting Horizons**, Volume: 17(Supplement): 1-16, 2003.
- Küçük, İ. *Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi* Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul, 2008.
- Lin, Z. Lun. Auditor's Responsibility and Independence: Evidence From China, **Research in Accounting Regulation**, Volume:17: 167-190, 2004.
- Loebbecke, J. K., Eining M. M. and Willingham. J. J. Auditor's Experience with Materials Irregularities: Frequency, Nature and Detectability **Auditing, A Journal of Practice and Theory**, Volume:9, Number:1: 1-28, 1989.
- Lord, A. T. Pressure: A Methodological Consideration for Behavioural Research in Auditing. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Volume: 11(2): 89- 108, 1992.
- Özbirecikli, M. ve Süslü, C. Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma I, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:27, Temmuz: 67-85, 2005.
- Powell, L., Jubb C., Lange P. and Langfield- S. K. The Distinction between Agressive Accounting and Financial Reporting Fraud: Perceptions of Auditors, AFAANZ Conference, <http://www.afaanz.org/web2005/papers/powell-INT.pdf> Erişim Tarihi:11.08.2010, 2005.
- Rabin, C.E. Determinants of Auditor's Attitudes Towards Ceartive Accounting, *Meditari Accountancy Research*, Volume:13, Number:2: 67-88, 2005.
- Reynolds, K., Deis, D. and Francis. J. Professional service fees and auditor objectivity, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Volume:23 (1): 29-52, 2004.
- Saad, E. B. and Lesage C. Why are auditors over-blamed in accounting frauds?, <http://aaahq.org/meetings/AUD2010/WhyAreAuditorsOver-blamed.pdf> Erişim Tarihi:14.06.2010, 2010.
- SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X,No:22)**, <http://www.spk.gov.tr> Erişim Tarihi: 17.06.2010.
- Şimşek, Ö., F. *Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş: Temel İlkeler ve LISREL Uygulamaları*, Ankara: Ekinoks Yayıncılık, 2006.
- Velayutham, S. The Accounting Profession's Code of Ethics, **Critical Perspectives on Accounting**, Volume:14: 483-503, 2003.
- <http://antifraud.aicpa.org/Resources/Auditors/Regulatory+Cnsiderations/SAS+No.+99+Guidance> Erişim Tarihi: 13.03.2010.
- <http://www.tuik.gov.tr> Erişim Tarihi:10.05.2010.

EK - 1 BAĞIMSIZ DENETÇİ ANKET ÖRNEĞİ

Yaş:

Cinsiyet: () Kadın () Erkek

Eğitim Durumu: () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora

Firmadaki Unvanlar: () Sorumlu Ortak Baş Denetçi () Baş Denetçi () Kıdemli Denetçi () Denetçi () Denetçi Yardımcısı

Mesleki Unvanlar: () SMMM () YMM

Deneyim: () 1-3 yıl () 3- 7 yıl () 8-15 yıl () 16 yıl ve üzeri

1) Denetlemiş olduğunuz işletmeler içerisinde hiç hileli finansal uygulamalara rastladınız mı?

() Evet () Hayır

2) Eğer yanıtını evet ise, ne tür bir hile ile karşılaştınız? Birden fazla şık işaretleyebilirsiniz.

() Gelirlerin Manipülasyonu

() Giderlerin Manipülasyonu

() Varlıklara Yönelik Manipülasyonlar

() Kaynaklara Yönelik Manipülasyonlar

() Finansal Tablolardaki Kalemlerin Sınıflandırılmasındaki Değişiklikler

3) Denetlediğiniz işletmelerde, aşağıda yer alan finansal bilgi manipülasyonu yöntemlerinden hangisi ya da hangilerine sıklıkla rastlanmaktadır?

() Kar Yönetimi

() Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi

() Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

() Agresif Muhasebe

() Büyük Temizlik Muhasebesi

() Diğer

4) Denetlediğiniz işletmelerde finansal tablolardaki hilelerin göstergeleri olarak aşağıdakilerden hangisini ya da hangilerini sayabilirsiniz?

() Muhasebe Uygulamaları İle İlgili Anormallikler

() İç Kontrol Zayıflıkları

() Analitik Anormallikler

() Çalışanların Aşırı Harcamaları

() Olağan Olmayan Davranışlar

() Diğer

5) Hazırlamış olduğunuz denetim raporunu aşağıdakilerden hangisi ya da hangileri ile ifade edersiniz?

() Kamu güveninin sağlanmasını ve işletme imajının garanti altına alınmasını sağlamaktadır.

() Yeni müşterilerin kazanılması ve var olan müşterilerin korunmasını sağlamaktadır.

() Denetim kalitesinin artması sağlamaktadır.

() Denetlenen işletmenin finansal raporlarının doğruluğu ve güvenilirliğini sağlayan denetim raporu, finansal sistemin işleyişine olumlu katkılar sağlamaktadır.

() Diğer

6) Denetlediğiniz ve hileli finansal raporlama ile karşılaştığımız işletmelerin ortak özellikleri olarak aşağıdakilerden hangisini ya da hangilerini sayabilirsiniz?

() Denetlenen işletmelerde genellikle, tek ya da birkaç kişi tarafından finansal kararların alındığı görülmektedir.

() Denetlenen işletmelerin dış çevre üzerinde zayıf bir kontrolü bulunmaktadır.

() İşletmelerde gerçekleşen ekonomik faaliyetlerin bir arada kayıt edilmesi finansal tabloların hazırlanması sürecinde sorunlar ortaya çıkmasına neden olmuştur.

() İşletmelerde yönetimin sürekli el değiştirmesi görülmektedir.

() İşletmeler genellikle hızlı büyüme dönemindedir.

() İşletmedeki muhasebe sisteminde yetersizlikler bulunmaktadır.

() İşletme yönetimi ve çalışanları arasında anlaşmazlıklar bulunmaktadır.

() İşletmedeki muhasebe personelinin yetersiz muhasebe bilgisine sahip olduğu görülmektedir.

() İşletme başka bir işletme ile birleşme veya başka bir işletmeye devredilme durumundadır.

() İşletmenin bulunduğu sektör içerisinde bir kriz yaşanmaktadır.

() İşletmenin bulunduğu sektör içerisindeki karlılığı yetersizdir.

() İşletmenin faaliyet sonuçları, ekonomik faktörlerdeki değişimlere karşı çok hassastır.

() İşletmedeki kar yönetimine ilişkin faaliyetleri başarılı olamamıştır.

() İşletmenin yasal anlamda sorunlar yaşadığı bir dönemdir ve işletme itibarında meydana gelen bu olumsuz etkiyi karlılığı düzelterek gidermek isteyebilir.

() İşletme yönetiminin prestiji iş çevrelerinde düşüktür ve bu durum düzeltilmek istenebilir.

() Denetçinin deneyim süresi, işletmenin hileli finansal raporlama faaliyetlerini etkilemiştir.

() İşletmenin üst yönetiminin ahlaki eksikliği hileli finansal raporlamayı tetiklemiş olabilir.

Lütfen aşağıdaki ifadelere katılma durumunuzu belirtiniz.

İfadeler	Katılma Düzeyi 1: Güçlü Bir Şekilde Katılmıyorum - 7: Güçlü Bir Şekilde Katılıyorum
<i>Yasal Zorunluluklar</i>	
1. Denetim raporlarının güvenilirliği, denetim firmalarının devletin ilgili kurumlarına olan sorumlulukları göz önüne alınarak yapılmalıdır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
2. Denetim ve muhasebe standartları, bağımsız denetim mesleğinden beklenenin yerine getirilmesinde önemli etkiler yapmaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
3. Yasaların bağımsız denetçiye sunduğu sorumluluk ortamı, denetim mesleğinin yerine getirilmesi açısından yeterlidir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
4. Yaşanan muhasebe skandalları sonrasında mesleğe olan güvenin azalmasını, yapılan yasal düzenlemeler bir ölçüde gidermiştir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
5. Denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetim faaliyeti ile finansal bilginin kalitesi sağlanmış olur.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
<i>Denetçinin ve Denetim Mekanizmasının Rolü</i>	
6. Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim raporlarının amacı, finansal tabloların sunumunda doğruluğun ve güvenilirliğinin garanti edilmesini sağlamaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
7. Bağımsız denetim faaliyetleri, işletme içerisinde hileli finansal raporlamanın yapılmasında bir engel oluşturmaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
8. Denetim faaliyetlerinde yer alan rotasyon uygulaması (bir işletmeyi sürekli olarak aynı bağımsız denetim firmasının denetlememesi, belli periyotlarla denetim firmasının değişmesi) hileli finansal raporlama riskini azaltıcı etki yapar.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
9. Denetim mekanizması, finansal bilgi kullanıcılarının yararlı bilgiyi elde etmesine olanak sağlamaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
<i>Denetçi Bağımsızlığı</i>	
10. Denetçinin bağımsızlığı için bireysel çabalar yeterli olmayabilir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
11. Denetim raporu, bağımsız denetçinin görüşlerinden oluşmaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
12. Bağımsız denetçi üzerine denetlenen işletmenin yönetiminin bir etkisi bulunmamaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7

13. Bağımsız denetçi üzerinde, denetim şirketinin büyük bir etkisi vardır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
14. Denetçilerin bağımsızlığını geliştirmek ve sağlamak için denetlenen işletme ve bağımsız denetim şirketi birlikte çalışmalı ve gereken ortam hazırlanmalıdır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
15. Denetçinin bağımsız olması ve tarafsız bir şekilde denetim raporu hazırlayıp görüş bildirmesi denetçinin kendisine bağlıdır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
Etiksel Yargular	
16. Büyük işletmeler ve onların bağımsız denetçileri birlikte bir ortaklık şeklinde çalışmaktadırlar ve kamuoyuna yalnızca yönetimin dediklerini aktarmaktadırlar.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
17. Büyük denetim şirketleri çok fazla para kazanmaktadırlar. Kazandıkları paralarını da büyük paydaşlarına paylaşırmaktadırlar. Bağımsız denetçiler de kazançların artırımında etkin bir role sahip olduklarından buna uygun davranmaktadırlar. Bu da çok normaldir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
18. Bağımsız denetçinin en önemli görevlerinden biri, denetlenen işletmenin büyük hissedarlarının kayıplarını önlemektir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
19. Finansal tablolarda yer alan bilginin doğruluğunda ve güvenilirliğinde esas olan denetlenen işletme yönetiminin çıkarlarıdır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
20. Mesleki etik değerler değişkendir. Dolayısıyla bir kişiye etik gelen diğerine etik bir davranışmış gibi gelmeyebilir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
Denetçinin Sorumluluğu	
21. Bir denetçinin temel sorumluluğu, hileli finansal raporlamayı önlemektir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
22. Bağımsız denetçiler, müşterilerine ait her işlemi incelemeler. İşlemlerin içerisinden örnekler seçerek bu örnekleri analiz eder ve bunlara göre denetim faaliyetlerini sürdürürler. Dolayısıyla finansal tablolarda yer alan tüm finansal bilgiden sorumlu değildirler.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
23. Bağımsız denetçiler toplumun gözcülüğünü yapmaktadır ve taşıdıkları sorumluluk büyüktür.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
24. Denetim raporunda yanlış beyan yapılması, bağımsız denetçi için oldukça olumsuz sonuçlar doğurabileceği için, denetim mesleği büyük risk almaktadır.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7
25. "Hileli finansal raporlamada hiç kimse gerçek anlamda sorumlu değildir" anlayışı bağımsız denetim mesleğinin özüne terstir.	1-----2-----3-----4-----5-----6-----7