

HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA VE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU*

Dr. Öğr. Üyesi H. Pınar KAYA**

Prof. Dr. Şaban UZAY***

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös721- ös740

ös
721

ÖZ

Finansal tabloların hazırlanması ve sunumu yöneticilerin sorumluluğunda olduğu için yönetim hilesi olarak da adlandırılan hileli finansal raporlama, bilgi kullanıcılarını aldatmak amacıyla kasıtlı olarak yapılan gerçeğe aykırı beyandır. Özellikle son zamanlarda büyük ölçekli işletmelerin mevzuata aykırı iş ve eylemlere karışmaları sebebiyle faaliyetlerine devam etmelerinin tehlikeye girmesinde bağımsız denetçilerin yetersiz denetimlerinin de payı olduğu değerlendirilmektedir. Ayrıca Kamu Gözetimi Kurumu tarafından gerçekleştirilen incelemeler, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını yerine getirme noktasında önemli eksikliklerinin olduğunu ortaya koymaktadır. Çalışmanın temel amacı, finansal tabloların denetiminde bağımsız denetçilerin hileye ve diğer mevzuata aykırılıklara ilişkin sorumluluklarını Bağımsız Denetim Standardı 240 ve Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı kapsamında değerlendirmektir.

Anahtar Kelimeler: Hileli Finansal Raporlama, Etik Kurallar, Denetçinin Sorumluluğu

JEL Sınıflandırması: M42

* Makale gönderim tarihi: 18.06.2018 ; kabul tarihi: 05.08.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, pkaya@ahievran.edu.tr, orcid.org/ 0000-0002-8736-088X

*** Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, suzay@erciyes.edu.tr, orcid.org/ 0000-0003-0622-7962

Atıf: Kaya, H. P. ve Suzay, Ş. (2018). Hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçinin sorumluluğu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös721- ös740

FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING AND INDEPENDENT AUDITOR'S RESPONSIBILITY

ABSTRACT

Fraudulent financial reporting, also called management fraud because of managers' responsibility over the preparation and presentation of financial statements, is a misrepresentation made deliberately in order to deceive information users. Especially in recent years, there is a common belief that inadequate inspections of independent auditors have also contributed to the danger that large-scale enterprises have been involved in activities which are against the legislation. In addition, reviews carried out by the Public Oversight Authority have revealed that independent auditing firms and auditors have significant deficiencies in fulfilling their responsibilities for fraud. The main purpose of the study is to assess the responsibilities of the auditors for fraud and other infringements of rules in the audit of financial statements within the framework of Turkish Auditing Standard 240 and Ethical Standard for Independent Auditors.

Keywords: Fraudulent Financial Reporting, Ethical Standards, Auditor's Responsibility

JEL Classification: M42.

1. GİRİŞ

İşletmelerde meydana gelen finansal nitelikteki işlemler, finansal tablolar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına açıklanır. Bu noktada bilgiyi hazırlayıp sunan taraf ile bilgiye ihtiyaç duyan diğer taraf arasında bir bilgi eşitsizliği ortaya çıkmaktadır. Bu eşitsizliğin ortadan kaldırılması, finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun, dürüst ve anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmesine bağlıdır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği, bilgiyi kullanan ile sunan arasında çıkar anlamında bir farklılık söz konusu olduğunda çok daha fazla önem kazanmaktadır (Köse ve Ertan 2016, 291). Güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaç, bağımsız denetimin ortaya çıkışındaki en temel sebeptir.

Finansal tabloların hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan işletme üst yönetimi sorumludur. Bağımsız denetimin temel amacı ise, finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığına dair makul düzeyde güvence sağlamaktır. Bazı durumlarda işletme yöneticileri veya üst yönetimden sorumlu olanlar, çeşitli sebeplerle görev ve sorumluluklarının dışına çıkabilmektedir. Finansal tablolarda önemli yanlışlıklara sebep olan bu tür eylemler, kasıtlı yapılar yapılmadığına göre hata veya hile olarak nitelendirilir.

Hile, “yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemler” olarak tanımlanmaktadır (BDS 240, 11a). Tanımdan anlaşılacağı gibi, hilenin kaynağı sadece yönetim değildir. Ancak yönetim tarafından yapılan hileler işletmelerde daha yıkıcı bir tahribata sebep olmakta ve çoğu zaman da telafisi mümkün olamamaktadır.

Finansal tablolarda ortaya çıkan hilenin genellikle üst yönetim tarafından yapıldığı ve halka açık şirketlerde yaygın olduğu bilinmektedir (Varıcı 2012, 126; Çalıyurt ve Tezgel 2015, 38). Halbuki, işletme içinde hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir (BDS 240, m. 4). Hileye imkan veren fırsatları azaltmak, hile yapmaya girişimde bulunanlara karşı caydırıcı önlemler almak ve bir bütün olarak dürüstlük kurallarına uygun hareket edilmesini destekleyen bir yapı ve iç kontrol sistemi oluşturmak üst yönetimin asli görevleri arasındadır. Çalışanlar tarafından yapılan hileler etkin bir iç kontrol sistemi ile engellenebilir ise de bu sistem üst yönetim tarafından yapılan hileleri engellemekte yetersiz kalmaktadır. Yönetim, normalde etkin şekilde işliyor görünen kontrolleri ihlal ederek muhasebe kayıtlarını manipüle etme ve hileli finansal tablolar hazırlama imkânına sahip olduğu için hile yapmaya elverişli, özel bir konumdadır (KGK 2017, 10).

Hile, hukuksuzluğu ve düzenleyici yapıya aykırı davranmayı içerir (Erdoğan 2015, 20). İşletme üst yönetimi mevzuata aykırı iş ve işlemlere karışmayı ve kasıtlı olarak finansal tablolar aracılığıyla yanlış açıklamalar yapmayı kısa vadede menfaat sağlayacağı bir araç olarak görse de, bu durum uzun vadede işletmeye büyük zarar vermektedir. Hile, niteliğine ve büyüklüğüne göre işletmenin sürekliliğini tehdit edebilen bir risk olarak değerlendirilir (Uzay 2017a, 156). Bu risk öyle geniş hacimlidir ki, sadece hileli işlemlere karışan yöneticileri ve söz konusu işletmeyi değil, bir bütün olarak ülke ekonomisini olumsuz etkileme potansiyeline sahiptir.

Etkin bir bağımsız denetim, doğrudan ve dolaylı olarak müşteri işletmenin sürekliliğine katkı sağlar (Uzay 2017a, 147). Bir ülkedeki işletmelere ait finansal tabloların hata ve hileden uzak güvenilir bir niteliğe sahip olması ve bunun da bilgi kullanıcılarına bağımsız denetim güvencesi ile sunulması, o ülkeyi yatırımcılar açısından cazip hale getirerek, ülke ekonomisini güçlendirir. Bunun tam tersi, ülkedeki işletmelerin adının dolandırıcılık, yolsuzluk, rüşvet, kara para aklama, terör ve suça yönelik olaylarla anılmaya başlaması, yönetimlerinin ve şeffaflıklarının sorgulanır hale gelmesi ve denetim mekanizmasına duyulan güvenin giderek azalma eğilimi göstermesi, bir bütün olarak ülke ekonomisinin tehdit altında olduğunun bir sinyalidir. Mevzuata aykırı işlemlere karışan ve hileli finansal raporlama yapma eğilimi gösteren işletmelerin tespit edilmesinde ve bu işletmelere yönelik zamanında doğru önlemler alınmasında bağımsız denetçilere, bağımsız denetçilerin gözetimini gerçekleştiren yetkili kuruma ve diğer düzenleyici/denetleyici kurumlara önemli sorumluluklar düşmektedir.

Son yıllarda denetçilerin bir kısmının hileli finansal raporlama yapma olasılığı bulunan işletmelere olumsuz denetim görüşü vermeyerek, sorumluluklarını tam olarak yerine getirmediikleri yönünde değerlendirmeler yapılmaktadır (Varıcı 2012). Bunun yanısıra bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler nezdinde incelemeler yaparak gözetim fonksiyonunu icra eden Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından hazırlanan yıllık inceleme raporunda (2017), 2016 yılında incelenen denetim dosyalarında en sık karşılaşılan bulgular arasında; iç kontrol sisteminin anlaşılmasına ilişkin bulgular (%84) birinci sırada, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine ilişkin bulgular (%80) ikinci sırada ve kalite kontrol sistemine ilişkin bulgular (%68) ise üçüncü sırada yer almaktadır. Yapılan incelemelerde denetim kuruluşları ve denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını yerine getirme noktasında; yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında yapılan düzeltmelerin uygunluğunun test edilmesi, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskine karşı uygulanacak denetim prosedürlerinin tasarlanması

ve uygulanması, denetim ekibi içinde hileyle ilgili müzakerelerin yapılması konularında eksikliklerinin olduğu tespit edilmiştir (KGK 2017, 7-9).

Çalışmanın temel amacı, hileli finansal raporlama başta olmak üzere, mevzuata aykırı iş ve işlemler gerçekleştirdiği tespit edilen veya durumundan şüphelenilen işletmeler karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluğunu Bağımsız Denetim Standardı 240 (BDS 240) ve Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı kapsamında değerlendirmektir. Çalışmada hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçilerin finansal tablolardaki hileye ilişkin sorumlulukları teorik çerçevede ele alınmıştır. Çalışmanın dört kısımdan oluşması planlanmıştır. Birinci kısımda, hileli finansal raporlama genel hatlarıyla açıklanmıştır. İkinci kısımda literatür incelemesi yapılarak hile, hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını farklı mevzuat çerçevesinde ele alan çalışmalara yer verilmiştir. Üçüncü kısımda finansal tabloların denetiminde bağımsız denetçilerin sorumlulukları BDS 240 ve Etik Kurallar kapsamında incelenmiş olup, son kısımda genel değerlendirme ve önerilerle çalışma tamamlanmıştır.

ÖS
724

2. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA

İşletmelerde karşılaşılan hile türleri; varlıkların kötüye kullanımı, yolsuzluk ve finansal tablo hilesi olmak üzere üç grupta sınıflandırılır (ACFE 2018, 11). Finansal tablo hilesinin, yönetim tarafından yapıldığı için yönetim hilesi ya da hileli finansal raporlama şeklinde de isimlendirildiği görülmektedir. Bağımsız denetim standartları kapsamında bağımsız denetçiler, hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanımı olmak üzere hilenin iki türü ile ilgilenmektedir (BDS 240, 3).

Varlıkların kötüye kullanımı, bir işletmenin varlıklarının çalınma yoluyla elde edilmesi veya amaç dışı usulsüz kullanımıdır (Doğan ve Kayakıran 2017, 170). Hırsızlık, zimmete para geçirme, rüşvet, bordro sahtekarlıkları ve işletme varlıklarının kişisel amaçlı kullanımı bu kapsamda değerlendirilebilir (Ata, Uğurlu ve Altun 2009, 216; Altıntaş 2010, 154). Hileli finansal raporlama ise genellikle yönetim tarafından ya da yönetimin izni ve bilgisi dahilinde finansal tabloların kasıtlı olarak tahrip edilmesi demektir. Hileli finansal raporlama, işletmelere ve tüm topluma daha büyük zararlar verdiği ve bağımsız denetçiler için ortaya çıkarılması daha zor olduğu için çalışma kapsamında incelenecek hile türü olarak seçilmiştir.

Hileli finansal raporlamanın diğer hile türlerine göre önemini somut verilerle ortaya koyan bir çalışma ABD’de düzenli aralıklarla (iki yılda bir) yapılmaktadır. ABD merkezli Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumu (Association of Certified Fraud Examiners- ACFE) tarafından yayınlanan raporda dünya çapında 100’den fazla ülkede (2016 yılında 114 ülkede, 2018 yılında 125 ülkede) meydana gelen ve hile denetçileri tarafından tespit edilen hile vakalarının analizi sunulmaktadır. Söz konusu rapora göre, işletmelerde hile türlerinin ortaya çıkma yüzdeleri ve yol açtığı ortalama kayıplar şöyledir.

Tablo 1’de yer alan veriler, analiz edilen vakalarının en düşük oranda hileli finansal raporlama içerdiğini ancak diğer hile türlerine göre hileli finansal raporlamanın ortalama daha yüksek kayıplara yol açtığını ve tüm ekonomiye en ciddi zararı veren hile türü olduğunu

Tablo 1. ACFE Raporuna Göre Hile Türlerinin Ortaya Çıkma Yüzdeleri ve Yol Açtığı Ortalama Kayıplar

Hile Türleri	2012		2014		2016		2018	
	Yüzde	Kayıp(\$)	Yüzde	Kayıp(\$)	Yüzde	Kayıp(\$)	Yüzde	Kayıp(\$)
Varlıkların Kötüye Kullanımı	%86,7	120.000	%85,4	130.000	%83,5	125.000	%89	114.000
Yolsuzluk	%33,4	250.000	%36,8	200.000	%35,4	200.000	%38	250.000
Hileli Finansal Raporlama	%7,6	1.000.000	%9,0	1.000.000	%9,6	975.000	%10	800.000

Kaynak: ACFE (2016-2018), Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse, s. 12-10.

göstermektedir. Ayrıca, işletmelerde ortaya çıkan hileli finansal raporlama olaylarının 2012 yılından 2018 yılına kadar sürekli artma eğilimi gösterdiği dikkat çekmektedir.

**ÖS
725**

Hileli finansal raporlamanın ortaya çıkma sebepleri, hangi şekillerde yapıldığı, sakıncaları, tespit edilmesi ve önlenmesi ile ilgili özet bilgiler alt başlıklar halinde aşağıda yer almaktadır.

2.1. Hileli Finansal Raporlamanın Ortaya Çıkma Sebepleri

Hileli finansal raporlama bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyen bir suç türü (ACFE 2005: 1) olmasına ve yasal risk taşımasına (Karabınar ve Akyel 2009, 696) rağmen, işletmelerde yönetimden sorumlu kişilerin özellikle işlerin iyi gitmediği dönemlerde bu yola başvurdıkları görülmektedir. İşletme yönetiminin, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin performansı ve karlılığıyla ilgili algılarını etkilemek amacıyla yaptığı kasıtlı yanlışlıklar olarak tanımlanan hileli finansal raporlamanın ortaya çıkış sebepleri şunlardır (BDS 240, A2):

- piyasa beklentilerini karşılama,
- performansa dayalı ücretleri azami düzeye ulaştırma,
- vergiyi asgari düzeye indirme,
- banka finansmanını garanti altına alma.

İşletme yönetimi tarafından yapılan hileli finansal raporlamanın yukarıda sayılan temel sebeplerinin altında teşvikler/baskılar, fırsatlar ve tutumlar/rationelleştirmeler olmak üzere üç tür hile riski faktörü vardır. Bu faktörler hilelerin ortaya çıkması için uygun ortamın var olup olmadığının bir göstergesidir. Hile riski faktörleri ile ilgili örnekler şunlardır (BDS 240, Ek 1; Küçük ve Uzay 2009, 242; Çatıkkaş 2011, 20-21; Atmaca 2012, 202; Aytekin, Sezgin ve Yalçın 2015, 72; Ertikin 2017, 76; Doğan ve Kayakıran 2017, 171-172):

Teşvikler/baskılar; performansa dayalı ücretlendirme, ulaşılabilir olmayan hedefler, piyasa beklentilerinin yüksek olması, borçlanma veya özkaynak finansmanı ihtiyacı, aşırı rekabet, pazar payındaki düşüşler, teknolojiye hızlı değişimler, itibar artışı isteği, denetim şirketlerinin tutumları.

Fırsatlar; zayıf iç kontrol sistemi, kurumsal yönetim eksikliği, muhasebe standartlarının karmaşıklığı, hile yapanlara uygulanan disiplin cezalarındaki yetersizlikler, iç denetim eksikliği, denetim komitesinin bulunmaması veya etkin görev yapmaması.

Tutumlar/rasyonelleştirme; yönetim ile bağımsız denetçiler arasındaki anlaşmazlıklar, yöneticiler ile ilgili mevzuat ihlali ya da hile yapıldığı iddiaları, yüksek hisse senedi fiyatlarının yönetime aşırı menfaaat sağlaması, muhasebe politikalarının seçiminde ve önemli tahminlerin belirlenmesinde finansal işlerden sorumlu olmayan yöneticilerin çok fazla rol alması, yönetim tarafından iç kontrol eksikliklerinin zamanında giderilmemesi, alınan ücretin yetersiz görülmesi, yöneticilerdeki motivasyon düşüklüğüdür.

2.2. Hileli Finansal Raporlama Teknikleri

**ös
726**

Hileli finansal raporlama için uygun ve elverişli ortamın oluşması durumunda işletme yönetimi, işletmenin mevcut durumunu gerçekte olduğundan daha iyi ya da daha kötü göstermek amacıyla birtakım hile teknikleri kullanır. İşletme yönetimi tarafından hileli finansal raporlamanın hangi şekillerde yapılabileceği BDS 240, A3’de belirtilmiştir. Buna göre:

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya bu kayıtları destekleyen belgelerin manipüle edilmesi, tahrif edilmesi (evrakta sahtecilik dâhil) veya değiştirilmesi.

- Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem veya diğer önemli bilgilere kasıtlı olarak yer verilmemesi veya bunların yanlış yansıtılması.

- Tutar, sınıflandırma, sunum biçimi veya açıklamaya ilişkin muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması.

Yukarıda genel olarak belirtilen hile tekniklerinin uygulamada karşılaşılan daha spesifik örnekleri Tablo 2’de özetlenmiştir.

Tablo 2. Finansal Tablolarda Hile Teknikleri

Yapılan Hilenin Amacı	Hile Tekniği
İşletmenin finansal durumunu gerçekte olduğundan daha iyi göstermek	• Hasılatın zamanından önce kaydı • Gerçekte olmayan hasılat kaydı • Aktiflerin yükseltilmesi ya da borçların düşürülmesi
	• Likidite durumunu düzeltmek için uzun ya da kısa dönem aktiflerin yeniden sınıflandırılması • Kısa vadeli borçların uzun vadeli borç gibi sınıflandırılması • Düşük değeri olan bir varlığın yüksek bir değerle satılması • Gereksiz bir şekilde borçların erken ödenerek iskonto geliri sağlanması • Cari dönem giderlerinin bir sonraki döneme aktarılması • Şirketi olumsuz etkileyecek beklenmedik bir olayın açıklanmasından kaçınılması

İşletmenin durumunu olduğundan göstermek	finansal gerçekte daha kötü	• Cari dönem gelirlerinin sonraki dönemlere aktarılması • Gelecek dönem giderlerinin cari döneme gider olarak kaydedilmesi • Cironun saklanması • Giderlerin gerçeğe uygun olmayan şekilde artırılması • Fazla amortisman ve karşılık ayrılması
---	--	---

Kaynak: (Küçük ve Uzun 2009, 243-245; Altıntaş 2010, 154; Çatıktaş 2011, 19-21; Kıymık, Bekci ve Acar 2015, 768; Ertikin 2017, 76)

Tablo 2’de belirtildiği gibi, işletmelerde hileli finansal raporlama çok farklı şekillerde meydana gelmektedir. Finansal tablolar, muhasebe kayıtlarının bir özetini sunduğu için hilelerin de muhasebe kaynaklı olması kaçınılmazdır.

2.3. Hileli Finansal Raporlamanın Sakıncaları

**ÖS
727**

Hileli finansal raporlamanın genellikle kısa vadede olumsuz etkileri görülmeyebilir. Hile işlemine karışan yöneticiler, yaptıkları mevzuat dışı eylemlerinin fark edilmediğini düşünerek birtakım kişisel menfaatler elde edebilirler. Hatta bağlı oldukları işletmeye de yararlar sağlayabilirler. Ancak uzun vadede hile, birçok işletmenin başarısızlığının önemli bir sebebidir ve özellikle yatırımcılar, kreditorler ve finansal analistler kararlarını finansal tablo bilgilerine dayalı olarak verdikleri için hile sermaye piyasasına ciddi zararlar verir. Sermaye piyasasında hileli finansal tabloların varlığı, bilgi kullanıcılarının işletmelere olan güvenini ortadan kaldırır (Ata ve Seyrek 2009, 158). Finansal bilgiye güvenin olmadığı bir piyasaya kimse yatırım yapmak istemez. Kısaca, hilenin finansal tablolarda başlayan ve ülke ekonomisine kadar uzanan çok uzun ve sonu iyi bitmeyen bir hikayesi vardır.

Hileli finansal raporlama yaptığı tespit edilen bir işletmede, öncelikle hileye karışanlar hakkında soruşturma açılarak, hukuki süreç başlatılır. Bu sürecin sonunda yöneticilere ve işletmeye kesilen ceza haberleri, işletmenin piyasadaki itibarını ciddi derecede olumsuz etkileyerek hisse senedi fiyatlarının düşüşüne sebep olur. Böylece işletmenin varlığı büyük tehlikeye girer. Çalışanlar işlerinden ayrılmak zorunda kalır ve özgeçmişlerinde hile yapan bir işletme çalışanı olmanın yükünü her zaman için taşırlar. Bunların bir sonucu olarak, devletin gelir vergisi ve kurumlar vergisi geliri düşer. Hile yaptığı tespit edilen işletmeye olumlu görüş veren bağımsız denetçilere, denetim şirketlerine ve denetlenmiş finansal tablolara duyulan güven azalır. Böylece bir bütün olarak sermaye piyasası ve ülke ekonomisi olumsuz etkilenir.

Hileli finansal raporlamaya ilişkin olumsuzlukların yaşanmaması için yönetimden sorumlu kişilerin, iç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin hileye ilişkin görev ve sorumluluklarını tam anlamıyla yerine getirmeleri büyük önem taşımaktadır.

2.4. Hileli Finansal Raporlamanın Tespiti ve Önlenmesi

Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara ait olmakla birlikte denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle

sorumludur (KGK 2017, 9).

Hile konusunda sorumluluğu, işletme yönetimi ile denetim şirketinin ortak paylaştığı ifade edilmektedir (Terzi 2012, 61).

İşletmelerde hileyi önlemeye ve ortaya çıkarmaya yönelik her türlü tedbiri almak ve özellikle iç kontrol mekanizması oluşturarak bu mekanizmanın etkinliğini sağlamak işletme üst yönetiminin görevleri arasında yer alır. İşletme içinde oluşturulan iç denetim birimi ve denetim komitesi de yönetime bu konuda destek sağlar. Hilenin finansal tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olması bağımsız denetçilere hile riskini değerlendirme sorumluluğu yüklemiştir.

Denetçinin bilgi seviyesi, deneyimi, çevresel farkındalığı, gösterdiği mesleki özen ve olaylara şüpheci yaklaşımı finansal raporlamaya yönelik hilelerin ortaya çıkarılması açısından önemlidir (Erdoğan 2015, 29-30).

Bu kapsamda denetçilere denetim şirketleri tarafından sürekli eğitim imkanı sağlanabilir, müşteri çevresi ile ilgili sektörel bilgiye ulaşmaları için yeterli zaman verilebilir ve böylece denetçilerin kendileri veya diğer denetçilerin deneyimlerinden yararlanarak gelecekte karşılaşılması muhtemel durumlara hazırlıklı hale gelmeleri sağlanabilir.

Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçilere sadece muhasebe ve denetim bilgisi yeterli olmayacaktır.

Bunun yanı sıra denetçiler, bilgi teknolojileri başta olmak üzere, hukuk, istatistik ve benzeri gibi alanlarda da bilgi sahibi olmalıdırlar (Özkul ve Pektekin 2009, 57).

Buna rağmen Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin hileye ilişkin denetim faaliyetlerini öncelikli sorumluluk alanı olarak görmemesi, hileleri ortaya çıkaracak teknikler ve hukuk konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması ve müşteri işletmeler ile denetim ilişkisini devam ettirme isteği gibi faktörler hileyi görmezden gelmelerine sebep olmaktadır.

Bağımsız denetçiden hile riski faktörlerini dikkate alarak finansal tabloların güvenilirliğini önemli ölçüde etkileyecek olası hileli işlemleri ortaya çıkarması beklenir (Uzay 2017b,13).

Bu doğrultuda bağımsız denetçi, finansal tablolar düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek için çeşitli yollar izler (KGK 2017, 9).

Finansal tablolardaki hile riskini değerlendirmek ve hileyi tespit etmek standart denetim prosedürlerini kullanmaktan çok daha fazlasını gerektiren zor bir görev olduğu için hilenin tespit edilmesinde yeni araç ve tekniklerin kullanımı da çok gereklidir (Ata ve Seyrek 2009, 158).

Standart denetim prosedürlerinin hileyi tespit etme ve önlemede yeterli olmadığı belirtilmektedir (Terzi 2012, 55).

Günümüz işletmelerinin geniş işlem hacmine sahip olmalarından dolayı veri setlerinde

görülen artış, finansal tablolardaki hile riskinin tespit edilmesindeki en önemli sorunlardan biridir. Son yıllarda muhasebe ve denetim alanında uygulanan veri madenciliği yöntemi, büyük hacimli verilerin analizi ve olağan olmayan işlemlerin tespiti için kullanılabilecek en etkin istatistiki yöntemlerden biri olarak kabul edilmektedir (Terzi 2012, 52). Denetçiler, veri madenciliği tekniklerini kullanarak hilelerin denetimi ve önlenmesi sürecini etkin bir şekilde gerçekleştirmeyi hedeflemektedir (Özkul ve Pektekin 2009, 72). Bunun yanı sıra analik inceleme prosedürlerinin, sürekli denetim yöntemlerinin ve Benford Yasası temelli sayısal analiz tekniklerinin örnek olarak gösterildiği proaktif yaklaşımların finansal tablo hilelerinin tespitinde etkili olduğu belirtilmektedir (Ertikin 2017, 78-90). Hile tespit çalışmalarında dikkat çeken bir diğer yaklaşım da “kırmızı bayraklardır” (Okutmuş ve Uyar 2014, 41). Hile denetimi yapan kişiler tarafından gözlem ve araştırma ile tespit edilen ve beklenmeyen olayları veya normal olaylardan değişiklik gösteren durumları ifade eden kırmızı bayraklar (Ertikin 2017, 73) hile göstergesi olarak bilinir. Tüm bu yöntem ve teknikler, bağımsız denetçilerin finansal tabloların denetiminde hileye ilişkin sorumluluklarını tam olarak yerine getirmeleri açısından büyük önem taşımaktadır.

3. LİTERATÜR

Literatürde işletmelerde meydana gelen finansal tablo hilelerini kavramsal çerçeve ve denetim kapsamında ele alan (Erol 2008; Emir 2008; Küçük ve Uzay 2009; Karabınar ve Akyel 2009; Altıntaş 2010; Çatıkkaş 2011; Kiracı 2013; Bulca ve Yeşil 2014; Doğan ve Kayakıran 2017; Uzay 2017), hileli finansal raporlamanın ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde kullanılan yöntemleri inceleyen (Ata ve Seyrek 2009; Ata, Ugurlu ve Altun 2009; Özkul ve Pektekin 2009; Terzi 2012; Atmaca 2012; Kandemir ve Kandemir 2012; Yıldız ve Baskan 2014; Ertikin 2017), sigorta şirketlerinde (Çalıyurt ve Tezgel 2015) ve konaklama işletmelerinde (Okutmuş ve Uyar 2014) ortaya çıkan finansal tablo hilelerinin tespitini yapan, hileli finansal raporlama ile yaratıcı muhasebe uygulamalarını (Çıtak 2009) ve adli muhasebeyi (Dönmez ve Çavuşoğlu 2015) karşılaştıran çok çeşitli çalışmalar yapıldığı görülmektedir.

Hileli finansal raporlamanın, yapılan çalışmalarda daha çok teorik açıdan ele alındığı, uygulamalı araştırmalarda ise daha çok anket yöntemi kullanılarak veri toplandığı gözlenmiştir. Uygulamalı çalışmalara ilişkin özet bilgiler şöyledir:

Tablo 3. Literatür Özeti

Yazar (Yıl)	Örneklem	Yöntem	Bulgular
Ata, Uğurlu ve Altun (2009)	Londra (30 kişi) ve Gaziantep’de (32 kişi) faaliyet gösteren bağımsız denetçiler	Anket	Gaziantep’de faaliyet gösteren denetçilere göre, kırmızı bayraklar olarak adlandırılan hile göstergeleri arasında en riskli olanı “yönetimin kontrol ve denetim konusunda yetersiz kalması”, Londra’daki denetçilere göre ise “yönetimin iç kontrol ile ilgili uygun davranış göstermede başarısızlığı”dır. Ayrıca çalışmada iş tecrübesinin hile riski algılamalarını etkilediği ortaya çıkmıştır.
Dönmez ve Karausta (2011)	Akdeniz Üniversitesi İ. İ.B.F. İşletme, İktisat ve Maliye bölümleri öğrencileri (213 kişi)	Anket	Öğrencilerin yolsuzluğa karşı finansal tablo hilesi ve varlık suistimaline göre daha hassas, kadınların hileli davranışlara karşı daha duyarlı oldukları ve rapor etme eğilimlerinin daha yüksek olduğu, öğrencilerin okudukları bölümün hile algısı ve rapor etme eğilimi üzerinde kısmen etkisinin olduğu tespit edilmiştir.
Yıldız ve Baskan (2014)	Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren şirketlerin (187 şirket) yöneticileri ve muhasebe birim sorumluları	Anket	Finansal tablolarda meydana gelen hilelerin belirlenmesinde ve önlenmesinde kullanılan en önemli üç aracın; iç denetim, iç kontrol ve bağımsız denetim olduğu tespit edilmiştir.
Aytekin, Sezgin ve Yalçın (2015)	Balıkesir’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları (117 kişi)	Anket	Muhasebe meslek mensuplarının müşterileri ile ilgili en çok karşılaştıkları hile göstergelerinin; kasadaki nakitte, olağan olmayan veya beklenmeyen dalgalanmalar, nakit tahsilatlar artarken, çek veya kredi kartı tahsilatlarının azalması veya aynı kalması, belirli satıcılara faturaları geldiğinde hemen ödeme yapılması, yüksek düzeylerde ve sıklıklarda hizmet alımı yapılması olduğu saptanmıştır.
Kıymık, Bekci ve Acar (2015)	Borsa İstanbul’da Hizmetler Endeksi’nde işlem gören 46 şirket	Anket, bağımsız denetim raporları ve SPK tarafından yayınlanan haftalık	Çalışma kapsamındaki 46 şirketten 14’ünün hileli finansal raporlama yaptığı saptanmıştır. Elde edilen bulgulara göre, hileye başvurmayan şirketler ile hileye başvuran şirketlerin muhasebe kültür yapıları arasında

		bültenler	anlamli bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. HFR'ye başvuran şirketlerin diğerlerine oranla daha çok profesyonellikten ve gizlilikten yana eğilim gösterdikleri belirlenmiştir.
Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015)	Bozok Üniversitesi İ. İ.B.F. İşletme ve İktisat bölümleri ile MYO Muhasebe Bölümü öğrencileri (409 kişi)	Anket	İİBF ve MYO öğrencilerinin finansal tablo hilesi ve varlık suistimalinden ziyade yolsuzluğa karşı daha hassas oldukları ve özellikle kız öğrencilerin erkek öğrencilere göre, hileli davranışa daha fazla duyarlı olduğu ve hileyi açıklama eğilimlerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Literatürde bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlamaya ilişkin sorumluluklarını farklı mevzuat ve yasal düzenlemeler çerçevesinde araştıran çalışmalar da yer almaktadır. Söz konusu çalışmalara ilişkin özet bilgiler şunlardır:

Usta ve Uçma (2011), 4 büyük denetim firmasından birinde görev yapan toplam 220 bağımsız denetçiye yaptıkları anketin analizi sonucunda, ankete katılan denetçilerin % 74'ünün denetledikleri işletmelerde hileli finansal raporlamaya rastladıklarını ve finansal tablolarda en çok gelirlerin ve giderlerin manipüle edildiğini tespit etmişlerdir. Denetçilerin hileli finansal raporlamada doğrudan sorumlu olduğu, denetçi sorumluluğunun etiksel değerlere bağlı olarak ortaya çıktığı ve bunun da hileli finansal raporlamanın önlenmesine ya da tespitine doğrudan katkı sağladığı çalışmadan elde edilen diğer sonuçlardır.

Varıcı (2012), hileli finansal raporlama açısından iç ve dış denetçilerin mesleki ve sosyal sorumluluklarına yer verdiği çalışmada, İMKB'de faaliyet gösteren toplam 344 işletmenin 2009 yılına ait denetim raporlarını incelemiştir. Çalışma sonucunda, denetçilerin bir kısmının hileli finansal raporlama yapma olasılığı olan işletmelere olumsuz denetim görüşü vermeyerek, hem mesleki hem de sosyal anlamda sorumluluklarını yerine getirmedikleri tespit edilmiştir.

Kandemir ve Kandemir (2013), hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin sorumluluğunu etkileyen faktörleri anket yöntemi ile belirlemeye yönelik yaptıkları çalışmanın sonucunda, SPK'dan faaliyet izni almış toplam 39 denetim kuruluşunda görev yapan denetçilerin hata ve hilelerinin ortaya çıkarılması açısından sorumluluğu tek bir tarafa (işletme yönetimine) yüklemek istemedikleri, maddi olanakların genişletilmesi ve denetim ücretlerinin müşteri işletme tarafından ödenmesinin yarattığı bağımlılık ilişkisinin değiştirilmesi durumunda daha fazla sorumluluk üstlenme eğiliminde oldukları saptanmıştır.

Bulca ve Yeşil (2014), muhasebede hile kavramını ve hilenin ortaya çıkma sebeplerini açıkladıkları çalışmada, bağımsız denetçilerin hileye ilişkin yapacakları işlemleri bağımsız denetim standardı (BDS 240) kapsamında ortaya koymuşlardır. Çalışmada hile riskinin önlenmesine yönelik, yönetimin hileyi önleyici ve caydırıcı tutum sergilemesi, şirketlerde kurumsal etik ve kültüre bağlılığın artırılması ile iç kontrol sisteminin oluşturulması ve

etkinliğinin incelenmesi çözüm olarak sunulmuştur.

Dönmez ve Çavuşoğlu (2015), bağımsız denetim ile adli muhasebeyi hilenin ortaya çıkarılması açısından karşılaştırdıkları çalışmada, bağımsız denetçinin sorumluluğunu ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini tespit etmede izleyeceği yol haritasını SAS No: 99, ISA 240 ve SPK Tebliği kapsamında açıklamışlardır.

Köse ve Ertan (2016), Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin sorumluluklarını 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği, SPK Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ ve Türkiye Denetim Standartları açısından ele aldıkları çalışmada, denetçi sorumluluğu açısından en kapsamlı düzenlemenin SPK tebliğinde yer aldığını tespit etmişlerdir. Çalışmada ayrıca, Türk Ticaret Kanunu’nda bağımsız denetçinin hile ve hatalar karşısında sorumluluklarına yer verilmediği, KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde dolaylı olarak denetçiye sorumluluk yüklendiği, SPK Tebliği’nde ve Türkiye Denetim Standartları’nda denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarının ayrıntılı bir şekilde düzenlendiği saptanmıştır.

Yapılan bu çalışmada diğer çalışmalardan farklı olarak, bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumlulukları sadece BDS 240 kapsamında değil, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar çerçevesinde de değerlendirilmeye çalışılmıştır. Özellikle denetçilerin hileye ilişkin işletme içinde tespit ettikleri ya da şüphelendikleri mevzuata aykırılık teşkil eden özel durumlarda, etik hükümler uyarınca gerektiğinde sır saklama yükümlüğünü ihlal ederek, atmaları gereken ilave adımlar açıklanmıştır.

4. FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI

Finansal tabloların bağımsız denetiminde, bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumlulukları 6/6/2018 tarihli ve 30443(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere BDS 240’da düzenlenmiştir. Bağımsız denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul düzeyde güvence elde etmekle sorumludur (BDS 240, 5). Ancak hilenin sahtekarlık, işlemlerin kasıtlı olarak kayda geçirilmemesi veya denetçiye kasten gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulması suretiyle saklanması durumunda finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski yükselir (BDS 240, 6). Denetçinin, yönetim tarafından yapılan hile (yönetim hilesi) kaynaklı önemli yanlışlığı tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir (BDS 240, 7).

BDS 240 kapsamında denetçilerin hileli finansal raporlamaya yönelik sorumlulukları şunlardır:

- Hileleri önlemek amacıyla tasarlanmış kontrol prosedürlerinin yönetim tarafından ihlal edilme ihtimalini göz önünde bulundurmak,
- Yönetimin doğrudan veya dolaylı olarak muhasebe kayıtlarını manipüle edebilecek

konumda olduğunu dikkate almak,

- Hataların ortaya çıkarılmasında etkili olan denetim prosedürlerinin hilenin ortaya çıkarılmasında etkin olmayabileceğini göz önünde bulundurmak,

- Tüm denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmek,

- Denetim ekibi üyeleri ile hileli finansal raporlamaya ilişkin müzakere yapmak,

- Denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken finansal tabloların hile kaynaklı önemli yanlışlık riskini tespit etmek için gerekli olan risk değerlendirme prosedürlerini uygulamak,

- Hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek,

- Denetim kanıtlarını değerlendirmek,

- Denetime devam edip etmeyeceğine karar vermek ve buna uygun adım atmak,

- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmak,

- Hileyi yetkili bir kuruma rapor edip etmeyeceğine karar vermek,

- Belgelendirme yapmak.

Bağımsız denetçilerin, yukarıda belirtilen hususlara dikkat ederek yapacakları denetimlerde hileye ilişkin temel amaçları şunlardır (BDS 240, 11):

- Finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek,

- Hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak uygun işlerin tasarlanması ve uygulanması suretiyle bu risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek,

- Denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen hilelere karşı uygun işleri yapmak.

BDS 240’da yer alan hükümlerin yanısıra işletmedeki -hile dâhil- mevzuata aykırılıklarla ilgili olarak denetçinin, mevzuat ve etik hükümler uyarınca ilave sorumlulukları bulunabilir (BDS 240, 9). 21/05/2015 tarih ve 29362 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı” denetçinin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık vermek için adım atmasını ve ilave adımların gerekip gerekmediğini belirlemesini gerektirir (BDS 240, A6). Bu standart, bağımsız denetçinin sadece müşterisi olan işletmeye karşı değil, aynı zamanda kamu yararı doğrultusunda hareket etme sorumluluğunu da düzenler.

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’nın 225. bölümü, mevzuata aykırılıklara karşılık verilmesine ilişkin hükümleri içerir. Mevzuata aykırılıkların kapsamını; dolandırıcılık, yolsuzluk, rüşvet, kara para aklama, terörün finansmanı ve suç gelirleri, menkul kıymetler

piyasası ve menkul kıymetlerin alım-satımı, bankacılık ve diğer finansal ürün ve hizmetler, verinin korunması, vergi ve sosyal güvenlik yükümlülükleri ve ödemeleri, çevre koruma, kamu sağlığı ve güvenliği oluşturabilir (m. 225/6). Söz konusu aykırılıkların işletmeler, finansal bilgi kullanıcıları ve tüm toplum üzerinde olumsuz etkiler yaratacağı açıktır. İşletmeler açısından düşünüldüğünde bu tür iş ve işlemlere karışanlar hakkında açılan davalar ve bu davalar sonucu kesilen para cezaları, işletmelerin piyasadaki itibarına zarar vererek, işletmelerin yok olmasına sebep olabilir. Bu olası sonuçtan, işletmenin sahipleri, yöneticileri, çalışanları, yatırımcıları, işletmeye kredi verenler ve devlet olmak üzere birçok taraf olumsuz etkilenebilir.

Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık verirken denetçinin amaçları şunlardır (m. 225/4):

- Dürüstlük ve mesleğe uygun davranış ilkelerine uymak,

- Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların sonuçlarını düzeltmek, iyileştirmek veya hafifletmek konusunda yönetim veya yönetimden sorumlu olanları uyarmak veya onları mevzuata aykırılık doğuracak ancak henüz gerçekleşmemiş eylemlerden caydırmak,

- Kamu yararına uygun olarak benzeri ilave adımları atmaktır.

Denetçinin mevzuata aykırı işlemlere yönelik sorumlulukları şunlardır:

Konuya İlişkin Kanaat Edinilmesi Açısından Sorumluluklar (m. 225/12-225/17)

Denetçi öncelikle fiilin niteliği ve hangi şartlar altında gerçekleştiği veya gerçekleşebileceği de dâhil olmak üzere, bahsi geçen konuya ilişkin bir kanaat edinir. Konunun niteliğine ve ciddiyetine göre denetçi, gizlilik esasına bağlı kalarak, denetim şirketindeki, denetim ağına dâhil şirketteki diğer kişilerle veya bir hukuk müşaviriyle görüşebilir. Aykırılığı tespit etmesi veya aykırılıktan şüphelenmesi durumunda denetçi, konuyu yönetimin uygun bir kademesiyle müzakere eder. Bu tür bir müzakere, konuya ilişkin durum ve gerçekler ile konunun doğuracağı muhtemel sonuçlara ilişkin olarak denetçinin elde ettiği kanaati berraklaştırır. Ayrıca bu müzakere, yönetimi veya üst yönetimden sorumlu olanları konuyu araştırmaya sevk edebilir. Denetçi uygun hallerde konuyu iç denetçilerle müzakere etmeyi de düşünebilir.

Konunun Ele Alınması Açısından Sorumluluklar (m. 225/18-225/20)

Uygun yönetim kademesi ile tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları müzakere eden denetçi, henüz herhangi bir adım atmamış olmaları durumunda uygun yönetim kademesine; aykırılıkların sonuçlarını düzeltmek, iyileştirmek veya hafifletmek, mevzuata aykırılık doğuracak, henüz gerçekleşmemiş eylemlerden caydırmak veya mevzuat uyarınca ya da kamu yararı için gerekli olduğunun düşünülmesi durumunda, konuyu yetkili bir kuruma bildirmek şeklinde vakitlice ve uygun adımlar atmaları konusunda tavsiyede bulur. Denetçi konuya ilişkin olarak yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarını anlayıp anlamadıklarını değerlendirerek, sorumluluklarını anlamamış olmaları durumunda uygun bilgi kaynakları önerebilir veya hukuki danışmanlık almalarını tavsiye edebilir. Ayrıca denetçinin söz konusu aykırılıkları bildirim sürelerine de dikkat etmek suretiyle yetkili bir kuruma bildirme, hile de dahil olmak üzere aykırılığı belirleme, bu aykırılığa karşılık verme ve

aykırılığın denetçi raporuna olan etkilerini değerlendirme sorumluluğu bulunmaktadır.

Toplulukla İlgili Kurulacak İletişim Açısından Sorumluluklar (m. 225/21-225/22)

Mevzuatla yasaklanmamışsa, denetçi aykırılıklarla ilgili konuyu topluluk sorumlu denetçisine bildirir. Bildirimin yapılması, topluluk sorumlu denetçisinin konuyla ilgili bilgi sahibi olmasına ve bu konunun topluluk denetimi kapsamında ele alınmasının gerekip gerekmediğinin ve ele alınacaksa bunun nasıl yapılması gerektiğinin belirlenmesine imkân sağlar.

İlave Adım Atılmasının Gerekli Olup Olmadığının Belirlenmesi (m. 225/23-225/32)

Denetçinin, uygun yönetim kademesi tarafından mevzuata aykırılıklara verilen karşılıkların uygunluğunu değerlendirme sorumluluğu da bulunmaktadır. Bu kapsamda denetçi, mevzuata aykırılıkların yönetim tarafından yeterince araştırılıp araştırılmadığını, söz konusu aykırılıklara zamanında ve uygun karşılık verilip verilmediğini, gerektiği taktirde aykırılıkların yetkili bir kuruma bildirilip bildirilmediğini, bildirilmişse bu bildirimin yeterli olup olmadığını değerlendirir. Söz konusu değerlendirmeye bağlı olarak denetçi, kamu yararı açısından ilave adımların gerekli olup olmadığına karar verir.

**ÖS
735**

Hileli finansal raporlama açısından düşünüldüğünde, denetçi eğer işletme yönetiminin veya üst yönetimden sorumlu olanların mevzuata aykırı hileli işlemlere karıştıklarını farkedirse ve bu sebeple konuyu makul bir süre içinde yetkili kurumlara raporlamadıklarını ya da raporlamaya izin vermediklerini anlarsa, yönetim kademesinin dürüstlüğüne olan güvenini kaybeder. Bu durumda tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların tekrarlanma ihtimali de olacağı ve böylece işletmenin, yatırımcıların, kredi verenlerin, çalışanların veya kamunun çıkarlarına yönelik mevcut veya muhtemel büyük bir zarara uğrama tehlikesi oluşabileceği için denetçinin ilave adımlar atması gerekebilecektir.

İlave adım atmadan önce denetçi, atacağı herhangi bir adımın mesleki veya hukuki sonuçlarını öğrenmek amacıyla hukuki danışmanlık almayı veya düzenleyici bir kuruma danışmayı düşünebilir.

Denetçi tarafından atılacak ilave adımlar şunlar olabilir:

- Mevzuattan kaynaklanan bir zorunluluk olmasa bile konunun yetkili bir kuruma bildirilmesi.
- Mevzuatla izin verilmesi halinde denetimden ve mesleki ilişkiden çekilme.

Konunun Yetkili Bir Kuruma Bildirilip Bildirilmeyeceğinin Belirlenmesi (m. 225/33-225/36)

Konunun yetkili bir kuruma bildirilmesinin mevzuata aykırı olması halinde, denetçi tarafından böyle bir bildirim yapılamaz. Mümkün olması halinde ise yapılacak bildirimin amacı, yetkili kurumun konuyu kamu yararı açısından incelemesine ve buna yönelik adım atmasına imkân sağlamak olacaktır. Bu tür bir bildirimin yapıp yapılmayacağının belirlenmesi, özellikle konunun yatırımcılara, kredi verenlere, çalışanlara veya kamuya verdiği veya verebileceği

zararın niteliğine ve boyutuna bağlıdır.

Hileli finansal raporlama yapan işletmenin hisselerinin borsada işlem görmesi ve hileli iş ve işlemlerin söz konusu hisselerin işlem gördüğü adil ve düzenlenmiş piyasa üzerinde olumsuz etkilere sebep olması denetçinin konuyu yetkili bir kuruma iletmesi için bir gerekçe olabilir. Bu yetkili kurum hileli finansal raporlama açısından menkul kıymetlere ilişkin düzenleyici kurum olan Sermaye Piyasası Kurumu olabilir.

Her ne kadar denetçinin, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları yönetimin uygun kademesi ile müzakere etme sorumluluğu olsa da müzakere etmenin uygun olmayacağı bazı istisnai durumlarda denetçi, muhtemel bir mevzuat ihlalini önlemek veya sonuçlarını hafifletmek için konuyu derhal yetkili bir kuruma bildirebilir.

**ös
736**

Belgelendirme (m. 225/37-225/38)

Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkla ilişkili olarak denetçinin, denetim standartlarında yer alan belgelendirme hükümlerine uymanın yanı sıra; uygun yönetim kademesinin konuya nasıl karşılık verdiğini, konu ile ilgili kendi atmayı düşündüğü adımları, yaptığı muhakemeleri ve aldığı kararları, kamu yararı açısından ilave adımların atılmasının gerekli olup olmadığına yönelik hususları da belgelendirme sorumluluğu vardır.

5. SONUÇ

Bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen finansal tablo denetimlerinin temel amacı, hileyi ve hileli işlemleri yapanları ortaya çıkarmak değildir. Ancak hilenin finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olması, bağımsız denetçilere hile riskini değerlendirme ve finansal tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunup bulunmadığına dair makul düzeyde güvence elde etme sorumluluğu yüklemiştir. İşletmelerde hileli finansal raporlama yapan taraf ile hilenin ortaya çıkarılmasından ve önlenmesinden sorumlu olan tarafın aynı olması bağımsız denetçilerin hileyi tespit etmelerini zorlaştırmaktadır. Hileli işlemlere karışan işletmelerin zamanında tespit edilememesi ise hilenin zarar boyutunun büyümesine ve hem işletmeler açısından hem de tüm ülke ekonomisi açısından geri dönüşü olmayan sonuçlara yol açabilmektedir.

Finansal tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumlulukları BDS 240'da düzenlenmiştir. Söz konusu standardın 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımlanan son sürümünde bağımsız denetçilerin hileli ve mevzuata aykırı işlemler karşısındaki sorumlulukları artırılmıştır. Yapılan değişiklikler bağımsız denetçilere, tespit ettikleri veya şüphelendikleri aykırılıklara uygun karşılık vermek için ilave prosedürler uygulama ve Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı hükümleri çerçevesinde ilave adımlar atma sorumluluğu yüklemiştir.

Bağımsız denetçilerden denetim süreci boyunca dürüstlük, tarafsızlık, sır saklama, mesleki özen, titizlik ve şüphecilik yaklaşımı içinde etik kurallara uygun hareket etmeleri beklenir. Bağımsız denetçi işletme içinde hileden ve mevzuata aykırılıktan şüphelendiği durumlarda

öncelikle konuya ilişkin gerekli gördüğü kişilerle (denetim şirketindeki ve denetim ağına dahil şirketteki kişiler, hukuk müşaviri) görüşerek, genel bir kanaat edinmeye çalışır. Aykırılığa ilişkin konuyu müzakere edeceği kişiler arasında işletmenin uygun yönetim kademesi de yer alır. Denetçi daha sonra, yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarını anlayıp anlamadıklarını değerlendirerek, işletme yönetimine vakitlice ve uygun adımlar atamaları konusunda tavsiyelerde bulunur. Denetçi eğer işletme yönetiminin veya üst yönetimden sorumlu olanların mevzuata aykırı hileli işlemlere karıştıklarını ve bu sebeple hileye karşı sorumluluklarını yerine getirmediklerini anlarsa, yönetim kademesinin dürüstlüğüne olan güvenini kaybeder. Bu noktadan sonra artık bağımsız denetçinin hileye ilişkin işlemlerin tekrarlanma ihtimaline karşın işletme yönetiminden bağımsız ilave adımlar atması gerekir.

Bağımsız denetçinin tüm kamu çıkarını korumaya yönelik, olayın hukuki sonuçlarını da düşünerek doğru hareket etmesi önemlidir. Bu noktada hukuki danışmanlık alması veya düzenleyici bir kuruma danışması mümkündür. Denetçi tarafından atılacak ilave adımlar; aykırılığın yetkili bir kuruma bildirilmesi ya da denetimden çekilme olabilir. Denetçinin konuyu yetkili kuruma bildirme kararı, hileli finansal raporlamanın kamu yararı açısından incelemesine ve yetkili kurum tarafından buna yönelik uygun adım atılmasına imkân sağlayarak, hileli finansal raporlama yapan işletmenin, bilgi kullanıcılarına, sermaye piyasasına ve dolaylı olarak ülkeye verdiği ya da vereceği zararı hafifletebilir.

Sonuç olarak, bağımsız denetçilerin 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetimini gerçekleştirirken; mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık verme, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından aykırılıklara verilen karşılıkların uygunluğunu değerlendirme ve ilave adım atılmasının gerekli olup olmadığını belirleme, aykırılıkları diğer denetçilere bildirme ve aykırılıklara ilişkin belgelendirme yapma gibi ilave sorumlulukları bulunmaktadır. Bağımsız denetçilerin kamu yararını düşünerek sorumluluklarını eksiksiz yerine getirmesi ve gerektiğinde konuyu SPK, BDDK, EPDK gibi düzenleyici kurumlara bildirmek suretiyle cesur adımlar atması hilenin ve mevzuata aykırı işlemlerin olumsuz etkisini azaltabilir. Diğer taraftan ülke ekonomisinin büyümesi, kurumsal yönetim ilkelerinin daha etkin uygulanması, kayıt dışı ekonominin azalması, bağımsız denetime olan talebin artması, hem finansal tablo hem de bağımsız denetim kalitesindeki iyileştirmeler de hileli finansal raporlama ile mücadeleye olumlu katkı sağlayacaktır. Yapılan bu çalışmada bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlamaya yönelik sorumlulukları teorik bir çerçevede sunulmuş olup, gelecek çalışmalarda ilgili konu ampirik olarak da incelenebilir.

KAYNAKÇA

ACFE. 2005. How To Detect and Prevent Financial Statement Fraud. Texas USA.

ACFE (Association of Certified Fraud Examiners). 2016. "Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse", <https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfepublic/2016-report-to-the-nations.pdf> Erişim Tarihi: 15.03.2018.

ACFE (Association of Certified Fraud Examiners). 2018. “Report To The Nations 2018 Global Study On Occupational Fraud And Abuse”, <https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfepublic/2018-report-to-the-nations.pdf> Erişim Tarihi: 15.06.2018.

Altıntaş, N. N. 2010. “Denetimde Hata ve Hile”, Sosyal Bilimler Dergisi, 1, 151-161.

Ata, H. A. ve İ. H. Seyrek. 2009. “The Use Of Data Mining Techniques in Detecting Fraudulent Financial Statements: An Application on Manufacturing Firms”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14(2), s. 157-170.

Ata, H. A., M. Uğurlu ve M. Ö. Altun. 2009. “Finansal Tablo Hilelerinin Önlenmesinde Denetçi Algılamaları”, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 8(1), s. 215-230.

**Ös
738**

Atmaca, M. 2012. “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 14(1), s. 191-205.

Aytekin, S., H. Sezgin ve M. Yalçın. 2015. “Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler İle Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 44, s. 69-89.

Bulca, H. ve T. Yeşil. 2014. “Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 1(2), s. 47-58.

Çaliyurt, K. ve D. T. Tezgel. 2015. “Sigorta Şirketlerinde Finansal Tablo Suistimalleri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 46, s. 33-51.

Çatıkkaş, Ö. 2011. “İşletmelerde Mali Tablo Hileleri”, Denetişim Dergisi, 8, s. 18-30.

Çıtak, N. 2009. “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır?”, Mali Çözüm Dergisi, 91, s. 81-109.

Doğan, S. ve D. Kayakıran. 2017. “İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi”, Maliye Finans Yazıları, 108, s. 167-188.

Dönmez, A. ve T. Karausta. 2011. “Çalışanların Mesleki Hile Algısı ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma”, Mali Çözüm Dergisi, 104, s. 17-41.

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.

Emir, M. 2008. “Hile Denetimi”, Mali Çözüm Dergisi, 86, s. 109-121.

Erdoğan, S. 2015. “Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu”, Mali Çözüm Dergisi, 128, s. 15-32.

Erol, M. 2008. “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden

Beklentiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 13(1), s. 229-237.

Ertikin, K. 2017. “Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti için Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 75, s. 71-94.

Hacıhasanoğlu, T. ve N. Karaca. 2015. “Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi’nde Yapılan Bir Araştırma”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(1) s. 117-130.

Karabınar, S. ve N. Akyel. 2009. “Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri”, 1.Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi, 10-16 Mayıs 2009, Kosova-Priştine, s. 691-704.

Kandemir, C. ve Ş. Kandemir. 2012. “Muhasebe Hilelerini Önlemede Çözüm Yolu Olarak Kullanılacak Stratejilerin Bileşenleri”, Mali Çözüm Dergisi, 111, s. 15-41.

Kandemir, C. ve Ş. Kandemir. 2013. “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetçilerin Sorumluluğunu Etkileyen Faktörlere İlişkin Algılamaları”, MÖDAV, 1, s. 29-54.

Kıymık, H., İ. Bekci ve D. Acar. 2015. “Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü İle Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul (BİST) Hizmetler Endeksinde Bir Araştırma”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(4), s. 759-784.

Kıracı, M. 2013. “Hileye Yönelik Uluslararası Kuruluşların Hazırladığı Raporların Bağımsız Denetim Açısından Değerlendirmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 6(3), s. 87-106.

Köse, Y. ve S. Ertan. 2016. “Türkiye’de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, s. 290-307.

KGK. 2017. Yıllık İnceleme Raporu 2016.

Küçük, E. ve Ş. Uzay. 2009. “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 32, s. 239-258.

Okutmuş, E. ve S. Uyar. 2014. “Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi”, Mali Çözüm Dergisi, 121, s. 35-54.

Özkul, U. F. ve P. Pektekin. 2009. “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, MÖDAV 2009/4, s. 57-88.

Terzi, S. 2012. “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 54, s. 51-63.

Usta, Ö. ve T. Uçma. 2011. “Hileli Finansal Raporlamada Bağımsız Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması”, Muhasebe ve Denetime Bakış

Dergisi, 34, s. 13-38.

Uzay, Ş. 2017a. “Bağımsız Denetimin İşletmenin Sürekliliğine Katkısı”, KGK Muhasebe ve Denetimi Sempozyumu “İktisadi Gelişmede Muhasebe ve Denetimin Önemi”, 27-28 Eylül 2017, İstanbul.

Uzay, Ş. 2017b. “Hile Denetimi ve BDS 240”, Bursa SMMM Odası Bağımsız Denetim Çalıştayı, 8 Nisan 2017, Bursa.

Varıcı, İ. 2012. “Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi”, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, 5, s. 122-144.

ÖS
740

Yıldız, E. ve T. D. Başkan. 2014. “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 62, s. 1-18.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22).

T.C. Resmi Gazete (16/12/2017. Sayı: 30272) Bağımsız Denetim Standardı 240. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları.

T.C. Resmi Gazete (21/05/2015. Sayı: 29362) Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı.