

**HATA VE HİLE TESPİTİNDE DIŞ DENETÇİNİN ROLÜ: IRAK SAYIŞTAY
DENETÇİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA¹**

Hakan ÖZÇELİK

Dr. Öğr. Üyesi Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü

Jalal SALMAN

Irak Sayıştay Başkanlığı Denetçisi

¹ Bu Çalışma, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde “Bankalarda Hata ve Hile Denetiminde Dış Denetçinin Rolü: Irak’ta Bir Uygulama” Başlıklı Yüksek Lisans Tezinden üretilmiştir.

HATA VE HİLE TESPİTİNDE DİŐ DENETÇİNİN ROLÜ: İRAK SAYIŞTAY DENETÇİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

ÖZ

Muhasebe işlemlerinde hata ve hile finansal raporlamanın kalitesini olumsuz etkilemektedir. Finansal raporlamanın kalitesinin düşmesi finansal piyasaları etkilemekte ve yatırımcıların güvenlerini sarsmaktadır. Dünya çağında, finansal raporlama kalitesini artırmak ve yatırımcı güvenini kazanmak için, muhasebe ve denetim alanlarında gerekli düzenlemeler yapılmaktadır. Yapılan düzenlemeler çerçevesinde, denetçilerin sorumlulukları artırılmış, finansal raporlama kalitesini artırma çalışmalarına gereken katkıyı vermelerinin sağlanması amaçlanmıştır.

Araştırmada, dış denetçilerin hata ve hile tespitindeki rolünün tespit edilmesi amaçlanmıştır. Amaç doğrultusunda, Irak Sayıştay Başkanlığında görevli denetçilere ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Veriler istatistiksel yöntemlerle analiz edilerek, denetçilerin bakış açılarına göre hata ve hile tespitindeki rolleri ile ilgili sonuçlar değerlendirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Hata ve Hile Denetimi, Dış Denetçi Sorumluluğu.

THE ROLE OF THE EXTERNAL AUDITOR IN THE DETECTION ERROR AND FRAUD: A RESEARCH ON IRAQ AUDITORS

ABSTRACT

Error and fraud in accounting transactions negatively affects the quality of financial reporting. The decline in the quality of financial reporting affects financial markets and undermines the confidence of investors. Necessary arrangements are made in the fields of accounting and auditing in order to improve financial reporting quality and win investor confidence in the world. Within the framework of the regulations, the responsibilities of the auditors have been increased and it is aimed to provide the necessary contribution to the works to increase the quality of financial reporting.

The aim of the study was to determine the role of external auditors in the detection of errors and fraud. In line with this aim, a survey based on questionnaire was conducted to the auditors of the SAI. By analyzing the data with statistical methods, the results of the auditors were evaluated according to their point of view.

Key Words: Error and Fraud Audit, External Auditor Responsibility.

1. GİRİŞ

Dünya çapında ortaya çıkan muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama temelli skandallar, yatırımcıların piyasaya olan güvenini sarsmış ve muhasebe bilgilerinin güvenilirliği sorgulanmaya başlanmıştır. Yaşanan muhasebe skandallarının bir tarafında muhasebe bilgilerinin güvenilir olduğunu onaylayan denetim firmalarının yer almış olması yaşananlara yeni bir boyut kazandırmış ve denetim süreçleri ile ilgili yasal düzenlemeler yapılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Özellikle sermaye piyasalarının geliştiği ve gelişmekte olduğu ülkelerde, dış denetim kapsamında “Bağımsız Denetim” ve işletme içi kurumsal yönetim uygulamaları kapsamında iç denetim uygulamaları ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemeler neticesinde denetçilere de finansal raporlardaki hata ve hilelerle ilgili sorumluluklar yüklenmiştir.

Denetim kapsamında finansal raporların hata ve hile içerip içermediğinin tespiti ve finansal tablolar aracılığıyla işletmelere olan güvenin devam etmesi açısından hile denetimi ön plana çıkmaktadır. Çünkü hile, işletmenin karını ve sürdürülebilirliğini tehdit edebilecek sonuçlara götürebilecektir. Hilelerin verebileceği zararlar önlemek adına denetimin önemini ve denetçilerin sorumluluğu da artmaktadır.

Türk Dil Kurumu’na (TDK) göre Hile; birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, entrika veya çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2018). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu- IFAC (International Federation of Accountants) hile kavramını “Yönetimin arasında bulunan, yöneticisinden sorumlu, görevli memur veya üçüncü kişilerden olan, bir ya da daha fazla kişi tarafından yapılan kasti bir davranış, adil olmayan ve yasa dışı avantajlar sağlamaktır.” şeklinde ifade etmektedir.

Çalışmada, hata ve hile tespitinde dış denetçinin rolünün araştırıldığı bu çalışmada, denetçilerin hata ve hile tespiti ile ilgili sorumluluk algıları Irak Sayıştay Başkanlığı denetçileri üzerine yapılan bir anket uygulaması ile ölçülmeye çalışılmıştır. Konu ile ilgili kavramsal açıklamalar sonrası, araştırma kısmında ilgili analizler yapılarak, elde edilen bulgular üzerinden sonuç ve öneriler geliştirilmiştir.

2. Denetim

2.1 Denetimin Tanımı

Denetim, iktisadi etkinlik ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş standartlara olan uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızlık kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2000: 5). Ayrıca denetim, bir iktisadi birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu hususta bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman eliyle gerçekleştirilen delil toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2015: 29). Bu organize edilmiş süreç ve işlemler denetçi tarafından gerçekleştirilir. Denetçiler iç kontrolün kamu ve özel sektörde etkili bir biçimde tesisini özendirir ve destekler.

Denetim, belirli bir tarihte belirli bir kurumun yürüttüğü işlem sonucunda kurumun bilançosu ve kesin hesapları ile ilgili tarafsız bir görüş ortaya koyabilmek için; kuruma ait veri ve bilgilerin, muhasebede genel kabul gören ilkelere uygun olup olmadığının incelenmesi ve soruşturması, denetçi tarafından uygulanan prosedürlerdir (Nuri & Cevat , 2012: 9). Ayrıca, finansal kayıtlarla ilgili görüş sunmasında lazım olan delilleri elde edebilmesi için gerekli işlemleri uygulamakla mükellef olan tarafsız tecrübeli bir kişi (denetçi) aracılığıyla yapılan planlı, sistematik ve organize edilmiş sürece denetim denir (El-Alusi, 2003: 36). Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini incelemek ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Türedi,1992: 3):

Denetim kavramı; tanımından da anlaşılacağı üzere işletme faaliyetlerinin doğruluğunun teyidi, işletme denetiminde belirli kurallar çerçevesinde oluşması ve akılcı bir sorgulamanın uygulanması gerekliliğini zorunlu kılmaktadır. Denetimle birlikte güvenilirlik ve kalite algısının sağlanması ancak denetiminde belirli standartlar dâhilinde gerçekleştirilmesi ile mümkündür (Ulusoy, 2006: 128).

2.2. Denetim Türleri

Genel olarak kullanılan sınıflandırma; denetimin amacına göre, denetimi yapan kişilerin niteliğine ve statüsüne göre yapılan sınıflandırma (Bozkurt, 2015: 33) olmakla birlikte, ayrıntılı sınıflandırma aşağıda Tablo 1’de gösterilmiştir;

Tablo 1: Denetim Türleri

Denetçinin Statüsüne Göre	Uygulama Zamanına Göre	Nedenine Göre	Kapsamına Göre	Amaçlarına Göre
Bağımsız Denetim	Sürekli Denetim	Zorunlu Denetim	Genel Denetim	Finansal tabloların denetimi
İç Denetim	Ara Denetim	İsteğe Bağlı Denetim	Özel Denetim	Uygunluk Denetimi
Kamu Denetimi	Son Denetim			Faaliyet Denetimi
				Özel Amaçlı Denetim

Kaynak: (Ardıç ve Kırılı, 2011: 16).

Finansal Tabloların Denetimi (Bağımsız Denetim): Finansal tablo denetimi (Audit of financial statements), bağımsız denetçiler ve kamu denetçilerine (örneğin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ya da vergi mevzuatı hükümleri) uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş bildirmek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar (Arens, 2002: 14). İşletmelerin finansal tablolarından yaygın olarak faydalandığından, denetim türleri içinde finansal tabloların denetimi özetlenmesi gerekir (Bozkurt, 2015: 33).

Finansal tablo denetimi; işletmelerin finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlüklerinin gerçek değerleriyle yer almasının sağlayan; işletmenin varlık yönetiminin önceden belirlenmiş bütçe kriterleriyle uyumlu olup olmadığını inceleyen ve çıkan sonuçları değerlendirip, raporlayan bir süreçtir (Usul, 2015: 17). Finansal tabloların; kayıt, belgelere dayanarak devam ettirilen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemelerdir (Kaval, 2005: 10).

Finansal tabloların denetimi yerine "bağımsız denetim" ve "dış denetim" ifadeleri de sıkça kullanılmaktadır. Bu tür denetim çalışmasında finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve kanuni düzenlemelere uygunluğu konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır (Bozkurt, 2015: 33).

Uygunluk Denetimi: Uygunluk denetiminin amacı, denetlenen işletmenin personeli tarafından yapılan işlemlerde yetkili organlarca konulmuş olan belli usul ve kurallara uyulup uyulmadığını tespit etmektir (Kaval, 2005: 11). Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen bu kurallar, uygulamada iki grup tarafından oluşturulmaktadır. Bunlar işletme üst yönetimleri ve devlet kurumlarıdır. Ayrıca işletmeler, kendi iç yapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanların uyması gereken kuralları da oluşturulmaktadır. Bu kurallara uyulup uyulmadığı yapılacak uygunluk denetimi ile belirlenir (Ardıç ve Kırılı, 2011: 17).

Faaliyet denetimi: Faaliyet denetimi; işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ve ekonomik olarak iyi işleyip işlemediğini tespit etmek amacıyla, işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime önerilerde bulunma denetimidir (Usul, 2015: 17). Faaliyet denetiminde ulaşılan fiili sonuçlar, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerle karşılaştırılarak, üst yönetime sonuçları raporlanır ve faaliyetlerde etkinlik ve verimliliği artırıcı öneriler geliştirilir (Kepekçi, 1996: 3).

Faaliyet denetiminde değerlendirme kriterleri son derece subjektiftir. Faaliyet denetimi çalışmaları sonunda politikaların ve uygulamaların daha etkin ve etken olması için işletme yönetimine yeni çözümler ve öneriler içeren bir rapor sunulur. Bu nedenle faaliyet denetimi, denetimden çok yönetim danışmanlığını hatırlatmaktadır (Gürbüz, 1990: 13).

Özel Amaçlı Denetim: Özel amaçlı finansal tabloların denetiminde denetçi, aşağıdaki hususlar hakkında bilgi edinir: (TDS, 2011: 5).

- (a) Finansal tabloların hazırlanma amacı,

(b) Hedef kullanıcılar ve

(c) Geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunan şartlar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemek için yönetimin attığı adımlar.

İşletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlamanın doğruluğu, güvenilirliği ve yasalara uygunluğunun sağlanması için denetim sisteminin amaçları doğrultusunda belirli unsurlara göre yapılması gerekmektedir. İşletmelerde denetim sisteminin yeterli düzeyde etkin olduğunun göstergeleri aynı zamanda denetim sisteminin unsurlarını da oluşturmaktadır (Kaval,2005:125).

2.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, incelenmesi gereken ile fiili durum arasındaki karşılaştırma işlemini ortaya koymak için kullanılır. Bu kavram, denetim ve kontrol gibi kavramları da içine alan geniş kapsamlı bir kavram olarak kullanılmaktadır (Toroslu, 2012: 59). Bağımsız denetim kavramı dış denetim kapsamı içerisinde değerlendirilmesinden dolayı doktrinde bu kavramı karşılamak üzere dış denetim kavramı da kullanılmaktadır (Arens, 2002: 13). Bağımsız denetim denetlenen işletmenin personelleri tarafından yapılmaz. Bağımsız denetçinin, denetlenen işletmenin yönetimi ile her hangi bir ilişkisinin olmaması gerekir (Holmes, 1962: 1).

Bağımsız denetim, muhasebe sisteminden elde edilen verilerin incelenmesi ve sonucun raporlanması olarak basitçe ifade edilebilir. Bağımsız denetim, bir ekonomik birim ya da döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2015: 29).

Bağımsız denetimde temel amaç mali tablolar hakkında bir kanaate ulaşmaktır. Bu amaca ulaşmak için çalışmalar sürdürülürken bazı ikincil amaçlara da hizmet edilir. Denetim çalışmaları bir üretim sürecine benzetilirse, denetimin ana ürünü, mali tablolar hakkında rapor vermek, yan ürünleri ise hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve yönetime önerilerde bulunmaktır (Gürbüz, 1990: 28). 1897 yılında Lubas isimindeki hakim dış denetimin değişen ve önemli bir etkisi olduğunu, “Denetçinin bir bekçi ve polis olmadığını” söyleyerek bilimsel bir yaklaşımda bulunmuştur. Yani denetçi ancak durumları tespit etmek için var olduğuna vurgu yapmış, her an kurum başında bir bekçi gibi durmak misyonunun olmadığını belirtmiştir. (El-Küreyşi, 2011: 13 ve El-Alusi, 2003: 28):

2.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bu tür sınıflandırmada en önemli husus, denetimi gerçekleştirecek kişinin şirket personeli olup olmaması hususudur. Denetimi gerçekleştirecek kişi işletme personeli değil ise; sınıflandırma denetçi ile şirketinin denetim faaliyetini gerçekleştirmek amacıyla bir araya gelme bağlantısına göre şekillenmektedir (Yardımcıoğlu, 2007: 76). Denetimi yapan kişinin durumuna göre bağımsız, iç ve kamu denetimi olmak üzere üç gruba ayrılabilir (Gürbüz, 1990: 16).

Dış Denetim: Dış denetçiler denetim yaptıkları işletmeyle (İş gören-işveren) ilişkisi olmayan işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Dış denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevi üstlendiklerinden toplumda en önemli bir yere ve sorumluluğa sahiptirler (Bozkurt, 2015: 37).

Dış denetim denetlenen ortaklığın elemanlarınca yapılmaz. Dış denetçinin denetlendiği ortaklığın yönetimi ile her hangi bir ilişkisi yoktur (Holmes, 1962: 1). Denetlenen işletmeden bağımsız bir uzman tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır. Bağımsız dış denetimin diğer denetim çalışmaları yanında çok geniş uygulama alanı finansal tabloların denetimidir (Gürbüz, 1990: 16).

Dış denetimde; uygunluk, finansal ve performans denetimleri bakımından iç kontrol değerlendirmesi yaşamsal öneme sahiptir. İç kontrol, izleme işlemi çerçevesinde, *yüksek denetim kurumunun* denetim bulgularının ve tavsiyelerinin tatminkar bir biçimde ve hemen yerine getirilmesini sağlamalıdır (Sayıştay, 1997: 20- 21).

İç Denetim: İç denetçiler tarafından; denetim faaliyetleri sonucunda keşfedilen bilgiler direkt olarak o firmanın yöneticileri ve yönetim kurullarınca değerlendirilir (Arens vd, 2002: 7). İç denetçiler, bağlı buldukları işletmelerin bünyesinde denetim faaliyetlerini sürdüren kişilerdir. İç denetçiler bu işletmelerin sürekli çalışandırlar ve üst yönetimin talebine göre denetim çalışmasını yaparlar (Ardıç ve Kırılı, 2011: 21).

İç ve dış denetçinin farklı yönlerle karşılaştırması Tablo 2’de yapılmıştır.

Tablo 2: İç ve Dış Denetçi Görevlerinin Karşılaştırması

Nitelikler	İç Denetçi	Dış Denetçi
Görevlendirilmesi	İşletme yönetimince atanır, İşletmenin personelidir.	Üçüncü kişiler özellikle ortaklar tarafından görevlendirilir
Amaç	İşletme yönetiminin ihtiyaçlarına hizmet eder	Üçüncü kişiler istediği mali bilgilerin güvenilirliğini sağlamak
Görev Kapsamı	İşletme yönetimi tarafından belirlenir	Mali tabloları denetler
Bağımsızlık Derecesi	Yönetimin tutumuna bağlı olarak değişir işletmenin personeli olduğu için bağımsızlığı sınırlıdır	İşletme ile özel bir anlaşma yaparak görev aldığından bağımsızlık derecesi yüksektir
Çalışma Zamanı	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder her zaman göreve hazırdır	Dönem içinde bazı çalışmalar yaparsa da genellikle dönem kapandıktan sonar denetim yapar
Rapor Verilen Kimse	İşletme yönetimine rapor verir	Ortaklara ve üçüncü kişilere rapor verir
Sorumluluk	Hata ve hilelerin önlenmesi ve tespiti için sorumluluk	İmkanın olmaması sorumluluğu değildir.

Kaynak: Gürbüz, 1990: 57

Kamu Denetimi: Sayıştay, BDDK, SPK, Maliye Bakanlığı vb. kurumlarca, görevlendirilen kamu denetçileri tarafından belli bir kanun kapsamında yapılan denetim faaliyetleridir. Kamu (hükümet) denetçileri, kamu menfaati için denetimi yapan ve kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan kişilerdir. Kamu denetçileri, kamu kurumlarının ve özel işletmelerin kanunu, tüzük, devletin ekonomik politikasına ve kamu menfaati bağlılık derecesini izler ve denetlerler (Ardıç ve Kırılı, 2011: 21). Kamu denetimi, bir kurum ya da kuruluşun, belirli bir plan, program ya da projenin önceden saptanmış standartlara uygunluğunu; araştırma, gözlemlene, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Akgül, 2000: 2-3).

2.5. Hata ve Hile Denetimi

Finansal tablolarda tespit edilen yanlışlıklar, hata veya hileden kaynaklanabilir. Hata ve hileyi birbirinden ayıran unsur, yanlışlığa neden olan eylemde kasıt olup olmadığıdır (BDS 240, 2012:7). Hata finansal tablolarda kasıt olmadan yapılan yanlışlıkları ifade etmektedir (Alagöz, 2008:116). Hile, işletmede çalışan veya yöneticilerin haksız kazanç elde etmek amacıyla, işletme varlık ve kaynaklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir şekilde kullanmaları durumunda söz konusu olur (Bozkurt, 2009:60).

Muhasebe hilesi; muhasebe bilgi üreticilerinin menfaat sağlama amaçlı işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin tahrif edilmesidir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004:151). Muhasebe hilesi, ticari faaliyetlerle ilgili kayıtların, muhasebe ilke, esas ve standartları ile ilgili yasalarda belirtilmiş hususlara aykırılık teşkil edecek ve hile yapanlara menfaat sağlayacak şekilde bilinçli olarak yapılan işlemler olarak açıklanabilir.

Hile denetiminde, hileli eylemi ayırt etmek için özel bir yaklaşım ve metodoloji kullanılarak, ispat dayanağı olabilecek fiil ve belgeler aranmaktadır. Amaç, bir hileli eylemin olduğunu ispatlamak veya olmadığını göstermektir (Singleton ve Singleton, 2010:12).

Hile çok geniş bir hukuki kavram olmakla birlikte, Bağımsız Denetim Standartları (BDS) açısından denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir. Hileli finansal

raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar olmak üzere Hile denetçisini ilgilendiren iki tür kasıtlı yanlışlık bulunmaktadır (BDS 240, 2012:7).

Hile denetim süreçleriyle, ticari faaliyetlerdeki hilelerin tespit edilmesini ve önlenmesini teşvik eden bir ortam oluşturulmaktadır. En geniş anlamıyla, insan unsuru, örgütsel davranış, hile bilgisi, ispat standart ve kanıtları, hile potansiyelinin varlığı ve kırmızı bayrakların (red flag) değerlendirilmesi gibi bir çok hile bileşeninin farkındalığıdır. Kısaca hile denetimi, hile faaliyetlerini algılama, önleme ve düzeltme sürecidir. Amaç hileli eylemleri tamamen ortadan kaldırmak olsa bile, mümkün değildir. Makullük kavramı burası için uygundur ve bu kavram genellikle, hile ile ilgili finansal muhasebe ve denetim alanları ile ilişkilendirilmektedir. Hile denetçileri, makul ölçüde hile eylemlerini engelleyebilmelidir. Muhasebe tabanlı hilelere genellikle muhasebe belgelerinin istenilen şekilde hazırlanması, değiştirilmesi, imha edilmesi veya hileli olarak üretilmesi eşlik etmektedir. Ancak muhasebe kayıtları, insan hatası veya ihmali ile kasıtlı olarak veya kazayla değiştirilebilir, düzenlenebilir veya tahrip edilebilir. Hile denetçisinin ilk amacı, muhasebe kayıtlarındaki tutarsızlığın insan hatasına bağlı olup olmadığını belirlemektir. Eğer söz konusu yanlışlık hata kaynaklı ise hile eylemi değildir. Eğer tutarsızlık (eksik kayıtlar, yok edilen kayıtlar, değiştirilmiş kayıtlar, sahte kayıtlar, hatalar, ihmaller) yanlışlıkla veya insan hatalarına atfedilemezse, bu durumda hile teşhisi ile soruşturma uygun düzeyde takip etmelidir (Singleton ve Singleton, 2010:15).

2.5. Hata ve Hile Denetiminde Denetçinin Sorumluluğu

Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk işletme yönetiminindir. Üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetimin, hileyi önleme ve tespit ve cezalandırılma ihtimali sebebiyle kişileri hileye teşebbüsten caydırma konusunda güçlü bir tutum sergilemesi gerekir. Denetim faaliyetini BDS'lere uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Denetimin BDS'lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, denetimin yapısal kısıtlamalardan kaynaklı finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski vardır. Hile kaynaklı yanlışlıkların tespit edilememe riski, hata kaynaklı yanlışlıkların tespit edilememe riskine göre daha fazladır. Çünkü hile kaynaklı yanlışlıklar, denetçiden farklı şekillerde özellikle saklanacaktır. Makul güvence elde ederken denetçi, yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi ihtimalini ve hataların ortaya çıkarılmasında etkin olan denetim prosedürlerinin hilenin ortaya çıkarılmasında etkin olmayabileceğini göz önünde bulundurarak, tüm denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmekle sorumludur (BDS 240, 2012: 7-8).

3.ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Sınırları

Araştırmanın amacı, finansal tablolarda hata ve hile tespitinde dış denetçinin rolünün araştırılmasıdır. Amaç doğrultusunda, Irak Sayıştay Başkanlığında görevli denetçilerin, hata ve hile tespitinde dış denetçinin sorumluluğuna bakış açıları, uygulanan bir anketle araştırılmıştır.

Irak'ta Kamu birimleri dışında özellikle Bankacılık sektörü denetim faaliyetleri, Dış denetçi olarak Sayıştay'a bağlı kamu denetçileri birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Irak'ta Ernts&Young ve PwC gibi uluslararası ölçekli bağımsız denetim şirketleri ve ulusal çapta küçük ölçekli bağımsız denetim faaliyetinde bulunan az sayıda bağımsız denetçi ofisi bulunmaktadır.

Araştırmada dış denetim faaliyetlerinin etkinliğinin belirlenebilmesi için yeterli sayıda örneklem elde edebilmesi amacıyla hedef kitle olarak Irak Sayıştay'da çalışan kamu denetçileri seçilmiştir. Kamu denetçileri grubunda yer alan Sayıştay Denetçileri, Irak'ta Dış Denetçiler olarak tanımlandığından, çalışmada Kamu Denetçileri kavramı yerine "Dış Denetçi" kavramı benimsenmiştir.

3.2. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amacına göre, geliştirilen hipotezler aşağıdaki gibidir:

H1: Denetçilerin yaşlarına göre, dış denetçinin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H2: Denetçilerin, dış denetçilerin denetim sürecine ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında yaşlarına göre fark vardır.

H3: Dış denetçinin performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere bakış açılarında yaşa göre fark vardır.

H4: Hata ve hilelerin raporlanması ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında yaşlarına göre fark vardır.

H5: Denetçilerin yaşlarına göre, iç denetçinin çalışmalarına güven derecesine bakış açıları arasında fark vardır.

H6: Denetçilerin cinsiyetleri göre, dış denetçinin sorumluluklarına ilişkin görüşlere bakış açıları arasında fark vardır.

H7: Denetçilerin, dış denetçilerin denetim sürecine ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında cinsiyetlerine göre fark vardır.

H8: Dış denetçinin performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere bakış açılarında cinsiyetlerine göre fark vardır.

H9: Hata ve hilelerin raporlanması ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında cinsiyetlerine göre fark vardır.

H10: Denetçilerin cinsiyetlerine göre, iç denetçinin çalışmalarına güven derecesine bakış açıları arasında fark vardır.

H11: Denetçilerin eğitim seviyelerine göre, dış denetçinin sorumluluklarına ilişkin görüşlere bakış açıları arasında fark vardır.

H12: Denetçilerin, dış denetçilerin denetim sürecine ilişkin yargılara bakış açıları arasında eğitim seviyelerine göre fark vardır.

H13: Dış denetçinin performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere bakış açılarında eğitim seviyelerine göre fark vardır.

H14: Hata ve hilelerin raporlanması ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında eğitim seviyelerine göre fark vardır.

H15: Denetçilerin eğitim seviyelerine göre, iç denetçinin çalışmalarına güven derecesine bakış açıları arasında fark vardır.

H16: : Denetçilerin deneyim sürelerine göre, dış denetçinin sorumluluklarına ilişkin görüşlere bakış açıları arasında fark vardır.

H17: Denetçilerin deneyim sürelerine göre, denetim sürecine ilişkin yargılara bakış açıları arasında fark vardır.

H18: Dış denetçinin performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere bakış açılarında deneyim sürelerine göre fark vardır.

H19: Hata ve hilelerin raporlanması ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında eğitim seviyelerine göre fark vardır.

H20: Denetçilerin tecrübelerine göre, iç denetçinin çalışmalarına güven derecesine bakış açıları arasında fark vardır.

H21: Denetçilerin ünvanlarına göre, dış denetçinin sorumluluklarına ilişkin görüşlere bakış açıları arasında fark vardır.

H22: Denetçilerin ünvanlarına göre, denetim sürecine ilişkin yargılara bakış açıları arasında fark vardır.

H23: Dış denetçinin performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere bakış açılarında ünvanlarına göre fark vardır.

H24: Denetçilerin ünvanlarına göre, hata ve hilelerin raporlanması ilişkin yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H25: Denetçilerin ünvanlarına göre, iç denetçinin çalışmalarına güven derecesine bakış açıları arasında fark vardır.

3.3. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmada, gerekli verilerin tarafsız ve istatistiksel analize uygun olarak toplanabilmesi bakımından en yaygın kullanılan yöntemlerden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu oluşturulmadan önce literatür taranmış, daha önce yapılan benzer çalışmalar ve anket formları incelenmiştir. Beşli Likert Ölçeği formunda hazırlanmış altmış sorudan oluşan anket formu, Türkçe olarak hazırlanmış Arapça'ya çevrilere uygulanmıştır. Anket formu uygulamaya geçirilmeden önce denetçiler arasında rastgele seçilmiş Irak Sayıştay Başkanlığında görevli denetçiler ile ön test (Pre-Test) uygulaması yapılarak değerlendirilmiş ve alınan fikir ve görüşleri doğrultusunda anket tekrar düzenlenerek uygulamaya hazır hale getirilmiştir. Araştırmanın anket uygulaması, Irak Sayıştay Başkanlığında çalışan 112 kamu denetçisi ile yüz yüze gerçekleştirmiştir.

Verilerin değerlendirilmesinde SPSS 22.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır. Araştırma bulgularını değerlendirmede ve analiz etmede veri tipine bağlı olarak frekans, aritmetik ortalama ve standart sapma istatistikleri kullanılmıştır. Gruplar arası karşılaştırmalarda T-testi analizi, değişkenler arasında ilişki aramaya yönelik olarak da ANOVA testi kullanılmıştır.

3.5. Araştırmanın Bulguları ve Analizi

3.5.1. Güvenirlilik Analizi

Ankette yer alan soruların türdeş bir yapıyı açıklamak ya da sorgulamak üzere bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını sorgulamak için güvenilirlik testi uygulanmıştır. Güvenirlilik katsayısı olan Cronbach alpha değeri 0,884 olarak bulunmuştur. Bu sonuç anketin güvenilirliğini ortaya koymaktadır.

Alpha katsayısının değerlendirilmesinde uyulan değerlendirme kriterlerine göre bulunan sonuç, ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir. Güvenirlilik analizine ilişkin SPSS sonuçları Tablo 3'te görüldüğü gibidir.

Tablo 3: Cronbach's Alpha Değeri

Cronbach's Alpha	N of Items
0,884	60

Meslek mensuplarının denetim hata ve hileleri karşısındaki sorumlulukları inceleyen anket çalışması 60 sorudan ve 7 bölümden oluşmaktadır.

3.5.2. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi

Tablo 4: Cronbach's Alpha Değeri

		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	20	18
	Erkek	92	82
Yaş	30 'dan küçük	16	14
	30-40	71	64
	40 ve üzeri	25	22
Eğitim	Lisans	64	57
	Yüksek Lisans	36	32
	Doktora	10	9
	Diğer	2	2

Ünvanlar	Baş Denetçi	9	8
	Kıdemli Denetçi	31	28
	Denetçi	59	53
	Denetçi Yardımcısı	13	11
Tecrübe	1-5 yıl	16	14
	6-10 yıl	43	38
	11-15 yıl	35	32
	16 ve üzeri	18	16

Anketi cevaplayan Denetçilere ait demografik bilgiler Tablo 4'te görüldüğü gibidir. Katılımcıların, %82'si erkek, %64'ü 30-40 yaş arası, %57'si lisans mezunu, %53'ü Denetçi ve %38'i 6 ile 10 yıl arası tecrübeye sahiptir.

3.5.3. Hata ve Hile'de Dış Denetçinin Sorumluluğu

Araştırmanın bu bölümünde, dış denetçinin sorumluluklarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri incelenmiştir. Denetçilerin ilgili yargılara katılma düzeylerinin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5: Dış Denetçinin Sorumluluklarına İlişkin Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

	N	Ort.	Std. Sap.
Dış denetçi, hata ve hile tespit edilmesinde sorumluluğu vardır.	112	4,04	,879
Dış denetçi hata ve hileyi önlemek için sorumludur.	112	3,79	1,100
Dış denetçi görevini eksik yapması durumunda ortaya çıkacak hata ve hilelerle ilgili sorumluluğu vardır.	112	3,88	1,113
Dış denetçi, varsa banka tarafından yürütülen yasadışı eylemleri inceleyip tespit etmeye katkı sağlar.	112	4,02	,827
Dış denetçi bankanın sürekliliği konusunda inisiyatiflidir.	112	4,25	,717
Dış denetçi yardımcılarının her türlü faaliyetlerinden sorumludur.	112	4,34	,665
Dış denetçi finansal tablo kullanıcılarına karşı sorumluluğu vardır.	112	4,40	,561
Dış denetçi hata ve hileyi tespit edip banka yönetim kuruluna bildirmelidir.	112	4,60	,510

Ankete katılan denetçilerin yüksek oranda katılım sağladığı denetçinin sorumluluklarına ilişkin yargılar aşağıdaki gibidir;

- ✓ Dış denetçi tespit edilen hata ve hileleri banka yönetimine bildirmelidir,
- ✓ Dış denetçinin finansal tablo bilgisi kullanıcılarına karşı sorumluluğu vardır,
- ✓ Dış denetçiler yardımcılarının faaliyetlerinden sorumludur.

Dış denetçi hata ve hileyi önleme sorumluluğu vardır ve Dış denetçi görevini eksik yapması halinde ortaya çıkacak hata ve hilelerde sorumluluğu vardır yargılarına katılım düşük düzeyde kalmıştır.

3.5.4. Denetim Süreçleri

Denetçilerin denetim sürecine ilişkin yargılara katılma düzeylerinin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6: Denetçinin Denetim Sürecinde İlişkin Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

	N	Ort.	Std. Sap.
Dış denetçi mali tabloları kontrol ederken mesleği gereği şüphelenir.	112	4,41	,594
Dış denetçi hata ve hile tahmini yapıp mali tabloda potansiyel riskleri görür.	112	4,42	,564
Dış denetçi bankanın varlık envanterine sürpriz bir ziyaret yapıp nakit para kontrolü yapar.	112	4,63	,537
Dış denetçi hata ve hile tespitinde banka yönetimi ve iç kontrolü birimi ile görüşebilir.	112	4,52	,520
Dış denetçi yönetim kurulu toplantılarının tutanaklarını ve iç kontrol raporlarını inceler.	112	4,63	,520
Dış denetçi tüm yüksek riskli hesapları denetler.	112	4,41	,692
Dış denetçi banka yönetim kurulunun tespit ettiği herhangi bir hata veya hile hakkında bilgi alır.	112	4,58	,531
Dış denetçi banka ve banka iddialarının tahminine karşı hukuk departmanına sorar.	112	4,29	,731
Dış denetçi incelemelerini tüm çeşitli aşamalarında analitik prosedürleri kullanır.	112	4,26	,694
Dış denetçinin dikkatini çeken şeyler için iç denetçiye bilgilendirir ve iç denetçinin çalışmasını etkiler.	112	4,30	,769
Dış denetçi bankayı denetlemek için dış kaynaklardan kanıt getirir.	112	4,17	,758
Dış denetçi hata ve hile tespit etmesi durumunda, ilgililerle görüşebilir.	112	4,65	,549
Denetim sürecinde gerektiğinde alanında uzman kişiler görevlendirilmelidir.	112	4,85	,360
Dış denetçiler denetim görevlerini gerçekleştirmek için uygun bilimsel ve pratik niteliklere sahip olmalıdır.	112	4,38	,686
Dış denetçiler banka denetim sürecinde iç denetim birimi ile iletişim halinde olmalıdır.	112	4,29	,580

Denetçinin denetim sürecine ilişkin yüksek oranda katılım gösterdiği yargılar aşağıda sıralanmıştır;

- ✓ Gerektiğinde alanında uzman kişiler görevlendirilmelidir,
- ✓ Dış denetçi hata ve hile tespit etmesi durumunda ilgililerle görüşmelidir,
- ✓ Dış denetçi bankaya sürpriz bir ziyaret yapıp para kontrolü yapmalı,
- ✓ Dış denetçi yönetim kurulu toplantı tutanaklarını ve iç denetim raporlarını incelemelidir.

3.5.5. Dış Denetçinin Hata ve Hile Tespit Performansını Etkileyen ve Yasal Sorumluluğa Maruz Kalma Riskini Azaltan Faktörler

Tablo 7’de denetçilerin, dış denetçini hata ve hile tespit performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere katılım düzeyleri gösterilmiştir.

Tablo 7: Dış Denetçinin Hata ve Hile Tespit Performansını Etkileyen ve Yasal Sorumluluğa Maruz Kalma Riskini Azaltan Faktörlere Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

	N	Ort.	Std. Sap.
Dış denetçinin rolü bankadaki çalışanlar ve yöneticiler tarafından tam olarak anlaşılammaktadır.	112	3,94	,763
Dış denetçi denetim faaliyetleri karşılığında aldığı ücret yetersizdir.	112	4,19	,811
Uluslararası standartlar alanında denetçilerin gerekli eğitimleri almaları sağlanmalıdır.	112	4,13	,729
Banka yönetimi dış denetçinin çalışma şekliyle değil, sonuçta yazılacak raporla ilgilenmelidir.	112	4,04	,728
Dış denetçi entegre bir şekilde çalışma ortamına sahiptir.	112	4,20	,757
Kalite kontrol standartlarına uygun olmayan denetimin kalitesi düşüktür.	112	4,24	,713
Denetim raporları ilgili kullanıcılar tarafından anlaşılabilir olmalıdır.	112	4,26	,756
Denetçilerin değişen denetim standartlarına uyum süreçlerinde eksiklikler yaşanmaktadır.	112	4,10	,890
Dış denetçiler bağımsızlığını korumada tüm yetkiye sahiptir.	112	4,48	,723

Dış denetçinin hata ve hile tespit performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan faktörlere katılma düzeylerine ilişkin yargılara katılma düzeyleri incelendiğinde; Dış denetçi rolünün banka yönetimi ve çalışanları tarafından anlaşılılmamaktadır yargısına katılım ise düşük seviyede kalırken, yüksek katılımlı yargıların ise;

- ✓ Dış denetçiler bağımsızlığın korunması için tüm yetkiye sahiptirler,
- ✓ Denetim raporları ilgili kullanıcılar tarafından anlaşılabilir olmalıdır,
- ✓ Kalite kontrol standartlarına uygun olmayan denetimin kalitesi düşüktür,

olduğu görülmektedir.

3.5.6. Hata ve Hilelerin Raporlanmasında Gizlilik İlkesi

Denetçilerin, hata ve hilelerin raporlanmasında gizlilik ilkesine ilişkin yargılara katılma düzeylerinin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 8’de verilmiştir.

Hata ve hilelerin raporlanmasına ilişkin yargılara katılım derecelerine göre ilk üç yargının;

- ✓ Dış denetçi banka yönetiminin hata ve hilelerini raporlamak zorundadır,
- ✓ Denetçi denetim çalışma kâğıtlarını muhafaza etmesi gerektiği,
- ✓ Banka yönetiminin denetim sürecinde dış denetçi ile iletişim içinde olacak banka personeli belirlemesi gerekir

olduğu görülmektedir.

Tablo 8: Bankadaki Hata ve Hilelerin Raporlanmasına İlişkin Yargılara Katılma Düzeyleri Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

	N	Ort.	Std. Sap.
Dış denetçi hatalar veya hileler olduğunda kısa sürede bankanın yönetim kurulunu bilgilendirmekle sorumludur.	112	4,41	,665
Banka yönetimi denetim sürecinde dış denetçi ile iletişim içinde olacak personeli belirlemelidir.	112	4,53	,519
Dış denetçi denetim sırasında hata veya hile olduğunda çalışanlarla değil üst yönetimle iletişime geçmelidir.	112	4,52	,569
Dış denetçi finansal tablolarda yer alan hata ve hilelerin etkilerini değerlendirmek amacıyla istenen verilere ulaşamaması durumunda görüş bildirmekten kaçınmalıdır.	112	4,25	,741
Dış denetçi yönetimin hata ve hilelerini raporlamak zorundadır.	112	4,61	,543
Dış denetçi, denetim çalışma kâğıtlarını saklaması gerekir.	112	4,54	,584
Dış denetçi tespit edilen hata ve hilelerle ilgili önerileri raporunda belirtir.	112	4,51	,502
Denetçi, tespit ettiği hata ve hilelerin mali tabloları etkileyecek düzeyde olması durumunda olumsuz görüş bildirir.	112	4,38	,557

3.5.7. İç Denetim Çalışmalarına Güven

Denetçilerin iç denetçinin çalışmalarına güven derecesine ilişkin yargılara katılma düzeylerinin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 9’da verilmiştir.

Tablo 9: Dış Denetçi, İç Denetçinin Çalışmalarına Güven Derecesine Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

	N	Ort.	Std. Sap.
Dış denetçi, iç denetçinin bankadaki bağımsızlığını kontrol etmek için bankanın organizasyon yapısını incelemelidir.	112	4,46	,568
Dış denetçi iç denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkileyebilecek faktörleri incelemelidir.	112	4,47	,502
Dış denetçi iç denetçinin güven derecesini belirlemek için, iç denetçinin verimlilik derecesini tespit etmelidir.	112	4,37	,569
Dış denetçi, Banka yönetiminin iç denetçinin önerilerini dikkate alıp almadığını tespit etmelidir.	112	4,29	,610
İç denetim raporu dış denetim planlamasına yardımcı olur.	112	4,38	,587
Dış denetçi, bankanın iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçebilmek için, iç denetçinin çalışmalarını gözlemleyip ve raporlarını kullanır.	112	4,56	,757
Dış denetçi denetim örnekleme seçiminde bankanın iç kontrol sisteminin gücünü dikkate almalıdır.	112	4,52	,735
İç kontrol sisteminin gücü , dış denetçinin denetim örneklerini azaltmak ve banka denetim çalışma saatlerinin boyutunu azaltmak için işe yarar.	112	4,53	,671
Dış denetçi ve iç denetçi bankanın denetim faaliyetlerinde birlikte çalışır.	112	4,66	,546
İç kontrol sisteminin zayıflığı hata ve hile vakalarını artmasına neden olur.	112	4,73	,569

Ankete katılan denetçilerin yüksek oranda katılım gösterdiği yargılar aşağıda sıralanmıştır;

- ✓ İç kontrol sisteminin zayıflığı hata ve hile vakalarının artmasına neden olur,
- ✓ Dış denetçi ve iç denetçi bankanın denetim faaliyetlerinde birlikte çalışır,
- ✓ Dış denetçi bankanın iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçebilmek için iç denetçinin çalışmalarını gözlemler ve raporlarını kullanır.

Sonuçlar göre, bankalarda iç kontrol sistemindeki zafiyetler, hata ve hile vakalarının artmasını neden olmaktadır. Bankalarda, hata ve hile vakalarının tespit ve önlenmesi için iç kontrol etkinliğinin artırılması gerekir. Dış denetçinin denetim başarısı için, iç denetçilerle koordineli çalışması ve iç denetim raporlarının kullanılması gerektiği anlaşılmaktadır.

3.6. Farklılık Analizleri

Çalışma kapsamında geliştirilen hipotezler %99 anlamlılık düzeyinde test edilmiş ve geliştirilen hipotezlerin tamamı reddedilmiştir. Hipotez sonuçlarına göre; , dış denetçinin hata ve hile tespitindeki rolü ile ilgili olarak denetçilerin, cinsiyet, yaş, eğitim ve unvan farklılıklarına göre verilen cevaplar arasında farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

4. SONUÇ

Finansal tablolardaki hata ve hilelerin tespit edilmesinde temel sorumluluk işletme yönetimlerine ait olmakla beraber, bağımsız (dış) denetçilerin de hata ve hile sorumlulukları vardır. Söz konusu sorumluluk, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sınırlıdır.

Denetçilerin hata ve hile denetimindeki sorumluluklarının denetçi bakış açısıyla değerlendirildiği bu çalışmada, analizler sonucunda tespit edilen önemli sonuçlar gruplar halinde aşağıda sıralanmıştır.

Denetçilerin sorumluluğuna ilişkin olarak tespit edilen önemli sonuçlar;

- ✓ Dış denetçi tespit edilen hata ve hileleri banka yönetimine bildirmelidir,
- ✓ Dış denetçinin finansal tablo bilgisi kullanıcılarına karşı sorumluluğu vardır,
- ✓ Dış denetçiler yardımcılarının faaliyetlerinden sorumludur olarak sıralanabilir.

Denetim süreçlerine ilişkin olarak tespit edilen önemli sonuçlar;

- ✓ Gerektiğinde alanında uzman kişiler görevlendirilmelidir,
- ✓ Dış denetçi hata ve hile tespit etmesi durumunda ilgililerle görüşmelidir,
- ✓ Dış denetçi denetlenen işletmeye sürpriz bir ziyaret yapıp varlık kontrolü yapmalıdır,

- ✓ Dış denetçi denetim sürecinde yönetim kurulu toplantı tutanaklarını ve iç denetim raporlarını incelemesi gerekir.

Dış denetçinin denetim performansını etkileyen ve yasal sorumluluğa maruz kalma riskini azaltan önemli faktörler;

- ✓ Dış denetçiler bağımsızlığın korunması için tüm yetkiye sahiptirler,
- ✓ Denetim raporları ilgili kullanıcılar tarafından anlaşılabilir olmalıdır,
- ✓ Denetim Kalite kontrol standartlarına uygun olarak yapılmalıdır,

olarak sıralanabilir.

Denetçilerin denetim ve raporlama süreçlerinde dikkat edilmesi konular arasında üç faktör ön plana çıkmıştır. Bu faktörler;

- ✓ Dış denetçi işletme yönetiminin hata ve hilelerini raporlamak zorundadır,
- ✓ Denetçi denetim çalışma kağıtlarını muhafaza etmelidir,
- ✓ İşletme yönetiminin denetim sürecinde dış denetçi ile iletişim içinde olacak personeli belirlemesi gerekir şeklinde sıralanabilir.

Dış denetçilerin iç denetim faaliyetlerine bakış açılarına göre;

- ✓ İç kontrol sisteminin zayıflığı hata ve hile vakalarının artırır,
- ✓ Dış denetçi ve iç denetçi denetim faaliyetlerinde birlikte çalışır,
- ✓ Dış denetçi, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülebilmek için iç denetçinin çalışmalarını gözlemler ve raporlarını rehber olarak kullanabilir şeklinde sıralanabilir.

Çalışma kapsamında geliştirilen hipotezler kapsamında denetçilerin cinsiyetlerine, unvanlarına, tecrübelerine ve eğitim durumlarına göre değerlendirme yargıları arasında bir fark olmadığı tespit edilmiştir.

KAYNAKÇA

- Akgül B, A., (2000), “*Türk Denetim Kurumları*”, Turkmen Kitabevi, Beta Yayınları, İstanbul.
- Alagöz, A., (2008), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü”, Ed. Doğan Z. Ve İnal M., Tablet Yayınları, Konya, (95-126).
- Arens, A, J. Loebbecke, (2002), “*Auditing: An Integrated Approach*”, Eight Edition, Prentice Hallc. New York.
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) (2012), Türkiye Denetim Standartları: Bağımsız Denetim Standartları (BDS), www.kgk.gov.tr.
- Bozkurt, N., (2009), İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bozkurt, N., (2015). “*Muhasebe Denetimi*”, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Gürbüz H., (1990), “*Muhasebe Denetimi*”, Bilim Teknik Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul.
- Güredin, E. (2000). “*Denetim*” 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Kaval, H., (2005), “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, 2. Baskı,; Gazi Kitabevi: Ankara.
- Kepekçi, C., (1996a), “*Bağımsız Denetim*”,; Lazer Ofset, Ankara
- Hesap Uzmanları Derneği (2004), Denetim İlke ve Esasları, İstanbul: HUD, 3.Baskı.
- Nuri .A. ve Cevat. M. (2012) . “*Denetim Varlıklar*”. Elsakal Kütüphanesi. Bağdat.
- Singleton, T. ve Singleton A., (2010), *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, Fourth Edition, Wiley, John Wiley, Sons&Inc.

Sayıştay ., (1997), “*Intosai İç Kontrol Standartları Kılavuzu*”, Sayıştay, Ankara.

Türedi, H., (1992), “*Muhasebe Denetimi*”, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Genel Yayın No:158, Trabzon.

Ulusoy, Y. (2007). *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Usul, H., (2015), “*Bağımsız Denetim*”, 2. Baskı,; Detay Yayıncılık. Ankara.

TDK,2018,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b07ae7dcca733.78633941 Eriřim Tarihi: 25.01.2017.