

SONUÇ, ÖNERİ ve DEĞERLENDİRMELER

Hileli finansal raporlama olayları toplumun her kesiminde, işletmelerden yansıyan bilgilere olan güveni azaltmış ve bu durum oldukça önemli bir sorun halini alarak denetim mesleğine yönelik şüpheleri de artırmıştır. Özellikle Enron olayı ile birlikte denetim mesleği derinden derine sorgulanmış, denetçilerin böyle bir hile olayını ortaya çıkarmaması ise ciddi eleştirilere sebep olmuştur. Bütün bu olaylar neticesinde muhasebe, denetim ve kurumsal yönetim alanlarında ardı ardına düzenlemelere gidilmiştir. Sarbanes Oxley yasası, AICPA ve IFAC'ın çıkardığı denetim standartları denetim alanındaki önemli düzenlemelerdendir. Ülkemizde de konu ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin SPK'nın yayınladığı Seri X. No: 22 tebliği ile denetçilerin sorumlulukları ve görevlerini yerine getirirken uyması gereken kurallar belirtilmiştir.

Doğru; hiç bir menfaate dayanmadan ifade edildiğinde hileli vakaların, hileli finansal raporlamaların azalacağı belki de yok olacağı şüphesizdir. Fakat bu sadece bağımsız denetimin değil aynı zamanda işletmelerin de kendi iç bünyelerinde dikkat etmesi gereken bir konudur. Bu kapsamda, finansal tablo kullanıcılarına güvenilir bilgi sunulmasında yardımcı olabilecek ve risk faktörlerini belirleyerek riskleri en aza indirebilecek önemli unsurlardan biri de iç denetim sistemidir.

İç denetim, işletmelerin doğru bir şekilde çalışmasını sağlayarak, hilelere ve usulsüz uygulamalara karşı çözüm oluşturabilen bir sisteminin varlığını ortaya koyabilmektir. Çünkü iç denetçinin, bağımsız ve tarafsız bir şekilde sorumluluklarını yerine getirmesi, yeterli ve azami bir mesleki bilgiye sahip olması işletmelerde hilenin tespit edilmesini ve önlenmesini kolaylaştıracaktır. Aynı zamanda iç denetçi bağımsız denetçiye yardımcı olarak işletmeye kaynak, maliyet ve zaman tasarrufu sağlayacaktır.

Bu çalışmada, öncelikle hile, muhasebede hile, hileli finansal raporlama, iç denetim ve denetim standartları açısından bağımsız denetçinin sorumluluğu gibi konularda teorik açıklamalarda bulunulmuş ardından Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçilere bir anket uygulanarak, hileli finansal işlemlerin tespit edilme sıklıklarının düzeyi, iç denetim sisteminin hileli finansal raporlamayı önlemedeki rolü, denetim standartları açısından bağımsız

denetçinin hileye karşı sorumluluğu ve son olarak finansal skandallarda tarafların sorumluluğuna ait ifadelerle deneklerin katılım düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Uygulanan anket ile elde edilen katılımcılara ait demografik bilgiler aşağıda maddeler halinde yer almaktadır.

- Erkek bağımsız denetçi sayısı, kadın bağımsız denetçi sayısına göre daha fazladır. (Erkek: %61; Kadın: %39)
- Bağımsız denetçilerin %80'i lisans mezunudur.
- Bağımsız denetçilerin yaklaşık %85'i orta yaş grubundadır.
- Meslek unvanı açısından yaklaşık yarısı (%49) denetçidir.
- Bağımsız denetçilerin yarıdan fazlasının (%68,3) mesleki deneyim süresi 6-15 yıl arasındadır.
- Bağımsız denetçilerin yarıdan fazlası (%51,4) 20 yıl ve üzeri bir tecrübeye sahiptir.
- Bağımsız denetim kuruluşları ortalama 10 personel istihdam etmektedir.
- Bağımsız denetim firmalarının yarıdan fazlası (%57,3) firma türü bakımından ulusaldır.
- Bağımsız denetçilerin yarıdan fazlası (%51) 3568 sayılı yasa göre edinilen meslek unvanı bakımından YMM'dir.
- Bağımsız denetçilerin yarıdan fazlası (%54,6) görevlerini İstanbul'da icra etmektedirler.

Ayrıca bağımsız denetçilerin meslekleriyle ilgili bazı konularda (denetim ücreti ve bağımsızlığa etkisi, hilelerin ortaya çıkarılmasında en önemli araçlar, hileli finansal işlemin tespit edilme sıklığının düzeyi, iç denetim sisteminin hileli finansal raporlamayı önlemedeki rolü, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğu, finansal skandallarda tarafların sorumluluğu) düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu konulara yönelik olarak öne çıkan bulgulara ait kısa bilgiler aşağıdadır.

Deneklerinin %56'sı meslektaşlarının denetim ücretinin müşterisinden almasının bağımsızlıklarını etkilemediğini düşünmektedir. (Tablo 6)

Denetim ücretinin ödenmesi açısından bağımsızlığı güçlendirecek en iyi önerinin %46,97 oranıyla “Müşteri işletmelerden yapılacak kesintilerle oluşturulan bir havuz hesabından” ifadesi olduğu anlaşılmaktadır. Bu seçeneği %28,03 oranıyla “Tüm finansal tablo kullanıcıları tarafından (hissedarlar, alacaklılar, yatırım uzmanları, kurumsal yatırımcılar, bankalar ve devlet) oluşturulacak ortak bir hesaptan” ifadesi takip etmiştir. Dolayısıyla denetçiler ücretlerinin ödenmesi noktasında müşterilerle doğrudan bağlantıya girmek istememektedirler. (Tablo 7)

Bağımsız denetçilere göre finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında birinci derecede önemli araç bağımsız denetim, ikinci derecede önemli araç iç denetim, üçüncü derecede önemli araç iç kontrol ve sistemleri olarak tespit edilmiştir. (Tablo 8)

Bağımsız denetçiler, hayali gelir kaydedilmesi, nakit ve menkul kıymetlerin fiktif olarak yüksek gösterilmesi, hayali stok oluşturulması, maddi duran varlıkların gerçek değerinin üstünde değerlendirilmesi, işletmelerin birleşme veya satın alma sürecinde varlıkların yüksek gösterilmesi gibi hile türleriyle “Hiç” karşılaşmamışlardır. (Tablo 10)

Bağımsız denetçiler, değerini kaybetmiş varlıklardaki değer düşüklüğünün kayda alınması/alınmaması, değerini kaybetmiş varlıkların varlıklardan çıkartılmaması, ticari alacakların yüksek gösterilmesi, maddi duran varlıklar için ayrılan amortismanların yüksek gösterilmesi, stok değer düşüklüğünün ayrılmaması, varlıkların yanlış hesap gruplarına kaydedilmesi, bilanço tarihinden sonraki olayların açıklanmaması, şarta bağlı yükümlülüklerin bildirilmesinin ihmal edilmesi, gibi hile türleriyle “Çok” karşılaşmışlardır. (Tablo 10)

İç denetçilerin; eğitilmiş ve mesleki yeterliliğe sahip olması, denetim standartlarını iyi bilmesi, bağımsız denetçilerle ilişkilerinin iyi olması, denetim komitesiyle ilişkilerin iyi olması, yönetimle birlikte hilelere karşı önlem alması, mesleki etik kurallarını iyi bilmesi, hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkili olabileceği belirtilmektedir. Ayrıca iç denetçiler, hileleri önlemedeki sorumluluğun sadece kendilerine ait olmadığını belirterek bu denli önemli bir yükümlülüğün sadece iç denetçiye yüklenmesini kabul etmemekte ve sorumluluğun yöneticilere ait olduğu noktasında ise kararsız kalmaktadırlar. (Tablo12 ve 13)

Deneklerin, işletme faaliyetlerini yöneticilerini çalışanlarını ve her türlü işlemi yakından gözetleyen iç denetçilerin hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasındaki konumunun önemini kabul ettiklerini ve iç denetçiler ile işbirliği yapılması gerekliliğine inandıklarını da göstermektedir. İç denetimin etkinleştirilmesi ile bağımsız denetçilerin iş yoğunluğunun azalabileceği ve bağımsız denetçilerin sorumluluğu yönetimle paylaşma eğilimlerinin de artabileceği öngörülmektedir. (Tablo 12 ve 13)

Bulgulardan bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluklarını önemli yanlışlıklar ile sınırlandırmaya çalıştığı fakat önemli yanlışlıklar konusunda işletme yönetimiyle ortaklaşa sorumluluğu kabul edebileceği anlaşılmaktadır. (Tablo 14 ve 15)

Bağımsız denetçiler, mali tabloların önemli yanlışlıklar içermediğine ilişkin makul güvence vermek çerçevesinde tanımlanan mevcut durum ve uygulamalara devam etmek istemektedirler. Ancak bağımsız denetçiler makul güvence düzeyinin ötesine geçmek için sorumluluğu işletme yönetiminden başka taraflara dengeli bir biçimde dağıtmayı amaçlayan yaklaşımların gerçekleştirilmesi durumunda süregelen durum ve uygulamaları bırakma eğilimi göstermektedirler. (Tablo 14 ve 15)

Bağımsız denetçiler iç kontrol sistemine katkılarının sınırlı olmasının onların hata ve hilelerden doğan sorumluluğu azaltamayacağı düşüncesindedirler. (Tablo 14 ve 15)

Bağımsız denetçilerin, bilgisayar destekli denetim sistemlerine geçilmesi durumunda sorumluluğu yönetimle paylaşma eğiliminde olduğu gözlenmektedir. Bilgisayar destekli denetim teknikleriyle muhasebe hilelerinin tespiti daha kolay olabilmektedir. (Tablo 14 ve 15)

Bağımsız denetçilerin hata ve hilelerin tespitinde gerekli maddi altyapının sağlanması durumunda sorumluluğu finansal raporlama sürecinde yer alan diğer taraflarla paylaşma eğiliminde oldukları gözlenmektedir. Buna göre bağımsız denetçiler muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında bu denli geniş bir sorumluluğun paylaştırılması gerektiğine inanmaktadırlar. (Tablo 14 ve 15)

Bağımsız denetçiler hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasının temel denetim amacı olmadığını, dolayısıyla bu görevin bağımsız denetçilere değil işletme yönetimine ait olduğu düşüncesindedirler. Fakat yukarıda belirtildiği gibi bağımsız

denetçiler bilgisayar destekli denetimle ve gerekli mali altyapının sağlanması halinde sorumluluğu paylaşma eğilimindedirler. (Tablo 14 ve 15)

Temel denetim amacı “mali tablolarda önemli yanlışlıklar olmadığı konusunda makul güvence vermek çerçevesinde sadece önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimi sorumlu tutmuştur. Ama bağımsız denetçilerin bu durumu istemedikleri, ortak ve müteselsil bir sorumluluğu benimsedikleri görülmüştür. (Tablo 14 ve 15)

Bağımsız denetçiler, iç denetim birimi ile ilişkilerinde “mesleki şüpheciliğe” dikkat edilmesinin hileli finansal raporlama riskini azaltacağına inanmaktadırlar. (Tablo 14 ve 15)

Bağımsız denetçiler, denetim faaliyetini yerine getirirken bağımsız ve tarafsız bir şekilde doğrunun hiç bir menfaate dayanmadan ifade edilmesi gerektiğine inanmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinde sosyal sorumluluk kavramına uygun hareket ettikleri söylenebilir. (Tablo 14 ve 15)

Bağımsız denetçiler, denetim faaliyetlerini yerine getirirken uyması gereken asgari kuralları (genel kabul görmüş denetim standartları) gerçekleştirdikleri veya yerine getirdikleri takdirde sorumluluklarını yerine getireceklerine inanmaktadırlar. (Tablo 14 ve 15)

Bağımsız denetçiler büyük şirket skandallarında öncelikle işletme yönetimi ve denetleyici-düzenleyici kuruluşları sorumlu göstermiş, bağımsız denetimin rolünü daha önemsiz ve geri planda tutmuştur. (Tablo 16 ve 17)

Denekler, “İç denetim hatası ve kusurlarından” ve “İç kontrol yetersizliğinden” kaynaklı sorumluluğa “Yüksek” düzeyde katılım göstermiş ve denetim komitesinin rolünün daha önemsiz ve geri planda olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir. Bu iki sonuçtan yola çıkarak; bağımsız denetçilerin kendi meslektaşlarını korumacı bir tutum içine girdikleri söylenebilir. (Tablo 16 ve 17)

Araştırmada yapılan anlamlılık analizi sonuçları aşağıda yer almaktadır.

Hileli finansal işlemin tespit edilme sıklığına ilişkin ifadelerde;

- Cinsiyet (Tablo 18), meslek unvanları (Tablo 19), eğitim durumu (Tablo 20), yaş (Tablo 21) ve mesleki deneyim (Tablo 23) açılarından anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

İç denetimin hileli finansal raporlamayı önlemedeki rolüne ilişkin ifadelerde;

- Cinsiyet açısından anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

- Meslek unvanları (Tablo 25), eğitim durumu (Tablo 26), yaş (Tablo 27) ve mesleki deneyim (Tablo 28) açılarından anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

Denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluklarına ilişkin ifadelerde;

- Cinsiyet ve eğitim durumu açılarından anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.
- Meslek unvanları (Tablo 29), yaş (Tablo 30) ve mesleki deneyim (Tablo 31) açılarından anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

Finansal skandallarda tarafların sorumluluğuna ilişkin ifadelerde;

- Cinsiyet ve mesleki deneyim durumu açılarından anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.
- Meslek unvanları (Tablo 32), eğitim durumu (Tablo 33) ve yaş (Tablo 34) açılarından anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

Çalışmanın teorik kısmındaki açıklamalar ve uygulama kısmında ortaya çıkan sonuçlar çerçevesinde yapılan öneriler ve değerlendirmeler aşağıdadır.

- İşletme yönetimi tarafından bağımsız ve tarafsız iç denetim birimi oluşturulmalıdır. Zira iç denetçinin her türlü hile ve usulsüzlük karşısında kimseden etkilenmeden hareket etmesi gerekmektedir.
- İç denetçiler, iç denetim standartlarına uygun hareket ettiklerinde sorumluluklarını daha iyi yerine getireceklerdir.
- İç denetçiler ve bağımsız denetçilerin yeniliklere açık ve teknolojik gelişmeleri yakından takip etmeleri gerekmektedir.
- İç denetçilere ve bağımsız denetçilere gerekli muhasebe ve finansal raporlama, teknik denetimler, karşılaşılabilecek hilelerle ilgili eğitimler verilmelidir.
- İç denetçiler ve bağımsız denetçiler, hem hilelerle ilgili bilgi sahibi olmalı hem de meydana gelen muhasebe ve denetim skandallarını inceleyerek bunların hangi sebeplerden hangi aksaklıklardan kaynaklandığına ve bu gibi durumları önleyebilmek için neler yapılabileceğine yönelik bilgiyi edinmelidirler.

- Bağımsız denetçilerin hata/hilelerin ortaya çıkarılmasındaki yetersizliği, iç denetçilerin hata/hilelerin ortaya çıkarılmasındaki uygun konumu dolayısıyla söz konusu organlar arasında uygun bir takım çalışması ile hem yapılan hile sayısının azalması, hem de hilelerin ortaya çıkarılma olasılığının yükseltilmesi mümkün olacaktır.
- Bağımsız denetçilerin, muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması açısından sorumluluğu tek bir tarafa yüklemek istememesi, imkânlar geliştirilirse sorumluluğu paylaşma eğiliminde oldukları ve denetim ücretlerinin müşteri işletme tarafından ödenmesinin doğurduğu bağımlılık ilişkisini değiştirmeye istekli oldukları tespit edilmiştir. Bu bulgulara yönelik bağımsız denetçilerin ücretlerinin ödenmesi noktasında hesap, fon ve havuz oluşturulması önerilerini benimsediklerini, bilgisayar destekli denetim ve diğer maddi altyapıların gerçekleşmesi durumunda sorumluluklarını paylaşabilecekleri öngörülmektedir.
- Bağımsız denetçilerin topluma olan sorumluluğunu yerine getirebilmeleri ve sosyal sorumluluk kavramını benimsemeleri için mevcut bağımsız denetim sürecini ve çalışmalarını finansal tablo kullanıcılarına açık biçimde anlatması ve bu amaçla bilgilendirme toplantıları düzenlemesinin yararlı olabileceği düşünülmektedir. Sözü edinilen toplantılarda bağımsız denetçiler olanaklarını, kısıtlarını ve kaynaklarını ortaya koymalı, finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetçilerden yapılmasını beklediği hizmetlerin hangilerinin yasa ve standartlar kapsamında kaldığı, hangilerinin uygun ve yeterli kaynaklarla başarılabileceği açıklanmalıdır.
- Bağımsız denetçiler, ayrıca muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması için uyumlu bir takım çalışmasının içinde olmalıdırlar. Birtakım şüpheli durumların ortaya çıkarılmasında finansal dedektif olarak nitelendirilebilecek hile incelemelerinden ve hile saptandıktan sonraki süreçte hile maliyetlerini en aza indirebilmek açısından adli muhasebecilerden hizmet alabilmeyi düşünmelidirler.