

T.C.
ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MAKYAVELİST KİŞİLİK ÖZELLİKLERİNİN
MUHASEBE DENETİMİ'NDEKİ YERİ
VE
DENETÇİ DAVRANIŞLARINA ETKİLERİ

Eren SABUR

Temmuz-2011

T.C.
ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MAKYAVELİST KİŞİLİK ÖZELLİKLERİNİN
MUHASEBE DENETİMİ'NDEKİ YERİ
VE
DENETÇİ DAVRANIŞLARINA ETKİLERİ

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan
Eren SABUR

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Rahmi YÜCEL

Bolu-2011

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE,

Eren SABUR'a ait “Makyavelist Kişilik Özelliklerinin Muhasebe Denetimi’ndeki Yeri ve Denetçi Davranışlarına Etkileri” adlı çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

.../.../2011

Akademik Unvan, Ad ve Soyad

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Yrd. Doç. Dr. Rahmi YÜCEL

Üye : Doç. Dr. Seyit KÖSE

Üye : Yrd. Doç. Dr. Murat ÖZCAN

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Prof. Dr. Gönül ÜLKER
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Sevgili annem,
babam ve kardeşlerime,

TEŞEKKÜR

Yoğun bir emek gerektiren bu çalışmanın konu seçiminden, verilerin hazırlanmasına, düzeltilmesine ve yorumuna kadar tüm süreçte fikirleri ile değerli katkıları bulunan danışman hocam Yrd.Doç. Dr. Rahmi YÜCEL'e teşekkürlerimi sunarım.

Hayatımın bugüne kadar olan tüm noktalarında olduğu gibi, bu çalışmanın oluşması sürecinde de anlayışını ve ilgisini esirgemeyen sevgili aileme şükranlarımı sunarım.

Bu çalışma oluşturulurken bana yardımlarını esirgemeyen sevgilime ve yardımları dokunan diğer tüm arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
TABLolar LİSTESİ	xviii
ABSTRACT.....	xx
ÖZET	xxii
KISALTMALAR	xxiv

BÖLÜM-I

MUHASEBE DENETİMİ VE ÖNEMİ	1
---	----------

1. Giriş.....	1
----------------------	----------

1.1. Denetim Kavramı.....	5
---------------------------	---

1.2. Muhasebe Denetimi, Muhasebe Denetimi'nin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye'deki Durum	7
--	---

1.2.1. Muhasebe denetimi	7
--------------------------------	---

1.2.2. Muhasebe denetimi tarihsel gelişimi	12
--	----

1.2.3. Muhasebe denetimi ve Türkiye.....	15
--	----

1.3. Denetim Türleri.....	26
---------------------------	----

1.3.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	27
---	----

1.3.2. Kapsamına göre denetim türleri.....	30
--	----

1.3.3. Denetçinin niteliğine göre denetim türleri	31
---	----

1.3.4. Yapılış nedenlerine göre denetim türleri	34
---	----

1.3.5. Uygulama zamanına göre denetim türleri.....	35
--	----

1.4. Denetim Standartları	36
---------------------------------	----

1.4.1. Genel standartlar	36
--------------------------------	----

1.4.2. Çalışma alanı standartları.....	38
--	----

1.4.3. Raporlama standartları	40
-------------------------------------	----

1.5. Denetçi Türleri ve Denetim Etiği.....	43
--	----

1.5.1. Denetçi türleri	43
------------------------------	----

1.5.2. Denetçilerin uyması gereken etik kurallar	45
--	----

BÖLÜM-II

2. Denetçi Davranışlarını Etkileyen Unsurlar	47
2.1. Makyavelizm	47
2.2. Etik ve Makyavelizm	49
2.3. İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk Kavramı	50
2.3.1. İktisadi girişim ve iş ahlakı derneği	52
2.3.2. Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği	52
2.4. Denetçi Davranışlarını Etkileyen Tehditler	57
2.5. Hile ve Hile Düzeyi Algıları	58
2.6. Kötü Şöhret	62
2.7. Bağımsızlık Algısı	63
2.8. Para Aşkısı	67
2.8.1. Zenginlik	68
2.8.2. Motive edici etken	69
2.8.3. Önemlilik	69
2.8.4. Ücret memnuniyeti	70
2.8.5. Para sevgisi ve ücret memnuniyeti ilişkisi	71

BÖLÜM-III

3. Makyavelist Kişilik Özelliklerinin Muhasebe Denetimindeki Yeri ve Denetçi Davranışlarına Etkileri Üzerine Bir Araştırma	73
3.1. Araştırma Modeli ve Hipotezler	73
3.2. Değişkenlerin Ölçümü	79
3.3. Veri ve Örneklem Süreci	81
3.4. Faktör ve Güvenilirlik Analizleri	85
3.4.1. Makyavelizm	85
3.4.2. Para aşkı	86
3.4.3. Bağımsızlık algısı	88
3.4.4. Sorumluluk algısı	89
3.4.5. Kötü şöhret	90
3.4.6. Hile ve Hile Düzeyi Algıları	91
3.5. Model Analizi ve Bulgular	92

3.6. Sonuç ve Öneriler	99
3.6.1. Sorumluluk algısı ve para aşkı arasındaki ilişki	99
3.6.2. Sorumluluk algısı ve hile düzeyi arasındaki ilişki	100
3.6.3. Sorumluluk algısı ve Makyavelizm arasındaki ilişki.....	101
3.6.4. Makyavelizm ve hile düzeyi algısı arasındaki ilişki.....	102
3.6.5. Para aşkı ve hile düzeyi algısı arasındaki ilişki	103
3.6.6. Para aşkı ve bağımsızlık arasındaki ilişki	104
3.6.7. Hile düzeyi algısı ve bağımsızlık arasındaki ilişki	105
3.6.8. Makyavelizm ve kötü şöhret arasındaki ilişki	105
3.6.9. Kötü şöhret ve hile düzeyi algısı arasındaki ilişki	106
3.6.10. Kötü şöhret ve bağımsızlık arasındaki ilişki.....	107
3.6.11. Bağımsızlık ve hile algısı arasındaki ilişki	108
3.6.12. Kötü şöhret ve hile algısı arasındaki ilişki.....	109
3.6.13. Hile düzeyi algısı ve hile algısı arasındaki ilişki	110
KAYNAKÇA.....	113
EKLER.....	123

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1-1. Sürdürülebilirlik Yaklaşımı.....	11
Şekil 3-1. Araştırma Modeli ve Hipotezler.....	89
Şekil 3-2. Kabul Edilen Hipotezler ve İstatistiksel Değerler.....	99

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1-1. Denetimin Tarihsel Gelişimi	12
Tablo 3-1. Cinsiyet	82
Tablo 3-2. Medeni Hal	82
Tablo 3-3. Eğitim	82
Tablo 3-4. Firma	83
Tablo 3-5. Tanımlayıcı İstatistik	84
Tablo 3-6. Değişkenler Arası Korelasyon	84
Tablo 3-7. Açıklanan Toplam Varyans	85
Tablo 3-8. Değişkenlere Ait Faktör Yükleri	86
Tablo 3-9. Açıklanan Toplam Varyans	87
Tablo 3-10. Değişkenlere Ait Faktör Yükleri	88
Tablo 3-11. Açıklanan Toplam Varyans	88
Tablo 3-12. Değişkenlere Ait Faktör Yükleri	89
Tablo 3-13. Açıklanan Toplam Varyans	89
Tablo 3-14. Değişkenlere Ait Faktör Yükleri	90
Tablo 3-15. Açıklanan Toplam Varyans	90
Tablo 3-16. Değişkenlere Ait Faktör Yükleri	91
Tablo 3-17. Açıklanan Toplam Varyans	91
Tablo 3-18. Değişkenlere Ait Faktör Yükleri	92
Tablo 3-19. Para Aşkısı Analiz Bulguları	93
Tablo 3-20. Hile Düzeyi Algısı Analiz Bulguları	95
Tablo 3-21. Bağımsızlık Algısı Analiz Bulguları	96
Tablo 3-22. Kötü Şöhret Analiz Bulguları	97
Tablo 3-23. Makyavelizm Analiz Bulguları	97
Tablo 3-24. Hile Algısı Analiz Bulguları	98

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum, “Makyavelist Kişilik Özelliklerinin Muhasebe Denetimindeki Yeri ve Denetçi Davranışlarına Etkileri” başlıklı çalışmanın yazılmasında, bilimsel ve etik kurallara uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin tamamının ya da bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitede bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

.../.../20...

Eren SABUR

ABSTRACT

The aim of this thesis study is to measure the effect of such variables as Machiavellianism, responsibility perception, deception perception and level of deception perception, notoriety, independence, love of money, which affect auditor behaviors and establish relationships between these variants.

The study consists of three parts. In the first part of the study, definitions and explanations related to audit concept and its significance, the need for supervision, new arrangements made in recent years, development of audit in Turkey and the world, corporate social responsibility, auditing firms in Turkey, auditing standards, types of auditor and audit. In the second part, emphasis was laid on such variants as Machiavellianism, responsibility perception, deception perception and level of deception perception, notoriety, independence and love of money, which are the basic variables of the research, and their characteristics were explained. In the third part of our study, data collection method related to the research analysis, scales in literature which are used for measuring the variables, statistical analysis and findings were discussed. Research model and correlation analysis conducted for the hypotheses, regression analysis and factor analysis, which were designed within the scope of the research were also discussed in this part. Besides, correlations between the variables and findings obtained as a result of the statistical analyses for the hypotheses and explanations of these findings as well as the demographic characteristics of the auditors, who participated in the survey, were included to this part. Within the light of the findings obtained from the research, it has been concluded that responsibility perception has a positive effect on auditory love of money. It has been inferred from the research that responsibility perception doesn't have a significant effect on level of deception perception, which was another variable discussed in the study. It has been found out that responsibility perception, which was observed in the view of a different hypothesis and statistical findings related to Machiavellianism, has a positive significant effect on Machiavellianism perception.

Another relation confirmed by research findings was the relationship between

Machiavellianism and level of deception perception. In the light of findings obtained from the research, it is observed that Machiavellianism has a significant effect on level of deception perception. Another variable, which affect the level of deception perception is level of love of money. Auditors' love of money has a positive significant effect on their level of deception perceptions. Auditor independence, which is thought to have a correlation with the love of money, was analyzed in the research and the fact that auditor's level of love of money affect the auditor independence negatively was supported with statistical findings.

Due to the fact that findings obtained as a result of the analyses conducted to find out the correlation between the level of deception perception and auditor independence introduced statistically significant values, it has been found out that level of deception perception has negative effects on independence perception. Another correlation to be answered, which was discussed within the scope of the research was the correlation between Machiavellianism and notoriety. In view of the conducted analyses and obtained findings, it has been found out that Machiavellianism doesn't have a significant effect on notoriety perception. When the correlation between notoriety perception and level of deception perception is analyzed, obtained findings suggest that auditor's notoriety perception has a positive significant effect on level of deception perception. Another variable, correlation of which was analyzed with notoriety perception was auditor's independence perception. In the light of obtained findings, it has been found out that notoriety perception has a significant effect on auditor's independence perception. Within the scope of hypotheses conducted in the research, correlation between auditor's independence perception and deception perception was analyzed and it has been found out that independence perception has a significant effect on deception perception. Another variable correlation of which was analyzed with deception perception was notoriety perception. As a result of conducted analyses, it is observed that auditor's notoriety perception has a significant effect on deception perception. Finally, in view of obtained findings, it has been found out that level of deception perception has a significant effect on deception perception.

Key Words: Audit, Types of Audit and Auditors, Factors Affecting Auditor Behaviors, Machiavellianism, Ethics

ÖZET

Bu tez çalışmasının amacı, denetçi davranışlarını etkileyen Makyavelizm, sorumluluk algısı, hile algısı ve hile düzeyi algısı, kötü şöhret, bağımsızlık ve para aşkı gibi değişkenlerin etkilerini ölçmek ve bu değişkenler arasındaki ilişkileri belirlemektir.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, muhasebe denetimi kavramı ve önemi, denetime duyulan ihtiyaç, muhasebe denetimi alanında son yıllarda yapılan düzenlemeler, Dünyada ve Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi, kurumsal sosyal sorumluluk, Türkiye’de ki denetim kuruluşları, denetim standartları, denetçi ve denetim türleri ile ilgili tanımlama ve açıklamalara yer verilmiştir. İkinci bölümde araştırmanın temel değişkenleri olan Makyavelizm, sorumluluk algısı, hile algısı ve hile düzeyi algısı, kötü şöhret, bağımsızlık ve para aşkı, gibi değişkenler üzerine vurgu yapılarak bu değişkenlerin tanımları yapılmış ve özellikleri açıklanmıştır. Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise araştırma analizi ile ilgili veri toplama yöntemi, değişkenlerin ölçülmesinde kullanılan literatürdeki ölçekler, istatistiksel analiz ve bulgular ele alınmıştır. Araştırma kapsamında oluşturulan araştırma modeli ve hipotezler ile ilgili yapılan korelasyon analizi, regresyon analizi ve faktör analizleride bu bölümde incelenmiştir. Ayrıca araştırmada kullanılan anket yöntemine katılan denetçilerin demografik özelliklerinin yanı sıra değişkenler arasındaki ilişkiler ve araştırmada oluşturulan hipotezler ile ilgili istatistiksel analizler sonucu elde edilen bulgular ve bulguların açıklamalarına yer verilmiştir.

Araştırmada elde edilen bulgular ışığında sorumluluk algısının, denetçi para aşkı üzerinde pozitif yönde anlamlı bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sorumluluk algısının araştırmada ele alınan bir diğer değişken olan hile düzeyi algısı üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı yapılan incelemelerde elde edilmiştir. Farklı bir hipotez ışığında izlenen sorumluluk algısı ve Makyavelizm ile ilgili istatistiksel bulgular ışığında değerlendirilen sorumluluk algısının, Makyavelizm algısı üzerinde pozitif yönde anlamlı etkisinin olduğu belirlenmiştir.

Araştırma bulgularının doğruladığı bir diğer ilişki ise Makyavelizm ve hile düzeyi algısı arasındaki ilişkidir. Elde edilen bulgular ışığında Makyavelizm'in, hile düzeyi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi gözlenmektedir. Hile düzeyi algısını etkileyen bir diğer değişken ise para aşkı düzeyidir. Denetçilerdeki para aşkı, hile düzeyi algılarını pozitif yönde anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Para aşkı ile ilişkisi olduğu düşünülen denetçi bağımsızlık algısı araştırmada incelenmiş ve denetçi para aşkı düzeyinin, denetçi bağımsızlığını olumsuz yönde etkilediği istatistiksel bulgularla desteklenmiştir.

Hile düzeyi algısı ile denetçi bağımsızlığı arasındaki ilişki için uygulanan analizler sonucunda elde edilen bulgular istatistiksel olarak anlamlı değerler ortaya koyduğundan, hile düzeyi algısının, bağımsızlık algısı üzerinde olumsuz etkilerinin söz konusu olduğu ortaya çıkarılmıştır. Araştırma kapsamında ele alınan bir diğer cevaplanması gereken ilişki ise Makyavelizm ve kötü şöhret arasındaki ilişkidir. Yapılan incelemeler ve elde edilen bulgular bakımından araştırmada Makyavelizm'in kötü şöhret algısı üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı belirlenmiştir. Kötü şöhret algısı ile hile düzeyi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde ise elde edilen bulgular denetçi kötü şöhret algısının, hile düzeyi algısını pozitif yönde anlamlı bir şekilde etkilediğini göstermektedir. Araştırmada kötü şöhret algısı ile ilişkisinin incelendiği bir diğer değişken ise denetçi bağımsızlık algısıdır. Elde edilen bulgular ışığında kötü şöhret algısının, denetçi bağımsızlık algısını anlamlı bir şekilde etkilediği tespit edilmiştir.

Araştırmada oluşturulan hipotezler kapsamında, denetçi bağımsızlık algısı ile hile algısı arasındaki ilişki incelenmiş ve bağımsızlık algısının hile algısı üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu belirlenmiştir. Hile algısı ile arasındaki ilişkinin incelendiği bir diğer değişken ise denetçi kötü şöhret algısıdır. Yapılan analizler sonucunda denetçi kötü şöhret algısının, hile algısı üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu gözlenmektedir. Son olarak araştırmada ele alınan denetçi hile düzeyi algısının elde edilen bulgular ışığında hile algısını anlamlı bir şekilde etkilediği belirlenmiştir.

Anahtar kelimeler: Muhasebe Denetimi, Denetim ve Denetçi Türleri, Denetçi Davranışlarını Etkileyen Faktörler, Makyavelizm, Etik

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü)
AISG	: Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BTK	: Başbakanlık Teftiş Kurulu
CSR	: Kurumsal Sosyal Sorumluluk
DDK	: Devlet Denetleme Kurulu
HUK	: Hesap Uzmanlar Kurulu
IASC	: International Accounting Standarts Committee(Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Birliği)
İĞİAD	: İktisadi Girişim ve İş Ahlakı Derneği
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
SOX	: Sarbanes-Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YDK	: Yüksek Denetleme Kurulu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname

BÖLÜM I

MUHASEBE DENETİMİ VE ÖNEMİ

1. Giriş

İçinde yaşadığımız bilgi; küreselleşme, teknolojik gelişmeler, internet ve elektronik ticaret, bilgi yönetimi ve bilginin en etkin şekilde kullanımı, dünyada yaşanan önemli gelişmeleri oluşturmaktadır. Bu gelişmeler sonucunda, ülke ekonomileri arasındaki sınırlar kalkmış, ekonomiler birbirine bağımlı hale gelmiş, işletmelerin uluslararası faaliyetlerinde artış olmuş ve işletmeler uluslararası sermaye piyasalarına menkul kıymet ihraç etmeye başlamışlardır. Özellikle 1990'lı yıllarda uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmış ve şirketler menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ülkede ihraç etmeye başlamışlardır (İbiş ve Özkan, 2006; 25).

Küreselleşme rekabet ve serbest ticaretin erdemi üzerine kurulmuştur. Ülkelerarası serbest mal, hizmet ve sermaye dolaşımının kolaylaşması, iş gücünün serbest dolaşımı, teknolojinin yaygınlaşması gibi faktörler küreselleşmenin hızla artmasına neden olmuştur (Gökdere, 2001; 74).

Avrupa Birliği(AB) uyum sürecinde uluslararası piyasalardan fon temin konusu önemli yer almaktadır. Günümüzde teknolojinin ilerlemesi ve ülkelerarası sınırların ortadan kalkması ile birlikte, yatırımcılar ülke sınırlarının dışına çıkarak, diğer ülkelerdeki yatırım fırsatlarına ilgi göstermektedirler. Bu koşullar çerçevesinde finansal piyasalar ile ilgili bilgiler önem kazanmıştır. Finansal anlamda bilgi üretiminin temel

kaynağı olan muhasebe işlemleri de günümüzde artan bir değere sahiptir. İşletmelerde yatırımcılara sunulan mali tablolar ve diğer muhasebe işlemlerinde bilgileri zamanında eksiksiz ve güvenilir bir biçimde yatırımcılara sunulması önem kazanmıştır.

Ülkelerin muhasebe sistemlerini zaman içerisinde birbirlerinden farklılaştıran birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler; ekonomik kalkınmışlık seviyesi, ekonomik sistem, ekonomik büyüme, enflasyon, etik kurallar ve standartların yaptırımı, mesleki bilgi altyapısı, genel eğitim seviyesi, muhasebe eğitiminin durumu, işletme alanındaki yeniliklerin hızı, finansman kaynakları, işletme uygulamalarının seviyesi, işletme sahipliğinin yapısı, devletin ekonomideki rolü, yasal sistem, kültür, muhasebe bilgisini kullanan taraflar, mesleğin statüsü, muhasebe uygulamalarının yaptırım gücü, politik sistem, sosyal çevre, krizler, ülkelerin tarihi ve ekonomik bağları, vergilendirme uygulamaları olarak sayılabilir. Muhasebeyi etkileyen bu sebepler, ülkelerarası farklılıkların veya benzerliklerin anlaşılmasında katkıda bulunmaktadır. Muhasebe sosyal bir bilim dalıdır ve toplumda “hizmet” işlevini yerine getirmektedir; muhasebenin teknik ve sosyal anlamda faydalı olarak kalabilmesi için toplumun sürekli değişen ihtiyaçlarına cevap vermesi ve hüküm sürdüğü ülkenin kültürel, ekonomik, yasal, sosyal ve politik özelliklerini yansıtması gerekir (Choi ve diğerleri, 1999, aktaran: Ağca ve Aktaş, 2007, <http://www.sbe.dpu.edu.tr>, 16 Mart 2011’de erişildi).

İşletmelerin ilgili olduğu çevrelerin çok geniş olması nedeniyle, muhasebe tarafından hazırlanan mali tabloları kullananların da sayısı oldukça fazladır. İşletme ilgililerinin alacağı kararların rasyonelliği veya tutarlılığı kullanmış oldukları bilgilerin niteliğine bağlı olarak değişecektir. Dolayısıyla, muhasebecilerin ürettikleri bilgiler ne kadar açık, anlaşılır ve güvenilir olursa, bu bilgilere bağlı olarak karar alanların almış oldukları kararlarda isabet oranı aynı nispette yüksek olacaktır. Böylece, işletmeler ve işletme ilgilileri daha etkin faaliyetlerde bulunacak ve iş hayatında toplam verim artmış olacaktır (Bayraktar, 2007: 3).

Dünyada meydana gelen muhasebe skandalları, halka açık şirketlerde yöneticilerin yapmış oldukları yanıltıcı beyanlarla meydana gelen siyasi ve ekonomik skandallardır. Bu skandallar yatırımcıların daha güvenilir bilgilere ulaşma isteğini ve

muhasabe denetiminin önemini artırmıştır.

ABD’de patlak veren muhasabe skandalları serisi, Enron skandalı olarak bilinen ve Enron enerji şirketinin yapmış olduğu, 1997 ve 2000 yılları arasında raporlanan net kâr rakamlarının gerçekleştirilen muhasabe hataları sonucunda düzeltildiğinin bildirilmesi ile başlamıştır (Süer, 2004, aktaran: Bayraktar, 2007: 38-39).

Aynı zaman da Enron skandalının yanı sıra Worldcom ve Xerox ile ilgili ortaya çıkan skandallar muhasabe standartlarının önemini ortaya çıkarmıştır. Bu olaylar yatırımcıların finansal tablolara olan güvenlerinin zarar görmesine neden olmuştur. Belli bir kesimin yararlandığı fakat büyük bir kesimin zarar gördüğü ve genellikle şirket yöneticileri tarafından yapılan hilelerin denetim işlemleri sürecinde ortaya çıkartılması gerekmektedir. Dolayısıyla finansal tabloların denetimine gün geçtikçe daha çok ihtiyaç duyulmaktadır.

Bir başka açıdan denetim ele alınacak olursa, denetim şirketlerinin belli bir hizmet kalitesini ve standartlarını devam ettirebilmesi için yetkin denetim ekiplerini yetiştirebilmesi ve elinde tutması, tahmin edilebilir büyük iniş çıkışlar göstermeyecek bir iş hacminin var olmasıyla ilgilidir (Atağan, 2007; 99).

Sweeney ve Pierce (2004: 807) tarafından yapılan araştırmada İrlanda’da bulunan beş büyük denetim firmasının dördünde, çalışanların 3-4 yıl arası deneyime sahip oldukları belirlenmiştir. Buradan yola çıkarak araştırma sonucunda firma içerisinde çalışanların sürekli değişmesinden dolayı resmi kontrol sistemlerinin etkililiği azalmıştır.

Muhasebenin ürettiği mali tabloların, muhasabe standartlarına uygunluğunu, yine denetim standartlarına göre inceleyerek, muhasabe bilgilerinin güvenilirliğini artıran muhasabe denetimi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik sistemin önemli bir parçasıdır. Muhasebe denetçisinin ürettiği raporlar, başta sermaye piyasası yatırımcıları olmak üzere, güvenilir bilgiye ihtiyaç duyan bütün kesimleri ilgilendirir.

Finansal piyasalarda, yatırımcılar finansal tablo analizi konusunda yeterli bilgiye sahip olmalıdırlar (Adkins, 2009, <http://www.investopedia.com>, 20 Şubat 2010’da erişildi). Hızla ilerleyen teknoloji, gelişen ekonomi ve ticari hayat içerisinde bilgi akışını kolaylaştırmaktadır. Türkiye’de 1980’li yıllardan itibaren dışa bağlı ticaretin artmasına paralel olarak firmalardaki yabancı ortak sayısı artmıştır. Buda farklı coğrafyalarda yatırım yapan kişilerin bulundukları yerden bilgiye ulaşmasını sağlamak amacıyla ülkemizde muhasebe standartlarının uluslar arası alanda uyumlaştırılmasını sağlamak amacıyla çalışmaların yapılmasını gerektirmektedir.

Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi, ekonomideki gelişmelere paralel olmuştur. Türkiye’de muhasebe denetimi konusundaki ilk uygulama örnekleri muhasebe konusunda uzman olan kişilere mahkemelerde bilirkişilik yaptırılması ve vergi kanunları ile vergi denetimi yetkisinin tanınması ile başlamıştır. Meslek mensupları kendi aralarında örgütlenerek, bir yandan mesleğin yasal statüsünün oluşturulmasına, diğer yandan da mesleğin eğitim boyutuyla ilgilenecek toplumda muhasebe ve denetim bilincinin oluşmasına çalışmışlardır (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2008; <http://iibf.erciyes.edu.tr>, 21 Nisan 2010’da erişildi).

Schneider ve Wilner (1990: 680)’e göre; firmalardaki iç ve dış denetimin varlığının çalışanlar tarafından bilinmesi, yapılan işlemlerde çalışanların hileli işlemler yapması açısından caydırıcı bir özelliğe sahip olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla firmalardaki denetim işlemlerinin varlığı ve uygulanabilirliğinin çalışanlarca bilinmesi, finansal raporlama anlamında da verilerin doğru ve tam bir şekilde aktarılmasına yardım edecektir.

Koçberber (2008; 65)’e göre; denetim mekanizmalarının yeterince gelişmediği veya etkin kullanılmadığı sistemlerde, yönetimlerin genellikle düzgün çalışmadığı bilinen bir gerçektir. Başarılı bir yönetim sistemi için iyi işleyen bir denetim sistemi şarttır. İyi bir denetim sistemi ise denetim standartlarına uyulmasıyla mümkündür.

1.1. Denetim Kavramı

Denetim kavramı ile ilgili literatürde birden fazla tanım bulunmaktadır. Bu tanımlardan birisi, “işletmelerin belirli hesap dönemleriyle ilgili bilgilerin önceden tespit edilmiş ölçütlerle doğruluğunu belirlemek üzere, tarafsızlık ilkesine uygun olarak kanıtların toplanması ve toplanan kanıtların değerlendirilerek bir rapor halinde sunulması sürecidir” (Bakır, 2005; 2). Genel anlamda, denetim; “iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır” (Kaval, 2008; 3).

Muhasebe denetimi aslında işletme içi muhasebe denetimi ve işletme dışı muhasebe denetimi olmak üzere iki kısımdır. İşletme içi muhasebe denetimi, işletmenin kendi çalışanlarınca yürütülmektedir. İşletme dışı muhasebe denetimi, bağımsız muhasebe uzmanlarının yapacağı bir iştir; mali tabloların ait oldukları işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtıp yansıtmadığının ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunun incelenip, sonucun bir raporla bildirilmesi işlemidir (Çömlekçi, 1980; 5-6). Denetim kavramı ile ilgili tanımlardan yola çıkarak denetim unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

a) Denetim bir süreçtir: Bu unsurla denetimin dinamik bir faaliyet olduğu ortaya konmaktadır. Bu süreç denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir (Güredin, 1999; 5). Denetim faaliyeti çeşitli evreler halinde gerçekleştirilir. Birbirini izleyen bu evrelerin başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan dâhilinde sürdürülür (Kaval, 2008; 3).

b) İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar: Bu unsurla, Muhasebenin bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama işlevleri belirtilmek istenmektedir (FASB, 1974, aktaran: Güredin, 1999:5). İşletmenin, iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırladığı çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliğindedir.

Söz konusu raporlar ve beyanlar işletme tarafından hazırlanmış ve menfaat gruplarına sunulmuştur. Denetim bu iddiaların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır (Kaval, 2008;3).

- c) **Önceden saptanmış ölçütler:** Bu unsurla, yönetimin iktisadi faaliyet ve olaylara ait iddia ve bildirimlerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırıldıkları standartlardır. Uzman denetçi incelemelerine ait bulguları ilgili taraflara bildirir (Güredin, 1999:5).

Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçüte göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Bu ölçütler, kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafından saptanmış hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir (Kaval, 2008; 3). Denetçi için denetlendiği firma tarafından kendisine sunulan mali tablolar, raporlar ile tüm belgeler işletme yönetiminin o dönemle ilgili iddialarından ibarettir. Denetçi yaptığı denetimde bu iddiaların doğruluğunu araştırır (Yeşil, 2006; 4).

- d) **Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme:** Bu unsurla, denetçi bağımsız bir uzman kişi olarak, işletmenin uygulamalarını araştırmak için objektif bir biçimde kanıtları elde etmeli ve aynı şekilde elde edilen kanıtları değerlendirmelidir.
- e) **İlgi duyanlara bildirme:** Bu unsurla birlikte, denetleme işlemleri işletmelerin finansal yapılarının kanunlara uygunluğunun yanı sıra, birçok kişi, özel ve kamu kurumlarını da ilgilendirmektedir. İşletmelerin ilgili bilgilerine çıkar gruplarının ve kamu kurumlarının ulaşılabilmesine denetçi çalışmaları yardımcı olmaktadır.
- f) **Sonuçları bildirme:** Denetim sürecinin son evresi olan sonuçları bildirme unsurunda işletmelerin finansal tablolarında, belgelerinde, ortaya atılan iddialarda uygunluk ve doğruluk denetçi tarafından ortaya konulan raporda onaylanır veya reddedilir.

Muhasebe denetimi kavramının geleneksel değeriendirilmesi aşığıdaki gibidir (Güredin, 1998; aktaran: Kasapoğlu, 2008:145).

- Muhasebe denetimi, muhasebenin bir dalı değildir; muhasebe işlemlerinin sonuçlarına ve verilerine dayanan bağımsız bir disiplindir. Muhasebe denetimi, ticari ve mali verilerle ilgilenmez; çünkü bu, muhasebenin konusuna girer. Denetim yönetimin mali işlemleri değeriendirmesinde ve yorumlamasındaki olumlu ve olumsuz yönleri belirler.
- Geleneksel olarak muhasebe denetimi, yönetim tarafından hazırlanan mali tabloların objektif incelenmesi anlamına gelen bir tür onay fonksiyonudur.
- Muhasebe denetiminde mali tabloların dürüstlüğü ile ilgili yargı, muhasebe süreci gözden geçirilirken çeşitli teknikler kullanılarak kanıt toplanması ve değeriendirilmesi ile oluşturulur. Denetim, mali tablolar hakkında bildirilen görüş ile sona erer.
- Denetim faaliyeti ile yeni bir bilgi yaratılmamakta, ancak muhasebe raporlarının değeri arttırılmaktadır. Denilebilir ki muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken denetim editörlük faaliyetini yansıtmaktadır.

1.2. Muhasebe Denetimi, Muhasebe Denetimi'nin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye'deki Durum

1.2.1. Muhasebe denetimi

Muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslarla uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerieme sürecidir (Gürbüz, 1995; 5). Bu süreç içerisinde muhasebe, işletme ile ilgilenen başta işletme sahip ve yöneticileri olmak üzere, ortaklara, borç verenlere, çalışanlara, devlet ve topluma pek çok anlamlı bilgiler üretir. Toplumu oluşturan bireylerin refahları devlet ve onu oluşturan kurumların ve bu arada işletmelerin ekonomik davranışlarıyla yakından ilgilidir (Bakır,2005; 4).

Wolf (1981: 861) tarafından yapılan araştırmada muhasebe denetim firmalarındaki yöneticilerin iş ve yönetim açısından, denetim işinin niteliğini yönlendirdikleri ve denetim işlemlerinin nasıl yapılacağını belirledikleri ortaya çıkarılmıştır. Dolayısıyla denetim şirketlerindeki yöneticilerin bilgi ve yetkinliklerine göre muhasebe denetimi işlemlerinin yapılmasında kullanılan insan gücünün sınıflandırılması, çalışanların daha etkin ve verimli çalışabilmeleri için denetim sürecinin çalışanlara iyi bir şekilde anlatılması, denetim faaliyetlerinin daha etkin bir şekilde yapılabileceğini göstermektedir.

Geleneksel muhasebe, kurumların sadece kendi faaliyetleri ile ilgili alanlarla ya da kurumun tedarikçileri ve müşterileri ile arasında ortaya çıkan olaylarla ilgilidir. Başka bir ifade ile geleneksel muhasebenin amacı, sadece kurumun kendi faaliyetleri ile ilgili finansal olayları kaydetmektir. Bu aynı zamanda, muhasebenin varlığının temelini oluşturmaktadır. Aynı şekilde kurumun muhasebe kayıtlarını denetleyen ve doğrulayan, denetim rolü ile ilgili olduğu da bilinir. Elbette, denetimin anlamı ve ilgi çevresi sistemin ve süreçlerin işleyişini de içine alacak şekilde genişleyerek çok daha kapsamlı bir alanı içermektedir ve bu nedenle denetim fonksiyonun son yıllarda önemi çok daha fazla artmıştır. Denetimin alanı içerisine Kurumsal Sosyal Sorumluluk (CSR) çerçevesinde gelişmeler de dâhil olarak, denetimin, işletmelerin finansal ve diğer bütün faaliyetlerini ve süreçlerini kapsayacak şekilde kapsamının genişletilmesini gerektirmektedir (Aras, 2007, <http://www.denetimnet.net>, 24 Şubat 2011'de erişildi).

Kurumsal sosyal sorumluluk

Avrupa Komisyonu'nun yaptığı tanımlamaya göre kurumsal sosyal sorumluluk; işletmelerin, gönüllülük esasına dayalı olarak sosyal ve çevresel meselelerini, örgütsel faaliyetleriyle ve sosyal paydaşlarıyla olan etkileşimleriyle bütünleştirebildiği bir kavramdır. Sosyal sorumluluk sahibi olmak sadece resmi beklentileri yerine getirmek değil, gönüllülüğten ileriye giderek, insan sermayesine, çevreye ve hissedarlarla ilişkilere daha çok yatırım yapmaktır (Aktan, 2007, <http://www.igiad.com>, 24 Şubat 2011'de erişildi).

Kurumsal sosyal sorumluluk ilkeleri

Ekonomik, çevresel ve sosyal performansı ifade eden üç temel unsur, Kurumsal Sosyal Sorumluluğu ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk ile denetim arasındaki ilişkiyi büyük ölçüde açıklamakta ve tanımlamaktadır. Bununla birlikte, Kurumsal Sosyal Sorumluluğun temel ilkelerini tanımak bu ilişkiyi çok daha açık ve anlaşılır bir şekilde ortaya koyacaktır. Kurumsal Sosyal Sorumluluğun özünü oluşturan üç ilke aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Aras, 2007, <http://www.denetimnet.net>, 24 Şubat 2011’de erişildi).

- Hesap Verebilirlik
- Şeffaflık
- Sürdürülebilirlik

a) Hesap Verilebilirlik

Bir kurumdaki görevlilerin yetki ve sorumluluklarına ilişkin olarak ilgili kişilere karşı cevap verebilir olmaları, bunlara yönelik eleştiri ve talepleri dikkate alarak bu yönde hareket etmeleri ve bir başarısızlık, yetersizlik ya da usulsüzlük durumunda sorumluluğu üzerlerine almaları gerekliliğidir (Özkan, 2011, <http://www.izto.org.tr>, 22 Haziran 2011’de erişildi). Diğer bir tanıma göre hesap verilebilirlik, yönetim kurulu üyelerinin paydaşlara karşı hesap verme zorunluluğunu gösterir (Aktaş, 2005, <http://www.raktas.etu.edu.tr>, 22 Haziran 2011’de erişildi). Bir kurumun faaliyetlerinin işletmenin dış çevresinden etkilendiğinin ve bu nedenle bu faaliyetlerin etkilerinden sorumlu olunması gerektiğini öngörür. Bu kavram daha açık bir anlatımla, bu faaliyetlerden etkilenen tüm birimlerin performans ölçümlerinin raporlanmasını içermektedir. İşletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarının ve bu faaliyetlerin etkilerinin, işletme dışı paydaşlara raporlanmasını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu kavram kurumun geniş bir sosyal ağın parçası olduğunu ve işletme sahibi olmaktan çok bu ağın tamamına karşı sorumlulukları olduğunu ifade eder. Bunun yanı sıra, sorumluluğun kabul edilmesi, işletme dışı paydaşların karar alma süreçlerinde sahip oldukları güçlerinin ve bu faaliyetlerin hukuken ileri sürülüp sürülmeyeceğine karar verilmesindeki rollerinin ve eğer varsa diğer paydaşlara ve işletmeye maliyetlerinin ne olacağının tanımlanmasını gerektirmektedir (Aras, 2007,

<http://www.denetimnet.net>, 24 Şubat 2011’de erişildi).

Hesap verilebilirlik, devlet yönetimi bazında ele alındığında hükümetin her kademesinde ele alınmalı ve her kademede sorumluluk alınmalıdır (Hubbard, 1999; 43). Böylece yapılan işlemler ile ilgili daha güvenilir veriler sunulabilir.

b) Şeffaflık

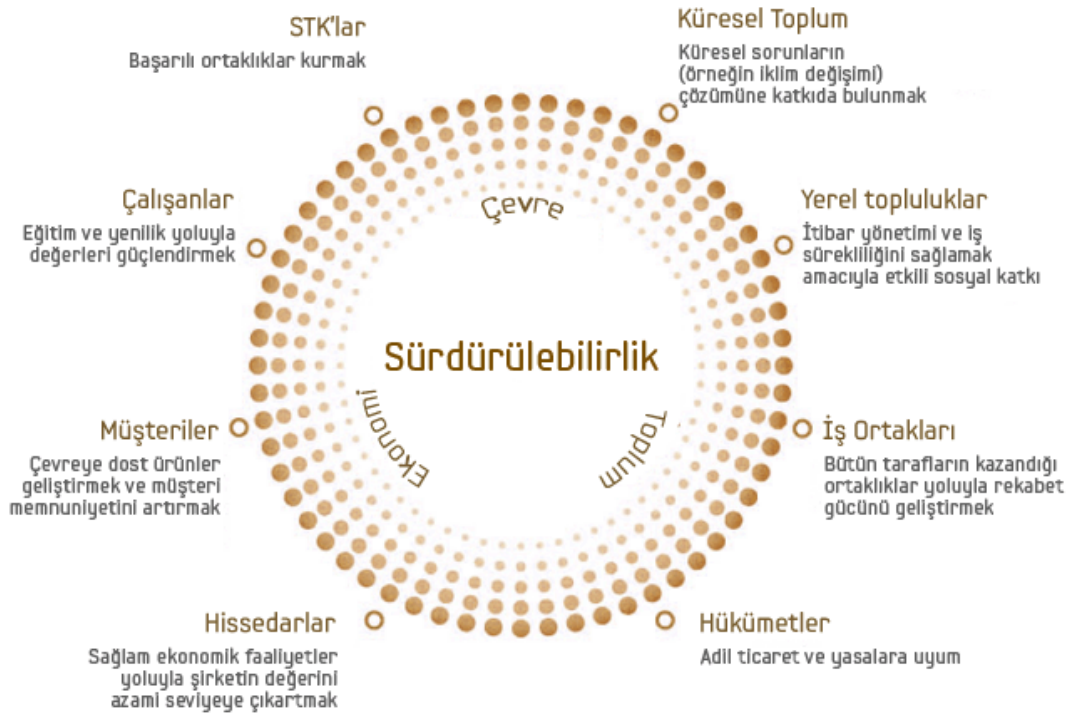
Arsoy (2008: 21)’a göre, şirketlerin menfaat sahiplerine sağladıkları bilgilerin doğruluğu ve bu bilgilere erişilebilirliği ile ilgilidir. Bilgilerin doğru olması, kapsamlı ve ilgili bilgiler ile şirketin durumunun güvenilir olarak sunulmasını ifade etmektedir.

Şirketle ilgili olarak ticari sırlar dışında kalan tüm bilgilerin zamanında, doğru, anlaşılabilir, kapsamlı ve kolayca analiz edilebilir bir biçimde sunulmasını ifade eder (Özkan, 2011, <http://www.izto.org.tr>, 22 Haziran 2011’de erişildi). Kurumların faaliyetlerinin dış etkileri, kurumların raporları ile tespit edilebilir ve raporda olaylara ait gizli bir şey olmamasını ifade eder. Bu nedenle kurumun davranışlarının tüm etkileri, dış etkiler de dâhil olmak üzere, kurumların raporlama işleyişinden sağlanan bütün bilgilerin kullanılması ile kolay anlaşılır hale getirilmelidir. Şeffaflık, bu bilgilerin dış çevre kullanıcıları için daha büyük önem taşır. Çünkü bu kullanıcılar arka planda kalan detaylardan ve içeriden öğrenilen bilgilerden mahrumdurlar. Bu nedenle, şeffaflık, kurumların faaliyetlerinin dışsal etkilerinin anlaşılmasında ve dış paydaşlara gücün transfer edilmesi sürecindeki, sorumluluğun anlaşılması açısından sürecin bir parçası olarak diğer iki ilke ile aynı derecede görülebilir. Denetçilerin görevi de hiç kuşkusuz kurumlardaki şeffaflık kavramını sağlamlaştırmaktır (Aras, <http://www.denetimnet.net>, 24 Şubat 2011’de erişildi).

c) Sürdürülebilirlik

Sürdürülebilirlik ilkesi daimi olma yeteneği olarak adlandırılabilir. Ekoloji bilimindeki anlamı ise biyolojik sistemlerin çeşitliliğinin ve üretkenliğinin devamlılığının sağlanmasıdır. Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Komisyonu’nun 1987 yılı tanımına göre: "İnsanlık, gelecek kuşakların gereksinimlerine cevap verme yeteneğini tehlikeye atmadan, günlük ihtiyaçlarını temin ederek, kalkınmayı sürdürülebilir kılma yeteneğine sahiptir" (Vikipedi, 2011, <http://tr.wikipedia.org>, 22

Haziran 2011’de erişildi). Sürdürülebilirlik gelecek kuşakların ihtiyaçlarını karşılamaları için yapılacak bütün işlemlerde sadece ihtiyaç olan kadar tüketilmesini öngörmektedir ve bunu sağlamak gelecek kuşaklar için önemlidir. Sürdürülebilirlik alanında Samsung Electronics firmasının yaklaşımı Şekil 1-1’de verilmiştir.



Şekil 1-1. Sürdürülebilirlik Yaklaşımı

(<http://www.samsung.com>, 22 Haziran 2011’de erişildi).

Sürdürülebilirlik ilkesi, yeniden üretilenden daha fazla kaynağın kullanılmamasını ifade etmektedir. Bu kavram, ekosistem kapasitesi ile açıklanabilirken, kaynak tüketiminin girdisi ve çıktısı ile de açıklanabilir. Örgütü, geniş sosyal ve ekonomik bir sistemin parçası olarak gördüğümüzde, günümüzdeki değer yaratımı ve maliyetlerin ölçümü için değil işletmenin kendi geleceği için de bu kavram önemli bir yer taşır. Bu açıdan sürdürülebilirliğe bakış, toplumu bütün olarak makro seviyeye oturturken, burada ki sürdürülebilirlik kavramı ise, kurumların mikro düzeydeki etkisiyle ilgilidir. Bu seviyede, sürdürülebilirliğin ölçümü ise, hangi kaynaklar örgüt tarafından ne oranda tüketiliyor ve bu oranla ilişkili olarak kaynaklar ne oranda yenilenebiliyor? Sorularının cevabına ulaşmaktır. Sürdürülemez faaliyetler, sürdürülebilir faaliyetlerin gelişimi ya da kaynaklardaki eksikliğin planlanması ile

bağdaştırılabilir. Uygulamada, kurumlar kaynak kullanımındaki etkinliği arttırmak yoluyla, daha çok sürdürülebilir olma eğilimindedirler. Örneğin enerji etkinlik programının uygulanması gibi (Aras, <http://www.denetimnet.net>, 24 Şubat 2011’de erişildi).

1.2.2. Muhasebe denetimi tarihsel gelişimi

Muhasebe denetimi, Muhasebe kavramı kadar eskidir. 14-15 yüzyıllardan sonra muhasebe sistemi süreklilik arz eden bir değişim göstermiştir. Ancak sanayi devriminden önce denetim, resmen kabul edilmiş bir meslek olarak görülmemiştir. Sanayi devriminden 1900’lü yıllara kadar denetim sisteminde ciddi bir değişiklik olmadığı gözlenmektedir. Denetim mesleğindeki köklü değişimlerin 1950’den sonra geliştiği görülmektedir (Güçlü, 2005; 2). Teknoloji, ekonomi ve ticaretin dünya üzerinde gelişmesi ve çeşitlenmesiyle muhasebe mesleği giderek daha çok önem ve değer kazanmıştır.

Diğer tüm meslekler gibi denetim de çevresinde meydana gelen önemli değişikliklere uymak amacıyla zaman içinde ele alınmıştır. Bu zaman dilimleri belirli bir kurala bağlı olmadan kişisel olarak seçilmiştir. Amaç, ortaya çıkan olayların denetim üzerine yaptıkları etkinin genel çerçevesini çizmektir (Brown, 1999, aktaran: Güredin, 1999; 7).

Tablo 2-1. Denetimin Tarihsel Gelişimi (Güredin, 1999: 7)

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	%100’lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi 1900 Yılları Arası	%100’lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900-1930	%100’lük Bir İnceleme Örneklemeye Başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930’dan bugüne	Finansal Verilerin Örneklemeye Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Modern anlamda dış denetim ilk defa 19'uncu yüzyılın başlarında İngiltere'de uygulanmaya konulmuştur. Sanayi devrimiyle birlikte üretim kapasitesinin ve çeşitlerinin artması, işletme kayıtlarının hacminin artması ve bu kayıtların doğruluklarının güvence altına alınması düşüncesi bu kayıtların kayıtları yapanların dışındaki kimseler tarafından onaylanmasını gerekli kılmıştır. Bu amaçla, 1845 yılında demir yolu şirketlerinin bilançolarını denetlettirmeleri yasalarca öngörülmüştür. Dış denetim uygulamasıyla birlikte bağımsız dış denetim kuruluşlarının ilk olarak yasal biçimde görüldüğü yer yine İngiltere'dir. Bu ülkede 1845 yılında yürürlüğe giren İngiliz Şirketler Kanunu'nda, şirket sözleşmelerinin tescili için bu sözleşmelere bir denetçinin tayini ile ilgili hükmün yer alması zorunluluğu bulunuyordu. Bu arada bazı denetim mesleği mensuplarının yetkilerini ve bilgilerini kötü amaçla kullanmaları karşısında, mesleğin örgütlenmesine gereksinim duyulmuş ve meslek birlikleri kurulmuştur. Bu birlikler, meslek mensuplarının bilgi ve yetkilerini kötüye kullanmalarını önlemenin yanında, özellikle muhasebecilerin örgütlenmesi ve muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konularında yetkiliydi (Duman, 2008, aktaran: Asuner, 2006; 2-3).

Sanayi devriminden 1900'lü yıllara kadar süren birinci aşamada teknolojik ve ekonomik gelişmelerin etkisiyle anonim şirket biçiminde büyük işletmeler kurulmaya başlanmış ve sermaye sahipleri, işletmelerinin yönetimini profesyonel yöneticilere bırakmak zorunda kalmışlardır. Böylece işletme sahipleri ile işletme yönetimi birbirinden ayrılmıştır. Bu ayrım sonucu işletme sahipleri, işletmelerinde yöneticilerin ve çalışanların faaliyetlerini kontrol etmek ve yolsuzluklarına karşı korunmak için bağımsız uzmanlara denetim yaptırmaya başlamışlardır.

Bu dönemde yürütülen denetim çalışmalarında asıl amaç, muhasebe kayıtlarında hata ve hileleri ortaya çıkarmaktır. Denetim çalışmaları, genellikle defterlerdeki kayıtların mekanik sağlamasından ibaretti. Defterlerdeki kayıtlar ile bu kayıtların dayandığı belgelerin karşılaştırılması ve incelenmesi yeterli görülmekteydi. Muhasebedeki hata ve hileleri ortaya çıkarmak için belgelerin incelenmesi ve kayıtlarla karşılaştırılması biçimindeki denetim çalışmaları 20.yüzyılın ilk yarısından itibaren önemini yavaş yavaş yitirmeye başlamıştır. Muhasebe denetiminin gelişmesinde ikinci aşamayı oluşturan bu dönemde mali tablolarda, özellikle bilançoda yer alan bilgilerin

doğruluğunu araştırmak asıl amaç olmuştur (Gürbüz, 1995; 2).

20. yüzyılın ilk otuz senesinde meydana gelen önemli değişiklik, işletmelerin finansal durumları ile ilgilenen çıkar gruplarının oluşmasıydı. İşletme dışındaki bu grupların büyümesi ile birlikte denetimin amacında da köklü değişiklikler olmuştur. Artık amaç, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması değildir. Ortakların, işletmeye borç verenlerin, devletin ve diğer çıkar gruplarının amacı, finansal tabloların doğruluğunun uzman bir kişi tarafından onaylanmasıdır. Amaçlardaki değişme denetim tekniğinde de değişmelere yol açmış ve örnekleme yoluyla denetime daha fazla önem verilmeye başlanmıştır. Muhasebe denetçileri”... denetlenen değer maddi doğruluğunu araştırmada dönem içindeki yevmiye kayıtlarını, toplamaları ve büyük deftere aktarmaları ayrıntılı ve eksiksiz bir biçimde denetlemeye gerek olmadığına kanaat getirmişlerdi” (Short, 1940, aktaran: Güredin,1999; 8).

1972 yılı Ekim ayında Avustralya, Sidney’de toplanan X.Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde İngiltere, Galler, Amerika Birleşik Devletlerinin oluşturduğu Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu (AISG) nun girişimi ile uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacı ile bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmıştır. Bu öneri, 1973 yılında gerçekleşmiş ve 29 Haziran 1973 tarihinde dokuz kurucu üyeden oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standarts Commitee-IASC) kurulmuştur. IASC’i oluşturan ülkeler, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri’dir (Güvemli, 2001; 583).

Son yıllarda muhasebe denetimi uygulamalarında önemli değişimler ortaya çıkmıştır. Elektronik bilgi işlem sistemlerinin geliştirilmesi, muhasebe sürecine ve işletme içi kontrol sistemlerine etkisi büyük olmuştur. Bu teknolojik gelişme sonucu, geleneksel denetim prosedürlerinin değiştirilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Elektronik bilgi işlem sisteminin etkileri yanında denetim çalışmalarının kapsamının genişletilmesi yönünde bir eğimin başlatıldığı göze çarpmaktadır. Literatürde “Faaliyetsel Denetim veya Yönetim Denetimi” adı verilen bu yaklaşıma göre denetimin kapsamı daha da genişletilmektedir. Bu gelişme süreci sonunda bugünkü muhasebe

denetiminin kapsamı genişlemiş ve o ölçüde karmaşıklştırılmıştır. Bu açıklamalara dayanarak modern muhasebe denetimin başlıca nitelikleri şöyle özetlenebilir (Gürbüz,1995; 3-5):

- Günümüzde denetim çalışmalarında hata ve hilelerin ortaya çıkartılması amacı önemini yitirmiş, yerini mali tabloların doğruluğunun araştırılması almıştır.
- Denetçilerin ortaklar, kredi verenler, devlet ve diğer çıkar gruplarına karşı sorumlulukları artmıştır.
- Denetim çalışmalarında tüm işlemlerin tek tek incelenmesi terk edilmiş ve örnekleme yöntemi benimsenmiştir. İradi örnekleme yanında, istatistiki örnekleme yöntemleri de yaygınlaşmaya başlamıştır.
- Yapılacak denetim çalışmalarına yön vermek için işletme içi kontrol sisteminin değerlendirilmesi, genel kabul görmüştür.
- Elektronik bilgi işlem sistemlerine uygulanabilecek yeni denetim prosedürleri geliştirilmiş ve elektronik bilgi işlem sistemleri, bir denetim aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır.
- Denetim çalışmalarında muhasebe dışındaki faaliyetlerin değerlemesini de kapsayacak yönde bir gelişme vardır.

İçinde bulunduğumuz zaman diliminde, ABD’de muhasebe hizmetleri sektöründe 120.000.000.000 Dolar gelirli yaklaşık 100.000 firma hizmet vermektedir. Muhasebe alanındaki gelişmelerin ne derece önemli olduğunu ve buna bağlı olarak muhasebe denetiminin önemi göstermektedir (Accounting Services, 2009, <http://www.hoovers.com> , 24 Şubat 2010’da erişildi). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile birlikte getirilen düzenlemelerle, muhasebe ve denetim alanında daha fazla çalışma yapma gerekliliği ön plana çıkmıştır (Arnold, 2009; <http://www.journalofaccountancy.com>, 24 Haziran 2010’da erişildi).

1.2.3. Muhasebe denetimi ve Türkiye

Dünya Bankası raporunun, Türkiye ile ilgili 1951’de ki yargısı şöyledir :
 “Türkiye’deki muhasebe uygulamalarının, tekdüzelikten uzak ve çoğu hallerde akla

yakın karar alabilmeleri için gerekli finansal bilgileri işletme yöneticilerine sağlayacak özelliklerden yoksun bulunduğunu söylemiştik. Kamu yönetiminde bu durum açıkça görülmektedir. Birçok devlet kuruluşu, kendi düşüncelerine göre, birbirinden kopuk olarak saptadıkları hesap sistemlerini kullanmaktadırlar; birçokları da karmaşık direktiflere uyum sağlamaya çalışarak hesaplarını tutmaktadırlar. Tekdüze ve basitleştirilmiş bir sistemin kurulabilmesi amacıyla Devlet kuruluşlarında kullanılan muhasebe sistemlerinin genel ve geniş kapsamlı bir araştırması yapılmalıdır (Avder, 2007, <http://www.muhasibetr.com>, 22 Haziran 2011’de erişildi).

Türkiye’de Muhasebe mesleği tarihinin yavaş gelişmesindeki en büyük neden, bu mesleğe talebi yaratacak kurumların mevcut olmayışıdır. Türkiye’de uzun süre, ekonomik faaliyetlerin hacimsel olarak büyük bir kısmı devlet yatırımlarıyla oluşturulmuş, “Kamu İktisadi Teşebbüsleri” (KİT)’ce sürdürülmüştür (Avder, 2007, <http://www.muhasibetr.com>, 22 Haziran 2011’de erişildi).

Ülkemizde muhasebe uygulamaları ve denetim mekanizması gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, bağımsız muhasebe kuruluşlarının değil, yürürlükteki mevzuatların etkisiyle gelişme kaydetmiştir. Bunun asıl nedeni ise başta vergi mevzuatı olmak üzere diğer mevzuatlarında sahip olduğu yaptırım gücüdür. Muhasebe ve denetim uygulamalarına etkili olabilecek ilk uygulama Türk Ticaret Kanunu (TTK)’da yer alan Anonim Şirketlerin denetçilerinin sorumlulukları ile ilgili hükümlerdir. Yine muhasebe uygulamaları için, 1960’lı yıllardan sonra İktisadi Devlet Teşekkülleri ile ilgili olarak saptanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi de muhasebe ve denetim tekniklerinin gelişmesinde etkili olan bir düzenlemedir. Bu düzenlemeleri, 1962 yılında Türkiye Bankalar Birliği’nin kredi taleplerine ilişkin başvurularda öngördüğü bilânço ve gelir tablosu ile ilgili çalışmalar ve Sermaye Piyasası Kurulu’nca 1983 yılından itibaren halka açık anonim şirketler için öngörülen muhasebe sistemi, vergi mevzuatı dışında kalan diğer mevzuat hükümlerinin de muhasebe ve denetim uygulamalarına etki eden unsurlar olarak değerlendirilebilir (Yeşil, 2006; 3-4).

Sermaye piyasasına ilişkin temel düzenleme, 1.1.1995 tarih ve 22217 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: XI, No: 11 sayılı tebliğdir. Bu tebliğ ile, Mali

Tablolarda Muhasebe Politikalarının Açıklanması ve Muhasebenin Temel Kavramları, Mali Tablolara İlişkin Uygulama Standartları, Mali Tablolara İlişkin Şekil ve Esaslar ve Mali Raporlara İlişkin Şekil ve Esaslar üzerine birtakım düzenlemeler getirilmiştir. Muhasebecilik mesleği, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile 1989 yılından itibaren yasal bir yapıya kavuşturulmuştur (Şenel ve Yanık, 2002; 8).

Yasaya göre meslek mensupları,

- Serbest Muhasebeci,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- Yeminli Mali Müşavir, şeklinde üç gruba ayrılmıştır.

13 Haziran 1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanununun konusu işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebecilik" "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları belirlemektir. Bu kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara "Serbest Muhasebeci", “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir”, “Yeminli Mali Müşavir” denir.

Meslek mensuplarının yapacağı işler Ataman (1999; 122) ‘ın yapmış olduğu çalışmada 3568 sayılı kanun çerçevesinde aşağıdaki gibi ele alınmıştır.

- a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak. Bilanço kâr zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek ve benzeri işler yapmak.
- b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulanmaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

- c) Yukarıda açıklanan konularda belgelere dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işler yapmaktır.

Türkiye’de denetim organları

Türkiye’deki denetim organlarını farklı açılardan ele almak mümkündür. Ancak yasal çerçeve dikkate alınarak denetim organları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

a) Devlet Denetleme Kurulu

Anayasanın 108 inci maddesinde “İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu (DDK), Cumhurbaşkanının isteği üzerine tüm kamu kurum kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar.

b) Sayıştay

Anayasanın 160 ıncı maddesinde “Sayıştay genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi(TBMM) adına denetlemek ve sorumlularının hesap işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay’ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir. Anayasanın 160 ıncı maddesi doğrultusunda düzenlenen başlangıcı 1967 tarihli 832 sayılı Sayıştay Kanuna göre; Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.

832 sayılı Kanuna göre Sayıştay;

- Genel ve katma bütçeli dairelerin, genel ve katma bütçeli daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin,
- Kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar,
- Devlete ait ikraz, istikraz, ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi veya ayni kıymetleri, Hazine bonolarını, bütün kefalet, kredi ve Hazine avanslarını kaydedip denetler,
- Genel ve katma bütçelere ilişkin genel uygunluk bildirimlerini, Anayasada belirtilen süre içerisinde TBMM’ye sunar,
- Gerekğinde mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemlerine dair TBMM’ye rapor verir,
- Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair TBMM’ye rapor verir, görevleriyle yükümlüdür.

1996 yılında Sayıştay Kanuna yapılan ek madde ile; “Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşlarının kaynakları ne ölçüde verimli etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla TBMM Başkanlığına sunulur” denilerek Sayıştay’ın denetimine tabi kuruluşlarda performans denetimi yapabileceği öngörülmüştür. Performans denetimi konusunda Sayıştay’da hazırlıklar ve çalışmalar yapılmış, ancak bu güne kadar TBMM’ye veya kamuoyuna sunulan bir rapor bulunmamaktadır. Yine Anayasanın 160. maddesinde Sayıştay genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını denetlemekle görevlendirilmesine karşılık bugüne kadar uyguladığı denetim modelinin bir sonucu olarak sadece gider denetimi yapmaktadır.

Türkiye’nin Avrupa Birliğine üyelik sürecinde önemli bir belge ve taahhütleri içeren bir mevzuat olan Ulusal Programda öngörülen tedbirler arasında; “Sayıştayın

parlamento adına denetim yapan bir dış denetim kurumu olarak vize ve tescil gibi dönem başı denetim faaliyetlerini de terk etmek suretiyle münhasıran harcama sonrası denetim faaliyetlerini performans ve sistem denetimi yörüngesine oturtması gerekmektedir. TBMM İçtüzüğünde, Sayıştay raporlarının g r   l p değerlendirileceği daimi bir komisyonun oluşturulmasını sağlayacak şekilde değişiklik yapılması.” bulunmaktadır.

c) Yüksek Denetleme Kurulu

Yüksek Denetleme Kurulu, kamu iktisadi teşebbüslerinin ekonomik alanda etkin işlevler üstlenmeye ba ladığı 1930’lu yılların ikinci yarısında anılan kuruluşların çalışma usul ve esasları ile denetimlerini düzenleyen 17.6.1938 tarih ve 3460 sayılı Kanunla ve **“UMUM  MURAKABE HEYET ”** adıyla Başbakanlığa bağlı olarak kurulmuştur.

Kamu iktisadi teşebbüslerinin işletmecilik kurallarına ve ekonominin genel ilkelerine uygun k rl  ve verimli çalışmalarına yönelik tespit ve  onerilerde bulunmak amacıyla anılan kuruluşları sürekli gözetim ve denetim altında bulunduran bilanço ve sonuç hesaplarını inceleyen yöneticilerin aklanmasına veya aklanmamasına ilişkin raporlar düzenleyen Yüksek Denetleme Kurulu daha sonra 15.7.1960 tarih ve 23 sayılı Kanunla, TBMM’ye bağlanmıştır. Ancak Yüksek Denetleme Kurulunun Yasama Organına bağlılığı uzun s rmemi , 23 sayılı Kanunu değiştiren 12.5.1964 tarih ve 468 sayılı Kanunla tekrar Başbakanlığa bağlanmış, bu arada 12.3.1964 tarih ve 440 sayılı Kanunun geçici 6. maddesinde, kendi özel kanunu yürürlüğe girinceye kadar 3460 ve 23 sayılı Kanunların Yüksek Denetleme Kurulu ile ilgili hükümlerinin uygulanması  ng r lm  tur. Diğer yandan, 1961 Anayasasının 127 inci maddesinin son fıkrasındaki Kamu İktisadi Te ebb slerinin TBMM tarafından denetlenmesinin kanunla düzenleneceğine ilişkin hüküm gereğince çıkarılan 12.5.1964 tarih ve 468 sayılı Kamu İktisadi Te ebb slerinin TBMM’ce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunla, TBMM Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu oluşturulmuş ve bu komisyonun kamu iktisadi te ebb slerini Yüksek Denetleme Kurulu raporlarını esas alarak denetleyeceği  ng r lm  tur.

Anayasanın 165 inci maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere, TBMM'nin bu denetimini Yüksek Denetleme Kurulu aracılığı ile yapması öngörülmüştür. Buna dayanılarak çıkarılan 2.4.1987 tarih ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda da, genel olarak mülga 468 sayılı Kanun doğrultusunda, Türkiye Büyük Millet Meclisi Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonunun Kamu İktisadi Teşebbüslerini Yüksek Denetleme Kurulu raporlarını inceleyerek denetleyeceğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkındaki 24.6.1983 tarih ve 72 sayılı Kanun Hükmünde Kararname 17.6.1938 tarih ve 3460 sayılı Kanundan sonra yürürlüğe konulmuş, Yüksek Denetleme Kurulunun kuruluşu ile görev ve yetkilerine ilişkin kurallar içeren bir düzenlemedir. Anayasa mahkemesinin 1988/3 sayılı Kararı ile de teyit edildiği üzere, Anayasanın 165 inci maddesinde öngörülen TBMM denetiminin, Yüksek Denetleme Kurulu(YDK) raporları esas alınarak yapılması zorunluluğu, YDK'yı ismi anayasanın ilgili maddesinde ifade edilmeyen, fakat madde gerekçesinde belirtilen bir Anayasal kuruluş konumuna getirmektedir.

Yüksek Denetleme Kurulu tarafından denetime tabi kuruluşlarla ilgili olarak düzenlenen denetim ve inceleme raporları aşağıdaki gibidir.

- **Yıllık denetim raporu;** denetlenen kuruluşların işlem, bilanço ve sonuç hesaplarının aklanması veya aklanmamasına ilişkin görüşleri içeren gerekçeli ve karşılaştırmalı olarak hazırlanan rapordur.
- **Genel rapor;** denetlenen kuruluşların yıllık faaliyetlerinin sonuçlarını, sektör esasına bağlı olarak, topluca belirten rapordur.
- **İvedi durum raporu;** Yüksek Denetleme Kurulunca denetlemeler sırasında karşılaşılan ve ivedi olarak incelenmesi, teftişi, tahkiki gereken hususları ile alınması gereken önlemleri içerir.
- **Özel inceleme raporu;** Başbakanın görevlendirmesi veya Üyeler Kurulunun istemi üzerine, Yüksek Denetleme Kurulunun denetim kapsamına giren kuruluşlarda, denetim ve inceleme gruplarınca yapılan inceleme sonuçlarını gösteren rapordur.
- **İvedi durum raporu ve özel inceleme raporu;** uygunluk denetimi yanında, inceleme

konusuna göre performans denetimini de kapsamakta olup, denetim grubunca öncelikle sorunun açık ve geçerli belgelerle kanıtlanması ve çözüm yollarının ortaya konularak; kuruluşun performansını artırmaya yönelik etkin, verimli ve tutumlu olarak çalışmasına ilişkin veya yapılması ya da yapılmaması halinde kuruluşu kaynak kaybına uğratabilecek hususların önlenmesi veya kaynak kaybının tespiti halinde gerekli işlemlerin yapılması amacıyla hazırlanır.

d) Başbakanlık Teftiş Kurulu

3056 sayılı Kanunun 20 inci maddesine göre kurulmuş olan BTK'nın görevleri;

“Teftiş Kurulu Başkanlığı Başbakanın veya yetkili kılması üzerine Müsteşarın emri ve onayı ile Başbakan adına aşağıdaki görevleri yapar.

- a) Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek,
- b) 1. (a) bendinde sayılan kuruluşlarla bunların iştirak ve ortaklıklarında kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmak veya yaptırmak,
2. Vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki sorumluluklarını haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmak veya yaptırmak,
3. Gerektiğinde, imtiyazlı şirketlerle, özel kuruluşları da mali yönden teftiş ve denetlemek,
- c) Başbakanlık merkez teşkilatında araştırma, inceleme ve soruşturma ile bağlı ve ilgili kuruluşlarında her türlü inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturma yapmak.”

şeklinde belirlenmiştir.

e) Maliye

178 sayılı KHK'nın 20 inci Maddesinde “Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı,

Bakanın emri ve onayı üzerine, Bakan adına aşağıdaki görevleri yapar:

- a) Genel, katma ve özel bütçeli dairelerle fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bütün bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,
- b) İmtiyazlı şirketlerde sermayesinde (a) bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanının izni ile teftiş etmek,
- c) Dernekleri mali yönden teftiş etmek,
- d) Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanına ve Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak.”

f) Hesap Uzmanlar Kurulu

4709 sayılı Kanunla kurulan HUK söz konusu Kanunda “Gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak..., Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüt, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak.”.

g) Kontrolörler

178 sayılı KHK’nin 43 üncü maddesi (a) fıkrasında “...Bütçe ve Mali Kontrol, Muhasebat, Gelirler, Milli Emlak, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlükleriyle Bakanlıkça uygun görülecek birimlerde kontrolör çalıştırılabilir. Kontrolörler, bağlı bulundukları genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla verilen görevleri yaparlar.”denilmektedir.

h) Denetmenler

178 sayılı KHK’nin 43 üncü maddesinin (c) fıkrasına göre Gelirler Genel Müdürlüğünce vergi incelemeleri ve taşra birimlerinde denetim yapmak üzere defterdarlıklar ve vergi dairesi başkanlıkları emrinde vergi denetmenleri çalıştırılması öngörülmüştür. Ayrıca aynı maddeye göre Muhasebat Genel Müdürlüğünde Muhasebe Denetmenleri, Milli Emlak Genel Müdürlüğünde Milli Emlak Denetmenleri

çalıştırılabileceği öngörülmüştür. 213 sayılı VUK'nun 135 inci maddesinde incelemeye yetkililer “Vergi incelemesi, Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Muavinleri, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları... tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri... her türlü hal ve taktirde vergi inceleme yetkisini haizdir.” denilmektedir.

ı) Sermaye Piyasası Kurulu

2499 Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan Sermaye Piyasası Kurulunun, 2499 sayılı Kanun kapsamına giren kuruluşlarda, 2499 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde denetleme, düzenleme, tedbirler alma, vb. görev ve yetkileri bulunmaktadır. Ancak SPK'nın asli görevi pür bir denetimden ziyade sermaye piyasasını düzenleme, kuralları koyma ve uygulama fonksiyonudur.

i) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

4389 sayılı Bankalar Kanunu ile 1999 yılında kurulan BDDK; tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak, mali piyasalarda güven ve istikrarı ve ekonomik kalkınmanın gereklerini de dikkate alarak kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere bankaların kuruluş, yönetim, çalışma, devir, birleşme, tasfiye ve denetlenmelerine ilişkin Kanunda verilen yetkiler çerçevesinde, düzenlemeler yapmak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmakla görevlendirilmiştir. Ancak BDDK'nın asli görevi pür bir denetimden ziyade mali piyasaları düzenleme, kuralları koyma ve uygulama fonksiyonudur. Bunun yanında 1999 yılına kadar Hazine Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu 4389 sayılı Kanun ile BDDK bünyesinde faaliyet göstermeye başlamıştır. Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulanmasını ve her türlü bankacılık işlemlerinin denetimi ile görevli olup, doğrudan BDDK Başkanına bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

Son yıllarda kurulan Rekabet Kurumu, Telekomünikasyon Kurumu, Radyo Televizyon Üst Kurulu gibi kuruluşların denetim görevleri olsa da esas görevleri görevli oldukları alanlarda düzenleme, kuralları koyma ve uygulama olduğundan, burada bu kuruluşlar denetim organları kapsamında değerlendirilmemiştir.

j) Kamu İktisadi Teşekkülleri Teftiş Kurulları

Bir kanunla ve bir kanunun verdiği yetkiye dayanarak kurulan, genellikle bir bakanlıkla ilişkileri ilgili kuruluş düzeyinde olan, tabi oldukları özel hukuk hükümleri dışında genel hukuk hükümlerine göre kurulan, genelde kamu sermayesinin hâkim (% 50 den fazla) olduğu kuruluşların teftiş kurullarıdır. Genel müdürün emri veya onayı ile kuruluşun sınırları içinde kalmak şartıyla, kuruluşun her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini genel müdür adına yürütmekle görevlendirilmiştir.

k) Yerel Yönetimler Teftiş Kurulları

Genelde belediyeler teftiş kurulları olarak faaliyet gösteren bu denetim organları, belediye başkanının emri veya onayı ile yerel yönetim sınırları içinde kalmak şartıyla, yerel yönetimlerin her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini belediye başkanı adına yürütmekle görevlendirilmiştir.

l) Özel Şirketlerde Denetim

Bağımsız denetime tabi tutulacak işletmeler, sermaye piyasasında bağımsız denetime tabi olan işletmeler SPK tarafından aşağıdaki gibi belirlenmiştir (SPK, 2006, <http://www.spk.gov.tr>, 23 Haziran 2011’de erişildi).

- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya arz edilmiş sayılan ortaklıklar,
- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- Aracı kurumlar,
- Portföy yönetim şirketleri,
- Yatırım fonları,
- Emeklilik yatırım fonları,
- Yatırım ortaklıkları,
- Konut finansmanı fonları,
- Varlık finansmanı fonları,
- İpotek finansmanı kuruluşları,

- Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları ve
- Kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler

SPK mevzuatına tabi şirketlerin yanı sıra, Bankalar Kanunu'na tabi işletmeler (bankalar veya katılım bankaları gibi), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumuna tabi olan kurumlar, finansman şirketleri, sigorta ve reasürans şirketleri gibi şirketlerde bağımsız denetim yaptırmak zorunda olan kuruluşlar arasında yer alırlar.

Anonim şirketler genel kurul, yönetim kurulu, denetleme kurulu gibi organlardan oluşmaktadır. TTK'nın 347. Maddesine göre, anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere çok denetçi bulunur. Denetçi sayısı birden çok ise bir denetim kurulu oluşturulur. Denetleme kurulu şirketin finansal işlemlerini denetlemekle yükümlüdür.

TTK'ya göre bağımsız denetleme kuruluşları, kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanıp Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelik ile düzenlenecektir. Yeni düzenlemenin anonim şirketler bakımından 3 ayrı tür olarak denetimi düzenlenmiştir. Buna göre; mevcut düzenlemede yer alan ancak uygulama bakımından işler olmayan murakıplık müessesesi yerine şirket yapılarına göre ihtiyaç duyulması halinde uygulanacak olan belirli denetim mekanizmaları oluşturulmuştur. Bu mekanizmalar; bağımsız denetim, işlem denetçisi, özel denetçi olarak belirtilmiştir (Kılıç, 2011, <http://www.kanberkiliñ.com.tr>, 23 Haziran 2011'de erişildi).

1.3. Denetim Türleri

Muhasebe denetimi çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Bunlar konusuna ve

amaçlarına göre denetim türleri, denetimin kapsamına göre denetim türleri, denetçinin niteliğine göre denetim türleri, yapılış nedenlerine göre denetim türleri ve uygulama zamanına göre denetim türleri olmak üzere beş farklı şekilde sınıflandırılabilir.

1.3.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Finansal denetim (Mali tablo denetimi)

Bir işletmeye ait mali tabloların, ait oldukları işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal hükümlere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hakkında kanaate ulaşmaktır. Mali tabloların denetimi, gerek teoride ve gerekse uygulamada en yaygın denetim türü olup özellikle denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız denetçilerin uğraş konusudur (Gürbüz, 1995; 11-12).

Finansal tablolar denetimi; bu tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine ya da aynı anlama gelmek üzere bu tabloların düzenleme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya konulmasına yöneliktir. Bu kriterler de Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve vergi mevzuatı hükümleridir (Kepekçi, 2004, aktaran: Atağan, 2007: 5).

Finansal tabloların denetiminde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmaları gereken ve denetimin kapsamına giren finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz sermaye değişim tablosudur (Güredin, 1999; 14).

Uygunluk denetimi

İşletmenin dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan vergi, iş yasaları gibi mevzuata veya işletmenin üst yönetiminin işletmeyi daha kolay ve verimli yönetebilmesi için yönetmelik, emir, talimatname, bütçe gibi geliştirdiği mevzuata

uygun davranılıp davranılmadığı uygunluk denetimi ile incelenmektedir (Kaval, 2008; 11). Uygunluk denetimi kullanıldığı alanlar itibariyle en fazla kapsamı olan ancak denetimin özü açısından en dar kapsamlı olanıdır. Bu denetimde tek ve kapsamı dar bir kriter alınır ve işin bu kritere uygun yapıp yapılmadığı araştırılır (Başpınar, 2005; <http://portal1.sgb.gov.tr> , 18 Ocak 2011’de erişildi).

Bu tür denetim, işletme faaliyetlerinin gerek işletme yönetimince ve gerekse yetkili kurum ve kuruluşlarca konulmuş kurallara ne ölçüde uygun olarak yapıldığını tespiti yönelik denetimdir. Bu tür denetimler iç denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür (Bakır, 2005; 20).

Güredin (1999: 14)’e göre yapılan işlemlerin öngörülen ölçütlere uygunluğunun araştırılmasında sürdürülecek bir denetimin etkinliğinin artırılması için;

- a) Denetimi yürütecek denetçinin bu konularda yetenekli olması,
- b) İşletme içinde iyi bir belge dosyalama sisteminin var olması,
- c) Uygunluk denetimi sonuçlarının raporlanmasının bir sisteme bağlanmış olması koşulları gereklidir.

Faaliyet denetimi

Faaliyet denetimi, iç denetimin doğal olarak gelişmiş olduğu bir uzantısıdır. Organizasyonların büyümesi, holdingleşmenin artması ve ademi merkezileşme eğiliminin kuvvetlenmesi sonucu özellikle son 25 yılda faaliyet denetimi gelişmiş ve yaygınlaşmıştır (Güredin, 1999; 15).

Faaliyet denetimi, bir işletmenin amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ve ekonomik işleyip işlemediğini tespit etmek amacıyla işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime tavsiyelerde bulunma çalışmalarıdır. Diğer bir deyişle işletme faaliyetlerinin etkenlik ve etkinlik bakımından değerlemesi ve bunların geliştirilmesi için yönetime tavsiyelerde bulunma sürecidir. Faaliyet denetiminde değerlendirme kıstasları, son derece subjektiftir. Etkenlik ve etkililik kavramları, değerlendirme konusu ve şartlarına göre değişir. Bu nedenle denetçilerin analitik bir zihin yapısına

sahip olmaları gerekmektedir (Gürbüz, 1995; 13).

Uygulama alanı ve kapsamı son derece geniş olan faaliyet denetimi sadece muhasebe ile değil, aynı zamanda işletmenin diğer tüm işlev ve faaliyetleriyle ilgili olup performans ve risk denetimlerini de kapsar. Faaliyet denetiminin, uygulandığı faaliyet sürecine; kârlılığın, iktisadiliğin, verimliliğin arttırılması, kaynakların etkin kullanılması, problemlerin erken aşamalarda ortaya konarak önlemlerin yerinde ve zamanında alınması ve iletişimin güçlendirilmesi gibi katkılar sağlaması beklenir. Faaliyet denetimi bir işletmedeki hemen hemen her faaliyete uygulanabildiğinden iç denetime büyüteç görevi görür. Diğer bir anlatımla iç denetim faaliyeti faaliyet denetiminin uygulama alanı içindedir. Bu anlamda iç denetçi, geniş bir alanda analiz yeteneklerine sahip faaliyet denetçisidir (Uyar, 2008, <http://www.muhasebetr.com>, 23 Haziran 2011’de erişildi).

Özel amaçlı denetim

Belli bir konuda belli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir işletmenin hesaplarını, mali tablolarını ve bunların dayandığı belgeleri incelemektir. Gürbüz (1995: 13-14) başlıca özel amaçlı denetim türlerini aşağıdaki gibi açıklamıştır;

- Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler,
- Satın alma, devir, birleşmelerden önce yapılan incelemeler,
- Kredi açmadan önce yapılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillerle yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun veya ihmalin araştırılması,
- Vergi incelemeleri,
- Kamusal örgütlerce yapılan teftiş ve incelemeler,
- Mahkemelerce yaptırılan özel incelemeler

Bazen denetimine ihtiyaç duyulan mali tabloların tam seti değil, bunların belirli bir kalemi, bir bölümü veya mali tablo kalemlerinin dışında herhangi başka husus denetime konu olabilir. Bunların örnekleri şu şekilde sıralanabilir;

- Finansal tabloların bir kısmına ilişkin,
 - Bankalar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketlerinde olduğu gibi Sermaye Yeterlilik Tablolarının doğruluğuna ilişkin,
 - Bankalar ve aracı kurumlarda ve Emeklilik Yatırım Fonlarının olduğu gibi iç kontrol sisteminin durumuna ilişkin,
 - Emeklilik Yatırım Fonu'nun varlıklarının korunmasına ilişkin,
 - Emeklilik Yatırım Fonu'nun yatırım performansının kamuya açıklanmasına ilişkin,
 - İşletmenin herhangi bir dönemde tamamı veya bir kısmı satıldığında emsal fiyatının ne olabileceğine veya belirli bir bölümün defter değerinin tespitine ilişkin,
 - Gelir Paylaşım Sözleşmelerinde kullanılması için şirketin cirosunun belirlenmesine ilişkin,
 - Herhangi bir duran varlığın ilişkili taraflar arasında el değiştirmesi durumunda emsalinin altında bir fiyatla devir yapılmadığına ilişkin,
 - Yeminli Mali Müşavir'ler tarafından yapılan tasdiklerde olduğu gibi vergi mevzuatına uygunluğuna ilişkin,
- özel denetimler talep edilebilir (Kaval, 2008; 18-19).

1.3.2. Kapsamına göre denetim türleri

Kapsamına göre denetim çalışmaları genel denetim ve özel denetim olmak üzere iki başlık altında toplanır.

Genel denetim

Bir işletmenin her türlü işlem ve kayıtları ile muhasebe çalışmalarının tümünü kapsayan denetim çalışmasıdır. Bu denetim türünde işletmenin mali durumunun ve muhasebedeki görüntüsünün gerçek ve düzgün olup olmadığı araştırılır. Bir işletmede yapılan muhasebe çalışmaları, bilanço ve gelir tablolarında özetlenir. Bu nedenle mali tabloların denetimi, bir anlamda genel denetimdir (Gürbüz,1995; 14).

Özel denetim

Muhasebenin belli bir konusunda yapılan ve sadece bu konuda bir kanaat açıklamayı amaçlayan denetim çalışmasıdır (Gürbüz, 1995; 14). Özel denetimin amacı kuruluştaki belirli bazı işlemlerin veya şirket organlarının faaliyetlerinin ortaklık çıkarlarına aykırı davranıp davranmadıklarının, kanun ve şirket sözleşmesiyle kendilerine verilen görevleri yerine getirip getirmediğinin tespit edilmesidir (Kasapoğlu , 2008; 150).

1.3.3. Denetçinin niteliğine göre denetim türleri

İç denetim

Kurum veya işletmenin faaliyetlerinin, para ve mal hareketlerinin kurum çalışanlarının eylemlerinin aynı kuruma bağlı denetim birimi ya da bu işle görevlendirilen kişilerce denetlenmesidir (Güçlü, 2005; 5).

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2010; <http://www.tide.org.tr>, 18 Ocak 2011’de erişildi). İç denetim, kurum faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda bizzat kendisi iç kontrol aracıdır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi çalışmaları, iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur (Kenger, 2001,aktaran: Yeşil, 2006; 7-8).

Kamu denetimi

Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla kamusal kuruluşların kendi denetim elemanlarına yaptırmış oldukları denetimler bu gruba girer. Kamusal denetimler, yasal hükümlere dayalı olarak bakanlık ve diğer kamu örgütlerine bağlı denetçilerce yapılır. Örneğin, vergi denetimi, banka ve sigorta şirketlerinin denetimi, iş güvenliği denetimi gibi (Gürbüz, 1995; 16).

Kamu adına devletin ülke içinde tüm ekonomik ve sosyal faaliyetleri denetleme yetkisi bulunmaktadır. Kamu denetimi, kamu adına denetim yetkisini kullanan birimlerin kamu kuruluşlarında ve özel sektörde yaptığı denetimleri kapsar. Vergi bir kamu denetimidir. Vergi denetimini Maliye Bakanlığı yapar. Ancak Maliye Bakanlığı sadece vergi denetimi yapmaz. Vergi denetlemeleri dışında (Güçlü, 2005; 6);

- Milli emlak kontrolörleri, ülkemizde bulunan hazine arazilerinin durumunu izler.
- Bütçe kontrolörleri, genel bütçenin uygulama denetimini yapar.
- Muhasebat kontrolörleri (muhasebe denetmeni) , kamu kurum ve kuruluşlarının gelir ve giderlerini denetler.
- Tasfiye kontrolörleri, tasfiye işlemlerini denetler. Kamu kurumlarının denetim ve tasfiyesini izlerler.

Bağımsız denetim

Denetlenen işletmeden bağımsız bir uzman tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır. Bağımsız denetimin diğer denetim çalışmaları yanında en geniş uygulama alanı mali tabloların denetimidir (Gürbüz, 1995; 16). Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim işletmesine bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmenin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir (Yeşil, 2006; 10). Dış denetim, işletme dışındaki kişiler tarafından yapılan denetimi ifade eder. Dış denetim,

dar anlamıyla sadece devlet organları tarafından özellikle bazı bakanlıklar veya bu iş için özel olarak kurulan kuruluşlarca yapılan denetimi ifade eder. Geniş anlamda dış denetim ise işletme dışı, içi ve kuruluşlarca yapılan denetime denir. Bu anlamda işletmenin denetimini yapan kişinin kamu veya özel hukuk kişisi olmasında herhangi bir farklılık yoktur. Geniş anlamda dış denetim kamu kuruluşları, borsa, aracı kurumlar ve muhasebe kontrol kuruluşları (bağımsız denetim kuruluşları) tarafından yapılır (Kasapoğlu, 2008; 152).

Bağımsız denetimin yararları

Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara değişik yararlar sağlamakta, ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Bağımsız denetimin uygulama hayatına sağladığı yararlar üç başlık altında toplanabilir (Holmesand ve Burns, 1979, aktaran: Güredin, 1999; 16). Bunlar;

a) Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar

- Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- İşletme yönetimi ve işletmede çalışanların sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar.
- Bağımsız denetim denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetim holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

b) İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar

- Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar halihazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi

yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar.

- Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleşmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.

c) Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar

- Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz.
- Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

1.3.4. Yapılış nedenlerine göre denetim türleri

Zorunlu (yasal) denetim

Yasal hükümler gereğince yapılan denetim çalışmalarına zorunlu denetim denir. Bu denetim türünde çalışmalarının, nasıl, ne zaman ve kim tarafından yapılacağı kanun, yönetmelik ve genelgelerle açıkça belirlenmiştir. Denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde en gelişmiş ve üzerinde en fazla durulan zorunlu denetim türü anonim ortaklıklara ait mali tabloların denetlenmesidir (Gürbüz, 1995;15).

İsteğe bağlı denetim

İsteğe bağlı denetim, kanuni bir zorunluluk olmamasına rağmen işletmeler tarafından çeşitli amaçlarla yaptırılan denetim faaliyetini ifade eder. Muhasebe denetiminin işletme dışındaki kişilere olduğu kadar işletme içindeki kişilere, özellikle yöneticilere de büyük yararı vardır. Bu nedenle işletmeler, kanuni hiçbir zorunluluk olmamasına rağmen işletmelerini denetlettirebilirler. Bu şekilde hem işletmelerin mali durumu hakkında sağlıklı bilgiler elde edilmekte, hem de işletme dışındaki kişilere karşı işletmenin mali durumuyla ilgili güven verilmektedir (Kasapoğlu, 2008: 151).

1.3.5. Uygulama zamanına göre denetim türleri

Devamlı denetim

İşletmelerde, muhasebe denetimi çalışmalarının yıl boyunca takip edildiği, incelendiği ve gerekli düzeltmelerin yapıldığı denetim türüdür. Genellikle iç denetçiler tarafından yapılır.

Ara denetim

Bir hesap dönemi içerisinde belli tarihlerde yapılan denetimlerdir. Aylık, üç aylık, altı aylık gibi kısa sürelerde gerçekleştirilebilir.

Son denetim

Hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan denetim çalışmalarıdır. Bu denetim türüne literatürde tam denetim veya nihai denetim de denir. Bu denetim türünde denetim çalışmaları, hesap döneminin bitiminden çok kısa bir süre önce başlatılabilirse de asıl çalışma, dönem kapandıktan sonra yapılır (Gürbüz, 1995: 16).

1.4. Denetim Standartları

Bağımsız denetçi denetim işlemleri ile ilgili gerekli işlemleri tanımladıktan sonra genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak denetim sonuçlarını ortaya koyar. Denetim standartları denetim kalitesinin bir ölçüsüdür (PCAOB, 2002, <http://pcaobus.org>, 23 Haziran 2011’de erişildi).

Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, denetçiye denetim faaliyetinde yol gösteren genel ilkelerdir. Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetim kuruluşları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denilmektedir. Bu standartlar ilk defa 1947 yılında Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) tarafından kabul edilmiştir. AICPA tarafından yayınlanan bu standartlar, bir çok ülkede benimsenmiş ve günümüze çok az değişikliğe uğrayarak gelmiştir. Birçok ülkenin kamu denetim organları ve muhasebe kuruluşları denetim standartları yayımlamışlardır. Yine Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Birliği (International Organization of Supreme Audit Institutions- INTOSAI) tarafından da en son 1995 yılında denetim standartları yayınlanmış bulunmaktadır. Ancak denetim organları ve muhasebe kuruluşları tarafından yayınlanan denetim standartları büyük oranda benzerlikler göstermektedir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç ana gruba ayrılır ve toplam on adettir (Kenger, 2001, <http://www.ydk.gov.tr>, 21 Şubat 2011’de erişildi).

1.4.1. Genel standartlar

Genel standartlar denetçilerin kişilik özellikleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir.

Mesleki yeterlilik

Denetim, bir kişi veya denetçi olarak yeterli teknik eğitim ve yeterliğe sahip

kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir (PCAOB, 2002, <http://pcaobus.org>, 23 Haziran 2011’de erişildi). Sermaye piyasalarındaki yatırımcılar, finansal raporlamada ortaya konulan görüşlerin güvenilir olmasına önem verirler. Dolayısıyla finansal tablolarda, doğru ve tam açıklanmış bir denetim görüşüne ulaşmak için denetçinin belirli bir mesleki eğitime ve yeteneğe sahip olması gerekmektedir. Finansal alandaki gelişime karşı, denetimi yapan denetçilerinde bu değişikliklere ayak uydurması ve gelişimle beraber bağımsızlığını koruması gerekmektedir.

Bağımsızlık ve tarafsızlık

Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır. Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır. İkinci genel standart denetçilerin bağımsız düşünme mantığı içinde olmalarını öngörmektedir. Bağımsızlık denetim mesleğinin temelini oluşturur. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir niteliktir (Kenger, 2001, <http://www.ydk.gov.tr>, 21 Şubat 2011’de erişildi).

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir. Denetçiler, çalışmaları sırasında ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek, denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadırlar (SPK, 1997, <http://www.spk.gov.tr>, 23 Haziran 2011’de erişildi).

Mesleki özen

Sermaye piyasasında bağımsız denetim hakkında 23141 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan tebliğin 12. maddesinde mesleki özen standardı, “denetçiler denetimin

planlanması, yürütölüp sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliğı göstermek zorundadırlar. Özen ve titizlik, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceğı önemi, göstereceğı dikkat ve gayreti ifade eder. Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre bir denetçi denetim faaliyetini gerektiğı şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kâğıtları hazırlamak, mali tabloların gerçekliğı ve doğruluğı hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceğı denetim raporunda açıklamak zorundadır” şeklinde açıklanmıştır.

1.4.2. Çalışma alanı standartları

Çalışma alanı standartları, denetçiye güvenilir ve doğru bir görüşe ulaşmak için denetim sürecinde toplanacak kanıtları elde etmede ve elde edilen kanıtları değerlemede yardımcı olur.

Planlama ve gözetim

Denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlaması yapılmalıdır. Planlama ile ilgili çalışmalar ayrı ayrı belgelenerek bir denetim programı hazırlanır. Planlamada eğer dâhil olunan denetim kuruluşunun bir denetim kılavuzu varsa bu kılavuz denetimin planlanmasında yol gösterici olacaktır. Denetim programında izlenecek yol ve denetim işlemleri ayrıntılı biçimde gösterilir. Denetim görevinin yürütölmesi sırasında denetçi yardımcılardan yararlanır. Denetçi yardımcılarının faaliyeti, denetimin yürütölmesinden sorumlu olan uzman denetçi tarafından sıkı bir şekilde kontrol edilir. Bu kontrol hem uygun ve kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi ve hem de denetçi yardımcılarının iyi bir biçimde eğitilip yetiştirilmeleri açısından gereklidir (Kenger, 2001, <http://www.ydk.gov.tr>, 21 Şubat 2011’de erişildi).

Denetim faaliyeti yeterli bir şekilde planlanmalı ve varsa yardımcılar uygun bir

şekilde gözetlenmelidir. Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak örnekleme çalışmasında örnek kütlenin belirlenmesi için denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemi incelenmelidir (Acar, 2008: 41-42).

İç kontrol sistemi

İç kontrol, kamu kaynaklarının etkin, etkili, ekonomik ve idarenin amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, idarenin varlıklarının korunması yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır. İç kontrol, sadece kontrol faaliyetlerini değil, karar alınmasından işin sonuçlandırılmasına kadar geçen süreçte izlenen tüm prosedürleri kapsayan ve idarenin çalışanlarının tamamının rol aldığı bir süreçtir (Maliye Bakanlığı, 2006, <http://www.icdenetim.adalet.gov.tr>, 23 Haziran 2011’de erişildi).

Denetim yöntemlerinin bağlı olduğu testlerden alınacak sonuçların saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak mevcut iç yönetim ve iç kontrolün gereği gibi incelenmesi ve değerlendirmesi yapılmalıdır. Bu standart denetimin kapsamı ve sınırlarının, denetlenen kuruluşun iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sonra kararlaştırılmasıdır. Bir kuruluşun etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması, yayınlanan raporların ve bilgilerin doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması raporların ve bilgilerin hatalı olma riskini azaltır. Hata riskinin az olması ise denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daralmasına neden olur (Kenger, 2001, <http://www.ydk.gov.tr>, 21 Şubat 2011’de erişildi).

Kanıt toplama

Denetim işlemlerini başarılı bir şekilde yapabilmek için denetim işlemleriyle ilgili çalışma kâğıtları yani kanıtlar önemlidir. Çalışma kâğıtları inceleme, belgelenmiş kâğıtları değerlendirme ve ortaya konulan nihai denetim raporları arasında bağlantı

sağlar (JM University, 2008, <http://www.jmu.edu>, 26 Haziran 2011’de erişildi).

Denetim konusu olan olaylar ve konular hakkında bir görüşe varmak için makul bir temel sağlayacak kanıtlar, soruşturmalar, gözlemler, araştırmalar yoluyla yeter ölçüde yararlı bilgiler elde edilmelidir. Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü, bir denetim görüşüne ulaşmadan önce yeterli miktarda uygun kanıt toplanmasını öngörmektedir. Ne kadarlık bir miktarın yeterli olacağı denetçinin yargısına kalmıştır. Denetçi toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen olayın niteliklerine ve de genel olarak denetlenen kuruluşun durumuna göre belirleyecektir (Kenger, 2001, <http://www.ydk.gov.tr>, 21 Şubat 2011’de erişildi).

Denetim işlemleri sürecinde toplanan kanıtlar, sayısal olarak yeterli miktarda olmalıdır. Kanıt miktarlarının yanı sıra toplanan bu kanıtların geçerli olması, zamanında elde edilmesi ve nesnelliği gibi özellikleri de taşıması gerekmektedir.

1.4.3. Raporlama standartları

Denetim raporları kullanıcılar açısından kanıt denetim yapıldığını gösteren kanıttır. Dolayısıyla denetim raporları hazırlanırken denetçiler denetim işlemleriyle ilgili kanıtları yeterli sayıda toplamalı ve kanıtları objektif bir şekilde değerlendirmelidir. Raporlama standartları, denetçilerin görüşlerini sundukları raporların içeriği ve raporun nasıl hazırlanacağı konusunda denetçilere ışık tutar.

Denetim raporları, yöneticilere, denetlenen kuruma yapılan denetim ile ilgili bilgileri sunar. Sunulan raporlarda finansal tablolar ile ilgili yanlışlıkların ortaya çıkarılması ve kamuya elde edilen bulguların objektif bir şekilde açıklanmasını sağlar (GAO, 2007, <http://www.gao.gov>, 26 Haziran 2011 tarihinde erişildi).

Ağırlıklı olarak dış denetime ve amacı itibarıyla de özellikle finansal denetime yönelik olan AICPA tarafından yayınlanmış olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının her türlü denetim faaliyetleri için değişmeden geçerli olması söz konusu

değildir. Doğal olarak da yapılan denetimin özelliğine göre farklı standartlarda saptanabilir. Özellikle AICPA tarafından yayınlanan raporlama standartları tamamen finansal denetime yöneliktir. Uygunluk denetimi ve performans denetiminde veya diğer farklı denetim konularında farklı standartlar, özellikle raporlama standartlarının olabileceği doğaldır. Raporlama standartları, denetim sonucunun yazıyla bildirilmesine ilişkin standartlardır. AICPA tarafından yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından genel standartları ile çalışma alanı standartları tüm denetim mesleği için geçerli olsa da, özellikle raporlama standartları sadece finansal tablo denetimi geçerlidir. Ancak tüm denetim mesleklerinde, denetim sonucunda denetim görüşü bildirme yükümlülüğünün getirdiği, raporlama standardı zorunluluğu AICPA tarafından yayınlanan raporlama standartlarına çok da aykırılık oluşturmamaktadır (Kenger, 2001, <http://www.ydk.gov.tr>, 21 Şubat 2011’de erişildi).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk

Denetim raporları oluşturulurken, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dikkat edilmelidir. (Loughran, 2010, <http://dummies.com>, 20 Mayıs 2011’de erişildi). AICPA tarafından belirlenen denetim standartlarına göre şirketlerin mali tabloları denetimi yerine getirilirken genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun hareket etmek gerekmektedir (Barron’s, 2010, <http://www.answers.com>, 26 Haziran 2011’de erişildi).

Süreklilik

Başpınar (2005: 57)’a göre, denetçi hazırlamış olduğu raporda, muhasebe ilkelerinin içinde bulunulan dönemde aynen bir önceki dönemde olduğu gibi değişmeden uygulanmış olduğunu açıkça belirtmelidir. Devamlılık ilkesi dönemlere ait finansal tabloların karşılaştırılabilirliklerine olanak sağlar. Finansal tabloların karşılaştırılabilirlikleri için bunların dayandığı ilkelerin yıldan yıla değişmemiş olmaları zorunludur. Bu tanım, muhasebe ilkelerinin hiçbir zaman değiştirilemeyeceği anlamında düşünülmemelidir. Fakat işletme yönetiminin değişikliğe gitmesi halinde, yapılan değişikliğin o dönemin finansal tabloları üzerine yapacağı etkinin de okuyuculara

açıkça belirtilmesi kaçınılmazdır. Böylece ilgili okuyucu finansal durumda meydana gelen değişikliklerin ne kadarının muhasebe ilkelerinde değişiklikler nedeniyle, ne kadarının ise gerçek faaliyetler sonucu ortaya çıkmış olduğunu ayırıp anlayabilecektir.

Açıklayıcı bilgiler

Finansal tablolardaki bilgi verici açıklamalar, raporda aksi belirtilmedikçe makul ölçüde yeterli sayılmalıdır. Finansal tablolar çeşitli gruplara alacakları ekonomik kararlar için gerekli olan geçerli bilgiler sunarlar. Karar alıcılar için bu bilgiler zamanında, eksiksiz, geçerli ve tarafsız olmalıdır. Bu bilgilerin kimler tarafından kullanılacağı ve hangi tür ekonomik kararlara dayanak olacakları denetçi tarafından bilinemez. Finansal tablolar mümkün olduğu kadar fazla kullanıcıya hitap edebilmek için geniş amaçlı olarak düzenlenir. Denetçi finansal tablolarda yer alması gereken açıklayıcı notları da inceleyerek, bu tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini araştırır. Yeterli derecede açıklamanın olmaması durumunda denetçi raporunda bunu belirtir (Kenger, 2001, <http://www.ydk.gov.tr>, 21 Şubat 2011’de erişildi).

Görüş bildirme

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü içerir. Bu görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, ilgili oldukları finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusundadır. Zira bağımsız denetimin amacı, finansal raporlama standartlarına uygun olarak, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığının ortaya konmasıdır. Bağımsız denetim görüşünün oluşturulma sürecinde bağımsız denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içermediğine dair makul güvenceyi elde edecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtına sahip olması gerekir. Ancak bazı durumlarda, bir takım sınırlamalar nedeniyle bağımsız denetçi gerekli bağımsız denetim kanıtlarını toplayamayabilir. Atanma zamanı nedeniyle bağımsız denetçinin fiziki stok sayımını gözlemleyememesi, işletmenin muhasebe

kayıtlarının yetersiz olması veya gerekli olduğuna inanılan bir bağımsız denetim tekniğinin uygulanamamasının örnek olarak verilebileceği bu gibi durumlar “çalışma alanının sınırlandırılması” olarak adlandırılır. Bu sınırlama dolayısıyla, kullanılan alternatif bağımsız denetim tekniklerine rağmen, denetlenen kalem veya kalemlerle ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilememesi, denetçinin görüşünü etkileyecektir (SPK, 2006, <http://www.spk.gov.tr>, 23 Haziran 2011’de erişildi).

Yürütülen denetimin sonucu denetim raporunda açıklanır. Denetim raporu, ya bir bütün olarak finansal tablolarla ilgili bir görüşün bildirilmesini kapsamalı ya da bir görüş bildiremiyorsa bu durumu nedenleriyle birlikte açıklamalıdır. Finansal tablolarla birlikte denetçinin adının geçtiği bütün durumlarda, denetim çalışmasının niteliği ve varsa denetçinin üstlendiği sorumluluk derecesi denetim raporunda yer almalıdır. Bu standart denetçinin finansal tablolarla olan ilişkisinin ve aldığı sorumluluğun derecesinin belirtilmesini de zorunlu kılmaktadır. Denetim raporuyla finansal tabloların kullanıcıları, denetçinin görüşüne güvenerek, finansal tablolardaki bilgileri doğru ve güvenilir kabul ederler ve alacakları kararlarda kullanırlar (Kenger, 2001, <http://www.ydk.gov.tr>, 21 Şubat 2011’de erişildi).

1.5. Denetçi Türleri ve Denetim Etiği

Denetçi, denetim çalışmalarını yapan, mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan kimsedir (Gürbüz, 1995:17).

1.5.1. Denetçi türleri

Bağımsız denetçiler

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim

işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir (Güredin, 1999: 9). Mesleğin gelişmiş olduğu ülkelerde Bağımsız Muhasebe Uzmanları, genel olarak şu hizmetleri sunarlar (Gürbüz, 1995: 22);

- İşletmelerin mali tablolarını denetlemek,
- İşletme yöneticilerine danışmanlık yapmak,
- İstenen konularda özel inceleme veya araştırmalar yapmak,
- Muhasebe organizasyonu, iç kontrol sistemi ve diğer konularda işletmelere yardımcı olmak,
- Borsa, vergi daireleri ve mahkemelerde temsiz görevi yapmak,
- Bilirkişilik, hakemlik ve tasfiye memurluğu yapmak.

İç denetçiler

İç denetçiler, bir işletmede kurmay görevi üstlenmiş kişilerdir. İç denetçiler bağlı bulundukları işletmede iç denetim hizmeti yapan bir kurmay bölümün üyeleridir. Bu hizmeti sunan bölüme, “İç Denetim Bölümü” adı verilir. İç denetimin amacı genel olarak organizasyonun yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktadır. Bu genel amaca ulaşmak için iç denetçiler şu faaliyetleri yerine getirirler (Lawrance, 1973, aktaran: Güredin, 1999, 10).

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak.
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu soruşturmak.
- İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak.
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak.
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesini araştırmak.
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.

İç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki en önemli fark bağımsızlık derecesidir. İç denetçiler, denetledikleri örgütün bir elemanıdır ve işçi-işveren ilişkisi ile bağlıdır. Bu nedenle, işletme dışındaki birimleri, iç denetçilerin raporlarına pek güvenmezler. İç denetçiler genellikle işletmenin daha etken ve etkin yönetilmesi için işletme yöneticilerine bilgi sağlar, önerilerde bulunurlar. İç denetçilerin sayısı ve görev kapsamı, bağlı oldukları işletmenin özelliklerine ve yöneticilerinin tutumuna bağlıdır (Gürbüz, 1995: 23).

Kamusal denetçiler

Kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Denetim kapsamına giren alanlarda (Kamu ve Özel sektör işletmeleri) yasalarla getirilen düzenlemelere uyulup, uyulmadığını denetlemekle sorumludurlar. Bu tür denetçiler çalıştıkları kurum ya da kuruluşun bünyesinde denetim yaptıklarında iç denetçi sayılırlar ve yaptıkları denetimin türü de iç denetim olur. Eğer çalıştıkları kurum ya da kuruluşun dışında özel işletmeler çerçevesinde denetim yaparlarsa kamu denetçisi sayılırlar ve yaptıkları denetimde kamu denetimi olarak adlandırılır (Bakır, 2005: 23-24).

1.5.2. Denetçilerin uyması gereken etik kurallar

TÜRMOB, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında 19.10.2007 tarihinde, 26675 Sayılı Resmi Gazetede yayınlamış olduğu meslek mensuplarının uyması gereken etik kuralları aşağıdaki gibi sıralamıştır (Türmob, 2007, <http://www.turmob.org.tr>, 21.02.2011’de erişildi);

- a) Dürüstlük:** Meslek mensuplarının tüm mesleki ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.
- b) Tarafsızlık:** Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının mesleki kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.
- c) Mesleki yeterlilik ve özen:** Meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini yerine

getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.

- d) Gizlilik:** Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.
- e) Mesleki Davranış:** Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

BÖLÜM II

2. Denetçi Davranışlarını Etkileyen Unsurlar

2.1. Makyavelizm

Niccolo Machiavelli, 3 Mayıs 1469 tarihinde Floransa’da doğmuştur.1498 yılında hükümette kâtiplik görevi almaya başlamıştır. Daha sonra hızla devlet görevleri içerisinde yükselmiştir (<http://www.emachiavelli.com>, 07 Mart 2011’de erişildi). Niccolo Machiavelli’nin adını ilk olarak, Savonarola kontrolündeki rejimin iktidardan düştüğü yıl olan 1498’de yaşadığı şehirde meydana gelen olaylara etkin bir şekilde katılan biri olarak duyuyoruz. Dominikan mezhebinin kıdemli bir üyesi olan ve kehanet nutuklarıyla son dört yıl boyunca Floransa politikasını egemenliği altında tutan Savonarola, nisan ayı başlarında aykırı görüşleri nedeniyle tutuklanmıştır. Bunun hemen ardından ise, şehrin yönetimini elinde bulunduran konsey, Savonarola’nın hükümet içinde kalan taraftarlarını bulundukları görevlerden uzaklaştırmaya başlamıştır. Bu uzaklaştırmalar sonucu görevini kaybeden kişilerden biri de, ikinci yüksek mahkemenin başkanı olan Alessandro Braccesi’ydi. Braccesi’nin yerine 19 Haziran günü büyük konsey Machiavelli’yi oybirliğiyle Floransa Cumhuriyeti’nin ikinci başkanlığına getirmiştir (Skinner, 2002, çev. Atıla: 13-14).

1512 yılında Mediciler’in Floransa’da iktidarı ele geçirmesi üzerine Machiavelli görevinden uzaklaştırılmıştır.1513 tarihinde yeni iktidara muhalefet ettiği suçlamasıyla bir süre hapis yatmıştır. Toscana’dan ayrılmaması koşuluyla serbest bırakılmış ve geçim sıkıntısı nedeniyle Floransa yakınlarındaki kendi köy evinde yaşamak zorunda kalmıştır. Bu esnada “Prens” adlı eserini yazmıştır (Machiavelli, 1532, çev. Gündüz, 2003: 7).

Gücün nasıl kazanılacağı, nasıl korunacağı ve nasıl sürdürüleceğine ilişkin el kitabı niteliğinde olan Prens adlı çalışması Floransa yöneticisi olan Lorenzo Meccini'ye atfen yazılmıştır. Rönesans İtalya'sındaki yoz uygulamaları kaleme alan yapıtta o günkü düşük ahlaksal uygulamalara felsefi aklama getirmekte ve kitleler üzerinde güç kazanmayı ve sürdürmeyi amaçlayan devlet adamlarına uygulamalarında yol gösterecek bir kılavuz sunmaktadır. Bu nedenle "amaç aracı aklar" diyen bir felsefi anlayışı temsil eden "Makyavelizm" bazılarına göre yüz kızartıcı bir terimdir. Machiavelli'nin çalışmasında güç, güç dengesi, ittifak ve karşı ittifak oluşumu ve kent devletleri arasındaki çatışmaların nedenleri üzerine ilginç dersler bulunmaktadır. Machiavelli, prensin iktidarını sürdürebilmek için içten ve dıştan gelecek tehditlere karşı koyabilecek güce sahip olması gerektiğini ortaya koymaktadır (Tayyar, 2008: 173-174).

Machiavelli, İtalya'da başarıya ulaşmak için her yola, her araca başvurulmuş siyasal gerçeği yalnız kavramakla kalmamış, bu gerçeği olduğu gibi benimsemiştir. Siyaset sözlüğünde "Makyavelizm" olarak bilinen kavram, Machiavelli'nin Prens'inde ortaya koyduğu bu anlayışının, «**amaca ulaşmak için her türlü araca başvurma**» **uygun olacağı**» anlayışının adıdır. Gerçekten Machiavelli, Prens'inde İtalyan birliğinin sağlanmasını tek amaç olarak almış, başka hiç bir bağla bağlı olmaksızın, bu amaca ulaşmak neyi gerektiriyorsa onun yapılmasını istemiştir (Şenel, 1982, <http://www.felsefekibi.com>, 07 Mart 2011'de erişildi).

Machiavelli'ye göre bir prens iyi yürekli, sadık, insancıl, namuslu ve dindar görünebilir; hatta gerçekten öyle de olabilir; fakat gerektiğinde tam tersini yapabilmeye hazır olmalıdır. Ancak bir prensin eğer bir de yeni prens olmuşsa, bunları yerine getirmesi bunların tersini yapmasından daha zordur. Bir prensin esas görevi devlet erkini elinde tutmak olduğuna göre bu meziyetleri (insanları övgüye değer kılan tüm bu şeyleri) yerine getiremez; çünkü devleti elinde tutmak için sık sık verdiği söze karşı, iyilikseverliğe karşı, insanlığa karşı, dine karşı davranmak zorunda kalır (Machiavelli, 1532, aktaran: Tayyar, 2008:174).

Kişilik, bireylerin birbirleriyle karşılaştırılması sonucunda, benzerlik ve farklılıklarını belirlemeye yardımcı olan özellikleridir. Bireyler sahip oldukları fiziksel

ve duygusal özellikleri, aldıkları eğitimleri deneyimlerini ve öğrendiklerini etkileyen çevre koşullarıyla kendilerine has özellikler taşırlar. Bazı kişilik özellikleri, bireyin örgüt içindeki davranışlarını önceden tahmin edebilmeye yardımcı olması bakımından önemlidir (Ergeneli, 2006, aktaran: Mandacı, 2007:38).

2.2. Etik ve Makyavelizm

Etik insanların töresel ya da ahlaksal ilişkilerini, davranış biçimlerini ve görüşlerini araştıran bir felsefe dalıdır (Çalışlar, 2004, aktaran: Gül ve Ergün, 2004: 54). Günlük hayatta etik ile ahlak kavramlarının sıklıkla birbirinin yerine kullanıldığı görülür. Oysa bilim adamları arasındaki genel eğilim bu iki kavramın birbirinden ayrı olduğu doğrultusundadır. Etik doğru ve yanlış teorisi, ahlak ise onun pratiğidir. Etik, bir kişinin belli bir durumda ifade etmek istediği değerlerle ilgilidir (Gül ve Ergün, 2004: 54).

Bir kişi, bir toplum düzeni içinde başkalarıyla bir arada var olan bir birey olarak, ahlaki hayatı şahsen yaşar, içinde bulunduğu toplumun ahlaki ilke ve değerlerini eylemleriyle cisimleştirir. Fakat o bununla da kalmayıp, taşıyıcısı olmaya veya hayata geçirmeye çalıştığı değerlerin anlamı üzerinde düşünmeye başladığı, kullandığı ahlaki kavramların gerçekte ne olduklarını ve ne anlam ifade ettiklerini araştırmaya; ahlaklılığın unsurlarını tartışmaya, bu ve benzeri konularda düşündüğü ve hissettiği şeyleri dile getirmeye, başkalarına aktarmaya başladığında, normal ahlaklılık düzeyini aşmış, etik yoluna girmiş olur. Buna göre, yaşantıları ve eylemleri üzerinde düşünmekle, insan iki tür edimde bulunur. Bir yandan hayatın ahlaki boyutunu yaşayıp deneyimlerken, diğer yandan da yaşadıkları, eylemlerine temel teşkil eden ahlaki ilke ve değerler, kendisini bir kişi, ahlaki bir fail haline getiren öğeler üzerine düşünür. O bir eylemde bulunmadan önce, eylemini güdüleyen, eylemi için muharrik, dürtü oluşturan ya da oluşturacak olan “şeyler”, yani değerler ve en yüksek iyi üzerine düşünür; ne yapması gerektiği üzerinde durarak , “Ne yapmalıyım?”,”Nasıl eylemem gerekir?” sorusunu yanıtlamaya çalışır ve ahlaki hayatını ilkelere dayandırma çabası verir. Ahlaki fail, eylemi sırasında ise, öncelikle özgürlüğünün mahiyeti üzerinde durur, kendisine

açık olan alternatif eylem tarzları, herkes gibi davranmak mı yoksa kendi gerçek potansiyelini hayata geçirerek tamamen kendisine ait olan bir tarzda mı eyleyeceği, genel ve yerleşik kalıplara göre mi yoksa sahici bir biçimde mi davranacağı üzerine düşünür. O yine eylem sırasında, kendi eyleminin ondan anlamı bir biçimde etkilenmek durumunda olan öteki üzerindeki etkilerini hesaba katarak, “etik” diye nitelediğimiz, adaleti şu ya da bu şekilde cisimleştirmek zorunda olan, davranışı gerçekleştirmeye çalışır (Cevizci, 2002: 4).

Aristoteles, etiği kuramsal felsefeden (mantık, fizik, matematik, metafizik) ayırarak kendi başına bir felsefe alanı olarak ele alan ilk filozoftur. Pratik felsefeyi etik, ekonomi ve politika olmak üzere üç alana ayırmıştır. Kuramsal felsefenin konusu değişen ve değişmez varolanla sınırlı kalırken, pratik felsefede insan eylemleri ve onların ürünleri söz konusudur (Pieper, 1999, çev. Atayman ve Sezer: 29).

Pratik niyet ve hedeflere yönelik bir kuram olarak etik, siyaset ve hukuk felsefesini de kapsayan pratik felsefenin klasik alanlarından biridir. Aristoteles için etik ile siyaseti birbiriyle birleştiren şey adalet kavramıdır. Yeniçağda etik ve siyaset arasındaki sıkı ilişki kaybolur. Machiavelli’de siyaset etikten ayrılır; adalet fikri yerine, iktidar kavgasının güç ilkesi geçer. Devlete ilişkin konularda devlet mantığının sivil (burjuva) ahlakı ve bireysel özgürlük karşısında mutlak önceliği vardır. Ahlakilik, politik açıdan hiçbir önem taşımayan özel alana itilir (Pieper, 1999, çev. Atayman ve Sezer: 61-62).

2.3. İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk Kavramı

Ahlak, bir kişinin, bir grubun, bir halkın, bir toplumsal sınıfın, bir ulusun, bir kültür çevresinin belli bir tarihsel dönemde yaşamına giren ve eylemlerinin yönlendiren inanç, değer, norm, buyruk, yasak ve tasarımlar topluluğu ve ağı olarak karşımıza çıkar. Bu bakımdan ahlak her yanda yaşamımızın içindedir; o tarihsel olarak kişisel ve toplumsal düzeyde yaşanan bir şeydir; ona tarihsel dönemde, her insan topluluğunda mutlaka rastlanır (Özlem, 2004: 17-18).

Ahlak her yönüyle son derece karmaşık bir alandır. Kapsadığı alan itibariyle çok ilgi çekici olan iş ahlakı ve onun doğal yapısı da karmaşık ve tartışmalıdır. İş ahlakı ile tam olarak neyin ifade edildiği konusunda bir görüş birliği yoktur (Vyakarnam, Myers ve Burnett, 1997, çev.Özgener, 2004: 51). İş ahlakının çoğu tanımları spesifik durumlarda neyin doğru ve neyin yanlış olduğuna ilişkin kurallar, ilkeler ve standartlarla ilişkilidir. Basit olarak, iş ahlakı, iş dünyasında davranışlarımıza yol gösteren ahlaki ilkeler ve standartları kapsamaktadır (Ferrel ve Fraedrich, 1994, aktaran: Özgener, 2004, 51). İş ahlakı, iş dünyasında hüküm süren doğru ve yanlış davranışları ele alır ve dürüstlük sorunu ile uğraşır. Bu çerçevede iş ahlakı demek, sözünde durmak demektir. Kısaca iş ahlakı, dürüstlük, güven, saygı ve hakça davranmak demektir (Mchugh, 1992, aktaran:TÜSİAD, 1992, <http://www.igiad.com>, 05 Mart 2010'da erişildi).

Meslek ahlakı, toplum içinde yaşayan bireylerin benimsedikleri, uymak zorunda oldukları davranış ve ahlak kuralları bileşiminden oluşmaktadır. Meslek ahlakı bireylerin işletmeye, personele, ortaklara ve çevreye olan sorumluluklarını içerir. Mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur (Selimoğlu ve Özbirecikli, 2009, eds.Selimoğlu ve Uzay, 2009: 18).

Günümüz koşullarında çoğu insan denetim faaliyetlerinde denetçilerin tarafsız ve güvenilir olması gibi temel özelliklere önem verir. Bu nedenle denetçilerin yapmış oldukları denetim faaliyetlerinde toplum çıkarlarını gözeterek dikkatli ve tarafsız hareket etmeleri gerekmektedir.

Yardımcıoğlu(2007; 21)'na göre, denetçiler iki bakış açısından ötürü önemli ahlâki noktalarla karşı karşıya kalır. Bunlardan biri genelde iyi bilinen ve diğeri de muhtemelen denetçilerin sorumlulukları ve görevleri ile ilgili aşinalıktan değerlendirilen bakış açısıdır. İlk bakış açısı öncelikli olarak hesap denetimi işinin ahlâki temelini ve görevlerini yaparken tarafsızlığı ve güvenilirliği gösteren denetçilere edilen talebi ele alır. Burada denetim firmaları ve denetçilerin sorumluluklarını ne kadar yerine getirdiğiyle ilgili denetim işini incelerken bu ahlâki bakış açısından söz edilecektir.

Denetçilerin karşı karşıya geldikleri ikinci ahlâki bakış açısı, olası ve beklenen müşterilerin ahlâk kurallarına iyi tepki verme, değer biçme ve onları anlama ihtiyacıdır. Burada bu ahlâki bakış açısı bir değerlendirme olarak ele alınacaktır. Bu değerlendirme ve bakış açısı, güçlü ve sağlam bir ahlâk anlayışı, ahlâki alt yapı sistemi ve bu altyapı sisteminin ürünlerini gerektirir.

2.3.1. İktisadi girişim ve iş ahlakı derneği

İş ahlakı ilkeleri, iş dünyasında yol gösterici nitelikte olup, kişisel ve kurumsal nitelikte doğru olan davranış standartlarını tanımlar. İktisadi Girişim ve İş Ahlakı Derneği (İGİAD) tarafından, işverenler ve iş görenler için iş ahlakı ilkeleri genel ilkeler başlığı altında şu şekilde ele alınmıştır (Torlak, Özdemir ve Erdemir, 2008, <http://www.igiad.com>, 09 Ocak 2011’de erişildi).

- a) **Hak:** İşverenle ve iş görenler, yaptıkları tüm çalışmalarda bireysel, grupsal ve toplumsal hakkı göz önünde bulundurarak hakkın çiğnenmemesine ve hakkın yenmemesine dikkat ederler.
- b) **Dürüstlük:** İşverenle ve iş görenler, verdikleri sözleri tutarak, üstlenilen görev ve sorumlulukları zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirirler.
- c) **Doğru Sözlülük:** İşverenle ve iş görenler, yalan ve yanıltıcı beyanlarda bulunmazlar.
- d) **Sosyal Sorumluluk:** İşverenle ve iş görenler, toplumsal sorumluluk anlayışıyla hareket edip sosyal, sportif, sanatsal ve kültürel faaliyetlere destek sağlarlar.
- e) **Genel Kamu Menfaati:** İşverenle ve iş görenler, özel ve kamu mülkiyetinin kullanımında hassas davranıp, toplum yararını kendi kişisel çıkarlarının üstünde tutarlar.
- f) **Şeffaflık:** İşverenle ve iş görenler, ilişkilerinde ve hizmet sunumlarında şeffaflık ilkesine riayet ederler.

2.3.2. Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği

Türkiye’de iş ahlakının gelişiminde çeşitli çalışmalar sunan Türk Sanayicileri ve

İşadamları Derneği (TÜSİAD), iş ahlakı ile ilgili genel ilkeleri şu başlıklar altında ele almıştır (Arslan ve Güvercinci, 2009, <http://www.tusiad.org>, 10 Ocak 2011’de erişildi).

Dürüstlük

İş yaşamında, üyeler ve kuruluşları, onurlu ve dürüst davranış kurallarına bağlı kalırlar. Bu çerçevede:

- 1) Ticari faaliyetleri ve sundukları hizmet ve ürünleri ile başkalarına bilerek zarar vermezler.
- 2) Saklı tutulması gereken hiçbir bilgiyi, çıkarları için kullanmazlar.
- 3) Şirketleri, yan kuruluşları, iştirakleri ile bağlı oldukları veya yönetiminde bulundukları şirket veya kuruluşlarının faaliyetleriyle ilgili olarak, başka kişi ve kuruluşlara, bağımsız karar verme yeteneğini etkileyebilecek çıkarlar sağlamazlar.
- 4) Kendilerinin ve başkalarının ticari ve mali durumları hakkında yanıltıcı açıklama ve tanıtım yaparak, aldatıcı davranışlarda bulunmazlar.
- 5) Ürettikleri ürün ve hizmetlerin sorumluluğunu taşırlar bu ürün ve hizmetlerin kullanılmasından kaynaklanan zararların giderilmesi için gereğini yapmaktan kaçınmazlar.

Hukuka saygı

Üyeler ve kuruluşları tüm faaliyetlerinde, ulusal ve evrensel hukuk normlarına saygılı olmak zorundadırlar. Bu kapsamda:

- 1) Yasaların öngördüğü yönetsel ve denetimsel tüm yükümlülüklerini yerine getirirler.
- 2) Doğru olmayan, sahte ya da yanlış kayıt tutmaz, yetkili mercilere yanıltıcı bilgi vermezler.
- 3) Yasadışı ya da suç oluşturacak faaliyetlere girmezler. İş yaşamında, iş ve toplum ahlakının onaylamayacağı yol ve yöntemlere başvurmazlar.
- 4) Yasaları ve uluslararası benimsenmiş dürüstlük ilkelerini saptırarak haksız rekabet doğuracak çalışmalar içine girmezler.

Çalışma ortamı çalışanlar

Üyeler ve kuruluşları tüm faaliyetlerinde, çalışanlarına ahlak kuralları çerçevesinde davranmalıdırlar.

- 1) Çalışanlarıyla olan ilişkilerinde, dürüstlük, eşitlik, güvenli ve sağlıklı bir çalışma ortamı sağlama, kişiliklerine saygı duyma, yasalara aykırı işlem yapmaya zorlamama, kişisel gelişimlerine katkıda bulunma temel ilkelerine uyarlar.
- 2) Kişi ve kuruluşlar, çalışanların haklarıyla ilgili olarak ırk, renk, din, siyasi düşünce, felsefi inanç, mezhep, yaş ve bedensel engeller ve cinsiyete dayanan bir ayrıcalık yapmazlar, fırsat eşitliği sağlayan tüm yasa ve yasal düzenlemelere bağlı kalırlar. Bu özellikleri nedeniyle çalışanlar taciz edilemez. İş yerinde ırksal, dinsel ya da cinsel taciz sayılabilecek davranış ya da eylemlere izin verilmez.
- 3) Çalışanlarla ilgili bütün kişisel bilgilerin güvenlik içinde korunmasını ve gizli kalmasını sağlarlar.
- 4) Çalışanları mesleki gelişmelerine katkı sağlayacak bilgi ve becerileri edinmeleri için teşvik ederler.
- 5) Yasaların ve rekabetin getirdiği kısıtlamalara uymak kaydıyla, şirketin geleceğine ilişkin karar ve bilgileri paylaşırlar.
- 6) Çalışanların tavsiye, görüş ve şikâyetlerinin dinlendiği ve değerlendirildiği kurumsal çalışmalar yaparlar.
- 7) Meslek geleneklerinin gelişmesine, uygulanmasına ve yaygınlaşmasına gayret ederler. Yazılı olmayan geleneksel iş ve ahlak kurallarının da yurt sathında yayılması ve anlaşılması için yardımcı olurlar.

Siyasi partilerle ilişkiler

Üyeler, şirketleri, yan kuruluşları iştirakleri ile bağlı oldukları veya yönetiminde bulundukları şirket veya kuruluşlarında, aktif görevde olan milletvekillerini ve kamu görevlilerini istihdam etmezler; yönetim, denetim ve diğer hiç bir organında görev vermezler. Kamu ortaklığı bulunan üye şirketlerinin bünyesinde çalışan kamu

görevlileri bu kurala istisna teşkil eder. Çalışanlarının siyasi partilerle olan ilişkilerini ticari çıkarları doğrultusunda yönlendirmez ve bu ilişkilerden bireysel ve kurumsal çıkar elde etmeye çalışmazlar.

Bilgi elde etme, kullanma ve saklama

Üyeler ve kuruluşları, iş ilişkileri ve görevleri çerçevesinde bilgi elde etme, kullanma ve saklama konusunda şeffaflık ve dürüstlük ilkelerine özen gösterirler. Bu çerçevede, yasalara ve rekabet güçlerini tehlikeye sokmama koşuluna uygun olarak:

1. Üyesi oldukları diğer kurum ve örgütler hakkında doğru ve tam bilgi verirler,
2. Kamuoyunu, şirket politikaları ve performansı, çevre ve etik değerleri açılarından işletmelerin yapıları ve faaliyetleri ilgili konularda bilgilendirirler,
3. Hissedarlara ve yatırımcılara, doğru bilgiye dayalı karar alabilmeleri için düzenli şekilde güvenilir ve ayrıntılı bilgi verirler.
4. Müşteri ya da iş ortaklarının iznini ve onayını almadıkça, ya da yasal bir zorunluluk bulunmadıkça, saklı tutulması gereken bilgileri korumak zorundadırlar. Bu tür bilgilerin amaç dışı ve haksız kullanılmasından sorumludurlar.
5. İş ve toplum ahlakının onaylamayacağı yol ve yöntemlere başvurarak işle ilgili sır ya da gizli bilgi elde etmeye yeltenmezler.

Çevre

Üye ve kuruluşları, faaliyetlerinden dolayı doğanın ve kültürel ve tarihi dokunun zarar görmemesine özen gösterirler. Çevreyle ilgili bütün yasal düzenlemelere uyarlar. İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk işletme davranışlarını yönlendiren, çoğu kez yazılı olarak tanımlanmamış ancak toplum tarafından genel kabul görmüş değerlere uyma zorunluluğudur. Özellikle son yıllarda dünyada ve ülkemizde gerek kamu gerek özel işletmelerde ortaya çıkan rüşvet ve yolsuzluk iddiaları nedeniyle dikkatler sosyal sorumluluk ve iş ahlakı üzerinde yoğunlaşmıştır (Demir ve Songür, 1999, 159, <http://sbe.balikesir.edu.tr> , 26 Aralık 2010'da erişildi).

İş ahlakı kavramı ile sosyal sorumluluk kavramı arasında yakın ilişkiler bulunmaktadır. Şüphesiz tüm birey ve kurumların içinde yaşadığı çevreye karşı ödev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Örneğin, bir işletmenin kendi çalışanlarına, pay sahiplerine, ortakların olduğu kadar, dış çevreye (devlete, doğaya ve çevreye, topluma vs.) karşı da sorumlulukları bulunmaktadır. Sosyal sorumluluk, esasen iş ahlakının gereğidir. Bir başka ifadeyle, iş ahlakı, sosyal sorumluluğu da içeren bir anlam taşır. Bir işletme sahibinin doğru ve dürüst olması, sözünde durması, üretimde ve satış aşamalarında hileli yollara başvurmaması çok takdir edilmesi gereken ahlaki davranışlardır. Ancak işletmenin üretim yaparken gerek iç, gerekse dış çevreye karşı ödev ve sorumluluklarının da bilincinde olması gerekir (Aktan, 1999, <http://www.canaktan.org> ,18 Ekim 2010'da erişildi).

Sosyal sorumluluğun anlamı ve kapsamı, toplumdan topluma, işletmeden işletmeye, kişiden kişiye değişebilir. Zaman içinde değişiklik gösteren sosyal sorumluluklar, gerçekte bir değer sistemi ve dolayısıyla bir kültürel yapı meselesidir (Desjardings ve McCall, 1990, aktaran: Özgener, 2004, 157).

Genelde işletmeler açısından sosyal sorumluluğun kapsam ve sınırlarını belirlemede aşağıdaki kriterler dikkate alınmaktadır (Steiner ve Steiner, 1994, aktaran: Özgener: 2004, 159);

- Bütün işletmeler veya her bir işletme için tek bir evrensel formül yoktur. Yasal ve düzenleyici gereksinimlerin ötesindeki alanda en azından her bir işletme, ne yapacağına veya ne yapamayacağına karar vermelidir. İşletmeler eyleme geçmeden önce sosyal sorumluluklarının ne olduğu konusunda dikkatli bir şekilde düşünmelidir.
- İşletme daha çok güçlü bir kâr güdüsüne sahip ekonomik bir kurum olarak düşünülmelidir. İşletme temel maliyetleri karşılayamazsa, topluma katkıda bulunabilecek fazla bir şeyi de yoktur.
- İşletme uzun vadeli görüş beklentisi içinde olmalı ve geçici olarak net kârı azaltabilen sosyal yönden sorumlu olduğu eylemleri uzun vadeli işletme çıkarlarıyla tutarlı bir şekilde yerine getirmelidir.
- Bir işletmede sosyal gücüyle orantılı olarak sosyal sorumlulukları

üstlenmelidir. Sorumluluk olmaksızın gücün mevcudiyeti meşru olamaz.

- Sosyal sorumluluk işletmelerin özelliklerine göre farklılık göstermektedir. İşletmeler hacim, ürünler, rekabetçi stratejiler, üretim süreçleri, pazarlama yöntemleri ve yöneticilerin değerleri ve düşünceleriyle ilişkili olarak farklılık göstermektedir. Dolayısıyla, sosyal sorumlulukları da hem farklı hem de potansiyel olarak daha fazladır.
- Bireysel olarak bir işletme sadece en iyi şekilde yönetebileceği sosyal sorumlulukları üstlenmelidir. İşletmeler deneyimli oldukları alanlardaki sorunların çözümü konusunda aktif rol oynamalıdır.
- Sosyal sorumluluğun sınırlarının belirlenmesinde işletmenin performansı, beceri sınırlamaları, yetki ve sorumluluklarının sınırları da önemli rol oynamaktadır (Drucker, 1994, aktaran: Özgener, 2004, 160).
- Sosyal sorumluluk projelerinin veya programlarının maliyetli olması dolayısıyla yöneticilerin her koşul ve zamanda toplumsal amaçları gerçekleştirmek için tasarlanan faaliyetlerle ilgilenmeleri mümkün değildir. İşletmelerde sosyal sorumluluğu kurumsallaştırmaya ve kavramaya yönelik projelerin uygunluğunu değerlemede ve sınırlarını belirlemede, yerel bilgi, sorumluluk, çıkar grupları arasında paylaşılmış uzlaşma ve finansal performans ölçütleri özellikle dikkate alınmalıdır (Pava, 1997, aktaran: Özgener, 2004, 160).

2.4. Denetçi Davranışlarını Etkileyen Tehditler

Denetçi davranışları üzerinde etkisi olduğu düşünülen tehditler, TÜRMOB tarafından “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik “ adlı 19.10.2007 tarihinde, 26675 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan yönetmeliğe göre beş başlık altında özetlenmiş ve denetim açısından tehdit olarak değerlendirilmiştir (TÜRMOB, 2007, <http://www.turmob.org.tr>, 21 Şubat 2011’de erişildi).

a) Kişisel Çıkar Tehditleri: Meslek mensubunun kendisinin veya yakın

ailesinden bir üyenin finansal veya diğer çıkarları sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir. Örneğin, denetim şirketleri, performans değerlendirme sistemi tarafından motive edilen davranışların, denetim kalitesini tehdit ettiğini dikkate almalıdırlar (Otley ve David, 1996: 51). Kişilere performansına göre verilecek motive edici güdüleyiciler denetçi davranışları üzerinde etkilidir. Muhasebecilik ve denetim temelli kontrol sistemleri, organizasyonel acentelerin de, kontrollerin yokluğu durumunda fırsatçı ve bencil bir tavır sergileyecekleri ortaya koymuştur (Kachelmeier ve Shehata, 1997: 429). Denetçinin aldığı ücret, kendisinin ve ailesinin geleceğini düşünme, akrabalık ilişkilerinden kaynaklı çıkar durumları, mevcut müşteriye elde tutma veya müşteri potansiyelini artırma gibi denetçi düşünceleri bu başlık altında toplanabilir.

b) Yeniden Değerleme Tehditleri: Daha önceden alınmış bir kararın o karardan sorumlu meslek mensubu tarafından yeniden değerlendirilmesi nedeniyle oluşan tehditlerdir.

c) Taraf Tutma Tehditleri: Meslek mensubunun bir durum ya da fikri, tarafsızlığını tehlikeye düşürecek bir noktaya taşınması sonucu oluşan tehditlerdir.

d) Yakınlık Tehditleri: Üçüncü kişilerle kurulan yakın ilişkiler sonucu, meslek mensubunun bu kişilerin çıkarlarına uygun olacak şekilde davranması sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

e) Yıldırma Amaçlı Tehditler: Meslek mensubunun gerçek veya hissedilen tehditler nedeniyle tarafsız davranmaktan kaçınmaya zorlanması (yıldırılması) sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

2.5. Hile ve Hile Düzeyi Algıları

Hile algısı ile hileye karşı tutumu, hile düzeyi algısı ile bireylerin hile derecesine göre katılımcının hileye atfettiği önem dereceni ifade etmek mümkündür.

Finansal tablolarda hile, işletmelerin; yatırımcılar ve kredi kuruluşları başta olmak üzere finansal tablo kullanıcılarını aldatmak ya da yanlış yönlendirmek amacıyla kasıtlı olarak yanlış finansal tablo hazırlamalarını ve yayınlamalarını ifade etmektedir. Finansal tablolarda başlıca iki çeşit hile ile karşılaşılacaktır. Bunlar; varlıkların yanlış

tahsisi ve hileli finansal raporlamadır (Braiotta, 2004, aktaran: Ata, Uğurlu ve Altun, 2009: 261).

Varlıkların yanlış tahsisi, aşikâr hırsızlık, zimmet, harcama kalemlerine haksız yüklemeler (gider hesaplarının şişirilmesi), şirket varlıklarının suistimali, vb. gibi suçları içermektedir. Hileli finansal raporlama ise finansal tabloların kasti olarak çarpıtılmasıyla karşılaşılan bir suçtur. Yapılmadığı halde yapılmış gibi gösterilen satışlar, dönemi olmadığı halde gelecek yıla ait gelirin cari yılda kazanılmış gibi gösterilmesi, harcamaların uygun olmayacak şekilde aktifleştirilmesi veya cari yıla ait harcamanın gelecek yıla aitmiş gibi sunulması bu kapsamda değerlendirilebilir (Ata, Uğurlu ve Altun, 2009: 216).

Hile olarak tanımlanabilen eylemler, kişilerin çalıştıkları işletmelerin varlıklarını kasıtlı uygulamalarla ele geçirerek haksız kazançlar elde etmeleri biçiminde ortaya çıkmaktadır. Bu kasıtlı uygulamalarla elde edilen kazançlar işletmenin parasını ya da malını doğrudan elde etme şeklinde olabileceği gibi, ödüllendirme, ikramiye alma gibi dolaylı yollarla da olabilmektedir. Bu bağlamda; belirli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine muhasebe hilesi adı verilmektedir. Hatalar, bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın hileler bilinçli olarak yapılmaktadır. Hilenin, belge ve kayıtlar üzerinde bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılması beklenemez. Aksine bilerek yapıldığından tespit edilip, ortaya çıkarılması son derece güç bir durumdur. Bunun nedeni, insan zekâsının sürekli olarak yeni yöntem ve usuller geliştirmesidir. Özellikle son yıllarda işletme çalışanlarınca veya farklı alanlarda ve şekillerde yapılan hileler önemli sorunlardan biri haline gelmiştir. Çok farklı şekillerde yapılan hilelerin sayısı ve tutarları gün geçtikçe artış göstermektedir. Yapılan hilelerin nedenleri ve yapanların özellikleri konuya ilişkin olarak önemli istatistikler ortaya koymaktadır (Söyler, 2003, <http://www.alomaliye.com>, 08 Mayıs 2011'de erişildi).

- Çeşitli ülkelerde yapılan araştırmalar, işletmelerin yıllık gelirlerinin % 6'sını bu gibi hileler nedeniyle kaybettiklerini göstermektedir.
- ABD'de işletme çalışanları tarafından yapılan hilelerin tutarının yılda 400 Milyar USD civarında olduğu tahmin edilmektedir. (2002 yılında yapılan

çalışmalarda bu tutarın yaklaşık, 600 Milyar Dolar olduğu tahmin edilmektedir.)

- ABD Ticaret Odası'nın tahminlerine göre, başarısızlıkla sonuçlanan işletmelerin %30'undan fazlasındaki kayıplar, çalışanların işyerini dolandırması yüzünden olmaktadır. Çalışanların, işverenlerini yılda ortalama tahminen 30 - 100 Milyon Dolar arasında dolandırdığı tahmin edilmektedir.
- Ernst&Young adlı uluslararası bir denetim şirketinin 1997 yılında 32 ülke üzerinde yaptığı hile araştırmasında büyük oranlarda hile rapor edilmiştir.

Sevinç (2009)'a göre hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi, denetçilerin aşağıdaki hususları dikkatlice uygulamasını gerektirmektedir.

a) İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerin doğruluğu ve dürüstlüğü ile ilgili geçmiş tecrübesi olsa dahi, hile ve usulsüzlük nedeni ile önemli yanlışlıkların olabileceği ihtimalini göz önünde bulundurarak mesleki şüphecilik tutumunu korumasını,

b) İşletmenin finansal tablolarının hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanan önemli yanlışlıkları içermesi olasılığı karşısında bağımsız denetim ekibi arasında fikir alışverişinde bulunulması ve görüşmelere katılmayan diğer ekip üyelerini görüşme konuları hakkında sorumlu ortak baş denetçi tarafından bilgilendirilmesi hususlarında karar almasını,

c) Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerinin ortaya çıkarılmasında kullanmak üzere bilgi elde etmek için gerekli yöntemleri kullanmasını,

d) İşletme yönetiminin sunduğu finansal tablo ve raporlar ile diğer bilgiler ve yaptığı açıklamalarla ilgili hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerinin tanımlanmasını ve tespitini; tespit edilen hile ve usulsüzlük nedeni ile önemli yanlışlık riskleri için, ilgili kontrol faaliyetleri de dâhil olmak üzere işletmenin ilgili kontrollerinin tasarımını, değerlendirmesini ve uygulanıp uygulanmadığını belirlemesini,

e) Finansal tablolarda hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerinin tespiti ile ilgili tüm hususların belirlenmesini; bağımsız denetim ekibinin atanması ve idaresini; işletme tarafından kullanılan muhasebe politikalarını dikkate almasını ve uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının seçilmesi sırasında tüm bu unsurların tahmin edilememesi riskini de göz önünde bulundurmasını,

f) İşletme yönetiminin kontrolleri aşması riskine karşılık olmak üzere, gerekli bağımsız denetim teknikleri tasarlamasını ve bunları uygulamasını,

g) Tespit edilmiş olan hile ve usulsüzlük nedeni ile önemli yanlışlık risklerine karşı gerekli yaklaşımı belirlemesini,

h) Tespit edilmiş bir yanlışın hile ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığını ortaya koymasını,

i) İşletme yönetiminden hile ve usulsüzlüğe ilişkin yazılı teyit mektupları almasını,

j) İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle iletişim kurmasını gerektirir.

Son zamanlarda ödemeler ile ilgili dolandırıcılık haberleri basında yer almaktadır. Sektörler itibariyle ödemeler ile ilgili hile algısı önlenemez bir hal almıştır (Gale, 2009, <http://www.freepatentsonline.com>, 20 Mayıs 2010'da erişildi). Özellikle finansal tablo kullanıcıları ortaya çıkan yolsuzluklar karşısında güvenilir bilgiye ulaşmanın ne derece önemli olduğunu anlamışlardır. Denetçilerin, hile algısı ile ilgili düşünceleri ve bu düşüncelere göre davranışları yaptıkları denetim işlemleri üzerinde etkilidir. Bu nedenle hile algısı, denetçilerin yaptıkları denetim işlemlerinde karşılaştıkları farklı durumlarda nasıl hareket edeceklerini belirleyen önemli faktörlerden biridir. Elias ve Kim (2005: 16) tarafından yapılan araştırmada muhasebe alanında eğitim gören öğrencilerin işyerinde ve akademik olarak hile algısı ile etik kurallar arasında anlamlı ilişkiler olduğu ortaya çıkarılmıştır. Hem akademik anlamda hem de iş alanı anlamında sahtekârlık yani hilenin belirli ölçülerde kabul edilebilir olduğu belirlenmiştir.

Denetçiler, yapmış oldukları faaliyetlerde kendi çıkarlarının tehlikeye düşmesi halinde denetim müşterisine ilişkin bazı hususları görmezden gelebilmekte veya onay vermemesi gereken bazı noktalara onay verebilmektedir. Denetim müşterisi ile olan uzun süreli ilişkilerin samimiyeti artırma ve denetimin bağımsızlığını tehdit etme ihtimali vardır (İnam, 2007: 161). Bu gibi bir durumda denetçi, denetlediği firmaların yapmış oldukları hataları veya hileleri görmezden gelmektedir. Denetçilere bu açılardan bakıldığında, yapmış oldukları denetim faaliyetlerinde görmezden geldikleri ve

kendilerinin yapmış oldukları, hatalar veya hileler denetçilere finansal tablo ve diğer çıkar grupları açısından bakış açısını değiştirmekte ve kötü yönde bir şöhrete sahip olmalarına neden olmaktadır.

2.6. Kötü Şöhret

İyi bir şöhrete sahip olmak yaşamın her alanında çok önemlidir. Kötü şöhret insanları gerek iş hayatındaki kariyerinde gerekse diğer alanlarda başarısızlığa götürecektir. Bireyler gibi işletmelerde kendi hatalarından kaynaklanan veya yanlış söylentiler ile paralel olarak kötü bir şöhrete sahip olabilirler (İloveindia, 2011, <http://lifestyle.iloveindia.com>, 25 Mayıs 2011’de erişildi). İşletmeler, içerisinde yer aldıkları dış çevreye bir takım etkiler ve bu etkilerin bir sonucu olarak da bazı izlenimler bırakırlar. Bu izlenimler, zihinlerdeki görüntülerdir ve imaj olarak tanımlanır (Esener, 2006; 38). Kurumsallaşmış bir örgütün en önemli özellikleri arasında, personeli, tedarikçileri, müşterileri, rakipleri, tüketicileri tarafından kabul edilmiş, kısaca toplum tarafından benimsenmiş ve sosyal güvenilirliği olan bir kimliğe ve imaja sahip olması yer almaktadır. Kurumlar arzuladıkları imaja ulaşabilmek için, ifade edilmiş bir felsefeye dayanan kurumsal dizayn, iletişim ve davranışı uyumlu bir biçimde kullanmalıdırlar (Kırdar, 2006; 3).

Denetim ve eleştirilere kapalı olan işletmelerde, planlama, karar alma ve uygulama olarak her kademede ortaya çıkabilecek ahlaki olmayan durumlar tespit edilemez ve bu durum işletmelerde imaj kaybına ve dolayısıyla maddi kayıplara yol açar (Tekin, 2008; 33). İşletmeler tarafından yapılan işlemlerde şeffaflık ve işlemlerin denetime tabi tutulması firma imajını korumada önemli bir etkidir. Çeşitli alanlarda faaliyet gösteren işletmeler, faaliyet gösterdikleri alanlarda yer alan çıkar grupları üzerinde olumlu bir etki yaratarak, toplum açısından güvenilir olmalıdırlar. Böylelikle kendilerine duyulan güven ile faaliyet gösterdikleri alanlarda başarılı olabilirler.

Denetçilerin, gerçekte bağımsız ve yansız olmaları kadar böyle oldukları şekilde algılanmaları da çok önemlidir (INTOSAI, 1999, <http://www.sayistay.gov.tr>, 18 Nisan

2011’de erişildi). Çünkü denetim faaliyetlerinde denetçilerin kötü bir şöhrete sahip olmaları, denetçi tarafından ortaya konulan denetim raporlarının finansal tablo kullanıcıları tarafından güven verici olarak algılanmasını engeller.

Kötü şöhret her an kazanılabilir (McGee, 2010, <http://searchengineland.com>, 11 Haziran 2011’de erişildi). Bazı işletmeler, belli bir amaca yönelik olarak bilanço tablosunun olduğundan farklı düzenlenmesiyle işletmelerin mali yapılarını, kar ve zarar durumlarını yanıltıcı olarak sunup çıkar grupları üzerinde olumlu bir etki bırakmaya çalışırlar. Bu düşünce ile hareket eden gerek işletmeler gerekse bu işletmelerin mali tablolarını inceleyen denetçiler, muhasebe hilelerine başvurumaktadırlar. Yapılan denetim faaliyetlerinde gerek şirketler gerekse denetçiler finansal tablo kullanıcılarına bilgileri doğru ve açık bir şekilde sunmalıdır. Böylelikle firmaların ve denetçilerin şöhretleri kötü bir şekilde etkilenmeyecek ve yaptıkları işlemlere güven duyularak firmaların ve denetçilerin imajı olumlu yönde artacaktır.

2.7. Bağımsızlık Algısı

Muhasebecilerin, insanların hayatlarını ne kadar etkilediği tahmin edilebileceğinden daha fazladır (Rice, 1981, aktaran: Weick, 1983: 366). Şirketlerin mali yapılarının doğru bir şekilde aktarılması muhasebe denetçileri tarafından gerçekleştirilebilir. Finansal bilgi kullanıcılarının bağımsız denetçinin bağımsızlık özelliği ile ilgili algılamaları arttıkça finansal raporlamaya olan güvenirlilik algılamaları da artmaktadır. Finansal tablolar için güvenirlilik algısının artırılması için, denetçilerin bağımsızlık özelliklerini arttıran düzenlemelerin yapılması gerekir (Arı, 2008, <http://iibf.ogu.edu.tr>, 16 Mayıs 2011’de erişildi).

Bağımsız denetçilerin sorumlulukları Öncü, Taner, Karasioğlu ve Arıcı (1997)’e göre aşağıdaki hususları gerektirmektedir.

- Hatalar ve Düzensizlikleri Araştırma ve Raporlama Sorumluluğu
- Müşterilerin Yasa Dışı İşlemleri Karşısındaki Sorumluluğu
- Finansal Tablo Denetimlerinde İç Kontrol Sistemini Dikkate Alma,

- İnceleme ve Değerlendirme Sorumluluğu
- Çözümleyici Araçlardan Yararlanma Sorumluluğu
- Muhasebe Tahminlerini Gözden Geçirme Sorumluluğu
- Denetlenmiş Finansal Tablolar Üzerine Açıklayıcı Rapor Düzenleme Sorumluluğu
- Denetlenen İşletmenin Varlığını Sürdürmesine İlişkin Riskleri Gözden Geçirme ve Açıklama Sorumluluğu
- Denetlenen İşletmenin Denetim Komitesi ile İletişimde Bulunma Sorumluluğu

Denetleme kuruluşlarının ve denetçilerin bağımsızlığı, denetim faaliyetlerinin en önemli unsurudur. Bağımsızlığın ve güvenilirliğin sağlanması bazı yasaklara uymakla mümkündür. Bu yasaklamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yanık, 2010, <http://www.scribd.com>, 15 Mayıs 2011’de erişildi):

- 1-Denetledikleri ortaklıklar, yardımcı kuruluşlar ve iştirakleri ile borç, alacak ve ortaklık ilişkisi içinde bulunamazlar.
- 2-İşleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları, görevleri süresince ve görevlerini bıraktıktan sonrada açıklayamazlar, kendilerinin ve üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.
- 3-Ticaret yapamazlar.
- 4-Başka bir denetleme kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve denetçi olarak çalışamazlar.
- 5-Meslekle ve meslek onuruyla bağdaşmayan faaliyet ve davranışlarda bulunamazlar.
- 6-Bağımsız denetleme kuruluşları ve denetçileri iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler.
- 7-Bağımsız denetleme kuruluşlarının yönetici ve denetçileri kendilerine, yakınları ve eşlerinin ortaklık veya iş ilişkisinde bulunduğu işletmeler ve bunların iştiraklerinde denetleme görevini üstlenemezler.

Bağımsız denetçinin gelişen mesleki sorumluluklarının temelinde yanlışlıkların araştırılması yer almaktadır. Yanlışlıkların gözden geçirilmesinde ise özellikle kasıtlı

düzensizlikler ve hilelerin odaya çıkartılmasını sağlayacak mesleki önlemlerin yürürlüğe konması önem kazanmaktadır. Bu bakımdan bağımsız denetçinin mesleki sorumluluklarının oluşumunda “düzensizlik risklerinin dikkate alınması”, “yönetmelik bütünlüğü ve mesleki kuşku dengesinin kurulması”, “müşteri işletmenin yasal olmayan davranışlarının değerlendirilmesi” ve “hatalar, düzensizlikler ve yasadışı işlemleri kavramaya yönelme” türünden bazı alanların ağırlık kazanması söz konusudur. Bağımsız denetçinin, müşteri işletmenin yasal olmayan davranışları ile ilgili sorumluluğu, düzensizlik risklerinin dikkate alınması kapsamında kullanacağı ölçütlerde sınırlıdır. Ancak, menkul kıymet alım satımı, genel sağlık koşulları ile ilgili mevzuat uygulaması, işletmeler arası yasal olmayan fiyat ve miktar anlaşmaları ve içeriden öğrenenler ticareti gibi alanlarda alınan yazılı bildirimler, yasal denetimlerde saptanan ilişkili bulgular, bağımsız denetçiye sorumluluğu açısından harekete geçmeye yönelir. Aynı şekilde, finansal tablo denetimlerinde uygulanan bazı ek denetim işlemlerinin de bu alandaki yasa dışılıkları belirlemesi mümkündür. Denetçinin finansal tablo denetimlerinde incelemeyi tercih ettiği toplantı tutanakları, müşteri işletme yöneticileri veya hukukçularından edindiği hukuki anlaşmazlıklar ve davalama bilgileri ya da çapraz inceleme testleri ile ortaya çıkan veriler, denetçinin müşteri işletmenin yasadışı davranışları konusunda bilgilenebilmesi ve sorumluluk edinmesini gerektirir. Bunların ötesinde, bağımsız denetçi, müşteri işletme yönetiminden işlemlerin hukuk ve mevzuata uygunluğunu belirten bildirim isteyebileceği gibi, müşteri işletmenin yasal olmayan işlerin önlenmesine ilişkin politikasını belirten düzenlemeyi talep ederek de bilgi ve sorumluluk noktasına geçebilir (Önçü, Taner, Karesioğlu ve Arıcı, 1997, <http://www.archive.ismmmo.org.tr> , 09 Mayıs 2011’de erişildi).

Abdel-khalik, Snowball ve Wragge (1983: 226) tarafından yapılan araştırmaya göre denetçi bağımsızlığını yapmış oldukları istatistiksel analiz sonucunda elde edilen bulgulara göre en önemli faktör olarak belirlemişlerdir ve gerek iç denetim gerekse dış denetim işlemlerinde bağımsızlık algısının önemine vurgu yapılmıştır. Buda denetim faaliyetlerinde, denetçi bağımsızlığının önemli bir rol oynadığını göstermektedir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC), Sarbanes-Oxley Yasası(SOX) ve ilgili diğer mevzuatlarda denetçi

bağımsızlığını tehdit eden unsurlar yer almış ve bunlara karşın alınması gereken önlemlere yer verilmiştir. Aşağıda ilgili düzenlemelerde yer alan denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler özet olarak açıklanmıştır (İnam, 2007: 160-161).

a) Çıkar Tehlikesi: Denetçinin denetim müşterisinden bir çıkarı olmasını ifade eder. Bu durumda denetçi, çıkarının tehlikeye düşmesi halinde denetim müşterisine ilişkin bazı hususları görmezden gelebilir veya onay vermemesi gereken bazı noktalara onay verebilir. Diğer taraftan denetçi denetimin bağımsızlığını tehdit edici çıkar çatışmasına yol açabilecek ek hizmetleri denetim müşterisine sunmaması gereklidir.

b) Kendini Denetleme Tehlikesi: Eğer denetçi, müşterinin finansal tablolarının düzenlenmesinde yardımcı olur daha sonra da denetimi gerçekleştirirse kendi kendini denetlemiş olur. Diğer taraftan denetçinin müşteri ile ilgili hiçbir karara karışmaması, müşteriyi yönlendirmemesi gereklidir. Denetim bağımsızlığını tehdit eden kendi kendini denetleme hususunu ortaya çıkaran ek hizmetlerin de denetim müşterisine sunulmaması gereklidir.

c) Yakın Akrabalık İlişkileri ve Samimiyet: Denetim müşterisi ile olan uzun süreli ilişkilerin samimiyeti artırma ve denetimin bağımsızlığını tehdit etme ihtimali vardır. Diğer taraftan denetim müşterisinde denetçinin akrabalarının veya denetçi işletmede denetim müşterisinin akrabalarının çalışması da bağımsızlığı tehdit edici bir unsurdur.

d) İşletmeler Arası İstihdam: Denetim müşterisi ile denetim firması arasındaki istihdam ilişkileri bağımsızlığı tehdit eden diğer bir faktördür.

e) Ücret: Denetimin bağımsızlığını tehdit eden en önemli unsurlardan biri ücret unsurudur. Denetim firmasının gelirleri arasında tek bir denetim müşterisinden alınan gelirlerin yüksek yer tutması, denetim müşterisinden emsallerine nazaran çok yüksek ve düşük ücret alınması bağımsızlığı tehdit eden hususlardandır. Maher, Tiessen, Colson ve Broman (1992:209) tarafından yapılan araştırmada denetim piyasasında denetçiler için artan rekabet koşulları incelenmiş ve rekabet koşullarının denetim ücreti üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Yapılan bu araştırmada 1977 ve 1981 yılları arasında artan rekabet koşullarının, denetim ücretleri üzerinde etkili olduğu ve denetçilerin denetim faaliyetleri için belirledikleri ücretlerde azalma meydana geldiği ortaya çıkarılmıştır.

Calegari, Schatzberg ve Sevcik (1998: 274)'e göre, denetçilerin yaptıkları

denetim faaliyetlerinde elde ettikleri kazançları arttıkça, denetçi bağımsızlığı zarar görmektedir. Denetim bağımsızlığını etkileyen ücret unsuru denetçilerin paraya karşı sergilediği tutumla yakın bir ilişki göstermektedir.

2.8. Para Aşk

Bir bilimsel araştırmacının paraya dair sorması gereken ilk soru, “Parayı Nasıl Ölçebilirim” den çok “Para Nedir?” olmalıdır (Locke, 1969, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006). Para sevgisi üzerine inceleme yapmaya ilham veren kaynaklara, edebiyatın en erken dönemlerinden itibaren rastlayabiliriz: “Zengin olmak isteyen insanlar, kötücül bir çekimin cazibesine kapılıp, tuzağa düşer ve kendilerini iflas ve yıkıma sürükleyen aptalca ve zararlı tutkulara sahip olmaya başlarlar. Çünkü para sevgisi, her türlü kötülüğün kaynağıdır” (Timothy, 2011, <http://www.biblegateway.com>, 09 Mayıs 2011’de erişildi).

Rubin (1988: 234) tarafından yapılan araştırmada denetçilerin elde ettikleri ücretlerin, denetçilerin denetim yaptıkları firmaların büyüklüğüne göre değiştiğini ve aralarında anlamlı ilişkiler olduğunu ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla paraya verilen değer arttıkça, denetçilerin daha büyük firmaların denetim faaliyetlerini üstlenmeye yöneldikleri gözlenmektedir.

Araştırmacılar (Tang ve Chiu, 2003) para sevgisi için değişik tanımlama önerileri getirmiştir. Bu bireyin ihtiyaçları, açgözlülüğü ve maddeciliği değil, bireyin paraya karşı tutumu, paranın birey için anlamı, bireyin istekleri, “arzuları” ve paraya atfettiği değerdir (Belk, 1985, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 427). Bu, duyuşsal, davranışsal ve bilişsel unsurlara bağlı olarak farklılık gösteren çok boyutlu bir bireysel fark değişkenidir (Tang, 1992: 198). Üç çeşit çok boyutlu yapı vardır. Bunlar; gizil model, toplam model ve profil modeldir (Law, Wong ve Mobley, 1998, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 427). Gizil model, yapılan çalışmada, kullanılan para sevgisi yapısını tanımlamak amacıyla uyarlanmıştır. Para sevgisi, üç doğrusal gizil yapıya sahiptir.

1- Zenginlik

2- Motive Edici Etken

3- Önemlilik

Her bir doğrusal gizil yapı, üç gözlemlenebilir unsurla ölçülür. Daha açık olarak ifade etmek gerekirse, eğer birey yüksek bir para sevgisi düzeyine sahipse,

1- Zengin olma arzusu fazla olabilir, (duyuşsal).

2- Para onun için büyük ölçüde motive edici bir etken olabilir, (davranışsal).

3- Parayı hayatının çok önemli bir parçası olarak görebilir, (bilişsel).

2.8.1. Zenginlik

Para sevgisinin duyuşsal unsuru, insanın paraya yönelik sevgi ve nefret eğilimini ve diğer duygularını ifade eder (Tang, 1992, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 428). Eğer kişi parayı seviyorsa, çok fazla paraya sahip olmak ister. Bu da kişinin zengin olma arzusuna sahip olmasına yol açar. Zengin olmak iyi ve fakir olmaktan daha iyi bir durumdur, dolayısıyla insanların çoğu zengin olmak ister. Yapılan araştırmalara göre, fakirlikten gelen çocukların, paranın bu boyutunu zengin ailelerin çocuklarından daha önemli görme ve paraya onlardan daha fazla önem atfetme eğiliminde olduklarını göstermektedir (Bruner ve Goodman, 1947, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429).

Kiyosaki, zenginliği bireylerin elde ettiği fiziksel emek kazançları dışındaki farklı kaynaklardan elde ettikleri gelirler zenginliği ortaya çıkarır ve artırır diye tanımlamaktadır (randomterrain, 2010, <http://www.randomterrain.com>, 20 Mayıs 2011’de erişildi). Kişinin aldığı ücret zengin olması için tek başına yeterli olmayabilir bunun dışında ek gelirlere de ihtiyaç duyulmaktadır.

Maddi güçlükler yaşamış olan insanlar, para ile takıntılı olma eğilimi gösterirler (Lim ve Teo, 1997, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429). Geçmişte yapılan ve doğrulayıcı faktör analizi kullanılan araştırmalar, ‘Zenginlik’ faktörünün, para sevgisi yapısının en yüksek faktör yüküne sahip olduğunu ortaya koymaktadır (Tang ve Chiu, 2003, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429). Dolayısıyla, para sevgisi yapısının yaygın değişkeninin büyük bir kısmını zenginlik faktörü oluşturmaktadır (Law, Wong ve

Mobley, 1998, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429). Her kim parayı severse onun hiçbir zaman yeterince parası olmaz, her kim zenginliği severse, kazancından hiçbir zaman memnun olamaz (Ecclesiastes, 1984, <http://www.biblegateway.com>, 09 Mayıs 2011’de erişildi). Bu nedenle, zengin olma isteği, para sevgisi ile ilişkili olabilir.

2.8.2. Motive edici etken

Davranışsal unsur, kişinin başka kişiye ya da bir şeye karşı ne tür tutumlar ve beklentiler içerisinde olduğunu açıklar. Para konusunda ise, kişinin parasını nasıl kazandığı, kişinin sahip olduğu parayı nasıl bütçelendirdiği, parasını nasıl harcadığı ve bu parayla kiliseye, yardım kuruluşlarına ve topluma nasıl fayda sağlamayı amaçladığı dikkate alınır (Furnham ve Argyle, 1998, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429). Para, bazıları için motive edici bir unsurken (Harpaz, 1990; Kohn, 1993; Stajkovic ve Lthans, 2001, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429), bazıları için değildir. (Herzberg, 1987; Pfeffer, 1998, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429). Eğer kişinin para sevgisi fazlaysa, para onun için büyük bir motivasyon kaynağı olacak, para kazanmak için çok fazla çalışacak ve para kazanmak için elinden gelen her şeyi yapacaktır. Kurumlar içi performansın artırılması konusunda da, “başka hiçbir teşvik edici ya da özendirici teknik, paraya yaklaşamaz” (Locke, Feren, McCaleb, Shaw ve Denny, 1980, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429).

Para kendi başına teşvik etmede yeterli bir araç olmakla beraber, yine de en önemli teşvik araçlarından biridir. Bu nedenle performans artışını parayla teşvik edici çeşitli ücret sistemleri geliştirilmiştir (Benligiray, 2003, aktaran: Mutlu, 2004; 65). İnsanlara bir yiyecek üretim fabrikasında böcek parçaları bulmaları karşılığında para ödenen bir çalışmada, yaratıcı çalışanlar evlerinden getirdikleri parçaları bezelyelere koyup, primi kapma yolunu seçmiştir (Milkovich ve Newman, 2005, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429). Para sevgisi, insanları ahlak dışı eylemlere girmek konusunda bile motive edebilir.

2.8.3. Önemlilik

Paranın bilişsel unsuru, kişinin para konusunda sahip olduğu önemli inançları ya

da düşüncelerini ifade eder. Örneğin kimilerine göre (Furnham ve Argyle, 1998; Tang, 1992, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429) para güç, özgürlük, saygınlık ve güvenlik vs. demektir. Mitchell ve Mickel (1999:569) tarafından yapılan araştırmada sadece tek bir bilişsel unsur üzerine odaklanılmaktadır: para önemlidir. Eğer kişinin sahip olduğu para sevgisi düzeyi yüksekse, parayı hayatının en önemli parçalarından biri olarak görür. Paraya dair tutumlara yönelik yazılanlar arasında gözlenen en tutarlı özellik, “paranın öneminin vurgulanmasıdır”.

Paraya atfedilen önem, kişinin çocukluğunun erken dönemlerinde oluşur ve yetişkinlik yaşamında devam eder (Furnham ve Argyle, 1998, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429). Bu üç doğrusal faktör, kurumlar içerisinde düşük ücret memnuniyetine yol açabilecek olan para sevgisinin oluşmasında bir etken olabilir (Tang ve Chiu, 2003, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429).

2.8.4. Ücret memnuniyeti

Ücretin günümüzün toplumsal yapısı içerisinde ağırlıklı bir yeri bulunmaktadır. Çünkü güncel toplumsal yapı büyük ölçüde insanların üretime katılmaları karşılığında, ücret olarak geçimlerini sağlamaları üzerine kurulmuştur. Günümüzde sanayileşmiş ülkelerdeki nüfusun büyük bölümü (ABD’de %90, İngiltere’de %80) ücret geliri ile yaşamlarını sürdürmektedir. Türkiye’de ise bu oran %52’dir (DİE, 2004, aktaran: Ar, 2007: 69). Ekonomik kaynakların dengeli olarak dağılmasında rasyonel bir ücret yapısının önemi büyüktür. Ücret yapısının genel ekonomi çerçevesinde değişik iş kategorilerinde emek arz ve talebinin eşitlenmesi işlevi kadar, işçiler arasında ücret adaleti konusunda güven ortamı yaratmak şeklinde tamamlayıcı önemli bir işlevi daha vardır (Ar, 2007: 69).

İş memnuniyeti, kişinin mesleğini ya da iş deneyimlerini değerli görmesinden kaynaklanan, memnuniyet duygusu durumu” olarak tanımlanabilir (Locke, 1976, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429). Bireyleri kendi çabası ile elde edeceği ekonomik kaynakları; emek gücünü yeniden üretebilmek için yiyecek, barınma, tatil vb. gereksinimlerini karşılayabileceği düzeyde ücret ödemek, ücret yönetiminin temel

amacıdır (Canbey, 1998; 11). Ücret memnuniyeti, iş memnuniyetinin bir parçasıdır. En fazla bilinen ve kullanılan ücret memnuniyeti modelinden ikisi, eşitsizlik modeli ve ücret farklılığı modelidir (Heneman ve Judge, 2000, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 429). Ücret memnuniyeti eşitlik modeli, bir kişinin gelir-gider oranı ile bir başkasının gelir-gider oranının karşılaştırılması ile elde edilir (Adams, 1963, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 430). Ücret farklılığı modeli, ödeme “beklentisi” ile “reel ödeme” arasındaki fark üzerinde durur (Rice, Philips ve McFarlin, 1990, aktaran, Tang ve Sutarso: 2006: 430).

Ücret çok yönlü bir kavramdır. Ekonomik ve toplumsal yaşamın hemen hemen tüm yönlerini etkilemektedir. Zira ücretler, gerek emeği karşılığında çalışan insanların gelirini ve yaşam düzeyini belirleyen bir öge olarak, gerek endüstrinin gelişmesinde etki eden önemli bir maliyet ögesi olarak ve gerekse ulusal gelirin çeşitli kesimler arasındaki dağılışı biçimini, o toplumdaki sosyal adaletin gerçekleştirimle derecesini gösteren bir ölçüt olarak önem taşımaktadır (Zaim, 1981, aktaran: Yar, 2003: 73). Ödeme ile ücret memnuniyeti arasındaki ilişkinin tutarlılığı, büyük olasılıkla ücret memnuniyetinin nedenleri konusunda elde edilebilecek en sağlıklı bilgidir (Heneman ve Judge, 2000, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 430). Reel ücret seviyesi (kazanç), ücret memnuniyeti ile tutarlı ve doğrudan bir ilişkiye sahiptir. Para Sevgisi Ölçeği için fonksiyonel denkliği araştırabilmek için, kısa ve kolay bir ölçüt seçmemiz gerekir. 18 etmen, 4 faktörlü “Ücret Memnuniyeti Anketi” en bilinen çok boyutlu ücret memnuniyeti ölçümlerinden biridir (Heneman ve Schwab, aktaran: Tang ve Sutarso, 2006: 430).

2.8.5. Para sevgisi ve ücret memnuniyeti ilişkisi

Para sevgisi, kişinin değerlerini, standartlarını, referans sistemini ya da ücret beklentisini yansıtır ve ücret memnuniyetini değerlendirilirken kullanılır. Eğer para bu kişiler için önemliyse, ücret konusuna daha fazla dikkat eder ve sürekli toplumdaki başka kişilerin aldıkları ücretlere ilgi gösterirler. Eğer kişinin para sevgisi fazlaysa, yaptığı işin karşılığının ürününü (ücret) almak ister (eşitlik teorisi), ya da ücret alma beklentisi yüksek olur (farklılık teorisi). Bu da göstergeler arasında bir girdi/çıktı oranının düşmesine ya da beklenti ve gerçeklik arasında büyük bir ayrılığa yol açar.

“Küçük bir akıntı tüm gemileri hareket ettirebilir”, Çin deyişi, kişinin geliri arttıkça standartlarının da arttığını ifade etmektedir. İnsanlar daha fazla paraya sahip oldukça, daha fazla para ister. Para sevgisi buna bağlı olarak artış gösterebilir. Çoğu insan kendisini zenginlerle karşılaştırır. Kendilerini zenginlerle karşılaştırınca, hissettikleri yoksunluk duygusuyla mutsuz olabilir veya öfkelenirler (Vanneman ve Pettigrew, 1972, aktaran: Tang ve Sutarso: 2006: 430). Bu da ücret memnuniyetinin düşmesine neden olur. Bu teoriler, para sevgisi yüksek olan insanların ücret memnuniyetinin düşük olabileceğini öngörür.

Yöneticiler parayı çalışanları motive etmek, işletmeye çekmek ve işletmede tutmak amacıyla kullanırlar. Paranın, insanların davranışları, performansı ve etkinliği üzerinde önemli bir etkisi vardır (Tang, Furnham ve Davis, 2002: 542). Çoğu insan para için çok çalışır aynı zamanda para motivasyonun önemli bir kaynağıdır (Tang, Luna ve Whiteside, 2003: 756). Daha fazla bilgi, beceri ve yetenek gerektiren işlere daha yüksek maaş verilmesi gereklidir (Milkovich ve Newman, 2002, aktaran: Tang, Luna ve Whiteside, 2003: 760). Diğer bir görüşe göre, “Para tüm kötülüklerin temelidir.” (<http://www.phrases.org.uk>, 16 Mayıs 2011’de erişildi). Çünkü paranın insanların amaçlarına ulaşmasında önemli rolleri bulunmaktadır. Dolayısıyla para sahibi olmak insana güç verir. Bu nedenle paranın insanların arzu ettiği ve fizyolojik ihtiyaçlarını gidermesinin yanı sıra insana güç katan boyutu ile ele alındığında kimi insanları amaçlarına ulaşabilmek için kötü davranışlara itebilir.

BÖLÜM III

3. Makyavelist Kişilik Özelliklerinin Muhasebe Denetimindeki Yeri ve Denetçi Davranışlarına Etkileri Üzerine Bir Araştırma

3.1. Araştırma Modeli ve Hipotezler

Araştırmanın amacı denetçi davranışlarını etkileyen Makyavelizm, sorumluluk algısı, hile algısı ve hile düzeyi algısı, kötü şöhret, bağımsızlık ve para aşkı gibi değişkenlerin etkilerini ölçmek ve bu değişkenler arasındaki ilişkileri belirlemektir.

Denetçi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini denetleyen, bu kayıtların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında inceleme yaparak, yol gösteren kişidir (Legal- Explanations, 2011, <http://www.legal-explanations.com>, 12 Temmuz 2011’de erişildi). Denetçiler, işletmelerin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak amacıyla, muhasebe kayıtlarının doğru tutulmasını ve vergilerin zamanında ödenmesini sağlamaktadırlar. Hipotezlerde ele alınan bireyler, denetçileri ifade etmektedir.

Para sevgisi, kişinin değerlerini, standartlarını, referans sistemini ya da ücret beklentisini yansıtır ve ücret memnuniyetini değerlendirilirken kullanılır. Eğer para kişiler için önemliyse, ücret konusuna daha fazla dikkat eder ve sürekli toplumdaki başka kişilerin aldıkları ücretlere ilgi gösterirler. Bireylerin para sevgisi fazlaysa, yaptığı işin karşılığının ürününü (ücret) almak ister (eşitlik teorisi), ya da ücret alma beklentisi yüksek olur (farklılık teorisi) (Vanneman ve Pettigrew, 1972, aktaran: Tang ve Sutarso: 2006: 430). Dolayısıyla kişilerin sahip oldukları sorumluluk seviyesi arttıkça bunun karşılığını alma beklentileri veya paraya verdikleri önemde artar. *Bu nedenle sorumluluk algısı bireylerin para aşkı düzeyini(H_1) pozitif yönde etkilemektedir.*

İşletme yönetimi tarafından yapılan muhasebe hileleri, yapanın özellikleri ve yapma biçimi açısından diğer hile türlerinden farklıdır. Bu tür muhasebe hileleri, ağırlıklı olarak tepe yöneticileri tarafından işletmenin kayıt ve mali tabloları üzerinde yapılan hileli düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır. En tipik örnek olarak, tepe yöneticilerinin ortaklara işletmeyi iyi durumda göstermek amacıyla muhasebe kayıtları üzerinde yaptıkları düzenlemeler gösterilebilir (Bayraktar, 2007: 14). İşletmelerde sorumluluk olarak üst düzeyde yetkiye sahip olan çalışanlar, işletmeleri olduğu durumlardan farklı göstererek üçüncü kişilere zarar verebilirler. Yöneticilerin hileye bakış açıları, hazırlanan finansal tabloları olumlu veya olumsuz bir şekilde etkilemektedir. İşletmede çalışan bir kimsenin, işletmede güvenilir bir konuma gelmesi ve bu nedenle fazla denetlenmemesi hileyi doğuran nedenlerden sayılmaktadır. Öte yandan, bulundukları konum nedeniyle işletmenin iç kontrol yapısını ve açık noktalarını iyi bilmeleri daha rahat bir şekilde hile yapmalarına yol açmaktadır (Bayraktar, 2007: 19). *Bu nedenle sorumluluk algısı seviyesi ile bireylerdeki hile düzeyi algısı (H_2) arasında pozitif etki bulunmaktadır.*

Makyavelist eğilimleri yüksek olan bireyler, düşük olanlarla karşılaştırıldıklarında çevreleri üzerinde daha çok kişisel kontrol uygulamakta ve daha çok kişisel risk almaktadırlar (Rim, 1996, aktaran: Mandacı, 2007: 40). Yüksek Makyavelistlerin düşük olanlara göre daha çok risk alan bireyler olduklarına ilişkin literatürde pek çok çalışma mevcuttur (Allsopp ve arkadaşları, 1991; Tamborni ve arkadaşları, 1988, aktaran: Mandacı, 2007: 40).

Yüksek Makyavelist özellikler gösteren bireylerin amaç odaklı; soğukkanlı; olaylara objektif ve duygusal etkilenmelerden uzak bakabilen; hileci; iyi pazarlık yapabilen; karşısındaki kişileri kendi amaçları doğrultusunda etkili bir şekilde kullanabilme yeteneğine sahip; lider ruhlu; etkileşimin tonunu, içeriğini ve çoğunlukla sonucunu yönetebilen; işleri idare eden; güç odaklı; otoriter; şüpheli; güvenilir olmayan ve kolay etki altına alınamayan; amaç ve başarı odaklı; bencil; fırsatçı; yargısal; küstah; saldırgan; sınırları zorlayan; adaletten çok verimliliğe önem veren bireyler olduğunu söylerken düşük Makyavelist özellikler sergileyen bireylerin ise güvensiz, idare edilmeyi hemen kabullenen, başkasının duygularını anlayabilen, empati yeteneğine sahip, sıcakkanlı, hassas, işbirliğine yatkın, fedakar, düşünceli ve etik yönden güçlü olduğu

belirlenmektedir (Christie ve Geis, 1970; Wilson ve arkadaşları, 1998, aktaran: Mandacı, 2007: 40). Bireyler sorumluluk aldıkça, Makyavelist düşünce eğilimi de yükselmektedir. Bu nedenle, sorumluluk algıları yüksek denetçilerin işlerinde başarılı olma ve iyi sonuç elde etme eğilimi göstermeleri beklenir. Bu durum Makyavelist eğilimlerinin artmasına neden olur. Çünkü sorumluluğu artan birey bu sorumlulukla ilgili daha aktif, etkileşimci ve etrafındakileri bu yönde yönetmeye çalışır. Denetçiden, bu davranışlara benzer bir tutum sergilemesi beklenir. Denetçi yönlendirilen değil, yönlendiren şüpheli ve kısmen saldırgan olay ve olguları amacı için kullanan bir yaklaşım sergiler. *Bu nedenle sorumluluk algısı ile makyavelist düşünce eğilimi arasında (H_3) pozitif yönde bir etkileşim söz konusudur.*

Aziz (2004), Makyavelizmin teorik olarak bireyler arası ilişkilerin etkisinden uzaklaşma ve geleneksel etik değerlere ilgisizliği içerdiğini söylerken, Makyavelizm düzeyleri yüksek bireylerin diğerlerini manipüle ederek bireysel hedeflerine ulaşmaya çalıştıklarını ve bu nedenle sahip oldukları bilgiyi kullanma ve iletişim stratejileri geliştirme yeteneklerinin diğer bireylerden farklı olduğunu söylemiştir. Makyavelistler birlikte çalışılması gereken durumlarda bilgiyi çevresiyle paylaşmakta ancak rekabetin yüksek olduğu ortamlarda kendilerine saklamaktadırlar (Mandacı, 2007: 42).

Makyavelist bireyler durumun bilişsel analizine tüm dikkatlerini yöneltip kazanmaya yönelik rekabetçi stratejiler oluşturmakta son derece başarılıdırlar (Christie ve Geis, 1970, aktaran: Mandacı, 2007: 54). Ancak yine de işletmeler için en faydalısı Makyavelist bakış açısının belirli sınırlar dâhilinde tutulmasıdır. Böylece hem örgüt içinde başarı güdüsü, başkalarını etkileme gücü ve amaç odaklılık korunacak, hem de Makyavelist bireylerin fırsatçı, bencil ve hileci yanlarının örgüte zarar vermesi engellenmiş olacaktır (Mandacı, 2007: 54). Makyavelist düşünceye sahip bireyler bu gibi özelliklere sahip olduklarından, diğer bireylere göre farklılaşmıştır. Makyavelist eğilimlerdeki artış belli bir düzeyden sonra mutlak başarıya odaklanmayı yani adaletten çok verimliliğin ön plana çıkmasını beraberinde getirir ki bu durum bireyin hileye bakışını ve ona atfettiği önemi azaltarak hilenin görmezden gelinmesine kadar uzanabilir. Çünkü yüksek Makyavelist eğilime sahip olan bireyler, risk alma eğilimi gösterirler. *Bu nedenle, Makyavelist eğilim, bireylerin hile düzeyi algılarını (H_4) olumsuz yönde*

etkilemektedir.

Hileye atfedilen önemi etkileyen bir diğer önemli unsurda paraya verilen önemdir. Para, herkesin hayatında önemli bir faktördür. Ticaret alanında da öncelikli faktörlerden biridir. İnsanlar para kazanmak için bir araya gelirler. Para tanınmanın ve başarının bir sembolü olarak da görülmektedir ve başarı ile saygınlık, için önemlidir. Paranın çekiciliğinin bir nedeni de, insana sembolik olarak verdiği ekonomik tatmindir. Psikolojik olarak insan, ne kadar paraya sahip olursa her türlü arzusunu ve ihtiyacını o kadar çabuk gerçekleştireceğini düşünmektedir. Parayla istenilen birçok şey elde edilebilir. Para ile yiyecek, giyecek ve barınma gibi ihtiyaçlar karşılanabilir (Eren, 1998, aktaran: Ermiş, 2008: 49). Denetim açısından bireyler, para aşkının her bir boyutu açısından (zenginlik, motivasyon ve önemlilik) daha yüksek tatmin elde etmelerini engelleyecek hile risklerini almak istemezler. Çünkü bu durum para ve güç kaybına neden olabilir. *Bu nedenle, denetim faaliyetlerinde yer alan bireylerin para aşkı, bu bireylerin hile düzeyi algılarını (H₅) pozitif yönde etkiler.*

Denetçiler açısından tehditler ele alındığında, kişilerde menfaat tehlikesi, denetçi bağımsızlığını etkilemektedir. Bir firma ya da bir firmanın ortağı, denetlenen müşteriden kaynaklanan finansal menfaatlerden faydalanabilir ya da denetlenen müşterinin finansal menfaatleriyle bir çatışma söz konusu olabilir (IFAC, 2005, aktaran: Bodur, 2007: 45).

- Denetlenen müşteriden doğrudan doğruya bir finansal ya da maddi fayda sağlanabilir.
- Denetlenen müşteriden, bu müşterinin yöneticilerinden veya yetkililerinden borç para ya da teminat alınabilir.

Denetçi sadece bir müşteriden gelirinin büyük bir kısmını elde ediyorsa onun bağımsızlığından da bahsetmek pek mümkün gözükmemektedir (Yıldırım, 2005, <http://www.muhasabetr.com>, 03 Mayıs 2011'de erişildi). Tüm küçük işletme sahipleri gibi, mali müşavirler, vergi oranlarını düşürme gelirlerini en üst düzeye çıkarmak ve emeklilik için tasarruf yollarını ararlar (Cussen, 2011, <http://www.investopedia.com>, 10 Mayıs 2011'de erişildi). Bu gibi faktörler denetçilerin bağımsızlık algısını olumsuz yönde etkilemekte ve denetçi bağımsızlığı açısından tehdit oluşturmaktadır. *Bu nedenle,*

bireylerin para aşkı eğilimi, bireylerdeki bağımsızlık algısını (H_6) olumsuz yönde etkilemektedir.

Denetçiler, çalışmaları sırasında ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkân vermemek, denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadırlar (Bodur, 2007: 57). Yapılan denetim işlemlerinde tarafsız ve dürüst olmak, finansal işlemlerde hile içeren davranışlarda bulunmamak gerekmektedir. Şüphesiz ki, bireylerin hileye atfettikleri önem, bağımsızlık algıları üzerinde etkilidir. Hileyi yüksek veya düşük düzeyli olarak önem derecesine göre ayırmayan denetçi için her hile dikkate alınması gereken ve raporlanan bir unsur olarak değerlendirileceğinden bağımsızlığın bundan etkilenmesi beklenmez. Ancak hileyi önem düzeyine göre farklılaştıran ve yüksek veya düşük önemde hile olarak sınıflandıran bir algı beraberinde düşük önemde hilelerin görmezden gelinmesini getireceğinden bağımsızlık azalır. *Bu nedenle, hile düzeyi algısı, bireylerdeki bağımsızlık algısını (H_7) olumsuz yönde etkilemektedir.*

Makyavelist düşünce temelinde, amaca ulaşmak için her türlü araca başvurma uygun olacağı anlayışı yer almaktadır. Makyavelist eğilime sahip bireyler istediklerini elde etmek adına yalan söyleyebilirler. Aynı zamanda bu yolda ilerlemek için kötü olabilirler. Dolayısıyla makyavelist düşünce eğilimine sahip olan bireylerin kötü şöhret algıları üzerinde olumlu bir etkisi söz konusudur. Makyavelist kişilik özellikleri yüksek denetçilerin denetledikleri firmaların geçmişlerine ait olayları görme açısından, bu olayları olumsuz yorumlayıp çıkar elde etme eğilimleri yüksektir. Makyavelist özellikleri yüksek bir denetçi için firmanın geçmiş denetim raporundaki olumsuz görüş veya ödenememiş vergi borcu yüksek öneme sahip bir olumsuzluk olabilirken düşük Makyavelist eğilimli denetçi için bu durum bu kadar önemli olmayabilir. *Bu nedenle makyavelist eğilim, kötü şöhret (H_8) algısını pozitif yönde etkilemektedir.*

İkinci bölümde de değinildiği gibi, kötü şöhret insanları gerek iş hayatındaki kariyerinde gerekse diğer alanlarda başarısızlığa götürecektir. Bireyler gibi işletmelerde kendi hatalarından kaynaklanan veya yanlış söylentiler ile paralel olarak kötü bir şöhrete

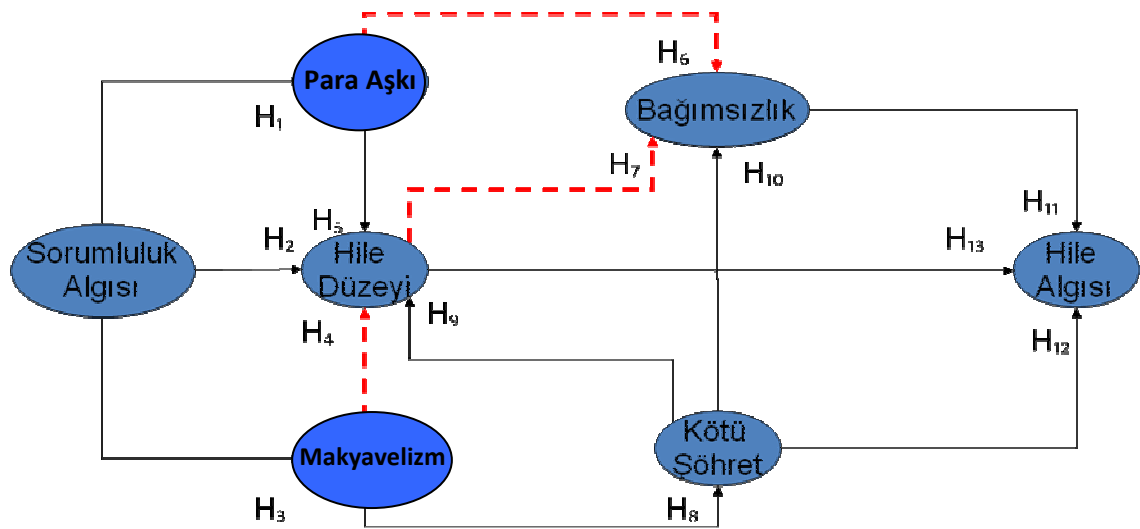
sahip olabilirler (İloveindia, 2011, <http://lifestyle.iloveindia.com>, 25 Mayıs 2011'de erişildi). Sahip olunan kötü şöhret, çıkar gruplarının denetçilere bakış açılarını olumsuz yönde etkilemektedir. Denetçilerin kötü şöhrete sahip olması, hileye atfettikleri önem derecesine göre değişkenlik göstermektedir. Denetçilerin kötü şöhret algıları aynı zamanda bağımsızlık ve hile algılarını da etkiler. Çünkü denetlenen firmaya ilişkin yüksek kötü şöhret algısına sahip denetçinin bu algısındaki artış, bu firmanın denetiminde sergileyeceği tavrı etkiler. Kötü şöhretin de etkisiyle zarar görmemek açısından denetçi daha bağımsız hareket eder ve bu durumda hileye karşı daha yüksek bir algı düzeyi sergiler. *Bu nedenle denetçilerin kötü şöhret algıları, hile düzeyi algılarını (H_9) ve denetçilerdeki bağımsızlık algılarını (H_{10}) pozitif yönde etkilemektedir.*

Muhasebeci bir robot değil insandır ve insanlar hata yapar. Ancak iyi bir eğitimle ahlaki değerlere bağlı bir insan hilelere başvurmaz. Vicdani doğrularımız, genel kabul görmüş doğrularımız veya olması gereken doğrularımız ortada yoksa veya onlara ulaşmayı sağlayan yollar kişi veya sistem tarafından tıkanmış bile olsa eşitlik, doğruluk, haksız rekabete neden olmadan çalışmak, hakkaniyet ölçüsü gibi kavramlar bizi hilelere başvurmaktan alıkoymalıdır. Bu da iyi bir ahlak eğitimiyle olabilir (Kirik, 2007: 65). *Bu nedenle, bireylerdeki bağımsızlık algısı, hile algısını pozitif (H_{11}) yönde etkilemektedir.*

Hile riski değerlemesindeki etkinlik, denetimin etkinliği üzerinde olduğu kadar dış denetçinin önemli sorunlarla karşılaşmaması açısından da önemlidir. Zira hileli finansal raporlamayı ortaya çıkarmadaki başarısızlık dış denetçiler açısından iki önemli sorunun doğmasına neden olabilir. Bu sorunlardan ilki gerçeğe aykırı finansal tabloyu ortaya çıkaramamanın yol açacağı potansiyel yasal sorumluluk ve ikincisi dış denetçinin mesleki ününün zarar görme ihtimalidir (Kaminski; Wetzel; Guan 2004; Bloomfield 1997, aktaran: Küçük, 2009: 158). Bu nedenle, özellikle hile riskinin yüksek olduğu ortamlarda hile riski değerlemesinin doğru bir şekilde yapılması dış denetçinin bu sorunlarla karşılaşma ihtimalini azaltacaktır (Küçük, 2009: 158). Bireylerin mesleki ününün olumsuz yönde etkilenmesi denetçilerin davranışları üzerinde etkili olacaktır. *Bu nedenle araştırma da kötü şöhret olarak tanımladığımız algı düzeyi, bireylerdeki hile algısını (H_{12}) pozitif yönde etkilemektedir.*

Muhasebe mesleği toplumsal adaletin ve sosyal devlet anlayışının yerleşmesine katkıda bulunan bir meslektir. Hilelere başvuran birçok meslek mensubu ve bu yönde isteklerde bulunan birçok mükellef bulunmaktadır. İyi muhasebecinin adı ülkemizde “en az vergi ödettiren kişi” anlamındadır (Kirik, 2007: 66). Dolayısıyla toplumda, muhasebecilere ve finansal tablolarla ilgili faaliyetlerde bulunan denetçilere bakış açıları diğer mesleklere göre farklılık göstermektedir. Bu gibi durumlardan dolayı denetçi davranışları, toplumdaki beklentilerden etkilenmektedir. Bireylerin hileye bakış açıları ile hile algısı arasında anlamlı ilişkiler söz konusudur. Kişilerin hileye atfettikleri değere bağlı olarak kişilerin hileyi belli ölçülerde kabul edilebilir bulması, hile algılarını artıracak ve kişileri hileye yöneltecektir. *Bu nedenle bireylerdeki hile düzeyi algısı, bireylerin hile algısı(H_{13}) seviyesini pozitif yönde etkilemektedir.*

Hipotezler ışığında test edilecek araştırma modeli, Şekil 3-1’de verilmiştir.



Şekil 3-1. Araştırma Modeli ve Hipotezler

Not: Düz çizgiler değişkenler arasındaki ilişkinin pozitif yönde olduğunu, kesikli çizgiler değişkenler arasındaki ilişkinin negatif yönde olduğunu göstermektedir.

3.2. Değişkenlerin Ölçümü

Araştırmanın uygulama aşamasında, makyavelist kişilik özelliklerinin muhasebe denetimindeki yeri ve denetçi davranışlarına etkilerini ortaya çıkarmak amacıyla

Türkiye’deki iki farklı şehirde (Ankara ve İstanbul), 108 kişinin katıldığı, 61 sorudan oluşan, anket kullanılmıştır. Ankette, işletmelerin finansal tabloları üzerinde yapılan denetim işlemlerinde, denetçi davranışlarını etkileyen faktörleri ortaya çıkarmak için çeşitli ölçeklerden yararlanılmıştır. Anket formunda aralık (interval) seviyesinde ölçümlere imkân sağlayan beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Bilindiği gibi likert ölçeğin sosyal bilimler alanında yaygın bir kullanım alanı vardır. Likert ölçeğinin kullanılma nedeni; bu ölçeğin daha çok kişilerin tutumlarını ve eğilimlerini ölçme amaçlı olarak kullanılıyor olmasıdır (Altunışık, 2007, aktaran: Küçük:213).

Makyavelizm değişkeni, Dahling, Whitaker ve Levy (2009: 19)’nin ifade ettiği gibi 16 sorudan oluşan ölçek kullanılarak ölçülmüştür. Ölçümde, 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Nötr, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum seçeneklerinden oluşan beşli Likert ölçeği kullanılmıştır. Bu ölçeğe göre sonuçlar, 16 ve 80 puan aralığında değerlendirilmekte olup, 16 puana yakın değerler düşük Makyavelist algısına, 80 puana yakın değerler yüksek Makyavelist algısına işaret eder.

Para aşkını ölçmek için ise Wong (2007: 185), Arocas ve Tang (2004: 339) tarafından kullanılan 15 sorulu ölçekten yararlanılmıştır. Bu ölçekte de beşli likert tipi ölçekten yararlanılmıştır. Araştırma da daha önce kullanılan 15 sorunun yanı sıra araştırmaya katılanlar ile yapılan bire bir görüşmeler sonucunda orijinal ölçeğe ilave olarak “ailenin geleceğine ilişkin para kazanma kaygısı” ile ilgili 1 soru daha eklenerek para aşkı değişkeni 16 soru ile yoklanmıştır. Ölçeğe eklenen yeni soru ile beraber sonuçlar, 16 ve 80 puan aralığında değerlendirilmiştir. Puan olarak 16’ya yakın olan değerler para aşkı düzeyinin düşük olduğunu, 80 puana yakın olan değerlerin ise para aşkı düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir.

Sorumluluk algısı ile ilgili sorular, Desiro ve Baldacchino (2005: 699)’nın yaptıkları çalışmada kullanılan 10 sorulu ölçek yardımı ile elde edilmiştir. Araştırma da daha önce kullanılan 10 sorudan oluşan ölçek aynı şekilde kullanılmıştır. Oluşturulan 10 soruluk ölçeğe göre elde edilecek puanlar 10 ve 50 puan arasında değişmektedir. 10 puana yakın değerler sorumluluk algısı düzeyinin denetçilerde düşük, 50’e yakın değerlerin ise denetçilerde sorumluluk algısı düzeyinin yüksek olduğunu ortaya

çıkarmaktadır.

Hile algısı ve hile düzeyi algısı ile ilgili, araştırmada daha önceki çalışmalarda olduğu gibi (Hassink, Bollen, Meuwissen ve Vries, 2009) 8 sorudan oluşan beşli likert tipi ölçek kullanılmıştır. Bu ölçekten elde edilecek minimum değer 8 iken maksimum değer 40 olarak ortaya çıkmaktadır. 8 puana yakın bulgular hile algısı ve hile düzeyi algısının düşük seviyede, 40 puana yakın bulguların ise hile algısı ve hile düzeyi algısının yüksek seviyede gözlemlendiğini belirtmektedir.

Bağımsızlık algısı ile ilgili çalışmalarda (Gendron, Suddaby, Lam, 2006) 7 sorudan oluşan ölçek kullanılmıştır. Araştırma da 7 sorudan oluşan ölçekten bağımsızlık algısını ölçen 4 soru uygulamaya dâhil edilmiştir. Elde edilecek en düşük puanın 4, en yüksek puanın ise 20 olarak hesaplanacağı belirlenmiş olup, 4 puana yakın değerler bağımsızlık düzeyinin düşük olduğunu, 20 puana yakın değerler bağımsızlık düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir.

Kötü şöhret değişkeni için ankette 7 sorudan oluşan ölçek hazırlanmıştır. Kötü şöhret düzeyinin düşük çıkması elde edilen değerlerin 7'ye yakın olduğunun, yüksek çıkması ise elde edilen sonuçların 35'e yakın olduğunun gözlenmesini sağlamaktadır.

3.3. Veri ve Örneklem Süreci

Araştırma örneklemini oluşturan 108 katılımcının demografik değişkenlerle ilgili sonuçları aşağıda sunulmuştur.

Araştırmaya katılanların oluşturduğu veriler dikkate alındığında cinsiyet değişkeni açısından Tablo 3-1'de gösterildiği gibi araştırma örneklemini oluşturan 108 kişinin, %49,1'inin bayan ve %50,9'unun da erkek olduğu görülmektedir.

Tablo 3-1. Cinsiyet

	F	Y	GY	KY
Bayan	53	49,1	49,1	49,1
Erkek	55	50,9	50,9	100,0
TOPLAM	108	100,0	100,0	

Not: F: Frekans; Y:Yüzde; GY: Geçerli Yüzde; KY: Kümülatif Yüzde

Tablo 3-2’de gösterildiği gibi araştırmaya katılan 108 katılımcıdan, %44,4’ü evli ve %55,6’sı ise bekârdır.

Tablo 3-2. Medeni Hal

	F	Y	GY	KY
Evli	48	44,4	44,4	44,4
Bekar	60	55,6	55,6	100,0
TOPLAM	108	100,0	100,0	

Not: F: Frekans; Y:Yüzde; GY: Geçerli Yüzde; KY: Kümülatif Yüzde

Araştırma kapsamına dahil olan 108 katılımcının eğitim düzeyleri ile ilgili bilgiler Tablo 3-3’de verilmektedir. Araştırmaya katılanların %3,7’sinin önlisans ve altı, %72,2’sinin lisans, %15,7’sinin yüksek lisans, %8,3’ünün ise doktora düzeyinde olduğu görülmektedir.

Tablo 3-3. Eğitim

	F	Y	GY	KY
Önlisans ve altı	4	3,7	3,7	3,7
Lisans	78	72,2	72,2	75,9
Yüksek Lisans	17	15,7	15,7	91,7
Doktora	9	8,3	8,3	100,0
TOPLAM	108	100,0	100,0	

Not: F: Frekans; Y:Yüzde; GY: Geçerli Yüzde; KY: Kümülatif Yüzde

Katılımcıların çalıştıkları işletmelere göre dağılımını gösteren Tablo 3-4’de görüldüğü gibi katılımcıların %89,8’i ulusal işletmelerde ve %10,2’si ise uluslararası işletmelerde çalışmaktadır.

Tablo 3-4. Firma

	F	Y	GY	KY
Ulusal	97	89,8	89,8	89,8
Uluslararası	11	10,2	10,2	100,0
TOPLAM	108	100,0	100,0	

Not: F: Frekans; Y:Yüzde; GY: Geçerli Yüzde; KY: Kümülatif Yüzde

Tablo 3-5’de araştırmada kullanılan değişkenler ile ilgili tanımlayıcı istatistik değerleri verilmektedir. Araştırmada kullanılan değişkenlerin özellikleri, 5’li Likert tipi ölçek kullanılarak belirlenmiştir. Makyavelizm ile ilgili minimum değer 1,610 iken maksimum değer 4,610 olarak belirlenmiştir. Makyavelizm ile ilgili aritmetik ortalama değeri teorik medyanın üzerinde bir değer olarak 3,1732 olarak hesaplanmıştır. Bu bilgilere bakılarak Makyavelizm ile ilgili ölçekte kullanılan sorulara verilen cevaplar ortalama olarak “kararsızım”a yakın bir eğilime sahip olduklarını göstermektedir. Ancak değişkenlerin örneklemden elde edilen medyan değerlerinin tüm değişkenler açısından, teorik medyan değerinden yüksek olduğu da dikkat çekmektedir. Bu durum genel tutumun teorik medyan değerinin üzerinde olduğunu işaret etmektedir.

Para aşkı ile ilgili minimum değer 1,950, maksimum değer 4,170 olarak gerçekleşmiştir. Araştırmada para aşkı ile ilgili aritmetik ortalama değeri ortancanın üstünde değer olarak 3,2954 olarak hesaplanmıştır. Bir diğer değişken kötü şöhret algısı için minimum değer 1,80 ve maksimum değer 5,00 olarak gerçekleşmiştir. Bu değişken için hesaplanan aritmetik ortalama değeri ise 3,963 gibi yüksek bir değer olarak hesaplanmıştır. Buna göre kötü şöhret algısı genellikle katılımcıların “katılıyorum”a yakın bir tutum belirlediklerini göstermektedir. Sorumluluk algısı ile ilgili minimum değer 1,25 ve maksimum değer 5,00 olarak gerçekleşmiştir. Bu değişken için hesaplanan aritmetik ortalama değeri ortalamanın üzerinde bir değer olarak 3,6597 olarak hesaplanmıştır. Bağımsızlık algısı ile ilgili minimum değer 1,75 ve maksimum değer 5,00 olarak hesaplanmıştır. Bu değişken için belirlenen ortalama değeri 4,1042 gibi yüksek bir değer olarak hesaplanmıştır. Hile algısı ile ilgili minimum değer 1,750 ve maksimum değer 5,00 olarak hesaplanmıştır. Bu değişkenle ilgili ortalama değer ise 3,9468 gibi yüksek bir değerdir. Hile düzeyi ile ilgili minimum değer 1,00 ve maksimum değer 5,00 olarak hesaplanmıştır. Hile düzeyi ile ilgili ortalama değeri ise 3,3457 olarak ortalamanın

üzerinde hesaplanmıştır.

Tablo 3-5. Tanımlayıcı İstatistik

DEĞİŞKEN	N	Min.	Mak.	Med.	AO	SS
SORUMLULUK ALGISI	108	1,25	5,00	3,75	3,6597	,73661
MAKYAVELİZM	108	1,61	4,61	3,083	3,1732	,74167
PARA AŞKI	108	1,95	4,17	3,333	3,2954	,46923
HİLE DÜZEYİ ALGISI	108	1,00	5,00	3,333	3,3457	,92156
KÖTÜ ŞÖHRET	108	1,80	5,00	4,00	3,9630	,68911
BAĞIMSIZLIK	108	1,75	5,00	4,25	4,1042	,63405
HİLE ALGISI	108	1,75	5,00	4,00	3,9468	,69128

Not: N: Birim sayısı; Min: Minimum Değer; Mak: Maksimum Değer; Med; Medyan, AO: Aritmetik Ortalama; SS: Standart Sapma

Değişkenlere ait ikili korelasyon sonuçları Tablo 3-6’da sunulmuştur. Tabloda da görüldüğü gibi denetçilerindeki makyavelizm ile para aşkı algıları arasında %1 anlamlılık düzeyinde 0,449’luk pozitif korelasyon değeri hesaplanmıştır. Araştırmaya katılanlar arasında yapılan korelasyon analizinde, hile algısı ile bağımsızlık algısı arasındaki korelasyon değeri, diğer değişkenler ile karşılaştırıldığında en yüksek korelasyon değeri olan 0,671 olarak gözlenmiştir. Bu değer denetçilerin bağımsızlık algıları ile hile algıları arasında aynı yönlü ortak korelasyon olduğunu göstermektedir.

Tablo 3-6. Değişkenler Arası Korelasyon

	MAK.	PA	BA	DSA	HA	HDA	KŞ
MAK	1,000						
PA	,449**	1,000					
BA	,053	-,093	1,000				
DSA	,023	,159	,183	1,000			
HA	,075	,120	,671**	,320**	1,000		
HDA	-,101	,202*	,023	,191*	,285**	1,000	
KŞ	,060	-,022	,445**	,206*	,385**	,294**	1,000

**. Korelasyon Anlamlılık Düzeyi 0.01; * Korelasyon Anlamlılık Düzeyi 0,05

Not: MAK:Makyavelizm Değişkeni; PA: Para Aşkı; BA: Bağımsızlık; DSA: Denetçi Sorumluluk Algısı;HA: Hile Algısı; HDA: Hile Düzeyi Algısı; KŞ: Kötu Şöhret

3.4. Faktör ve Güvenilirlik Analizleri

Araştırma kapsamında kullanılan değişkenlerin geçerlilik ve güvenilirliklerinin test edilmesi için doğrulayıcı faktör analizi ve Cronbach Alpha güvenilirlik analizlerinden yararlanılmıştır.

3.4.1. Makyavelizm

Makyavelizm değişkenin geçerlilik ölçümü için temel bileşenler analizi ve varyans maksimizasyonu yöntemi ile elde edilen birinci aşama doğrulayıcı faktör analizi sonuçlarında farklı faktörlere yüklendikleri tespit edilen ve faktör geçerliliklerini azaltan “Bir şeyin başarılı olmama yardımı olacağına inanırsam ahlaka aykırı olmasına razı olurum”, “Başkaları benim amaçlarımı tehdit ederse onların çabalarını baltalamayı çok isterim”, “Ben kişiler arası durumlarda emirler vermeyi severim” ve “İnsanlar sadece bireysel kazançlarıyla motive olurlar” soruları analiz dışında bırakılmış ve ikinci aşama faktör analizleri uygulanmıştır. Faktör analizi sonuçları dikkate alındığında üçlü bir faktör yapısının gözlemlendiği görülmektedir. Makyavelizm ile ilgili dörtlü yapı ortaya konulmaktadır (Dahling,Whitaker ve Levy, 2008). Çalışmada üçlü bir yapının ortaya çıkmasındaki en önemli etken örneklem açısından statü ve kontrol faktörlerinin ortak bir faktör olarak ortaya çıkması yani katılımcılar açısından algısal anlamda ayrışmamasıdır.

Yeni düzenleme sonucunda ortaya çıkan faktör yükleri Tablo 3-7’de görüldüğü gibi genel kabul sınırlarının üzerindedir. Bu durum üç boyutlu faktör yapısı ile toplam değişkenliğin %24,732’si makyavelizm’in ahlak boyutunu, %24,730’u statü kontrolü ile ve %17,917’si güvensizlik boyutu ile açıklamaktadır. Bu anlamda makyavelizm değişkenine ilişkin toplam açıklanan varyans %67,378 dir.

Tablo 3-7. Açıklanan Toplam Varyans

	DÖNÜŞÜM	%’LİK VARYANS	KV %
AHLAK	2,968	24,732	24,732
STATÜ KONTROLÜ	2,968	24,730	49,461
GÜVENSİZLİK	2,150	17,917	67,378

Not: KV: Kümülatif Varyans

Faktör yükleri dikkate alındığında genel kabul değerlerinin üzerinde sonuçların elde edildiği görülmektedir. Bu durum sonuçların geçerliliğini desteklemektedir. Değişkenlerin güvenilirliklerine ilişkin yapılan Cronbach's Alpha testinde ahlak boyutunun güvenilirliğinin 0,843; statü kontrol boyutunun ise 0,810, güvensizlik boyutunun 0,773 şeklinde yüksek değerler aldığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar ve yüklenme katsayıları dikkate alındığında faktör ve değişkenlerin geçerlilik ve güvenilirliklerinin sağlandığı ve değişkenlerin model analizinde kullanılabileceği görülmektedir.

Tablo 3-8. Değişkenlere Ait Faktör Yükleri

	FAKTÖR		
	AHLAK	STATÜ KONTOLÜ	GÜVENSİZLİK
S3	,062	,042	,922
S4	,329	,168	,778
S5	,416	,155	,601
S7	-,051	,740	-,038
S8	,309	,708	,157
S9	,335	,708	-,111
S10	,177	,738	,237
S11	-,117	,757	,262
S13	,735	-,088	,226
S14	,842	,059	,103
S15	,714	,421	,115
S16	,817	,237	,309

3.4.2. Para aşkı

Para aşkı değişkenin geçerlilik ölçümü için temel bileşenler analizi ve varyans maksimizasyonu yöntemi ile elde edilen birinci aşama doğrulayıcı faktör analizi sonuçlarında farklı faktörlere yüklendikleri tespit edilen ve faktör geçerliliklerini azaltan “ Para kişinin etik, norm ve davranış standartlarını zayıflatmaktadır”, “İnsanlar parasal kazançlarını maksimize etmek için etik olmayan davranışlar gerçekleştirirler”, “Aynı işteki insanlara eşit ücret ödenmesi gerekir”, “Aynı işteki insanlara liyakate dayalı ücret ödenmesi gerekir” ve “Daha az sorumluluk gerektiren düşük seviyedeki işlere daha az ücret ödenmesi gerekir” soruları analiz dışında bırakılmış ve ikinci aşama faktör analizleri uygulanmıştır. Yeni düzenleme sonucunda ortaya çıkan faktör yükleri Tablo 3-9’da görüldüğü gibi genel kabul sınırlarının üzerindedir. Faktör analizi sonuçları dikkate

alındığında üçlü bir faktör yapısının gözlemlendiği görülmektedir. Para aşkı ile ilgili dörtlü yapı ortaya konulmaktadır (Du ve Tang , 2005).

Çalışmada ortaya çıkan dörtlü yapıdan farklı bir yapının varlığı ortaya konulmaktadır. Bunda en önemli etken örneklem açısından başarı ve motivasyon faktörlerinin ortak bir faktör olarak ortaya çıkması yani katılımcılar açısından algısal anlamda ayrışmamasıdır. İkinci olarak orijinal ölçeğe ilave edilen ailenin geleceğine ilişkin para kazanma kaygısının beklendiği gibi para aşkı değişkeninin bütçe boyutuna yüklendiği görülmektedir. Bu durum ölçeğe ilişkin yapısal geçerliliğin korunduğunu göstermektedir.

Elde edilen üç boyutlu faktör yapısı ile toplam değişkenliğin, %26,484'ü para aşkının bütçe boyutu ile %25,236'sı paranın kötülük kaynağı olmasıyla ve %16,848'i ise motivasyon ve başarı boyutu ile açıklanmaktadır. Bu anlamda para aşkına ilişkin toplam açıklanan varyans %68,568 dir.

Tablo 3-9. Açıklanan Toplam Varyans

FAKTÖR	DÖNÜŞÜM	%'LİK VARYANS	KV%
BÜTÇE	2,913	26,484	26,484
KÖTÜLÜK	2,776	25,236	51,721
MOTİVASYON VE BAŞARI	1,853	16,848	68,568

Not: KV: Kümülatif Varyans

Faktör yükleri dikkate alındığında genel kabul değerlerinin üzerinde sonuçların elde edildiği görülmektedir. Bu durum sonuçların içsel ve yapısal geçerliliğini desteklemektedir. Değişkenlerin güvenilirliklerine ilişkin yapılan Cronbach's Alpha testinde bütçe boyutunun güvenilirliğinin 0,822; paranın kötülük boyutunun ise 0,824, motivasyon ve başarı boyutunun 0,791 şeklinde yüksek değerler aldığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar ve yüklenme katsayıları dikkate alındığında faktör ve değişkenlerin geçerlilik ve güvenilirliklerinin sağlandığı ve değişkenlerin model analizinde kullanılabileceği görülmektedir.

Tablo 3-10. Değişkenlere Ait Faktör Yükleri

	BÜTÇE	FAKTÖR	
		KÖTÜLÜK	MOTİVASYON VE BAŞARI
S17	,870	,116	-,111
S18	,880	-,006	-,075
S19	,534	-,006	-,398
S20	,824	,045	-,157
S32	,543	,430	-,013
S23	-,153	-,026	,890
S24	-,162	-,108	,858
S28	-,028	,788	-,257
S29	-,007	,816	-,172
S30	,261	,738	,157
S31	,056	,856	,070

3.4.3. Bağımsızlık algısı

Bağımsızlık değişkeninin geçerlilik ölçümü için temel bileşenler analizi ve varyans maksimizasyonu yöntemi ile elde edilen birinci aşama doğrulayıcı faktör analizi sonuçlarında bağımsızlık ile ilgili aynı faktörlere yüklendikleri tespit edilen ve faktör geçerliliklerini sağlayan sorular analizde dört soru olarak ele alınmıştır. Ortaya çıkan faktör yükleri Tablo 3-11’de görüldüğü gibi genel kabul sınırlarının üzerindedir. Bağımsızlık algısına ilişkin toplam açıklanan varyans değeri %64,252’dir.

Tablo 3-11. Açıklanan Toplam Varyans

FAKTÖR	DÖNÜŞÜM	%’LİK VARYANS	KV %
BAĞIMSIZLIK	2,570	64,252	64,252

Not: KV: Kümülatif Varyans

Faktör yükleri dikkate alındığında genel kabul değerlerin üzerinde sonuçların elde edildiği görülmektedir. Bu durum sonuçların geçerliliğini desteklemektedir. Değişkenlerin güvenilirliklerine ilişkin yapılan Cronbach's Alpha testinde bağımsızlık algısı ile ilgili güvenilirlik değeri 0,809 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 3-12. Değişkenlere Ait Faktör Yükleri

	FAKTÖR
	BAĞIMSIZLIK
S50	<i>,821</i>
S51	<i>,881</i>
S52	<i>,751</i>
S53	<i>,745</i>

3.4.4. Sorumluluk algısı

Sorumluluk algısı değişkenin geçerlilik ölçümü için temel bileşenler analizi ve varyans maksimizasyonu yöntemi ile elde edilen birinci aşama doğrulayıcı faktör analizi sonuçlarında farklı faktörlere yüklendikleri tespit edilen ve faktör geçerliliklerini azaltan “Denetçi yolsuzlukların önlenmesinden sorumlu değildir”, “Denetçi denetim usullerinin seçiminde söz sahibi değildir”, “Yönetim mali tabloların üretiminden sorumludur”, Denetçi şirketin uzun vadeli yaşam garantisi vermesinden sorumludur”, Denetçi tarafsız ve adildir” ve “Denetçi görevlerini etkin ve verimli şekilde gerçekleştirir” soruları analiz dışında bırakılmış ve ikinci aşama faktör analizleri uygulanmıştır. Yeni düzenleme sonucunda ortaya çıkan faktör yükleri Tablo 3-13’de görüldüğü gibi genel kabul sınırlarının üzerindedir. Faktör analizi sonuçları dikkate alındığında tekli bir faktör yapısının gözlemlendiği görülmektedir.

Yeni düzenleme sonucunda ortaya çıkan faktör yükleri Tablo 3-13’de görüldüğü gibi genel kabul sınırlarının üzerindedir. Sorumluluk algısına ilişkin toplam açıklanan varyans değeri %53,139’dur.

Tablo 3-13. Açıklanan Toplam Varyans

FAKTÖR	DÖNÜŞÜM	%’LİK VARYANS	KV %
SORUMLULUK ALGISI	2,126	53,139	53,139

Not: KV: Kümülatif Varyans

Faktör yükleri dikkate alındığında sorumluluk algısı için de genel kabul değerlerin üzerinde sonuçların elde edildiği görülmektedir. Bu durum sonuçların geçerliliğini desteklemektedir. Değişkenin güvenilirliğine ilişkin yapılan Cronbach's Alpha testinde

sorumluluk algısı ile ilgili güvenirlik değeri 0,701 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 3-14. Değişkenlere Ait Faktör Yükleri

	FAKTÖR SORUMLULUK ALGISI
S33	,677
S34	,830
S36	,622
S37	,770

3.4.5. Kötü şöhret

Kötü şöhret algısı ile ilgili geçerlilik ölçümünün yapılabilmesi için temel bileşenler analizi ve varyans maksimizasyonu yöntemi ile elde edilen birinci aşama doğrulayıcı faktör analizi sonuçlarında farklı faktörlere yüklendiği tespit edilen ve faktör geçerliliklerini azaltan “Denetlenen firma tatminkâr düzeyde vergi vermiş ise denetimde esnek olmak gerekir” ve “İyi örgüt yapısı ve iç denetim mekanizması olan firmaların denetiminde esnek olmak gerekir” soruları analiz dışında bırakılmış ve ikinci aşama faktör analizleri uygulanarak bulgular elde edilmiştir. Bu işlem sonucunda ortaya çıkan faktör yüklerinin, Tablo 3-16’da görüldüğü gibi genel kabul sınırlarının üzerinde olduğu gözlenmiştir. Ayrıca tekli bir faktör yapısının ortaya çıktığı belirlenmiştir. Kötü şöhret algısına ilişkin toplam açıklanan varyans değeri %50,534’dür.

Tablo 3-15. Açıklanan Toplam Varyans

FAKTÖR	DÖNÜŞÜM	%’LİK VARYANS	KV %
KÖTÜ ŞÖHRET	2,527	50,534	50,534

Not: KV: Kümülatif Varyans

Faktör yükü dikkate alındığında genel kabul değerlerin üzerinde sonuçların elde edildiği görülmektedir. Bu durum sonuçların geçerliliğini desteklemektedir. Değişkenlerin güvenirliklerine ilişkin yapılan Cronbach's Alpha testinde kötü şöhret algısı güvenirliğinin 0,743 şeklinde yüksek bir değer aldığı gözlenmiştir. Bu sonuç ve yüklenme katsayısı dikkate alındığında faktör ve değişkenin geçerlilik ve güvenirliğinin sağlandığı ve değişkenin model analizinde kullanılabileceği görülmektedir.

Tablo 3-16. Değişkenlere Ait Faktör Yükleri

FAKTÖR	
KÖTÜ ŞÖHRET	
S43	,730
S44	,774
S45	,675
S48	,647
S49	,722

3.4.6. Hile ve Hile Düzeyi Algıları

Hile ve hile düzeyi algılarının değişkeninin geçerlilik ölçümü için temel bileşenler analizi ve varyans maksimizasyonu yöntemi ile elde edilen birinci aşama doğrulayıcı faktör analizi sonuçlarında farklı faktörlere yüklendiği tespit edilen ve faktör geçerliliklerini azaltan “Hile ve usulsüzlük üçüncü kişilerin bilerek yanlış yönlendirilmesidir” sorusu analiz dışında bırakılmış ve ikinci aşama faktör analizleri uygulanmıştır.

Yeni düzenleme sonucunda ortaya çıkan faktör yükleri Tablo 3-17’de görüldüğü gibi genel kabul sınırlarının üzerindedir. Faktör analizi sonuçları dikkate alındığında ikili bir faktör yapısının gözlemlendiği görülmektedir. Hile ve hile düzeyi algılarına ilişkin toplam açıklanan varyans %71,166 olarak belirlenmiştir.

Tablo 3-17. Açıklanan Toplam Varyans

FAKTÖR	DÖNÜŞÜM	%’LİK VARYANS	KV %
HİLE ALGISI	2,839	40,555	40,555
HİLE DÜZEYİ ALGISI	2,143	30,610	71,166

Not: KV: Kümülatif Varyans

Faktör yükü dikkate alındığında genel kabul değerlerin üzerinde sonuçların elde edildiği görülmektedir. Bu durum sonuçların geçerliliğini desteklemektedir. Değişkenlerin güvenilirliklerine ilişkin yapılan Cronbach's Alpha testinde hile algısı güvenilirliğinin 0,851; hile düzeyi algısının ise 0,776 şeklinde yüksek değerler aldığı

gözlenmiştir. Bu sonuçlar ve yüklenme katsayıları dikkate alındığında faktör ve değişkenlerin geçerlilik ve güvenilirliklerinin sağlandığı ve değişkenlerin model analizinde kullanılabileceği görülmektedir.

Tablo 3-18. Değişkenlere Ait Faktör Yükleri

	FAKTÖR	
	HİLEYE ALGISI	HİLEY DÜZEYİ ALGISI
S54	,749	-,026
S55	,894	,135
S56	,867	,129
S57	,782	,226
S59	,336	,647
S60	,030	,909
S61	,031	,901

3.5. Model Analizi ve Bulgular

Araştırma dâhilinde oluşturulan hipotezlerin test edilmesi amacıyla çoklu regresyon analizi kullanılarak değişkenler arasındaki ilişkiler ile ilgili istatistiksel veriler elde edilmiştir. Kullanılan regresyon analizi ile bağımsız değişken niteliğindeki değişkenlerin, bağımlı değişkenler üzerinde ne kadar etkisinin olduğu gözlemlenmektedir. Araştırma kapsamında regresyon analizi ile elde edilen sonuçlar ve oluşturulan hipotezler ile ilgili açıklamalar aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

Sorumluluk algısı ve para aşkı ile ilgili araştırmada ele alınan H_1 “*Sorumluluk algısı, bireylerin para aşkı düzeyini pozitif yönde etkilemektedir*” hipotezi ile ilgili yapılan regresyon modelinin analizi sonucunda, elde edilen değerin istatistiksel olarak anlamlı olduğu bulunmuştur. Araştırma da sorumluluk algısı ile para aşkı arasındaki ilişki değerleri Tablo 3-19’da gösterilmektedir. Bu değişkenler ile ilgili standart parametre tahmin değeri 0,387 olarak hesaplanırken %99 anlamlılık düzeyinde standart t değeri 4,087 olarak hesaplanmıştır. Elde edilen bu sonuçlara göre H_1 hipotezi kabul edilerek denetçi sorumluluk algılarının, para aşkı üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğu gözlemlenmiştir.

Değişkenlere ait F değeri oluşturulan hipotezin anlamlılığını gösteren bir değerdir. F değeri 0,01 düzeyde 16,702 olarak hesaplanmıştır. Bu değer oluşturulan hipotezin anlamlı olduğunu göstermektedir.

Sorumluluk algısı ve para aşkı değişkenleri ile ilişkin regresyon modelinde değişkenler arasındaki ilişki ile ilgili R^2 değeri 0,150 olarak bulunmuştur. Modeldeki bağımsız değişken (sorumluluk algısı), bağımlı değişken olan para aşkının %15'ini açıklamaktadır.

Tablo 3-19. Para Aşkı Analiz Bulguları

Bağımlı Değişken		Bağımsız Değişken	Hipotez	Standart Parametre Tahmini	t Değeri	Anlamlılık Düzeyi	R^2	Sonuç
Para Aşkı	⇒	Sorumluluk Algısı	H ₁	0,387	4,087	0,00	0,150	Kabul*
F= 16,702		*0,01 düzeyinde anlamlı			**0,05 düzeyinde anlamlı			p=0,000

Araştırmada oluşturulan H₂ “*Sorumluluk algısı seviyesi ile bireylerdeki hile düzeyi algıları arasında pozitif etki bulunmaktadır*” hipotezi ile ilgili yapılan regresyon modelinin analizi sonucunda, elde edilen değer istatistiksel olarak anlamlı bir değer ifade etmediği gözlemlenmiştir. Tablo 3-20’de sorumluluk algısının, hile düzeyi algısı üzerinde etkisi ile ilgili standart parametre tahmini %95 anlamlılık düzeyinde 0,112 iken bu değişkenlerle ilgili standart t değeri 1,067 olarak hesaplanmıştır. Bu değerlere bakılarak sorumluluk algısının, denetçinin hile düzeyi algısı ile ilgili oluşturulan H₂ hipotezi reddedilmiş ve sorumluluk algısının, denetçi hile düzeyi algısı üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı belirlenmiştir.

Araştırmada para aşkı ile hileye atfedilen önem düzeyi ile ilgili standart parametre tahmin değeri 0,256 olarak hesaplanırken %95 anlamlılık düzeyinde standart t değeri 2,289 olarak hesaplanmıştır. Bu bilgiler ışığında H₅ “*Denetim faaliyetlerinde yer alan bireylerin para aşkı, bu bireylerin hile düzeyi algılarını pozitif yönde etkiler*” hipotezi ile ilgili yapılan regresyon modelinin analizi sonucunda, elde edilen değer istatistiksel olarak anlamlı olduğu bulunmuştur. Tablo 3-20’de para aşkının, denetçi hile düzeyi algısı üzerinde etkisi ile ilgili standart parametre tahmini %95 anlamlılık düzeyinde 0,256 iken bu değişkenlerle ilgili standart t değeri 2,289 olarak hesaplanmıştır. Bu değerlere

bakılarak para aşkının, denetçi hile düzeyi algısı ile ilgili araştırmada oluşturulan H_5 hipotezi kabul edilmiş ve para aşkının denetçinin hile düzeyi algısı üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu belirlenmiştir.

Makyavelist eğilimlerdeki artış belli bir düzeyden sonra mutlak başarıya odaklanmayı gerektirir. Bu durumun ortaya çıkması bireyin hileye bakışını ve ona atfettiği önemi azaltarak hilenin görmezden gelinmesine kadar uzanabilir. H_4 “*Makyavelist eğilim, bireylerin hile düzeyi algılarını olumsuz yönde etkilemektedir*” hipotezi ile ilgili değişkenlerden elde edilen değerler Tablo 3-20’de gösterilmiştir. %99 anlamlılık düzeyinde standart parametre değeri -0,266 iken standart t değeri ise -2,487 olarak belirlenmiştir. Bu iki değişken arasındaki ilişki için oluşturulan H_4 hipotezi kabul edilmiştir. Yani Makyavelist eğilimlere sahip bireylerin, hile düzeyine atfettikleri önem derecesi azdır.

Hile düzeyine atfedilen değer belirleyicilerinden biri denetçilerin sahip oldukları kötü şöhrettir. Denetçilerin sahip oldukları, kötü şöhret algıları aynı zamanda bağımsızlık ve hile algıları üzerinde de etkilidir. Kötü şöhretin etkisiyle zarar görmemek açısından denetçi daha bağımsız hareket eder ve bu durumda hileye karşı daha yüksek bir algı düzeyi sergiler. H_9 “*Denetçilerin kötü şöhret algıları, hile düzeyi algılarını pozitif yönde etkilemektedir*” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilerek kötü şöhret ile hileye atfedilen değer arasında anlamlı bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen standart parametre tahmin değeri 0,249 ve t değeri 2,552 olarak %99 anlamlılık düzeyinde elde edilmiştir.

Aynı zamanda değişkenler için oluşturulan regresyon modelinde F değeri 3,982 olarak bulunmuştur. Bu model 0,01 düzeyinde anlamlıdır. Bu regresyon modeline ait veriler Tablo 3-20’de gösterilmiştir.

Değişkenlere ait R^2 değeri 0,148 olarak gözlemlenmiştir. Bu değer bağımsız değişkenlerin (para aşkı, Makyavelizm ve kötü şöhret), bağımlı değişkenin (hile düzeyi algısı) %14,8’inin açıklamaktadırlar.

Tablo 3-20. Hile Düzeyi Algısı Analiz Bulguları

Bağımlı Değişken		Bağımsız Değişken	Hipotez	Standart Parametre Tahmini	t Değeri	Anlamlılık Düzeyi	R ²	Sonuç
Hile Düzeyi Algısı	⇒	Sorumluluk Algısı	H ₂	0,112	1,067	0,28	0,148	Red
	⇒	Para Aşkı	H ₅	0,256	2,289	0,02		Kabul**
	⇒	Makyavelizm	H ₄	-0,266	-2,487	0,01		Kabul*
	⇒	Kötü Şöhret	H ₉	0,249	2,552	0,01		Kabul*
F= 3,982		* 0,01 düzeyinde anlamlı			**0,05 düzeyinde anlamlı			p=0,000

Araştırmada oluşturulan H₆ “*Bireylerin para aşkı eğilimi, bireylerdeki bağımsızlık algısını olumsuz yönde etkilemektedir*” hipotezi ile ilgili yapılan regresyon modelinin analizi sonucunda, elde edilen değer istatistiksel olarak anlamlı olduğu bulunmuştur. Tablo 3-21’de para aşkının denetçi bağımsızlığı üzerinde etkisi ile ilgili standart parametre tahmini %95 anlamlılık düzeyinde -0,217 iken bu değişkenlerle ilgili standart t değeri – 2,027 olarak hesaplanmıştır. Bu değerlere bakılarak para aşkının denetçi bağımsızlığı ile ilgili H₆ hipotezi kabul edilmiş ve para aşkının denetçi bağımsızlığı üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu belirlenmiştir.

Araştırmada hile düzeyi algısı ile denetçi bağımsızlığı arasındaki ilişki ile ilgili standart parametre tahmin değeri -0,192 olarak hesaplanırken %95 anlamlılık düzeyinde standart t değeri -1,985 olarak hesaplanmıştır. Bu bilgiler ışığında H₇ “*Hile düzeyi algıları, bireylerdeki bağımsızlık algısını olumsuz yönde etkilemektedir*” hipotezi ile ilgili yapılan regresyon modelinin analizi sonucunda, elde edilen değer istatistiksel olarak anlamlı olduğu bulunmuştur. Bu değerlere bakılarak hile düzeyi algısı ve denetçi bağımsızlığı ile ilgili araştırmada oluşturulan H₇ hipotezi kabul edilmiş ve hile düzeyi algısının, denetçi bağımsızlığı üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu belirlenmiştir.

Araştırmada kötü şöhret ile denetçi bağımsızlığı arasındaki ilişki ile ilgili β değeri 0,476 olarak hesaplanırken %99 anlamlılık düzeyinde standart t değeri 5,076 olarak hesaplanmıştır. Araştırmada ortaya konulan H₁₀ “*Denetçilerin kötü şöhret algıları, denetçilerdeki bağımsızlık algılarını pozitif yönde etkilemektedir*” hipotezi kabul edilmiştir ve bu hipotez ile ilgili yapılan regresyon modelinin analizi sonucunda, elde

edilen değerin istatistiksel olarak anlamlı olduğu bulunmuştur.

Tablo 3-21’de F değerinin 6,764 olması, modelin 0,01 ve 0,05 düzeylerinde anlamlı olduğunu göstermektedir.

Oluşturulan regresyon modelinde değişkenler arasındaki ilişki ile ilgili R^2 değeri 0,271 olarak bulunmuştur. Modeldeki bağımsız değişkenlerin (Para aşkı, hile düzeyi algısı, kötü şöhret), bağımlı değişken olan bağımsızlık algısını açıklama oranı %27,1’dir.

Tablo 3-21. Bağımsızlık Algısı Analiz Bulguları

Bağımlı Değişken		Bağımsız Değişken	Hipotez	Standart Parametre Tahmini	t Değeri	Anlamlılık Düzeyi	R^2	Sonuç
Bağımsızlık	⇐	Para Aşkı	H ₆	-0,217	-2,027	0,04	0,271	Kabul**
	⇐	Hile Düzeyi Algısı	H ₇	-0,192	-1,985	0,05		Kabul**
	⇐	Kötü Şöhret	H ₁₀	0,476	5,076	0,00		Kabul*
F= 6,764		* 0,01 düzeyinde anlamlı			**0,05 düzeyinde anlamlı		p=0,000	

Araştırmada Makyavelizm ve kötü şöhret ile ilgili standart parametre tahmin değeri Tablo 3-22’de gösterildiği gibi 0,174 olarak hesaplanırken %95 anlamlılık düzeyinde standart t değeri 1,548 olarak hesaplanmıştır. Bu bilgiler ışığında H₈ “*Makyavelist eğilim kötü şöhret algısını pozitif yönde etkilemektedir*” hipotezi ile ilgili yapılan regresyon modelinin analizi sonucunda, elde edilen değerin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı 0,05 düzeyde belirlenmiştir.

Tablo 3-22’de F değerinin 0,826 olması, modelin 0,05 düzeyde anlamlı olmadığını göstermektedir.

Oluşturulan regresyon modelinde değişkenler arasındaki ilişki ile ilgili R^2 değeri 0,026 olarak bulunmuştur. Modeldeki bağımsız değişkenin (Makyavelizm), bağımlı değişken olan kötü şöhret algısını açıklama oranı %2,6 gibi düşük bir düzey olarak belirlenmiştir.

Tablo 3-22. Kötü Şöhret Analiz Bulguları

Bağımlı Değişken		Bağımsız Değişken	Hipotez	Standart Parametre Tahmini	t Değeri	Anlamlılık Düzeyi	R ²	Sonuç
Kötü Şöhret	⇒	Makyavelizm	H ₈	0,174	1,548	0,12	0,026	Red
F=0,826		* 0,01 düzeyinde anlamlı			**0,05 düzeyinde anlamlı			p=0,000

Tablo 3-23’de sorumluluk algısı ile makyavelizm arasındaki ilişki ile ilgili standart parametre tahmin değeri 0,218 olarak hesaplanırken %95 anlamlılık düzeyinde standart t değeri 2,182 olarak hesaplanmıştır. Bu bilgiler ışığında H₃ “*Sorumluluk algısı ile makyavelist düşünce eğilimi arasında pozitif yönde bir etkileşim söz konusudur.*” hipotezi ile ilgili yapılan regresyon modelinin analizi sonucunda, elde edilen değerler istatistiksel olarak anlamlı olduğu bulunmuştur. Bu değerlere bakılarak sorumluluk algısı ve makyavelizm ile ilgili araştırmada oluşturulan H₃ hipotezi kabul edilmiş ve sorumluluk algısının, makyavelizm üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu belirlenmiştir.

Sorumluluk algısı ve Makyavelizm ile ilgili oluşturulan regresyon analizi sonucunda F değeri 4,762 olarak hesaplanmış ve 0,05 düzeyde değişkenler arasındaki ilişkinin anlamlı olduğu gözlemlenmiştir.

Sorumluluk algısı ve Makyavelizm değişkenleri ile ilişkin regresyon modelinde değişkenler arasındaki ilişki ile ilgili R² değeri 0,048 olarak bulunmuştur. Modeldeki bağımsız değişken (sorumluluk algısı), bağımlı değişken olan Makyavelizm’in %4,8’ini açıklamaktadır.

Tablo 3-23. Makyavelizm Analiz Bulguları

Bağımlı Değişken		Bağımsız Değişken	Hipotez	Standart Parametre Tahmini	t Değeri	Anlamlılık Düzeyi	R ²	Sonuç
Makyavelizm	⇒	Sorumluluk Algısı	H ₃	0,218	2,182	0,03	0,048	Kabul**
F= 4,762		* 0,01 düzeyinde anlamlı			**0,05 düzeyinde anlamlı			p=0,000

Araştırmada oluşturulan H₁₃ “*Bireylerdeki hile düzeyi algısı, bireylerin hile algısı seviyesini pozitif yönde etkilemektedir*” hipotezi ile ilgili yapılan regresyon modelinin analizi sonucunda, elde edilen değerler istatistiksel olarak anlamlı bir değer ifade ettiği

gözlemlenmiştir. Tablo 3-24’de hile düzeyi algısının, hile algısı üzerine etkisi ile ilgili standart parametre tahmini %99 anlamlılık düzeyinde 0,342 iken bu değişkenlerle ilgili standart t değeri 3,623 olarak hesaplanmıştır. Bu değerlere bakılarak sorumluluk algısının, denetçinin hile düzeyi algısı ile ilgili oluşturulan H_{13} hipotezi kabul edilmiş ve hile düzeyi algısının, denetçilerdeki hile algısı üzerinde etkisi olduğu gözlemlenmiştir.

H_{11} “*Bireylerdeki bağımsızlık algısı, hile algısını pozitif yönde etkilemektedir*” hipotezi ile ilgili değişkenlerden elde edilen değerler Tablo 3-24’de gösterilmiştir. Standart parametre değeri 0,269 iken standart t değeri ise 2,697 olarak belirlenmiştir. Bu iki değişken arasındaki ilişki için oluşturulan H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Yani denetçilerdeki bağımsızlık algısı ile hile algısı arasında anlamlı bir ilişki söz konusudur.

Kötü şöhret ve hile algısı ile ilgili oluşturulan H_{12} “*Kötü şöhret olarak tanımladığımız algı düzeyi, bireylerdeki hile algısını pozitif yönde etkilemektedir*” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilerek kötü şöhret ile hile algısı arasında anlamlı bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen standart parametre tahmin değeri 0,220 ve t değeri 2,171 olarak %95 anlamlılık düzeyinde elde edilmiştir.

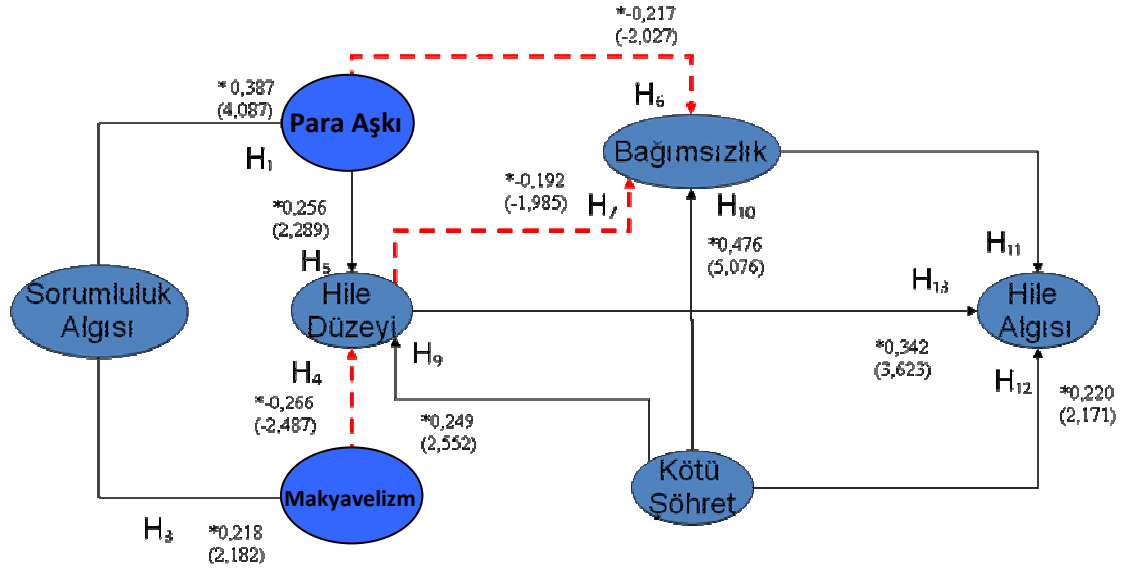
Aynı zamanda değişkenler için oluşturulan regresyon modelinde F değeri 7,925 olarak bulunmuştur. Bu model 0,01 ve 0,05 düzeylerinde anlamlıdır. Bu regresyon modeline ait veriler Tablo 3-24’de gösterilmiştir.

Değişkenlere ait R^2 değeri 0,346 olarak gözlemlenmiştir. Bu değer bağımsız değişkenlerin (Hile düzeyi, bağımsızlık ve kötü şöhret), bağımlı değişkenin (hile algısı) %34,6’sını açıklamaktadırlar.

Tablo 3-24. Hile Algısı Analiz Bulguları

Bağımlı Değişken		Bağımsız Değişken	Hipotez	Standart Parametre Tahmini	t Değeri	Anlamlılık Düzeyi	R^2	Sonuç
Hile Algısı	☐	Hile Düzeyi Algısı	H_{13}	0,342	3,623	0,00	0,346	Kabul*
	☐	Bağımsızlık	H_{11}	0,269	2,697	0,00		Kabul*
	☐	Kötü Şöhret	H_{12}	0,220	2,171	0,03		Kabul**
F= 7,925		* 0,01 düzeyinde anlamlı			**0,05 düzeyinde anlamlı		p=0,000	

Şekil 3-2’de araştırma kapsamında oluşturulan hipotezlerden, kabul edilen 11 hipotez ile ilgili standart parametre değerleri ve t değerleri verilmiştir.



Şekil 3-2. Kabul Edilen Hipotezler ve İstatistiksel Değerler

Not: Düz çizgiler değişkenler arasındaki ilişkinin pozitif yönde olduğunu, kesikli çizgiler değişkenler arasındaki ilişkinin negatif yönde olduğunu göstermektedir. * ile gösterilen değerler standart β değerini, () içinde gösterilen değerler ise t değerlerini göstermektedir.

3.6. Sonuç ve Öneriler

Araştırmada test edilen ilişkilerle ilgili analiz bulguları literatürle karşılaştırılmalı olarak aşağıda sunulmuştur.

3.6.1. Sorumluluk algısı ve para aşkı arasındaki ilişki

Araştırma kapsamında sorumluluk algısının, para aşkı üzerine etkisi test edilmeye çalışılmış ve elde edilen sonucun literatürü destekler nitelikte olduğu görülmüştür (Milkovich ve Newman, 2002; Tang, Luna ve Whiteside, 2003; Vanneman ve Pettirew, 1972).

Milkovich ve Newman (2002)’a göre, daha fazla bilgi, beceri ve yetenek gerektiren işlere daha yüksek maaş verilmesi gereklidir (Tang, Luna ve Whiteside, 2003:

760). Vanneman ve Pettirew (1972)'e göre bireylerin para aşkı yüksekse, yaptığı işin karşılığında ücret alma beklentisi de yüksek olur.

Yöneticilerin sorumlulukları, işletmelerin büyüklüğü ve yapısına göre değişiklik gösterir. Üretilen ürünlerin ticarileştirilmesi, ürün planlaması ve pazarlaması gibi işlerde yönetici sorumlulukları arasında yer alır (Managercrossing.com, 2011, <http://www.managercrossing.com>, 07 Haziran 2011'de erişildi). İşletmelerin üst düzey yöneticilerinin almış oldukları sorumluluklar diğer çalışanlara göre daha fazladır. Bunun sonucunda alacakları ücretlerde diğer çalışanlara göre daha fazla olacaktır.

Araştırmada elde edilen bulgulara göre sorumluluk algısı değişkeni, para aşkı değişkeninin %15'ini açıklamaktadır ve literatürü destekleyen nitelikte bulgular elde edilmiştir. %99 anlamlılık düzeyinde bu iki değişken için oluşturulan H_1 hipotezi kabul edilmiş ve sorumluluk algısının, bireylerdeki para aşkını pozitif yönde etkileyeceği belirlenmiştir.

3.6.2. Sorumluluk algısı ve hile düzeyi arasındaki ilişki

Denetçilerin müşterileriyle karşı karşıya geldiği ve sorumluluklarına yol açması olası fiillere bakıldığında, bazı hatalı ve kusurlu fiillerin, denetimlerde dikkate alınmayarak, devletin vergi zıyayına vb. kayıplara yol açacak davranışlar sergilemesi müşterileri tarafından beklenir. Denetçilerin en önemli etiksel görevi, kanun, yönetmeliklerde öngörüldüğü şekliyle ve muhasebe standartlarına uygun usul ve esaslara göre denetim işlevini yerine getirmek ve müştereken ve müteselsilen sorumluluğa yol açacak fiillerden kaçınmaktır (Kenarda; 2005: 102). Denetçilerin yapılan denetim faaliyetlerinde hileden kaçınması gerekmektedir. Denetçilerin sorumluluklarının artması, verecekleri kararların etkilerini şekillendirir. Eğer sorumluluğu yüksek bir denetçinin, yapılan faaliyetlerde hileli işlemlerin düzeyine önem verme eğilimi az ise alacağı kararlarda ve yapılacak işlemlerde hileli işlem yapılma düzeyi yükselir.

Bowen (2007)'e göre, işadınının kendi işiyle ilgili kararlar alırken bu kararın daha geniş çerçevedeki olası ekonomik ve toplumsal sonuçları göz önünde bulundurması

ve kamu politikaları ile ilgili olarak devlet ile işbirliği yapması gerekmektedir (Bıçakçı, 2009: 53). İşadamlarının ve üst düzey yöneticilerin aldıkları kararlar geniş bir kitleyi ilgilendirmektedir. Yapılan işlemlerde alınan bu kararların hilelerden uzak objektif olarak verilmesi sosyal sorumluluk anlamında olumlu sonuçlar doğuracaktır. İşadamlarının ve yöneticilerin hileye verdikleri öneme göre alacakları kararlarda değişkenlik gösterecektir.

Aynı zamanda yöneticiler bulundukları konum nedeniyle işletmenin iç kontrol yapısını ve açık noktalarını iyi bilmeleri daha rahat bir şekilde hile yapmalarına yol açmaktadır (Bayraktar, 2007: 19).

Araştırmada incelenen sorumluluk algısı ile hile düzeyi algısı arasındaki ilişki literatürdeki sonuçlardan farklı olarak sorumluluk algısının, hile düzeyi algısı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olmadığını ortaya koymaktadır. Buna göre bu araştırma örneklemini açısından iki değişken arasında anlamlı bir ilişki gözlenmemiştir.

3.6.3. Sorumluluk algısı ve Makyavelizm arasındaki ilişki

Araştırmada ele alınan ve istatistiksel bulgular ışığında değerlendirilen sorumluluk algısı ile Makyavelizm arasındaki ilişkiler literatürdeki çalışmalarla aynı yönde sonuçları ortaya koymaktadır (Ergün, 2009; Bateman ve Snell, 2007; Robbins, 2003).

Ergün (2009)'a göre, bireysel güç, örgütlerde etik dışı davranışların gözlenmesine neden olabilmektedir. Gücün kötüye kullanılması sonucu; özellikle performans değerlendirme, personel seçme ve yerleştirme süreçlerinde, disiplin uygulamalarında ya da ödüllendirmelerde etik dışı davranışların meydana gelmesi mümkündür. Bireyler sorumluluk aldıkça, Makyavelist düşünce eğilimi de yükselmektedir. Bu nedenle, sorumluluk algıları yüksek denetçilerin işlerinde başarılı olma eğilimi göstermeleri beklenir. Sorumlulukları artan bireyler bu sorumlulukla ilgili daha aktif ve etrafındakileri bu yönde yönetmeye çalışan bireyler haline gelecektir. Böyle davranışların sergilenmesi Makyavelist eğilimlerin artmasına neden olacaktır.

Bateman ve Snell (2007)'e göre, bireyler toplumda ya da örgütlerde çeşitli güçlere sahip olabilmektedir. Örgütlerde bireylerin sahip olduğu güçlerden biri yasal güçtür. Robbins (2003)'e göre, yönetici olmadıkları ya da yasal güçleri olmamasına karşın, bazı durumlarda bireylerin kişisel güçlere sahip oldukları da görülmektedir. Bunlar uzmanlık gücü ya da bireylerin özdeşleşmesi durumunda ortaya çıkan özdeşlik gücüdür. Gerek örgütteki konumdan, gerekse bireylerin sahip olduğu karakteristiklerden kaynaklanan güçler, kişilik özelliklerine de bağlı olarak örgütsel uygulamalarda etik dışı davranışların gözlenmesine neden olabilmektedir.

3.6.4. Makyavelizm ve hile düzeyi algısı arasındaki ilişki

Araştırmada Makyavelizm ve hile düzeyi algısı ile literatürde ele alınan çalışmalarla aynı paralelde sonuçlar elde edilmiştir (Nelson ve Quick, 2005; Aziz, 2004).

Nelson ve Quick (2005)'e göre, kişisel etik davranış üzerinde etkili kişilik özelliklerinden biri makyavelizmdir. İnsanlığın doğası gereği iyi olmadığına inanan yüksek seviyeli makyavelistler, geleneksel doğru ve yanlış anlayışlarını fazlaca benimsememektedir. Makyavelist özelliği yüksek olan bireylerin aksine, düşük seviyeli makyavelistler ise, ilişkilerde değerlere bağlı hareket etmektedir. Bu nedenle yüksek seviyede makyavelist kişiliğe sahip olan bireylerin etik dışı davranışlar sergileme olasılığı, düşük seviyede makyavelistlere oranla çok daha fazladır (Ergün, 2009; 154).

Aziz (2004), Makyavelizmin teorik olarak bireyler arası ilişkilerin etkisinden uzaklaşma ve geleneksel etik değerlere ilgisizliği içerdiğini söylerken, Makyavelizm düzeyleri yüksek bireylerin diğerlerini manipüle ederek bireysel hedeflerine ulaşmaya çalıştıklarını ve bu nedenle sahip oldukları bilgiyi kullanma ve iletişim stratejileri geliştirme yeteneklerinin diğer bireylerden farklı olduğunu söylemiştir. Makyavelistler birlikte çalışılması gereken durumlarda bilgiyi çevresiyle paylaşmakta ancak rekabetin yüksek olduğu ortamlarda kendilerine saklamaktadırlar (Mandacı, 2007: 42).

Makyavelist düşünceye sahip bireyler bu gibi özelliklere sahip olduklarından, diğer bireylere göre farklılaşmıştır. Makyavelist eğilimlerdeki artış belli bir düzeyden

sonra mutlak başarıya odaklanmayı yani adaletten çok verimliliğin ön plana çıkmasını beraberinde getirir ki bu durum bireyin hileye bakışını ve ona atfettiği önemi azaltarak hilenin görmezden gelinmesine kadar uzanabilir. Çünkü yüksek Makyavelist eğilime sahip olan bireyler, risk alma eğilimi gösterirler. Bu bilgiler ışığında araştırma bulgularının da doğruladığı gibi Makyavelist eğilim, hile düzeyi algısını yani bireylerin hileye atfettikleri önem düzeyini azaltmaktadır.

3.6.5. Para aşkı ve hile düzeyi algısı arasındaki ilişki

Denetçilerin para aşkı eğiliminin yüksek olması, denetçileri hileye zorlamaktadır. Çünkü zengin olmak isteyen insanlar, kötücül bir çekimin cazibesine kapılıp, tuzağa düşer ve kendilerini iflas ve yıkıma sürükleyen aptalca ve zararlı tutkulara sahip olmaya başlarlar. Çünkü para sevgisi, her türlü kötülüğün kaynağıdır” (Timothy, 2011, <http://www.biblegateway.com>, 09 Mayıs 2011’de erişildi). Bu nedenle bireylerin para aşkı artıkça, hileye atfettikleri önem düzeyi de artmaktadır.

Pehlivan (2001)’e göre, bencillik; bireyin, başkalarının yararını düşünmeden, kimi zaman onlara zarar vererek, davranışlarını yalnız kendi gereksinmelerini giderecek, kendine çıkar sağlayacak biçimde yönlendirmesidir. Bencil bir insan, sadece kendisi ile ilgilenmekte ve her şeyin kendisinin olmasını istemektedir. Bencil insan, dış dünyaya yalnızca ondan elde edebileceği şeyler açısından bakmakta ve karşısındaki bireylerin kişilik bütünlüğüne ve değerlerine saygı göstermemektedir (Ergün, 2009: 157). Dolayısıyla bencil bireylerin para aşkı, bu bireylerin hile düzeyi algıları üzerinde etkilidir.

Araştırmada da literatürü destekleyen sonuçlar elde edilmiştir. Elde edilen bulgular ışığında H₅ hipotezi kabul edilmiş ve para aşkının, denetçilerdeki hile düzeyi algısını pozitif yönde etkilediği belirlenmiştir.

3.6.6. Para aşkı ve bağımsızlık arasındaki ilişki

Araştırma kapsamında para aşkı eğiliminin bağımsızlık üzerine etkisi test edilmeye çalışılmış ve elde edilen sonucun literatürü destekler nitelikte olduğu görülmüştür (Calegari, Schatzberg ve Sevcik, 1998; Rim, 1996; Allsopp, Eysenck ve Eysenck S., 1991; Tamborni, Stiff ve Zillmann, 1988; Yıldırım, 2005).

Denetimin bağımsızlığını tehdit eden en önemli unsurlardan biri ücret unsurudur. Denetim firmasının gelirleri arasında tek bir denetim müşterisinden alınan gelirlerin yüksek yer tutması, denetim müşterisinden emsallerine nazaran çok yüksek ve düşük ücret alınması bağımsızlığı tehdit eden hususlardandır.

Cussen (2011)'e göre küçük işletme sahipleri gibi, mali müşavirler, vergi oranlarını düşürme gelirlerini en üst düzeye çıkarmak ve emeklilik için tasarruf yollarını ararlar. Dolayısıyla denetçilerin gelir seviyelerini üst düzeye çıkarmak için yaptıkları işlerde bazı olumsuz durumları görmezden gelmeleri veya herhangi bir şekilde yapacakları faaliyetlerde şirket yöneticileri veya diğer çıkar grupları lehine işlem yapmaları kaçınılmazdır. Bu davranışlar sonucunda denetçi bağımsızlığı olumsuz yönde etkilenecektir.

Calegari, Schatzberg ve Sevcik (1998: 274)'e göre, denetçilerin yaptıkları denetim faaliyetlerinde elde ettikleri kazançları arttıkça, denetçi bağımsızlığı zarar görmektedir. Denetim bağımsızlığını etkileyen ücret unsuru denetçilerin paraya karşı sergilediği tutumla yakın bir ilişki göstermektedir.

Araştırmada da literatürü destekleyen nitelikte bulgular elde edilmiştir. %95 anlamlılık düzeyinde bu iki değişken için oluşturulan H_6 hipotezi kabul edilmiş ve para aşkı düzeyi arttıkça, denetçi bağımsızlığının bundan olumsuz yönde etkileneceği belirlenmiştir.

3.6.7. Hile düzeyi algısı ve bağımsızlık arasındaki ilişki

Tarafsızlık, vergi yükümlüsü ya da sorumlusu ile vergi yönetimi ya da vergi yasaları karşısında “hakem” rolü oynayacak taraf anlamına gelmektedir. Denetçiler, vergi kayıp ve kaçığının bulucu ve önleyici işlevini yerine getirirken, hiçbir etki altında kalmadan karar verebilmeli, taraf tutmayacağı gibi haksızlıkta yapmamalıdır. Doğru ne ise onu yapmalıdır. Denetçilerin yargısı yansız olmalı, yasaların genel görmüş ilkelerin ve yerleşik mesleki etik değerlerin ışığında oluşmalıdır (Kenarda, 2005: 82). Dolayısıyla denetçinin hileye atfettiği önem düzeyi, denetçi bağımsızlığını belirleyici bir unsurdur.

Denetçi bağımsızlığının zedelenmesine örnek olarak verilebilecek Waste Management vakası Arthur Andersen’in Waste Management’in finansal tablolarının yanlış beyan edildiğini öğrenmesi üzerine denetim işini (anlaşmasını) bırakması ile ilgilidir. Andersen’in çalışma kâğıtları, denetçilerin toplam gelirin %12’si oranındaki bilinçli yanlış beyanı “önemli” görmediklerini ortaya koymaktadır (Mehmet, 2006, aktaran, Karakaş, 2008: 43). Dolayısıyla araştırmada elde edilen bulgular ışığında literatürdeki bu bilginin doğruluğu kanıtlanmış ve denetçilerin hileye atfettikleri önem derecesinin, denetçi bağımsızlığını olumsuz yönde etkilediği ortaya çıkarılmıştır.

Timuçin (2004)’ göre, özgürce seçimler yapabilen birey özerk olduğu için istemin özerkliğinden bahsedilebilir. Bu koşullar gerçekleştiğinde sorumluluk ortaya çıkar. Sorumlu bireyin yaptığı seçimler, onun dışında kalan güçlerden bağımsız olmalıdır. Sorumluluk, dış erklikle zedelendiğinde sorumluluk olma niteliğini kaybederek yükümlülüğe dönüşür (Bıçakçı, 2009; 43).

Hile düzeyi algısının, denetçi bağımsızlığı üzerinde etkisinin araştırıldığı H₇ hipotezi yapılan analiz sonucunda istatistiksel olarak anlamlı değerler ortaya koyduğundan kabul edilmiş ve literatür ile aynı paralelde sonuçlar gözlenmektedir.

3.6.8. Makyavelizm ve kötü şöhret arasındaki ilişki

Machiavelli, cimrilik ve cömertlik konusunda, cömertliğin bir hükümdarı yoksul

ve zavallı bir duruma düşürebileceği görüşündedir. Fakat genellikle hükümdarın halkına cömert görünmesinin pek zararı yoktur. Savaşta elde edilen ganimetleri halka dağıtmak hükümdara ün kazandırır. Machiavelli, hükümdarı nefret edilmekten, hor görülmekten kaçınması konusunda da uyarır. Bir hükümdar halkının malına ve ırzına dokunmadığı sürece kolay kolay onun nefretini kazanmaz (Yerebakan, 1988: 13-14). Dolayısıyla bu bilgiler ışığında Makyavelist özelliklere sahip bireylerin, kötü şöhrete sahip olmaları üzerinde anlamlı bir etkisi yoktur yorumu yapılabilmektedir. Araştırmada elde edilen istatistiksel bilgiler ışığında Makyavelist kişilik özelliklerinin, kötü şöhret üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı belirlenmiş ve araştırma kapsamında oluşturulan H_8 hipotezi reddedilmiştir.

Machiavelli, Prens adlı kitabında şöyle söylemektedir, “O halde bir prensin saydığım güzel niteliklerin hepsini taşıması gerekli değildir. (Örn. dürüstlük, merhametlilik, dindarlık), ancak gerekli olan şey bu özellikleri taşıyor gibi görünmesidir. Hatta riske girip şunu da söylemek isterim ki; bu özelliklere sahipmiş gibi görünmek yararlı iken, birey bunlara gerçekten sahip ise ve bunların hepsini devamlı kullanıyor ise bu özellikler incitici de olabilir” (Mandacı, 2007: 36). Yani Makyavelist özelliklere sahip olan bireylerin, iyi özellikler kendinde varmış gibi rol yapmaları onlara avantajlar sağlayabilir. Bu bilgilere bakılacak olunursa, Makyavelizm düşüncesinin sahibi Machiavelli, iyi bir birey olmak için, iyi özelliklere sahipmiş gibi görünmenin yeterli olacağını, kötü şöhretin bireye avantaj sağlamayacağını belirtmiştir. Araştırmada yapılan istatistikî işlemler sonucunda Makyavelist kişilik özelliklerinin, kötü şöhret üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunmadığı %95 ve %99 güvenilirlik sınırları içerisinde reddedilmiştir.

3.6.9. Kötü şöhret ve hile düzeyi algısı arasındaki ilişki

McGee (2010)’a göre, kötü şöhret her an kazanılabilir. İşletmelerin finansal tablolarını olduğundan farklı göstermesi, sosyal sorumluluk anlamında yanlış fiillerde bulunması, örneğin toplumun değil de kendi amaç ve çıkarlarını düşünerek hareket etmesi gibi davranışlar, işletmelerin sahip oldukları şöhret anlamında olumsuz yönde etkileyecektir. İşletmeler çevresel sorumluluk çabalarını, satışlarını artırmak amacıyla

şirket saygınlığını ve ününü artırıcı bir enstrüman olarak kullanmaktadır. Rosen (1997)'e göre, işletmelerin temel sorumluklarından biri, toplumsal normlara, değerlere ve inançlara saygılı olmak ve onları dikkate alarak faaliyette bulunmaktır (Özüpek, 2004: 58-61). Dolayısıyla bu bilgilerden de anlaşılacağı gibi gerek kurumların gerekse kişilerin güvenilir bir üne sahip olması her zaman kuruluş veya kişi için kendisinin bir adım önde olduğunu göstermektedir. Denetçilerdeki kötü şöhretin artması, denetçileri hileye doğru sürüklemektedir. Akışık (2002)'e göre, denetçinin teknik bilgi ve deneyimi dışında sahip olduğu en önemli varlığı mesleğinde sağladığı itibar ve ündür. İşletmelerin finansal durumlarını olduğundan farklı göstermek yani hileye başvurmak veya hileye göz yummak, işletmelerin veya denetçilerin kötü şöhrete sahip olmalarına neden olacaktır. Kötü şöhrete sahip olan bireyler, bu şöhrete yapmış oldukları hilelerle sahip olmuşlardır. Dolayısıyla araştırma kapsamında ele alınan ve literatürü destekleyen bulgular ışığında denetçilerin kötü şöhret algıları, hile düzeyi algıları üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir.

3.6.10. Kötü şöhret ve bağımsızlık arasındaki ilişki

Araştırmada denetçilerin sahip oldukları kötü şöhret algıları ve bağımsızlık arasındaki ilişki için ele alınan H_{10} hipotezi, elde edilen bulgular ışığında kabul edilmiştir. Böylelikle literatürde yer alan bilgilerin paralelinde sonuçlara ulaşılmıştır (İloveindia, 2011; Esener, 2006; Tekin, 2008, INTOSAI, 1999).

Akışık (2002)'e göre, denetçinin teknik bilgi ve deneyimi dışında sahip olduğu en önemli varlığı mesleğinde sağladığı itibar ve ündür. Mesleki itibarın elde edilmesi ise, bilgi ve deneyim kadar dürüst olmanın da bir sonucudur. Denetçinin, denetim hizmetini yerine getirirken gerek denetlenen müşteri işletmeye gerekse de denetim raporunu kullanacak olan üçüncü kişilere karşı dürüst bir tutum içerisinde olması, kendisine mesleki itibar ve ün kazandıracaktır (Karakaş, 2008: 36). Denetçilerin yaptıkları faaliyetlerde, belli çıkar gruplarının etkisinde kalarak hareket etmemesi gerekmektedir. Ancak bu şekilde objektifliği sağlayarak, dürüst ve güvenilir bilgiler sunabilirler.

Denetçilerin, gerçekte bağımsız ve yansız olmaları kadar böyle oldukları şekilde algılanmaları da çok önemlidir (INTOSAI, 1999, <http://www.sayıştay.gov.tr>, 18 Nisan

2011’de erişildi). Çünkü denetim faaliyetlerinde denetçilerin kötü bir şöhrete sahip olmaları, denetçi tarafından ortaya konulan denetim raporlarının finansal tablo kullanıcıları tarafından güven verici olarak algılanmasını engeller. Bu değişkenler kapsamında araştırmada oluşturulan H_{10} hipotezi ile ilgili regresyon analizi sonuçlarına göre kabul edilmiş ve kötü şöhretin, denetçi bağımsızlığı üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu %99 güvenilirlik ile elde edilmiştir.

3.6.11. Bağımsızlık ve hile algısı arasındaki ilişki

Erdoğan (2005)’e göre, denetçilerin yansız rapor sunabilmeleri için denetçilerin denetimin her aşamasında bağımsızlıklarından ödün vermemeleri gerekir. Denetimin ilk aşaması olan planlama ve programlama aşamasında denetçilerin denetim programını yönetimden bağımsız hazırlamaları ve denetim sürecini etkileyebilecek her türlü engellemeden uzak olmaları gerekir. Denetçilerin denetim süreci sonunda tespit ettikleri ve önemli buldukları tüm gerçekleri raporlarında hiçbir baskı hissetmeden açıklamalıdır (Karakaş, 2008: 37).

Meslek mensubu raporlama faaliyeti nedeniyle geniş kitleleri etkilemektedir. Sunduğu bilgiler tarafsızca elde edilmiş ve toplum menfaatine, kamu yararına sunulmuş bilgilerdir. Bu bilgileri elde ederken kendi bilgi ve becerisine güvenerek tam bir bağımsızlıkla bu sonuçlara ulaşmalıdırlar. Bütün faaliyetlerde tam bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine göre hareket edilmelidir. Bağımsızlığın ve tarafsızlığın korunmasında karşılaşılabilecek bazı tehlikeli durumlar da mutlaka karşımıza çıkabilir. Burada insani boyutlar ve vicdan devreye girecektir. Toplum menfaati mi yoksa kişi menfaati mi sorularına makul bir cevap bulunacaktır. Tarafsızlık ve bağımsızlığı koruma da en önemli risk alanları sırasıyla aşağıdaki gibi özetlenmiştir (Kirik, 2007: 72-73).

- Müşteri işletme ile muhasebecilik mesleği dışında diğer işletmecilik alanlarında ilişkili olmak
- Dış Denetim Şirketinin (Yeminli Mali Müşavir) bulunmasında müşteri işletmeye yardımcı olmak,
- Bir müşteri işletmeye geliri itibarıyla bağımlı olmak
- Bir müşteri ile borç alacak ilişkisine girmek

Bu gibi çıkarlar denetçilerin bağımsızlığını etkileyerek, denetçilerin hile yapmasına yol açacaktır.

Araştırmada elde edilen bulgulara göre denetçi bağımsızlık algısının, denetçi hile algıları üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu gözlenmiştir.

3.6.12. Kötü şöhret ve hile algısı arasındaki ilişki

Örerler (2005)'e göre, finansal tablolar işletmelerin bir nevi karnesi niteliğinde olup, işletmelerin güçlü ya da zayıf durumda olduklarını hemen ele vererek piyasalardaki kaderlerini belirler (Çıtak, 2007: 27).

Doyrangöl (2007)'e göre, bir işletmede güvenilir finansal tablo hazırlamak, özellikle işletmenin hisse senetlerine yatırımcı çekmek ve işletmeye kredi bulmak için ön şart olup işletmenin piyasada belli sözleşmeler yapması ve belli tedarikçilerle çalışabilmesi açısından çok önemlidir. Bu nedenle yatırımcılar, kredi verenler, müşteriler, tedarikçiler işletme yönetiminin performansını değerlendirmek ve diğer firma ve yatırımcılarla karşılaştırmak için güvenilir finansal tablo isterler. Dolayısıyla bütün bu kullanıcılar için gerçeğe uygun makul bir güvence vermeyen finansal bilgi sunulması hileli finansal raporlama yapmak anlamına gelmektedir (Çıtak, 2007: 27-28). Dolayısıyla işletmelerin, durumlarını olduğundan farklı göstermek için çeşitli hilelere başvurdukları gözlenmektedir. Daha önce de belirtildiği gibi, Akışık (2002)'e göre, denetçinin teknik bilgi ve deneyimi dışında sahip olduğu en önemli varlığı mesleğinde sağladığı itibar ve ündür. İşletmelerin finansal durumlarını olduğundan farklı göstermek yani hileye başvurmak, işletmelerin veya denetçilerin kötü şöhrete sahip olmalarına neden olacaktır. Dolayısıyla araştırma kapsamında ele alınan H_{12} hipotezi, literatürü destekler niteliktedir. Elde edilen bulgular ışığında, denetçilerin kötü şöhret algıları, hile algıları üzerinde anlamlı pozitif bir etki yaratmaktadır.

Ata, Uğurlu ve Altun (2009)'a göre, hileli finansal raporlama, finansal tabloların kasti olarak çarpıtılmasıyla karşılaşılan bir suçtur. Yapılmadığı halde yapılmış gibi

gösterilen satışlar, dönemi olmadığı halde gelecek yıla ait gelirin cari yılda kazanılmış gibi gösterilmesi, harcamaların uygun olmayacak şekilde aktifleştirilmesi veya cari yıla ait harcamanın gelecek yıla aitmiş gibi sunulması bu kapsamda değerlendirilebilir. Bu gibi özellikleri kullanan denetçiler, bu işlemlerden dolayı kötü şöhrete sahip olabilmektedir. Bu nedenle denetçilerin sahip oldukları kötü şöhret, hile algılarını etkileyen, onları hileye yönlendirebilecek bir değişkendir. Araştırma kapsamında 108 katılımcıdan alınan bilgilere göre elde edilen bulgular, kötü şöhretin, hile algısı üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğunu ortaya çıkarmıştır.

3.6.13. Hile düzeyi algısı ve hile algısı arasındaki ilişki

Araştırmanın ikinci bölümünde de belirtildiği gibi, hile algısı ile hileye karşı tutumu, hile düzeyi algısı ile bireylerin hile derecesine göre katılımcının hileye attığı önem derecesini ifade etmek mümkündür.

Bir kişinin çalıştığı işletmede hile yapmasına neden olarak, bilinen veya bilinmeyen çok çeşitli unsurlar olabilmektedir. Ancak bazı unsurların bir araya gelmesi durumunda hile eylemi kaçınılmaz olmaktadır. Bir işletme çalışanının hile yapması için gerekli olan üç unsurun varlığından söz edilmektedir. Bu unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bayraktar, 2007; 19);

a) Baskı: Başkalarıyla paylaşılması mümkün olmayan ve o şekilde algılanmayan malî bir ihtiyaç, baskı ya da güdü olarak tanımlanabilir. Bu özellik, kişisel nedenler ve örgütsel nedenler olarak iki gruba ayrılabilir. En sık bildirilen kişisel nedenler sırasıyla, malî sorunlar ve açgözlülük, suç işlemeye yatkınlık, doğru davranış bilincinin eksik olması ve aylık gelirin kaldıramayacağı kadar pahalı yaşam biçimidir. En önemli örgütsel nedenler ise sırasıyla marka ve işletmeye bağlılığın az olması, personelin birbirini tanımaması, açık ve belirgin olmayan etik politikalar ve gereğinden daha yüksek hedefler belirlenmesidir (Kandemir, 2010: 15).

b) Fırsat: Hile yapan kişilerin suçun işlenmesi için kişilerin yakalanma korkusu olmadan elverişli bir ortamın olduğunu algılamasıdır (Kandemir, 2010: 16).

c) Haklı Gösterme: Wells (2008)'e göre kişilerin işledikleri suçlu haklı çıkarma ve gerekçelendirme mekanizmalarıdır ki kişiler burada suç oluşturan davranışları için

gerekçeler uydurmak ve suçu kendi gözünde aklamış olmaktadır (Kandemir, 2010: 17).

Kısa yoldan ve bol para kazanma arzusu ile muhasebe mesleğinin vergi kaçırma boyutu ele alınıp meslek mensubu olma kararı verilmemelidir. Son yıllarda işlenen suçlara bakıldığında, malî nitelikli suçların daha çok işlendiğini görülmektedir. Suç tek taraflı bir olay değildir. Özellikle mali konulardaki suçlarda muhasebecilerin de yol gösterici veya bizzat suç sahibi gibi roller üstlenebilmeleri söz konusudur. Kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçırma yöntemlerinin bazılarında da meslek mensubunun payı bulunmaktadır (Kirik, 2007; 66). Denetçilerin hileye atfettikleri önem düzeyi, hileye karşı tutumlarını etkilemektedir. Araştırmada elde dilen bulgulara göre hile düzeyi algısı, denetçilerin hile algısı yani hileye karşı tutumu üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir.

Denetçiler hile gösterge düzeylerinin önemine yönelik birçok farklı algılamalara sahip olabilmekte ve bu durum birçok bireysel faktörle açıklanabilmektedir. Bu konuda yapılan çalışmalarda demografik faktörlerin hile ile ilişkisi incelenmiştir. Moyes ve Hasan (1996) denetçilerin deneyiminin ve daha önceki çalışmalarda hileyi bulma başarısının her denetim dönemi için hileyi bulmada sürekli olarak önemli değişkenler olduğunu tespit etmişlerdir. Knapp ve Knapp (2001) denetim tecrübesi ve analitik prosedürlerle hile tespitine yönelik olarak risk değerlendirmelerinin etkisini ölçmeye çalışmışlar ve sonuçta hile riskini analitik prosedürlerle ortaya çıkarmakta denetim müdürlerinin üst kademedeki denetçilerden daha etkili olduğunu ortaya koymuşlardır. Ansah ve diğerleri (2002) denetim firmasının büyüklüğünün, denetçinin mevcut pozisyonda kaç yıldır bulunduğunun ve denetçinin denetim tecrübesinin hileyi tespit etme olasılığı üzerindeki görelî etkisini incelemiştir. Bu tür faktörlerin istatistiksel olarak hileyi tespit etmede önemli değişkenler olduğu ve hile bulma olasılığını artırdığı sonucuna ulaşmışlardır (Ata, Uğurlu ve Altun, 2009: 220). Bu araştırmalara bakılacak olursa denetçilerin hile düzeyi algıları, kişisel özelliklerine, iş deneyimine vb. özelliklere göre değişmektedir. Hileye atfedilen değerin, hileli işlem yapma yani hile algısı üzerinde pozitif yönde etkisinin olduğu yapılan araştırmada elde edilen bulgular sonucunda gözlenmektedir.

Hilenin yapılması, Wells (1990)'a göre, anlık bir olgu olmaktan çok belirli

aşamaları olan bir sürece benzemektedir. Başka bir deyişle, hile yapmaya başlayan kişilerin büyük bölümü söz konusu eylemi yapmaya devam etmektedir. Zaman içinde önce hile miktar ve tutar olarak artmakta, fakat yakalanmamanın verdiği cesaretle hileleri saklamak için gösterilen titizlik ve özen azalmaktadır. Bu bakımdan Wells, önemsiz, küçük hileler olmadığı, ortaya çıkarılamadığı için sürüp giden ve dolayısıyla zaman içinde büyüyen ve önemli bir tutara ulaşan hilelerden söz etmektedir (Kandemir, 2010: 19). Hileyi gerçekleştirmek hemen olan bir durum değildir. Bireylerin hileye bakış açıları yani hileye verdikleri önem, onların yapılan işlemlerde hileyi yapıp yapmayacağına yol gösterecektir. Hileyi belli ölçülerde kabul edilebilir gören birey yani hileye atfedilen değer in esnek olması, bireylerin bazı hileleri görmezden geleceğine hatta hileyi kendisinin yapacağına gösterge olabilmektedir. Dolayısıyla araştırmada da ele alınan H_{13} hipotezi yapılan istatistiksel işlemler sonucunda anlamlı değerler vermiş ve hile düzeyi algısının yani kişilerin hileye atfettikleri değer in, hile algıları üzerinde pozitif yönde anlamlı etkilerinin olduğunu ortaya çıkarmıştır.

Elde edilen bulgular ışığında örneklem hacminin sınırlı olması ve bu nedenle genellenebilirliğin daha sağlıklı olması için daha yüksek örnek büyüklüklerinde çalışmalar uygulanmalıdır. Öte yandan araştırmada örnekleme konu olan katılımcılar, Ankara ve İstanbul olmak üzere iki ilden seçilmiştir. Bunun için yapılacak diğer araştırmalarda bunun yaygınlaştırılması gerekmektedir. Son olarak, araştırmada ele alınan değişkenlerin dışında kalan diğer değişkenleri içeren yeni modeller ile çalışmalar yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Abdel-khalik,R.A., Snowball, D. And Wragge, H.J. (1983). The Effects of Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit Programs. *American Accounting Association*. Vol.58(2).215-224.
- Abrams, M. *Machiavelli and The Context in Which He Wrote The Prince*.(<http://www.emachiavelli.com>, 07.03.2011 tarihinde erişildi).
- Acar, M. (2008). *Uluslar arası Finansal Raporlama ve Denetleme Standartları*. Yayınlanmamış Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Adkins, T. (2009). *Financial Statement Manipulation An Ever-Present Problem For Investors*. (<http://www.investopedia.com>, 20.02.2010 tarihinde erişildi).
- Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). *Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?* Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 18, 1-17.
- Aktan, C.,C. *İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk Kavramı*.(<http://www.canaktan.org>, 18.10.2010 tarihinde erişildi).
- Aktan,C.,A.,Börü, D.(2007). İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk. C.C. Aktan (ed.), *Kurumsal Sosyal Sorumluluk* (ss.11-36) İstanbul: İGİAD Yayınları.
- Aktaş, R. (2005). *Muhasebe Standartları ve Yönetişim*.(<http://raktas.etu.edu.tr>, 22.06.2011 tarihinde erişildi).
- Allsopp, J.H., Eysenck, J., and Eysenck, S.B. “Machiavellianism As A Component in Psychoticism and Extraversion”, *Personality and Individual Differences*, 1991 Vol. 12: 29-41.
- Ar, N.K. (2007). *Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Ücretlerin Gelişimi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arı, M. (2008).Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenirliği. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*,2, 43-68.

- Arı, T.(2008).Uluslar arası İlişkiler Teorileri,”Çatışma, Hegemonya, İşbirliği”, İstanbul: Mkm Yayıncılık.
- Arnold, S. *IFRS Risk Planning and Controls Execution*.
(<http://www.Journalofaccountancy.com>, 24.06.2010 tarihinde erişildi).
- Arslan, M. ve Berkman,Ü. (2009). Dünyada ve Türkiye’de İş Etiği ve Etik Yönetimi. İstanbul: TÜSİAD Yayınları.
- Arsoy, A. (2008). *Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları*.
(<http://akuiibf.aku.edu.tr>, 22.06.2011 tarihinde erişildi).
- Ata, H. A., Uğurlu, M. Ve Altun, Ö.M. (2009). Finansal Tablo Hilelerinin Önlenmesinde Denetçi Algılamaları. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8, 216.
- Atağan, H. (2007). *Uluslar arası Gelişmeler Çerçevesinde Denetçinin Bağımsızlığı*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Avder,E. (2007). Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği.(<http://muhasabetr.com>, 22.06.2011 tarihinde erişildi).
- Bakır, M. (2005). Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli Denetim, Trabzon: Dilara Yayınevi.
- Barron’s Educational Series, Inc. (2010). (<http://www.answers.com>, 26.06. 2011 tarihinde erişildi).
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 39.
- Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bıçakçı, B.A. (2009). *BM Küresel Sorumluluk Anlaşması Bağlamında Kurum İçi Halkla İlişkilerde Mükemmellik ve Çalışanların Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algısı*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bodur, İ. (2007). *Denetimin Bağımsızlığı*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Calegari, J.M., Schatzberg, W.J. and Sevcik, R.G. (1998). Experimental Evidence of Differential Auditor Pricing and Reporting Strategies. *American Accounting Association*. Vol.73(2). 255-275.
- Cevizci, A. (2002). *Etige Giriş*. İstanbul: Paradigma Yayınları.
- Cussen, P.M. (2011). *Tax Tips For Financial Advisors*. (<http://www.investopedia.com>, 10.05.2011 tarihinde erişildi).
- Çıtak, N. (2007). *Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çömlekçi, F. (1980). *Muhasebe Denetimi* (3.Baskı). Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi.
- Dahling, J.J., Whitaker, G.B. and Levy, E.P. (2008). The Development and Validation of a New Machiavellianism Scale. *Sage Publications Inc*. Vol.35(2), 219-257.
- Demir, H. ve Songür, N. (1999). Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlakı. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 159.
- Desira, J. and Baldacchino, P.J. (2005). Jurors and self-perceptions of the statutory auditors in Malta. *Managerial Auditing Journal, Emerald Group Publishing Limited*. Vol.20(7), 691-706.
- Ecclesiastes, (1984). (<http://www.biblegateway.com>, 09.05.2011 tarihinde erişildi).
- Elias, Z.R. and Kim, J.N. (2005). *The Relationship Between Accounting Students' Perception of Cheating and Questionable Workplace Behavior*. Central Business Review, University of Central Oklahoma. Vol.24(1-2), 16-19.
- Ergün, N. (2009). *Örgütlerde Etik Dışı Davranışların Nedenleri ve Çalışanlara Yönelik Etik Dışı Davranışların Havayolu Taşımacılığı Sektörü Açısından İncelenmesi*. "İş, Güç" Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, 11, 149-168.
- Ermış, Ö. (2008). *Çalışanların Paraya Karşı Tutumlarının Belirlenmesi ve Paraya Karşı Tutumlarının Ücret Tatminlerine Etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Esener, B. (2006). *Kurum Kimliği ve İmajının Tüketici Davranışları Üzerindeki Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Furnham, A. ve Argyle, M. (1998). *The Psychology of Money*. London: Routledge.

- Gale, (2009). *An Overview of Payments Fraud*. (<http://www.freepatentsonline.com>, 20.05.2010 tarihinde erişildi).
- GAO. (2007). *Government Auditing Standards*. (<http://www.gao.gov>, 26.06.2011 tarihinde erişildi).
- Gendron, Y., Suddaby, R. and Lam, H. (2006). An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence. *Journal of Business Ethics*. Vol. 64.(2), 169-193.
- Gökdere, A. (2001). Küreselleşmeye Genel Bir Bakış. *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, 1, 71-101.
- Güçlü, F.(2005). Muhasebe Denetimi. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Gül,K.,Ergün, H.(2004). *Muhasebe Mesleğinde Etik*. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 11, 52-56.
- Güler, A. (2007). *Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Yansımaları*. (<http://www.denetimnet.net>, 24.02.2011 tarihinde erişildi).
- Gürbüz, H.(1995). Muhasebe Denetimi. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E.(1999). Denetim(9.Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Güvemli, O.(2001). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl. İstanbul: Proje Danış A.Ş.
- Hassink, F.D.H., Bollen, H.L., Meuwissen, H.G.R. and Vries, J.M. (2009). Corporate Fraud and The Audit Expectations Gap: A Study Among Business Managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation.Elsevier Inc*.Vol.18., 85-100.
- Hoover's Directories. *Accounting*. (<http://www.hoovers.com>, 24.02.2010 tarihinde erişildi).
- Hubbard,R. (1999). Criteria of Good Governance. *Optimum, the Journal of Public Management*. Vol.30(2), 43-44.
- INTOSAI Dış İlişkiler Grubu, (1999). *Kamu Kesimindeki Denetçiler İçin Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı Mesleki Ahlak Kuralları*.(<http://www.sayıştay.gov.tr>, 18.04.2011 tarihinde erişildi).
- İbiş, C. Ve Özkan, S. (2006). Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları'na Genel Bakış,*Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı*, 74, 25.
- İloveindia.com, (2011). (<http://lifestyle.iloveindia.com>, 25.05.2011 tarihinde erişildi).

- İnam, B. (2007). *Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- James Madison University. (2008). *Audit Working Papers*, Chapter 10, 1-9. (<http://www.jmu.edu>, 26.06.2011 tarihinde erişildi).
- Kachelmeier, J.S. and Shehata, M. (1997). Internal Auditing and Voluntary Cooperation in Firms: A Cross- Cultural Experiment. *The Accounting Review*. *American Accounting Association*. Vol.72(3), 407-431.
- Kandemir, C. (2010). *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karakaş, A. (2008). *Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kasapoğlu, G. A. (2008). *Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu ve Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*(3.Baskı).Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kenarda, F. (2005). *Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Etiksel Değerler Açısından Analizi ve Bursa Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kenger, E. *Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*.(<http://www.ydk.gov.tr>, 21.02.2011 tarihinde erişildi).
- Kılıç, K. (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanununda Şirket Denetim Kurulu Seçimi Görev ve Sorumlulukları*.(<http://www.kanberkiling.com.tr>, 23.06.2011 tarihinde erişildi).
- Kırdar, Y.(2006). *Kurumsallaşan Spor Kulüplerinde Pazarlama İletişimi Faaliyetlerinin, Spor Pazarlaması Sürecinde, Kurum İmajı Üzerine Etkisi; Fenerbahçe Spor Kulübünde Bir Uygulama Örneği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir: Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koçberber, S.(2008). Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği, *Sayıştay Dergisi*, 68, 65-70.
- Küçük, E. (2009). *Hileli Finansal Raporlamanın Engellenmesinde Kurumsal Yönetim ve Dış Denetimin Rolü: Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Loughrani M. (2010). *Generally Accepted Accounting Standarts*.(<http://www.dummies.com>, 20.05.2011 tarihinde erişildi).
- Machiavelli, N. (2003). Prens (çev. I. Gündüz) İstanbul: Morpa Kültür Yayınları.
- Maher, W.M., Tiessen, P., Colson, R. And Broman, J.A. (1992). Competition and Audit Fees. *The Accounting Review*. Vol.67(1), 199-211.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Genel Müdürlüğü, (2006). *Üst Yöneticiler için İç Kontrol ve İç Denerim Rehberi*. (<http://www.icdenetim.adalet.gov.tr>, 23.06.2011 tarihinde erişildi).
- Managercrossing.com (2011). *Job Responsibilities, Qualifications and Salary of a Product Manager*. (<http://www.managercrossing.com>, 07.06.2011 tarihinde erişildi).
- Mandacı, G. (2007). *Makyavelist Tutumların Etik algısı ve Demografik Faktörler Açısından Değerlendirilmesi: "Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma"*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- McGee, M. (2010). *Hot at Sphinn: SEO's Bad Reputation, Google 'Pollutes' The Web & More* (<http://searchengineland.com>, 11.06.2011 tarihinde erişildi).
- McHugh, F. (1992). İş Ahlakı(Ethics in Business’in çevirisi). İstanbul: TÜSİAD Yayınları.
- Mitchell, T.R. and Mickel, A.E.(1999). The Meaning of Money: An İndividual Difference Perspective. *Academy of Management Review*. Vol.24(3), 568-578.

- Mutlu, L.(2004). *İşletmelerde Etkinliğin ve Verimliliğin Artırılmasında Performansa Dayalı Ücretlendirme Sistemi ve Ampirik Bir İnceleme*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Otley,T.D. and Pierce, J.B.(1996). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accountability Journal. MCB UP*. Vol.9(1), 31-58.
- Önçü, S., Taner, B., Karasioğlu, F., ve Arıcı, H. (1997). *Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları*.(<http://www.archive.ismmmo.org.tr>, 09.05.2011 tarihinde erişildi).
- Öz, Ü. E. Ve Bulutlar, F.*İş Yerinde Zorbalık ve Sonuçları- Araştırma Notu*.(<http://betam.bahcesehir.edu.tr>, 09.05.2011 tarihinde erişildi).
- Özgener, Ş.(2004). *İş Ahlakının Temelleri.”Yönetmel Bir Yaklaşım”*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Özkan, S.(2011). *Şeffaflık, Sürdürülebilirlik ve Hesap Verilebilirlikte Yeni Yaklaşımlar: Finansal Raporlama ve Denetim Penceresinden Yeni TTK*.(<http://www.izto.org.tr>, 22.06.2010 tarihinde erişildi).
- Özlem, D.(2004). Etik “Ahlak Felsefesi”. İstanbul: İnkılâp Kitapevi.
- Özüpek, N. (2004). *Kurum İmajında Sosyal Sorumluluk Kuramsal ve Uygulamalı Bir Çalışma*.Yayımlanmamış Doktora Tezi, Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- PCAOB. (2002). *Generally Accepted Auditing Standarts*. (<http://pcaobus.org>, 22.06.2011 tarihinde erişildi).
- Phrases. *The Love of Money*. (<http://www.phrases.org.uk>, 16.05.2011 tarihinde erişildi).
- Pieper, A. (1999). Etiğe Giriş. (çev. V. Atayman ve G. Sezer, İstanbul: Ayrıntı Yayınları)
- Randomterrain, (2010). *Quotes on Money and Wealth*. (<http://www.randomterrain.com>, 20.05.2011 tarihinde erişildi).
- Rim, Y. “Machiavellianism and Decisions Involving Risks”, *British Journal of Social and Clinical Psychology*, 1966, Vol. 5: 36-50.
- Rubin,A.M. (1988). Municipal Audit Fee Determinants. *American Accounting Associations*.Vol. 63(2). 219-236.
- Samsung Electronics. (2009). *Sürdürülebilirlik*. (<http://www.samsung.com>, 22.06.2011 tarihinde erişildi).

- Schneider, A. and Wilner, N. (1990). A Test of Audit Deterrent to Financial Reporting Irregularities Using the Randomized Response Technique. *American Accounting Association*. Vol.65(3), 668-681.
- Selimoğlu, K.S. ve Özbirecikli, M.(2009). Denetim Standartları, Meslek Ahlakı ve Yasal Sorumluluklar. Kardeş, S. K. Selimoğlu ve Ş. Uzun (eds.), Muhasebe Denetimi.(ss.16-18). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (15 Ekim 1997). *Resmi Gazete*, 23141.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları (12 Haziran 2006). *Resmi Gazete*, 26196.
- Sevinç, E. *Bağımsız Denetim*.(<http://ymm.net>, 18.10.2010 tarihinde erişildi).
- Sims, R.R.(1992). The Challenge of Ethical Behavior in Organizations. *Journal of Business Ethics*. Kluwer Academic Publishers Group. Vol.11(7), 505-513.
- Skinner, Q. (2002). Düşüncenin Ustaları,"Machiavelli" (çev. C. Atila). İstanbul: Altın Kitaplar Yayınevi.
- Söyler, H. *İşletmelerde Yapılan Hileler ve Bunların Önlenmesi*.(<http://www.alomaliye.com>, 08.05.2011 tarihinde erişildi).
- Sweeney,B. And Pierce, B. (2004). Management Control in Audit Firms. A Qualitative Examination.*Emerald Group Publishing Limited*. Vol. 17(5). 779-812.
- Şenel, A.(2004). *Siyasal Düşünceler Tarihi*(11.Baskı). Ankara: Bilim ve Sanat Yayınları.
- Şenel, K. Ve Yanık, S. (2002). *Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar*. Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği, Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisans Eğitimi. Aralık, 8.
- Tamborni, R., Stiff, J. and Zillmann, D. “ Preference For Graphic Horror Featuring Male Versus Female Victimization: Personality and Past Film Viewing Experiences”, *Human Communication Research*, 1988 Vol:13:529-552.
- Tang, L.P.T. (1992). The Meaning of Money Revisited. *Journal of Organizational Behavior*. John Wiley and Sons Ltd. Vol.13.(197-202).

- Tang, L.P.T. and Sutarso, T. (2006). The Love of Money Pay Level Satisfaction: Measurement and Functional Equivalence in 29 Geopolitical Entities Around the World. *Management and Organization Review*. The Authors Journal compilation, Blackwell Publishing Limited. Vol.2(3), 423-452.
- Tang, L.T.P. and Arocas, L.R. (2004). The Love of Money, Satisfaction, and the Protestant Work Ethic: Money Profiles Among University Professors in the U.S.A. and Spain. *Journal of Business Ethics*. Kluwer Academic Publishers. Vol.50, 329-354.
- Tang, L.T.P., Furnham, A. and Davis, W.M.T.G. (2002). The Money Ethic Endorsement and Work-Related Attitudes in Taiwan, the USA and the UK. *Journal of Managerial Psychology*, MCM UP Limited. Vol.17(7), 542-563.
- Tang, L.T.P., Luna, A.R. and Whiteside, D.H. (2003). Money Ethic Endorsement, Self-Reported Income, and Life Satisfaction, *Personel Review*, MCB UP Limited. Vol.32(6), 756-773.
- Timothy, (2011). (<http://www.biblegateway.com>, 09.05.2011 tarihinde erişildi).
- Tolak, Ö., Özdemir, Ş. ve Erdemir, E. (2008). İGİAD İş Ahlakı Raporu(9.Yayın). İstanbul: İGİAD Yayınları.
- TURMOB, “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” 19.10.2007, 26675 Sayılı Resmi Gazete.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *İç Denetimin Tanımı*. (<http://www.tide.org.tr>, 18.01.2011 tarihinde erişildi).
- Uyar, S. (2008). *Faaliyet Denetimi*. (<http://www.muhasabetr.com>, 23.06.2011 tarihinde erişildi).
- Legal-Explanations, (2011), (<http://www.legal-explanations.com>, 12.07.2011 tarihinde erişildi).
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes M. (2009). Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1. *Mali Çözüm Dergisi*, 95, 125-140.
- Vikipedi, (2011). *Sürdürülebilirlik*. (<http://tr.wikipedia.org>, 22.06.2011’de erişildi).
- Weick, E.K. (1983). Stress in Accounting Systems. *American Accounting Association*. Vol.58(2), 366-367.

- Wolf,M.F. (1981). The Nature of Managerial Work: An Investigation of the Work of the Audit Manager. *The Accounting Review*, Vol.56(4). 861-881.
- Wong, H.M.(2008). Religiousness, Love of Money and Ethical Attitudes of Malaysian Evangwlical Christians in Business. *Journal of Business Ethics*,Springer. Vol.81, 169-191.
- Yanık, S. ve TSPAKB eğitimcileri, *Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar*. (<http://www.scribd.com>, 16.01.2011 tarihinde erişildi).
- Yar, F. (2003). *Başarı Değerlendirmesi ve Başarı Değerlendirmesine Dayalı Ücretlendirmenin Kamu Yönetiminde Uygulanabilirliği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yardımcıoğlu, M. (2007). Ahlak Aynasından Geçerek: Denetçiler ve Ahlak Hakkında Başka Bir Dünya Görüşü. *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, 12, 20-32.
- Yerebakan, İ. (1988). *Makyavelizm ve Christopher Marlowe'dan Makyavelist Bir Oyun: The Jewe of Malta*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yeşil, A. (2006). *Dış Denetçinin Bağımsızlığı ve Türkiye'deki Durum*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıldırım, M. (2005). *Uluslararası Son Gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye'deki Durum*. (<http://www.muhasebetr.com>, 03.05.2011 tarihinde erişildi).

EKLER

Araştırma kapsamında katılımcılara uygulanan anket formu.

Sayın Denetçi,

Bu anket formu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde yürütülen “Makyavelist Kişilik Özelliklerinin Muhasebe Denetimindeki Yeri ve Denetçi Davranışlarına Etkileri” isimli yüksek lisans tez çalışmasının uygulama kısmı ile ilgilidir. Bu araştırma tamamen akademik bir amaca yöneliktir ve bilimsel amaçlara yönelik olarak kullanılacaktır. Anketi oluşturan soruları cevaplandırmak, hiç kuşkusuz çok kıymetli zamanınızın bir kısmını alacaktır. Ancak ortak bilimsel aklı güçlendirerek, elde edilen bilimsel sonuçlardan yararlanmak düşüncesi ile bu konuda bize yardımcı olacağınızı ümit ediyoruz. Doğru sonuçlar elde edebilmemiz için anket formunun ciddi, doğru ve dikkatli bir şekilde cevaplandırılması oldukça önemlidir. Vereceğiniz cevaplarda sizinle ilgili bilgiler kesinlikle gizli tutulacaktır. Elde edilecek sonuçlar işletme veya kişi adı olmaksızın genel tutumların belirlenmesine dönük yorumlanacaktır. İlginiz için teşekkürlerimizi sunar, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Yrd. Doç. Dr. Rahmi YÜCEL Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Tel: 0374 2541000/1416 e-mail: yucel_r@ibu.edu.tr	Eren Sabur Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Tez Öğrencisi e-mail: e_sabur@hotmail.com
--	---

Aşağıdaki ifadelerin her birini çalıştığınız işyeri ve işinizi dikkate alarak değerlendirdikten sonra, her bir ifadeye ne düzeyde katıldığınızı en uygun şekilde yansıtan seçeneği işaretleyiniz.

	1- Kesinlikle Katılmıyorum	2- Katılmıyorum	3- Nötr	4- Katılıyorum	5- Kesinlikle Katılıyorum
1.	Bir şeyin başarılı olmama yardımı olacağına inanırsam ahlaka aykırı olmamasına razı olurum.	①	②	③	④ ⑤
2.	Başkaları benim amaçlarımı tehdit ederse onların çabalarını baltalamayı çok isterim.	①	②	③	④ ⑤
3.	Düşük bir yakalanma şansım olursa hile ve usulsüzlük yaparım.	①	②	③	④ ⑤
4.	Yalan söylemenin rekabet avantajımı korumak için gerekli olduğuna inanıyorum.	①	②	③	④ ⑤
5.	Çıkarıma kullanabileceğim bilgileri elde etmek başkaları ile konuşmamın yegâne iyi nedenidir.	①	②	③	④ ⑤
6.	Ben kişilerarası durumlarda emirler vermeyi severim.	①	②	③	④ ⑤
7.	İçinde olduğum durumu kontrol edebilmekten hoşlanırım.	①	②	③	④ ⑤
8.	Başkaları üzerinde kontrol sağlamaktan hoşlanırım.	①	②	③	④ ⑤
9.	Statü hayattaki başarının iyi bir işaretidir.	①	②	③	④ ⑤
10.	Servet biriktirmek benim için önemli bir amaçtır.	①	②	③	④ ⑤
11.	Bir gün zengin ve güçlü olmak isterim.	①	②	③	④ ⑤
12.	İnsanlar sadece bireysel kazançlarıyla motive olurlar.	①	②	③	④ ⑤
13.	Gruplara bağlanmayı sevmem çünkü başkalarına güvenmem.	①	②	③	④ ⑤
14.	Grup üyeleri diğerlerinin önüne geçmek için her zaman onları sırtından bıçaklar.	①	②	③	④ ⑤
15.	Eğer işimde bir zayıflık gösterirsem diğerleri bundan avantaj sağlarlar.	①	②	③	④ ⑤
16.	Diğerleri her zaman benim zararına olacak durumlardan avantaj sağlamanın yollarını ararlar.	①	②	③	④ ⑤
17.	Paramı çok iyi bütçelerim.	①	②	③	④ ⑤

18.	Paramı çok dikkatli kullanırım.	① ② ③ ④ ⑤
19.	Faturalarımı ceza ya da faiz ödememek için zamanında öderim.	① ② ③ ④ ⑤
20.	Gelecekle ilgili finansal planlar yaparım.	① ② ③ ④ ⑤
21.	Para kişinin etik norm ve davranış standartlarını zayıflatmaktadır.	① ② ③ ④ ⑤
22.	İnsanlar parasal kazançlarını maksimize etmek için etik olmayan davranışlar gerçekleştirirler.	① ② ③ ④ ⑤
23.	Para kötüdür.	① ② ③ ④ ⑤
24.	Para (para aşkı) tüm kötülüklerin kaynağıdır.	① ② ③ ④ ⑤
25.	Aynı işteki insanlara eşit ücret ödenmesi gerekir.	① ② ③ ④ ⑤
26.	Aynı işteki insanlara liyakate dayalı ücret ödenmesi gerekir.	① ② ③ ④ ⑤
27.	Daha az sorumluluk gerektiren düşük seviyedeki işlere daha az ücret ödenmesi gerekir.	① ② ③ ④ ⑤
28.	Para başarının sembolüdür.	① ② ③ ④ ⑤
29.	Para kişinin başarısını gösterir.	① ② ③ ④ ⑤
30.	Para bir motivasyon kaynağıdır.	① ② ③ ④ ⑤
31.	Para için sıkı çalışmaya motive olurum.	① ② ③ ④ ⑤
32.	Ailem ve/veya kendi geleceğim için iyi para kazanmam gerekir.	① ② ③ ④ ⑤
33.	Denetçi muhasebe kayıtlarının korunmasından sorumludur.	① ② ③ ④ ⑤
34.	Denetçi tüm yolsuzlukların tespitinden sorumludur.	① ② ③ ④ ⑤
35.	Denetçi yolsuzlukların önlenmesinden sorumlu değildir	① ② ③ ④ ⑤
36.	Denetçi şirketin iç kontrol yapısının güvenliğinden sorumludur.	① ② ③ ④ ⑤
37.	Denetçi her müşteri işlemini kontrol etmekten sorumludur.	① ② ③ ④ ⑤
38.	Denetçi denetim usullerinin seçiminde söz sahibi değildir.	① ② ③ ④ ⑤
39.	Yönetim mali tabloların üretiminden sorumludur.	① ② ③ ④ ⑤
40.	Denetçi şirketin uzun vadeli yaşam garantisi vermesinden sorumludur.	① ② ③ ④ ⑤
41.	Denetçi tarafsız ve adildir.	① ② ③ ④ ⑤
42.	Denetçi görevlerini etkin ve verimli şekilde gerçekleştirir.	① ② ③ ④ ⑤
43.	Geçmiş dönemlerde hakkında dava veya ceza olan firmaları çok sıkı denetlemek gerekir.	① ② ③ ④ ⑤
44.	Geçmişte sık sık denetçi değiştiren firmaları çok sıkı denetlemek gerekir.	① ② ③ ④ ⑤
45.	Geçmiş dönem denetim raporları olumsuz olan firmaları çok sıkı denetlemek gerekir.	① ② ③ ④ ⑤
46.	Denetlenen firma tatminkâr düzeyde vergi vermiş ise denetimde esnek olmak gerekir.	① ② ③ ④ ⑤
47.	İyi örgüt yapısı ve iç denetim mekanizması olan firmaların denetiminde esnek olmak gerekir.	① ② ③ ④ ⑤
48.	Mali tablo kontrollerinde olumsuzluk gözlenen firmaların çok sıkı denetlenmesi gerekir.	① ② ③ ④ ⑤
49.	Muhasebe/mali müşavir hizmetleri güvenilir olmayan firmaların çok sıkı denetlenmesi gerekir	① ② ③ ④ ⑤
50.	Bağımsızlığın denetim mesleğinin ana temellerinden biri olduğuna inanıyorum	① ② ③ ④ ⑤
51.	Mesleki bağımsızlık gerekliliklerinin bağımsız denetim firmalarının faaliyetlerinde kesinlikle uygulanması gerektiğine inanıyorum.	① ② ③ ④ ⑤
52.	Bağımsız denetçilerin bağımsızlık gerekliliklerini pratikte daha özenli uygulamalarının mesleki açıdan daha iyi olacağına inanıyorum.	① ② ③ ④ ⑤
53.	Bağımsız denetçilerin bağımsızlık gerekliliklerini pratikte daha özenli uygulamalarının iş dünyası açısından daha iyi olacağına inanıyorum.	① ② ③ ④ ⑤
54.	Hile ve usulsüzlük örgütsel mülkiyet hırsızlığıdır	① ② ③ ④ ⑤
55.	Hile ve usulsüzlük finansal raporlama mevzuatı ile uyumsuzluğun bilinmesidir.	① ② ③ ④ ⑤
56.	Hile ve usulsüzlük hukuki statüsü ne olursa olsun genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumsuzluğun bilinmesidir.	① ② ③ ④ ⑤
57.	Hile ve usulsüzlük örgütsel kurallara uyulmadığının bilinmesidir.	① ② ③ ④ ⑤
58.	Hile ve usulsüzlük üçüncü kişilerin bilerek yanlış yönlendirilmesidir.	① ② ③ ④ ⑤
59.	Yönetimin hile ve usulsüzlükleri çalışan hilelerinden daha vahimdir.	① ② ③ ④ ⑤
60.	Doğrudan kişisel kazançla ilgili hile ve usulsüzlükler organizasyonel kazançla ilgili hilelerden daha vahimdir.	① ② ③ ④ ⑤
61.	Dış hile ve usulsüzlük iç hile ve usulsüzlükten daha vahimdir.	① ② ③ ④ ⑤

Yaşınız:..... Cinsiyetiniz: [] Bayan [] Bay Medeni Durumunuz: [] Evli [] Bekâr

Bağlı Olduğunuz Denetim Firması Türü: [] Ulusal [] Uluslararası

Eğitim durumunuz: [] Önlisans ve altı [] Lisans [] Yüksek Lisans [] Doktora

Görev/Yetkinliğiniz:

Katılımınız İçin Teşekkürler