

MALİ TABLO DENETİMLERİNDE YOLSUZLUK VE HATAYA İLİŞKİN DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

Ahmet BAŞPINAR*

ÖZET

Uluslararası Denetim Standartları, yolsuzluğun ve hatanın ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde asıl sorumluluğu işletmenin yönetimine ve idarecilerine yüklemiştir. Buna göre denetim, hata ve yolsuzluk için caydırıcı bir rol oynayabilir ancak denetçi, hata ve yolsuzluğun önlenmesinden sorumlu tutulamaz ve tutulmamalıdır. Zira, denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalara bağlı olarak, denetim uygun bir biçimde planlansa ve ISA'ya uygun şekilde gerçekleştirilse bile, mali tablolardaki önemli yanlış beyanların fark edilememesi gibi kaçınılmaz bir risk söz konusudur. Bununla birlikte, denetçinin mevcut hata ve yolsuzluklardan hiç de sorumlu olmadığı anlamı çıkarılmamalıdır. Denetçi, bir denetim çalışmasını mesleki şüphecilik tutumu içerisinde planlar ve yürütür. Denetim tersini ortaya çıkaran kanıtlar sunmadığı sürece denetçi, kayıtların ve belgelerin gerçek olduğunu kabul etmektedir. Ancak, denetim yöntemlerini planlarken ve uygularken, bunların sonuçlarını değerlendirirken ve raporlarken denetçi; mali tablolarda yolsuzluk ve hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıklar olabileceği riskini her zaman göz önünde bulundurmalıdır.

Ülkemizde mevcut bağımsız denetim birimleri ve bunların yayınlamış olduğu denetim standartları incelendiğinde; bunların büyük ölçüde Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu oldukları, yolsuzluk ve hatanın ortaya çıkarılmasında ve önlenmesindeki sorumluluk paylaşımını da bu doğrultuda belirledikleri anlaşılmaktadır.

Bazı yönleriyle bağımsız denetim sınıfında de-

ğerlendirilen Yeminli Mali Müşavirlik müessesesinde ise, hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk teselsül halinde işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire aittir. Burada öncekilerden farklı olarak tam teselsül ilkesi doğrultusunda yeminli mali müşavirin hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki sorumluluğu yönetimle eşdeğer tutulmuştur. Bu farklılığın temel sebebi, yeminli mali müşavirlik müessesesinin bağımsız denetimden ziyade uygunluk denetimi yapmak amacıyla ihdas edilmesindedir. Yani Maliye İdaresi, yönetim olarak kendi yaptığı denetim görevlerinden bazıları özelleştirmiş ve bu görevi icra edecek denetçilerin Maliye İdaresi adına hareket edeceğine sorumluluk taşımasını arzulamış ve de bu doğrultuda Yeminli Mali Müşavirlik mesleğini ortaya çıkarmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hata, Hile, Denetçi Sorumluluğu, Denetim Standartları

I. GİRİŞ

Organizasyonlar büyük ve kompleks bir yapı aldıkça, yapılan işlemlerde hata olma olasılığının artması kaçınılmaz olmasa da sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bu durum karşısında organizasyonun yönetiminden sorumlu olanlar geliştirecekleri önlem planları ile söz konusu hataları önlemeye veya hatalı işlem sayısını azaltmaya çalışırlar. Bu önlem planına verilebilecek en iyi örnek; her bir hatalı işlem ile tek tek uğraşmak yerine, iç kontrol sistemin aksayan yönlerinin giderilmesi suretiyle kontrol etkinliğini artırmak, yoksa sağlam bir iç kontrol sistemini kurmaktır. Burada bahsi geçen "hata" kelimesi; kasıt olmaksızın mali tablolarda bir tutarın kaydedilmemesi veya eksik kaydedil-

* Maliye Başmüfettişi



Ülkemizdeki özel denetim sistemi, bugünkü yapısı itibarıyla Kıta Avrupası modeline yakın bir görünüm sergilemektedir. Bu modelde muhasebe kuralları büyük ölçüde vergi mevzuatı ile uyumlu olup, muhasebe denetimi ile vergi incelemesi işlev olarak birbirinden ayrılmakla birlikte, kuralların aynı kaynaktan (mevzuat) doğması nedeniyle uygulama sürecinde bir benzeşme söz konusudur.

mesi yahut bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıklardır. Dolayısıyla, hataya yol açacak fırsatların saptanması ve bu fırsatları bertaraf edecek sistemlerin geliştirilmesi, hata sayısının azalması sonucunu da beraberinde getirecektir.

Hile yahut halk arasındaki tabiriyle yolsuzluk söz konusu olduğunda ise, kasıtlı icra edilen bir eylem ile hatalı sonuçların ortaya çıkmasından bahsediyoruz. Hileli işlemi gerçekleştirecek kişi genelde, mevcut iş süreçlerini ve önlem planlarını gayet iyi bilmektedir. Dolayısıyla, bütün kontrol önlemlerine rağmen yapılan hileli işlemin ortaya çıkarılması, hem işlemi yapanın kasıtlı hareket etmesi hem de bu tür işlemlerin kolay fark edilmemesi için genelde başka işlemlerin arkasına gizlenerek yapılması nedeniyle oldukça zor olup ilave çalışmalar gerektirmektedir.

Bu çalışmada, esas olarak 240 numaralı Uluslararası Denetim Standardında (ISA-International Standards on Auditing) düzenlenen "Mali Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hataya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu" konusu ele alınacaktır. Ancak, konunun Türkiye uygulamalarıyla da ilişkilendirilmesi amacıyla mevcut bağımsız denetim standartlarımızda ve Yeminli Mali Müşavirlik müessesesi ile ilgili standartlarda bu hususta yer alan düzenlemeler de karşılaştırma fırsatı vermesi bakımından değerlendirilecektir. Son olarak da, uygulamada karşılaşılan durumlarla ilgili seçilmiş örnek olaylarla konu detaylandırılacaktır.

Çalışmada geçen organizasyon tabiri özel sektör iş birimini, denetçi ise özel sektör denetçisini işaret etmektedir. Ancak her uluslararası denetim standardının başında yer alan "Uluslar arası Muhasebeciler Birliği tarafından kurulmuş olan Kamu Sektörü Komitesi'nin Kamu Sektörü Yaklaşımı adlı yayınına Uluslararası Denetim Standartlarının sonunda yer verilmiştir. Uluslararası Denetim Standartları, Kamu Sektörü

Yaklaşımında ele alınmayan konularda kamu sektörüne yönelik olarak da önem arz eden tüm konularda uygulanabilir" ifadesi dolayısıyla burada tartışılan konuları kamu sektörü ve kamu denetçileri içinde bir dereceye kadar dikkate almak yanlış olmayacaktır.

II. ISA 240 UYARINCA MALİ TABLO DENETİMLERİNDE YOLSUZLUK VE HATAYA İLİŞKİN DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

IFAC (Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu) tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de muhasebe ve denetim uygulamalarına önemli etkisi olan bir kurumdur. Bu kurum kapsamında kurulan değişik komitelerde hem muhasebe standartları, hem meslek mensuplarının etik kuralları hem de Uluslararası Denetim Standartları belirlenmekte, bu kurumun değişik komisyonlarında kabul gören düzenlemeler tüm ülkelerde kaynak belgeler olmaktadır. IFAC bünyesinde kurulmuş IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) Uluslararası Denetim Standartlarını belirlemekte ve yayınlamaktadır.

ISA 240 nolu standardın amacı, denetçinin mali tabloların denetimi esnasında karşılaşılabileceği yolsuzluk ve hataları göz önünde bulundururken sorumluluğu hakkında standartlar oluşturmak ve denetçiye yol göstermektir.

2.1. Yolsuzluk ve Hatanın Özellikleri

Mali tablolardaki yanlış beyanlar, yolsuzluk veya hatadan kaynaklanabilir. "Hata" kelimesi mali tablolarda kasıtsız yapılan, bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıklardır.¹ Hataya örnek olarak aşağıdakileri sayabiliriz:

- Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan verileri toplarken ve bunlar üzerinde çalışırken yapılabilecek bir yanlış,

¹ ISAs- 240.03

- Olayların gözden kaçırılmasından veya yanlış yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmini,
- Muhasebe ilkelerini uygularken, ölçme, sınıflandırma, sunma veya açıklama konuları ile ilgili yapılabilecek bir hata.

"Yolsuzluk" kelimesi yönetim kademesindeki birey veya bireylerin, işletmeyi idare etmekte görevlendirilenlerin, çalışanların veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak bir yolsuzluğa başvurmak yoluyla haksız veya yasal olmayan bir avantaj sağlamaları anlamına gelmektedir.² Yönetimdeki bireylerin bir veya birkaçını içeren veya işletmeyi idare etmekle görevlendirilmiş kişilerin yer aldığı yolsuzluk "yönetim yolsuzluğu"; sadece işletme çalışanlarının karıştığı yolsuzluk ise "çalışan yolsuzluğu" olarak tanımlanır.

Denetçinin yolsuzluk ile ilgili göz önünde bulundurması gereken iki tür kasıtlı yanlış beyan vardır; hileli mali raporlamadan kaynaklanan yanlış beyanlar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar.

Hileli mali raporlama, kasıtlı olarak, mali tablolarda yer alan tutarların veya açıklamaların yanlış beyan edilmesi yoluyla mali tablo kullanıcılarını aldatmaktadır.³ Hileli mali raporlama aşağıdaki maddeleri içerebilir:

- Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin tahrir edilmesi veya değiştirilmesi yoluyla aldatma,
- Ölçme, sınıflandırma, sunma veya açıklama ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması.

Varlıkların kötüye kullanılması, bir işletmenin varlıklarının çalınma yoluyla elde edilmesi anlamına gelmektedir.⁴ Varlıkların kötüye kullanılması bir çok yoldan yapılabilir (zimmete para geçirmek, maddi duran varlıkları çalmak, işletmenin teslim almadığı mal ve hizmetler için ödeme yapmasına sebep olmak); genellikle işlenen bu suçların devamında, varlıkların eksikliğini veya yok olduğunu gizlemek için yanlış veya eksik kayıtlar ve belgeler hazırlanır.

Hata ile yolsuzluğu ayıran unsur, mali tablolarda yanlış beyana sebep olan hareketin kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılmış olmasıdır. Hatanın aksine, yol-

suzluk kasıttır ve genellikle gerçek bilgilerin kasten gizlenmesi söz konusudur.

2.2. İdarecilerin ve Yönetimin Sorumluluğu

Yolsuzluğun ve hatanın ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde asıl sorumluluk işletmenin yönetimine ve idarecilerine aittir.⁵ Yönetim; dürüst ve yüksek ahlak değerleri olan bir işletme kültürü oluşturmalı, işletme içinde yolsuzluk ve hatayı ortaya çıkaracak ve önleyecek uygun kontrol mekanizmalarını kurmalıdır. Bu tür sistemler, sebebi yolsuzluk da olsa hata da olsa yanlışlık riskini tamamen ortadan kaldırmamakla beraber azaltır. Bu nedenle, yönetim eğer varsa kalan risk için sorumluluğu kabul eder.

2.3. Denetçinin Sorumlulukları

ISA 200 (Mali Tabloların Denetiminin Amacı ve Denetime İlişkin Ana İlkeler)'de belirtildiği üzere, mali tabloların denetiminin amacı denetçinin mali tabloların belirli bir mali raporlama sistemine uygun olarak tüm önemli hususlar açısından bir görüş bildirmesini sağlamaktır. ISA'ya uygun olarak yapılan bir denetim mali tabloların önemli yanlış beyanlar içerip içermediğine dair makul seviyede bir güven oluşturacak şekilde tasarlanmıştır. Denetim, hata ve yolsuzluk için caydırıcı bir rol oynayabilir ancak denetçi, hata ve yolsuzluğun önlenmesinden sorumlu tutulamaz ve tutulmamalıdır.⁶ Bu sonuca ulaşmamızın altında yatan iki sebep vardır:

Birincisi, denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar: Denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalara bağlı olarak, denetim uygun bir biçimde planlansa ve ISA'ya uygun şekilde gerçekleştirilse bile, mali tablolardaki önemli yanlış beyanların fark edilememesi gibi kaçınılmaz bir risk söz konusudur. Denetim, takdir kullanımı, test etme yönteminin kullanımı, iç kontrol sisteminin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar ve denetçiye sunulan kanıtların pek çoğunun kesin olmaktan ziyade ikna edici olması gibi faktörler nedeniyle bütün önemli yanlış beyanların tespit edileceğini garanti etmez. Bu sebeplerle denetçi, sadece mali tablolardaki önemli yanlış beyanların ortaya çıkarılacağına dair makul bir güvence sağlayabilir.

İkincisi, mesleki şüphecilik: Denetçi, bir denetim

² ISAs- 240.04

³ ISAs- 240.06

⁴ ISAs- 240.07

⁵ ISAs- 240.10

⁶ ISAs- 240.13

çalışmasını mesleki şüphecilik tutumu içerisinde planlar ve yürütür.⁷ Bununla beraber, denetim tersini ortaya çıkaran kanıtlar sunmadığı sürece denetçi, kayıtların ve belgelerin gerçek olduğunu kabul etmek durumundadır. Buna bağlı olarak, ISA'ya uygun olarak yapılan bir denetimde toplanan belgelerin gerçekliğini ispatlamak amaçlı bir çalışmaya pek rastlanmaz. Ayrıca, denetçiler bu konuda uzman olacak şekilde eğitilmezler ve olmaları da beklenmemektedir.

Bununla birlikte, buraya kadar yapılan açıklamalardan, denetçinin mevcut hata ve yolsuzluklardan hiç de sorumlu olmadığı anlamı çıkarılmamalıdır. Denetim yöntemlerini planlarken ve uygularken, bunların sonuçlarını değerlendirirken ve raporlarken denetçi; mali tablolarda yolsuzluk ve hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıklar olabileceği riskini her zaman göz önünde bulundurmalıdır.

Denetimin planlanması aşamasında denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarının yolsuzluk ya da hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıklara açık olabileceğini denetim ekibinin diğer üyeleri ile görüşmelidir.

ISA 400 (Riskin Belirlenmesi ve İç Kontrol)'e göre doğal risk ve kontrol riskini değerlendirirken, denetçilerin yolsuzluk ya da hata sebebiyle mali tabloların nasıl yanlış beyan edilmiş olabileceğini dikkate almaları gerekir. Yolsuzluk sonucu oluşan önemli yanlışlık riskini değerlendirirken denetçi, durumun hileli mali raporlamadan mı yoksa varlıkların kötüye kullanılmasından mı kaynaklandığını dikkate almalıdır.

Denetçi daha önce belirlediği doğal risk ve iç kontrol sisteminden kaynaklanan risklere dayanarak, mali tabloları önemli derecede etkileyecek yolsuzluk ve hatadan kaynaklanan yanlış beyanların tamamının tespit riskini, kabul edilebilir bir seviyeye indirebilecek denetim tekniklerini uygulamalıdır.

Denetçi bir yanlış beyan belirlediği zaman, bunun bir yolsuzluk belirtisi olup olmadığını göz önüne almalı, eğer böyle bir belirti var ise bu yanlış beyanın gösterdiklerine ve anlamına denetimin çeşitli açılarından bakmalı ve özellikle yönetimin beyanlarının güvenilirliğini gözden geçirmelidir.

Denetçi mali tabloların yolsuzluk ve hata yüzünden önemli bir şekilde yanlış beyan edilmiş olduğunu onaylarsa, bu durumu ISA 230 uyarınca belgelen-

dirmeli ve yönetimden bu yanlış beyanların düzeltilmesini istemelidir, yönetimin bu talebe uymaması durumunda ise durumu raporunda oluşturacağı görüşe yansıtmalı yahut denetimden çekilmelidir.

2.4. İletişim

Eğer denetçi mali tablolarda önemli bir yanlışlığa yol açan bir hata tespit ederse, mali tablolarda önemli bir yanlışlığa yol açsa da açmasa da bir yolsuzluk belirlerse, mali tablolardaki muhtemel etkisi önemli olmasa bile yolsuzluğun varlığıyla ilgili bir kanıt bulursa, bunları ISA 260 (Denetim Sorunlarının Yönetimle Görüşülmesi)'ne göre sorumlu kişilere rapor etmelidir.

Denetçi denetimi sırasında rastladığı ve tek tek ya da bütün olarak mali tablolara önemli etkisi olmadığı için düzeltme gereği duymadığı hata ve yanlışlık beyanlarıyla ilgili olarak işletme yönetimini bilgilendirmelidir.

Hatalardan ya da yolsuzluklardan veya yolsuzluk şüphesinden kaynaklanan yanlış beyanların zamanında uygun yönetim kademesinde olanlarla görüşülmesi önemlidir, zira bu yönetimi gerektiği şekilde harekete geçirecektir. Hangi yöneticiyle muhatap olunacağı mesleki bir takdirdir ve yolsuzluğun yapısına, büyüklüğüne ve yanlış beyanın sıklığına bağlıdır. Genel olarak en uygun düzey, yanlışlığın veya yolsuzluk şüphesinin gerçekleştiği düzeyin en az bir üst makamıdır.

Yolsuzluğun yapısı ve denetçilerin mali tablolarda yolsuzluktan kaynaklanan yanlış beyanları bulmasındaki zorluklar nedeniyle, denetçinin yönetimden işletmeyi etkileyecek yolsuzluk veya yolsuzluk şüphesi oluşturacak durumların denetçiye açıklandığına ve yolsuzluk yüzünden mali tabloların yanlış beyan edilmesi riskinin sonuçlarının yönetim tarafından değerlendirildiğine dair yazılı bir bildirim mektubu alması önemlidir.

2.5. Yasa Yapıcı ve Düzenleyici Kurumlarla İletişim

Denetçinin mesleki sorumluluğu olan müşteri bilgilerinin gizliliğini korumak, hata ve yolsuzluğun müşteri dışındaki üçüncü gruplara iletilmesini engeller. Ancak, denetçinin yasal yükümlülükleri ülkeden ülkeye veya içinde bulunulan duruma göre farklılık gösteriyor olsa da müşteri bilgilerinin gizliliğinin ko-

⁷ ISAs- 200.06

runması görevi yasa veya kanunlarla geçersiz kılınabilir. Örneğin bazı ülkelerde, bir finansal kurumun denetçisi herhangi bir yolsuzluk olayını ve yapılmış olan önemli hataları ilgili makamlara bildirmek zorundadır. Denetçi böyle durumlarda yasal görüş almayı gerekli görmelidir.

2.6. Kamu Sektörü Bakış Açısı

Kamu Sektörü Komitesi, Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi tarafından yayımlanan bildirimleri değerlendirir ve bunların kamu sektöründe kullanılmasını sağlar. "Kamu kesimi" ulusal yönetim, bölgesel yönetim, yerel yönetim (il, ilçe) ve ilgili yönetim birimlerini (acenteler, yönetim kurulları, komisyonlar ve girişimler) kapsar.

Bir güvence sözleşmesinin kamu sektöründe veya özel sektörde yapılmış olup olmadığına bakılmaksızın temel prensipleri aynı kalır. Fakat, prensiplerin uygulanabilmesi için basitleştirilmesine veya kamu sektörünün koşullarına ve bireysel yargılama bakış açılarına uygun hale getirilmesi için ilaveler yapılması gerekebilir.

Kamu sektörü denetiminin yapısı ve kapsamı, hile ve hatanın ortaya çıkarılması ile ilgili kanunlardan, düzenlemelerden, yönetmeliklerden ve bakanlıktan gelen yönergelerden etkilenebilir. Yolsuzluğu ortaya çıkarma konusundaki resmi sorumluluğa ek olarak, kamuya ait fonların kullanımı, yolsuzluk konularına daha fazla önem yükler ve denetçi yolsuzluğu ortaya çıkarma konusunda kamu beklentilerini karşılama ihtiyacı duyabilir. Kamu fonlarının kullanımı ile ilgili kamu beklentileri çoğunlukla şu anlamı içerir: yolsuzluk, mali tablolar açısından önemli olmasa ve denetçinin raporunu etkilemeyecek olsa bile, kamu sektörü denetçisi, yolsuzluk ile ilgili olarak ne yapması gerektiğini göz önünde bulundurmalıdır.

Kamu sektöründe, denetçinin sorumlulukları genellikle kanunlar tarafından belirlenir ve denetçinin işten çekilme seçeneği yoktur. Hata ve yolsuzluklarla karşılaşan denetçi, bunların denetim raporundaki etkisini belirlemeli ve varsa doğan yükümlülükleri ilgililere bildirmelidir.

III. TÜRKİYE'DE MEVCUT BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI UYARINCA MALİ TABLO DENETİMLERİNDE YOLSUZLUK VE HATAYA İLİŞKİN DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

Yurdumuzda yasal denetimlerin kapsamı ekonomideki gelişmelere paralel bir şekilde artmaktadır. Bağımsız Dış Denetim uygulamaları ilk defa bankalar-

da 1987 yılında başlamıştır. Bunu Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler izlemiştir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bu konu ile ilgili olarak yayınlanan ilk yönetmelik olan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkındaki Yönetmelik" 13.12.1987 tarihinde yayımlanmıştır. Ancak halka açık şirketlerde bağımsız dış denetimin başlama tarihi 1989'dur. Daha sonra bunları aşağıda sayılan diğer gelişmeler izlemiştir.

Ülkemizde bağımsız denetim adına yapılan yasal düzenlemeleri dört grupta özetlemek mümkündür.

- Sermaye Piyasası Kanunu ve bağımsız denetim,
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve bağımsız denetim,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve bağımsız denetim,
- Sigorta Murakabe Kanunu ve bağımsız denetim

Yukarıda sayılan her bir bağımsız denetim faaliyeti için belirlenmiş bir gözetim birimi ve bu birimce yayınlanmış bağımsız denetim standartları mevcuttur. Bu kısımda, her bir birimin yayınlamış olduğu denetim standardı uyarınca, "mali tablo denetimlerinde yolsuzluk ve hataya ilişkin denetçinin sorumluluğu" konusu ele alınacaktır.

Diğer taraftan, yaptıkları tam tasdik sözleşmeleri ile bağımsız denetim faaliyeti icra ettikleri söylenen ancak büyük oranda uygunluk denetimi yapan Yeminli Mali Müşavirlerin mali tablo denetimlerinde yolsuzluk ve hataya ilişkin sorumlulukları da bu kapsamda incelenecektir.

3.1. Sermaye Piyasası Kurulu ve Yayınladığı Bağımsız Denetim Standartları Uyarınca Hata ve Yolsuzluğun Ortaya Çıkarılmasına İlişkin Denetçinin Sorumluluğu

Sermaye Piyasası Kurulu, 4.3.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" ile sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin standart, ilke ve kuralları belirlemiştir.

Söz konusu Tebliğ'in "Hata ve Hile" başlıklı 32'nci maddesi aşağıdaki gibidir:

"Hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk müşteriye aittir. Ancak hata ve hileler mali tablolar hakkındaki denetçi görüşünü etkileyebileceğinden, denetçi de çalışmasını mali tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür.

Bağımsız denetim çalışması sırasında ortaya çıkart-

lan; mali tabloların doğruluğuna ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileler, denetçinin düzeltme önerileriyle birlikte yazılı olarak müşterinin yönetim kuruluna bildirilir ve sonuç denetçi tarafından değerlendirilir.”

Tebliğ’de yer alan ifadeler değerlendirildiğinde; Sermaye Piyasası Kurulunca yetkilendirilen denetçinin, mali tablo denetimlerinde yolsuzluk ve hataya ilişkin sorumluluğu ile ISA 240’da belirtilen denetçi sorumluluğu büyük oranda örtüştüğü görülmektedir.

3.2 Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve Yayınladığı Bağımsız Denetim Standartları Uyarınca Hata ve Yolsuzluğun Ortaya Çıkarılmasına İlişkin Denetçinin Sorumluluğu

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, 03.10.2003 tarihinde yürürlüğe giren “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” ile enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarının denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

Söz konusu Yönetmeliğin “Tarafların Sorumlulukları” başlıklı 12’nci maddesi aşağıdaki gibidir:

“Faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması denetlenenin kendi sorumluluğundadır. Ancak, denetçi denetimin planlama ve uygulama aşamasında, mevzuata aykırılık, hata ve hile durumunda mali tabloların önemli ölçüde etkilenebileceği hususunu dikkate alarak olası bir aykırılığı sorgulayacak bir yaklaşım benimsemek zorundadır.

Denetim faaliyeti sırasında ilgili her türlü mevzuat hükümleri, Kurulca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler, denetlenenin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere aykırı işlemlerin, hata ve hilelerin tespit edilmesi ve denetlenenin bunları gidermemesi durumunda, bu husus denetçi tarafından ivedilikle Kuruma ve denetlenenin yönetimine bildirilir ve denetçi görüşü bu çerçevede oluşturulur. Adli yargıya intikali gerekli olan ve suç teşkil eden hallerin de Kuruma yazılı olarak bildirilmesi zorunludur.”

Enerji piyasasında bağımsız denetime ilişkin yapılan düzenlemeler, SPK düzenlemelerine paralellik arz etmekte olup ISA 240 ile de benzeşmektedir.

3.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Yayınladığı Bağımsız Denetim Standartları Uyarınca Hata ve Yolsuzluğun Ortaya Çıkarılmasına İlişkin Denetçinin Sorumluluğu

Bankalar Kanunu’nun⁸ 13/1-a maddesi Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumuna (BDDK) bankaların hesap ve kayıt düzeni hakkında düzenlemeler yapmaya yetki vermektedir. Aynı maddenin 13/2 maddesi de Bağımsız Denetim Kuruluşlarına yetki vermeye yine BDDK’yı yetkili kılmaktadır. Bu yetkiye istinaden BDDK, 13.01.2002 tarih 24657 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de Bağımsız Denetim İlkelere İlişkin Yönetmeliği yayımlamıştır.

Bu Yönetmeliğin amacı, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını teminen, bankaların faaliyetlerinin güven ve açıklık içinde sürdürülmesine ve kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesine yönelik olarak, yetkili bağımsız denetim kuruluşlarınınca; 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamındaki bankaların ve özel finans kurumlarının hesap ve kayıtlarının anılan Kanun’un 13’üncü maddesine göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata uygunluğunun denetlenmesine ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayımlanacak bilanço ve kâr ve zarar cetvelleri ile konsolide mali tabloların onaylanmasına ilişkin esas ve usullerin belirlenmesidir.

Söz konusu Yönetmeliğin hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında denetçinin sorumluluğunu belirleyen 10 ve 11’inci maddeleri aşağıdaki gibidir:

“Madde 10: Hata ve Suistimal: Bağımsız denetimin planlama ve uygulama aşamasında, mali tablolarda hata veya suistimalden kaynaklanabilecek yanlışlıkların olabileceği dikkate alınmalıdır. Muhasebe politikalarının yorum hatası nedeniyle yanlış uygulanması, muhasebe verilerinde ve kayıtlarındaki hesap yanlışlıkları ve bunlara benzer uygulamalar hata olarak kabul edilir. Belge veya kayıtların manipülasyonu, değiştirilmesi veya tahrif edilmesi, varlıkların yanlış tahsis edilmesi, kayıtlarda ve belgelerde yer alan işlemlerin sonuçlarının hesaplara yansıtılmaması ve muhasebe politikalarının belirli bir amaca yönelik olarak kasten yanlış uygulanması ve bunlara benzer uygulamalar suistimal olarak değerlendirilir. Etkin muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin, mali

⁸ 23.6.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

tablolarda hata ve suistimalden kaynaklanan yanlışlıkların bulunması ihtimalini azalttığı, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yapısındaki zayıflığın, yöneticilerin ehliyet ve basireti hakkındaki kuşkuların, denetlenen kuruluş içindeki olağan dışı baskılar ve işlemlerin, yeterli ve güvenilir denetim kanıtı elde etmede karşılaşılan sorunların hata ve suistimal riskini arttırdığı kabul edilir. Denetçi, mali tablolarda hata veya suistimalden kaynaklanan önemli yanlışlıkların bulunmadığını, bulursa dahi bunların etkisinin mali tablolara yansıtılmadığını veya düzeltildiğini gösterir yeterli ve uygun denetim kanıtı bulmakla yükümlüdür. Denetim sürecinde hata veya suistimal ile karşılaşılması durumunda, bunların mali tablolar üzerindeki etkisinin gözönünde bulundurulması, tespit edilen hata ve suistimalin mali tablolar üzerinde önemli ölçüde etkide bulunacağı sonucuna varılırsa ilave inceleme yapılması zorunludur. Denetçi, ortaya çıkan hata ve suistimaler hakkında denetlenenin yönetim kuruluna veya yöneticilerine her aşamada bilgi vermek zorundadır. Denetçi hata ve suistimal ile ilgili bulguları,

1.Mali tablolar üzerinde önemli bir etkisi olduğu ve mali tablolara yansıtıldığı veya düzeltilmediği kanaatinde ise olumsuz veya şartlı görüş,

2.Mali tablolar üzerinde önemli etkisinin var olup olmadığını değerlendirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi denetlenen tarafından engellenmişse, şartlı görüş veya görüş bildirmeme,

3.Denetlenenden ziyade, şartların getirdiği sınırlamalar nedeniyle varlığının veya boyutunun belirlenemediği hallerde, bağımsız denetim raporu üzerindeki olası etkilerinin değerlendirilmesine göre belirlenecek görüşü bildirme, şeklinde denetim raporuna yansır.

Madde 11: Tarafların Sorumlulukları: Faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, hata ve suistimalin önlenmesi ve ortaya çıkarılması denetlenenin sorumluluğundadır. Ancak, denetçi denetimin planlama ve uygulama aşamasında, mevzuata aykırılık, hata ve suistimal durumunda mali tabloların önemli ölçüde etkilenebileceği hususunu dikkate alarak olası bir aykırılığı sorgulayacak bir yaklaşım benimsemek zorundadır. Denetim faaliyeti sırasında bankacılık mevzuatı hükümlerine aykırı işlemlerin, suistimal ve hataların tespiti ve denetlenenin bunları gidermemesi hallerinde, bu husus denetçi tarafından ivedilikle Kuruma ve denetlenenin yönetim kuruluna bildirilir ve denetçi görüşü bu çerçevede oluşturulur. Adli yargıya intikali gerekli olan ve suç teşkil eden hallerin de Kuruma yazılı olarak bildirilmesi zorunludur."

Yönetmelikte yer alan ifadeler değerlendirildiğinde; BDDK'ca yetkilendirilen denetçinin, mali tablo denetimlerinde suistimal ve hataya ilişkin sorumluluğu ile ISA 240'da belirtilen denetçi sorumluluğu büyük oranda örtüştüğü görülmektedir. Ayrıca, Yönetmelikte "denetçinin mali tablo denetimlerinde suistimal ve hataya ilişkin sorumluluğu" konusunun Türkiye'deki diğer birimlerin bu alanda yayınladığı bağımsız denetim standartlarına oranla daha ayrıntılı ele alındığı göze çarpmaktadır.

3.4. Sigorta Murakabe Kanunu ve Bu Kapsamda Yayınlanan Bağımsız Denetim Standartları Uyarınca Hata ve Yolsuzluğun Ortaya Çıkarılmasına İlişkin Denetçinin Sorumluluğu

Türkiye'de 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu sigorta ve reasürans şirketlerinin faaliyetlerini düzenlemektedir. Hazine Müsteşarlığı bu Kanun'dan aldığı yetkiyle 08.09.2003 tarihinde yürürlüğe giren "Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik"i (7397 YK 016 ve 017) yayınlamıştır. 1996 yılında yürürlüğe konulan mülga yönetmelikle ilk defa Sigorta ve Reasürans şirketlerinde bağımsız dış denetim zorunlu hale getirilmiş olup, mer'î yönetmeliklerle de konu yeniden düzenlenmiştir.

Bu Yönetmeliğin amacı, sigorta ve reasürans şirketlerinin faaliyetlerinin güven ve açıklık içinde sürdürülmesine ve kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesine yönelik olarak; Türkiye'de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye'deki şubelerinin hesap ve kayıtlarına göre oluşturulan mali tablolarının, yetkili bağımsız denetim kuruluşlarınınca denetlenmesine ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayımlanacak mali tabloların, sigorta ve reasürans şirketlerinin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının tespitine ilişkin ilkelerin belirlenmesidir.

Söz konusu Yönetmeliğin hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında denetçinin sorumluluğunu belirleyen 10 ve 11'inci maddeleri aşağıdaki gibidir:

"Madde 11: Hata ve Suistimal: Bağımsız denetimin planlama ve uygulama aşamasında, mali tablolarda hata veya suistimalden kaynaklanabilecek yanlışlıkların olabileceği dikkate alınmalıdır.

Muhasebe politikalarının yorum hatası nedeniyle yanlış uygulanması, muhasebe verilerinde ve kayıtlarındaki hesap yanlışlıkları ve bunlara benzer uygulamalar hata olarak kabul edilir. Belge veya kayıtların

manipülasyonu, değiştirilmesi veya tahrif edilmesi, varlıkların yanlış tahsis edilmesi, kayıtlarda ve belgelerde yer alan işlemlerin sonuçlarının, hesaplara yansıtılmaması ve muhasebe politikalarının belirli bir amaca yönelik olarak kasten yanlış uygulanması ve bunlara benzer uygulamalar suistimal olarak değerlendirilir.

Etkin muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin, mali tablolarda hata ve suistimalden kaynaklanan yanlışlıkların bulunması ihtimalini azalttığı, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yapısındaki zayıflığı, yöneticilerin ehliyet ve basireti hakkındaki kuşkuların, şirket içindeki olağan dışı baskılar ve işlemlerin, yeterli ve güvenilir denetim kanıtı elde etmede karşılaşılan sorunların hata ve suistimal riskini arttırdığı kabul edilir.

Denetçi, mali tablolarda hata veya suistimalden kaynaklanan önemli yanlışlıkların bulunmadığını, bulursa dahi bunların etkisinin mali tablolara yansıtılmadığını veya düzeltildiğini gösterir yeterli ve uygun denetim kanıtı bulmakla yükümlüdür.

Denetim sürecinde hata veya suistimal ile karşılaşılması durumunda, bunların mali tablolar üzerindeki etkisinin göz önünde bulundurulması, tespit edilen hata ve suistimalin mali tablolar üzerinde önemli ölçüde etkide bulunacağı sonucuna varılırsa ilave inceleme yapılması zorunludur.

Denetçi, ortaya çıkan hata ve suistimaller hakkında şirketin yönetim kuruluna veya yöneticilerine mümkün olan her aşamada bilgi vermek zorundadır. Denetçi hata ve suistimal ile ilgili bulguları,

- Mali tablolar üzerinde önemli bir etkisi olduğu ve mali tablolara yansıtıldığı veya düzeltilmediği kanaatinde ise olumsuz veya şartlı görüş,
- Mali tablolar üzerinde önemli etkisinin var olup olmadığını değerlendirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi şirket tarafından engellenmişse, şartlı görüş veya görüş bildirmeme,
- Şirketten ziyade, şartların getirdiği sınırlamalar nedeniyle varlığının veya boyutunun belirlenemediği hallerde, mali tablolar ve bağımsız denetim raporu üzerindeki olası etkilerinin değerlendirilmesine göre belirlenecek görüşü bildirme, şeklinde denetim raporuna yansıtılır.

Madde 12: Tarafların Sorumlulukları: Faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, hata ve suistimalin önlenmesi ve ortaya çıkarılması şirketin sorumluluğundadır. Ancak, denetçi denetimin planlama ve uygulama aşamasında, mevzuata aykırılık, hata ve suistimal

durumunda mali tabloların önemli ölçüde etkilenebileceği hususunu dikkate alarak olası bir aykırılığı sorgulayacak bir yaklaşım benimsemek zorundadır. Denetim faaliyeti sırasında sigortacılık mevzuatı hükümlerine aykırı işlemlerin, suistimal ve hataların tespiti ve şirketin bunları gidermemesi hallerinde, bu husus denetçi tarafından ivedilikle Müsteşarlığa ve şirketin yönetim kuruluna bildirilir ve denetçi görüşü bu çerçevede oluşturulur. Adli yargıya intikali gerekli olan ve suç teşkil eden hallerin de Müsteşarlığa yazılı olarak bildirilmesi zorunludur."

Sigorta sektöründe bağımsız denetime ilişkin yapılan düzenlemeler, BDDK düzenlemelerine oldukça paralellik arz etmekte olup ISA 240 ile de benzeşmektedir.

3.5. 3568 Sayılı Kanun, Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi ve Bu Kapsamda Yayınlanan Denetim Standartları Uyarınca Hata ve Yolsuzluğun Ortaya Çıkarılmasına İlişkin Denetçinin Sorumluluğu

3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13.06.1989 tarih 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu Yasa ile muhasebe mesleği, mesleği icra edenler ve denetleyenler olarak iki temel gruba ayrılmıştır.

Muhasebecilik mesleğini icra edenlere Serbest Muhasebeci veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, denetim görevini icra edenlere de Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları uygun bulunmuştur. Temel olarak SMMM'ler imza, YMM'ler tasdik hizmeti vermektedir.

Yeminli Mali Müşavirlerin en önemli faaliyet konularını teşkil eden "Tasdik" işlemleri; "Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtır, yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır."

Maliye Bakanlığı vergi ziyanının olma olasılığı fazla olan bazı işlemleri belirlemekte, bu işlemlerin yapılabilmesini veya vergi avantajlarının kullanılabilmesini YMM'lerin tasdiki ön koşuluna bağlamaktadır. Yine ayrıca Vergi İdaresi eğer mükelleflere bir ödeme yapacak ise ve bu ödemeyi yapabilmesi için incelemeye ihtiyaç duyuyorsa, kendisinin yapacağı bu incelemeyi, YMM'lerin tasdikine bağlayarak daha hızlı ödeme yapmaktadır. Böylece YMM'lerin verdi-

ği tasdik hizmeti mükelleflere süre kazandırdığı gibi Vergi İdaresinin de yükünü azaltmaktadır.

Yeminli Mali Müşavirlerin verdiği tasdik hizmetleri kapsamı açısından yasal bir sınıflama olmamakla birlikte;

- Tam tasdikler,
 - Kısmi tasdikler,
- şeklinde ikiye ayrılabilir.

Tam tasdik hizmetleri, kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefleri ile imzalanan "tasdik sözleşmesi" kapsamında vergi dairelerine karşı vergi mükelleflerinin sadece yıl sonu beyannamelerindeki bilgilerin değil, bunun bir mütemmimi olan ve yıl içinde verilen gelir, katma değer, damga vergisi beyannamelerindeki bilgilerin denetlendiği ve doğruluğu konusunda aykırı bir duruma rastlanmadığı şeklinde bir imza ve tasdik hizmeti olmaktadır. Bu yönüyle de YMM'lerin bağımsız denetim benzeri bir hizmet verdikleri söylenmektedir. Eğer vergi yasalarına aykırı bir uygulamaya rastlanıyor ise, bu tasdik raporunda bildirilerek vergilerin doğru rakamlar üzerinden gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır. Kısmi tasdik hizmetleri ise; ihracatta KDV iadesi, yatırım indirimi gibi sadece belli alanlara mahsus denetimleri içeren hizmetlerdir.

3568 sayılı Kanun'a dayanılarak 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" yayımlanmıştır.

Bu Yönetmeliğin amacı, yeminli mali müşavirlerce, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamaktır.

Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tesbiti ve rapora bağlanmasıdır.

Söz konusu Yönetmeliğin hata ve yolsuzlukların or-

taya çıkarılmasında denetçinin sorumluluğunu belirleyen 16 ve 20'nci maddeleri aşağıdaki gibidir:

"Madde 16: Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması: Hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire aittir. Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltecek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür.

Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileleri, düzeltme önerisiyle birlikte işletme yönetimine bildirir.

İşletme yönetiminin bunları düzeltmesi halinde tasdik konusu belgeler tasdik edilir. Hataların düzeltilmesi istendiği halde, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun tespiti halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirilir.

Madde 20: Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu: Bu Yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinden imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususların; tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi zorunludur.

Yeminli mali müşavirler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır.

Tasdik raporunun düzenlenmesi ve incelemenin yapılması sırasında, başka bir ildeki bir inceleme ve bilgi toplama işinin, o ilde bulunan bir yeminli mali müşavire yaptırılmış olması halinde, bu kısmi incelemeden doğan sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire aittir."

Tam teselsülden kastedilen, birden çok kimsenin aynı zararı gidermekten birlikte sorumlu tutulmalarıdır. Burada özellik arz eden durum, zarar görenin zararı gidermek için sorumlu olanlardan her birine

ayrı ayrı, bir kısmına veya hepsine birden başvura-bilmesidir.

Yukarıdaki yönetmelik maddeleri incelendiğinde; yeminli mali müşavirlerin ülkemizdeki bağımsız denetçilere ve Uluslararası Denetim Standartlarında tanımlanan denetçiye nazaran çok daha fazla bir sorumluluk altına girdiği görülmektedir. Zira diğerlerinde "hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk" işletme yönetimine aitken; yeminli mali müşavirlik müessesesinde söz konusu sorumluluk işletme yönetimi ile yeminli mali müşavirin müşterek sorumluluğuna bırakılmıştır. Bu durumun sebebini denetim sistemimizin kaynağını sorgulamakla ortaya çıkarmak daha kolay olabilir, şöyle ki:

Dünyadaki uygulamalarına bakıldığında, denetim ilke ve standartlarının ülkeden ülkeye farklılıklar gösterdiği göze çarpmakla beraber aşağıdaki gibi genel bir sınıflandırma yapmak yanlış olmayacaktır.

1. Anglo Sakson modeli
2. Kıta Avrupası modeli

Bu iki grup arasındaki ayrımı, devletin denetim alanındaki rolü belirlemektedir. İlk grupta oluşturulan modelde muhasebe kuralları ve denetim standartları ile mesleğin uygulamasına ilişkin kurallar bu alanda çalışan meslek kuruluşları tarafından yürütülmekte; ikincisinde ise kurallar kamu otoriteleri tarafından oluşturulmaktadır.

Ülkemizdeki özel denetim sistemi, bugünkü yapısı itibarıyla Kıta Avrupası modeline yakın bir görünüm sergilemektedir. Bu modelde muhasebe kuralları büyük ölçüde vergi mevzuatı ile uyumlu olup, muhasebe denetimi ile vergi incelemesi işlev olarak birbirinden ayrılmakla birlikte, kuralların aynı kaynaktan (mevzuat) doğması nedeniyle uygulama sürecinde bir benzeşme söz konusudur.

IV. UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Çalışmanın bu kısmında öncelikle, 240 nolu ISA'nın ekinde yer alan; "hata ve yolsuzluk olasılığını gösteren durumlar, yolsuzluk risk faktörleri ve söz konusu risk faktörlerinin denetimine ilişkin yöntem ve teknikler" ele alınacak, daha sonra da bu doğrultuda bazı örnek olaylar değerlendirilecektir.

4.1. Hata veya Yolsuzluk Olasılığını Gösteren Durumlar⁹

Denetçi, tek tek veya bir bütün olarak, mali tabloların

yolsuzluk veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış beyanlar içermeye olasılığı gösteren durumlarla karşılaşabilir. Aşağıda belirtilen durumlar örnek olmakla beraber, her bir durum tüm denetimlerde olmadığı gibi aşağıdaki liste de bütünü kapsamamaktadır.

- Yönetim tarafından denetçinin denetim çalışmalarını, gerçekçi olmayan bir süre içinde tamamlaması konusunda baskıların var olması,
- Yönetimin bankalar gibi üçüncü şahıs ve kurumlardan bilgi alınmasını istememesi,
- Yönetim tarafından denetim kapsamında yapılan kısıtlamalar,
- Yönetim tarafından daha önce belirtilmeyen hususların belirlenmesi,
- Önemli olmakla birlikte denetlenmesi zor hesapların bulunması,
- Muhasebe ilkelerinin yanlış bir şekilde uygulanması,
- Yönetim ve çalışanlar tarafından çelişkili veya tatmin edici olmayan kanıtlar sunulması,
- El yazısıyla değiştirilmiş veya daha önceleri elektronik olarak elde edilen belgenin el yazısıyla hazırlanması gibi alışılmamış belgeleme türleri,
- İsteksizce veya makul olmayan bir süreden sonra verilen bilgiler,
- Ciddi bir şekilde eksik veya yeterli olmayan muhasebe kayıtları,
- Destekleyici kanıtlar olmadan yapılan işlemler,
- Özellikle yıl sonuna doğru oluşmuş, içeriği, hacmi veya karmaşıklığı göz önüne alındığında olağan olmayan işlemler,
- Yönetimin genel veya belirli onayı olmadan kaydedilen işlemler,
- Ana hesaplarla yardımcı hesaplar arasındaki veya fiziksel sayım ile ilgili hesap bakiyesi arasındaki uygun bir şekilde incelenmeyen ve zamanında düzeltilmeyen büyük farklar,
- Bilgisayarla yapılan işlemlerde yeterli kontrollerin bulunmaması (örnek olarak çok fazla işlem hataları olması, sonuçların veya raporların alınmasındaki gecikmeler),
- Analitik yöntem ve teknikler sonucu ortaya çıkan ve beklentilerden çok farklı sonuçlar,
- Beklenenden daha az mutabakat cevabı alınması veya mutabakat sonuçlarında ortaya çıkan büyük farklar,
- Gereğinden fazla savurgan hayat tarzına sahip çalışanların bulunması,
- Mutabakatı yapılamayan geçici hesaplar,
- Uzun süreden beri tahsil edilemeyen alacak bakiyeleri.

⁹ ISAs- 240.Ek:3

4.2. Yolsuzluk Nedeniyle Mali Tablolarda Oluşabilecek Hatalara İlişkin Risk Faktörlerine Örnekler¹⁰

Bu bölümde tanımlanan usulsüzlük risk faktörleri denetçilerin bir çok durumda tipik olarak karşı karşıya olabilecekleri faktörlere örneklerdir. Aşağıda listelenen usulsüzlük risk faktörleri sadece örnektir; ne aşağıda belirtilen bütün bu faktörler denetim çalışmalarının hepsinde mevcuttur ne de aşağıdaki listenin tüm faktörleri içerdiği söylenebilir. Ayrıca, denetçi, usulsüzlükle ilgili risk faktörlerini tek tek veya bir bütün olarak incelerken ve belli kontrollerin uygulanmasının riski azalttığına ilişkin karara varırken mesleki görüşünü kullanır.

4.2.1. Hatalı Mali Raporlama ile Sonuçlanan Yolsuzluk Risk Faktörleri

Hatalı mali raporlama ile sonuçlanan yolsuzluk risk faktörleri aşağıdaki gibi üç kategori halinde sınıflandırılabilir;

1. Yönetimin özellikleri ve kontrol sistemi üzerindeki etkisi
2. Sektör şartları
3. Faaliyet özellikleri ve mali istikrar

Bu üç kategori için tanımlanmış olan risk faktörleri aşağıdaki gibidir:

4.2.1.1. Yönetimin Özellikleri ve Kontrol Sistemi Üzerindeki Etkisi ile İlgili Yolsuzluk Risk Faktörleri

Yolsuzlukla ilgili aşağıdaki risk faktörleri yönetimin yeteneği, çevresi üzerindeki baskısı, yönetim stili ve iç kontrol ve de mali raporlama süreciyle ilgili tavrı ile bağlantılıdır.

• Yönetim hileli mali raporlama yapmak için gerekli eğilime sahiptir. Belirtiler aşağıdakileri kapsayabilir;

- İşletme yönetimine yapılan ödemelerin önemli bir kısmı faaliyet sonuçları, mali durum veya nakit akışı için belirlenmiş yüksek hedeflere ulaşılması durumunda sağlanacak olan ikramiyeler, hisse opsiyonları ve diğer benzeri faydalardan oluşmaktadır,

- Sıkça rastlanılmayan muhasebe uygulamalarının kullanımıyla, yönetim tarafından işletme hisselerinin fiyatı ve kazanç trendini sabit tutma veya arttırmaya yönelik eğilim,

- Yönetimin agresif olarak nitelendirilebilecek veya açıkça gerçekçi olmayan tahminleri başarmak konusunda analistlere, kredi sağlayan kuruluşlara ve diğer üçüncü işletmelere taahhütte bulunması,

- Yönetimin uygun olmayan yöntemler izleyerek açıklanan kârı düşük göstermek suretiyle düşük vergi ödemeye olan yatkınlığı.

• Yönetimin, iç kontrol sistemi ve mali raporlama süreci hakkında uygun tavrı sergilemek konusundaki başarısızlığı. Belirtiler aşağıdakileri kapsayabilir;

- Yönetimin, işletme kültür ve değerlerini etkili bir şekilde duyuramaması veya uygun olmayan kültür ve değerler geliştirmesi ve duyurması,

- Yönetimin tek bir kişi veya küçük bir grubun kontrolü altında olması ve yöneticilerin kontrollerin verimliliği hakkında gerekli özeni göstermemesi,

- Yönetimin önemli kontrolleri yeteri kadar denetlememesi,

- Yönetimin iç kontrol sisteminin bilinen zayıflıklarını zamanında düzeltmede başarısız olması.

- Yönetimin operasyon personeli için aşırı agresif mali hedefler ve beklentiler oluşturması.

- Yönetimin yasal otoritelerin getirdiği düzenlemelere karşı ilgisiz davranması,

- Yönetimin verimsiz muhasebe ve bilgi işlem sistemlerini ve iç denetim personelinin değiştirilmemesi.

• Mali konulardan sorumlu olmayan yöneticilerin, gereğinden fazla, muhasebe prensiplerinin seçimi veya önemli tahminler konusundaki kararlara katılması.

• Yönetim, danışman ve yönetim kurulu üyelerinin sık değişimi.

• Mevcut veya önceki denetçiler ile yönetim arasında zoraki bir ilişkinin bulunması. Belirtiler aşağıdakileri kapsayabilir;

- Mevcut veya önceki denetçilerle muhasebe, denetim veya raporlamaya ilişkin konularda sıkça yapılan tartışmalar,

- Denetçiye denetimin tamamlanması veya denetim

¹⁰ISAs-240.Ek:1

raporunun çıkmasıyla ilgili olarak zaman kısıtlaması getirmek de dahil olmak üzere mantıksız taleplerde bulunmak,

- Denetçinin denetim çalışmaları gereği görüşmek zorunda olduğu insanlara, yöneticilere veya gerekli bilgilere ulaşmasına ilişkin olarak uygun olmayan bir biçimde resmi veya resmi olmayan sınırlamalar getirmek,

- Özellikle denetim çalışmalarının kapsamını daraltmak amacıyla denetçiye karşı baskıcı bir tutum izlemek.

• İşletmenin Sermaye Piyasası Kanun'larına uyma konusunda kötü bir geçmişi olması veya üçüncü şahıs ve işletmeler tarafından işletme veya işletme yönetimine yöneltilmiş usulsüzlük ve ilgili kanunları çiğneme nedeniyle hak taleplerinin bulunması.

• İşletmenin yönetim yapısının zayıf veya yetersiz olduğunun aşağıdaki gibi kanıtlarla belirlenmesi;

- Yönetimden bağımsız olan iç denetim elemanlarının sayısının yetersiz olması,

- Şirket yöneticilerinin mali raporlama, muhasebe ve iç kontrol sistemleri konularında yeterli özeni göstermemesi.

4.2.1.2. Sektör Koşullarından Kaynaklanan Risk Faktörleri:

Bu tür usulsüzlük risk faktörleri, işletmenin faaliyetlerini sürdürdüğü ekonomik ve hukuki çevrenin taşıdığı risk faktörlerini içermektedir.

• Yürürlüğe yeni konmuş olan yasal, hukuki ve muhasebeye ilişkin olan düzenlemeler işletmenin mali istikrarını ve kârlılığını bozmaktadır.

• Piyasanın olgunlaşması veya yüksek rekabet nedeniyle kâr marjlarında azalma.

• Artan işletme iflaslarının ve müşteri taleplerinin önemli ölçüde azaldığının görüldüğü bir sektör.

• Hızla değişen teknolojinin etkilerine karşı hassas olma veya ürünlerin çok çabuk bozulması.

4.2.1.3. Mali İstikrar ve Faaliyet Özelliklerine İlişkin Usulsüzlük Risk Faktörleri:

Bu tür risk faktörleri işletmenin kârlılığı, mali durumu ve işlemleri ile kurumsal yapısının karmaşıklığıyla ilgilidir:

• İşletmenin gelirlerinde büyüme açıklanırken faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışının olmaması.

• İşletmenin mali durumu göz önünde bulundurulunca rekabet edebilmesi için ihtiyacı olan ilave sermayenin elde edilmesi konusunda baskıların bulunması (araştırma ve geliştirme veya yatırım harcamalarını karşılayabilecek fonlara ihtiyaç duymasını da içerir).

• İşletme varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelir ve giderlerinin sıkça rastlanılmayan yargıları içeren tahminlere dayanması veya bu tahminlerin yakın gelecekte işletmenin mali bünyesine zarar verici yönde olası değişikliklere açık olması (örneğin, alacakların nihai tahsilatı, gelirin gerçekleşme zamanı, mali enstrümanların değerlendirilmesinin subjektif olan teminatlara bağlı olması veya geri ödeme kaynaklarının güçlükle değerlendirilmesi veya maliyetlerin önemli ölçüde ertelenmiş olması).

• İşletmenin faaliyet konusu dışındaki alanlarda ilişkili taraflarla önemli işlemler gerçekleştirmesi.

• İlişkili taraflarla yapılan işlemlerin denetlenmemiş veya başka bir denetim firması tarafınca denetlenmiş olması.

• Özüncü önceliği kavramının geçerliliği konusunda şüphe uyandırıcı şekilde (özellikle yıl sonunda) büyük tutarlarda, beklenmedik veya karışık işlemlerin gerçekleşmiş olması.

• Vergi cenneti olarak bilinen ülkelerde işletmenin faaliyetleri ile ilişkilendirilemeyecek şekilde kabank banka hesapları veya iştirak ve şube işlemlerinin bulunması.

• İşletme faaliyetleri ile açık bir bağlantısı kurulamayan, ender veya sayıca çok fazla yasal yapının iç içe geçtiği karmaşık bir organizasyon, yönetim otorite yapısının ve sözleşmelerin bulunması.

• İşletmeyi yöneten organizasyonun veya kişilerin belirlenmesinin güç olması.

• Aynı sektörde faaliyet gösteren diğer firmalar ile karşılaştırıldığında, beklenmedik hızlı büyüme ve kârlılığın görülmesi.

• Faiz oranlarındaki değişimlere karşı hassas olunması.

• Dış kaynaklardan alınan borçlara önemli ölçüde bağlı kalmak, geri ödeme şartlarına uyumda zorlanmak veya yerine getirilmesi güç kredi taahhütlerinin varlığı.

- Satış ve kârlılığı artırıcı teşvik programlarının gerçekçi olmaması.
- İşletmenin satın alınması veya iflas etmesinin yakın bir gelecekte beklenilmesi.
- Açıklanan mali sonuçların kötü olması durumunda askıda olan önemli işlemlerin olumsuz yönde etkilenmesi (örneğin; şirket birleşmeleri, ihale sonuçları).
- İşletmenin borçlarına işletme yöneticileri tarafından kefil olduğu süreç içerisinde mali yapının kötüye gitmesi.

4.2.2. Varlıkların Kötüye Kullanılması Sonucu Oluşan Usulsüzlüğe İlişkin Risk Faktörleri

Varlıkların kötüye kullanılması sonucu oluşan usulsüzlüğe ilişkin risk faktörleri aşağıda belirtilen iki ana kategoride sınıflandırılabilir:

1. Varlıkların kötü kullanıma açıklığı,
2. Kontroller.

Her iki kategori için varlıkların kötüye kullanılması sonucu oluşan usulsüzlüğe ilişkin risk faktörü örnekleri aşağıda belirtilmiştir. Denetçinin 2. kategoride tanımlanan usulsüzlük risk faktörlerini dikkate alma derecesi, 1. kategoride tanımlanan risk faktörlerinin varlığına göre değişmektedir.

4.2.2.1. Varlıkların Kötü Kullanıma Açıklığı İle İlgili Usulsüzlük Risk Faktörleri

Bu tür risk faktörleri işletmenin varlıklarının yapısı ve çalışmaya yakınlıkları ile ilişkilidir.

- Kasada yüksek tutarlarda nakdin bulundurulması.
- Nakde kolay çevrilebilen varlıkların olması (elmas, bilgisayar çipleri ve hazine bonoları).
- Küçük ama kolay pazarlanabilen ve sahipliğin zor kanıtlandığı maddi duran varlıklara sahip olmak.

4.2.2.2. Kontrollere Yönelik Usulsüzlük Risk Faktörleri

Bu tür usulsüzlük risk faktörleri varlıkları kötüye kullanımdan koruyacak kontrollerin eksikliği durumunda ortaya çıkar.

- Yönetimin gerekli denetim ve gözetimi yapamama-

si (örneğin; uzak bölgelerin yetersiz denetlenmesi).
• Kötü kullanıma açık olan varlıklara erişimi olan çalışanların işe alımı sırasında yapılan araştırmaların yetersiz olması.

- Kötü kullanıma açık olan varlıkların kayıtlarının yetersiz tutulması.

- Gerekli görev dağılımları ve bağımsız kontrollerin yetersiz olması.

- İşlemler üzerindeki onay ve yetki sisteminin yetersiz olması (örneğin, satın alma).

- Kasa, yatırım araçları, envanter veya sabit kıymetlerin fiziksel korumasının yetersiz olması.

- İşlemlerin belgelendirilmesinin düzgün ve zamanında yapılamaması.

- Önemli kontrol görevi olan çalışanların zorunlu yıllık izinlerinin olmaması.

4.3. Yolsuzluk Risk Faktörlerinin Denetimine İlişkin Olarak Gerekli Görülen Yöntem ve Teknik Değişikliklerine Örnekler¹¹

Denetçinin; hem hileli mali raporlamadan hem de varlıkların kötüye kullanılmasından doğacak maddi hata riskini değerlendirmesinde olası tutum örnekleri aşağıda belirtildiği gibidir. Denetçi koşullara uygun olan yöntem ve tekniği seçerken insiyatifini kullanır. Aşağıda belirtilen yöntem ve teknikler her koşul için en uygun veya gerekli yöntem ve teknikler olmayabilir.

4.3.1. Yolsuzluktan Doğan Maddi Hata Riski Değerlendirmelerinin Denetimi Etkileyebileceği Yönler:

- Profesyonel Şüphencilik: Profesyonel şüphencilik uygulaması şu hususları kapsayabilir: (i) Önemli işlemleri destekleyen belgelendirmenin nitelik ve kapsamının seçiminde artan hassasiyet, (ii) Önemli konularla ilgili yönetim açıklama ve sunumlarını destekleyici bilgilere duyulan artan ihtiyaç.

- Denetim ekip elemanlarının görev dağılımı: Önemli denetim sorumlulukları üstlenen denetim ekibi elemanlarının bilgi ve yetenekleri, denetim sırasında risk düzeyi değerlendirmesine uygun ve yeterli olmalıdır.

¹¹ISAs- 240.Ek:2

• **Muhasebe İlke ve Politikaları:** Denetçi, özellikle gelirin tanınması, varlıkların değerlendirilmesi ve aktifleştirmeye karşı giderleştirmeye ilgili olarak, yöntemin önemli muhasebe politikalarını seçerken kullandığı karar sürecini daha detaylı incelemeye karar verebilir.

• **Kontroller:** Denetçinin kontrol riskini yüksekte düşük seviyeye indirebilme ihtimali azalabilir. Ama bu durum denetçinin, denetim planlaması amacıyla işletmenin iç kontrollerini anlama ihtiyacını azaltmaz.

4.3.2. Yöntem ve Tekniklerin Seçiminde İçerik, Zamanlama ve Kapsam Açısından Öngörülebilir Değişiklikler:

• Uygulanan denetim aşamalarının daha güvenilir ve destekleyici bilgi içerir hale getirilmesi için değiştirilmesi gerekebilir. Örneğin; işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan daha fazla denetim kanıtı elde edilmesi gerekebilir.

• Yöntem ve tekniklerin zamanlaması yıl sonuna daha yakın bir döneme veya yıl sonuna çekilebilir. Örneğin: Yönetimin hatalı mali raporlama yapma riskini arttıran ücret benzeri ödemeleri göz önünde bulundurarak, denetçi, yıl sonunda detaylı denetim yöntem ve tekniklerin uygulanmasını öngörebilir.

• Uygulanan yöntem ve tekniklerin kapsamının uygunsuzluktan doğacak olan maddi hata riskinin değerlendirilmesini yansıtmaması gerekebilir. Örnekleri artırmak veya daha kapsamlı analitik işlemler uygulamak gibi.

Denetçi, denetim yöntem ve tekniklerinin kapsamını arttırmak yerine, içeriğini değiştirmenin daha etkili olabileceğini göz önünde bulundurur.

4.3.3. Hesap, İşlemlerin Türü ve Hesap Özellikleri Bazında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar:

Denetçinin usulsüzlükten doğacak maddi hata riskine karşılık olarak geliştireceği denetim yöntem ve teknikleri risk faktörlerinin türü ve kombinasyonları, hesap bakiyeleri ve işlemlerin türüne göre değişebilir.

Bazı örnekler şunlardır:

• Bazı sahaları ziyaret etmek veya belli testleri ani olarak gerçekleştirmek. Örneğin; daha önceden de-

netçinin katılımı bildirilmemiş yerlerde envanter sayımı veya denetçinin kasa sayımına beklenmeyen bir tarihte katılımı.

• Envanter sayımının yıl sonuna yakın bir tarihte yapılmasının istenmesi.

• Denetim yaklaşımını o yıl için değiştirmek. Örneğin, önemli müşteriler ve satıcılarla daha önce yazılı mutabakat yapılırken; sözlü olarak iletişime girmek; mutabakat isteğini işletmenin içinden belli birine yapmak veya daha fazla bilgi talebi.

• Özellikle yıl sonunda veya yıl sonuna yakın dönemlerde gerçekleşen önemli ve olağandışı işlemler için, ilişkili taraf olasılığının ve bu işlemleri destekleyen mali kaynakların araştırılması.

• Analitik tekniklerin detaylı gerçekleştirilmesi.

• Yolsuzluktan doğabilecek önemli yanlış beyan riskinin oluşabileceği yerlerdeki çalışanlarla görüşmeler düzenlemek ve bu sayede onların riskler ve bunların nasıl kontrol edilebileceği hususunda görüşlerini almak.

• Eğer başka bağımsız denetçiler bir veya daha fazla şubelerin mali tablolarını denetliyorsa, onlarla maddi hata riski için gerekli işlerin kapsamını tartışmak.

• Yolsuzluktan doğabilecek yanlış beyan riskinin yüksek olduğu önemli bir mali tablo kalemi için uzman kişi görüşü önemliyse, bu amaç dahilinde bir uzmana başvurulması.

• Bilgisayar yardımcı teknikler gerçekleştirmek, örneğin sapmaları belirlemek için bilgi çıkarımı yapmak.

• Bilgisayar sistemlerinin oluşturduğu kayıt ve işlemlerin doğruluğunu test etmek.

• Denetlenecek işletmenin dışındaki kaynaklardan ek bilgi toplamak.

4.4. Hileli Finansal Raporlama İstatistikleri (Amerika Örneği)

Finansal tabloların yanlış sunumu için yönetimce kullanılan en yaygın iki teknik; gelirin olduğundan farklı ve varlıkların olduğundan fazla gösterimidir. COSO¹² tarafından yapılan bir çalışmaya göre, 1987

¹²Committee of Sponsoring Organisations of the Tradway Commission

ile 1997 yılları arasında Amerika'daki finansal mali raporlama yolsuzluğuna karışan şirketlerin yüzde 50'si ya gerçek olmayan gelirler yaratmış ya da gelirlerini olması gereken dönemden erken muhasebeleştirmiştir (COSO 1999).

Bu alacak ve gelirlerin olduğundan fazla gösterilmesine ilaveten, yolsuzluğa karışan firmaların yüzde 50'si; mevcut varlıkları yüksek değerlemek, gerçek olmayan veya sahip olunmayan varlıkları muhasebeleştirerek veya gider yazılacak kalemleri aktifleştirmek suretiyle varlıklarını olduğundan fazla göstermişlerdir. Bu sınıftaki firmaların yalnızca yüzde 18'i gider ve yükümlülüklerini olduğundan düşük gösterme eğiliminde olmuştur. Finansal raporlama yolsuzluğu örneklerinin büyük bir bölümü kasıtlı

olarak finansal bilgilerin yanlış gösterimiyle alakalıdır, işletme varlıklarının kötüye kullanımıyla (çalınma, zimmet) ilgili örnekler toplamın yalnızca yüzde 12'sini oluşturmaktadır.

Yolsuzlukların yüzde 83'ü ya organizasyonun genel müdürü veya finansman müdürü tarafından işlenmiştir. Bu kişiler genelde vergi öncesi kâr açıklamak (zarar açıklamamak), firma hisselerinin işlem gördüğü borsada ticarete devam edebilmek için gerekli yeterlilikleri tutturmak veya firma hisselerinin fiyatını artırmak amacıyla beraberce yolsuzluk girişimlerinde bulunmuşlardır. Ayrıca, firma yetkililerinin ve çalışanlarının yolsuzluğa karışmasının bir sebebi de, bunların firmanın ortalama yüzde 32'sine sahip olmalarıdır.

4.5 Hileli İşlem Örnekleri¹³

Satış Yolsuzlukları	-Faturasız satış yapılması, -Düşük bedelle satış yapılması,
Alış Yolsuzlukları	-Naylon fatura alınması, -Yüksek bedelli fatura alınması, -Alış iskontolarının kayıt dışı tutulması,
İşletme Giderlerinin Yüksek Gösterilmesi	Yukarıdakilere ilaveten diğer giderleri yüksek göstermek, (Örneğin gereğinden fazla karşılık, amortisman gideri kaydetmek)
Özel Giderlerin İşletmeye Aktarılması	-Ev veya özel büroları ile ilgili elektrik, su, telefon faturalarının işletmeye ödenmesi, -Özel seyahat ve otomobil giderlerinin işletmeye ödenmesi,
Arızı Gelirlerin Kayıt Dışı Tutulması	Amortismanını tamamlamış varlıkların kayıtlardan çıkarılmaması, hurda satışlarının kayda alınmaması,
Değerleme Hileleri (Kârı Azaltmak Amacıyla)	-Stokları olduğundan daha az göstermek, -Karşılık giderleri yaratmak veya yükseltmek, Amortisman giderlerini yüksek hesaplayabilmek için gerçekçi olmayan amortisman oranlarının kullanılması, -Amortisman süresini tamamlamışlara amortisman gideri hesaplamak, -Hurda, atık, defolu malları bilançoya almayarak yok göstermek, Devlet kağıtlarına, vadeli mevduata, ters repo işlemlerine gelir tahakkuk ettirmemek, -Örtülü sermayeye, ortakların alacaklarına, kuruluş dönemi sermayesine faiz yürütmek, -Örtülü kazanç dağıtımı, ortakların diğer şirketlerine veya grup içi şirketlere emsaline oranla daha ucuz mal satmak ve onlardan daha pahalı fiyatla mal almak,
Değerleme Hileleri (Kârı Artırmak Amacıyla)	-Stokları olduğundan fazla göstermek veya değerlemek, -Karşılık ve reeskont ayırmamak, -Düşük amortisman oranları kullanmak, -Örtülü sermaye faizi elde etmek, -Örtülü kazanç elde etmek,

¹³Kaval 2005

V. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Uluslararası Denetim Standartları, yolsuzluğun ve hatanın ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde asıl sorumluluğu işletmenin yönetimine ve idarecilerine yüklemiştir. Buna göre denetim, hata ve yolsuzluk için caydırıcı bir rol oynayabilir ancak denetçi, hata ve yolsuzluğun önlenmesinden sorumlu tutulamaz ve tutulmamalıdır. Zira, denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalara bağlı olarak, denetim uygun bir biçimde planlansa ve ISA'ya uygun şekilde gerçekleştirilse bile, mali tablolardaki önemli yanlış beyanların fark edilememesi gibi kaçınılmaz bir risk söz konusudur. Denetim, takdir kullanımı, test etme yönteminin kullanımı, iç kontrol sisteminin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar ve denetçiye sunulan kanıtların pek çoğunun kesin olmaktan ziyade ikna edici olması gibi faktörler nedeniyle bütün önemli yanlış beyanların tespit edileceğini garanti etmez. Bu sebeplerle denetçi, sadece mali tablolardaki önemli yanlış beyanların ortaya çıkarılacağına dair makul bir güvence sağlayabilir. Bununla birlikte, denetçinin mevcut hata ve yolsuzluklardan hiç de sorumlu olmadığı anlamı çıkarılmamalıdır. Denetçi, bir denetim çalışmasını mesleki şüphecilik tutumu içerisinde planlar ve yürütür. Denetim tersini ortaya çıkaran kanıtlar sunmadığı sürece denetçi, kayıtların ve belgelerin gerçek olduğunu kabul etmek durumundadır. Ancak, denetim yöntemlerini planlarken ve uygularken, bunların sonuçlarını değerlendirirken ve raporlarken denetçi; mali tablolarda yolsuzluk ve hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıklar olabileceği riskini her zaman göz önünde bulundurmalıdır. Eğer denetçi mali tablolarda önemli bir yanlışlığa yol açan bir hata tespit ederse, mali tablolarda önemli bir yanlışlığa yol açsa da açmasa da bir yolsuzluk belirlerse, mali tablolardaki muhtemel etkisi önemli olmasa bile yolsuzluğun varlığıyla ilgili bir kanıt bulursa, bunları sorumlu kişilere rapor etmelidir. Ülkemizde mevcut bağımsız denetim birimleri ve bunların yayınlamış olduğu denetim standartları incelendiğinde, bunların büyük ölçüde Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu oldukları ve yolsuzluk ile hatanın ortaya çıkarılmasında ve önlenmesindeki sorumluluk paylaşımını bu doğrultuda belirledikleri anlaşılmaktadır.

Bazı yönleriyle bağımsız denetim sınıfında değerlendirilen yeminli mali müşavirlik müessesesinde ise, hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk teselsül şeklinde işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire aittir. Burada öncekilerden farklı olarak tam teselsül ilkesi doğrultusunda yeminli mali müşavirin hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki sorumluluğu yönetimle eşdeğer tutulmuştur. Bu fark-

lılığın temel sebebi, yeminli mali müşavirlik müessesinin bağımsız denetimden ziyade uygunluk denetimi yapmak amacıyla ihdas edilmesindedir. Yani Maliye İdaresi, yönetim olarak kendi yaptığı denetim görevlerinden bazılarını özelleştirmiş ve bu görevi icra edecek denetçilerin Maliye İdaresi adına hareket edeceğine sorumluluk taşımasını arzulamış ve de bu doğrultuda yeminli mali müşavirlik mesleğini ortaya çıkarmıştır. Bu tarihsel süreç göz önüne alındığında, yeminli mali müşavirlerin bağımsız denetçilerden farklı ve belki de daha ağır sorumluluklara sahip olmasını anlamak kolaylaşmaktadır.

Kaynaklar:

- AKSOY Tamer, *Tüm Yönleriyle Denetim*, Ankara 2002
- A. ARENS, J. ELDER & S. BEASLEY, *Auditing & Assurance Services (10/e)*, Prentice Hall Inc., US 2004
- BAŞPINAR Ahmet, *Türkiye ve Dünyada Denetim Standartları Uygulamalarına Genel Bir Bakış*, Maliye Dergisi, Ankara, Haziran 2005
- BYRNE John, *Chainsaw Al Dunlap Cuts His Last Deal*, BusinessWeek, September 5 2002
- COSO, *Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997, An Analysis of U.S. Public Companies*, New York, 1999
- GÜNDOĞDU Burhan, *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları*, Sirküler Rapor, Sayı 10, TÜRMOB Yayınları, Ekim 2005
- KAVAL Hasan, *Muhasebe Denetimi*, Ankara 2005
- KEPEKÇİ Celal, *Bağımsız Denetim*, Ankara 2002
- www.fasb.org,
- www.fee.be,
- www.iasb.org,
- www.ifac.org,
- www.tmsk.org.tr,
- www.turmob.org.tr,
- www.spk.gov.tr.

