

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖNEMİ VE
KOCAELİ'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR
ARAŞTIRMA

Nurten YILDIRIM

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİMDALİ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT

ARALIK 2018

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖNEMİ VE
KOCAELİ'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR
ARAŞTIRMA

Nurten YILDIRIM
(152008149)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİMDALİ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT

ARALIK 2018

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖNEMİ VE
KOCAELİ'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR
ARAŞTIRMA**

Nurten YILDIRIM
(152008149)

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih:

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin Mert _____
(İstanbul Okan Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Ayşe Pamukçu _____
(Marmara Üniversitesi)

Doç. Dr. Hakan Taştan _____
(İstanbul Okan Üniversitesi)

ARALIK 2018

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
ÖZET	vii
ABSTRACT	ix
KISALTMALAR	xi
TABLolar DİZİNİ	xii
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ	3
2.1. İÇ KONTROL SİSTEMİ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER	3
2.1.1. İç Kontrolün Tanımı	3
2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi	5
2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı	7
2.1.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	8
2.1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları	9
2.1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları	10
2.1.4.3. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları	11
2.1.4.3.1. İşletme Varlıklarını Korumak	12
2.1.4.3.2. Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğunu ve Güvenirliğini Sağlamak	12
2.1.4.3.3. İşletme Faaliyetlerinin Yönetim Politikalarına, Planlara ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak	13
2.1.4.3.4. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak	13

2.1.4.3.5. Faaliyetler için Belirlenmiş Amaçlara Ulaşılmasını Sağlamak ..	13
2.1.5. İç Kontrol Sisteminin Sınıflandırılması.....	14
2.1.5.1. Yönetmel Kontrol.....	15
2.1.5.2. Muhasebe Kontrolü.....	16
2.1.5.2.1. Varlıkların Korunması	16
2.1.5.2.2. Finansal Kayıtların Güvenirliğı	17
2.1.5.2.3. Kıymet Hareketleri.....	17
2.2. İÇ KONTROL KONUSUNDA TÜRKİYE’DEKİ YASAL DÜZENLEMELER.....	17
2.2.1. Sermaye Piyasası Mevzuatı ve İç Kontrol.....	17
2.2.2. Bankacılık Mevzuatı ve İç Kontrol	18
2.2.3. Kamu Kesimi İç Kontrol Düzenlemeleri.....	19
2.2.4. Türk Ticaret Mevzuatı ve İç Kontrol	19
2.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNDE YETKİ VE SORUMLULUKLAR.....	20
2.3.1. Yönetimin Sorumluluğı.....	21
2.3.2. İç Denetimin Sorumluluğı.....	21
2.3.3. Diğer Çalışanların Sorumluluğı	22
BÖLÜM 3. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ.....	24
3.1. HATA KAVRAMI VE MUHASEBEDE HATA.....	24
3.2. MUHASEBE HATALARININ SINIFLANDIRILMASI.....	26
3.2.1. Matematik Hataları.....	26
3.2.2. Kayıt Hataları	26
3.2.3. Unutma ve Tekrarlanma Hataları.....	26

3.2.4. Nakil Hataları	27
3.2.5. Bilanço Hataları.....	27
3.3. MUHASEBE HATALARININ RAPORLAMAYA ETKİLERİ.....	27
3.4. MUHASEBE HATALARININ NEDENLERİ VE DÜZELTİLMESİ.....	28
3.4.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik	28
3.4.2. İhmal ve Dikkatsizlik	28
3.5. HİLE KAVRAMI VE MUHASEBE HİLELERİ.....	29
3.6. MUHASEBE HİLE TÜRLERİ.....	30
3.6.1. Kasti Hatalar	30
3.6.2. Kayıt Dışı İşlemler	30
3.6.3. Zamanından Önce Ve Sonra Kayıt.....	31
3.6.4. Sahte Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması.....	32
3.6.5. Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması.....	35
3.6.6. Tahrip Edilmiş Belge ve Defter Düzenlenmesi ile Kullanılması	36
3.6.7. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt.....	36
3.6.8. Gerçek Dışı Hesapların Kullanılması	37
3.6.9. Bilanço Maskelenmesi	37
3.7. İŞLETMELERDE YAPILAN HİLELER	40
3.7.1. Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler	40
3.7.2. Yönetim Hileleri.....	41
3.7.3. Mali Tablolar Üzerinde Yapılan Hileler	43
3.8. MUHASEBE HİLELERİNİN NEDENLERİ	44
3.8.1. Alış Hileleri.....	44

3.8.2. Satış Hileleri	45
3.8.3. İşletme Giderlerinin Yükseltilmesi	45
3.8.4. Özel Giderleri İşletmeye Aktarma	46
3.8.5. Arizi Giderleri Gizlemek	46
3.9. ÇALIŞANLARIN HİLE YAPMA NEDENLERİ	46
3.9.1. Baskı.....	47
3.9.2. Fırsat.....	48
3.9.3. Kendini Haklı Gösterme Çabası	48
BÖLÜM 4. İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE ÖNEMİ	50
4.1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BİLEŞENLERİ.....	50
4.1.1. Konrol Ortamı	52
4.1.2. Risk Değerlendirilmesi	54
4.1.3. Kontrol Faaliyetleri	56
4.1.4. Bilgi ve İletişim	57
4.1.5. Gözlem (İzleme)	58
4.2. İŞLETMELERDE ETKİLİ BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ	59
4.2.1. Görevlerin Ayrımı	60
4.2.2. Yetkilendirme	61
4.2.3. Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeni.....	61
4.2.4. Fiziki Koruma	61

4.2.5. Bağımsız Mutabakat	62
4.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN MUHASEBE HİLELERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	62
4.4. HİLELERİN ORTAYA ÇIKARILMASI.....	65
4.4.1. Muhasebe ile İlgili Hile Belirtileri.....	66
4.4.1.1. Muhasebe Belge ve İşlemlerdeki Hile Belirtileri	66
4.4.1.2. Hileli Yevmiye Kayıtların Belirtileri.....	68
4.4.2. İç Kontrol Yapısı Zayıflıkları.....	70
4.4.3. Analitik Anormallikler.....	70
4.4.4. Yaşam Biçimlerindeki Değişiklikler	71
4.4.5. Şikayetler ve Uyarılar	72
4.4.6. Aşırı Yaşam Biçimleri	74
4.4.7. Olağan Olmayan Davranışlar	74
4.5. İŞLETMELERDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE ETKİNLİĞİ.....	75
BÖLÜM 5. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN, BAĞIMSIZ DENETİMLE İLİŞKİSİNİN İNCELENMESİ.....	78
5.1. YÖNTEM.....	78
5.2. KAPSAM VE SINIRLILIKLAR.....	78
5.3. VERİ TOPLAMA TEKNİĞİ.....	79
5.4. HİPOTEZLER	80
5.5. ARAŞTIRMAYA KATILAN İŞLETMELERİN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİNE İLİŞKİN BULGULAR.....	81

BÖLÜM 6. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	100
KAYNAKÇA.....	105
EKLER.....	112



ÖZET

MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖNEMİ VE KOCAELİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Denetim ve kontrol kavramları ile ortaya koydukları faaliyetler birbirinden farklı olması ile birlikte amaçları da birbirlerinden farklıdır. Denetim faaliyetleri genellikle muhasebe ile ilgiliyken kontrol kavramı muhasebenin yanı sıra işletmenin tüm faaliyetlerini de kapsamaktadır.

Denetim faaliyetleri, işletmeden bağımsız bir şekilde denetim konusunda deneyimli, eğitilmiş ve uzman kişiler tarafından yürütülürken kontrol kavramına ilişkin faaliyetler ise, işletme faaliyetleri ve faaliyetlere ilişkin süreçlerin yine işletme yapısı içinde ve işletme yönetimine bağlı bir şekilde yürütülmektedir.

Denetim faaliyetlerinin temel amacı işletme yönetiminin bir iddia niteliğinde ortaya koyduğu finansal tabloların dürüstlüğü ve güvenilirliği konusunda işletme ile ilgili çıkar kişi ve gruplarına makul bir güvence sağlamak olması iken; kontrol faaliyetlerinin temel amacı ise işletme faaliyetlerine ilişkin iş ve süreçlerinin performansının incelenmesi, değerlendirilmesi ve işletme hedeflerine ulaşabilme başarısının ortaya konmasıdır.

Kontrol kavramını denetim kavramından ayıran en belirgin özellik kontrol faaliyetlerinin işletme yönetimine bağlı bir şekilde yürütülmesidir. İşletmeler ekonomilerin en önemli unsuru olup doğal olarak meydana gelen değişim ve gelişmelerden en çok etkilenen birimler haline gelmişlerdir.

Günümüz dünyasında yaşanan küreselleşmenin beraberinde getirdiği etki ile ekonomik dünya çok daha karmaşık bir yapı halini almış, işlem sayısı artmış, işletmeler genişlemiş olup bu durumda yetki ve sorumluluk paylaşımını gerekli bir hale getirmiştir.

Bu gelişmeler iç denetim ve iç kontrol kavramlarının gerekliliğini ortaya koymuş olup faaliyet ve işlemleri kontrol edebilmek ve risklere karşı bir korunma mekanizması oluşturmak üzere söz konusu sistem ve birimleri işletmeler yapısında kurulmasını zorunluluk haline getirmiştir.



Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, Hata, Hile, Bağımsız Denetim

ABSTRACT

THE IMPORTANCE OF THE EFFECTIVENESS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN THE PREVENTION OF ERRORS AND IRREGULARITIES IN ACCOUNTING AND A RESEARCH ON INDEPENDENT AUDITORS IN KOCAELI

Audit and control concepts are different from each other and their objectives are different. Audit activities are generally related to accounting, but the concept of control includes accounting as well as all activities of the enterprise.

Audit activities are carried out independently of the company by experienced, trained and expert people in auditing, while activities related to the concept of control are carried out within the structure of the company and related processes related to the business activities and activities, depending on the management of the company.

Audit activities the main purpose of a claim of the nature revealed Business Administration when it comes to integrity and reliability of the financial statements of the business-related interest is to provide reasonable assurance that individuals and groups; while the main purpose of the performance of control activities and business activities and business processes of examination, evaluation and the success of the business demonstrates ability to reach its goals.

The most prominent feature distinguishes the concept of control from the concept of control is that control activities are carried out in a manner connected to the management of the company. Enterprises are the most important element of the economy and have become the most affected units of natural changes and developments.

With the impact of globalization experienced in today's world, the economic world has become a much more complex structure, the number of transactions has increased, businesses have expanded and in this case the sharing of authority and responsibility has made it necessary.

These developments have revealed the necessity of the concepts of internal audit and internal control, and made it necessary to establish such systems and units in the structure of the organization in order to control operations and operations and to establish a protection mechanism against risks.

Keywords: Internal Control, Mistake, Fraud, Independent Audit

KISALTMALAR

- ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
- AICPA** : (American Institute of Certified Public Accountants) Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Amerikan Enstitüsü
- BDDK** : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- COSO** : (The Committee on Sponsoring Organizations) Sponsor Olan Kurumlar Komitesi
- FCPA** : (Foreign Corrupt Practices Act)Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası
- GKGMİ** : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- IIA** : (The Institute of Internal Auditors) İç Denetçiler Enstitüsü
- INTOSAI** : (International Organization of Supreme Audit Institutions) Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi
- SEC** : Securities and Exchange Comission) Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
- SOX** : (Sarbanes Oxley) Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası
- SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu
- TMS** : Türkiye Muhasebe Standartları
- TTK** : Türk Ticaret Kanunu
- VUK** : Vergi Usul Kanunu

TABLolar DİZİNİ

Sayfa No

Tablo 5.1. İşletmede Hangi Unvan ile Görevlerinizi Sürdürmektesiniz Sorusuna Alınan Cevapların Dağılımı.....	80
Tablo 5.2. Denetim Mesleğinde Geçen Deneyim Süreniz Nedir Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	80
Tablo 5.3. Gerçekleştirdiğiniz Denetim Faaliyetleri Dışında, İşletmelere Başka Konularda da Yardımcı Oluyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı...	81
Tablo 5.4. Denetlediğiniz İşletmeler Bağımsız Denetime Önem Veriyor Mu Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	82
Tablo 5.5. Denetlediğiniz İşletmelerde Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Mevcut Mudur Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	83
Tablo 5.6. İç Kontrol Sistemi Yıl İçerisinde İncelenip Değerlendiriliyor Mu? Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	85
Tablo 5.7. Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Gerçekleştirdiğiniz İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerini İnceleyerek Değerlendiriyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	86
Tablo 5.8. Denetlenen İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinde Eksiklikler ya da Zayıflıklar Tespit Ettiğinizde, Bu Konuları İşletme Yönetimine Bildirerek Önerilerde Bulunuyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	87
Tablo 5.9. İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerini İncelemenin ve Değerlendirmenin Bağımsız Denetim Çalışmalarına Katkısı Olduğunu Düşünüyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	88
Tablo 5.10. Etkin Bir Biçimde İşleyen İç Kontrol Sistemi Mevcut Olan İşletmelere Yapılan Denetimlerde Zaman ve Maliyet Tasarrufu Sağlanacağını Düşünüyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	88

Tablo 5.11. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Çalışma Alanı Standartları İçerisinde Yer Alan “İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” Standardını Yeterli Buluyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	90
Tablo 5.12. Bağımsız Denetim ile Alakalı Yasal Düzenlemelerde Yer Alan İç Kontrol ile İlgili Açıklamaları Yeterli Buluyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	91
Tablo 5.13. İç Denetim Departmanı Mevcut Olan İşletmelerde, Yaptığınız Denetimler Esnasında İç Denetçiler İle İş Birliği Sağlanabiliyor mu? Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	91
Tablo 5.14. Yaptığınız Denetim Çalışmalarında, İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanıyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	93
Tablo 5.15. Sizce Türkiye’de İşletmelerde Etkin İç kontrol Sistemi Kurulması Yasal Düzenlemeler İle Zorunlu Hale Getirilmeli Midir Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	93
Tablo 5.16. Sizce Bağımsız Denetimde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Konusunda, Bağımsız Denetçilere Verilen Sorumlulukların Arttırılması Gerekli Midir Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	94
Tablo 5.17. İç Denetçilerin Yaptığı Çalışmaların İşletme Yönetiminden Bağımsız ve Tarafsız Bir Şekilde Yapılabileceğine İnanıyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	95
Tablo 5.18. İşletmelerde Etkin Bir Şekilde İşleyen İç Kontrol Sisteminin ve Güvenilir Bir İç Denetim Departmanının Bulunmasının, Hata ve Hile Olma Olasılığını Azaltacağına ve Dolayısı ile Bağımsız Denetim Raporunda da İşletme Hakkında Yanlış Görüş Bildirme İhtimalini Düşüreceğine İnanıyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	96

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Küreselleşme ile beraber günümüz dünyasında meydana gelen ekonomik değişim ve gelişmeler, ekonomik sınırların ortadan kalkması, teknolojik yenilikler, rekabet ortam ve koşullarının farklılaşması sonucunda işletmeler bu duruma paralel bir şekilde genişlemiş, büyümüş ve yapıları çok daha karmaşık bir hale gelmiştir. Yaşanan bu durum sonucunda işletmelerin faaliyetlerine ilişkin iş ve süreçlerinin artması, karmaşıklaşması, işletme yönetimlerinin işletmeye olan hakimiyetleri konusunda birtakım zaafiyetleri ortaya çıkartmıştır.

Özellikle işletmeye ait varlık ve kıymetlerin işletme içi risk olarak görülen hata, hile ve yolsuzluk gibi sebepler sonucunda kayıp ve zararlar ile karşılaşma olasılığı ve işletmeye ait finansal tablo ve raporların güvenilir bir duruma gelmesi için iç kontrol sistemlerine duyulan ihtiyaç çok fazla artmıştır. Bu durumun yanı sıra dünya genelinde meydana gelen ekonomik krizler, muhasebe ve şirket skandalları iç kontrole duyulan ihtiyacı daha da artırmış ve işletme yönetimleri ile birlikte bağımsız denetim faaliyetlerine önemli sorumluluklar vermiştir.

Ekonomi dünyasında faaliyet içinde bulunan tüm işletmelerin örgütsel yapıları içinde bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır. İşletme tarafından bakıldığında iç kontrol sisteminin etkin ya da fonksiyonel olup olmaması işletmenin kendi içsel sorunu olarak algılansa da bağımsız denetim açısından iç kontrol sistemlerinin etkinliği büyük önem taşımaktadır. İç kontrol faaliyetleri, süreç ve iş akışları içinde hareket eden, işletme içi personelden birebir etkilenen, işletmenin amaç ve hedeflerine varabilmesinde önemli bir araç olan ve makul seviyede güvence sağlayan bir mekanizma olarak ifade edilmektedir.

Bir işletmenin kurumsal bir yapı şeklinde örgütlenmesinde, güvenilir bir işletme olmasında, yürürlükte olan yasa, mevzuat, standart ve kurallara uygun bir şekilde hareket etmesinde, faaliyetlerinde etkinlik yaratmasında ve kaynak kullanımında verimlilik sağlamasında iç kontrol sistemleri önemli bir rol oynamaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı işletmelerde meydana gelen hata ve hilelerin engellenmesinde iç kontrol sistemlerinin etkinliğini incelemek olup bu bağlamda bir literatür araştırması yapılmış ve Kocaeli ilinde bir anket uygulanarak bazı sonuçlara varılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümü giriş ve amaç bölümü olup ikinci bölümde iç kontrol sistemine ilişkin temel bilgilere değinilmiş olup Türkiye’de ki yasal düzenlemeler incelendikten sonra iç kontrol sisteminin yetki ve sorumluluklarına ilişkin bilgiler aktarılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde muhasebe hata ve hileleri konusu ele alınmıştır. Hata kavramı, hata türleri, hataların finansal raporlamaya etkileri ve muhasebe hatalarının nedenleri ve düzeltilmesi konusuna değinildikten sonra hile kavramı ele alınmış, hile türleri ile hilenin nedenleri üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın dördüncü bölümünde iç kontrol sistemlerinin hata ve hilenin önlenmesindeki önemi açıklanmıştır. İç kontrol sisteminin bileşenleri, ilkeleri, hilelerin ortaya çıkarılması konusunda bilgiler aktarılıp iç kontrol sistemlerinin hata ve hilelerin önlenmesindeki etkinliği açıklanmıştır.

Çalışmanın beşinci bölümünde Kocaeli ilinde gerçekleştirilen anket çalışması aktarılmıştır.

Çalışmanın son bölümü ise sonuç bölümü olup çeşitli yorum ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

BÖLÜM 2. İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. İÇ KONTROL SİSTEMİ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

2.1.1. İç Kontrolün Tanımı

İç kontrol; yönetimin hedeflerine, tanımlı politikalara ve mevzuata uygun faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli yürütülmesini, varlıkların ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru tutulmasını, finansal ve bilgi yönetimi bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesi adına yönetim tarafından sağlanan organizasyon, yöntem ve süreç ile denetim kapsamına giren finansal vb. kontroller bütünüdür.

Amerikan Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından 1940'lı yılların sonlarında yapılan iç kontrol ile alakalı tanımlamalar geliştirilerek 1990'lı yıllarda AICPA'nın tarafından diğer ülkelerde de genel kabul görmüştür. Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu'nun bu yıllarda kurulmasındaki neden ABD'de süre gelen hileli mali tablolarıdır ve bu komisyon hileli olabilecek mali raporlama üzerindeki öneminden dolayı iç kontrolün tekrar tamamlanmasına karar vermesiyle iç kontrolle alakalı geniş bir çerçeve oluşturulmuştur¹.

İç kontrol sisteminin değerlendirmesinde kullanılacak başlıca ilkeler aşağıdaki gibidir²:

- Yönetimin gözetimi ve kontrol kültürü: Yönetim kurulu, yönetimin karşılaşılabileceği riskleri belirleyerek gözden geçirmeli ve bu risklerin önemlilik düzeylerini tespit ederek önlemler almalı, işletmenin yürüttüğü politika ve prosedürleri dönemler itibariyle inceleyerek onaylamalı, yönetimin iç kontrol sisteminin etkililiğini takip ederek yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması ve de bu sistemin devam edilmesinden sorumludurlar.

¹ Hasan Türedi, Filiz Gürbüz, Ümmügülsüm Alıcı, (2014), "Coso Modeli: İç Kontrol Yapısı - Coso Model: Internal Control Structure", Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 11, İstanbul, s:143

² Çetin Özbek, (2012), "İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol", Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul, s:385

- Riskin Tanınması ve Değerlendirilmesi: Etkili bir iç kontrol sistemi işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek riskleri belirleyerek bu hedeflere ulaşmasına engel olacak önemli riskleri devamlı olarak işletmenin karşılaşılabileceği riskleri de kapsayacak şekilde değerlendirmesi gerekmektedir. Bu riskleri sırlamak gerekirse; kredi riski, ülke ve transfer riski, piyasa riski, faiz oranı riski, likidite riski, operasyonel risk, hukuksal risk ve itibar riski gibi risklerdir³.
- Kontrol faaliyetleri ve görev dağılımı: İşletmenin günlük faaliyetlerinin bir parçası olan kontrol faaliyetleri; etkili bir iç kontrol sisteminin işletmede farklı birim ve bölümler arasında uygun bir faaliyet kontrollerinin, risklerin kontrol edilerek varsa uygunsuzlukların giderilmesi, onay ve çalışanların yetkilendirilmesi, uzlaşma gibi her düzeyde kontrol faaliyetinin tanımlandığı uygun bir kontrol yapısının kurulmasını gerektirir. İşletme içinde olası çıkar çatışmalarının olabileceğini göz önünde bulunduran etkin iç kontrol sistemi; görevlerin ayrılığı ilkesi ışığında birbirleriyle çatışan sorumluları belirleyerek en aza indirmelidir.
- Bilgi ve iletişim: İşletmeler etkinliklerinin devamı için bilgi ve iletişim sistemlerinin bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişim doğrultusunda geliştirilmeleri gerekmektedir. Etkili bir iç kontrol sisteminde yer alan verilerin, zamanında, erişmek istenildiğinde kolay ulaşılabilen bilgilerin verilmesi gerekmektedir⁴.
- Faaliyetlerin sürekli izlenmesi ve kusurların düzeltilmesi: Önemli riskler izlenerek işletmenin iç kontrollerinin verimliliğinin devamlılığı gözlenir ve böylece işletme faaliyetlerinin bir parçası haline gelir. İşletmenin denetim işlevi, iç kontrollerin süreklilik arz edecek biçimde izlenerek ayrıntılı bir iç denetim sistemi oluşturulur. İç denetimin işlevi iç kontroller sisteminin izlenerek doğrudan yönetim kuruluna ve denetim komitesine rapor vermelidir.

³ Cemal İbiş, Özgür Çatıkkaş, (2012), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, Sayıştay Dergisi, 85, İstanbul, s:102

⁴ Mahmut Demirbaş, (2005), “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, s:171

İç kontrol sistemi, işletmenin üst yöneticileri ve işletme çalışanları tarafınca gerçekleştirilen amaçlara ulaşmada makul bir güvence sağlamak amacı güden bir süreçtir.

İç kontrolün ana unsurlarını aşağıda sırasıyla inceleyeceğiz⁵;

- Faaliyetsel amaçlar; işletme kaynaklarında etkin ve verimli kullanılışıyla ilgilidir.
- Güvenilir finansal tablolar hazırlanması finansal raporlama amacıyla ilgilidir.
- Uygunluk amaçları; işletmenin uyması gereken düzenlemelere uyması ile ilgilidir.

İşletmenin yukarıda amaçlarına göre sınıflandırılmasını sağlamak için oluşturulan iç kontrol sistemi, işletmenin bu sınıflandırma yeterliliğini değerlendirme imkanı üzerine planlamıştır. İç kontrol sisteminde bulunan sınırlamalar nedeniyle işletme belirlediği hedeflere varmada kesin bir garanti veremese de yeterli sayılacak güvence vermektedir⁶.

İç kontrol tüm işletme çalışanları tarafından başarılı; iç kontrol en üst kademedен en alt kademede çalışan kişilere kadar tüm işletme çalışanları tarafından başarılı. İç kontrol bir süreçtir; bir başı bir sonu olan tek bir işlem veya faaliyet olmayan iç kontrol işletmedeki çalışanların tüm faaliyetlerini yürütmede yer almaktadır⁷.

2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi

İç kontrolün uluslararası alanda ortak bir tanımlamaya ulaşması uzunca bir zaman sürmüştür. İç kontrol ile ilgili önemli çalışmalar yapan ABD’de bulunan kuruluşlar bu konuya ilişkin çeşitli standartlar ve raporlar hazırlamıştır⁸.

1940’lı yıllar ile birlikte işletme ve örgüt yapılarındaki genişlemeler, faaliyet hacimlerinin artması ve işlemlerin her geçen gün daha karmaşık hale gelmesi gibi sorunları ortaya çıkarmıştır. Bu gelişmelerin ışığında iç kontroller ile ilgili çalışma ve uygulamalara ilişkin yeni birtakım arayışlar içine girilmiştir. İç denetime ilişkin yapılan

⁵ Hasan Türedi, Filiz Gürbüz, Ümmügülsüm Alıcı, a.g.e., s:143

⁶ Ali Sait Sevgener, (1984), “İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağlantısı”, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İstanbul, s:63

⁷ Celal Kepekçi, (1982), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü”, Eskişehir İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları,251/171,Eskişehir, s:48

⁸ Şaban Uzay, (1999), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, s:6

tüm çalışmalar ve yayınlanan raporlarda ortak görüş; “etkin bir iç kontrol sisteminin unsurları, bilgiyi doğru bir şekilde ve en uygun zamanda ulaştıran iyi ve sağlıklı bir muhasebe sistemi, yazılı politika, prosedür ve yöntemler, faaliyetlerin verimliliği ve etkinliğini ölçüp değerlendirmek için rasyonel bir anlayışla düzenlenmiş bütçeler, iç denetim” olarak ifade edilmektedir⁹.

1970’li yılların sonlarına doğru, kamuya ait kaynakların kanun ve yasalara aykırı bir şekilde yabancı devlet yetkililerine aktarılmasının belirlenmesi üzerine hükümetçe çıkarılan, giderlerin beyan edilmesini zorunlu hale getiren Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) sayesinde iç muhasebe kontrolü büyük aşama kaydetmiştir.

Aynı zamanda Yolsuzluk Kanunu olarak adlandırılan bu kanun, tüm kurum ve kuruluşlarda uygulamaya konmuş olup, iç kontrol faaliyetlerinin etki edebileceği alanların genişletilmesi amaçlanmıştır. Yolsuzluk Kanunu olarak isimlendirilen Foreign Corrupt Practices Act ve Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC), işletme ve örgütlerin iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde yapılandırılmasını amaçlamaktadır¹⁰.

Söz konusu gelişmeleri takip eden dönem içinde İç Denetçiler Enstitüsü (IIA: Institute of Internal Auditors) tarafından yayımlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” adlı raporda, iç kontrol kavramı geniş bir şekilde ele alınarak, iç denetimin faaliyet alanının örgütlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesi olduğu ifade edilmiştir.

İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetçilere gerçekleştirecekleri iç kontrol faaliyetlerine ilişkin rehber olması amacıyla 1983 yılında “İç Denetim” adlı çalışmayı hazırlayarak yayımlamıştır¹¹.

İç Denetim çalışması ile “kontrol kavramının, işletme yönetimlerinin belirledikleri amaç ve hedeflere varabilmek için planlama, örgütlenme ve yönlendirmesi ile gerçekleşen, idari kontrol, yönetim kontrolü ve iç kontrol gibi çeşitleri olan örgütteki diğer sistemlerle bütünleşmiş, önleyici, belirleyici veya yönlendirici genel bir tanım

⁹ Nejat Bozkurt, (2010), “Muhasebe Denetimi”, 5. Baskı. İstanbul, Alfa Basım, s:121

¹⁰ Şaban Uzay, a.g.e., s:12

¹¹ Hasan Kaval, (2008), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi”, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s.127

olduğu” ifade edilmiştir¹². İç Denetçiler Enstitüsünün yaptığı tanımlama doğrultusunda iç kontrol; “yönetim kurulunun ve üst yönetimin kurum içindeki kontrol sisteminin önemliliğine ilişkin tavır ve davranışlar” olarak ifade edilmiştir¹³.

Treadway Komisyonu olarak da bilinen Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu 1987 yılında kurulmuş ve aynı yılda yayımladığı raporda, hileli finansal raporların önüne geçebilmek için iç kontrolün ne derece önemli olduğu ve iç muhasebe kontrolünden çok daha geniş bir anlam içerdiği ifade edilmiştir.

Özellikle sermaye piyasalarında kote edilerek işlem gören bağımsız denetime tabi işletmelerde etkin bir şekilde faaliyet gösteren bir iç kontrol sisteminin yapılandırılmasının zorunlu olduğunun altını çizen komisyonun tavsiyesini dikkate alan Uluslararası Muhasebeciler Birliği “İç Kontrol Rehberi”ni hazırlayarak yayımlamıştır.

İç Kontrol Rehberi ile iç kontrolün muhasebe kontrolleri, yönetsel kontroller ve faaliyet kontrollerinden meydana gelen geniş bir yelpazeye sahip önemli bir işlev olduğunun altı çizilmiştir¹⁴.

2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı

İç kontrol işletmelerin mali ve mali olmayan tüm faaliyetlerini ve işlemlerini kapsamaktadır. İşletmelerde iç kontrol sisteminin tasarlanması, kurulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi esas olarak üst yönetimin sorumluluğunda ve inisiyatifindedir. Ancak; kontrol faaliyetleri tüm yönetici ve çalışanların ortak sorumluluğundadır ve sistemin başarısı iç kontrol kriterlerinin her düzeydeki çalışan tarafından benimsenmesine bağlıdır

İç kontrolün, sadece kontrol faaliyetlerini değil, örgütsel yapıyı, işleyişi, görev yetki ve sorumlulukları, karar alma süreçlerini kapsayan ve kuruluş çalışanlarının tamamının rol aldığı dinamik bir süreç olması, sistemin makul bir güvence sağlamak üzere tasarım ve uygulama eksikliklerinin giderilmesi amacıyla sürekli izleme ve değerlendirmeye tabi tutulmasını gerektirmektedir. Bu durum iç denetim faaliyetinin gerekliliğini ortaya

¹² Nihal Saltık, (2007), “İç Kontrol Standartları”, Bütçe Dünyası, s:127

¹³ Ali Kayım, (2006), “Avrupa Birliği Komisyonu İç Kontrol Standartları, TİDE İç Denetim Dergisi, s:28

¹⁴ Koray Tuan, (2008), “İşletme Yönetiminin Kontrol Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Üzerindeki Etkileri”, T.C. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s:37

koymaktadır¹⁵. Dolayısıyla iç denetçinin öncelikli olarak iç kontrol sistemi üzerine odaklanması ve sistemin etkinliğini ölçmesi gerekmektedir. İç kontrol sisteminin denetlenmesinde görevlerin ayrımı ilkesi, işlemlerin yetkilendirilmiş kişilerce yapılması, uygun belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin varlığı, muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunması ve bağımsız mutabakatların yapılması ilkelerinin nasıl işlediğine bakılması gerekmektedir¹⁶.

2.1.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

ABD’de uygulanan SOX yasasıyla örgütsel yönetim anlamında, kurumun amaçlarını gerçekleştirmesi, mali raporlamanın doğruluk ve gerçekliklerinin sağlanması için iç kontrol sistemlerinin kurulması ve etkili bir şekilde kullanılmasını zorunlu kılarak hem kurum yöneticileri hem de bağımsız denetçilere önemli sorumluluklar yüklemiştir. Etkili bir iç kontrol yapısının olması, kurum hedeflerini gerçekleştirmede ve mali raporların güvenliğini sağlamanın yanı sıra belirlenen kanuni düzenlemelere uygunluğun sağlanması, kurum varlıklarının korunması, kurumun çalışmalarının etkili ve verimli olmasının sağlanması iç kontrolün amaçlarını oluşturmaktadır¹⁷.

Finansal tabloların doğruluğu, şirket varlıklarının güvence altına alınması, şirket çalışmalarının kanuna ve mevzuata uygun gerçekleşmesi ve kurum çalışmalarının etkili ve bir şekilde gerçekleştirilmesi iç kontrol sistemi için önemlidir. İç kontrol sistemlerinin önemi amacından kaynaklanmaktadır. İç kontrol sistemlerinin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür¹⁸:

- a) Şirketin varlıklarının korunması,
- b) Muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olmasının sağlanması,
- c) Şirketin çalışmalarının etkili ve verimli olmasının sağlanması,

¹⁵ Mehmet Akif Özer, (2010), “Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi”, Birinci Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, s:70

¹⁶ Fahrettin Önder, (2008), “Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu”, Birinci Baskı. Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., s:89

¹⁷ Ali Alagöz, (2008), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, Güncel İşletmecilik Konuları”, Konya Tablet Yayınları, s:99

¹⁸ Ruveyda Kızılböğe ve Filiz Özşahin, (2013), “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, c: 6, sayı: 2, s:223

- d) Bütün faaliyetlerde şirket politikalarına ve kanuna uygunluğun sağlanması,
- e) Şirket tarafından belirlenen hedef ve amaçların gerçekleştirilmesinin sağlanmasıdır.

Şirketlerin kapasitesi arttıkça, faaliyetleri karışık bir duruma gelmekte işlem hacimleri artmaktadır. Bu durum şirketin varlıkların korunmasına, hatalı ve hileli davranışların ortadan kaldırılmasına ve şirket politikalarının değerlendirilmesi için elde edilen verilerin güvenilir olmasını zorunlu duruma getirmiştir. Ayrıca global pazarlarda şirketlerin varlıklarını sürdürmeleri için ilgili kişi ve kurumlara sürekli ve doğru bilgiler sağlamaları önem kazanmıştır. Bu bilgilerin oluşturulmasında kullanılan muhasebe sistemlerinde güvenilir bilgiler oluşturulması etkili bir iç kontrol sistemi ile sağlanabilmektedir. Özellikle muhasebe kayıtlarının ve uygulamalarının bilgisayarlarda kullanılması iç kontrol sistemlerinin önemini ön plana çıkarmıştır.

İç kontrol, genel ve detaylı standartlardan meydana gelmektedir. Genel standartlar; akla yatkın güvence, destekleyici davranış, doğruluk ve yeterlilik, denetleme hedefleri ve denetleme gözetimidir. Detaylı denetim standarttı ise; belgeye dayandırma, işlemlerin hemen ve uygun kayıt edilmesi, doğruluğunun onaylanması, görevlerin ayrılması, gözetim, kaynaklara ve kayıtlara erişim ve sorumluluk olarak ifade edilmektedir¹⁹.

İç kontrol sistemi oluşturmak isteyen üst düzey yöneticiler, öncelikle kurumun mali ve muhasebesel risklerini belirlemektedir. Daha sonra bu riskleri önlemek ya da azaltmak için yöntemler ve teknikler geliştirmekte ve ilgili çalışana bunu ileterek personelin bilgi sahibi olması sağlanmaktadır²⁰.

2.1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları

Şirketlerin elinde bulundurdukları varlıklar çalınmaya, hatalı kullanılmaya, tahrip ya da gereksiz yere kullanılmaya çok müsaittir. Yönetimdekiler bu olumsuz tutumları önleyebilmek için denetleme öğelerinin meydana getirmek zorundadırlar. İç kontrol

¹⁹ Nihal Saltık, a.g.e., s:28-32

²⁰ Vesile Ömürbek ve Sevil Özge Altay, (2011), "Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, c.16, sayı:1, s:381

sistemlerinin esas amacı bu noktada ortaya çıkmaktadır²¹. Finansal tabloların güvenilirliğini, işletme varlıklarının korunmasını, şirket çalışmalarının kanuna uygunluğunu ve çalışmaların yapılırken etkili ve verimli olmasını sağlamak iç kontrol sisteminin kurum için önemini ortaya koymaktadır. İç kontrol sisteminin esas amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür²²:

- a) Şirketin varlıklarının korunmasını sağlamak,
- b) Muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olmasını sağlamak,
- c) Şirket çalışmalarının etkinliğini ve verimliliğinin artırılmasını sağlamak,
- d) Kurumun her türlü faaliyetlerinde kurum politika ve mevzuata uygunluğunun sağlanması,
- e) Kurumun belirlenen hedef ve amaçlara ulaşmasının sağlanmasıdır

Şirketlerin büyümesi, etkinliklerinin karmaşıklaşması ve işlem hacimlerinin artması, idarenin varlıklarını korumasına, hataların ortadan kaldırılmasına ve politikaların değerlendirilmesine yardımcı olmak için iç kontrol sistemlerinin kurulmasını zorunlu hale getirmektedir.

2.1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

İç kontrol sistemlerinin özel amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür²³:

- a) Yetkilendirme; gerçekleşen işlemlerin kurum yönetimi tarafından belirlenen yetkilere uygun şekilde yürütülmesinin sağlanması, varlıkların, kayıtların ve evrakların yalnızca yetkili çalışan tarafından elde edilmesini sağlamak,
- b) Gerçeklik; kaydedilen ve belgelendirilen işlemlerin gerçek olması,
- c) Bütünlük; şirketteki bütün işlemlerin belgeye dayandırılarak kayıt edilmesinin sağlanması,

²¹ Vesile Ömürbek ve Sevil Özge Altay, a.g.e., s:381-382

²² Rüveyda Kızılboğa ve Filiz Özşahin, a.g.e., s:222

²³ Vesile Ömürbek ve Sevil Özge Altay, a.g.e., s: 382

- d) Kayıtsal doğruluk; yapılan işlemlerin rakamsal olarak doğru kayıt edilmesinin sağlanması,
- e) Sınıflandırma; gerçekleşen işlemlerin doğru hesaplara kayıt edilmesi ve mali oranlarda doğru gruplarda gösterilmesi,
- f) Zamanlılık; işlemlerin meydana geldiği tarihte kayıt edilmesinin sağlanması,
- g) Sorumluluk; kayıtlarla var olan varlıkların belirli aralıklarla karşılaştırılması ve bunun sonucunda ortaya çıkacak farkların sebeplerini bularak sorumluların belirlenmesinin sağlanmasıdır.

2.1.4.3. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları

Şirketlerin elinde bulundurdukları varlıklar çalınmaya, hatalı kullanılmaya, tahrip ya da gereksiz yere kullanılmaya çok müsaittir. Yönetimdekiler bu olumsuz tutumları önleyebilmek için denetleme öğelerinin meydana getirmek zorundadırlar. İç kontrol sistemlerinin esas amacı bu noktada ortaya çıkmaktadır²⁴.

Finansal tabloların güvenilirliğini, işletme varlıklarının korunmasını, şirket çalışmalarının kanuna uygunluğunu ve çalışmaların yapılırken etkili ve verimli olmasını sağlamak iç kontrol sisteminin kurum için önemini ortaya koymaktadır. İç kontrol sisteminin esas amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür²⁵:

- Şirketin varlıklarının korunmasını sağlamak,
- Muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olmasını sağlamak,
- Şirket çalışmalarının etkinliğini ve verimliliğinin artırılmasını sağlamak,
- Kurumun her türlü faaliyetlerinde kurum politika ve mevzuata uygunluğunun sağlanması
- Kurumun belirlenen hedef ve amaçlara ulaşmasının sağlanmasıdır

²⁴ Vesile Ömürbek ve Sevil Özge Altay, a.g.e., s: 381-382

²⁵ Rüveyda Kızıllboğa ve Filiz Özşahin, a.g.e., s:222

Şirketlerin büyümesi, etkinliklerinin karmaşıklaşması ve işlem hacimlerinin artması, idarenin varlıklarını korumasına, hataların ortadan kaldırılmasına ve politikaların değerlendirilmesine yardımcı olmak için iç kontrol sistemlerinin kurulmasını zorunlu hale getirmektedir.

2.1.4.3.1. İşletme Varlıklarını Korumak

İşletmelerin varlıkları, her zaman belirli riskler ile karşı karşıyadır. Söz konusu riskler işletme içi ya da dışından olabilmektedir. İşletme varlıklarının zarar görmemesi ve işletmenin kayba uğramaması için uygun kontrollere gereksinim duyulmaktadır²⁶.

İç kontrol sistemi, işletme varlıklarının zarar görmemesi amacıyla geliştirilen koruma tedbirleri kapsamında işletmede uygulamaya konulan yordam ve yöntemlerin birbiri ile uyumlu olması gerekmektedir. Bu sebepten ötürü işletmede iç kontrol sisteminin etkin ve fonksiyonel bir biçimde mevcut olması, işletme tarafından arzu edilmeyen durumların önüne geçilmesinde büyük önem taşımaktadır²⁷.

2.1.4.3.2. Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğunu ve Güvenirliğini Sağlamak

İşletme yönetimleri ve diğer ilgili çıkar kişi ve grupları alacakları kararlarda genel olarak muhasebe biriminin ürettiği bilgilerden faydalanmaktadır. Etkin ve fonksiyonel bir iç kontrol sistemi ile muhasebe biriminin ürettiği bilgilerin doğruluğu ve güvenirligi sağlanmaya çalışılmaktadır.

Muhasebe biriminin ürettiği bilgilerin doğruluğundan kasıt; işletmeye ait finansal nitelik taşıyan işlemlerin kayıt altına alınıp raporlanmasında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) ile ilgili yasa ve mevzuata uyulduğu, güvenirlighinden kasıt ise; işletmeye ait finansal nitelik taşıyan işlemlerin dayandığı belge ve kayıtların gerçekleri yansıttığını, herhangi bir işlemin kayıt dışı bırakılmadığıdır.

Güvenilir ve doğru nitelikler taşıyan bir muhasebe organizasyonunda bilgiler kayıt dışı kalmamakta ve karar verme sürecinde işletme yönetimine ve ilgili taraflara uygun ve doğru zamanda hazır ve yeterli ölçüde açıklayıcı bilgi sunulmaktadır²⁸.

²⁶ Ersin Güredin, (2007), “Denetim ve Güvence Hizmetleri”, 11.Baskı, İstanbul, Arıkan Yayınevi, s:320

²⁷ Ersin Güredin, (2000), “Denetim”, 10. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, s:168

²⁸ Celal Kepekçi, (2004), “Bağımsız Denetim”, 5. Baskı, Avcı Ol Basım Yayın, İstanbul, s:19

2.1.4.3.3. İşletme Faaliyetlerinin Yönetim Politikalarına, Planlara ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak

İşletme faaliyetlerinin yönetsel politika, prosedür, talimat, planlar ile yürürlükteki mevzuat ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerini belirleyerek çalışanlara iletme sorumluluğu işletme yönetimine ait bir sorumluluktur. İşletme faaliyetlerini içeren ve düzenleyen yasa, yönetmelik ve mevzuatlarda değişiklik olduğu takdirde, işletme yönetimi de kendi politika ve prosedürleri ile kontrol usul ve yöntemlerinde düzenleme yoluna giderek çalışanlarını bilgilendirmelidir. İşletme yönetiminin çalışanlarını bilgilendirerek yönlendirmesi, devamlı ve etkili bir kontrol ortamını sağlamaktadır²⁹.

2.1.4.3.4. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak

Bir işletme ya da örgütte gerçekleşen maliyetler daha önceden planlanmış maliyetlerin altında ise işletme kaynaklarının doğru bir şekilde kullanıldığı ortaya çıkmaktadır. İşletme tarafından doğru ve en uygun zamanda en az kaynak kullanılarak işletme amaç ve hedeflerine ulaşılabilmesi de kaynakların verimli kullanıldığını ifade eden bir göstergedir. Etkinlik kavramı ise, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşma derecesi olarak ifade edilmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi, planlanan hedef ve amaçlarla gerçekleşen hedef ve amaçlar arasındaki sapmalar makul bir düzeyde olduğunda sağlanabilmektedir³⁰.

İç kontrol usul ve yöntemleri, işletmelerin kaynaklarını ekonomik ve verimli bir biçimde kullanarak işletme amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesinde çok büyük önem taşımaktadır³¹.

2.1.4.3.5. Faaliyetler için Belirlenmiş Amaçlara Ulaşılmasını Sağlamak

İşletme ve örgütlerin kurulmalarına ilişkin daha önceden belirlenmiş amaçları vardır. İşletme, hedeflerine ulaşabilmek için faaliyetlerini yürütürken çeşitli planlamalar kapsamında stratejik amaçlar belirleyerek çalışmalar gerçekleştirir.

²⁹ Murat Azaltun, (1999), "Otel İşletmelerinde İç Kontrol", Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, s:16

³⁰ Melih Erdoğan (2012), "Denetim", 1.Baskı, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, s:28

³¹ Celal Kepekçi, a.g.e., s:62

İç kontrol sistemi, işletmenin planlamalar çerçevesinde belirlediği stratejik amaçları ile söz konusu amaçlara ulaşmak için gerçekleştirdiği faaliyetleri arasındaki koordinasyon ve bağlantıyı kurmaktadır. İç kontrol sistemi tasarlanıp kurulurken, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesine engel yaratabilecek risklerin meydana gelme olasılığını belirleyecek, değerlemesini gerçekleştirecek ve söz konusu muhtemel riskleri makul bir düzeyde tutacak nitelik ve özellikler taşınmalıdır.

İç kontrol sistemi, riskleri asgari düzeye indirmekte ne kadar başarılı olursa işletmenin amaç ve hedeflerini gerçekleştirme ihtimali ve dolayısıyla faaliyetlerini aksamadan yürütme ihtimali de o kadar yüksek olacaktır. İç kontrol sistemi işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için ancak makul düzeyde bir güvence sağlayacaktır³².

2.1.5. İç Kontrol Sisteminin Sınıflandırılması

İç kontrol sistemi; işletme varlıklarının korunması, muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması, yönetimin belirlediği politikalara bağlılığın sağlanması ve yönetimin belirlediği politikalara bağlılığın sağlanması amacıyla, oluşturulan örgüt yapısı ile geliştirilen politika ve uygulamaların tümünden oluşmaktadır³³.

İç kontrol sistemi, tanıtımda da belirtildiği gibi esas, genel ve özel nitelikteki amaçların gerçekleştirilmesine yönelik politika ve prosedürlerden oluşur³⁴.

Bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve personeli tarafından etkilenen bir süreç olan iç kontrol sistemi, bir işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır. Her işletme ya da örgütte farklı bireylerin olması işletme amaçlarını da çeşitlendirmektedir. Bireylere göre çeşitlenen bu amaçlar yine bireylerin iç kontrole bakış açılarını da farklılaştırmaktadır. Muhasebeciler, geleneksel olarak iç kontrol sistemini, organizasyon planı ve muhasebecileri ilgilendiren belli amaçları başarmada

³² Mehmet Ali Madendere, (2005), “Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü”, TİDE Çeviri/Derleme, s:1

³³ Cem Niyazi Durmuş ve Oktay Taş, (2008), “SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim”, (1. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları, s:56

³⁴ Kayahan Tüm ve Mehmet Ünsal Memiş, (2012), “İç Kontrol Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme”, (1. Baskı). Adana: Karahan Kitabevi, s:111

kullanılan yöntem ve ölçüler olarak tanımlamaktadır³⁵. Tanımda belirtilen bu amaçların bir kısmının yönetsel bir kısmının ise muhasebeye yansıyan iki boyutu bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol sistemi yönetsel kontrol ve muhasebe kontrolü olarak iki şekilde sınıflandırılabilir³⁶.

Bununla birlikte iç kontrolün sadece mali nitelikteki kıymet hareketlerini içermemesi ve ilgili kuruluşun amaçları ile ilgili faaliyetler kapsamında çeşitli durumları da ele alması iç kontrolün iki şekilde sınıflandırılmasına neden olmaktadır³⁷.

2.1.5.1. Yönetsel Kontrol

İç kontrol kapsamında gerçekleştirilen yönetsel kontroller tüm kontrolleri kapsayacak bir nitelik taşımaktadır. İşletme organizasyon planı, faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği, yönetim politika ve prosedürlerine bağlılıkla ilgili olan bütün yöntem ve teknikleri kapsamaktadır. Yönetim politika ve prosedürlerine uyumu ve uygunluğu teşvik eden ve faaliyetlerin verimlilik ve etkinliğini sağlamayı amaçlayan iç kontroller yönetsel kontroller olarak ifade edilmektedir³⁸.

İşletmeler tarafından sağlıklı ve iyi bir iç kontrol sisteminin yapılandırılması ve işlerlik kazandırılmasında işletme yönetimlerinin gerçekleştirmeyi umduğu amaç ve hedefler şu şekilde sıralanmaktadır³⁹:

- Güvenilir bilgi elde etmek,
- İşletme varlıklarını korumak
- İşletme kayıtlarını korumak,
- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini artırmak,
- Belirlenen politika, prosedür ve kurallara bağlılığı teşvik etmek.

³⁵ Nuran Cömert Doyrangöl, (2002), "İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi", Mali Çözüm Dergisi. sayı:60, s:41

³⁶ Kayahan Tüm ve Mehmet Ünsal Memiş, a.g.e., s:111

³⁷ Haşmet Sarıgül, (2012), "Basel Düzenlemeleri'nin KOBİ'lerin Muhasebe ve Finansal Raporlama Uygulamalarına Etkileri", (1. Baskı). Konya: Eğitim Akademi Yayınevi s:98

³⁸ Hasan Kaval, a.g.e., s:89

³⁹ Ali Kamil Uzun, Kemal Sertkaya ve Fuat Öksüz. (2006), "İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik", İç Denetim Dergisi, s:2

2.1.5.2. Muhasebe Kontrolü

İç kontrollerin alt dalı olan muhasebe kontrollerine ilişkin yöntem ve teknikler örgütsel plan, işletme varlıklarının korunması ve mali raporların güvenilirliğini kapsamaktadır. Bu tür muhasebe kontrollerinin, genel anlamda fiziki kontrolleri içermekte olup, söz konusu fiziki kontroller; yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması ile ilgili olmaktadır⁴⁰.

Bir işletme ya da örgütte mevcut olan belge ve evrak düzeni sayesinde, çalışanların sorumluluğu altındaki varlıklar kolay bir şekilde tespit edilebiliyor, hata ve hilelerin meydana gelmesi durumunda, nasıl ve kim tarafından oluştuğu belirlenebiliyor ve işletmenin finansal işlemlerine ilişkin tüm bilgi ve veriler doğru bir şekilde ve ihtiyaca uygun zamanda muhasebe departmanına aktarılabiliyorsa muhasebe kontrolünden söz edilebilmektedir⁴¹.

Yönetmelik kontroller ile muhasebe kontrolleri birbirinin tamamlayıcısı olarak fonksiyonel bir anlamda düşünülmeli bir alternatif olarak algılanmamalıdır. Zira işletme faaliyetlerinde etkin ve fonksiyonel olan bir iç kontrol sisteminin tesis edilebilmesi için, bütün kontrollerin birlikte olması ve bir bütün halinde işlevsel olması gerekmektedir⁴².

2.1.5.2.1. Varlıkların Korunması

Varlıkların korunması geniş ve dar anlamda olmak üzere iki açıdan değerlendirmek mümkündür. Geniş anlamda varlıkların korunmasına her türlü işletme kararı girmektedir. Doğal afetler, karar mekanizmalarındaki aksaklıklar vb. etkenler muhasebe sürecinin dışında kabul edildiğinden yönetmelik kontrolünün kapsamına dâhil edilmesi daha doğru olacaktır. Varlıkların korunması dar anlamda ise denetim faaliyeti bakımından daha anlamlıdır. İktisadi kıymet hareketlerinin muhasebeleştirilmesi esnasında gerçekleşebilecek hata ve hilelerin ya da belge ve kayıtlar üzerinde değişiklik yapılmasından kaynaklanan kayıplar ancak muhasebe kontrolleri ile mümkün olabilmektedir. İşletmenin varlıkların ve bilgilerinin de korunması gerekmektedir⁴³.

⁴⁰ Hasan Gürbüz, (1995), "Muhasebe Denetimi", 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, s:46

⁴¹ Hasan Kaval, a.g.e., s:90

⁴² Nihal Saltık, a.g.e., s:5

⁴³ Rengin Kavcı, (2016), "İşletmelerde Satın Alma Sürecinde İç Kontrol Sistemi ve Denetimi", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s:12

2.1.5.2.2. Finansal Kayıtların Güvenirliliği

Finansal kayıtların güvenilirliği finansal bilgilerin hem işletme içi hem işletme dışına raporlanmasıyla ilgilidir. Güvenli raporlama, bir firma ile sözleşmeye dayalı ilişkileri olan ortaklar için önemlidir. Etkin iç kontrol sistemi güvenilir faaliyet sonuçlarına ulaşmada son derece kritik önem taşır. Muhasebe standartlarına göre, iç kontrol, uygunluk denetiminde yatırımcılara yönelik mali tabloların sunumu ve mali raporların güvenilirliği ile ilgili olarak uygun bir güvence sağlamak amacıyla dzenlenir⁴⁴.

2.1.5.2.3. Kıymet Hareketleri

Finansal kayıtların güvenilirliği finansal bilgilerin hem işletme içi hem işletme dışına raporlanmasıyla ilgilidir. Güvenli raporlama, bir firma ile sözleşmeye dayalı ilişkileri olan ortaklar için önemlidir. Etkin iç kontrol sistemi güvenilir faaliyet sonuçlarına ulaşmada son derece kritik önem taşır. Muhasebe standartlarına göre, iç kontrol, uygunluk denetiminde yatırımcılara yönelik mali tabloların sunumu ve mali raporların güvenilirliği ile ilgili olarak uygun bir güvence sağlamak amacıyla dzenlenir⁴⁵.

2.2. İ KONTROL KONUSUNDA TÜRKİYE’DEKİ YASAL DÜZENLEMELER

İ kontrole ilişkin ülkemizde yapılmış olan düzenlemeleri genel olarak dört başlık altında şu şekilde inceleyebiliriz:

- SPK Düzenlemeleri
- BDDK Düzenlemeleri
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- Yeni TTK Düzenlemeleri

2.2.1. Sermaye Piyasası Mevzuatı ve İç Kontrol

⁴⁴ Lia Melikyan, (2015), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri”, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s:17

⁴⁵ Lia Melikyan, a.g.e., s:17

İç kontrole ilişkin temel SPK düzenlemesi, 1996 tarih ve Seri:X No:16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ ile oluşturulmuştur (SPK, 1996, 22570 no'lu Resmi Gazete). ABD'de yaşanan küresel muhasebe ve denetim skandalları sonucu çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası (SOX) doğrultusunda, SPK tebliğinde de değişiklikler yapılmıştır. Yeni hükümler içeren 02 Kasım 2002 tarihli Seri:X, No:19 sayılı tebliğ ile SOX Yasası karşılaştırıldığında, birçok noktada benzerlikler olduğu ve bu tebliğin, SOX Yasasının Türkiye ayağını oluşturan bir düzenleme olduğu söylenebilir (Aksoy, 2005:159). Daha sonra bu düzenlemeler 12 Haziran 2006 tarihli Seri:X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’e aktarılmıştır (SPK, 2006, 29196 no'lu Resmi Gazete).¹¹³ Bu tebliğde de değişiklikler yapılarak, 27 Temmuz 2006 tarihli Seri:X, No:23 sayılı tebliğ yayınlanmıştır⁴⁶.

2.2.2. Bankacılık Mevzuatı ve İç Kontrol

İç kontrol yapısının değerlendirilmesi konusuna, BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) tarafından çıkarılan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik’te yer alan 20. maddede değinilmiştir. Buna göre, denetime tabi olanların mali tablolarının doğruluk düzeyinin artırılması ve hatalı olma riskinin azaltılması amacıyla etkin bir iç kontrol yapısının bulunması zorunlu tutulmuştur.

Etkin bir iç kontrol sisteminin, denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanını ve kapsamını belirleyen temel unsurlar arasında yer almasından dolayı, denetçinin iç kontrol sisteminin etkinliği ve işleyişi hakkında bilgi toplaması zorunlu kılınmıştır. Ayrıca bağımsız dış denetçinin yaptığı denetim esnasında tespit edebileceği mali tabloları önemli ölçüde etkileyecek iç kontrol yapısına ilişkin eksiklikleri ve bu eksikliklere ilişkin tavsiyelerini işletme yönetimine bildirmesi, daha önce sunulmuş olan önerilerin de yönetim kurulunca dikkate alınıp alınmadığının belirlenmesi ile ilgili düzenlemelere de bu maddede yer verilmiştir. BDDK düzenlemesinin, SOX Yasası ile paralel doğrultuda olduğu söylenebilir⁴⁷.

⁴⁶ SPK. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”. Seri:X, No:23, 27.07.2006 tarih 26241 no.lu Resmi Gazete.

⁴⁷ BDDK. “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”. Madde: 20. 31.02.2002 tarih 24657 no.lu Resmi Gazete.

2.2.3. Kamu Kesimi İç Kontrol Düzenlemeleri

Ülkemizde yaşanan önemli değişimlerden biri de kamu mali yönetim sisteminde gerçekleşmiştir. Bu kapsamda, 1927 yılından yana uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine, 24.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayımlanarak yürürlüğe konmuştur⁴⁸.

Kanuna bağlı olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik” te iç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır⁴⁹.

5018 sayılı kanunda, iç kontrol standartlarının merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi tarafından belirleneceği ve yayımlanacağı ifade edilmiştir⁵⁰.

Kamu İç Kontrol Standartları, COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenerek “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” 26.12.2007 tarih ve 26738 no.lu Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2.2.4. Türk Ticaret Mevzuatı ve İç Kontrol

1 Ocak 1957 tarihinden günümüze kadar ticari ve ekonomik yaşama ilişkin hukuki ilişkilerin büyük bir bölümünü düzenleyen 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın, hem uluslararası ekonomik ve ticari ilişkilerin gelişmesi açısından, hem de AB

⁴⁸ Ahmet Başpınar, (2006), “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”. Maliye Bakanlığı Yayınları, Maliye Dergisi. sayı: 151, s:28

⁴⁹ İÇ KONTROL VE ÖN MALİ KONTROLE İLİŞKİN USUL VE ESASLAR YÖNETMELİĞİ. Madde: 3. 31.12.2005 tarih 26040 no.lu Resmi Gazete.

⁵⁰ Ekrem Candan, (2006), “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”. Mali Yönetim ve Denetim Dergisi. sayı:38, s:9

müktesebatına uyum sağlaması açısından değiştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun, ülkemiz ticari hayatı için önemli bir değişim sürecini başlatacak yenilikçi niteliği ile birlikte yönetim ve denetim alanlarında önemli sonuçlar doğuracağı öngörülmektedir⁵¹.

Uzun yıllar süren çalışmaların ardından Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) 13 Ocak 2011'de TBMM'de kabul edilerek, 14 Şubat 2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 01 Temmuz 2012'de yürürlüğe girecek olan 6102 Sayılı Yeni TTK'nın gerekçelerinde bahsedilmesine karşın, yasanın içeriğinde açık olarak iç kontrol yapısından ve iç kontrol yapısının etkinliğine yönelik bir inceleme yapılması gereğinden bahsedilmemiştir⁵².

2.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNDE YETKİ VE SORUMLULUKLAR

İç kontrol sistemi, idareciler ve yönetim kurulu da içinde olmak üzere iç personel, iş sağlayan işlevleri ve iç denetçiler ile etkileşim halindedir. Kimi zaman roller, amaçlara ulaşma yolunda üçlü bir önlem gibi tanımlanırlar⁵³:

- Yönetim ve diğer çalışanlar bahsedilen üçlü önlemin ilk parçası olup sürekli etkin bir iç kontrol sisteminden sorumlulardır. Bunlar performansa dayalı olarak bütün ulaşılacak hedeflerde, telafi etme görevi görürler.
- Risk, kontrol, yasallık ve uyumluluklar gibi iş sağlayan işlevleri bu üçlü önlemin ikinci parçasını oluşturmaktadırlar. Bunlar, iç kontrol sisteminin gereklerini yerine getirirlerken, belirlenen standartların da uyumunu değerlendirirler.
- İç denetçiler, iç kontrolü değerlendirip, raporlarken yönetim için düzeltici eylemler ve değişiklik önerilerinde bulunan bu üçlü önlemin sonuncu parçasıdır. İç denetçilerin buldukları pozisyon, iş ortamından uzaktır ve ayrılmıştır.

⁵¹ Nuran Cömert Doyrangöl, (2008), "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol". İç Denetim Dergisi. sayı. 21, s:26

⁵² Tamer Aksoy, (2005), "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme". Mali Çözüm Dergisi. sayı.72, s:145

⁵³ Tamer Aksoy, a.g.e., s:146

2.3.1. Yönetimin Sorumluluğu

İcra kurulu başkanı, iç kontrol sisteminin bütün sorumluluğunu üzerine almalı ve sistemin sahipliği görevini yerine getirmelidir. Diğer bütün bireylere nazaran, dürüstlük, diğer etik değerler ile kontrol ortamını etkileyen bir çevre oluşturmalıdır⁵⁴.

Büyük bir şirkette icra kurulu başkanı bu görevi alt kademelerdeki kıdemli yöneticilere yol göstererek ve onların işletmeyi kontrol etme yollarını gözden geçirerek yerine getirir. Kıdemli yöneticiler ise birimin işlevlerinden sorumlu personele daha özgün iç kontrol önlem ve yöntemlerin oluşturulması görevini verir. Daha küçük bir işletmede ise icra kurulu başkanı görevinin karşılığı, firma kurucusu ya da işletme sahibi olabilir.

Bu durumda her yönetici bir sorumluluk akışı içerisinde, kendi sorumluluk alanının en üst düzeyde yöneticisidir. Bu tarz işletmelerde bunlardan en önemli olanı finansal yöneticiler ve çalışanlarıdır. Bu grubun kontrol faaliyetleri işletmenin diğer birimleri ile hiyerarşik olarak bir düzene ihtiyaç duyulmadan gerçekleştirilebilir⁵⁵.

2.3.2. İç Denetimin Sorumluluğu

İç denetçiler, kontrol sistemlerinin etkinliğinin ve işlerliğinin değerlendirilmesinde aynı zamanda bu kavramların sürekliliğinin sağlanmasında önemli role sahiptirler. Organizasyon içindeki pozisyonları ve sahip oldukları yetkiler ile birlikte iç denetçiler gözlemlene görevini yerine getirirler⁵⁶.

İç denetçiler, iç kontrol sisteminin organizasyon içinde etkinliğini sürekli koruması için yaptıkları değerlendirmeler ve tavsiyeler ile katkıda bulunurlar. Yönetim genellikle iç kontrol sisteminin bir parçası olarak iç denetim birimini oluşturur ve ondan, iç kontrol sisteminin etkinliğini izlemek amacıyla faydalanır. İç denetçiler, iç kontrolün oluşturulmasında dikkat çeken durumlara yoğunlaşarak, onun işleyişi ile ilgili devamlı ve düzenli bilgi toplarlar.

⁵⁴ Cemal Elitaş, (2004), "İç Denetçinin Verdiği Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi", Mali Çözüm, s:223

⁵⁵ Cemal Elitaş, a.g.e., s:224

⁵⁶ Gürdoğan Yurtsever ve Ali Kamil Uzun, (2009). "Kriz Yönetiminde İç Denetimin Rolü", İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınevi, s:19

Bu sayede iç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf noktaların belirlenmesi ve gerekli iyileştirmelerin yapılması hususunda ihtiyaç duyulduğunda raporlamalarda bulunabilirler⁵⁷.

Ayrıca, yönetim açısından, iç denetçinin iç kontrol sistemi ile ilgili sorumluluklarını sıralamak gerekirse⁵⁸;

- Önemli iç kontrol amaçları doğrultusunda, yönetim bilişim sistemleri, varlıkların korunması ve performansa dair riskler gibi en fazla risk altında olan sahaların değerlendirilmesi.
- Yüksek risk potansiyeli olan üst düzey sistemleri gözden geçirmek amacıyla, bir planın oluşturulması ve üstlenilmesi.
- Bütün bu sistemleri, hangi kontrol amaçları ile bağlantılı oldukları iç kontrol sistemini test edip, değerlendirerek, gözden geçirmek.
- Yönetimi iç kontrol sisteminin doğru ve etkin işlediğine dair uyarmak ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı hakkında raporlar vermek.
- Kontrolleri güçlendirmek için değişiklikler yapılırken, uygun zamanda gerekli bütün geliştirmelerle ilgili tavsiyeler vermek.
- Yönetimin, üzerinde anlaşılan tavsiyelere uyup uymadığını anlamak için denetim sürecini, takip etmek

2.3.3. Diğer Çalışanların Sorumluluğu

Organizasyon içinde bulunan her birimin ve dolayısıyla bütün personelin iç kontrol sistemine karşı sorumluluğu mevcuttur. Fiilen bütün personel iç kontrolün işleyişinde kullanılmak üzere veya gerekli başka adımlar atılması için bilgi sahibi olmak durumundadırlar.

⁵⁷ Recai Akyel, (2010), “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri Ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi”, Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s:14

⁵⁸ Recai Akyel, a.g.e., s:14-15

Ayrıca yine bütün personel işleyiş içinde yukarı iletişim ile iş tanımının da bir parçası olarak faaliyetler ve etik kurallar çerçevesinde yürütme kurallarına veya politikalara uygun olmayan aktiviteleri üst yönetime iletmek zorundadırlar⁵⁹.

Ek olarak, işletme dışından çalışanlar da sıklıkla işletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olabilirler. Dış denetçiler, uyguladıkları finansal tablo denetimi ile bağımsız ve tarafsız bir bakış açısı getirerek direkt katkıda bulunurlar. Ayrıca bu görevlerini yerine getirirlerken, yönetime ve yönetim kuruluna sağlayacakları bilgilerle faydalı olabilirler.

Sonuç olarak, kontrol çevresi çalışanların işletme içinde sorumluluk alanından direkt olarak etkilenir. Buna bağlı olarak iç denetçiler de denetledikleri bölgenin sorumluluk düzeyini dikkate alıp çalışmalarını buna göre yönlendirecektir. Örneğin, denetlenen sorumluluk alanı ne kadar geniş olursa iç denetçinin yapacağı denetim çalışmalarının alanı o derece büyütülecektir. Bunun yanında iç denetçi, yürürlükte olan yetki verme politikasının uygulduğu ile ilgili de yönetimi bilgilendirecektir⁶⁰.

⁵⁹ Münevver Yılcı, (2006), “İç Denetim/ Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma”, Ankara: Nobel, s:164

⁶⁰ Münevver Yılcı, a.g.e., s:164-165

BÖLÜM 3. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

3.1. HATA KAVRAMI VE MUHASEBEDE HATA

Sözlük anlamı olarak Hata kelimesi “Yanlış, Yanlışlık, Yanılma” olarak tanımlanmaktadır.

Borçlar Kanunu’nda dar anlamda hata, gerçek hakkında bilinçli olmayan yanlış veya eksiklik halidir. Geniş anlamda hata ise bilgisizliği de ihtiva eder (bilgisizlik hatayı meydana getirir)

V.U.K.’un 116’ncı maddesinde vergi hatası aynen şu şekilde tarif edilmiştir;

“Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” denilmiştir.

Bu tariften de anlaşılacağı üzere vergi hatası, mükelleften istenen veya alınan vergi miktarına yöneliktir. Bir verginin asıl veya cezasına taalluk etmeyen, vergi miktarına tesiri olmayan sair hatalar vergi hatası olarak kabul edilemez.

V.U.K’un 117. maddesinde hesap hataları şunlardır⁶¹:

- Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.
- Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış, yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.
- Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. VUK’un 118. maddesinde vergilendirme hataları şunlardır:

⁶¹ Gülhan Genç, (2009), “Hileli Finansal Raporlama”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s:3-4

- Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.
- Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
- Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
- Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Muhasebe bilimi için hata, finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar ya da muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve gerçek verilerin istem dışı yanlış beyanlarıdır. Bir işletmenin ekonomik açıdan tanınması veya değerlendirilmesi muhasebe raporları esas alınarak yapılmaktadır. Bu anlamda, finansal tablolarda ya da muhasebe kayıtlarında meydana gelebilecek hatalar yanlış değerlendirmelere sebep olabilmektedir⁶².

İşletmelerde yapılan muhasebe hatalarını, muhasebe ilkelerine, kurallarına ve prensiplerine uymayan faaliyetler ve davranışlar olarak tanımlayabiliriz. Yapılan yanlışlar ya da hatalarda kişiler, kendi çıkarları doğrultusunda bilerek veya isteyerek bu davranışlarda bulunmazlar. Yanlışlıklar ve hatalar bilgisizlik ve ihmalkarlıktan kaynaklanmaktadır. Ancak istemeyerek de olsa yapılan bu muhasebe hataları, en az hile, yolsuzluk eylemleri kadar işletmelere zarar verebilmektedir.

Etkili bir iç kontrol sisteminin amaçlarından birisi de işletme için hazırlanmış olan muhasebe verilerinin güvenilir olmasını sağlamaktır. Güvenilir muhasebe verisi; muhasebe ilkelerine ve konulmuş diğer kurallara uygun biçimde gerçeği yansıtmalıdır. Diğer bir deyişle muhasebe verilerinde hiçbir düzensizlik ya da hata olmamalıdır⁶³.

⁶² Ayşe Ertürk, (2010), “İşletmelerde Hata Ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s:3-4

⁶³ Ayşe Ertürk, a.g.e., s:3-4

3.2. MUHASEBE HATALARININ SINIFLANDIRILMASI

3.2.1. Matematik Hataları

Matematik hataları, muhasebe işlemlerine ilişkin hesaplamalarda dört işlemde kaynaklanan hatalardır. Örneğin: fiş girişi sırasında ek belgelerin toplamlarında, reeskont, faiz, karşılık gibi hesaplar sebebiyle muhasebe dışında yapılan matematiksel işlemlerle ilgili hatalardır. Matematik hataları genellikle amortisman, yeniden değerlendirme, katma değer vergisi, maliyet artış fonu gibi aritmetik işlemlerin yapıldığı hesaplarda ortaya çıkmaktadır.

3.2.2. Kayıt Hataları

Muhasebe ile ilgili işlem ve olayların muhasebe defterlerine kaydedilirken ortaya çıkan rakam ve hesap yanlışlıklarından dolayı oluşan muhasebe hatalarıdır. Kayıt hatalarını rakam hataları, hesap hataları ve borç-alacak taraflarının karıştırılması şeklinde sınıflandırmak mümkündür⁶⁴.

3.2.3. Unutma ve Tekrarlanma Hataları

Unutma Hataları: İşletmeye ait olup alış, satış, gider gibi işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi veya kayıtlara hiç geçirilmemesi unutma hatasıdır. Satış faturalarının bir veya birkaçının kaydedilmesinin unutulması, birden fazla dönemi ilgilendiren giderlerin tek bir yılda kayıtlara yansıtılması gibi hatalar unutma hatası olarak tanımlanmaktadır. Bu unutma hataları, dikkatli muhasebe personelinin kendi bünye ve organizasyonları içinde yapacakları inceleme ve kontrol ile zamanında meydana çıkarılabilmektedir. Bir kaydın geçirilmesinin unutulması durumunda hatanın farkına varıldığı tarihte o işleme ait belge ve bilgileri ilgili defterlere kayıt edilmektedir⁶⁵.

Muhasebede çok defa yapılan tekrarlama hataları çeşitli şekillerde göze çarpmaktadır. Bunlar⁶⁶;

⁶⁴ Gülhan Genç, a.g.e., s:5-6

⁶⁵ Ayşe Ertürk, a.g.e., s:5

⁶⁶ Gülhan Genç, a.g.e., 5-6

- Aynı belgenin bir defadan fazla kullanılarak muhasebe kayıtlarına alınması,
- Bir işlemin iki ayrı deftere mükerrer olarak kaydedilmesi,
- Aynı işlem veya hesaplara aynı işlem dolayısı ile ayrı tarihlerde mükerrer kayıt yapılması şeklinde olmaktadır.

3.2.4. Nakil Hataları

Muhasebe meslek mensuplarının, muhasebeyle ilgili işlem ve olayları, sayfaya, deftere, mizana veya yevmiye defterine, kaydedilen bir işlemin büyük defterlere aktarırken yapılan rakamsal veya hesap yanlışlıklarıdır. Günümüzde bilgisayar paket programları kullanıldığı için bu tür hatalar azalmıştır⁶⁷.

3.2.5. Bilanço Hataları

Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ile bu varlıkların sağladığı kaynakları, aktif ve pasif olarak gösteren tablodur. Bilançolar, işletmelere yatırım yapacak olan kurumlara, kredi verenlere, işletme sahiplerine, işletmelerin ilişkide olduğu kurum ve kuruluşların işletmeyle ilgili ihtiyaçlarını net ve doğru bir şekilde almaları için hazırlanır.

Bilançoların belli standartlarda ve doğru şekillerde hesaplanması için bazı ilke ve kurallar vardır. Meslek mensuplarının bu ilke ve kurallara uymamasından dolayı bilanço hataları ortaya çıkmaktadır. Bilanço hataları; değerlendirme hataları ve hesap birleştirme hataları olmak üzere iki gruba ayrılır⁶⁸.

3.3. MUHASEBE HATALARININ RAPORLAMAYA ETKİLERİ

Ülkemiz Muhasebe Standartları Kurulu 22.02.2004 ve 2004/6924 sayılı kararı ile finansal tabloların güvenilir, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun ve tutarlı finansal bilgiler oluşturulması için Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulmasını hedeflemektedir.

⁶⁷ Zafer Kirik, (2007), “Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, s:47

⁶⁸ Nalan Akdoğan ve Nejat Tanker, (2001), “Mali Tablolar Analizi”, Gazi Yayınevi, Ankara, s:60

Oluşturulacak olan bu standartların hedefi, kullanılacak olan muhasebe politikalarının seçilmesi, değiştirilmesi, muhasebe tahminlerinde ve politikalarında meydana gelen hataların ve değişikliklerin düzeltilmesine yönelik muhasebeleştirme ve açıklama durumlarını düzenlemektir. Standartlar, işletmelerin finansal cetvellerinin güvenilirliğini artırmak ile önceki dönemlerdeki finansal tablolarla veya başka işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini artırmayı hedeflemektedir⁶⁹.

3.4. MUHASEBE HATALARININ NEDENLERİ VE DÜZELTİLMESİ

Genelde kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklardır. Hataların yapılma nedenlerinin ihmâl, dikkat ve özen gösterilmemesi ve bilgisizlikten kaynaklandığı söylenebilir.

3.4.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

Muhasebede işlemleri gerçekleştirmek ve doğru sonuca ulaşabilmek için gerekli olan tüm kanun, ilke, kavram ve bilgilerin bilinmesi ve doğru bir biçimde uygulanması gereklidir. Söz konusu bu unsurları bilmeyen bir muhasebe personeli veyahut da bunları bilen fakat yanlış yerlerde uygulayan birisi muhasebede çeşitli düzensizliklere yol açabilmektedir. İşletmelerdeki muhasebe hatalarının önüne geçebilmedeki ilk ve en önemli adım iyi yetişmiş, kaliteli, dürüst ve bilgili bir muhasebe personelinin çalıştırılmasıdır. Zira, teknik ve teorik işlerden anlayan bir personelin çalıştırılması, hataların oluşmasını engelleyebileceği gibi işletmenin verimliliğini de arttırabilir. Tüm bunların yanında işletme, çalışanlarının hizmet içi eğitime tabi tutulması, gerektiğinde seminer, panel veya konferanslar hazırlanarak bilgi düzeyinin arttırılması hataların azaltılmasında alınabilecek önlemlerdir⁷⁰.

3.4.2. İhmâl ve Dikkatsizlik

Muhasebeye ait işlem ve olaylar gerçekleştirilirken, bilgi kadar önemli olan bir başka hususta işe, göreve olan gerekli dikkat ve özenin gösterilmesidir. Aksi takdirde, dikkatsizlik, unutkanlık, ilgisizlik ve ihmâl sonucu yapılan işlemler muhasebede

⁶⁹ Suat Okay, (2011), "Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi" Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Karaman, s:46

⁷⁰ Zafer Kirik, a.g.e., s:37

düzensizliklere ve hatalara sebep olacaktır⁷¹.

Muhasebe hatalarının oluşmasındaki söz konusu ihmal ve dikkatsizlikler, ay sonlarında düzenlenen mizanlarla ve hatalardan zarar gören üçüncü şahısların hatırlatmalarıyla ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında sağlıklı ve kontrollü bir muhasebe akışının olduğu işletmelerde hataların oluşmasına sebep olan söz konusu ihmal ve dikkatsizlikler yapıldıktan kısa bir süre sonra ortaya çıkmaktadır⁷².

3.5. HİLE KAVRAMI VE MUHASEBE HİLELERİ

Hile; kişinin başka birinin sırtından bir avantaj elde etmeye çalışması ile yapılan sahtekarlık olarak tanımlanmaktadır. İngilizcede fraud sözcüğünün karşılığı Türkçe'ye hile olarak çevrilmiş olup bu kavram, yolsuzluk, sahtekarlık ve usulsüzlüğü de içine alan bir kavram olarak kabul edilmiştir. Hile, adil olmayan, yasa dışı avantajlar elde etmek için ve bazı yollarla zarara sebebiyet vermek için bir kişi veya işletmeyi sahip olduğu veya olacağı varlıklardan yoksun bırakmak amacıyla kasıtlı olarak aldatmasıdır. Borçlar hukukuna göre hile; kişiyi sözleşme yapmaya teşvik etmek maksadıyla, gerçek olmayan beyanlar ve kasıtlı olarak kişide yanlış bir kanaat oluşturmak ya da yanlış kanaatin devamını sağlayacak şekilde hareket etmedir. Hile bizzat yanlış beyanda bulunularak yapılabileceği gibi sessiz kalmak da hileye sebebiyet verir.

Çalışanların veya tepe yöneticilerinin genellikle kişisel çıkarları için işletme kaynaklarını çeşitli yollarla gizlice kullanmaları olarak tanımlanabilir. Bir kişinin mesleğini, çalıştığı örgütün kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak kötüye kullanarak ve yanlış uygulamalar ile çıkarına çalıştırması da hile olarak tanımlanır. Hileler, hatalardan farklı olarak işletmeler için her zaman sorun oluşturmaktadırlar. Çünkü hileler gizlenirler ve gizlenmek için özel şekilde planlandıktan sonra gerçekleştirilirler⁷³.

⁷¹ Suat Okay, a.g.e., s:47

⁷² Ayşe Ertürk, a.g.e., s:8

⁷³ Suat Okay, a.g.e., s:50

Muhasebe hileleri genel muhasebe teorisi açısından ele alındığında; işletme kayıt, belge ve hesaplarının belli bir çıkar sağlamak ve başkalarını aldatmak amacıyla gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi olarak tanımlanabilir. Bilinçli olarak, daha çok belgeler üzerinde, yapılan hatalardır. Vergi hileleri vergi kaybına neden olan, tamamen vergi matrahının düşük gösterilmesine yönelik yapılan kasti hatalardır. Hilelerin belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkması oldukça güçtür. Çünkü hileler; yapılan işlemleri gizlemek amacıyla bilinçli olarak yapılmaktadır ve ancak denetimlerle ortaya çıkarılabilmektedir⁷⁴.

3.6. MUHASEBE HİLE TÜRLERİ

3.6.1. Kasti Hatalar

Daha önce de açıklandığı üzere, muhasebe hataları bilgisizliğe ve dikkatsizliğe dayanır. Ancak, bu yanlışlıklar belli amaçlarla sistematik olarak yapılırsa kasti hata olur ve muhasebe hilesi sayılır. Bu yöntemde, işlemler veya hesaplamalar üzerinde bilerek birtakım yanlışlıkların yapılması söz konusudur. Dolayısıyla, burada yapılan hata değil, hiledir. Ancak, yapılan yanlışlığın hata mı yoksa hile mi olduğunun tespiti genellikle çok zordur. Yapılan yanlışlıkta kasıt unsuru ispat edilemiyorsa, o yanlışlığı muhasebe hatası olarak kabul etmek gerekir⁷⁵.

3.6.2. Kayıt Dışı İşlemler

Bilindiği gibi işletmelerin faaliyetlerini sürdürürken her türlü ekonomik işlem ve kayıtlarının belgelere dayanması gerekir. Birtakım işlemlerin belgesiz yapılması ve defterlere yansıtılmamasına kayıt dışı işlem denir. Kayıt dışı işlem faturaların alınmaması veya alınsa da gizlenmesi; diğer taraftan satış faturalarının düzenlenmemesi suretiyle yapılır.

Belirtilen bu işlemler sonucunda, elde edilen kaynaklar kayıt dışı bir ekonominin oluşmasına sebep olmaktadır. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerinin kapsamının çok geniş olması, kayıt dışı ekonomi ile ilgili kapsamlı bir tanımın yapılmasını güçleştirmektedir.

⁷⁴ Hayret Oral, (2010), “Muhasebe Hileleri Ve Vergi Usul Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, İstanbul, Yüksek Lisans Tezi, s:34

⁷⁵ Ahmet Bayraktar, (2007), “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi”, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, s:24

Kesin ve genel kabul görmüş tek bir tanımdan söz etmek mümkün değildir.

Buna rağmen şöyle bir tanım yapılabilir: Kayıt dışı Ekonomi, ya hiç belgeye bağlanmayarak ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik olayın (alım- satım) devletten ve işletme ile ilgili öteki kişilerden tamamen ya da kısmen gizlenerek, kayıtlı ekonominin dışına taşmasıdır⁷⁶.

3.6.3. Zamanından Önce Ve Sonra Kayıt

İşletme faaliyetleri düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmelidir. İşlemin gerçekleştiği tarih ile bu işlemin muhasebe kayıtlarına aktarıldığı tarih arasında farklılık olması, muhasebenin özellikle raporlama aşamasında büyük öneme sahiptir. İşlemin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibarıyla kaydedilmesi gizli bir amacın varlığını gösterir. Mal stoklarının fazla görünmemesi için yıl sonlarında alınan malların kaydının bilanço gününden sonraya bırakılması veya işletmenin likit durumunu iyi göstermek için bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi gibi.

İşlemden önce veya sonra kayıt nedeniyle doğacak sonuçlardan, düzenlenen mali tablolara göre yatırım yapacak yatırımcı, kar payı alacak hissedar, şirketin durumunu değerlendiren kredi verenler ve alacağı vergi nedeniyle devlet, öncelikli olarak etkilenen gruptur ve hepsi yanıltılmış olmaktadır. Muhasebede mali nitelikli işlem ve olaylar defterlere kaydedilirken, söz konusu işlem ve olayın gerçekleştiği tarih önemli bir ayrıntıdır. Bu ayrıntı göz ardı eden bazı muhasebeciler çıkar amacıyla işlemi olduğundan önce veya sonra defterlere kaydedebilmektedirler. İşte bu şekilde yapılan hileler zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar ismiyle anılmaktadır. VUK' unun bu konuyla ilgili olarak 219. Maddesindeki hükme göre Türkiye'de kayıtların VUK hükümlerine göre 10 gün içinde (VUK Md.219) yapılması gerekir. Zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar vergi zıyanına yol açacağı ya da yanıltıcı sonuçlar doğuracağından sorumluluk doğurur⁷⁷.

⁷⁶ Nurettin Koca, (2010), "Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata Ve Hileleri Önlemedeki Rolü", Kahramanmaraş, Yüksek Lisans Tezi, s.47

⁷⁷ Suat Okay, a.g.e., s:54

3.6.4. Sahte Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması

Yanılıcı belge, gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bu işlem/durumu mahiyet/miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Sahte belge ise gerçek bir işlem/durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Uygulamada ve Yargıtay anlayışında, gerçek bir işlem veya duruma dayanan ve bu işlem veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe uygun şekilde yansıtan, ancak farklı taraflar arasında düzenlenen belgeler de yanılıcı belge değil, sahte belge olarak kabul edilmektedir.

Sahte belgeler; Kanunda, fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikası (perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri), muhabere evrakı (ticari mektuplar), poliçe, bono, çek, senet, diğer vesikalar (mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları, ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları vb.), elektronik ortamlarda düzenlenen belgeler (ödeme kaydedici cihaz fişi vb.) şeklinde sıralanmış ayrıca ek belgeler düzenlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir⁷⁸.

Maliye Bakanlığı mevcut belgelerin kullanımı konusunda bazı düzenlemeler yapmış, ek olarak ayrıca özel fatura, irsaliyeli fatura, döviz alım ve döviz satım belgesi, adisyon, reçete, yapı ruhsatı gibi belgeleri de mali belgeler arasına eklemiştir. Bu belgeler, vergi kanunlarımız açısından gerçek bir işlem veya durumun teşvik edilmesi amacıyla ispat vesikası olarak kullanılmaktadır.

Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeye; sahte belge denilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde de vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili görevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmış ve sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri

⁷⁸ Nurettin Koca, a.g.e., s:49

verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyayı hükmünde olduğu belirlenmiştir⁷⁹.

Vergi ziyasına sebebiyet verenlere uygulanacak idari ceza da aynı Kanun'un 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilen 344. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede vergi ziyayı suçu tanımlanmış, “vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir” ifadesine yer verilerek cezanın, 359. maddede sayılan kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde ise üç kat uygulanacağı da ayrıca hüküm altına alınmıştır .

Bir belgenin gerek düzenleyen gerekse kullanan yönünden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge olup olmadığı Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde sayılan incelemeye yetkili inceleme elemanları tarafından ortaya çıkarılabilmekte, yine incelemeye yetkili inceleme elemanları tarafından bilerek sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandıkları tespit edilenler hakkında, bu fiillerin vergi ziyasına sebebiyet verip vermediğinin bir önemi olmaksızın suç raporları düzenlenerek haklarında yetkili Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurularında bulunmaktadır. Buna ilişkin olarak gerekli açıklamalar 18.6.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 306 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılmıştır. Tebliğde yapılan açıklamalara göre yapılan incelemeler sonucunda gerek genel bütçeye dâhil dairelerde, gerekse muhtasar beyanname veren işverenlerin yanında çalışan kişilerle ilgili vergi indirimini uygulamasında, bilerek sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığının tespit edilmesi durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi uyarınca Cumhuriyet Savcılıklarına bu belgeleri kullanan kişiler adına suç duyurusunun yapılması gerekmektedir⁸⁰.

Bir belgenin sahte olması, onu düzenleyen mükellef bakımından kaçakçılık suçunun ona yüklenebilmesi için yeterlidir, ancak aynı şeyi kullanan bakımından söylemek mümkün değildir. Sahte belge, ancak vergi kaçırma kastı ile bilerek kullanılırsa, kullanan bakımından kaçakçılık suçuna hükmedilebilir. Vergi kaçırma kastı, kısaca mükellef veya sorumlunun, “vergi matrahını düşük göstermek suretiyle daha az vergi ödemek” şeklindeki iradesini ifade eder⁸¹.

⁷⁹ Hayret Oral, a.g.e., s:39

⁸⁰ Ahmet bayraktar, a.g.e., s:29

⁸¹ Suat Okay, a.g.e., s:56-57

Türk Ceza Kanunu'na göre, belgelerde sahtecilik olayında vergi ziyası olması dahil genel zarar mutlaka vardır. Oysa Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde kaçakçılık cezası uygulanmaktadır. Sahtekârlığın sonucu ne olursa olsun, bu belgeler güvenilmeyi gerektiren belgeler olduğundan, sonuçta güven sarsılması olacaktır. Bu durumda Türk Ceza Kanunu' nun 344-347. maddeleri ve dolandırıcılıkla ilgili olan 503. maddesi uygulanacağından, iki kanun arasındaki uyum sağlanmasında yarar vardır. Sahte olarak düzenlenen belgenin resmi nitelikte veya özel nitelikte olması, vergi kaçakçılığı suçu açısından fark etmemektedir. Ancak hâkim resmi nitelikte olan vesikalarda yapılan sahteciliği, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan hapis cezasının alt ve üst sınırının tayin edilmesi açısından dikkate alabilmektedir. Sahte belgede, gerçekte olmayan bir belge durumu söz konusudur. Yani bir belgenin üzerinde silinti, ilave gibi sonradan değişiklik yapılması olayı değildir.

Bu tür belgeleri kullananlar gerçek matrahı gizleyebilmekte ve ödenmesi gerekenin altında vergi ödemektedir. Sahte belge, gerçekte hiç yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesidir. Sahte belge ile kanun koyucunun ifade ettiği gerçekte olmayan, alınması ya da verilmesi gerekmeyen bir belgenin olayın faili tarafından yaratılmış olmasıdır. Burada taklit şeklinde bir sahtecilik söz konusudur. Örneğin, gerçekte yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesi, sahte belge düzenlenmesi olarak adlandırılabilir. Herhangi bir kimsenin, hizmet ifasında bulunmadığı halde bulunmuş gibi sahte belgelerle gösterdiği halde, naylon fatura olayı ortaya çıkmaktadır⁸².

Vergi Usul Kanunu'nun 359 maddesinde hürriyeti bağlayıcı cezalar olarak yer verilen hapis cezasını gerektiren nitelikli fiiller aşağıdaki gibidir: Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma veya ibraz zorunluluğu bulunan⁸³;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, sahte isimlere hesap açılması veya işlemlerin matrahı azaltacak şekilde başka kayıt ortamlarına aktarılması,

⁸² İbrahim Hüvez, (2014), "Sahte Ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Denetim dergisi, s.1-2

⁸³ İbrahim Hüvez, a.g.e., s:1-2

- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması,
- Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya değiştirilmesi, sahte belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapılmaksızın belge basılması, sahte belge basılması veya bunların kullanılması.

3.6.5. Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması

İçerik olarak yanıltıcı belge, gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bu işlem veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır. Sahte veya yanıltıcı belge kullanımı, uygulamada gider veya maliyetleri artırma ve bu yolla vergi yükünü azaltma saikine dayanmaktadır⁸⁴.

Bazen de mal veya hizmet tedarik edilen kişinin belge vermemesi dolayısıyla gider veya maliyetleri belgelendirebilme ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Sahte veya yanıltıcı belge kullanımında amaçlanan vergi yükünü azaltma sonucuna bu belgeler olmadan da ulaşılabilir⁸⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde "Sahte Belgeler" ve "Muhteviyatı itibariyle Yanıltıcı Belgeler" ayrı tarif edilmiş ve bunlar için ayrı cezalar öngörülmüştür; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya kullananlar için 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası, Sahte belge düzenleyenler ve kullananlar için ise 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası bu ceza para cezasına çevrilemez. 61 Meslek mensuplarının mükellefin düzenlemiş olduğu sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturalardan dolayı sorumluluğu genel olarak bulunmamaktadır. Ancak, meslek mensubunun bir menfaat gözeterek işbu fatura ticaretine iştirak, yardım vs. kolaylık gösterdiğinin, tespiti durumunda sorumlu olacağı kuşkusuzdur⁸⁶.

⁸⁴ Ahmet bayraktar, a.g.e., s:33

⁸⁵ İbrahim Hüvez, a.g.e., s:3-4

⁸⁶ İbrahim Hüvez, a.g.e., s: 3-4

3.6.6. Tahrip Edilmiş Belge ve Defter Düzenlenmesi ile Kullanılması

Defter ve belgelerin tahrip edilmesi; defter ve belgelerdeki çeşitli yazı ve rakamların silinmesi, kazınması, karalanması suretiyle ilk yazılanların okunmaz duruma getirilerek yerine yeni rakamların yazılması halidir. Noter tasdik kayıtları veya sair suretler ile sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesine, gizleme denmektedir. Suçun oluşması için defter ve belgelerin Noterde onaylatıldıktan sonra vergi incelemesine yetkili görevlilere teslim edilmesi gerekmektedir. Eğer defter ve belgeler Notere onaylatılmamışsa gizleme fiilinin gerçekleşmesi olanaksızdır⁸⁷.

3.6.7. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

İşletme faaliyetleri düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmelidir. İşlemin gerçekleştiği tarih ile bu işlemin muhasebe kayıtlarına aktarıldığı tarih arasında farklılık olması, muhasebenin özellikle raporlama aşamasında büyük öneme sahiptir. İşlemin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibarıyla kaydedilmesi gizli bir amacın varlığını gösterir. Mal stoklarının fazla görünmemesi için yıl sonlarında alınan malların kaydının bilanço gününden sonraya bırakılması veya işletmenin likit durumunu iyi göstermek için bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi gibi. İşlemden önce veya sonra kayıt nedeniyle doğacak sonuçlardan, düzenlenen mali tablolara göre yatırım yapacak yatırımcı, kar payı alacak hissedar, şirketin durumunu değerlendiren kredi verenler ve alacağı vergi nedeniyle devlet, öncelikli olarak etkilenen gruptur ve hepsi yanıltılmış olmaktadır. Muhasebede mali nitelikli işlem ve olaylar defterlere kaydedilirken, söz konusu işlem ve olayın gerçekleştiği tarih önemli bir ayrıntıdır. Bu ayrıntı göz ardı eden bazı muhasebeciler çıkar amacıyla işlemi olduğundan önce veya sonra defterlere kaydedebilmektedirler. İşte bu şekilde yapılan hileler zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar ismiyle anılmaktadır. VUK' unun bu konuyla ilgili olarak 219. Maddesindeki hükme göre Türkiye'de kayıtların VUK hükümlerine göre 10 gün içinde (VUK Md.219) yapılması gerekir. Zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar vergi zıyana yol açacağı ya da

⁸⁷ Suat Okay, a.g.e., s:59

yanıltıcı sonuçlar doğuracağından sorumluluk doğurur⁸⁸.

3.6.8. Gerçek Dışı Hesapların Kullanılması

Bu yöntemde, hasılatı gizlemek veya maliyetleri şişirmek amacıyla fiktif kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açılır. Bu hesaplar kullanılarak yapılan işlemler olduklarından farklı şekillerde kayıtlara yansıtılmış olur. Bu amaçla açılmış olan uydurma hesaplar daha sonra uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır. Uydurma hesaplar belgesiz ve kayıt dışı olarak yapılan işlemleri denkleştirmek için kullanılır. Burada hem işlem hem de belge vardır, ancak, işlem ile belgenin içeriği birbirinden farklıdır. Bu yöntemde bir başka hileyi gizlemek amacıyla başvurulur.

Gerçekte birisine yüksek bir bedelle ancak faturasız satılan mal, fiktif bir isme daha düşük bir bedelle satılmış gibi fatura edilebilir ve kayıtlara bu tutar yansıtılabilir. Dolayısıyla aradaki gelir farkı gizlenmiş olur. Öte yandan, gerçekte imalata verilen ve mamul şeklinde belgesiz olarak yapılan satış, uydurma bir kişiye hammadde olarak satılmış gibi fatura edilerek gerçek satış bedeli ile faturadaki satış bedeli arasındaki fark, uydurma hesaplar aracılığı ile kayıt dışı bırakılmış olur. Uydurma hesaplar kullanılarak maliyet artırılması ise; gerçekte faturasız olarak alınan bir malın veya yaptırılan hizmetin, başka bir kişiye yüksek bedelli bir belge düzenlemek suretiyle gerçekleştirilir. Bu kişiler daha çok vergiye tabi olmayan veya götürü usulde vergilendirilen kişiler olmaktadır. Maliyet şişirilmesi olayına, maliyetleri üzerinden prim veya destekleme ödemesi yapılan iş kollarında daha sık rastlanmaktadır. Uydurma hesap kullandıkları tespit edilen işletmelerde ortaya çıkarılan matrah farkları re'sen tarhiyat konusu yapılır⁸⁹.

3.6.9. Bilanço Maskelenmesi

İşletmenin gerçek ekonomik ve finansal durumunu gösterebilmesi için hesapları karakterlerine uygun olarak kullanması gerekir. Ancak, gerçek yönleriyle ekonomik ve finansal durumunu göstermek istemeyen işletmeler, hukuk düzeni yönünden suç olmayan maskeleyme/kamuflej yoluna gitmektedirler. Pratikte genellikle bu tür kaçamaklara organize yanlışlıklardan değil; bilanço çıkarıldıktan sonra hesaplar arası

⁸⁸ İbrahim Hüvez, a.g.e., s: 6

⁸⁹ Ahmet bayraktar, a.g.e., s:33

yapılan nakil işlemleri olarak rastlanmaktadır⁹⁰.

Diğer yandan, bilanço maskelemesinin, bilanço hesaplarının düzenli olarak sıralanmasında bilançonun açıklığını bozucu hesaplara yer verilmesi nedeniyle meydana geldiği ve daha önce yapılmış bulunan muhasebe hilelerine yönelik olduğu, bazı yazarlar tarafından ileri sürülmekte ise de bilanço maskelenmesine; üçüncü şahısları yanıltmaya yönelik ve onların zararını amaçlayan bir muhasebe hilesi olarak bakılması daha doğru olur.

Bilanço maskelemesinin amacı; işletmenin ekonomik ve mali yapısı ile kârlılık ve likiditesi hakkında, yanlış ve yanıltıcı bilgi vermektir. Bilanço maskelemesi, güdülen amaca göre bilançonun güzelleştirilmesi (olumlu yönde maskelenmesi) ve bilançonun kötüleştirilmesi şeklinde ortaya çıkar⁹¹.

Bilançonun güzelleştirilmesi, işletmenin mali ve iktisadi durumunun gerçekte olduğundan daha iyi gösterilmesidir. Bilançonun güzelleştirilmesi ile güdülen belli başlı amaçlar şunlardır⁹²;

- Daha fazla kredi alabilmek,
- Çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin etmek için fazla kâr dağıtmak,
- İşletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek,
- Borsada hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,
- Vergi ödeyebilmek,
- Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek.

⁹⁰ Suat Okay, a.g.e., s:60

⁹¹ Ahmet Tanç, (2004), “Muhasebede Yapılan Yolsuzluklar Ve Hileli Finansal Raporlama”, Erciyes Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, s:24

⁹² Barış Sipahi, (2004), “SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler”, Mali Çözüm Dergisi, sayı.67, s:114

İşletmenin durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesini ve bilançonun güzelleştirilmesini sağlamak amacıyla aşağıda belirtilen yöntemlerden yararlanılmaktadır⁹³;

- Aktif kıymetlerin yüksek değerlendirilmesi,
- Amortisman ayrılmaması,
- Başkalarına ait malların işletmenin malları gibi gösterilmesi,
- Giderlerin aktifleştirilmesi,
- Bir kısım dönem giderlerinin gelecek dönem gideri olarak gösterilmesi,
- Gelecek dönem gelirlerinin (Örneğin kira geliri) cari dönem geliri olarak gösterilmesi,
- Şüpheli alacaklara karşılık ayrılmaması,
- Bir takım giderlerin yasal defterlere hiç kaydedilmemesi,
- Satılmayan malların satılmış gibi gösterilmesi.

İnceleme elemanları, bilanço güzelleştirme işlemlerinin dönem kazancını olduğundan farklı göstermesi halinde gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlamalıdır. Çünkü vergi incelemesi, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmayı ve sağlamayı amaçlar. Ancak, bilanço maskeleyişine yönelik olarak yapılan her işlem düzeltme yapılmasını gerektirmeyebilir. Zira, vergi hukukunda mükelleflere bazı konularda seçimlik haklar tanınmıştır.

Bilançonun kötüleştirilmesi, işletmenin mali ve iktisadi durumunun gerçekte olduğundan daha kötü gösterilmesidir. Bilançonun kötüleştirilmesi ile güdülen amaçlar ise şunlardır⁹⁴:

⁹³ Nejat Bozkurt, (2000), “Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, T.C. Marmara Üniversitesi Muhasebe Uygulama ve Araştırma Merkezi Muhasebe ve Finansman Dergisi, Yıl.9, sayı.12, s:14

⁹⁴ Nihat Küçüksavaş, (2006), “Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları”, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, s:369

- Daha az vergi ödemek,
- Kâr dağıtılmamasını veya az dağıtılmasını sağlamak,
- Hisse senetlerinin borsa fiyatlarını düşürmek (A.Ş.'lerin borsada kötü olan hisse senetlerinin rayiçleri üzerinde etki yapmak, hisse senedi toplamak, satmak veya benzer şekillerde spekülasyon yapmak.),
- Ayrılan ortaklarla veya ortakların varisleriyle avantajlı anlaşmalar yapmak,
- İşletmelerin alacaklılarıyla daha avantajlı anlaşmalar yapmak (konkordato anlaşması)

3.7. İŞLETMELERDE YAPILAN HİLELER

İşletmelerde yapılan hileleri iki farklı şekilde sınıflandırabiliriz; İlk olarak işletme yönetiminin veya yönetimden sorumlu kişilerin bir veya birden fazlasının içinde yer aldığı hile ve usulsüzlükler “yönetim hile ve usulsüzlüğü”, ikinci olarak ise, sadece işletme çalışanlarının yer aldığı hile ve usulsüzlükler “ çalışan hile ve usulsüzlüğü” şeklinde sınıflandırabiliriz. İşletmelerde yapılan hileler günümüz modern toplumlarında büyük bir sorun haline gelmiştir. İşletmeler kaynaklarının büyük bir kısmı çeşitli yolsuzluklarla başkalarına tarafından ele geçirilmektedir⁹⁵.

3.7.1. Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler

İşletme çalışanlarınca yapılan hile/yolsuzluk, bir çalışanın iş alanını kendi çıkarları için, çalıştığı işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak kötüye kullanması veya suistimal etmesi şeklinde tanımlanabilir. Bir kişiden veya kurumdan yasal olmayan yollarla bir değer almamanın temelde iki farklı yolu bulunmaktadır. Bunlar:

- Kişinin başına bir tabanca dayayarak ondan varlığını vermesini zor kullanarak isteyebilirsiniz. Bu eylem genellikle hırsızlık veya soygun adı verilmektedir.
- Çeşitli oyunlarla, düzenlemelerle, sahtekarlıklarla veya aldatma yöntemleri ile bir kişi veya kurumun varlığını elde etme. Bu eylem de genellikle hile veya yolsuzluk adı verilmektedir

⁹⁵ Nejat Bozkurt, a.g.e., s:16

Birinci grupta yer alan yasa dışı eylemlerin etkileri daha şiddetli olmasına ve toplumun dikkatini fazlaca çekmesine karşın, ikinci grupta yer alan hileler daha fazla tutarlı zararlara yol açmakta fakat birinci grupta yer alan eylemler kadar toplumun ilgisini çekmemektedir. İşletmelerde çalışanlar tarafından yapılan işletme varlıklarını ele geçirme eylemleri uzun yıllardan beri önemli bir sorun olmuştur ve boyutları giderek artmaktadır. İşletmeler tahmin edemeyecekleri kadar büyük tutarlarda varlıklarını çeşitli hile yöntemleri ile çalışanlarına kaptırmaktadırlar⁹⁶.

3.7.2. Yönetim Hileleri

Yönetim hilesi, yöneticilerin finansal bilgilere hayali, sahte kayıtlar ekleyerek yanlış, kasti düzenlemeler yapmasıdır. Yönetim, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasından sorumludur ve pozitif bir kontrol çevresi ile birlikte uygun kontrol faaliyetlerini oluşturarak hilelerin önlenmesinde önemli bir rol oynar⁹⁷.

İşletmelerin bünyelerinde ortaya çıkan hilelere veya yolsuzluklara bakıldığında tepe yöneticilerinin ve işletme sahiplerinin yaptıkları hilelerin, işletme çalışanları tarafından yapılan hilelerden belirgin bir şekilde daha fazla oranda olduğu görülmektedir.

Hile araştırmaları, hilenin temel nedenleri olarak zayıf iç kontrol yapısı, işletme çalışanları ve üçüncü kişiler arasındaki gizli anlaşma ve yönetimin kontrole önem vermemesini ortaya koymaktadır. Yönetim tarafından sürdürülen hileler kişisel kullanım için alma, çıkar çatışması, harcama kayıtları, kardan hisse alma, gereksiz harcamalar, yanlış finansal tablolar, kredi kartı hileleri, satış ve bilgileri saptırma şeklinde olmaktadır. Yapılan araştırmalara göre; tepe yöneticilerinin çalışanları tarafından gerçekleştirilen, zimmete para geçirme, rüşvet alma gibi hilelerin sayısının az olmasına karşın, tutarları bakımından diğer çalışanlar tarafından yapılan hilelerin tutarları toplamından 3 kat daha fazla olduğu ortaya çıkmıştır⁹⁸.

⁹⁶ Ahmet Tanç, a.g.e., s:30

⁹⁷ Barış Sipahi, a.g.e., s:117

⁹⁸ Ersin Güredin, a.g.e., s:135

Yönetim tarafından yapılan hileler, yapanın özellikleri ve yapma biçimi açısından diğer hile türlerinden ayrılmaktadır. Yönetim hileleri ağırlıklı olarak tepe yöneticileri tarafından işletmenin mali tabloları üzerinde yapılan düzenlemeler şeklinde ortaya çıkmaktadır. Yönetim hilelerinin aşağıdaki şekillerde gerçekleştiği söylenebilir:

- Finansal tablolarda yer alması gereken bilgilerdeki miktar, sınıflandırma veya açıklayıcı notlarla ilgili kayıt ve bilgilerin kasıtlı olarak saklanması veya yanlış bilgi verilmesi. Örneğin, bilanço dipnotlarında yer alması gereken bilgilerin açıklanmaması, eksik ya da yanlış açıklanması.
- Amortisman, stok değerlendirme, karşılık ayırma gibi işlemlerde uygulanan yöntemlerin yıllar itibarıyla farklılık göstermesi, bu bilginin bilanço dipnotlarında yer almaması, muhasebe politikalarının ve yasal düzenlemelerin, kasıtlı olarak şirket lehine ihlal edilmesi suretiyle çıkar elde edilmesi, bu yolla üçüncü kişilere yanlış bilgi verilmesi.
- Finansal tabloların hazırlanmasını sağlayan muhasebe kayıtlarının veya belgelerin değiştirilmesi, evrakta sahtecilik veya usulsüz belge kullanımı
- Yönetimin bilgisi dahilinde kasıtlı olarak, işletme ile ilgili önemli bazı iş ve işlemlerin, olayların veya açıklamaların saklanması, bilgi vermekten kaçınılması. Örneğin, devam eden ve şirket aleyhine sonuçlanabilecek bir davanın mevcudiyeti gibi, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkacak ancak bilanço tarihinde mevcut olan önemli olayların finansal tablolarda yer almaması veya açıklanmaması.

Yöneticileri bu gibi iş ve işlemleri yapmaya iten nedenlerin bazıları şöyle sıralanabilir⁹⁹:

- Yaptıkları hileli işlemler nedeniyle muhtemelen yakalanmayacaklarını düşünmeleri
- Aşırı rekabete dayanan baskılarla yüz yüze kalmaları.
- Yaptıkları işlemler nedeniyle kendilerine bir çıkar sağlamaları.

⁹⁹ Barış Sipahi, a.g.e., s:118

- Yöneticilerin, buldukları konum gereği kayıtlar üzerindeki düzenlemeleri çeşitli muhasebe hileleri ile kolayca yapabilmeleri.

3.7.3. Mali Tablolar Üzerinde Yapılan Hileler

Mali tablolar üzerinde yapılan hileler, mali tabloları önemli derecede yanlış etkileyecek, yönetimin yaptığı kasıtlı ya da dikkatsiz düzenlemeler, mali tablolar üzerinde yapılan hileli düzenlemelerin esasını oluşturmaktadır. Bu amaçla mali tablolarda yer alan tutarlar yanlış gösterilebilir, ihmal edilebilir veya gizlenebilir. Sahte mali tablolar çoğunlukla, gelir ve varlıkların olduğundan daha fazla gösterilmesi veya harcama ve yükümlülüklerin olduğundan az gösterilmesi şeklindedir.

Hileli mali raporlamada, mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin tahrip edilmesi veya değiştirilmesi yoluyla aldatma, ölçme, sınıflandırma, sunma veya açıklama ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması gibi hileler yapılmaktadır¹⁰⁰.

Finansal tablolardaki hilenin amacı, vergi tasarrufu sağlamak ve özellikle işletmenin durumunun iyi olmadığı durumlarda kredi veren kuruluşlara daha iyi görünebilmektir. Halka arz edilmiş şirketlerde şirketin hisse senedinin piyasa değerini değiştirmek ve üzerinden spekülasyon yapmak veya azınlıkta kalan ortakların aleyhine ağırlıklı olarak lehine düzenleme yapmak genelde hilelerin temel amacıdır. Finansal tabloların yanlış düzenlenmesi muhasebe kayıtlarının bilinçli bir şekilde değiştirilmesinden oluşur.

İşletmeyi olduğundan iyi ya da olduğundan kötü gösterecek hileli finansal tablo düzenlemelerinin nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁰¹:

- Şirket hisselerinin pazar değerini yükseltme isteği: Böylece yatırımcı beklentileri tatmin edilir, var olan finansal sorunlarla uğraşma ertelenir ya da tazminat ve terfi gibi kişisel kazanç elde edilir.
- İşletmenin pazar değerinde ya da satışlarda ani düşüş isteği: Gerçekçi olmayan bütçe isteği ya da kısa vadeli ekonomik performans hedefleri.

¹⁰⁰ Barış Sipahi, a.g.e., s:119

¹⁰¹ Ahmet Tanç, a.g.e., s:32

- İç kontrol sisteminin ve iç kontrol elemanlarının zayıflığı, karışık kayıtlar ya da muhasebe tahminleri, dikkatsiz yönetim kurulu. Mali tablo hileleri, hırsızlık ve zimmete para geçirme gibi değildir, ama bu tür hileler, hırsızlık ve zimmete para geçirmeyi gizlemek için de kullanılabilir.

3.8. MUHASEBE HİLELERİNİN NEDENLERİ

Muhasebe hilelerine başvurma nedenlerinden en sık görüleni vergi kaçırmadır. Bu amaçla mükellefler çeşitli yollara başvururlar. Bunlardan en önemlileri aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁰²:

- Alış hileleri
- Satış hileleri
- İşletme giderlerini yükseltme
- Özel giderleri işletmeye aktarma
- Arızı giderleri gizleme

3.8.1. Alış Hileleri

Dönem kazancını azaltıp, vergi kaçırmayı amaçlayacak şekilde yapılan işlemlere alış hileleri denir. Alış hileleri; kayıt dışı veya gizli alış, yüksek bedelle alış ve alış iskontolarını kayıt dışı bırakma şeklinde ortaya çıkabilir¹⁰³. Bunlar maliyet azaltıcı etkiye sahiptirler. Bu iskontolar, kayıt dışı bırakılarak menfaat elde edilir ve vergi kaybı söz konusu olur.

Alış yolsuzluklarında karşılaşılan bir diğer yöntem de alış bedellerinin yüksek gösterilmesidir. Aslında alış yapılan emtia belgede gösterilenden daha düşük fiyata alınmıştır. Yüksek bedelle alış gösterilmesi, defter kayıtlarında alış maliyetini yükseltmekte ve dönem kazançlarının eksik hesaplanmasına yol açmaktadır.

¹⁰² Nihat Küçüksavaş, a.g.e., s:372

¹⁰³ Nihat Küçüksavaş, a.g.e., s:373

Uygulamada vergi mükellefiyeti olmayan veya götürü usulle vergilendirilmiş serbest meslek mensuplarından alınan mallara ilişkin düzenlenen gider makbuzu veya çiftçilerden alınan mal ve ürünler için düzenlenen müstahsil makbuzlarında, alış bedellerinin olduğundan yüksek gösterilmesi gibi yöntemler çok fazla görülmektedir¹⁰⁴.

3.8.2. Satış Hileleri

Satış hileleri, satılan mal veya yapılan hizmet bedellerinin tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarına aslından daha düşük olarak kaydedilmesiyle; satışın aslında farklı fiyatlardan yapıp aradaki farkın iş sahiplerince açıktan tahsil edilmesi şekliyle ortaya çıkmaktadır. Satış hileleri gerçek olmayan firmalar aracılığıyla satış daha çok karaborsa dönemlerinde ve yurt dışında denetim imkânları sınırlı olduğundan ihracatta görülür¹⁰⁵.

Türkiye’de bir dönem satış hileleri, “hayali ihracat” adı altında kamuoyunun gündemine girmiş ve birçok yolsuzluk olayı tespit edilerek yargıya intikal ettirilmiştir. Satış hileleri; gizli satış, fatura sahtekârlığı, uydurma firmalara satış ve zarara satış şeklinde gerçekleşmektedir.

3.8.3. İşletme Giderlerinin Yükseltilmesi

İşletmelerde görülen hilelerden biri de işletmenin giderlerini artırarak işletmenin kârını düşük gösterme girişimidir. İşletmenin maliyetlerinin yüksek gösterilmesi vergi ödeme için daha düşük matrahta beyanname verilmesini gerektirecektir.

Böylece işletme daha az vergi ödeyerek işletme varlıklarını bu hileli yolla artırmış olacaktır. İşletme bu yolla malın satış maliyetini artırarak, satış bedeli ile satış maliyeti arasında ki fark olan gayri safi kârın azaltılması olayını gerçekte olmadığı halde kâğıt üzerinde sağlamış olur.

Bir ticari işletmede aşağıdaki kalemlerde bazı oynamalarla hile yapılmış olur. Bunlar; satış tutarı (ciro), satılan mal maliyeti, gayri safi kâr, genel giderler, satış giderleri, olağan işletme kârı, diğer kârlar(arızı gelir), diğer giderler ve safi ticari

¹⁰⁴ Nejdet Taşkıran, (1995), “Kaçakçılık Suçunun Tarifi”, Vergi Sorunları Dergisi, sayı. 83, Ankara, s:27

¹⁰⁵ Elif Sonsuzoğlu, (1996), “Vergi Kaçakçılığı”, Vergi Sorunları Dergisi, Ankara, s:97

kârdır¹⁰⁶.

3.8.4. Özel Giderleri İşletmeye Aktarma

Özel giderleri işletmeye aktarma; işletmeyle ilgili olmadığı halde özel giderleri işletme giderleri içinde göstermek şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu giderler; şahsi giderler, yolculuk, misafir ağırlama, yardım, bağış, hediyeler, mali giderler, ev giderleri aydınlatma, ısıtma, haberleşme, su, kapıcı giderleri, özel borç faizi ve şahsi sigorta primi vb. giderlerdir¹⁰⁷.

3.8.5. Arizi Giderleri Gizlemek

Arizi giderler, bir işletmenin normal faaliyetleriyle alakası olmayan gider türleridir. Bir sabit varlığın satışından doğan zarar, bir arizi gider örneğidir. Bu giderleri gizleme suretiyle de vergi konusunda hile yapılmaktadır.

Arizi giderleri gizleme, alınan çeşitli tazminatlar (sigorta tazminatı gibi) amorti edilip tahsilane olanak kalmayan alacaklardan yapılan tahsilâtlar, fatura dışı sağlanan özel indirim veya iskontolar ile hurda, ıskarta ve atıkların satış hâsılatı gibi giderlerin kaydedilmemesidir¹⁰⁸.

3.9. ÇALIŞANLARIN HİLE YAPMA NEDENLERİ

İşletme çalışanları tarafından yapılan muhasebe hilelerini, “Bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasdi olarak yanlış kullanımı veya uygulanmasıyla bir çalışanın kişisel yarar sağlamaya çalışması çabası” olarak açıklamıştır.

Son yıllarda küreselleşme ile birlikte rekabetin artması ile hem şirket sayıları hem de çalışan sayıları sürekli artış göstermiştir. Şirket sayılarının artmasına paralel olarak şirket çalışanlarının da artması sonucu hile veya yolsuzlukların sayısında da artış olduğu görülmüştür.

Faaliyet alanlarının genişlemesi ile çalışanların bir kısmının üzerinde yeterince kontrol sağlanamadığından çeşitli hilelerin ortaya çıkması engellenememiştir. İşletme çalışanları yaptıkları hileler ile sadece işletmenin kendisine zarar vermekle kalmaz aynı

¹⁰⁶ Nejdet Taşkiran, a.g.e., s:29

¹⁰⁷ Nihat Küçüksavaş, a.g.e., s:373

¹⁰⁸ Nihat Küçüksavaş, a.g.e., s:374

zamanda diğerk çalışanları da olumsuz etkilemektedirler. Bu duruma, bazı şirketlerde sadece bir çalışanın yapmış olduğu hile ile çalıştığı şirketi iflasa doğru sürüklediğı gerçeğı örnek olarak verilebilir.

İşletme çalışanlarının yalnızca belirli bir kısmı hile yapmaz. Unutulmamalıdır ki her işletme çalışanın hile yapma potansiyeli vardır. Bu potansiyeli hileye dönüştürme eylemi kişiden kişiye farklılık göstermektedir. Çalışanlar içinde dürüst olan kesim bu potansiyele hiçbir zaman ihtiyaç duymayabilir.

İşletme çalışanlarının hile eylemine karşı hangi oranlarda dürüst olduklarına dair çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Yapılan çoğı araştırmanın sonuçları hemen hemen birbirleriyle tutarlılık göstermiştir.

3.9.1. Baskı

Baskı unsuru; gelir, servet veya bir şeye sahip olmama ile sınırlandırılmayıp, çalışanın zaman içinde giderek artan bir şekilde bastırılmış, meslektaşları, arkadaşları hatta bazen en yakın aile ferdi ile bile paylaşılmayarak içe atılmış ve orada biriktirilmiş olabilir. Baskı kişisel finansal problemler şeklinde olabileceğı gibi, kişinin işinin tehlikede olduğunu hissettiğı durumlarda da ortaya çıkabilir, amaçlar veya umutlarla da çelişebilir.

Finansal baskılar gerçekte var olup olmama ile ilgili olmayıp, kişinin kendi hissettikleri doğrultusunda kişisel özellikler göstermekle birlikte, aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁰⁹:

- Sahip oldukları ile karşılanamayacak derecede daha iyi yaşama isteğı
- Yüksek tutarlarda kişisel borçlar
- Yüksek tutarlı sağlık harcamaları
- Beklenmeyen mali gereksinimler
- Kumar, uyuşturucu veya alkol bağımlılığı
- Çalışanın, işten beklentilerinin karşılanamamış olması

¹⁰⁹ Nejat Bozkurt, a.g.e., s:65-66

- Daha yüksek standartlarda yaşama isteği
- Açgözlülük
- Yüksek faiz oranları, kazançla sonuçlanmayan yatırımlar, iş kayıpları gibi ekonomik nedenler
- Fazla para kazanma hırsı

3.9.2. Fırsat

Hile üçgeninin en kritik unsuru fırsattır. Bir hile yapabilmek, hatta bir çalışanın hileyi düşünmesi ve belki de daha önemlisi yakalanmayacağına inanması için bile fırsat doğmalıdır. Bir başka deyişle fırsatın olduğu yerde hilenin olması kaçınılmazdır¹¹⁰.

İşletmelerde doğabilecek fırsat unsurları aşağıdaki gibi olabilir;

- Hile yapanların cezalandırılacağı disiplinli bir ortamın sağlanmaması,
- İşletmede çalışanlar arasında bilgi akışının zayıf olması,
- Tepe yönetiminde var olan cahillik, umursamazlık ve yetenek eksikliği,
- Sağlıklı denetim çalışmalarının olmaması,
- Çalışan davranışlarının yeterli şekilde gözlenememesi,
- Zayıf ahlak politikaları,
- Üçüncü kişilerle ve ortaklarla yapılan gizli anlaşmalar,
- Çalışanların yaptıkları işlerin kalitesini değerlemede yetersizlik,

3.9.3. Kendini Haklı Gösterme Çabası

Hile yapanın, psikolojik olarak yaptığı hileyi haklı çıkarma çabası ise hile üçgeninin üçüncü unsuru olan bahane olarak karşımıza çıkmaktadır. Hileli davranışa bahane bulunduğu zaman, baskı ve fırsat arasında bir köprü görevi görecektir.

¹¹⁰ Nejat Bozkurt, a.g.e., s:65-66

Hile yapan insanların büyük çoğunluğu ilk zamanlarda suçlu olup, genellikle kendilerini suçlu gibi görme eğiliminde değildirler ki, neredeyse hepsinin yaptıkları davranış için geçerli bir nedene sahip oldukları gözlenebilir. Bahane olarak sıralanabilecek cümleler şöyle sıralanabilir¹¹¹:

- Herkes yapar, kimseye zarar vermedim,
- Ne yaptıysam şirket için yaptım,
- Eğer o yapabilse ve kimseye fark ettirmeden başarabilseydi, ben de yapacaktım,
- Sadece bir kerelik ihtiyacım vardı,
- Onu hak ettim, sadece kendi payımı istiyorum,
- Parayı sadece borç almıştım, geri ödeyeceğim,
- Bu işletmeye yaptıklarımın karşılığıdır,
- Bu olay sonucu hiç kimse incinmedi,
- Bu parayı iyi bir amaç için almıştım,
- Onlar bana ait, daha fazlasını hak ettim.

Hileyi yapan kişi, bulduğu fırsatı değerlendirdiğinde başarılı olmuşsa, zamanla alışkanlık haline gelmesi kaçınılmaz olmakta, elde edilen paranın harcanmaya başlanması durumunda ise artık geri dönüşü imkansız bir yola girilmiş olmaktadır.

Yönetim müşterileri sıkıştırmak, saldırgan satış politikaları izlemek, aşırı fiyatlandırma yapmak ve hileli davranışlarda bulunmak yoluyla müşterilerini aldatıyorsa, o işletmede çalışanlar da mesailerini olduğundan fazla göstererek, giderlerini şişirerek, işletme varlıklarını zimmetine geçirecek bahane olarak görürler¹¹².

¹¹¹ Ersin Gürdin, a.g.e., s:136

¹¹² Ersin Gürdin, a.g.e., s:137

BÖLÜM 4. İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE ÖNEMİ

4.1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BİLEŞENLERİ

İç kontrol sisteminin unsurları, bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli düzeyde var olduğunu gösteren, iç kontrol sisteminin etkinliğini belirleyen bileşenlerdir. Uluslararası Denetim Standartları arasında yer alan “400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol” adlı standart; muhasebe sistemi, kontrol ortamı ve kontrol prosedürleri olarak iç kontrol sistemi unsurlarını üçe ayırmıştır¹¹³.

Bununla birlikte COSO (The Committee on Sponsoring Organizations), iç kontrol sistemi unsurlarını daha ayrıntılı olarak incelemiştir. Bu kapsamda, iç kontrol sistemi bileşenleri şunlardır¹¹⁴:

- Kontrol Çevresi/Ortamı
- Risk Belirleme/Değerlendirme
- Bilgi ve İletişim
- Kontrol Prosedürleri/Faaliyetleri
- İzleme/Gözetim

Kurumsal risk yönetimi kavramıyla bağlantılı olarak, iç kontrol sistemi bileşenlerine; hedeflerin belirlenmesi, olay tanımlanması ve riske cevap verme olmak üzere üç unsur daha eklenmiştir. Buna rağmen genel olarak bu beş unsur işletmeler açısından kabul görmektedir¹¹⁵.

¹¹³ Suzan Yağcı (2006), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul. s.27

¹¹⁴ Emre Akbulut, (2012), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma”, Electronic Journal of Vocational Colleges, s:177

¹¹⁵ Hakkı Fındık (2016). “İç Kontrol Sisteminde Satın Alma ve Ödeme Faaliyetlerine Yönelik Riskler ve Alınabilecek Önlemler”, Türk İşletme Araştırmaları Dergisi, sayı.8, s:642

Etkin bir iç kontrol sistemi, işletme amaçlarına, amaçlanan hedeflere ulaşmanın anahtarıdır. Bir işletmenin, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olabilmesi için bu beş bileşenin; kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemenin tasarlanması, uygulanması ve amacını gerçekleştirmesi gerekmektedir¹¹⁶.

Bununla birlikte, bu unsurlar iç kontrol kavramlarıyla ilgili yalnızca geniş bir rehberlik sağlamaktadır. İç kontrol sisteminin ayrıntıları (tasarlanması, önemi, kullanımı, uygulanması) işletmelerin kendilerine bırakılmaktadır.

İç kontrol sisteminin unsurları tüm işletmeler için uygulanabilir özelliktedir. Bunun yanında bir işletmede iç kontrol yapısının oluşturulması esnasında, işletmeden işletmeye farklılık gösteren ve iç kontrol yapısını etkileyen bazı noktalar göz önüne alınmalıdır¹¹⁷.

Bir işletmede uygulanan iç kontrol sistemi genel olarak; işletmenin organizasyon ve mülkiyet yapısından, hukuki şeklinden, işletmenin faaliyette bulunduğu sektörden ve durumundan, faaliyetlerinin karmaşıklığından ve çeşitliliğinden, işletmede kullanılan bilgi ve iletişim sistemlerinden, veri işleme yöntemlerinden, yasal düzenlemelerden, çalışanlardan ve işletme yönetiminin kararlarından etkilenir¹¹⁸.

İç kontrol sisteminin etkinliği bu faktörlere ve muhasebe bilgi sisteminin etkinliğine bağlı olarak değişmektedir. Bununla birlikte iç kontrol sistemi, sürekli gelişen dinamik bir süreçtir. Bu doğrultuda her işletme için tek tip bir iç kontrol sisteminin kullanılması uygun olmamaktadır. Tüm işletmelerin kendi ihtiyaçlarına uygun bir iç kontrol sistemi tasarlanması ve uygulaması gerekmektedir¹¹⁹.

İç kontrol, sadece belirli bir zaman diliminde yapılan bir prosedür veya politika değildir. Bunun yerine, bir organizasyon içindeki her seviyede sürekli çalışan, entegre

¹¹⁶ Durmuş Acar ve Özen Akçakanat, (2012), “Devlet Üniversitelerinin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Algı Düzeyleri İle Mevcut Uygulamalarının Karşılaştırılması”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, sayı.28, s:3

¹¹⁷ Vesile Ömürbek ve Sevil Özge Altay, a.g.e., s:384

¹¹⁸ Hasan Kaval, a.g.e., s:125

¹¹⁹ Çiğdem Baskıcı, (2015), “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, sayı.11, s:167

bir sistemdir¹²⁰.

İç kontrolün entegre çerçevesi birbiriyle ilişkili beş bileşenden veya unsurdan oluşmaktadır¹²¹.

Her bir bileşen birbirini etkilemekte ve birbirinden etkilenmektedir. Bu nedenle, bir işletmede bulunan iç kontrol sisteminin etkin olarak değerlendirilebilmesi için, iç kontrol sisteminin bileşenlerini kapsayan bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerekmektedir¹²².

Bununla birlikte iç kontrol sistemi bileşenlerinin literatürde farklı şekilde adlandırıldığı da görülmektedir. Kontrol ortamı yerine kontrol çevresi, risk değerlendirme yerine risk yönetimi veya risk belirleme, kontrol faaliyetleri yerine kontrol prosedürleri, izleme yerine gözetim kavramları kullanılmaktadır.

4.1.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin birinci ve en önemli unsurudur, diğer tüm iç kontrol bileşenlerinin temelidir. İşletme için kontrol atmosferini temsil eder. Diğer iç kontrol bileşenlerinin etkinliği kontrol ortamına bağlı olarak değişmektedir. Bu nedenle iç kontrol sürecinin başarılı ya da başarısız olmasının veya başarısının ölçüsünün, üzerine kurulduğu kontrol ortamına bağlı olduğu söylenebilir. Kontrol ortamı, işletmenin iş yapma şeklini göstermektedir. Kontrol ortamını anlamak, bir işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmek açısından önemlidir¹²³.

Kontrol ortamı, işletmenin çalışanlarının ve yönetiminin, işletme politikaları, prosedürleri, yöntemleri ve işletmenin organizasyon yapısında yer alan kontrollere ve kontrollerin önemine ilişkin farkındalıklarını yansıtmakta ve tutumlarını ortaya koymaktadır. Diğer bir ifadeyle, yönetimin işletmeye kontrol bilincini

¹²⁰ TÜREDİ, Selda (2008), “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi ile İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişkiler”, *Mevzuat Dergisi*, s.126, s:8

¹²¹ Ahmet Aktürk, (2015), “Konaklama İşletmelerinde Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Tesisi Bağlamında Muhasebe Sistem Organizasyonu: Bir Vaka Analizi”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, sayı.1, s:111

¹²² Durmuş Acar ve Özen Akçakanat, a.g.e., s:3

¹²³ Ahmet Aktürk ve Rukiye Kılıç, (2015). “İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma”, *Journal of Yasar University*, sayı.10, s:6567

yerleřtirmesidir¹²⁴.

Kaynağını işletmenin geçmişi, kurumsal kültürü ve yönetim felsefesinin oluşturduğu kontrol ortamı aşağıdaki faktörleri içermekte ve bu faktörlerden etkilenmektedir. Bunlar¹²⁵;

- Çalışanların ve yönetimin bütünlüğü,
- Dürüstlük ve ahlaki değerler ve yeterlilikleri
- İşletme yönetiminin tutum ve davranışları, yönetim felsefesi ve çalışma tarzı,
- Örgüt yapısı,
- Denetim komitesi ve iç denetim fonksiyonu,
- Yetki ve sorumlulukların atanma biçimi ve belirlenmesi,
- İnsan kaynakları yönetimi ve politikaları

Bir işletmenin istenilen ve olması gereken durumu üzerine kurulan kontrol ortamı, iç kontrol faaliyetlerini direk olarak etkileyen ahlaki değerler, insan kaynakları yönetimi, işletme yapısı gibi alanları kapsamaktadır. Kontrollerin gerçekleştirilmesinde ve sistemin başarılı olmasında en önemli rol alışanlarındır. Bu nedenle işletmede çalışan her personelin, yetki ve sorumluluklarını tam olarak bilmesi gerekmektedir¹²⁶.

Bir işletmede, güçlü bir kontrol ortamında, işletme faaliyetlerinin etkili ve verimli, iç kontrol faaliyetlerinin ise etkin olduğu düşünülmektedir. Zayıf bir kontrol ortamıysa, işletmede gerçekleşen hata ve hile olasılığını arttırır, finansal tablolarının güvenilirliğini ve muhasebe kontrollerinin etkinliğini azaltır¹²⁷.

Denetçiler genellikle, kontrol ortamının zayıf olduğu işletmelerde, güçlü ve bağımsız kontrol usullerinin kontrol ortamının etkisini hafiflettiği durumlar dışında, tüm iddialar

¹²⁴ Emre Akbulut, a.g.e., s:178

¹²⁵ iğdem Baskıcı, a.g.e., s:167

¹²⁶ Cemal İbiş ve zgr atıkkaş, a.g.e., s:102

¹²⁷ Durmuş Acar ve zen Akçakanat, a.g.e., s:4

için kontrol riskini yüksek kabul etmektedirler. Bu noktada kontrol ortamının, işletme performansını ölçmede kullanılan, finansal tabloların güvenilirliği üzerindeki etkisi ortaya çıkmaktadır. Çalışmanın sonunda yapılan analizlerle kontrol ortamının işletme performansı üzerinde etkisi olup olmadığı tespit edilecektir.

4.1.2. Risk Değerlendirilmesi

İşletme bilimi açısından risk, gerçekleşmesi halinde işletmenin amaçlarına ulaşmasına veya belirlediği stratejileri uygulamasına engel olan faaliyet ve eylemlerdir¹²⁸.

Risk kavramı, işletme faaliyetlerinin planlandığı, beklenildiği ve istenildiği gibi gerçekleşmeme olasılığı olarak da ifade edilebilir. Risk değerlemesi kavramı ise risk kavramı ile bağlantılı olarak, işletmenin hedeflerinin ve amaçlarının gerçekleştirilmesini engelleyen risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve riskleri minimize edecek uygun önlemlerin alınması süreci olarak tanımlanmaktadır¹²⁹.

Risk değerlemesi, işletmenin içinde bulunduğu koşullar ve bu koşullarda ortaya çıkan değişiklikler göz önüne alınarak sürekli olarak uygulanan bir faaliyettir. Kısaca, risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve yönetimidir. Risk değerlemesi kavramı yerine risk değerlendirmesi, risk belirlemesi veya risk yönetimi kavramları da kullanılmaktadır. Bu bağlamda işletme açısından (kurumsal) risk yönetimi kavramı, işletmeyi etkileyebilecek potansiyel olayları belirlemek ve işletmenin hedeflerine ulaşılmasını sağlamada makul bir güvence vermek için, işletmenin risk iştahındaki riskleri yönetmek üzere tasarlanmış bir süreçtir. Risk yönetimi ve iç kontrol, stratejik iş hedeflerini gerçekleştirmek için yürütülen, bir işletmenin merkezi işletme faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçasıdır¹³⁰.

İşletmeler faaliyette bulunduğu süre boyunca büyüklükleri, yapıları ve özellikleri nasıl olursa olsun, amaçlarına ulaşmada çeşitli risklerle karşılaşır ve bu risklere katlanmak zorundadırlar. İşletmenin kuruluş amacının temel gayesi olan kar, bu risklere katlanmanın bir sonucudur. Riski sıfıra indirebilecek herhangi bir yol yoktur. Bu nedenle işletmenin varlığını devam ettirebilmesi için, iç kontrol faaliyetlerinin ve

¹²⁸ Mahmut Demirbaş, a.g.e., s:177

¹²⁹ Hasan Kaval, a.g.e., s:131

¹³⁰ Durmuş Acar ve Özen Akçakanat, a.g.e., s:4

sürecinin risk odaklı bir anlayışla yürütülmesi gerekmektedir¹³¹.

Risk değerlendirme süreci planlama aşamasında başlayan ve gelecek odaklı yürütülen bir süreçtir. Çeşitli seviyelerdeki riskleri değerlendirmek için en uygun zamanın planlama aşaması olduğu düşünülmektedir. COSO risk değerlendirme sürecinin üç aşamada yapılmasını önermektedir.

Bunlar; riskin önemini belirlenmesi, riskin gerçekleşme olasılığının ve gerçekleşme düzeyinin değerlendirilmesi, riskin nasıl yönetilmesi ve ne gibi önlemler alınması gerektiğine karar verilmesidir. Risk değerlendirme süreci konusunda farklı yaklaşımlar da söz konusudur. Bunlar; riski tespit etmek, riski ölçmek, organizasyonun üstesinden gelebileceği risk kapasitesini belirlemek ve risklere verilecek yanıtları üretmek aşamalarından oluşmaktadır¹³².

Risk değerlendirmesinin yapılabilmesi için işletme amaçlarının açık, net ve tutarlı olması gerekmektedir. Amaçlar belirlendikten sonra, işletmenin amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirebilmesi için, öncelikle işletmenin karşılaştığı ve karşılaşılabileceği riskleri tanımlaması, değerlendirmesi, analiz etmesi ve son olarak da yönetmesi gerekir. Etkin bir risk değerlendirmesi risklerin belirlenmesi, kontrol edilmesi ve yönetilmesine olanak tanınmalıdır¹³³.

Bir işletmede, iç kontrol yapısı kurulmadan önce, yönetim mevcut işletme risklerinin türlerini ve önem düzeylerini belirlemeli ve tanımlamalıdır. Kurulduktan sonra, ilk olarak iç kontrol sisteminin zayıf ve güçlü yanları tespit edilmelidir. Daha sonra, risk alanları belirlenmeli ve kontrol faaliyetleri riskli alanlarda yoğunlaştırılmalıdır. Bu noktada risk değerlendirmesi, değişen koşullar dikkate alınarak iç kontrollerde sürekli değişiklik yapmak anlamına gelmektedir.

Yönetim, işletmenin karşılaştığı ya da karşılaşılabileceği risklerden kaçınılamayacağını kabul ettikten sonra, bu riskleri azaltmak ve en aza indirmek için

¹³¹ Celal Kepekçi, a.g.e., s:66

¹³² Recai Akyel, a.g.e., s:87

¹³³ Mahmut Demirbaş, a.g.e., s:169

etkin bir iç kontrol sistemi kurmalıdır¹³⁴.

4.1.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, risk yönetimi faaliyetleriyle birlikte yönetimin kararlarının yerine getirilmesine yardımcı olan ve yönetim tarafından hazırlanan politika ve prosedürlerdir. Tanımda da belirtildiği gibi kontrol faaliyeti politikalar ve prosedürler olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır¹³⁵.

Bu unsurlarından politika; işletme amaçlarına ve hedeflerine ulaşılabilme için yapılması gerekenlerin belirlenmesi; prosedür ise politikaların gerçekleştirilmesi olarak ifade edilebilir. Bu faaliyetler, organizasyonun tamamına, her seviyede ve tüm işlevlerde nüfuz eder¹³⁶.

Yönetim, iç kontrol raporları hazırlarken, genellikle risk değerlendirme ve kontrol faaliyet bileşenlerini eş zamanlı olarak uygular. Yönetim, kontrol ortamı göz önüne alındığında, güvenilir finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin riskleri tespit eder ve değerlendirir. Riskler belirlendikten sonra, finansal raporlama hedeflerine ulaşılmasını sağlamak için uygun prosedürler ve diğer kontrol faaliyetleri uygulanmaktadır. Bu açıdan kontrol faaliyetleri, işletmenin her bir fonksiyonu, faaliyetleri ve yönetim düzeyinde uygulanmakta ve tüm seviyelerde işletmenin içerisinde yer almaktadır. Yönetim, kontrol faaliyetleri ile çalışanlarına işletme amaçlarını ve bu amaçlara ulaşma yollarını göstererek, ortaya çıkan sonuçları değerlendirir.

Sonuç olarak risk faktörüne dayanan kontrol faaliyetleri, işletme yönetiminin işletme hedeflerini gerçekleştirmek için aldığı önlemlerin toplamıdır. Bununla birlikte kontrol faaliyetleri, işletmenin karşılaşılabileceği ve karşılaştığı risklerin etkisini ortadan kaldırmak veya minimum düzeye indirmek için düzenlenmiş olmalıdır. Bir süreç olarak yürütülen kontrol fonksiyonu; performansın ölçüleceği standartların oluşturulması, performansın standartlarla karşılaştırılması ve varsa, ortaya çıkan sapmaların tespit

¹³⁴ Vesile Ömürbek ve Sevil Özge Altay, a.g.e., s:387

¹³⁵ Münevver Yılandı, a.g.e., s:69

¹³⁶ Mahmut Demirbaş, a.g.e., s:170

edilerek düzeltilmesi olarak üç temel aşamadan oluşmaktadır¹³⁷.

Kontrol faaliyetlerine uygulanma düzeyi ve uygulanması sırasında verilen önem, işletme riski açısından belirleyicidir. Zamanında ve uygun olarak yürütülen kontroller, riskleri azaltan eylemlerdir. İşletmenin her düzeyinde ya da bölümleri düzeyinde planlama aşamasında belirlediği risklere karşı kontrol faaliyetleri yürütülmektedir. Kontrol faaliyetleri arasında; yönetim tarafından fonksiyonel ve organizasyonel düzeyde yapılan incelemeler, insan kaynaklarının yönetimi, veri işleme üzerindeki kontroller, hassas varlıklar üzerindeki kontroller, performans ölçütlerinin ve göstergelerin oluşturulması, görevlerin ayrılığı ve yetkilendirme, işlerin ve işlemlerin gerektiği şekilde, tam olarak, zamanında yapılması ve kaydedilmesi, kaynaklara ve kayıtlara erişim sınırlamaları ve bunlarla ilgili hesap verme sorumluluğu, işlemlerin ve iç kontrollerin uygun biçimde rapor edilmesi faaliyetleri ve faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin gözden geçirilmesi yer almaktadır¹³⁸.

4.1.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim, işletmede çalışan personelin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için gerekli olan, uygun, zamanlı, güvenilir, güncel bilginin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve işletme içinden veya dışından olan ilgili kişilere iletilmesi olarak da ifade edilebilir. Bu unsur, finansal raporlama hedeflerini gerçekleştirmek için ilgili bilgilerin uygun bir biçimde ve zaman çerçevesinde tanımlanması, ele alınması ve iletilmesi anlamına gelir. Bu doğrultuda bilgi ve iletişim genel anlamda, yöneticilerin ihtiyaç duyduğu, işletme ile ilgili bilgilerin tespit edilmesi, iletmeye hazır hale getirilmesi ve iletilmesi anlamında kullanılmaktadır¹³⁹.

Bir işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmesinde ve faaliyetlerini kontrol etmesinde, işletme açısından hayati öneme sahiptir. İşletme hedeflerini gerçekleştirebilmek ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak için, bir işletmenin tüm kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Bilgiler, personellerin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için zamanında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve ilgililere iletilmelidir. Yöneticilerle çalışanlar arasında amaçlar, hedefler, kontrol ortamı değerleri, olası riskler, kontrol

¹³⁷ Cemal İbiş ve Özgür Çatıkkaş, a.g.e., s:97

¹³⁸ Hasan Türedi, Filiz Gürbüz, Ümmügülsüm Alıcı, a.g.e., s:149

¹³⁹ Murat Azaltun, a.g.e., s:30

faaliyetleri ve işletme performansı gibi konularda etkin bir iletişim sağlanmalıdır. Etkin bir iç kontrol yapısı ve işletme başarısı, kaliteli, zamanında hazırlanmış, ulaşılabilir, güvenilir ve doğrulanabilir bilginin üretilmesi ile elde edilebilir¹⁴⁰.

İletişim, iç kontrol politikalarının ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu doğrultuda personellerin nasıl hareket ettiği ve sorumlulukları ile ilgilidir. Bir işletmede iletişim, işletmenin büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olarak gerçekleştirilebilir; fakat iç kontrolün etkinliği açısından yazılı olması önerilmektedir. Etkili bir iletişim sistemi, işletmede yukarıdan aşağıya, tersi yönünde ve çapraz iletişim kanallarının yani her yönde açık iletişim kanallarının varlığını gerektirir. Açık iletişim kanalları, bilgilerin işletme genelinde ve finansal tablolara aktarılması noktasında olanak tanımak için gereklidir¹⁴¹.

Bilgi ve iletişim unsurunun büyük bir çoğunluğu muhasebe sistemi tarafından gerçekleştirilir. Bu unsurun ortaya çıkardığı bilginin kalitesi, işletme faaliyetlerinin yönetimi ve kontrolü ile ilgili doğru kararlar alınmasını artırarak, güvenilir finansal raporlar hazırlamasını sağlamaktadır. Bu bağlamda bilgi ve iletişim kontrollerinin finansal raporlamanın güvenilirliği üzerinde büyük etkisi olduğu açıktır. Bununla birlikte, finansal raporlama açısından bilgi sistemleri, muhasebe sistemini de içermektedir. Bu açıdan bilgi ve iletişim sistemleri, işletmelerin varlıklarının ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi için verilerin toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi, analiz edilmesi ve raporlanmasında kullanılan tekniklerden ve yöntemlerden oluşur¹⁴².

4.1.5. Gözlem (İzleme)

Son unsur olan izleme, işletmenin finansal raporlama hedeflerine ulaşmada iç kontrol sisteminin etkililiğini değerlendirmek üzere tasarlanan faaliyet ve prosedürleri ifade eder. İzleme veya gözetim kısaca iç kontrol sisteminin zaman içindeki performansının

¹⁴⁰ Hasan Türedi, Filiz Gürbüz, Ümmügülsüm Alıcı, a.g.e., s:151

¹⁴¹ Salih Tanju Yavuz, (2002), "İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri: İç Kontrol Merkezi Teftiş'ten (İç Denetim'den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?", Bankacılar Dergisi, sayı.42, s:43

¹⁴² Ergün Kaya, ve Tunç Köse (2013), "Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları", Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, s:116

değerlendirilmesi sürecidir.

Bir başka deyişle iç kontrol sisteminin etkinliğini, gerçekleştirilme düzeyini, yeterliliğini ölçmek ve değerlendirmektir. İç kontrol faaliyetinin performansının, etkinliğinin, kontrollerin oluşturulmasının, uygulanmasının ve değişimlere karşı alınması gereken önlemlerin belirli zaman aralıklarıyla değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. Bu açıdan izlemenin amacı, bir işletmede bulunan mevcut iç kontrol yapısının tasarlanma, uygulanma ve etkinliğini ölçmek için yapılmaktadır.

İzleme faaliyeti, iç denetim birimi, işletme dışı kişiler ve gruplar yardımıyla gerçekleştirilir izleme faaliyeti, sürekli (devam eden) izleme ve periyodik (bağımsız/özel) değerlendirmeler şeklinde gerçekleştirilebileceği gibi her ikisi birlikte kullanılarak da gerçekleştirilebilir. Sürekli gözleme, faaliyetler yürütülürken yapılır. Her iki yöntemde için de meydana gelen değişiklikler, bunlarla ilgili riskler ve kontrolleri gerçekleştiren personelin yeteneği ve deneyimleri yönetim tarafından dikkate alınmalıdır¹⁴³.

Bir işletmenin gelişmesi ve büyümesi yani işletme performansını artırması izleme, değerlendirme ve iç kontrol sistemi sürecini yenilemesi başarılabilir. Bir işletmedeki mevcut iç kontrol yapısı zamanla iç ve dış etkenlere; yeni personel alımı, yeni sistem kurulumu, işletmenin amaçları, ekonomik değişimler, teknolojik gelişmelere bağlı olarak değişime uğrar. İç kontrol süreçlerinin başarısı, bu süreçlerin sürekli olarak izlenmesini ve gerektiğinde gerekli güncellemelerin yapılmasını gerektirmektedir. Düzenli olarak yürütülen izleme faaliyetleri ile iç kontrol yapısının değişen koşullara uygun olarak yeniden yapılandırılması sağlanabilir¹⁴⁴.

4.2. İŞLETMELERDE ETKİLİ BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ

Etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışan bir iç kontrol sisteminin tasarlanması ve kurulması için yönetim, aşağıdaki unsurları göz önünde bulundurmalıdır¹⁴⁵:

¹⁴³ Mahmut Demirbaş, a.g.e., s:172

¹⁴⁴ Hasan Türedi, Filiz Gürbüz, Ümmügülsüm Alıcı, a.g.e., s:152

¹⁴⁵ Münevver Yılandı ve Şerafettin Sevim, (1991), "İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, İşletmenin El Kitabı", Biar Eğitim Yayınları, Ankara, s:129

- Tam ve iyi tasarlanmış bir örgüt planlaması,
- İşletmenin yapısal özelliklerine uygun bir raporlama sistemi,
- İç kontrol personelinin görev, yetki ve sorumlulukların sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi,
- Görev ve sorumluluklar dikkate alınarak yeterli işgücünün sağlanması,
- İç kontrol faaliyetlerinin amaç ve hedeflere paralel bir şekilde yürütülebilmesi için en uygun politika, strateji ve yöntemlerin belirlenerek uygulanması için gerekli ortamın yaratılması.

Etkin ve fonksiyonel bir iç kontrol sisteminin ilkelerini şu şekilde sıralamak mümkündür¹⁴⁶:

- Görevlerin Ayrımı
- Yetkilendirme
- Uygun Bir Belgeleme ve Kayıt Düzeninin Varlığı
- Fiziki Koruma
- Bağımsız Mutabakat

4.2.1. Görevlerin Ayrımı

İşletmelerin örgütlenmesi ve organizasyonunun tasarlanmasında herhangi bir işi en başından sonuna kadar bütün sürecinde yalnızca bir personelin sorumlu olarak belirlenmesi, meydana gelebilecek hataların artışının yanı sıra hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ihtimalinin azalmasına sebep olacaktır. Bu sebepten ötürü işletmelerin ölçeklerine göre çalışanlara verilecek görevler, hata, hile ve yolsuzlukları tespit ederek minimum seviyeye çekebilecek biçimde farklı çalışanlar arasında paylaşılmalıdır. Görevlerin ayrımının tasarlanmasın dikkate alınacak unsurlar şu şekilde sıralanabilir¹⁴⁷:

- İşlemleri fiilen gerçekleştirmekten sorumlu personel,

¹⁴⁶ Münevver Yılcı ve Şerafettin Sevim, a.g.e., s:130

¹⁴⁷ Nejat Bozkurt, a.g.e., s:127

- İşletmenin aktiflerini korumaktan sorumlu personel,
- İşlemleri kayıt altına almaktan sorumlu personelin farklı kişiler olması gerekmektedir.

4.2.2. Yetkilendirme

İç kontrol sisteminin bir diğer temel ve öncelikli unsurlarından birisi de işletme çalışanlarının yetki ve sorumluluklarının ayrıntılı ve detaylı bir şekilde yazılı biçimde ortaya konmasıdır.

İşletme ile ilgili her türlü işlem kesinlikle yetkili personel tarafından gerçekleştirilmelidir. Yetkiler, genel bir politika ve prosedür çerçevesinde yürütülüyorsa genel yetkilendirme eğer özel bir politika ve prosedür çerçevesinde yürütülüyorsa özel yetkilendirme niteliği taşımaktadır¹⁴⁸.

4.2.3. Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeni

Oluşturulan belgeler tüm varlıkların düzgün biçimde kontrol edildiği ve tüm işlemlerin doğru biçimde kayıt altına alındığı konusunda makul güvence sağlamalıdır. Belge ve kayıtların kaybolmaları riskini en aza indirebilmek ve ileride arandıklarında kolay bulunmalarını sağlamak üzere sırayla numaralandırılmalı, işlemin gerçekleşmesinden hemen sonra uygulanmalı, basit ve anlaşılır olmalı, farklı amaçlarla da kullanılacak biçimde tasarlanmalı ve doğru biçimde hazırlanmalarını sağlayacak biçimde olmalıdır¹⁴⁹.

4.2.4. Fiziki Koruma

İşletmelere ait varlıkların, kayıtların, defter ve belgelerin, vb. varlıkların muhafaza edilmesi için işletme tarafından her türlü fiziksel tedbir alınmalıdır. Örneğin; yangın ihtimaline karşı koruma özellikli kasalar, düzgün bir arşivleme sistemi, özellikli muhasebe araçları, veri saklama program ve üniteleri, gibi araçlar fiziki korumada

¹⁴⁸ Ersin Güredin, a.g.e., s:180

¹⁴⁹ Fatih Kulak, (2009). “Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim:Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s:56-57

kullanılmaktadır¹⁵⁰.

4.2.5. Bağımsız Mutabakat

Bağımsız mutabakatların gerçekleştirilmesi iç kontrol unsurlarının uygun bir şekilde yapılması büyük önem taşımaktadır. Bağımsız mutabakatlar muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren personelin dışında kalan kişiler tarafından, periyodik dönemlerde haber verilmeksizin gerçekleştirilmeli ve bağımsız mutabakatlar sonucunda tespit edilen uygunsuz durum ve işlemler işletme yönetimine rapor edilmelidir¹⁵¹.

4.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN MUHASEBE HİLELERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

İşletmelerde oluşturulmuş olan etkili iç kontrol sistemleri, hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesinde önemli bir rol almaktadır. Yapılan araştırmalar, iç kontrol sistemlerinin hilelerin ortaya çıkartılmasında ve önlenmesinde %60'lar düzeyinde pay sahibi olduğunu göstermektedir. Hilelerin önlenmesi, ortaya çıkarılabilmesi için ilk olarak işletmede meydana gelebilecek hile eylemlerinin farkında olmak gerekmektedir. İç kontrol sisteminin bu noktada etkili olabilmesi için öncelikle yapılması muhtemel hile türleri hakkında bilgi sahibi olunması oldukça önemlidir.

Aşağıda özellikle işletme çalışanlarına yönelik olan hile türleri ile ilgili genel bir liste yer almaktadır¹⁵²:

- Kasadan nakit çalınması,
- Kasadaki çeklerin çalınması,
- Kasadan pul veya benzeri şeylerin çalınması,
- Gelen ödemelere el koyma,

¹⁵⁰ Şaban Uzay, a.g.e., s:31

¹⁵¹ Şaban Uzay, a.g.e., s:32

¹⁵² Nejat Bozkurt, a.g.e., s:75

- Banka kayıtlarını değiştirme
- Belge sahteciliği,
- Yazar kasa üzerindeki sahtecilik,
- İşletmeye ait çeklerin, kişisel faturaların ödenmesinde kullanılması,
- Sahte kişilere çek düzenleme,
- Hayalet satıcılara ödeme çıkarma,
- Sahte faturalarla ödeme alma,
- Mal ve hizmet faturalarının şişirilmesi,
- Stok kayıtlarını değiştirme,
- Stok hırsızlığı,
- Hurda hırsızlığı,
- Rüşvet alma,
- şişirilmiş fiyat teklifleri alma,
- İhaleleri torpilli satıcılara uygun duruma getirme,
- Kalitesi düşük mal veya hizmet teslimlerine onay verme,
- Satıcılardan komisyon alma,
- Torpilli satıcıdan fazla mal veya hizmet alma,
- Yapılmamış iş için ödeme yapma,
- Sağlıklı alacakları değersiz alacak durumuna getirme,
- Hayalet çalışan yaratma,
- İşten ayrılmış çalışanları çalışıyor gösterme,

- Yapılan satışı kayda almama,
- Satışları düşük gösterme,
- Fazla mesailerini şişirme,
- Ofis malzemesi ve demirbaş hırsızlığı,
- Sabit varlıkların kişisel amaçlı kullanımı,
- Kredi kartı hileleri,
- Sağlık harcamalarını şişirme,
- İskontoları zimmete geçirme,
- Mükerrer ödemeler yapma,
- Zamanından önce ödeme yaparak yarar sağlama,
- Yetkisiz veya uygun olmayan biçimde iskonto uygulaması,
- İşletme bilgilerini sızdırma
- Performans verileri ile oynama,
- Teknoloji hırsızlığı

Muhasebe hatalarının ortaya çıkarılabilmesi hilelere nazaran daha kolaydır. Çeşitli sebeplerden ötürü ortaya çıkmış hataları engellemenin ya da bu hataları bulmanın en iyi yollarından biri etkili bir iç kontrol sistemidir. Yevmiye defterinden büyük deftere yapılan nakillerde hatalar, büyük defter mizanı ile ortaya çıkarılabilir. Ayrıca, yardımcı hesaplar mizanı ile yardımcı hesaplara yapılan nakillerin doğru yapıldığı anlaşılabilir. Mizanlar, genellikle nakil ve aritmetik hataları bulmaya yardımcı olmaktadır. Bankalardan gelen ekstreler, müşterilerle yapılan mutabakatlar, hesaplarda yapılan bazı hataları ortaya çıkarabilmektedir¹⁵³.

TMS 8'e göre, hatalar finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve

¹⁵³ Hasan Gürbüz, a.g.e., s:65

açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata ve işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hata içeriyorsa, TFRS'ye uygun değildir.

Muhasebe hataları, hileler gibi işletmeye büyük zararlar genellikle vermemektedirler. Ancak, önlenmesi, en aza indirgenmesi işletme açısından oldukça önemlidir. Etkili bir iç kontrol sistemi işletmede insan kaynakları yönetiminin daha sağlıklı yapılmasını sağlamaktadır. Bu da, gerekli iş için yeterli özelliklere sahip elemanların işe alınması sonucunu ortaya çıkaracaktır. Aynı zamanda görevlerin ayırımı, yetkinlik gibi ilkelerin sağlam olarak işletmede var olması da olası hata ihtimallerini daha aza indirecektir. Etkili bir iç kontrol sistemine sahip bir işletmede, çalışanlar işletmenin felsefesini çok iyi anlamış bulunmakta ve ahlaki değerlerin sağlam olduğunun tepe yöneticilerden en alt kademedeki çalışana kadar herkes farkındadır¹⁵⁴.

Aynı şekilde, iyi insan kaynakları yönetimi, uzmanlığın, yetkinliğin dikkate alınması işletmelerde meydana gelebilecek muhasebe hilelerini önlemede oldukça etkilidir.

4.4. HİLELERİN ORTAYA ÇIKARILMASI

İşletmede küçülmeye gidilmesi, düşük iş güvenliği, işsizlik oranlarının giderek artması çalışan üzerindeki baskıyı artırmaktadır. İşletmede hile belirtileri (red flags) dediğimiz hilelerin ortaya çıkarılmasında uyarıcı sinyaller mevcutsa, o işletmede hile yapılma potansiyeli de yüksek demektir.

Çalışanlar tarafından yapılan hilelerin belirtileri aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁵⁵:

- Muhasebe ile ilgili anormallikler
- İç kontrol zayıflıkları
- Analitik anormallikler
- Aşırı yaşam biçimleri
- Şikayetler ve uyarılar ile ilgili anormallikler

¹⁵⁴ Nejat Bozkurt, a.g.e., s:76

¹⁵⁵ Nejat Bozkurt, a.g.e., s:77

- Olağan olmayan davranışlar

4.4.1. Muhasebe ile İlgili Hile Belirtileri

Yapılan bir hile olayında genel olarak, hırsızlık eyleminden sonra hilenin saklanması aşamasına geçilmektedir. Hile sınıflamalarının bir türünde saklanan veya saklanmayan hileler ayrımı yapılmaktadır. Saklanan hile türlerinde, hırsızlığı yapan çalışan, yaptığı eylemin ortaya çıkmaması için bir şekilde yaptığını gizleme çabasına girişmektedir. Hilenin saklanmasında genellikle kullanılan alan, işletmenin muhasebe sistemidir. Güçlü bir muhasebe sistemi veya iç kontrol yapısı olmayan işletmelerde bu gizleme eylemleri oldukça başarılı olmaktadır. Muhasebe süreci belgeyle başlayan, finansal tablolar ile biten bir aşamalar zinciridir. Bu sürecin her aşaması hilenin gizlenmesinde kullanılabilir. Dolayısıyla muhasebe sürecinde ortaya çıkartılabilecek hile belirlileri veya anormallikleri, yapılmış olan bir hilenin önemli habercileri olabilmektedir¹⁵⁶.

4.4.1.1. Muhasebe Belge ve İşlemlerdeki Hile Belirtileri

Muhasebe sürecinde hile eyleminin başlamasına neden olan çeşitli belgeler ve işlemler bulunmaktadır. Bunlarla ilgili işlemlerde hile habercisi olabilecek çeşitli anormallikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır¹⁵⁷:

- Kayıp belgeler,
- Banka doğrulamalarında geçersiz birimler,
- Belgeler üzerinde oynamalar veya değiştirmeler,
- Orijinal belgeler yerine fotokopi belgelerin bulunması,
- Genel isim ve adres içeren satıcı veya müşteriler,
- Olmayan müşteri ya da tedarikçilere hesap açılması,
- Belge sıralarında veya numaralarında düzensizlikler,

¹⁵⁶ Taner Çelik, (2010), “Muhasebede Hata ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma”, T.C. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe, Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Niğde, s:55

¹⁵⁷ Nejat Bozkurt, a.g.e., s:78-79

- Belgelerde dikkati çeken el yazıları,
- Zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayda alınmayan işlemler,
- Yetkisiz ve dayanaksız işlem ve bakiyeler,
- Sonuçları etkileyen son dakika düzeltmeleri,
- Muhasebe dönemlerinde ve sınıflandırmalarında uygunsuz işlemler,
- Herhangi bir müşteri ile ilgili mutabakatın muhasebe kayıtlarında eşit çıkmaması,
- Önemli miktarlarda stok ve fiziki varlık kayıpları,
- Küçük hacimlerde ancak yüksek değerli ve fazla talepli stoklar,
- Vadesi geçen hesaplarda artış,
- Kasada fazla veya noksanlıklar bulunması,
- Fiili stok sayım sonuçları ile kaydi stok miktarları arasında sürekli olarak açıklanamayan farklılıklar,
- İşletmenin banka hesapları arasında sürekli ve olağan olmayan fon transferleri,
- Uzun zamandır hareket görmeyen banka hesaplarının birden çalıştırılmaya başlanması,
- Off-shore banka hesaplarına fon transferleri,
- İşletmenin ana faaliyet konuları ile ilgili olmayan işlemlerde sıklık ve/veya olağan olmayan tutarlar,
- Kasa hesabının büyük tutarlar içermesi,
- Fazla sayıda nakil işlemi,
- Hurda ve firelerde artış,
- Alacak ve borçlarda düzeltme kayıtları,

- Fazla mesailerde anlamlı artışlar,
- Belirli kişilere aşırı ödemeler,
- Şüpheli alacaklarda anlamlı artışlar,
- Uzun süredir bekleyen yüksek tutarlı şüpheli alacaklar,
- Fiili tutarların bütçe tutarlarına göre anlamlı farklar göstermesi,
- Alış faturalarının belli bir satıcıda yoğunlaşması,
- Faturalara destek veren ek belgelerin bulunmaması,
- Asla değişmeyen satıcı faturaları,
- Yükleme veya taşıma belgeleri olmayan satışlar,
- Dönem kapandıktan sonra oluşan aşırı satış iadeleri,
- Yapılan iskonto oranlarında tutarsızlıklar,
- Belgelerde yetkili imzaların bulunmaması,
- Gereksiz yere karmaşık duruma getirilen muhasebe işlemleri.

4.4.1.2. Hileli Yevmiye Kayıtların Belirtileri

Hile genel olarak bir varlığın zimmete geçirilmesi ile başlamaktadır. Varlık çalıandıktan sonra bunun bir şekilde göstermeme çabası olacaktır. Buda muhasebede yevmiye kayıtları ile gerçekleşecektir.

Örneğin, kasadan sorumlu bir kişi, kasadan belirli bir tutarda parayı zimmetine geçirdikten sonra olayı kapatmak için sahte bir gider kaydı yapabilmektedir. Burada müşavirlik giderleri adı altında kasadan müşavire çıkış yapmış gibi gösteren yevmiye kaydı yapılacaktır. Bu sahte gider kaydı, yılsonunda kar- zarar hesabında kapanacak ve ertesi yıl izi olmayacaktır¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Taner Çelik, a.g.e., s:56-58

Denetçiler genellikle belirli tutarların üstlerini denetledikleri için yapılacak olan ufak çaplı hilelerin ortaya çıkarılması zor olacaktır. İşletmede hata ve hileleri önleme ve ortaya çıkarma konusundaki asıl sorumluluğun yönetime ait olduğu genel kabul görmüş denetim standartları ile belirlenmiş durumdadır¹⁵⁹.

Eğer ki işletmede etkin bir iç denetim yapısı yok ise yapılan ufak çaplı hileler bulunamadan yok olup gitmektedirler. Muhasebe işletmenin aktif ile pasif tarafının eşit olması kuralına dayandığı için işletmenin bir varlığına el koyan biri işletmenin aktif tarafının azalmasına neden olmaktadır. Bu şekilde aktif ve pasif dengesi de bozulmuş olur. Hile eylemini yapan kişi eşitliği şu şekilde yapabilmektedir¹⁶⁰:

- İşletmenin borçlarının çalınan tutar kadar azaltılması,
- İşletmenin öz kaynağının çalınan tutar kadar azaltılması,
- Gerçek olmayan bir gider kalemi veya gelirleri ile oynayarak kar- zararın etkilenmesi, dolayısı ile öz kaynağın değiştirilmesi.

İşletmede giderlerin gerçek olmayan bir şekilde arttırılması fazlaca kullanılan bir yöntemdir. Giderlerin arttırılması, olan karı azaltacak, dolayısı ile öz kaynakta bir azalma meydana gelecek bu şekilde bilançonun eşitliği sağlanmış olacaktır. Bu biçimlerde yapılan hilelerin ortaya çıkartılmasında, muhasebe kayıt ve işlemlerinde olabilecek hile belirtilerinin özenli bir şekilde dikkate alınması gerekmektedir. Özellikler gerçekçi olmayan kayıt girişi ile ilgili hile belirtileri aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır¹⁶¹:

- Belge desteği olmayan kayıt girişleri,
- İşletmenin alacaklarında, borçlarında, gelirlerinde ve giderlerinde açıklanamayan düzeltme kayıtları,
- Dengede olmayan madde girişleri,
- Dönem sonunda yapılan ve olağan olmayan muhasebe kayıtları,

¹⁵⁹ Taner Çelik, a.g.e., s:56-58

¹⁶⁰ Taner Çelik, a.g.e., s:56-58

¹⁶¹ Taner Çelik, a.g.e., s:56-58

- Fiili gider rakamları ile bütçe rakamları arasında anlamlı farklılıklar,
- Normalde ilgili kayıtları yapmayan kişiler tarafından bu kayıtların yapılması

4.4.2. İç Kontrol Yapısı Zayıflıkları

Hileyi önleyen, azaltan en önemli faktörlerden biri, iyi işleyen iç kontrol yapısıdır. Aşağıda sıralanmış durumlarda hile yapma olasılığı yüksektir¹⁶²:

- Yetersiz yetkilendirme,
- Yetersiz belgelendirme sistemi,
- Var olan kontrollere gereken önemi vermeme,
- Yetersiz muhasebe sistemi
- Görevlerin ayrılığında eksiklikler,
- Varlıkların fiziksel korumasında zayıflıklar,
- Bağımsız gözlemlerde zayıflık.

4.4.3. Analitik Anormallikler

Bazı hesaplamalarda çıkan dengesiz sonuçlar önemli hile belirtileridir¹⁶³:

- Nakit fazlalık veya noksanlıkları,
- Anlamsız gider veya ödemeler,
- Alacaklar azalırken gelirlerin artması,
- Nakit artışı azalırken artan gelirler,
- Stok azalırken artan borçlar,
- Hacim artarken artan birim maliyetleri,

¹⁶² Selim Yüksel Pazarçeviren, (2005), “Adli Muhasebecilik Mesleği”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Zonguldak, s:5-7

¹⁶³ Selim Yüksel Pazarçeviren, a.g.e., s:5-7

- Hacim artarken azalan atık ve döküntüler,
- Satışlar azalırken artan stoklar,
- Açıklanamayan stok noksanlıkları ve düzeltmeleri,
- Tanımlama ve belirlemelerden sapmalar,
- Atık ve döküntülerde artış,
- Aşırı satın almalar,
- Hesap bakiyelerinde anlamlı artış veya azalmalar,
- Fiziki anormallikler

4.4.4. Yaşam Biçimlerindeki Değişiklikler

İşletme çalışanları çoğu zaman ekonomik sebeplerden dolayı hilelere başvurmaktadır. Hile süreci başarıya ulaştıktan sonra çalışanlarının finansal durumları güçlenecek ve yaşam biçimlerinde değişimler meydana gelecektir. Bu değişimler aşağıda açıklanmaktadır¹⁶⁴:

- Yeni yüksek fiyata ev alımı,
- Üst düzey sosyal kulüplere üyelikler,
- Son derece kaliteli elbiseler alınması,
- Pahalı seyahatlere çıkılması,
- Yüksek tutarlı takılar kullanılması,
- Yeni yüksek fiyata araba alımı,
- Çalışma arkadaşlarına son derece pahalı hediyeler verilmesidir.

¹⁶⁴ Selim Yüksel Pazarçeviren, a.g.e., s:5-7

Bu tür yaşam biçimlerindeki değişikler, önemli bir hile belirtici olmakla birlikte kesin bir kanıt oluşturmamaktadır. İşletme çalışanları üzerine, gerekli incelemeler sorgular ve çalışmalar yapıldıktan sonra karar verilmelidir.

4.4.5. Şikayetler ve Uyarılar

Denetçiler çoğu zaman hileleri ortaya çıkaramazlar. Hileleri ortaya çıkaramadıkları içinde denetçiler eleştirilirler. Denetçi, rahat olmayan bir ortamda yapacağı denetlemeden dolayı hileyi ortaya çıkarmada zorlanacaktır. Hile eylemi belirli bir süreçte gerçekleşir. İşte bu süreçte yapılan şikâyet, imalar ve uyarılar hileyi ortaya çıkarmada önemli görev görmektedir. Hile eyleminin yukarıdaki üç aşamada da ortaya çıkartılma olanağı bulunmaktadır¹⁶⁵.

Hırsızlık eylemi aşaması, işletmenin nakdini, stoğunu, bilgisini veya diğer varlıklarının bir çalışan tarafından elle, bilgisayarla veya telefon gibi çeşitli yöntem ve araçlarla çalmasıdır. Örneğin, bu hırsızlık eylemi birinin olaya şahit olması ile ortaya çıkartılabilir. Hırsızlık yapılırken denetçilerin bunu onaya çıkartmaları olasılığı son derece azdır. Çünkü, her an hırsızlığın yapılabileceği ortamlarda bulunmaları çok zordur. Bu şansa işletmede denetim için buldukları sınırlı zaman parçalarında sahip olabilirler, ancak o dönemlerde de çalışanlar eylemlerini durdururlar. İşte bu noktada hilenin ortaya çıkartılması şansına en fazla kim sahiptir? sorusu önem kazanmaktadır¹⁶⁶.

Bu önemli sorunun cevabında ise hileyi ortaya çıkartması şansına sahip olanlar, hırsızın yakın çalışma arkadaşları, yöneticileri ve diğer çalışanlardır. Gizleme eylemi aşaması, finansal kayıtların değiştirilmesi, kasa ve stoğun yanlış sayımı, kanıtların imha edilmesi şeklinde hile yapan çalışanın yaptığı hileyi ortaya çıkmaması için, özellikle belge ve kayıtlar üzerinde gizlemeye çalışmasıdır. Bu aşamada denetçiler yapılan hilenin ortaya çıkartılması şansına daha fazla sahiptirler. Örneğin hile yapan çalışanın gizleme amaçlı kullandığı belge ve kayıtların denetçiler tarafından incelenmesi, durumun ortaya çıkmasına yardımcı olabilmektedir. Diğer taraftan işletme muhasebecileri ve çalışma arkadaşları hilenin ortaya çıkarılmasında daha etkilidir¹⁶⁷.

Dönüştürme aşamasında, çalınan mallar satılır ve paraya çevrilmektedir. Daha sonra

¹⁶⁵ Salih Tanju Yavuz, a.g.e., s:69

¹⁶⁶ Hasan Türedi, Filiz Gürbüz, Ümmügülsüm Alıcı, a.g.e., s:174

¹⁶⁷ Mahmut Demirbaş, a.g.e., s:191

da toplanan bu paraların harcanması aşamasına sıra gelir. Bu da hile yapan kişinin yaşam düzeyinde değişikliklerin oluşmaya başlamasına neden olur. Bu değişiklik bir hile belirtisi olarak izlenebilir.

Denetçilerin sürekli olarak bir çalışanın yaşam biçimindeki değişimi gözleme şansları bulunmamaktadır. Bu nedenle denetçiler hileyi bulma konumunda iyi durumda değildirler. Bu dönüşüme hile yapanın çalışma arkadaşları, kişisel arkadaşları ve yöneticileri tanık olduklarından hilenin ortaya çıkarılmasında önemli rol oynamaktadır¹⁶⁸.

Hile eylemini ortaya çıkarmada işletme çalışanlarının, yöneticilerinin, işletme dışı kişilerin ve işletme ile ilgili üçüncü kişilerin yardımları önemli rol oynar. Bu noktada bu kişilerin yapacağı şikayetler ve uyarılar, hilenin ortaya çıkarılması araçları içinde ön sırada yol alır. Uyarı ve şikayetler hile belirtisi olarak kabul edilir. Burada bir çalışanın asılsız bir biçimde iş arkadaşını ihbar ederek suçlama ihtimalinde bulunmaktadır. Bunun için yapılacak her şikâyet ve uyarıya dikkatlice yaklaşmak gerekmektedir¹⁶⁹.

İşletme çalışanları veya diğerleri çeşitli nedenlerden dolayı şüphelendikleri halde bir hile olayını ihbar etmekten kaçınabilmektedirler. Nedenleri ise şunlardır¹⁷⁰:

- Hile konusunda bir cinayet veya bir soygun olayında olduğu gibi net bir biçimde emin olma olanağı bulunmamaktadır. Cinayette bir ceset, soygunda ise bir kamera görüntüsü olabilir. Ancak, hilede ise sadece bir belirti veya belirtiler bulunmaktadır. Kişiler, bir şüphe uğruna birilerini suçlamaktan kaçınmaktadırlar. Örneğin, bir çalışanın yaşam seviyesi değişti diye ihbar edilmesi oldukça zor verilen bir karardır.
- Bir kısım bilgi sahibi ise yapacağı ihbar ile ön plana çıkmaktan korkmaktadır. Daha sonrasında başına gelebilecek tehlikeli olaylar, bilgi sahiplerini ürktürmektedir

¹⁶⁸ Ersin Güredin, a.g.e., s:180

¹⁶⁹ Hasan Türedi, Filiz Gürbüz, Ümmügülsüm Alıcı, a.g.e., s:175

¹⁷⁰ Taner Çelik, a.g.e., s:59-60

- Bazı durumlarda hile yapan kişiler, ihbar yapma konumunda olan kişilere gözdağı verebilmektedir. Örneğin, ihbar edilecek kişinin, ihbarcını yöneticisi olması önemli bir örnektir. Kişinin işini kaybetme korkusu önleyici etki yapmaktadır.
- Diğer tarafları birisini gammazlamak diye adlandırılan ihbar olayı toplumda iyi karşılanmaz şekilde bir inanış vardır. Ancak yapılan olayın çok kişiye yararının dokunacağı düşünüldüğünde, bu inanış sakat olarak kabul edilmelidir.
- Son olarak, işletmeler çoğu zaman bu gibi şikâyet veya uyarıların yapılmasını kolaylaştırıcı ve teşvik edici ortamları yaratmamaktadırlar.

İşletmeler hilelerin ortaya çıkarılması için şikâyet, uyarı ve ihbarların yapılmasını teşvik edecek şekilde çalışan ve müşterilerini cesaretlendirecek ortamları oluşturulması gerekmektedir.

4.4.6. Aşırı Yaşam Biçimleri

Çalınanın, harcanmaya başlanmadan ortaya çıkarılması çok zordur. Aşırı harcamalar kendini gösterince bu durumdan şüphelenmek gerekir. Aşırı yaşam biçimleri de aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁷¹:

- Üst düzey sosyal kulüplere üyelik,
- Pahalı seyahatler,
- Çok pahalı eşya kullanımı,
- Pahalı araba kullanımı ve ev ikameti,

4.4.7. Olağan Olmayan Davranışlar

Hile yapmaya başlayan kişilerin birçoğunda psikolojik olarak korku ve suçluluk

¹⁷¹ Nejat Bozkurt, a.g.e., s:84

duygusu başlar. Kişide farklılaşmayı getiren süreç aşağıdaki sırayı izler¹⁷²:

- Suç,
- Korku,
- Stres ve Davranış Değişiklikleri.

4.5. İŞLETMELERDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE ETKİNLİĞİ

İşletmelerde hata ve hileleri önlemedeki sorumluluğun yönetime ait olduğunu daha önce belirtmiştik. Yönetim etkili bir iç kontrol sistemi oluşturarak bu olumsuzlukları işletmeden uzak tutabilir. Hilelerin önlenmesi, ortaya çıkartılmasında daha önemli bir husustur. Çünkü ortaya çıkartmak için oluşan maliyetler de işletmeler açısından istenilen bir durum değildir. Olası hileleri, daha yapılamadan önlemek, fırsatları ortadan kaldırmak etkili bir iç kontrol sisteminin sonuçlarındandır. İşletmelerde etkili iç kontrol sistemleri; iyi oluşturulmuş kontrol ortamından, uygun kontrol faaliyetlerinden, risk değerlemesinden, güvenilir bilgi sisteminden ve gözleme faaliyetlerinden oluşmaktadır¹⁷³.

İşletmede oluşturulacak dürüstlük kültürünün ve sağlam etik değerlerin sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Yönetimin etik değerler kültürünü iyi bir şekilde yapılandırması için organizasyondaki en üst seviyeden başlatması gerekmektedir. Üst yönetim, çalışanlardan gerekli ahlaki değerleri beklerken, kendisi farklı şekilde davranmamalıdır. Aynı şekilde, çalışanlar işlerinden, iş ortamlarının memnun oldukları müddetçe hile olasılığı daha azdır. İşletmede insan kaynakları yönetiminin etkili bir şekilde işliyor olması, işe alınan çalışanlarla ilgili bir güvence sağlamaktadır¹⁷⁴.

Çalışanların, sorumlulukları altında oldukları görevleri doğru bir şekilde yerine getirebilmeleri için gerekli bilgi, tecrübe ve yeterliliğe sahip olmaları gerekmektedir. Bir işe uygun çalışanın alınması, insan kaynaklarının iyi yönetilmesi hata ve hileleri

¹⁷² Nejat Bozkurt, a.g.e., s:85

¹⁷³ Davut Pehlivanlı, (2010), “Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları”, İstanbul: Beta Basım, s:36

¹⁷⁴ Niyazi Kurnaz, ve Tansel Çetinoğlu, (2010), “İç Denetim Güncel Yaklaşımlar”, İzmit: Umuttepe Yayınları, s:69

önlemede çok önemlidir. Etkili kontrol ortamına sahip işletmelerde, çalışanların geçmişleri, eğitim düzeyleri ve kişisel özellikleri oldukça iyi bilinmektedir. Hilelerin önlenmesinde, doğru çalışanın işinde yükselmesi, ödüllendirilmesi; uygun olmayan çalışanın ise hak etmediği pozisyonlara getirilmemesi güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığını gerektirmektedir. Bununla birlikte çalışanlara sürekli eğitimler verilerek işletme kültürünün ve değerlerinin daha iyi anlaşılması sağlanmaktadır. Nitelikli ve doğru çalışan bir denetim komitesinin varlığı çok önemlidir¹⁷⁵. Denetim komitesinin sorumluluklarından biri de işletmede finansal raporlamayla ilgili etik standartların oluşturulmasını takip ve kontrol etmektir. Komite, bu standartlardan sapma olduğunu tespit ettiğinde gerekli yaptırımları uygulamaktadır. Bu yaptırımları uygulayarak, çalışanlara hileler konusunda önemli mesajlar vermektedir. Denetim komitesi, ahlaki değerlerin işletmede yerleşmesinde, etik standartlara uyumu takip ederek hile ve suistimallere engel olabilir¹⁷⁶.

İşletme içerisinde yetki ve sorumlulukların düzgün bir şekilde dağıtılmış olması, görevlerin ayırımı esasına uyuluyor olması etkili bir kontrol sisteminin içerisinde yer almaktadır. Böyle bir sistemde, yetki ve sorumluluklar yazılı bir şekilde bildirilmiştir. Herhangi bir işin başından sonuna kadar tek bir çalışan tarafından yapılması engellenmiştir. Dolayısıyla çalışanlara hile yapabilmeleri için gereken fırsatlar verilmemektedir. İşletmeler birçok riskle karşı karşıyadırlar¹⁷⁷.

Hata, hile, varlıkların kayba uğraması, varlıkların çalınması, doğal afetler gibi risklerin doğru değerlendirmelerinin yapılmasıyla hileler veya kayıplar önenebilmektedir. Bu gibi risklerin en aza indirilebilmesi için; fırsat, baskı ve haklı gösterme unsurlarının bir araya getirilmemesi gerekmektedir. Etkili bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde, risk değerlendirmeleri doğru bir şekilde yapılmaktadır. Fiziksel yapısı bulunan kıymetlerin zaman zaman yapılan sayımlarla kontrol edilmesi neticesinde olası hile ihtimalleri azaltılmaktadır. Varlıklara ve kayıtlara erişimle ilgili yeterli güvenlik önlemlerinin bulunması, bilgisayar verilerine ulaşımında yetkilendirme de bu anlamda oldukça önemlidir¹⁷⁸.

¹⁷⁵ Niyazi Kurnaz, ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s:71

¹⁷⁶ Münevver Yılcı, a.g.e., s:26

¹⁷⁷ Davut Pehlivanlı, a.g.e., s:37

¹⁷⁸ Münevver Yılcı, a.g.e., s:27

Etkili ve güvenilir bilgi sisteminde, üst yönetim kontrole ilişkin mesajını açık ve net olarak vermektedir. Böylelikle çalışanlar iç kontrol sistemi içindeki rollerini ve etkileşim içinde sistemin nasıl çalıştığını anlayabilmektedirler. Böyle bir iletişim sisteminin varlığı işletmeyi hile olasılığından koruyacaktır¹⁷⁹.

¹⁷⁹ Davut Pehlivanlı, a.g.e., s:37

BÖLÜM 5. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN, BAĞIMSIZ DENETİMLE İLİŞKİSİNİN İNCELENMESİ

5.1. YÖNTEM

Bu çalışma tarama modeli araştırması özellikleri taşımaktadır. Ayrıca bu çalışma kapsamında uygulamalı araştırma modeline de yer verilmiştir. Uygulamalı araştırmalar; anket, görüşme, gözlem ve örnekleme gibi araçlarla ana kütlenin ilgilenilen özelliklerini ortaya koymayı hedeflemektedir. Kocaeli ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi şirketlerin iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin bağımsız denetim ile olan ilişkilerini belirleyebilmek için gerekli olan veriler, örnekleme oluşturan firmalardan sağlanmıştır. Veri toplama yöntemi olarak anket uygulaması kullanılmıştır.

5.2. KAPSAM VE SINIRLILIKLAR

Bağımsız denetime tabi işletmelerde iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin bağımsız denetim ile olan ilişkilerinin belirlenmesini konu alan bu araştırmanın sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi için çeşitli sınırlılıklar getirilmiştir;

1. Kocaeli sınırları içerisinde faaliyet gösteren ve bağımsız denetime tabi olan işletmeler araştırma kapsamı içerisine dahil edilmiştir. Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler çalışma kapsamı dışında bırakılmıştır,
2. İşletme yöneticilerine 2018 yılı içerisinde 10 Haziran, 21 Temmuz arasında uygulanan anket değerlendirmesi ile sınırlı tutulmuştur,
3. Çalışmada uygulanan anketler bağımsız denetime tabi işletmelerde uygulanarak 45 farklı işletmeden veri elde edilmesi sağlanmıştır.

5.3. VERİ TOPLAMA TEKNİĞİ

Araştırmada kullanılan veriler anket çalışması yolu ile sağlanmıştır. Anket değerlendirme formları çeşitli kaynakların literatürlerinin değerlendirilmesi ve uzman kişilerden destek alınarak hazırlanmıştır. Anket çalışması kapsamında cevaplar 5’li likert ölçeği kullanılarak alınmıştır. Bu araştırmada literatür taramaları ve anketlerden elde edilen verilerin değerlendirilmesinde Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi işletmelerde çalışan denetim mensuplarının görüşlerini belirttikleri anketlerin sonuçlarının belirlenmesinde “SPSS for Windows 11.0 sürümü” kullanımı tercih edilmiştir. Anket formundaki tüm soru başlıkları kodlanmış daha sonra anket formundaki cevaplar veri halinde düzenlenerek analiz edilmek üzere programa girilmiştir. Bu tablolarda frekans dağılımı, yüzde, aritmetik ortalama, standart sapma ve anova ile yapılan istatistik hesaplama yöntemi kullanılmıştır. Veriler parametrik olmayan test yöntemleriyle analiz edilmiştir. Veriler ilk önce demografik değişkenler ve sorular ayrı ayrı frekans analizleri ile sorulara verilen toplam cevap sayıları ve yüzdelere ulaşılmıştır.

Daha sonrasında anova testleri gerçekleştirilmiştir. Anlamlılık düzeyi $p=0,05$ olarak alınmıştır ve bu değerden yüksek çıkan soru analizlerine anlamlı ifadeleri kullanılmıştır.

Yapılan istatistiksel analizler sonucu oluşturulan tablolardan faydalanarak bazı sonuçlara ulaşılmış ve bazı önerilerde bulunulmuştur.

“İç kontrol ve iç denetim sisteminin bağımsız denetimle ilişkisinin” belirlenmeye çalışılacağı bu anket çalışması ile geleceğe ışık tutacak verilerin elde edilmesi beklenmektedir.

Bu çalışma kapsamında bağımsız denetime tabi işletmelerin iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin, bağımsız denetime etkisinin belirlenebilmesi açısından bağımsız denetim faaliyetlerini sürdüren işletmelerde çalışan kişilere yönlendirilen 18 soruluk anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket soruları toplamda 45 kişiye yönlendirilmiş ve hepsinden bütün sorulara tam yanıt alınmıştır. Anket çalışmasında katılımcılara yöneltilen anket formu ek 1’de belirtilmiştir.

5.4. HİPOTEZLER

H₀₁: İş tecrübesi ile bağımsız denetçilerin işletmelere diğer konularda yardım etmesi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H_{A1}: İş tecrübesi ile bağımsız denetçilerin işletmelere diğer konularda yardım etmesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₀₂: İşletmelerin faaliyet geçmişleri ile bağımsız denetime verdikleri önem arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H_{A2}: İşletmelerin faaliyet geçmişleri ile bağımsız denetime verdikleri önem arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₀₃: Bağımsız denetim faaliyetlerinin etkinliği ile iç kontrol sistemlerinin yıl içerisinde kontrolünün sağlanması arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H_{A3}: Bağımsız denetim faaliyetlerinin etkinliği ile iç kontrol sistemlerinin yıl içerisinde kontrolünün sağlanması arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₀₄: İç kontrol sisteminin etkin ve güvenilir çalışması bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemini incelemesini etkilemektedir.

H_{A4}: İç kontrol sisteminin etkin ve güvenilir çalışması bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemini incelemesini etkilememektedir.

H₀₅: İşletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olmaktadır.

H_{A5}: İşletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olmamaktadır.

H₀₆: Bağımsız denetçiler kontrolleri esnasında iç kontrol denetçileri ile iş birliği sağlayabilmektedir.

H_{A6}: Bağımsız denetçiler kontrolleri esnasında iç kontrol denetçileri ile iş birliği sağlanamamaktadır.

5.5. ARAŞTIRMAYA KATILAN İŞLETMELERİN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİNE İLİŞKİN BULGULAR

Ankete katılan kişilere ilk soru olarak öncelikle işletme içerisinde hangi unvan ile görevlerini sürdürdükleri sorusu yönlendirilmiştir. Bu soruya alınan cevapların dağılımı aşağıda Tablo 5.1. Kapsamında belirtilmiştir.

Tablo 5.1. İşletmede Hangi Unvan ile Görevlerinizi Sürdürmekteyiz Sorusuna Alınan Cevapların Dağılımı

İşletmedeki Unvan	Frekans	Yüzde
Baş Denetçi	11	%24,4
Kıdemli Denetçi	7	%15,6
Denetçi	8	%17,8
Denetçi Yardımcısı	16	%35,5
Diğer	3	%6,7
Toplam	45	%100

Ankete katılan kişilere ilk soru olarak öncelikle işletme içerisinde hangi unvan ile görevlerini sürdürdükleri sorusu yönlendirilmiştir. Bu soruya alınan cevapların dağılımı aşağıda Tablo 5.1. Kapsamında belirtilmiştir.

Ankete katılan kişilere sorulan işletmede hangi unvan ile çalışmaktasınız sorusuna alınan cevaplar incelendiğinde katılımcıların en yüksek çoğunluk ile toplam katılımcıların %35,5'i ile denetçi yardımcısı olduğu belirlenmiştir. Bu unvanı sırası ile baş denetçi, denetçi, kıdemli denetçi ve diğer unvanlar takip etmektedir.

Tablo 5.2. Denetim Mesleğinde Geçen Deneyim Süreniz Nedir Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

Deneyim	Frekans	Yüzde
1-5 Yıl	5	%11,1
6-10 Yıl	14	%31,1
11-15 Yıl	12	%26,7
16-20 Yıl	9	%20
21-25 Yıl	3	%6,7
26 Yıl ve Üzeri	2	%4,4
Toplam	45	%100

Ankete katılan kişilere ikinci soru olarak denetim faaliyetlerini kaç yıldır gerçekleştirmekteyiz ve ne kadar sürelik bir tecrübeye sahibsiniz sorusu yönlendirilmiştir. Bu soruya alınan cevapların dağılımı aşağıda Tablo 5.2. Kapsamında belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara sorulan denetim mesleğinde toplam tecrübeniz kaç yıldır sorusuna alınan cevaplar doğrultusunda katılımcılardan en büyük pay 14 kişi ile 6-10 yıl arası deneyime sahip olduklarını belirtmiştir. Bunu sırası ile 12 kişi ile 11-15 yıl arası, 9 kişi ile 16-20 yıl arası, 5 kişi ile 1-5 yıl arası, 3 kişi ile 21-25 yıl arası ve son olarak 2 kişi ile 26 yıl ve üzeri takip etmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere anket değerlendirmesi kapsamında katılımcı olan denetçilerin meslekte en az 6 yıl geçirme oranı oldukça fazladır. Buda demek oluyor ki anket kapsamında soruların sorulduğu kişilerin meslekte söz sahibi olduğu durumunu meydana çıkartmaktadır.

Tablo 5.3. Gerçekleştirdiğiniz Denetim Faaliyetleri Dışında, İşletmelere Başka Konularda da Yardımcı Oluyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	4	5	1	5	30
Yüzde	8,9	11,1	2,2	11,1	66,7

Gerçekleştirdiğiniz Denetim Faaliyetleri Dışında, İşletmelere Başka Konularda da Yardımcı Oluyor Musunuz?				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	0,996	,249	1,245	,298
Within Groups	16,802	,200		
Toplam	17,798			

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen bu sorudan alınan cevaplar tablo 5.3. kapsamında belirtilmiş ve hipotez 1'in doğruluğu gerçekleştirilen analizin sonucuna göre belirlenmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen gerçekleştirdiğiniz denetim faaliyetleri dışında, işletmelere başka konularda da yardımcı oluyor musunuz sorusuna alınan cevaplar doğrultusunda 30 kişinin yani katılımcıların toplamının %66,7'si yardımcı olduklarını belirtmiştir. 4 kişi ise yalnızca denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiğini ve işletmenin diğer işleri ile ilgili hiçbir konuda işletmeye destek olmadıklarını belirtmiştir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna gerçekleştirdiğiniz denetim faaliyetleri dışında, işletmelere başka konularda da yardımcı oluyor musunuz sorusunun iş tecrübesi ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri $p=0,298>0,05$ bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden yüksek olduğundan dolayı iş tecrübesi ile gerçekleştirdiğiniz denetim faaliyetleri dışında, işletmelere başka konularda da yardımcı oluyor musunuz arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşabilmekteyiz.

Tablo 5.4. Denetlediğiniz İşletmeler Bağımsız Denetime Önem Veriyor Mu Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	1	1	2	6	35
Yüzde	2,2	2,2	4,4	13,3	77,8

Denetlediğiniz İşletmeler Bağımsız Denetime Önem Veriyor Mu?				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3,578	0,447	2,516	0,017
Within Groups	14,220	0,178		
Toplam	17,798			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “denetlediğiniz işletmeler bağımsız denetime önem veriyor mu?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.4. dahilince belirtilmiştir. Hipotez 2'nin doğruluğu burada gerçekleştirilecek olan analiz sonucuna göre belirlenecektir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen denetlediğiniz işletmeler bağımsız denetime önem veriyor mu sorusuna alınan cevapların %91,1'lik kısmı denetledikleri işletmelerin bağımsız denetime önem verdiklerini belirtmiştir.

Yani araştırma kapsamında incelenen işletmeler içerisinde büyük bir çoğunluğun bağımsız denetim faaliyetlerine önem verdiği sonucuna ulaşabilmekteyiz. Buda demek oluyor ki birçok işletme artık bağımsız denetim faaliyetlerine önem vermektedir. Bu sayede üçüncü kişiler ve işletmeye yatırım yapmak isteyen kişiler bu işletmelere daha fazla güven duyabilmektedirler.

Araştırma kapsamında incelenen işletmelere faaliyet geçmişleri hakkında soru sorulmamış olmasına rağmen işletmelerin faaliyet dönemleri hakkında çeşitli bilgiler elde edilmiştir.

Bunların sonucunda işletmelerin bağımsız denetime önem vermesi ile faaliyet geçmişi arasında bir ilişkinin olup olmadığının belirlenebilmesi açısından %95 güven oranı F testi gerçekleştirilmiştir.

%95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre denetlediğiniz işletmeler bağımsız denetime önem veriyor mu sorusunun işletmenin faaliyet geçmişi ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri $p=0,017 < 0,05$ bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik.

Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük olduğundan dolayı işletmenin faaliyet geçmişi ile bağımsız denetime önem vermesi arasında anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

Tablo 5.5. Denetlediğiniz İşletmelerde Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Mevcut Mudur Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	3	3	4	5	30
Yüzde	6,7	6,7	8,9	11,1	66,7

Denetlediğiniz İşletmelerde Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Mevcut Mudur				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,594	0,266	1,344	0,247
Within Groups	16,204	0,198		
Toplam	17,798			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “denetlediğiniz işletmelerde iç kontrol sistemi her zaman etkin bir biçimde kullanılmakta mıdır?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.5. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen denetlediğiniz işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi mevcut mudur sorusuna alınan cevaplar incelendiğinde %77,8’lik bir kısmın cevabının etkin bir iç kontrol sistemi mevcuttur cevabı verdiği görülmektedir. Buda araştırma kapsamında incelenen işletmelerin etkin bir şekilde denetim faaliyetlerine önem verdiği sonucunu doğrulamaktadır. İç kontrol sistemlerine önem veren her işletme bağımsız denetim faaliyetlerine de önem vermesi gerekmektedir. İç kontrol sistemini iyi bir biçimde kurarak yürütebilen işletmelerin yatırımcılar açısından daha güvenilir bulunması sağlanacak ve işletmenin gelecek olan yatırımlar ile büyümesine imkân sağlanacaktır.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre denetlediğiniz işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi mevcut mudur sorusunun mesleki unvan ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri $p=0,247>0,05$ bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz

anlamlılık değerinden yüksek olduğundan dolayı mesleki unvan değişkeni ile denetlediğiniz işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi mevcut olması arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşabilmekteyiz.

Tablo 5.6. İç Kontrol Sistemi Yıl İçerisinde İncelenip Değerlendiriliyor Mu? Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	4	6	5	6	24
Yüzde	8,9	13,3	11,1	13,3	53,3

İç Kontrol Sistemi Yıl İçerisinde İncelenip Değerlendiriliyor Mu?				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	11,648	1,456	1,301	0,255
Within Groups	89,543	1,119		
Toplam	101,191			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “iç kontrol sistemi yıl içerisinde incelenip değerlendiriliyor mu?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.6. dahilinde belirtilmiştir. Hipotez 3’ün doğruluğu bu bölümde gerçekleştirilecek olan analiz sonuçlarına göre belirlenecektir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen iç kontrol sistemi yıl içerisinde incelenip değerlendiriliyor mu sorusuna alınan cevaplar doğrultusunda %66,7’lik bir kısım iç kontrol sisteminin yıl içerisinde mutlaka en az 1 kereden fazla denetlendiğini belirtmiştir. Bu durum oldukça önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol mekanizmalarının kurulup bırakılması her zaman etkin sonuçlar vermemektedir. En az yılda 1 kez sistem kontrol edilerek eksiklikler veya hatalar varsa düzeltilmesi gerekmektedir. 10 işletmenin iç kontrol mekanizmalarını değerlendirmemesi işletmeler adına geri dönülemez hatalar doğurabileceğinden bu işletmelerin derhal iç kontrol sistemlerini değerlendirmeleri sağlanmalıdır.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre iç kontrol sistemi yıl içerisinde incelenip değerlendiriliyor mu sorusunun bağımsız denetimin etkinliği ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri $p=0,255>0,05$ bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden yüksek olduğundan dolayı bağımsız denetimin etkinliği ile iç kontrol sistemi yıl içerisinde incelenip değerlendirilmesi arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşabilmekteyiz.

Tablo 5.7. Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Gerçekleştirdiğiniz İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerini İnceleyerek Değerlendiriyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	4	7	6	6	22
Yüzde	8,9	15,6	13,3	13,3	48,9

Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Gerçekleştirdiğiniz İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerini İnceleyerek Değerlendiriyor Musunuz?				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	9,242	1,155	4,680	0,000
Within Groups	19,747	0,247		
Toplam	28,989			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiğiniz işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendiriyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.7. dahilinde belirtilmiştir. Hipotez 4’ün doğruluğu bu bölümde gerçekleştirilecek olan analize göre belirlenecektir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiğiniz işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendiriyor musunuz sorusuna alınan cevaplar doğrultusunda 28 kişi çok fazla ya da fazla cevapları vererek iç kontrol sistemlerini denetlediklerini belirtmişlerdir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiğiniz işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendiriyor musunuz sorusunun iç kontrol sisteminin etkin ve güvenilir çalışması ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri $p=0,000<0,05$ bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

Denetim faaliyetleri yalnızca bağımsız denetim olarak yürütülmemelidir. Aynı zamanda iç kontrol sistemlerinin de etkin bir şekilde çalışması denetçilerin işlerini hafifletmekte ve ayrıca daha doğru işlemler yapmasını sağlamaktadır. Bu yüzden denetçiler tarafından iç kontrol sistemlerinin denetlenmesi ve doğru işlediğinden emin olunması gerekmektedir. İç kontrol sistemlerini denetlemediğini belirten 11 kişi ise hiçbir şekilde işletmelerin iç kontrol sistemlerine müdahalede bulunmadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 5.8. Denetlenen İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinde Eksiklikler ya da Zayıflıklar Tespit Ettiğinizde, Bu Konuları İşletme Yönetimine Bildirerek Önerilerde Bulunuyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	7	6	7	4	21
Yüzde	8,9	15,6	13,3	13,3	48,9

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “denetlenen işletmelerin iç kontrol sistemlerinde eksiklikler ya da zayıflıklar tespit ettiğinizde, bu konuları işletme yönetimine bildirerek önerilerde bulunuyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.8. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen denetlenen işletmelerin iç kontrol sistemlerinde eksiklikler ya da zayıflıklar tespit ettiğinizde, bu konuları işletme yönetimine bildirerek önerilerde bulunuyor musunuz sorusuna verilen cevaplar doğrultusunda 25 denetçinin çok fazla ve fazla cevaplarını vererek yakalamış oldukları eksiklikleri işletme yönetimi ile paylaştığı görülmektedir. 13 denetçinin ise bu sorulan

soruya çok az ve az cevapları vererek bu konu hakkında çok fazla etkin olmadıklarını belirtmişlerdir.

İşletmelerin dış kaynaklar tarafından daha güvenli hissedilebilmesi için bağımsız denetim ve iç denetim raporlarının uygun bir biçimde halka sunulması gerekmektedir. Burada işletme yönetimi ile denetçilerin ortak bir görev uğrunda birleşmeleri ve birlikte hareket etmeleri sağlanmalıdır.

Tablo 5.9. İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerini İncelemenin ve Değerlendirmenin Bağımsız Denetim Çalışmalarına Katkısı Olduğunu Düşünüyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	1	3	1	4	36
Yüzde	2,2	6,7	2,2	8,9	80

İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerini İncelemenin ve Değerlendirmenin Bağımsız Denetim Çalışmalarına Katkısı Olduğunu Düşünüyor Musunuz?				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	13,117	1,640	3,437	0,002
Within Groups	38,164	0,477		
Toplam	51,281			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “işletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.9. dahilinde belirtilmiştir. Hipotez 5’in doğruluğu bölümde gerçekleştirilecek olan analize göre belirlenecektir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen işletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olduğunu düşünüyor musunuz sorusuna verilen cevaplar doğrultusunda neredeyse katılımcıların tamamına yakını etkili olmaktadır yanıtını vermiştir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre işletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olduğunu düşünüyor musunuz sorusunun işletme performansı ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri $p=0,002<0,05$ bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkin bir biçimde çalışması hem denetçilerin yükünü hafifletmekte hem de hatalı işlemlerin önüne geçilerek düzeltmede kaybedilen zamanı azaltmaktadır. Bu sayede işletmelerin karlılıkları daha yüksek seviyelere taşınabilmekte ve ayrıca denetim faaliyetlerinin yürütülmesini kolaylaştırmaktadır. İç kontrol sistemleri ve bağımsız denetçilerin bir bütün içinde hareket etmesi oldukça iyi sonuçlar meydana çıkartmaktadır.

Tablo 5.10. Etkin Bir Biçimde İşleyen İç Kontrol Sistemi Mevcut Olan İşletmelere Yapılan Denetimlerde Zaman ve Maliyet Tasarrufu Sağlanacağını Düşünüyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	1	1	1	2	40
Yüzde	2,2	2,2	2,2	4,4	88,9

Etkin Bir Biçimde İşleyen İç Kontrol Sistemi Mevcut Olan İşletmelere Yapılan Denetimlerde Zaman ve Maliyet Tasarrufu Sağlanacağını Düşünüyor Musunuz?				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	7,360	0,920	3,490	0,002
Within Groups	21,090	0,264		
Toplam	28,449			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “etkin bir biçimde işleyen iç kontrol sistemi mevcut olan işletmelere yapılan denetimlerde zaman ve maliyet tasarrufu sağlanacağını düşünüyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.10. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen etkin bir biçimde işleyen iç kontrol sistemi mevcut olan işletmelere yapılan denetimlerde zaman ve maliyet tasarrufu sağlanacağını düşünüyor musunuz sorusuna verilen cevaplar doğrultusunda toplam katılımcıların %93,3’ü kesinlikle zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacağını belirtmiştir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre etkin bir biçimde işleyen iç kontrol sistemi mevcut olan işletmelere yapılan denetimlerde zaman ve maliyet tasarrufu sağlanacağını düşünüyor musunuz sorusunun bağımsız denetim ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri $p=0,002<0,05$ bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

İç kontrol mekanizması etkin bir şekilde çalışan işletmelerin bağımsız denetim faaliyetleri oldukça kısa ve zahmetsiz olarak gerçekleşmektedir. Denetçiler iç kontrol sistemi düzgün işleyen işletmeleri her zaman daha çok sevmektedirler. Bu maliyet ve zaman kazancı hem işletme hem de denetçiler adına olmaktadır. Bu sayede iç kontrol sistemlerinin önemi bir kez daha vurgulanmaktadır.

Tablo 5.11. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Çalışma Alanı Standartları İçerisinde Yer Alan “İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” Standardını Yeterli Buluyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	1	3	2	6	33
Yüzde	2,2	6,7	4,4	13,3	73,3

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standartları içerisinde yer alan “iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi” standardını yeterli buluyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.11. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standartları içerisinde yer alan “iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi” standardını yeterli buluyor musunuz sorusuna verilen cevaplar doğrultusunda 39 katılımcı çok fazla ve fazla yanıtlarını verdikleri gözlemlenmektedir. SPK'nın yayımlanmış olduğu standartlar birçok denetçi tarafından kabul edilmekte ve uygulanmaktadır. Standartların içeriklerinin yeterli bulunması denetim faaliyetlerinin doğru ve güvenilir ilerlemesini sağlamaktadır. 6 katılımcı standardın yeterli olup olmadığı konusunda tam bir sonuca ulaşamadıklarından dolayı kararsız olmalarından dolayı olumsuz yanıtlar vermişlerdir. Genel itibari ile ankete katılan katılımcıların %86,7'sinin olumlu vermesinden hareketle standardın yeterli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Katılımcıların meslek hayatında uzun süredir bulunmaları ve yeterli tecrübeye sahip olmalarından dolayı verilen cevapların doğruluğu tartışılmaz bir durumdur.

Tablo 5.12. Bağımsız Denetim ile Alakalı Yasal Düzenlemelerde Yer Alan İç Kontrol ile İlgili Açıklamaları Yeterli Buluyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	2	4	3	3	33
Yüzde	4,4	8,9	6,7	6,7	73,3

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “Sermaye Piyasası Kurulu'nun bağımsız denetim ile alakalı yasal düzenlemelerinde yer alan iç kontrol ile ilgili açıklamaları yeterli buluyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.12. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan bireylere yönlendirilen Sermaye Piyasası Kurulu'nun bağımsız denetim ile alakalı yasal düzenlemelerinde yer alan iç kontrol ile ilgili açıklamaları yeterli buluyor musunuz sorusuna verilen cevaplar doğrultusundan katılımcılardan %80'i çok fazla ve fazla yanıtlarını verdikleri gözlemlenmektedir. Genel itibari ile

bakıldığında yüksek bir oranın iç kontrol ile ilgili açıklamaları yeterli bulduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 5.13. İç Denetim Departmanı Mevcut Olan İşletmelerde, Yaptığınız Denetimler Esnasında İç Denetçiler İle İş Birliği Sağlanabiliyor mu? Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	0	2	0	1	42
Yüzde	0	4,4	0	2,2	93,3

İç Denetim Departmanı Mevcut Olan İşletmelerde, Yaptığınız Denetimler Esnasında İç Denetçiler İle İş Birliği Sağlanabiliyor mu?				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3,495	0,583	1,914	0,088
Within Groups	24,954	0,304		
Toplam	28,449			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “iç denetim departmanı mevcut olan işletmelerde, yaptığınız denetimler esnasında iç denetçiler ile iş birliği sağlanabiliyor mu?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.13. dahilinde belirtilmiştir. Hipotez 6’nın doğruluğu bu bölümde gerçekleştirilecek olan analize göre belirlenecektir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen iç denetim departmanı mevcut olan işletmelerde, yaptığınız denetimler esnasında iç denetçiler ile iş birliği sağlanabiliyor mu sorusuna verilen cevaplar doğrultusunda 43 katılımcının çok fazla ve fazla yanıtları vererek iç denetçiler ile iş birliği içerisinde olduklarını belirtmişlerdir. Buda demek oluyor ki iç kontrol sistemi ile bağımsız denetim sistemlerinin tüm işletmelerde birlikte yürütülmesi gerektiğidir. Etkin bir biçimde işleyen iç kontrol mekanizması bağımsız denetimi de oldukça olumlu yönde etkilemektedir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre iç denetim departmanı mevcut olan işletmelerde, yaptığınız denetimler esnasında iç denetçiler ile iş birliği sağlanabiliyor mu sorusunun iç kontrol sisteminin etkinliği ile kıyaslanması sonucu

analizden belirlenen anlamlılık değeri $p=0,088>0,05$ bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden yüksek olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşabilmekteyiz.

Anket değerlendirmesi kapsamında iç denetçiler ile bağımsız denetçilerin birlikte iş birliği içinde çalışmasının işletmelerin etkinlikleri açısından ilişkisinin tespit edilebilmesi için gerçekleştirilen koralasyon analizi sonuçlarına göre bu iki durum arasında pozitif eğilimli yüksek düzey bir ilişkinin olduğu saptanmıştır.

Tablo 5.14. Yaptığımız Denetim Çalışmalarında, İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanıyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	4	7	3	2	29
Yüzde	8,9	15,6	6,7	4,4	64,4

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “yaptığımız denetim çalışmalarında, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanıyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.14. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen yaptığımız denetim çalışmalarında, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanıyor musunuz sorusuna 31 katılımcının çok fazla ve fazla yanıtları vererek faydalandıklarını belirtmişlerdir. 11 katılımcı ise çok az ve az cevapları ile çokta fazla faydalanmadıklarını beyan etmişlerdir.

Tablo 5.15. Sizce Türkiye’de İşletmelerde Etkin İç kontrol Sistemi Kurulması Yasal Düzenlemeler İle Zorunlu Hale Getirilmeli Midir Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Frekans	1	2	1	4	37
Yüzde	2,2	4,4	2,2	8,9	82,2

Sizce Türkiye’de İşletmelerde Etkin İç kontrol Sistemi Kurulması Yasal Düzenlemeler İle Zorunlu Hale Getirilmeli Midir?				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	6,101	0,763	3,008	0,005
Within Groups	20,281	0,254		
Toplam	26,382			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “sizce Türkiye’de işletmelerde etkin iç kontrol sistemi kurulması yasal düzenlemeler ile zorunlu hale getirilmeli midir?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.15. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen sizce Türkiye’de işletmelerde etkin iç kontrol sistemi kurulması yasal düzenlemeler ile zorunlu hale getirilmeli midir sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde 41 kişinin kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum cevapları verdiği gözlemlenmektedir. 4 katılımcı ise diğer cevapları vererek bu konu hakkında kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre Türkiye’de işletmelerde etkin iç kontrol sistemi kurulması yasal düzenlemeler ile zorunlu hale getirilmeli midir sorusunun denetçilerin iş tecrübeleri ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri $p=0,005 > 0,05$ bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden yüksek olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşabilmekteyiz.

Tablo 5.16. Sizce Bağımsız Denetimde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Konusunda, Bağımsız Denetçilere Verilen Sorumlulukların Arttırılması Gerekli Midir Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Frekans	5	4	6	6	24
Yüzde	11,1	8,9	13,3	13,3	53,3

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “sizce bağımsız denetimde iç kontrol sisteminin incelenmesi konusunda, bağımsız denetçilere verilen sorumlulukların arttırılması gerekli midir?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.16. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen sizce bağımsız denetimde iç kontrol sisteminin incelenmesi konusunda, bağımsız denetçilere verilen sorumlulukların arttırılması gerekli midir sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde 30 katılımcının kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum yanıtlarını verdikleri gözlemlenmektedir. 16 katılımcı ise bu konu hakkında zaten üzerlerinde oldukça fazla yük olmasından kaynaklı olarak olumsuz yanıtlar vermişlerdir.

Tablo 5.17. İç Denetçilerin Yaptığı Çalışmaların İşletme Yönetiminden Bağımsız ve Tarafsız Bir Şekilde Yapılabileceğine İnanıyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Frekans	4	4	8	3	26
Yüzde	6,7	8,9	17,8	6,7	57,8

İç Denetçilerin Yaptığı Çalışmaların İşletme Yönetiminden Bağımsız ve Tarafsız Bir Şekilde Yapılabileceğine İnanıyor Musunuz?				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2,094	0,349	1,178	0,326
Within Groups	24,288	0,296		
Toplam	26,382			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “iç denetçilerin yaptığı çalışmaların işletme yönetiminden bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapılabileceğine inanıyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.17. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen iç denetçilerin yaptığı çalışmaların işletme yönetiminden bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapılabileceğine inanıyor musunuz sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde 29 katılımcının kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum yanıtlarını verdikleri gözlemlenmektedir. İç denetimlerin işletme yönetimi tarafından kontrol edilmesinin doğru ve güvenilir sonuçlar vermeyeceği 16 katılımcı tarafından bu soru kapsamında belirtilmiştir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre iç denetçilerin yaptığı çalışmaların işletme yönetiminden bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapılabileceğine inanıyor musunuz sorusunun mesleki unvan ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri $p=0,326 > 0,05$ bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden yüksek olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşabilmekteyiz.

İç denetçiler ile ilgili en çok gündeme gelen konu, işletme yönetiminden etkilenmeden bağımsız bir şekilde davranıp davranamayacağıdır. İç denetçilerin, faaliyette buldukları işletmenin bir elemanı olmaları sebebi ile, olaylara karşı objektif davranabilmeleri, bağımsız denetçilere göre daha güçtür. Ancak denetim mesleği gereği denetçilik, dürüstlük ve ahlaki sorumluluk gerektirmektedir. Bağımsız denetçiler, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmadan önce, iç denetçilerin objektifliğini değerlendirmelidir. Eğer iç denetçinin objektif bir şekilde çalışmalarını yürüttüğüne inanılıyor ise çalışmalarından yararlanılmalıdır.

Tablo 5.18. İşletmelerde Etkin Bir Şekilde İşleyen İç Kontrol Sisteminin ve Güvenilir Bir İç Denetim Departmanının Bulunmasının, Hata ve Hile Olma Olasılığını Azaltacağına ve Dolayısı ile Bağımsız Denetim Raporunda da İşletme Hakkında Yanlış Görüş Bildirme İhtimalini Düşüreceğine İnanıyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Frekans	0	0	0	0	45
Yüzde	0	0	0	0	100

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “işletmelerde etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin ve güvenilir bir iç denetim departmanının bulunmasının, hata ve hile olma olasılığını azaltacağına ve dolayısı ile bağımsız denetim raporunda da işletme hakkında yanlış görüş bildirme ihtimalini düşüreceğine inanıyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 5.18. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen işletmelerde etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin ve güvenilir bir iç denetim departmanının bulunmasının, hata ve hile olma olasılığını azaltacağına ve dolayısı ile bağımsız denetim raporunda da işletme hakkında yanlış görüş bildirme ihtimalini düşüreceğine inanıyor musunuz sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde bütün katılımcıların kesinlikle katılıyorum yanıtını verdiği gözlemlenmektedir. Bu sonuç, iç kontrol ile iç denetimin bağımsız denetim açısından önemini vurgulayan bir sonuç olmakla birlikte, literatürü kanıtlar niteliktedir.

Dünyada sürekli olarak büyüyen ve gelişen rekabet ortamı, işletmelerin kendilerini yeniden yapılandırma, varlıklarını koruma, olası hata ve hileleri önleyerek güvenilir finansal bilgilere ve etkin kontrol ortamına sahip olma gereksinimleri artmıştır. İşletmelerin büyümesi ve işlem hacimlerinin artması nedeniyle işletme faaliyetleri gün geçtikçe karmaşık hale gelmiştir.

Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen şirketlerin, kontrol, denetim ve risk yönetimine öncelik verdiği görülmektedir. Hem mevcut varlıklarına hem de gelecekteki büyümelerine yönelik riskleri en etkili ve verimli şekilde yönetmek, uzun vadede yüksek performans sergileyebilmek için işletme içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilir olması, işletmelerin önceliğini oluşturmaktadır.

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması, hedeflere ulaşmada olumlu etkiler oluştursa da kesin sonuç getirmez. İç kontrol sisteminin yetersiz olması ya da hiç olmamasının neden olacağı güvenilir olmayan bilgi, kanunlara aykırı işlemler, varlık kayıpları ve kaynakların etkin kullanılamaması gibi maliyetlerin yanı sıra gereğinden fazla kontrole sahip olmanın yaratacağı maliyet de işletmeye önemli ölçüde olumsuz sonuçlar yaratabilir. Bu yüzden, belirli aralıklarla iç denetim birimi ya da bağımsız denetçiler vasıtasıyla iç kontrol sistemi sürekli takip edilmeli ve değerlendirilmelidir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile bağımsız denetçiye, denetim faaliyetlerine başlamadan önce karşılaşılabileceği denetim zorluklarını tespit edebilmesi, uygun bir denetim planı yapabilmesi, uygulanabilecek denetim yordamlarını ve ortaya çıkabilecek kontrol riskini belirleyebilmesi için işletme hakkında bilgi toplaması ve iç kontrol sistemini değerlendirmesi sorumluluğu verilmiştir.

Bağımsız denetçi işletmenin iç kontrol sistemini inceleyip değerlendirdiğinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin planlı ve sistematik bir şekilde uygulandığını ve mevcut iç kontrol sisteminin işletme faaliyetlerinin etkin yürütülmesine, hata ve hile oluşumunu azaltmaya yardımcı olduğunu düşünürse, iç kontrol sistemine güvenerek denetim çalışmalarının kapsamını daraltabilir. Böylece yapacağı denetimde hem zaman hem de maliyet tasarrufu sağlamış olur.

Bağımsız denetçiler, iç kontrol sistemini değerlendirme çalışmalarında ve diğer denetim çalışmalarında işletmelerin iç denetim biriminin çalışmalarından yararlanabilir. İç denetim faaliyetinin temel amacı, hatalı işlemleri ve muhtemel hileleri tespit ederek, gerekli düzeltmelerin yapılıp hata ve aksaklıkların tekrarlanmasını önleyecek önlemlerin alınmasıdır.

İç denetçiler, işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek olası riskleri tespit ederek, işletme aleyhine olan risklerin kontrol edilebilmesi ve azaltılması için işletme yönetimine öneri ve tavsiyelerde bulunurlar. Böylece, işletme faaliyetlerinin doğru ve güvenilir olması ve bağımsız denetime karşı şeffaf bir denetim ortamının oluşturulması sağlanmış olur. Bu da işletme faaliyetlerinin etkinliğini sağlayarak, işletmenin rekabet gücünü artırır ve işletmenin geleceğe güvenle bakmasını sağlar.

BÖLÜM 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde oluşan değişiklikler ve gelişmelerin durmadan ilerlemesi doğrultusunda işletmeler açısından rekabet edilebilirlik düzeyleri de yükselmiştir. Rekabet ortamının gücünün artması ile işletmeler üzerine düşen görev ve sorumluluklarda iş yükü ile paralel doğrultuda artış göstermeye başlamıştır. Bu sebepten dolayı her türlü işletme kendi iç yapılarındaki sistemleri değiştirme zorunluluğu içerisine girmektedirler. İşletmeler bu sistemlerini değiştirirken aynı zamanda kendi varlık yapılarına zarar gelmeyecek şekilde düzenlemelerde bulunmalıdır. İşletmeler varlıklarını korurken işletme içinde gerçekleştirilecek olan hileli ve hatalı işlemlere karşı da objektif yaklaşmalı ve bu yolsuzlukları önleyici önlem ve tedbirler sistemi de kurmalıdır. Bu sayede işletmeler dış kaynak kullanıcılarının kendi işletmelerine sağlayacakları maddi desteklerden faydalanabilir ve kendi sektörü içerisinde rekabet avantajı elde edebilecektir. İşletmeler mali tablolarında doğru işlemler gerçekleştirerek işletmelerine katma değer sağlama konusunda avantaj sağlayacaklardır.

Global anlamda iş faaliyetlerinin genişlemesi üzerine bütün işletmeler daha fazla iş yükünün altına girmektedirler. Bu sayede işletmeler daha fazla karlılık elde edebilmekte ancak daha fazla sistemli çalışmaya ihtiyaç duymaktadırlar. Bütün sektörlerin hiç durmadan gelişim kaydettiği günümüzde kendilerine sağlam bir yer edinmek isteyen her işletmenin kendini geliştirmesine bağlıdır. Tüm bu sebeplerden dolayı mali kayıp yaşamak istemeyen işletmeler açısından denetim faaliyetlerini yürütmek ve risk yönetimi sistemlerinin kurulması ön plana çıkmaktadır.

Tüm bu rekabet ortamı içerisinde faaliyet gösteren işletmelerin varlık yapılarının olumsuzluklardan etkilenmemeleri adına işletmeleri üzerine gerçekleştirilecek olan bütün tehdit unsurlarını iyi bir biçimde belirleyebilmesinden ve yönetebilmesinden geçmektedir.

Tüm bu anlatılanlardan hareketle, yüksek faaliyet hacmine sahip olan şirketlerin yönetim grupları, kontrol faaliyetlerinin oluşturulması için bu faaliyetleri yönlendirecek olan denetçileri kendi firmaları dahilinde bir sistem içinde istihdam ettirmelidir. İşletmelerin daha iyi bir rekabet avantajı yakalayabilmesi için iç denetim sistemini çok

iyi kurması gerekmektedir. İşletme içinde kurulan iç denetim organları objektif bir yaklaşım sergilemezler ise işletmenin karar alma etkisini de negatif etkileyecektir. Negatif etkilenme sonucu işletmeye dış kaynakların duyacakları güven duygusunda zedelenmeler ve yıpranmalar meydana gelebilecektir. Ayrıca iç kontrol denetim sistemlerinin kurulmasının yanı sıra bağımsız denetim kuruluşlarından da fayda sağlanması gerçekleştirilebilir.

Bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten kişiler olan bağımsız denetçiler şirketlerin iç kontrol sistemlerini kontrol ederek şirketlere almaları gereken önlemler hakkında bilgiler de verebilmektedir. Etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışan ve güven duyulan bir iç kontrol sistemi öncelikle bağımsız denetimin kapsamını daraltacak ve denetim yapılacak riskli alanların azaltılmasını katkı yaratacaktır. Ayrıca bağımsız denetçinin uygulayacağı testler ve toplayacağı kanıt sayılarında azalma görüleceğinden dolayı zaman kazancıda gerçekleşecektir. Bu sayede işletmeler birçok açıdan kar elde edebileceklerdir. Etkin ve fonksiyonel bir şekilde işlevsel olan iç kontrol sisteminin en önemli yararı şirkete duyulan güveni sağlamasıdır.

Tüm bu anlatılanlar ışığında etkin ve faydalı bir biçimde işleyen iç kontrol sistemleri şirketlere sağladığı yararların dışında bağımsız denetim faaliyetleri ile uyumlu ve koordineli bir biçimde işleyerek şeffaf ve sağlıklı bir bağımsız denetim ortamının kurulmasına önemli katkılar sağlamaktadır.

Bağımsız dış denetimin ilk gayesi, yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara güvenilirlik faktörünü kazandırmaktır. Uzun vadede hedefiyse, yönetime finansal tablolar ile ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi mevzular üzerinde, geleceğe ait kararların tespit edilmesinde kaynak sağlamaktır.

Devlet, ana görevlerini gerçekleştirebilmek, iktisadi, kültürel ve sosyal yaşama yön verebilmek için, firmalarla ilgili verilere ihtiyaç duymaktadır. Mesela, başarılı bir vergi politikasının yürütülebilmesi için muhasebe verilerinin güvenilir ve doğru olması çok önemlilik arz etmektedir. Devlet, hatalı muhasebe verilerine göre vergi aldığı zaman, vergileme kuralları çiğnediği gibi, iktisadi büyümenin devam ettirmek ve hızlandırmak, fiyat istikrarının korunması ve sermaye birikiminin elde edilmesi gibi hedefleri gerçekleştirmek zor hale gelecektir.

İç kontrol, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, finansal raporlamanın kanunlara ve diğer düzenlemelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve firmanın yönetim kurulu, yönetici ve diğer çalışanı tarafından etkilenen bir süreçtir. Bağımsız denetimi; firmaların finansal durumu hakkında sağlıklı ve yansız bilgilerin elde edilmesi ve bu bağlamda ilgililere ve üçüncü şahıslara tutarlı ve doğru bir biçimde bilgi vermek amacıyla yapılan denetimdir.

İç kontrol sistemini değerlendirirken bağımsız dış denetçinin, iç kontrol prosedür ve politikalarının hepsini değil, sadece finansal raporlamayla ilgili olan taraflarını dikkate alıp, incelemesi yeterli olacaktır. Bağımsız denetin çalışması çerçevesinde uygulanacak denetim tekniklerinin türü, uygulamanın alanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, halka açık anonim ortaklığın iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi gerekir. Denetçi, denetim sürecinde yapacağı bu değerlendirmelere bağlı olarak, bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir ve gerekiyorsa gerekli düzeltmeleri yapar. Günümüzde iç kontrol, bağımsız denetimin başlıca kanıtları arasında değerlendirilebilir. Denetime tabi tutulacak ortaklıkta etkin bir iç kontrol sistemi bulunması, mali tabloların hatalı veya hileli olma riskini azaltarak, doğruluk ve güvenilirlik derecesini arttırır. İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetçinin yeterli miktarda ve etkin denetim kanıtı toplamasını sağlayacak denetim programının niteliği ve zamanlamasının belirlenmesinde de temel dayanaklardan birisidir. Ancak müşteri ortaklık, ne kadar etkin ve güvenilir bir iç kontrol sistemine sahip olursa olsun denetçi, denetim faaliyetinde uygulaması gereken denetim prosedürünü ve asgari denetim tekniklerini uygulamak zorundadır.

İç kontrol sisteminin kendi içindeki sınırlamaların da dikkate alınması gerekir. Bu sınırlamalar insan faktöründen, iç kontrol sistemlerinin işletmenin işlemlerinin tümünü kapsamamasından ve işletmenin içinde bulunduğu şartların statik olmamasından kaynaklanabilir. İnsan faktörüne örnek olarak; işletme personelinin görevde bulunmama alışkanlığı, dikkatsizlik, ihmal veya yorgunluk gibi nedenlerle iç kontrol prosedürünün etkinliğinin azalması veya ortadan kalkması verilebilir. İç kontrol prosedürünün işletmenin tümünde uygulanmaması veya işletmenin işlemlerinin sadece belli kısımların uygulanarak tümünü kapsamaması da sınırlamaya sebep olabilir.

İç kontrol, bağımsız denetimin başlıca kanıtları arasında değerlendirilebilir. Denetime tabi tutulacak ortaklıkta etkin bir iç kontrol sistemi bulunması, mali tabloların hatalı veya hileli olma riskini azaltarak, doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetçinin yeterli miktarda ve etkin denetim kanıtı toplamasını sağlayacak denetim programının niteliği ve zamanlamasının belirlenmesinde de temel dayanaklardan birisidir.

Bu bilgiler doğrultusunda bağımsız denetimin daha etkin şekilde yapılabilmesi için iç kontrol sistemi ilgili olarak şu önerilerde bulunulabilir;

- İşletmelerde bağımsız denetimde planlamanın başarılı şekilde yapılması için iç kontrol sisteminin işlerliği sağlanmalıdır,
- Bağımsız denetimde finansal raporların güvenilirliğin artırılması için iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması gerekmektedir,
- Bağımsız denetimde kontrol riskinin düşmesi ve denetimin kapsamının genişleyerek süre ve maliyetin artmaması için iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması gerekmektedir.

Gerçekleştirilen anket değerlendirmesinden önce 6 adet hipotez belirlenmiştir. Bu hipotezlerden 3 tanesi çürütülmüş ve 3 tanesi de anlamlılık kazanmıştır.

İş tecrübesi ile bağımsız denetçilerin işletmelere diğer konularda yardım etmesi arasında anlamlı bir ilişki vardır hipotezi için uygulanan analizler sonucunda anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmış ve hipotez çürütülmüştür.

İşletmelerin faaliyet geçmişleri ile bağımsız denetime verdikleri önem arasında anlamlı bir ilişki vardır hipotezi için uygulanan analizler sonucunda anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmış ve hipotezin doğruluğu ispat edilmiştir. %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre denetlediğiniz işletmeler bağımsız denetime önem veriyor mu sorusunun işletmenin faaliyet geçmişi ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri $p=0,017<0,05$ bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük

olduğundan dolayı işletmenin faaliyet geçmişi ile bağımsız denetime önem vermesi arasında anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin etkinliği ile iç kontrol sistemlerinin yıl içerisinde kontrolünün sağlanması arasında anlamlı bir ilişki vardır hipotezi için uygulanan analizler sonucunda anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmış ve hipotez çürütülmüştür.

İç kontrol sisteminin etkin ve güvenilir çalışması bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemini incelemesini etkilemektedir hipotezi için uygulanan analizler sonucunda anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmış ve hipotezin doğruluğu ispat edilmiştir. Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiğiniz işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendiriyor musunuz sorusunun iç kontrol sisteminin etkin ve güvenilir çalışması ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri $p=0,000<0,05$ bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

İşletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olmaktadır hipotezi için uygulanan analizler sonucunda anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmış ve hipotezin doğruluğu ispat edilmiştir. Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre işletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olduğunu düşünüyor musunuz sorusunun işletme performansı ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri $p=0,002<0,05$ bulunmuştur.

Daha önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

Bağımsız denetçiler kontrolleri esnasında iç kontrol denetçileri ile iş birliği sağlayabilmektedir hipotezi için uygulanan analizler sonucunda anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmış ve hipotez çürütülmüştür.

KAYNAKÇA

1. ACAR, D. ve AKÇAKANAT Ö. (2012), “Devlet Üniversitelerinin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Algı Düzeyleri İle Mevcut Uygulamalarının Karşılaştırılması”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı.28. S:3-4.
2. AKBULUT, E. (2012), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma”, Electronic Journal of Vocational Colleges, S:177-178.
3. AKDOĞAN, N. ve TANKER, N. (2001), “Mali Tablolar Analizi”, Gazi Yayınevi, Ankara.
4. AKSOY, T. (2005), “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı. 72. S:-145-159.
5. AKTÜRK, A. (2015), “Konaklama İşletmelerinde Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Tesisi Bağlamında Muhasebe Sistem Organizasyonu: Bir Vaka Analizi”, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies. Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, İşletme Fakültesi Yayınları.
6. AKTÜRK, A. ve KILIÇ R. (2015), “İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma”, Yaşar Üniversitesi Yayınları.
7. AKYEL, R. (2010), “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri Ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi”, Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. S:14-87.
8. ALAGÖZ, A. (2008), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, Güncel İşletmecilik Konuları”, Konya Tablet Yayınları.

9. AZALTUN M. (1999), “Otel İşletmelerinde İç Kontrol”, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları. S:16-30.
10. BASKICI, Ç. (2015), “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Sayı.11. S:167.
11. BAŞPINAR, A. (2006), “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”. Maliye Bakanlığı Yayınları, Maliye Dergisi. Sayı. 151. S:28.
12. BAYRAKTAR A. (2007), “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi”, Yüksek Lisans Tezi, Edirne.
13. BDDK. “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”. Madde: 20. 31.02.2002 tarih 24657 no.lu Resmi Gazete.
14. BOZKURT N. (2000), “Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, T.C. Marmara Üniversitesi Muhasebe Uygulama ve Araştırma Merkezi Muhasebe ve Finansman Dergisi, Yıl.9, Sayı.12. S:14-16.
15. BOZKURT N. (2010), “Muhasebe Denetimi”, 5. Baskı. İstanbul, Alfa Basım.
16. CANDAN, E. (2006), “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”. Mali Yönetim ve Denetim Dergisi. Sayı.38. S:9.
17. ÇELİK T. (2010), “Muhasebede Hata ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma”, T.C. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe, Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
18. DEMİRBAŞ, M. (2005), “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. S:171-191.
19. DOYRANGÖL, C. N. (2002), “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, Mali Çözüm Dergisi. Sayı.60. S:41.

20. DOYRANGÖL, N. C. (2008), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”. İç Denetim Dergisi. Sayı. 21. S:26.
21. DURMUŞ, C. N. ve TAŞ, O. (2008), “SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim”, (1. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
22. ELİTAŞ, C. (2004), “İç Denetçinin Verdiği Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm. S.223-224.
23. ERDOĞAN, M. (2012), “Denetim”, 1.Baskı, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını. S:28.
24. ERTÜRK A. (2010), “İşletmelerde Hata Ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
25. FINDIK, H. (2016), “İç Kontrol Sisteminde Satın Alma ve Ödeme Faaliyetlerine Yönelik Riskler ve Alınabilecek Önlemler”, Türk, İşletme Araştırmaları Dergisi, Sayı.8. D.642.
26. GENÇ G. (2009), “Hileli Finansal Raporlama”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
27. GÜRBÜZ, H, (1995), “Muhasebe Denetimi”, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
28. GÜREDİN, E. (2000), “Denetim”, 10. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım.
29. GÜREDİN, E. (2007), “Denetim ve Güvence Hizmetleri”, 11.Baskı. İstanbul, Arıkan Yayınevi.
30. HÜVEZ İ. (2014), “Sahte Ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Denetim Dergisi, S:1-6.
31. İBİŞ, C, ÇATIKKAŞ, Ö. (2012), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, İstanbul, Sayıştay Dergisi, Sayı.85. S.97-102.
32. İÇ KONTROL VE ÖN MALİ KONTROLE İLİŞKİN USUL VE ESASLAR YÖNETMELİĞİ. Madde: 3. 31.12.2005 tarih 26040 no.lu Resmi Gazete.

33. KAVAL, H. (2008), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi”, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
34. KAVCI R. (2016), “İşletmelerde Satın Alma Sürecinde İç Kontrol Sistemi ve Denetimi”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
35. KAYA, E. ve KÖSE T. (2013), “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
36. KAYIM A. (2006), “Avrupa Birliği Komisyonu İç Kontrol Standartları”, TİDE İç Denetim Dergisi. S:28.
37. KEPEKÇİ, C. (1982), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü”, Eskişehir İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları, 251/171,Eskişehir. S:48-66.
38. KEPEKÇİ, C. (2004), “Bağımsız Denetim”, 5. Baskı, Avcı Ol Basım Yayın, İstanbul.
39. KIZILBOĞA, R. ve ÖZŞAHİN, F. (2013), “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, C.6. Sayı.2. S222-223.
40. KİRİK Z., (2007), “Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.
41. KOCA N. (2010), “Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata Ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Kahramanmaraş.
42. KULAK, F. (2009), “Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim:Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

43. KURNAZ, N. ve ÇETİNOĞLU, T. (2010), “İç Denetim Güncel Yaklaşımlar”, İzmit: Umuttepe Yayınları.
44. KÜÇÜKSAVAŞ N. (2006), “Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları”, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
45. MELİKYAN L. (2015), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri”, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
46. MADENDERE M. A, (2005), “Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü”, TİDE Çeviri/Derleme.
47. OKAY S. (2011), “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman, Yüksek Lisans Tezi.
48. ORAL H. (2010), “Muhasebe Hileleri Ve Vergi Usul Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul.
49. ÖMÜRBEK, V. ve ALTAY, S.Ö. (2011), “Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.16. Sayı.1. S.381-387.
50. ÖNDER, F. (2008), “Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu”, Birinci Baskı. Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
51. ÖZBEK, Ç. (2012), “İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol”, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul.
52. ÖZER, M. A. (2010), “Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi”, Birinci Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi.
53. PAZARÇEVİREN, S. Y. (2005), “Adli Muhasebecilik Mesleği”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Zonguldak. S:5-7

54. PEHLİVANLI, D. (2010), “Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları”, İstanbul: Beta Basım.
55. SALTİK N. (2007), “İç Kontrol Standartları”, Bütçe Dünyası, Sayı:5-127.
56. SARIGÜL, H. (2012), “Basel Düzenlemeleri’nin KOBİ’lerin Muhasebe ve Finansal Raporlama Uygulamalarına Etkileri”, (1. Baskı). Konya: Eğitim Akademi Yayınevi.
57. SEVGİNER, A.S. (1984), “İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağlantısı”, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İstanbul. S:63.
58. SİPAHİ B. (2004), “SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler”, Mali Çözüm Dergisi. S:114-119.
59. SONSUZUĞLU E. (1996), “Vergi Kaçakçılığı”, Vergi Sorunları Dergisi, Ankara. S:97.
60. SPK. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”. Seri:X, No:23, 27.07.2006 tarih 26241 no.lu Resmi Gazete.
61. TANÇ A. (2004), “Muhasebede Yapılan Yolsuzluklar Ve Hileli Finansal Raporlama”, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, Kayseri.
62. TAŞKIRAN N. (1995), “Kaçakçılık Suçunun Tarifi”, Vergi Sorunları Dergisi, Ankara. Sayı. 83, S:27-29.
63. TUAN, K. (2008), “İşletme Yönetiminin Kontrol Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Üzerindeki Etkileri”, T.C. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
64. TÜM, K. Ve MEMİŞ, M. Ü. (2012), “İç Kontrol Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme”, (1. Baskı). Adana: Karahan Kitabevi.
65. TÜREDİ, S. (2008), “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi ile İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişkiler”, Mevzuat Dergisi, Sayı.126. S:8.

66. TÜREDİ, H., GÜRBÜZ, F., ALICI, Ü. (2014), “Coso Modeli: İç Kontrol Yapısı - Coso Model: Internal Control Structure”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, İstanbul, C.11. Sayı:19, S:143-175.
67. UZAY, Ş. (1999), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.
68. UZUN A.,K., SERTKAYA K.ve ÖKSÜZ F. (2006), “İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik”, İç Denetim.
69. YAĞCI, S. (2006), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi”,Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
70. YAVUZ, S. T. (2002), “İç Kontrol Fonksiyonu’nun Bileşenleri: İç Kontrol Merkezi Teftiş’ten (İç Denetim’den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?”, Bankacılar Dergisi, Sayı.42. S:43-69.
71. YILANCI, M. (2006), “İç Denetim/ Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma”, Ankara: Nobel.
72. YILANCI M. ve SEVİM Ş. (1991), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, İşletmenin El Kitabı”, Biar Eğitim Yayınları, Ankara.
73. YURTSEVER, G. ve UZUN, A. K. (2009). “Kriz Yönetiminde İç Denetimin Rolü”, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınevi, S:19.

EKLER

Değerli Katılımcı;

Aşağıda yer alan anket formundaki bilgilerden Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT danışmanlığında gerçekleştirilecek olan Yüksek Lisans Tez çalışmasında yararlanılacaktır.

Nurten YILDIRIM

Okan Üniversitesi

Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Öğrencisi

1. Firma içerisindeki ünvanınız nedir?
 - a) Baş Denetçi
 - b) Kıdemli Denetçi
 - c) Denetçi
 - d) Denetçi Yardımcısı
 - e) Diğer (belirtiniz)
2. Denetim mesleğinde geçen deneyim süreniz?
 - a) 1-5 yıl
 - b) 6-10 yıl
 - c) 11-15 yıl
 - d) 16-20 yıl
 - e) 21-25 yıl
 - f) 25 yıl ve üzeri

3. Aşağıdaki Soruları Cevaplandırınız

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Gerçekleştirdiğiniz denetim faaliyetleri dışında, işletmelere başka konularda da yardımcı oluyor musunuz?					
Denetlediğiniz işletmeler bağımsız denetime önem veriyor mu?					
Denetlediğiniz işletmelerde iç kontrol sistemi her zaman etkin bir biçimde kullanılmakta mıdır?					
İç kontrol sistemi yıl içerisinde incelenip değerlendiriliyor mu?					
Bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiğiniz işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendiriyor musunuz?					
Denetlenen işletmelerin iç kontrol sistemlerinde eksiklikler ya da zayıflıklar tespit ettiğinizde, bu konuları işletme yönetimine bildirerek önerilerde bulunuyor musunuz?					
İşletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olduğunu düşünüyor musunuz?					
Etkin bir biçimde işleyen iç kontrol sistemi mevcut olan işletmelere yapılan denetimlerde zaman ve maliyet tasarrufu sağlanacağını düşünüyor musunuz?					
Genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standartları içerisinde yer alan “iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi” standardını yeterli buluyor musunuz?					
Bağımsız denetim ile alakalı yasal düzenlemelerde yer alan iç kontrol ile ilgili açıklamaları yeterli buluyor musunuz?					
İç denetim departmanı mevcut olan işletmelerde, yaptığınız denetimler esnasında iç denetçiler ile iş birliği sağlanabiliyor mu?					
Yaptığınız denetim çalışmalarında, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanıyor musunuz?					

4. Aşağıdaki Soruları Cevaplandırınız

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Sizce Türkiye’de işletmelerde etkin iç kontrol sistemi kurulması yasal düzenlemeler ile zorunlu hale getirilmeli midir?					
Sizce bağımsız denetimde iç kontrol sisteminin incelenmesi konusunda, bağımsız denetçilere verilen sorumlulukların artırılması gerekli midir?					
İç denetçilerin yaptığı çalışmaların işletme yönetiminden bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapılabileceğine inanıyor musunuz?					
İşletmelerde etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin ve güvenilir bir iç denetim departmanının bulunmasının, hata ve hile olma olasılığını azaltacağına ve dolayısı ile bağımsız denetim raporunda da işletme hakkında yanlış görüş bildirme ihtimalini düşüreceğine inanıyor musunuz?					