

**T.C.
KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ: ZONGULDAK İLİ'NDEKİ
ÜRETİM İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
SERVET KILINÇASLAN**

**Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Hakan VARGÜN**

**Karabük
KASIM / 2017**

**T.C.
KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ: ZONGULDAK İLİ'NDEKİ
ÜRETİM İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
SERVET KILINÇASLAN**

**Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Hakan VARGÜN**

**Karabük
KASIM / 2017**

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	1
TEZ ONAY SAYFASI.....	5
DOĞRULUK BEYANI	6
ÖNSÖZ	7
ÖZ.....	8
ABSTRACT.....	9
ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ.....	10
ARCHIVE RECORD INFORMATION	11
KISALTMALAR	12
ARAŞTIRMANIN KONUSU	14
ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	15
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	16
KAPSAM VE SINIRLILIKLAR/KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER	17
1. İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	18
1.1. İÇ KONTROL SİSTEMİ İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR	18
1.1.1. İç Kontrol Sistemi'nin Tanımı ve Önemi	18
1.1.2. İç Kontrol Sistemi'ni Etkileyen Faktörler	24
1.1.3. İç Kontrol Sistemi'nde Sorumluluk Dağılımı	24
1.1.4. İç Kontrol Sistemi'ni Gerektiren Durumlar	25
1.1.5. İç Kontrol Sistemi'nin Özellikleri	26
1.2. DENETİM AÇISINDAN İÇ KONTROL TÜRLERİ.....	26
1.2.1. Yönelimsel Açısından İç Kontrol İşlemleri.....	26
1.2.2. Muhasebe Sistemine Yönelik İç Kontrol İşlemleri	27

1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİ'NİN SINIRLILIKLARI VE ZAYIF NOKTALARI	28
1.3.1. İç Kontrol Sistemi'nin Sınırlılıkları	28
1.3.2. İç Kontrol Sistemi'nin Zayıf Noktaları.....	28
1.4. İÇ KONTROL SİSTEMİ'NİN TANINMASINDA YARARLANILAN YÖNTEMLER	29
1.4.1. Not Alma Yöntemi	29
1.4.2. Akış Şeması Yöntemi	29
1.4.3. Anket Yöntemi	30
1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİ'NİN AMAÇLARI VE UNSURLARI	30
1.5.1. İç Kontrol Sistemi'nin Amaçları	30
1.5.2. İç Kontrol Sistemi'nin Unsurları.....	31
1.5.2.1. Kontrol Ortamı	31
1.5.2.2. Risk Değerlemesi	32
1.5.2.3. Kontrol Faaliyetleri	32
1.5.2.4. Bilgi ve İletişim Faaliyetleri	33
1.5.2.5. Gözleme Faaliyetleri	34
1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİ'NDE İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ	35
1.6.1. İç Denetimin Tanımı	36
1.6.2. İç Denetçinin İç Kontrol Sistemi'ndeki Sorumlulukları	36
1.6.3. İç Denetim Komitesinin İç Kontrol Sistemi'ndeki Sorumlulukları ..	37
1.6.4. İç Denetim ve İç Kontrol Arasındaki Benzerlikler ve Farklılıklar ..	38
1.6.5. Bağımsız Denetimin Tanımı.....	39
1.6.6. Bağımsız Denetçinin İç Kontrol Sistemi'ndeki Sorumlulukları.....	39
2. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ	41
2.1. MUHASEBE HATASI İLE İLGİLİ KAVRAMLAR	41
2.1.1. Hata ve Muhasebe Hatası Kavramı	41
2.1.2. Muhasebe Hatalarının Sebepleri.....	42
2.1.2.1. Dikkatsizlik ve Unutkanlık	42
2.1.2.2. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik	42
2.2. MUHASEBE HATALARININ KAPSAMI	43
2.2.1. Matematiksel Hatalar	43
2.2.2. Kayıtlara Yönelik Hatalar	43

2.2.3.	Nakil Hataları.....	44
2.2.4.	Unutma ve Tekrarlamadan Kaynaklı Hatalar	44
2.2.5.	Bilanço Hataları	44
2.3.	HİLE VE MUHASEBE HİLESİ KAVRAMI.....	45
2.3.1.	Muhasebe Sisteminde Meydana Gelen Hileler	46
2.3.1.1.	Yolsuzluk.....	48
2.3.1.2.	Varlıkların Kötüye Kullanılması	49
2.3.1.3.	Hileli Finansal Raporlama.....	49
2.3.2.	Hile Yapanların Tipik Özellikleri	51
2.3.3.	Hilenin İşletmelere Olan Maliyeti	51
2.3.4.	ACFE (Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği) Raporu'na Göre Dünyada Hile Dağılımı	52
2.4.	KIRMIZI BAYRAKLAR (HİLE BELİRTİLERİ).....	57
2.4.1.	Genel Olarak Kırmızı Bayraklar	58
2.4.2.	Finansal Tablolarla İlgili Kırmızı Bayraklar	58
2.5.	HATA VE HİLE ÖRNEKLERİ	59
2.5.1.	Hata Örnekleri	59
2.5.2.	Hile Örnekleri	65
2.6.	HATA VE HİLE ARASINDAKİ TEMEL FARKLAR.....	67
3.	MUHASEBE HATA VE HİLELERİ'NİN ÖNLENMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ'NİN ÖNEMİ: ZONGULDAK İLİNDEKİ ÜRETİM İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA	68
3.1.	Araştırmanın Amacı	68
3.2.	Araştırmanın Kapsamı	68
3.3.	Verilerin Analizi.....	69
3.3.1.	Ankete Katılan İşletmelere İlişkin Demografik Bilgiler	69
3.3.2.	İç Kontrol Sistemi İle Bulgular.....	70
3.3.2.1.	Varlıkların Fiziki Kontrolüne Yönelik Bulgular	70
3.3.2.2.	İşlemlerin Yetkilendirilmesi ve Görevlerin Ayrılığı İlkesine Yönelik Bulgular	73
3.3.2.3.	İşletme Yönetimin Sorumluluğuna Dair	74
3.3.2.4.	Belgelemelere Yönelik Bulgular	77
SONUÇ		79
KAYNAKÇA.....		82




TABLolar LİSTESİ	88
EKLER	89
EK 1.....	90
ÖZGEÇMİŞ	93



TEZ ONAY SAYFASI

Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Servet KILINÇASLAN'a ait "Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi: Zonguldak İli'ndeki Üretim İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama" adlı bu tez çalışması Tez Kurulumuz tarafından Yüksek Lisans programı tezi olarak oybirliği ile kabul edilmiştir.

	Akademik Unvanı, Adı ve Soyadı	İmzası
Tez Kurulu Başkanı	: Yrd. Doç. Dr. Ozan BÜYÜKYILMAZ	
Danışman Üye	: Yrd. Doç. Dr. Hakan VARGÜN	
Üye	: Yrd. Doç. Dr. Ersin AÇIKGÖZ	

Tez Sınavı Tarihi: 29.11.2017

DOĞRULUK BEYANI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum bu çalışmayı bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı herhangi bir yola tevessül etmeden yazdığımı, araştırmamı yaparken hangi tür alıntıların intihal kusuru sayılacağını bildiğimi, intihal kusuru sayılabilecek herhangi bir bölüme araştırmamda yer vermediğimi, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserlere metin içerisinde uygun şekilde atıf yapıldığını beyan ederim.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak ahlaki ve hukuki tüm sonuçlara katlanmayı kabul ederim.

Adı Soyadı: Servet KILINÇASLAN

İmza: 

ÖNSÖZ

“Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi'nin Önemi: Zonguldak İli'ndeki Üretim İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama” isimli çalışma Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı'nda tez olarak hazırlanmıştır.

Çalışmama her türlü desteği vererek yardımlarını esirgemeyen danışmanım Yrd. Doç. Dr. Hakan Vargün'e, çalışmam boyunca desteklerini her zaman hissettiğim aileme ve arkadaşlarıma şükranlarımı sunarım.

Servet KILINÇASLAN

ÖZ

Üretim işletmeleri, ölçekleri ne olursa olsun etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmalı ve bu sistemin etkinliğine ve performansına dikkat etmek durumundadırlar. İç kontrol sistemi, bir işletmenin muhasebe sisteminde meydana gelebilecek hata ve hileleri önlemede, belirlediği hedefleri başarımında, paydaş değeri yaratılması, artırılması ve korunmasında oldukça önemli bir yere sahiptir. Muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde etkili bir araç olan iç kontrol sistemi, işletmelere zaman ve paradan tasarruf, varlıkların korunması ve yeni varlıkların yaratılması gibi önemli faydalar sağlamaktadır. Ayrıca, muhasebe hata ve hileleriyle birlikte ortaya çıkabilecek prestij ve müşteri kaybı, iflas, tedarik sorunu gibi olumsuz durumlara karşı işletmeyi korumaktadır.

Zonguldak İli'nde inşaat, gıda, tekstil, mobilya sektörü ve diğer (metal, maden, ambalaj vb.) sektörlerde faaliyet gösteren pek çok üretim işletmesi bulunmaktadır. Bu tez çalışmasında, Zonguldak İli'nde faaliyet gösteren üretim işletmelerine bilimsel araştırma yöntemlerinden anket yöntemi uygulanarak muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde etkili bir araç olan iç kontrol sisteminin işletmelerde yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığını belirlemek amaçlanmış ve tespit edilen iç kontrol sistemi eksikliklerinin nasıl giderileceğine yönelik değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur. Anket uygulaması neticesinde, işletmelerde hammadde ve yarı mamullerin giriş ve çıkışında barkod sisteminin kullanılması, işletmelerde meydana gelebilecek denetim risklerini sürekli olarak izleyen ve buna uygun politikalar üreten bir yapının bulunması, işletme binalarında varlıkların fiziki olarak korunmasına yönelik yangın alarmı ve su püskürtme sistemi bulunması, işletme binasına giriş ve çıkışların kontrol altında tutulması, raporlama ve kontrol faaliyetleri, varlıkların sayım periyodları hususlarında eksiklikler olduğu gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Hata ve Hileleri; İç Kontrol Sistemi; Üretim İşletmeleri

ABSTRACT

Manufacturing enterprises, regardless of their scale, must establish an effective internal control system and pay attention to its effectiveness and performance. The internal control system has an important place in the creation, enhancement and protection of stakeholder value, in the achievement of the goals that it has set, in order to prevent accounting errors and fraud that may arise in an accounting system. The internal control system, an effective means of preventing accounting errors and fraud, provides significant benefits to businesses such as saving time and money, protecting assets and creating new assets. Also, internal control system protects business against adverse situations such as prestige and customer loss, bankruptcy, supply problems that can occur with accounting errors and fraud.

In Zonguldak, there are many manufacturing enterprises operating in the sectors of construction, food, textile, furniture and other sectors (metal, mining, packaging, etc.). In this thesis study, it was aimed to determine whether the internal control system, which is an effective tool in preventing accounting errors and frauds, is established in the enterprises by applying the survey method of scientific research methods to the manufacturing enterprises in Zonguldak and suggestions and evaluations on how to eliminate the determined internal control system deficiencies have been made. As a result of the questionnaire application, it was observed that there are deficiencies about usage of barcode system in the entrance and exit of the producer and semi-finished goods in the enterprises, a structure which continuously monitors the audit risks and produce policies accordingly, control and reporting activities, counting periods for assets.

Keywords: Accounting Errors and Fraud; Internal Control System; Manufacturing Enterprises

ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ

Tezin Adı	Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi'nin Önemi: Zonguldak İli'ndeki Üretim İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama
Tezin Yazarı	Servet KILINÇASLAN
Tezin Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. Hakan VARGÜN
Tezin Derecesi	Yüksek Lisans
Tezin Tarihi	29.11.2017
Tezin Alanı	İşletme
Tezin Yeri	Karabük Üniversitesi
Tezin Sayfa Sayısı	93
Anahtar Kelimeler	Muhasebe Hata ve Hileleri; İç Kontrol Sistemi; Üretim İşletmeleri

ARCHIVE RECORD INFORMATION

Name of the Thesis	Importance of Internal Control System to Prevent Accounting Errors and Fraud: An Application on Manufacturing Enterprises in Zonguldak Province
Author of the Thesis	Servet KILINÇASLAN
Advisor of the Thesis	Asst. Prof. Hakan VARGÜN
Status of the Thesis	Master's Degree
Date of the Thesis	29.11.2017
Field of the Thesis	Management
Place of the Thesis	Karabük University
Total Page Number	93
Keywords	Accounting Errors and Fraud; Internal Control System; Manufacturing Enterprises;

KISALTMALAR

AIA: American Institute of Architects (Amerikan Mimarlar Enstitüsü)

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)

ACFE: Association of Certified Fraud Examiners (Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Birliği)

ASBÜ: Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi

APA: Auditors of Public Accounts (Kamu Hesapları Denetçileri)

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

CIMA: Chartered Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)

COBIT: The Control Objectives for Information and Related Technology (Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri)

COCO: Criteria of Control Model (Kontrol Modeli Kriterleri)

COSO: Committee of Sponsoring Organizations (Amerika Birleşik Devletleri Sponsor Organizasyonlar İzleme Komitesi)

FEE: Foundation of Environmental Education (Çevresel Eğitim Vakfı)

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

GKGMS: Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları

IAS: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)

IFAC: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

IIA: The Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)

INTOSAI: International Organizations of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği)

ISA: International Standard on Auditing (Uluslararası Denetim Standardı)

ISACA: Information Systems Audit and Control Association (Bilişim Teknolojileri Yönetim ve Denetim Enstitüsü)

İKS: İç Kontrol Sistemi

KDV: Katma Değer Vergisi

LSF: The Financial Security Law of France (Fransa Finansal Güvenlik Kanunu)

SAS: Statement on Auditing Standards (AICPA tarafından yayımlanan denetim standartları)

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

SPSS: Statistical Package for the Social Sciences (Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı)

TC: Türkiye Cumhuriyeti

TDK: Türk Dil Kurumu

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS: Türkiye Muhasebe Standardı

TTK: Türk Ticaret Kanunu

UDS: Uluslararası Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

vb. : ve benzeri

vs. : vesaire

ARAŞTIRMANIN KONUSU

İşletmeler, küreselleşen dünyada teknolojik ve inovatif gelişmelere ayak uydurmak için çeşitli politikalar ve prosedürler oluşturmak durumunda kalmışlardır. Bu politika ve prosedürler, işletmelerin amaçlarına ve hedeflerine tesir etmektedirler. Çeşitli politika ve prosedürlerden oluşan iç kontrol sistemi, bu noktada işletmeler için en önemli araçlardan biri olarak meydana çıkmıştır. İç kontrol sistemi; genel olarak, kanunlara ve yasal düzenlemelere uygunluk, hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılması gibi denetim risklerinin asgari düzeye indirilmesi ve işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olarak yürütülmesi gibi kilit amaçları bulunmaktadır. Küreselleşen dünyada işletmelerin büyümeleri ile birlikte işletme faaliyetleri çok daha kompleks bir hüviyete bürünmüştür. Bu durum, işletmenin faaliyetlerini kontrol etmesini zorlaştırmıştır ve iç kontrol işletmeler için çok önemli bir enstrüman hâline gelmiştir. Ayrıca, dünyaca ünlü pek çok işletmede yaşanan muhasebe skandalları iç kontrol sisteminin işletme içerisindeki önemini perçinlemiştir.

Bu çalışmanın konusu, Zonguldak İli'nde faaliyet gösteren üretim işletmelerine bilimsel araştırma yöntemlerinden anket yöntemi uygulanarak bu işletmelerde iç kontrol sisteminin yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığının belirlenmesi ve belirlenen eksikliklerin nasıl giderileceğine yönelik değerlendirmeler yapılması ve öneriler sunulması suretiyle iç kontrol sisteminin muhasebe hata ve hilelerini önlemedeki önemidir.

ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bu çalışmanın amacı, Zonguldak İli'nde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde iç kontrol sisteminin muhasebe hata ve hilelerini önlemeye yönelik yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığını belirlemek ve tespit edilen iç kontrol eksikliklerinin nasıl giderileceğine yönelik değerlendirme ve önerilerde bulunmaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde; iç kontrol sistemi ile ilgili genel kavramlara, denetim açısından iç kontrol türlerine, iç kontrol sisteminin sınırlılıklarına ve zayıf noktalarına, iç kontrol sisteminin tanınmasında yararlanılan yöntemlere, iç kontrol sisteminin amaçlarına ve unsurlarına, iç kontrol sisteminde iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisine değinilmiş ve bu konular ile ilgili görüşlerde bulunulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde; muhasebe hata ve hileleri ile ilgili kavramlara, kırmızı bayraklara (hile belirtileri), muhasebe hata ve hile örneklerine, hata ve hile arasındaki farklara değinilmiş ve bu konularla ilgili görüşlerde bulunulmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, Zonguldak İli'nde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde iç kontrol sisteminin yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığını belirlemeyi amaçlayan anket çalışması hakkında bilgiler sunulmuştur. Bu bölümde, ilk olarak araştırmanın metodolojisi ile ilgili bilgiler verilmiş, sonrasında anket yöntemi kullanılarak ulaşılan bulgular analiz edilerek sonuç ve değerlendirmelerde bulunularak öneriler sunulmuştur.

Çalışma, Zonguldak İli'nde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde meydana gelebilecek muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde iç kontrol sisteminin önemini gözler önüne sermektedir. Bu durum üretim işletmelerinde faaliyet gösteren firmaların sektörleri, üretim işletmeleri ve paydaşları yönünden çalışmayı mühim kılmaktadır. Bunun yanı sıra, çalışma neticesinde tespit edilen iç kontrol sistemi eksiklikleri ve bunların nasıl giderileceğine dair değerlendirmeler ve öneriler çalışmanın literatürdeki önemini arttırmaktadır.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araőtirmada, Zonguldak İli'nde faaliyet gösteren üretim işletmelerine bilimsel araştırma yöntemlerinden anket yöntemi uygulanmıŐ, 3'lü Likert ölçeğinde anket formlarından toplanmış veriler SPSS (Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı) Veri Analizi kullanılarak Frekans Analizi yöntemiyle analiz edilmiş ve elde edilen analiz sonuçları çerçevesinde değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur.

Frekans Analizi yönteminde, ana kütlenin içinden seçilmiş olan örneklemler ile ilgili yapılmış olan çalışmaların doğru şekilde girilmesi ile birlikte girilen bu verilerin detaylı dökümünü SPSS otomatik olarak oluşturmaktadır (<http://www.spssverianalizfiyatları.com/nasil-calisiyoruz/spss-veri-raporlama-hizmetleri/spssde-frekans-uygulamaları>, Erişim Tarihi: 30.06.2017).

KAPSAM VE SINIRLILIKLAR/KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER

Çalışmanın ana kütesini Zonguldak İli'nde faaliyet gösteren üretim işletmeleri oluşturmaktadır. T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Zonguldak İl Müdürlüğü yetkilileri ve web sitesinden alınan bilgilere göre Zonguldak'ta 547 tane üretim işletmesi bulunmaktadır. Araştırmada öncelikle 547 üretim işletmesinin tamamının ana kütle olarak seçilmesi planlanmıştır. Ancak çalışmadaki sınırlılıklar ve güçlükler nedeniyle 160 üretim işletmesine ulaşılmış olup, bu işletmelerin ise 105'i anket formunu doldurmuştur. Bu nedenlerden dolayı çalışmanın ana kütesi 160 üretim işletmesi olarak belirlenmiştir. Örneklem büyüklüğü ana kütenin yaklaşık % 65'ine denk gelmektedir.

Anket yöntemi kullanılarak elde edilen veriler, üretim işletmelerinin sahiplerinden, genel müdürlerinden ve muhasebe-finance personelinin yüz yüze ve e-posta vasıtasıyla toplanmıştır. Yüz yüze anket uygulama esnasında işletme yetkililerinin ve personelinin yoğun ısrarları sonucu anket formunu doldurmak istedikleri ve anket formunda yer alan bazı kavramlara vakıf olmadıkları gözlemlenmiştir.

1. İÇ KONTROL SİSTEMİ

Bu bölümde; İKS (İç Kontrol Sistemi) ile ilgili genel kavramlara, denetim açısından iç kontrol türlerine, İKS'nin sınırlılıklarına ve zayıf noktalarına, İKS'nin tanınmasında yararlanılan yöntemlere, İKS'nin amaçlarına ve unsurlarına, İKS'de iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisine değinilmiş ve bu konular ile ilgili görüşlerde bulunulmuştur.

1.1. İÇ KONTROL SİSTEMİ İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR

1.1.1. İç Kontrol Sistemi'nin Tanımı ve Önemi

II. Dünya Savaşı sonrası uluslararası ilişkilerin rahat bir nefes almasıyla birlikte, uluslararası ticaret büyük bir gelişme göstermeye başlamıştır. Başka bir ifadeyle, sıcak savaş ortamının sona ermesini müteakiben küreselleşmenin hızlanması çokuluslu işletmelerin gün geçtikçe artmasına zemin hazırlamıştır.

Küreselleşmenin getirdiği ortam ile birlikte büyüyen işletmelerin çalışmaları artarak kompleks bir hâle gelmiş ve işletme içi denetim aksaklıkları görülmeye başlamıştır. Böylelikle, üst yönetimin işletme içi yapıya tam anlamıyla müdahale etmesi ve bu yapıyı kontrol etmesi zorlaşmıştır (Bozkurt, 2015, s. 125). Buradan hareketle, işletme personelinin görevini kötüye kullanması riskine ve oluşabilecek hata, hile ve usulsüzlüklere yönelik, işletmelerde güçlü ve etkin bir İKS'nin gerekliliği ortaya çıkmıştır. Tesis edilen güçlü ve etkin bir İKS ile birlikte yönetim, işletme faaliyetlerini daha yakından gözlemleyerek amaçlarına uygun politikalar belirleme, izleme ve amaçlarına ulaşmada risk teşkil edebilecek durumları belirleyip bunları minimize etme ve işletme içi yapıya direkt müdahale etme imkânı elde etmiştir.

İKS, 1940'lı yıllardan sonra işletmelerde daha fazla yer alarak önem arz etmeye başlasa da bu sistem ile ilgili çalışmalara 19. yy. sonlarında da rastlanmaktadır. 19. yy. sonlarında başlayan bu sürece ilişkin 1892-2006 yılları arasında uluslararası bazda yapılan İKS düzenlemelerine, düzenlemeleri yapan kurumlara ve bu düzenlemelere ilişkin yayınlara kronolojik bir şekilde Tablo 1. 'de yer verilmiştir:

Tablo 1. 1892-2006 Yılları Arasında Uluslararası Bazda İç Kontrol Sistemi Düzenlemeleri, Düzenlemeleri Yapan Kurumlar ve Bu Düzenlemelere İlişkin Yayınların Kronolojisi

1892	Lawrence Dicksee'nin "Auditing" adlı yayını
1934	Securities Exchange Act of 1934 (Menkul Kıymetler Borsası Yasası - ABD)
1948	AIA (Amerikan Mimarlar Enstitüsü) Committe on Auditing Procedures (Amerikan Mimarlar Enstitüsü Denetim İşlemleri Komitesi'nin İç Kontrolle İlgili Hazırladığı Özel Rapor)
1957	Saul Levy'nin iç kontrolle ilgili hazırladığı özel rapor
1977	Foreign Corrupt Practices of Act (Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları ve Rüşvetin Engellenmesi Kanunu - ABD)
1979	AICPA'nın (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü) hazırladığı iç kontrole ilişkin özel danışmanlık raporu
1993	Kanada Mevduat Sigortası Vakfı'nun hazırladığı "Standards of Sound Business and Financial Practices: Internal Control" adlı yayını
1994	COSO'nun (Amerika Birleşik Devletleri Sponsor Organizasyonları İzleme Komitesi) "Integral Control - Integrated Framework" adlı yayını
1995	Kanada Bağımsız Denetçiler Enstitüsü'nün hazırlamış olduğu "Guidance Control" adlı yayını
1997	Avrupa Para Enstitüsü'nün hazırlamış olduğu "Internal Controls Systems of Credit Institutions" adlı yayını
1998	Basel Bankacılık Denetim Komitesi'nin Hazırladığı "Internal Control Systems in Banking Organizations" adlı yayını
1999	Birleşik Krallık, İngiltere ve Galler Bağımsız Denetçiler Enstitüsü'nün hazırladığı "Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code" adlı yayını
2002	Sarbanes - Oxley Yasası, "Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act" adlı kanun (ABD)
2002	Hollanda'daki "Corporate Governance in the Netherlands: The State of Affairs" adlı yayını
2003	LSF (Fransa Finansal Güvenlik Kanunu)
2003	FEE'nin (Çevresel Eğitim Vakfı) hazırladığı tartışma raporu
2003	"Keeping the Promise for a Strong Economy Act" adlı kanun (Kanada)
2004	COSO'nun "Internal Control over Financial Reporting - Guidance for Smaller Public Companies" adlı yayını
2004	IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) ve CIMA'nın (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü) ortaklaşa hazırladıkları "Enterprise Governance -Getting the Balance Right" adlı yayını
2004	Hong Kong Borsası'nın "Code on Corporate Governance Practices" adlı yayını
2005	Hong Kong Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün "Internal Control and Risk Management - A Basic Framework" adlı yayını
2005	Birleşik Krallık, İngiltere ve Galler Bağımsız Denetçiler Enstitüsü'nün hazırladığı "Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code" adlı revize edilmiş yayını
2005	ISACA (Bilişim Teknolojileri Yönetim ve Denetim Enstitüsü), COBIT (Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri)
2006	Financial Instruments and Exchange Law (Finansal Araçlar ve Döviz Kanunu - Japonya)
2006	COSO'nun "Enterprise Risk Management - Integrated Framework" adlı yayını

Kaynak: DeLuccia J. J. (2008). *IT Compliance and Controls: Best Practices for Implementation*. USA: John Wiley & Sons Inc.

Bu kronolojiye ek olarak; COSO'nun 2013 yılında yayımladığı "Internal Control - Integrated Framework", AICPA'nın 2014 yılında yayımladığı "The Importance of Internal Control in Financial Reporting and Safeguarding Plan Assets" ve ACFE'nin (Uluslararası Suistimal İncelemeleri Uzmanları Derneği) 2016 yılında yayımladığı "Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse" adlı yayınlar bulunmaktadır. Ülkemizde ise İKS'ye yönelik TTK (Türk Ticaret Kanunu), BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu) ve SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) düzenlemeleri bulunmaktadır.

Dünya'da ve ülkemizde işletmeler, bu yayınlar ve düzenlemeler sayesinde İKS ile ilgili daha nitelikli ve bilimsel bilgilere sahip olmuşlardır. Yıllar içerisinde güncellenen ve zenginleştirilen bu yayınlar ve düzenlemeler işletmelerin karşılaşabilecekleri olası risklere karşı savunma reflekslerini güçlendirmeleri noktasında oldukça yararlı olmuşlardır.

İKS'nin işletme içerisindeki önemi, zaman içerisinde artış göstermiştir. 2002 yılındaki ABD'deki (Amerika Birleşik Devletleri) Sarbanes - Oxley Kanunu ile dünya çapında bilinen Enron, Worldcom, Ahold, Parmalat gibi şirketlerin batması ile işletmelerde İKS'nin etkinliği ve değerlemesi konusu dikkatleri üzerine çekmiştir (Lakis ve Giriunas, 2012, s. 146). Ülkemizde yaşanan 2001 ekonomik krizi ve 2007'deki küresel ekonomik kriz de işletmelerdeki kontrol mekanizmasının ne kadar önemli olduğuna örnek teşkil eden durumlar arasındadır (Gül ve Kaban, 2015, s. 91).

İşletmenin kendi yapısına göre oluşturduğu amaçları gerçekleştirmesine olanak sağlayacak tüm işletme politikaları ve prosedürleri silsilesi, kontroller, kontrollerin meydana getirdiği bütünleşik yapı da İKS olarak nitelendirilmektedir (Aksoy, 2005, s. 147). Pek çok grup, kurum ve şahıs, İKS'yi yayımlanmış kılavuz ve standartlarda çeşitli yöntemlerle tanımlamışlardır. Bu tanımlardan her biri, İKS kavramını farklı kelimelerle ifade etmektedirler (DiNapoli, 2016, s. 4).

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), İKS'yi "*işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistem*" olarak tanımlamaktadır (SPK Seri X/22 No'lu Tebliğ, Onuncu Kısım, İkinci Bölüm, Md. 11/ 2).

Başka bir tanıma göre, İKS; işletme yönetiminin çeşitli kademelerince belirlenen, finansal ve finansal olmayan faaliyetlere entegre edilen , faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini, yönetiminin karar verme mekanizmasının sağlam temeller üzerine oturmasını ve gerekli yasa ve düzenlemelere uygunluğu temin etmek amacıyla dürüst bir şekilde rapor edilen işletme faaliyetlerinin tüm yönleriyle sonuçlarını içeren sistemler bütünüdür (Trenerry, 1999, s. 6).

Uluslararası düzenlemelerde bir süre işletme içi bir “yapı” olarak tanımlanan İKS, zamanla dinamik ve bütünlük bir “süreç” olarak tanımlanmaya başlanmıştır.

İKS; işletme yönetimi tarafından icra edilen, güvenilir finansal ve faaliyetler bilgileri, varlıkların korunması, faaliyetlerin etkinliği, yasalara, kurallara, düzenlemelere uygunluk, belirlenmiş işletme amaç, hedef ve misyonlarının gerçekleştirilmesi, dürüstlük ve etik değerlere bağlılık konusunda makul güvence sağlamak üzere temin edilmiş süreçler bütünüdür. Bu tanımdan hareketle, İKS, daha çok muhasebe ve finansal meselelerle ilgili bir sistem olmasına rağmen, işletme içi tüm süreçleri kapsayan ve etkin bir şekilde işlemesinden işletmenin tüm personelinin sorumlu olduğu bir sistemdir (Moeller, 2009, s. 24). İşletmenin tüm personeli İKS'nin geliştirilmesine yönelik katkıda bulunup, faaliyetlere yönelik raporlama problemlerinden, görgü kurallarına ve politikalara uygunsuzluk durumlarından sorumludur (INTOSAI, 2004, s. 43).

İKS; hem yönetsel hem de finansal meselelere yönelik bir kavram olduğu için, muhasebe camiası ve iş dünyasında farklı şekilde tanımlanabilen bir kavramdır (Curtis ve Wu, 2000, s. 64-66).

- Muhasebe Camiasına Göre İç Kontrol: Güvenilir finansal raporlamayı geliştirmek amacıyla kullanılan bir araçtır.
- İş Dünyasında Göre İç Kontrol: Güvenilir finansal raporlamaya ek olarak rekabetçi avantaj sağlayan ve geliştiren bir araçtır.

İKS, kurum amaçlarının başarılması üzerine inşa edilir. Bu yüzden, işletmenin amaçlarının açık bir şekilde ifade edilmesi ve bunun kurum çalışanlarınca anlaşılması ve bilinmesi çok önemlidir. Aynı zamanda, kurum çalışanları iyi bir İKS'nin kurumsal başarıyı garanti etmediğini ancak bu konuda makul güvence verdiğini idrak etmek durumundadırlar (DiNapoli, 2016, s. 4). İKS, işletmelerin kurumsal başarılarını garanti etmese dâhi, makul güvence ile birlikte risk teşkil edebilecek durumların meydana gelmesini önleyerek kurumsal yapılarını güçlendirmelerinde kilit rol oynar (Hatunoğlu

vd., 2012, s. 173). Kurumsal yapıları İKS sayesinde güçlenen işletmeler, finansal ya da finansal olmayan işlemlere dair çalışanlarından şeffaflık, eşitlik, sorumluluk prensipleri çerçevesinde hesap sorabilme yetisi elde ederler (Usul vd., 2011, s. 50).

İKS, özetle; işletme içindeki finansal ve muhasebe ile ilgili işlemlerle doğrudan, diğer süreçler ile dolaylı bir şekilde ilgilenen, iç denetçi, bağımsız denetçi, yatırımcılar, kreditorler, kanun koyucuların tesir ettiği, oluşturulması ve yürütülmesinden işletmenin yönetiminin birinci derecede sorumlu olduğu, faaliyetlerin etkin ve verimli olması, muhasebe bilgilerinin güvenliği ve doğruluğu, varlıkların korunması, yasalara ve işletme politikalarına uygunluk, kurumsal yapının güçlendirilmesine yönelik misyonları gerçekleştirmeye yönelik makul güvence sağlayan çok boyutlu dinamik bir süreçtir.

İKS'nin etkin olması, her işletmenin kendi yapısına göre oluşturduğu hususi amaçları gerçekleştirmesi açısından elzemdir.

Etkin bir İKS, bir işletmenin yönetim sisteminde ve riskleri minimize etme becerisinde, belirlediği hedefleri başarısında, paydaş değeri yaratılması, artırılması ve korunması açısından hayati öneme sahiptir. İşletme üst düzey yönetiminde ortaya çıkan kurumsal zaafklar, ek kurallar ve düzenlemelerle beraber zamanı efektif bir şekilde kullanma ve yasa ve mevzuatlara uygunluğun gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bunun yanı sıra, kurum içerisindeki tehditleri belirleyip bunların fırsata çevrilmesine olanak sağlayan etkin bir İKS, zaman ve paradan tasarrufu, varlıkların korunmasını ve yeni varlıkların yaratılmasını sağlayan bir işlev göstermektedir. Tüm bunlara ek olarak, etkin bir İKS sayesinde daha fazla risk alabilen işletmeler, rakiplerinden rekabet açısından daha avantajlı bir konuma gelirler (IFAC, 2012, s. 4). Avantajlı konuma gelip daha güvenilir bir imaj sergileyen işletmeler yatırımcıları ve müşterileri üzerinde oldukça olumlu bir marka konumlandırması oluştururlar. Başka bir ifadeyle, etkin bir İKS'ye sahip olan işletmeler, faaliyet gösterdikleri sektörde rakiplerinin, müşterilerinin ve yatırımcılarının gözünde pozitif bir profil sergileyerek ve kredibilitelerini arttırarak amaçlarına ulaşma yolunda büyük bir gelişme kaydederler.

Etkin bir İKS, işletmeyi korumak adına bazı kontrollerden yararlanır. Bunlar (AICPA, 2014, s. 1):

- Önleyici kontroller; işletmeye zarar verebilecek öngörülme hata ve öngörülen hile risklerini asgâri düzeye indirip, işletme içerisinde hata ve hile yapılmasının önüne geçerek bu yöntemin başarıya ulaşmasını sağlarlar.

- Saptayıcı kontroller; işletme içerisinde hata ve hile meydana geldikten çok kısa bir süre sonra tespit edip bunları büyük bir probleme dönüşmeden önce belirleme özelliğine sahiptirler.

İKS'deki önleyici ve saptayıcı kontrollerin kullanımına dair örnekler Tablo 2.'de ifade edilmiştir:

Tablo 2. Önleyici ve Saptayıcı Kontrollerin İç Kontrol Sistemi'ndeki Kullanımına Dair Örnekler

Kullanım Alanı	Önleyici / Saptayıcı Kontroller
Kanunlara uygunluk	Saptayıcı
Sözleşme süresine ve şartlarına uygunluk	Saptayıcı
İşletme politikalarına ve prosedürlerine uygunluk	Saptayıcı
Onaylanmış ve yetkilendirilmiş işlemler	Önleyici
Şeffaflık	Saptayıcı
Gözden geçirme	Önleyici
Mutabakat	Önleyici
Dürüstlük	Önleyici
Kesinlik	Önleyici
Zamana uygunluk	Önleyici
Görevlerin ayrılığı	Önleyici
Varlıkların korunması	Önleyici
Finansal Raporlama Açısından	
Ödenen ve Kaydedilen Ödemeler	Önleyici
Kaydedilmiş Sözleşmeler	Önleyici
Alınan, kaydedilen ve yatırılan ödemeler	Önleyici

Kaynak: Hightower, R. (2008). *Internal Controls Policies and Procedures*. USA: Wiley.

Önleyici ve saptayıcı kontroller ile birlikte işletme içerisinde hata ve hile riski azalacağı için hâliyle icra edilen denetim faaliyetlerinin kalitesi de kayda değer bir şekilde artış gösterecektir. Buradan hareketle, kalitesi artan denetim faaliyetlerinde denetim riski azalan bir eğilim gösterecektir.

Etkin bir İKS'de önleyici ve saptayıcı kontrollerin yanı sıra, yönlendirici ve tamamlayıcı kontroller de mevcuttur. Yönlendirici kontroller, işletme çalışanlarının, amaçlarına yönelik faaliyet göstermesine olanak sağlarken; tamamlayıcı kontroller ise İKS'de oluşan hataları onaran kontrollerdir (Usul vd., 2011, s. 50).

1.1.2. İç Kontrol Sistemi'ni Etkileyen Faktörler

İşletmelerin büyüklüğü, tesis edilecek İKS'nin kapsamı üzerinde önemli bir rol oynamaktadır. Pek çok küçük ve orta büyüklükte işletme için çok kapsamlı bir İKS'ye ihtiyaç duyulmamaktadır. Büyük ölçekli işletmelerde ise, işletme içi yapıyı denetlemek zorlaşacağından çok kapsamlı ve nitelikli bir İKS gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

İKS'yi, işletmelerin büyüklüğü dışında da etkileyen pek çok faktör bulunmaktadır (Bozkurt, 1995, s. 30):

- İşletmenin ve ortaklarının nitelikleri,
- İşletmenin yapısı,
- Faaliyetlerin kompleks yapıda olup, çeşitlilik arz etmesi,
- Veri işleme metotları,
- Yasal düzenlemelere uygunluk.

1.1.3. İç Kontrol Sistemi'nde Sorumluluk Dağılımı

İKS'de sorumluluk anlayışı genel anlamda iki değişik biçimde açıklanmaktadır. Bunlar, İKS'nin tesis edilmesindeki ve icra edilmesindeki sorumluluk anlayışı olarak ifade edilmektedir. İKS'ye yönelik tüm modeller, İKS'nin tesis edilmesinden sorumlu olan mercinin işletme yönetimi olduğu konusunda mutabıkdırlar. İç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin bu konuyla ilgili herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Çünkü İKS'nin oluşturulmasında bu denetçilerin yer alması halinde denetimin bağımsızlığı yok olacaktır (Aksoy, 2005, s. 149).

İşletmedeki İKS'ye yönelik denetçiler, yöneticiler ve yönetim kurulu üyeleri arasındaki sorumluluk anlayışını anlamada Gauthier, 2006, s. 11-12'ye göre bir benzetme yararlı olabilir. *“Bir öğrencinin birinci sorumluluğu ev ödevlerini yapmasıdır. Öğrenci için birincil sorumluluğun bu olmasının nedeni etik olmasının yanında faydalı olmasından dolayıdır, çünkü ev ödevlerinin amacı öğrencinin becerilerini daha iyi duruma getirmektir ve hiç kimse öğrencinin ödevini öğrenci için esas itibarıyla yapamaz. Bir ebeveyn, öğrenci arkadaş, özel öğretmen öğrenciye ödevi tamamlamasında çok büyük katkılar sunabilir, fakat öğrencinin direkt olarak ödeviyle ilgilenmesi durumunda arzu edilen sonuca ulaşılır. Ebeveynler aslında kendi çocuklarının birincil sorumluluğu olan ödev yapma işini bir şekilde kendileri üstelenerek çocuklarını bu sorumluluktan azade ederler. Ebeveynler ödevlerin yapılmasını bir şekilde sağladıkları için nihai sorumlu olarak kalırlar. Ebeveynler*

gerçek manada çocukları için ödevleri yapmasalar da, çocuklarının ödevlerini yaptıklarından emin olmaları gibi bir misyona sahiptirler. Sonuç olarak, öğretmenler veya özel öğretmenler öğrencilere ve ailelerine çok büyük yardımlar yapsa bile, öğrencinin yaptığıının yerini tutamaz. Ev ödevinin öğrenciler için birincil, öğretmenler ve ebeveynler için nihai sorumluluk olarak kalması gerekir. Bu benzetmede, ödevden sorumlu olan öğrenciler, ebeveynler, öğretmenler ve özel öğretmenler; işletmedeki İKS'den sorumlu olan işletme yönetimi, yönetim kurulu, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler ile yer değiştirmiştir.”

Bu benzetmeden hareketle, işletmedeki İKS'den birinci derecede sorumlu olan mercii işletme yönetimidir, çünkü, İKS; esas itibariyle yönetsel sorunlarla alakalıdır. İKS'den işletme yönetimi birincil sorumlu olduğu için, yönetim kurulu kendi başına bir sorumluluk üstlenemez, çünkü yönetim kurulunun işi, yönetimin tüm sorumluluklarını yerine getirmesini temin etmektir. Bu yüzden, yönetim kurulu nihai sorumludur. Denetçiler açısından; bağımsız denetçi, yönetimin finansal raporlama ile ilgili başarısını teyit eder ve ihtiyaç duyulması durumunda yardımcı olur. İç denetçiler de, işletme yönetimine İKS'yi inceleme ve yürütme konusunda yardımda bulunurlar, onların yerine geçemezler.

İşletmelerde, iç denetçi, bağımsız denetçi, yönetim kurulu ve yönetimden farklı olarak İKS'den sorumlu olan bir başka meslek grubu daha vardır. Bu meslek grubu profesyonel muhasebecilerdir.

Profesyonel muhasebeciler, kendi kurumlarında fonksiyonel ve stratejik bir liderlik vasfına haiz olup, İKS'nin dizaynında, geliştirilmesinde, gözlemlenmesinde, değerlendirilmesinde, etkin olmasında ve yürütülmesinde sorumluluk üstlenirler (IFAC, 2012, s. 5-6).

1.1.4. İç Kontrol Sistemi'ni Gerektiren Durumlar

İşletmeler doğaları gereği kendi politikalarını ve hedeflerini yansıtan amaçlarını gerçekleştirmek, başarılarını sürekli kılmak ve kârlarını arttırmak isterler. Bu durumları gerçekleştirmek amacıyla çıktıkları yolda çeşitli olumsuzluk ve risklerle karşılaşılırlar. İKS, genel anlamda bu riskleri ve olumsuzlukları giderme noktasında işletmelere yardımcı bir fonksiyon özelliği sergiler. Bunun yanı sıra; işletmeler pek çok farklı nedenlerden ötürü de İKS'ye ihtiyaç duyarlar.

Bu nedenler özetle (DiNapoli, 2016, s. 4-5);

- Hile riskini azaltmak,
- Kaynakların ve varlıkların kaybını engellemek,
- Performansa yönelik standartlar tesis etmek,
- Dürüstlüğü ilke edinmek,
- Olumsuz izlenime yer vermemek,
- Tüm personeli korumak.

1.1.5. İÇ Kontrol Sistemi'nin Özellikleri

İKS, pek çok modelde farklı şekilde ifade edilen çok boyutlu bir kavramdır. Bundan dolayı, COCO (Kontrol Modeli Kriterleri), COSO, INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği) gibi modellere göre de sahip olduğu nitelikler değişkenlik gösterebilmektedir.

İKS'nin genel olarak özelliklerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (ASBÜ, 2017, s. 3):

- Yönetimin yalnızca mali iş ve işlemleri ile alakalı olmaktan ziyade tüm iş ve işlemlerini içine alan çok yönlü bir yapıdır.
- Yönetimin en üst kademesinde en alt kademesine kadar bütün organizasyon personelinin sorumluluğunda olan bir yapıdır.
- Tesis edilmesi, yürütülmesi, izlenmesi ve geliştirilmesinden organizasyon yönetimi sorumludur.
- Sisteme yönelik bütün personelin rol ve sorumlulukları farklılık göstermektedir.

1.2. DENETİM AÇISINDAN İÇ KONTROL TÜRLERİ

İşletmeler, belirlemiş oldukları amaçlara ulaşma noktasında pek çok kontrol türünden yararlanırlar. Denetim açısından amaçlarının önünde risk teşkil edebilecek noktaları belirlemek ve bunları asgari düzeye indirmek için yönetsel açıdan iç kontrol ve muhasebe sistemine yönelik iç kontrol işlemlerini temel alırlar.

1.2.1. Yönetsel Açıdan İç Kontrol İşlemleri

Yönetsel açıdan iç kontrol işlemleri; finansal kayıtlarla doğrudan bağına sahip olmayan, güvenilir bilgi temin edilmesi; varlıkların kötüye kullanılması engellenerek muhafaza edilmesi; etkin ve verimli bir yapı tesis edilmesi ve işletme tarafından oluşturulmuş prosedürlere uygunluğu sağlamayı hedeflemektedir. Nitelikli bir şekilde düzenlenmiş işletme planı sayesinde, işletme yönetimine etkin karar alması için uygun

bir ortam hazırlanmaktadır. İşletme varlıklarının kötüye kullanılması ve çalınma riskine yönelik alınacak önlemlerin önleyici ve düzeltici nitelik teşkil etmesi gerekmektedir. İKS'nin etkin bir şekilde yürütülmesinden sorumlu olan işletme yönetimi, amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik bu iç kontrol işlemlerinden yararlanmaktadır (Keskin, 2016, s. 16).

1.2.2. Muhasebe Sistemine Yönelik İç Kontrol İşlemleri

Muhasebe sistemine yönelik iç kontrol işlemleri, muhasebe ile ilgili yapılan işlemlerin GKGMS'ye (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları) göre kaydedilmesine yönelik işlemlerdir. İşletme içerisindeki etkin bir İKS'de yer alan muhasebe sisteminin alt fonksiyonları; kontrol, kayıt ve raporlama, analiz ve yorumlama fonksiyonlarıdır. Kontrol fonksiyonu; muhasebe ile ilgili işlemlerin kaydedilmeden önce gerekli yasal düzenlemelere ve işletmenin kendi bünyesinde belirlemiş olduğu yöntemlere uygunluğunun doküman olarak kontrolü, kayıt fonksiyonu; muhasebe ile ilgili işlemlerin GKGMS kapsamında yevmiye kâğıtları vasıtasıyla hesaplarda tasnif edilmesi, raporlama fonksiyonu, muhasebe ile ilgili işlemlerin UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) kapsamında dönem sonu işlemlerinin yapılması ve mali tabloların oluşturulması, analiz ve yorumlama fonksiyonu ise işletmenin içerisinde bulunduğu mali tablonun bütçe rakamlarıyla birlikte analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır (Dabbağoğlu, 2007, s. 110-111).

Muhasebe sistemine yönelik iç kontrollerin başarıya ulaşması, işletme içerisinde tesis edilen muhasebe sisteminin uygun bir şekilde düzenlenip işletilmesiyle mümkün hâle gelir. Muhasebe sisteminin başarılı olarak adlandırılması için birtakım kriterleri ihtiva etmesi gerekir (Bozkurt, 2015, s. 130):

- İşletmenin faaliyetlerine göre dizayn edilen hesap planı,
- Hesapların işleyişini açık ve net bir biçimde ifade eden muhasebe yönetmeliği,
- Bütçe sisteminin etkili olması,
- İşletmenin faaliyetlerine göre tanzim edilen maliyet muhasebesi sistemi,
- Hareketleri kontrol eden belge akış düzeni.

1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİ'NİN SINIRLILIKLARI VE ZAYIF NOKTALARI

1.3.1. İç Kontrol Sistemi'nin Sınırlılıkları

İKS, ne kadar iyi tesis edilirse edilsin, bu konuda sadece makul güvence verebildiği için tüm sistemlerde olduğu gibi kendi bünyesinde de mevcut olabilecek bazı sınırlılıklar barındırır:

- İKS, mutlak güvence sağlayamaz, yalnızca makul güvence sağlayabilir.
- İKS, büyük çoğunlukla işletme personeli ve onların yaptıkları hatalar tarafından sınırlanır.
- İşletme yönetimi, İKS'yi hükümsüz kılabilir, üçüncü bir şahsı veya sistemin boşluklarını kendi çıkarları doğrultusunda kullanabilir.

Uluslararası bazda kabul gören COSO, 2013, s. 9, İKS sınırlılıklarının bazı spesifik durumlarından ötürü oluştuğunu öne sürmektedir:

- İç kontrol için bir ön şart olan amaçlara uygunluk,
- Karar verme sürecinde insan faktörlü önyargılar,
- Kurum dışında gelişen durumlar.

1.3.2. İç Kontrol Sistemi'nin Zayıf Noktaları

İşletmede genel anlamda ve muhasebe sisteminde meydana gelebilecek hata ve hileleri en alt seviyeye düşürmek için işletme içerisinde etkin bir İKS'nin tesis edilmesi şarttır. İşletmedeki hile riskini arttıran durumlar İKS'nin zayıf noktaları olarak ifade edilir. Bu zayıf noktalar özetle (Tüm, 2015, s. 111);

- Görevlerin ayrılığındaki noksanlıklar,
- Varlıkların fiziksel açıdan korunmasında görülen kusurlar,
- Yetkilendirmedeki eksiklikler,
- Belgelendirme sistemindeki eksiklikler,
- Muhasebe sisteminin nitelikli olmaması,
- Bağımsız mutabakatların olmaması.

1.4. İÇ KONTROL SİSTEMİ'NİN TANINMASINDA YARARLANILAN YÖNTEMLER

Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin İKS'yi tesis etmesi sonrası bu sistemi tanımak ve değerlendirmekle, tanıma ve değerlendirme neticesinde karşılaştığı iç kontrol ve muhasebe sistemi zayıflıklarını işletme yönetimine bildirmekle mesuldür. Bu bildirim genel anlamda yazılı olarak yapılır, fakat sözlü olarak yapılırsa çalışma kâğıtlarıyla belgelendirilmek durumundadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s. 106). Bağımsız denetçi İKS'yi tanımak adına bu belgelendirmeyi yaparken üç farklı yöntemden yararlanmaktadır.

1.4.1. Not Alma Yöntemi

İşletmenin iç kontrolünün yazılı olarak beyan edilmesidir. Bağımsız denetçi bu yöntemde, edindiği belge ve kayıtların kaynağını, işlemlerin nasıl meydana geldiğinin, belge ve kayıtların dispozisyonu, kontrol faaliyetleri ile ilgili verileri arz eder (Selimoğlu vd., 2014, s. 114).

Yöntemin uygulanmasında nota dönüştürülmesi gereken bazı özellikler bulunmaktadır (Bozkurt, 2015, s. 142):

- Muhasebe sistemindeki her bir doküman ve kaydın kaynaklarının açıklanması,
- Sistemdeki uygulama süreçlerinin not alınarak takip edilmesi,
- Kontrol prosedürlerinin uygulanma şekillerinin notlar ile takip edilmesi,
- Sistemdeki doküman ve kayıtların uygulanma şekillerinin not alınması.

1.4.2. Akış Şeması Yöntemi

Akış şeması yöntemi, İKS sürecinin, işletmedeki işlem ve belgelerin sistematik olarak sembollerle ifade edilerek gösterilmesi yöntemidir. Akış şemaları, büyük çoğunlukla satış, tahsilat, satın alma, ödeme, üretim gibi süreçlerde faaliyetlerin nasıl meydana geldiğini türlü sembollerle ifade eden şemalardır. Akış şemalarında ilgili süreçte faaliyetlerin nasıl gerçekleştiği, görev dağılımlarının kapsamı, sürecin içerdiği dokümanlar, raporlar, kayıtların içeriği ve akış yönü bulunur.

1.4.3. Anket Yöntemi

Anket yöntemi, işletme çalışanlarına İKS'ye yönelik birçok sorudan oluşan anket formunun uygulanması yöntemidir.

Anket yöntemi, İKS'nin yetersiz kaldığı yerleri belirlemek amacıyla kullanılan bir yöntemdir (Selimoğlu vd., 2014, s. 115).

1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİ'NİN AMAÇLARI VE UNSURLARI

1.5.1. İç Kontrol Sistemi'nin Amaçları

İKS'nin amaçları, COSO modeli çerçevesinde faaliyetler amaçları, raporlama amaçları ve uygunluk amaçlarıdır. Söz konusu amaçları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

Faaliyetler amaçları, geniş bir alanı kapsayabilir, bu yüzden işletmenin tüm iş sürecine dikkatli bir şekilde entegre edilmelidir. Faaliyetler amaçlarının birincil misyonu, işletmenin tümünde ve özellikle muhasebe sisteminde meydana gelebilecek hileleri önlemektir. Faaliyetler amaçları oluşturulurken, hileye en açık faaliyet alanları belirlenir. Hileye en açık bu faaliyet alanları belirlendiğinde, işletme için hile ile ilişkili potansiyel risk oluşturabilecek durumları azaltmak için kontroller oluşturulur. Faaliyetler amaçları oluşturulurken, finansal amaç ve hedeflerin başarıya ulaşması noktasında muhasebe fonksiyonu kritik bir öneme sahiptir.

Raporlama amaçları, raporlanan bilginin incelenen değerlendirme ve değerlendirme süreci için yeterli olup olmadığını belirlemek için raporlama süreci ile ilgili bilgileri dikkate alır. Raporlama amaçları, raporlama için toplanan bilginin kullanışlı olup olmadığını ve o bilgiye ihtiyaç duyulup duyulmadığını değerlendirmek için raporlama sürecini periyodik aralıklarla takip edilmesine yöneliktir. İşletme sürecinde yaşanan kurumsal değişiklikler, raporlama sürecini de etkilemektedir, bu yüzden işletme için önemli seviyede kurumsal değişiklikler olacağı zaman raporlama gereklilikleri ona göre revize edilip yürütülmelidir.

Uygunluk amaçları, işletmelerin uymak durumunda oldukları temel ticaret kanunlarının birer örnekleridir. Uygunluk amaçları, işletmeler için sektörden sektöre farklılık teşkil edebilir ve uygunluğu temin etmek için yasal ve profesyonel uzmanların danışmanlıkları gerekir.

1.5.2. İç Kontrol Sistemi'nin Unsurları

İKS'nin teorik bakımdan çehresi, yeni yapılan değerlendirmelerle birlikte değişime uğramıştır. Bu değişimler, 1988 yılında AICPA'nın İKS'yi kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürlerinden oluşan üç ana unsurdan meydana geldiğini ifade eden SAS No. 55'i (AICPA tarafından yayımlanan denetim standartları) yayımlamasıyla başlamıştır. 1992 yılında COSO, İKS'nin beş ana unsurdan meydana geldiğini ifade etmiştir. 1995 yılında AICPA, COSO'nun ifade ettiği beş unsuru benimsemiş ve SAS No. 55'e ilave olarak SAS No. 78'i yayımlamıştır (Curtis ve Wu, 2000, s. 64).

- Kontrol Ortamı,
- Risk Değerlemesi,
- Kontrol Faaliyetleri,
- Bilgi ve İletişim Faaliyetleri,
- Gözleme Faaliyetleri.

1.5.2.1. Kontrol Ortamı

İKS; etkin ve güçlü olma yetisini, kontrol ortamından alır. Kontrol ortamı, İKS'nin niteliğini belirlemede başat bir misyona sahiptir.

Kontrol ortamı, beklentiler doğrultusundaki yönetim standartlarını da içeren İKS'nin önemi hakkında işletme içi iletişimi sağlayan bir işletme için yönetimin üst sesi olarak bilinen üst düzey yönetim ve yönetim kurulu ile başlayan bir İKS unsurudur. Yönetim, işletmenin çeşitli kademelerinde bu beklentileri vurgulamalı ve geliştirmelidir. Kontrol ortamı, tüm işletmeye hâkim olan dürüstlük ve etik değerleri, yönetim kurulunun gözden kaçan sorumlulukları icra etmesini sağlayan parametreleri, kurumsal yapı çerçevesindeki görevlendirme ve sorumluluk anlayışını, yetenekli personelleri muhafaza etmek, korumak, cezbetmek misyonunu, performans değerlendirmelerini, ödülleri, teşvikleri ve işletme için hesap verebilirlik anlayışını kapsar. Kontrol ortamı, işletmenin tarihi ve değerleri, toplam pazarı, rekabet ve tüzel yapısı gibi birtakım iç ve dış faktörlerden etkilenir. Etkin bir kontrol ortamı, işletmenin amaçlarına başarıyla ulaşması adına gerekli olan risk değerlendirme unsurunu, kontrol faaliyetlerinin işleyişini, gözleme faaliyetleri ile beraber bilgi ve iletişim sistemlerinin kullanımı ile ilgili işletme içi bir disiplin ortamının oluşmasını sağlar (Moeller, 2013, s. 41-42).

1.5.2.2. Risk Değerlemesi

Risk, işletme amaçlarının başarılmasını aksi yönde etkileyecek veya tehdit edecek durumların meydana gelmesi ihtimalidir. Yönetim, risklerin saptanması ve risk toleransının tanımlanmasını sağlamak amacıyla amaçları açık bir şekilde belirlemelidir. Risk değerlemesi; işletmenin topyekün çabasıyla bu tehditlerin belirlenmesi ve analiz edilmesi, risklerle baş edebilme noktasında ilkeler oluşturulmasına yönelik dinamik ve tekrarlayan süreçler bütünüdür. Yönetim, dış çevrede ve amaçlarına ulaşabilme yeteneğini engelleyebilecek olan kendi çalışma modelinde meydana gelebilecek muhtemel değişiklikleri hesaba katmak durumundadır. Yönetim, tanımlanan her bir risk için onu risk olarak kabul edip etmeyeceğine karar vermeli, karar neticesinde belirlediği riski makul seviyeye indirmeli veya riskten kaçınmalıdır. Risk değerlemesi, değişen ortamı gözlemleme ve riskin oluşma olasılığını ve etkisini azaltmak için planlanan faaliyetleri izleyen sürekli bir süreçtir (DiNapoli, 2016, s. 14).

İşletme içerisinde risk teşkil eden durumlardan bazıları; SAS 78'de, işletmenin faaliyet alanındaki değişimler, reforme edilmiş bilgi sistemi, yeniden yapılandırma, öngörülemeyen seviyede büyüme, muhasebe ile ilgili bildirimler olarak ifade edilmiştir. Bağımsız denetçiler, bu riskleri, işletmelerin risk değerlendirme süreci çerçevesinde detaylı bir şekilde incelemelidir. Başka bir ifadeyle, bağımsız denetçiler işletmelerin riski nasıl değerlendirdiklerini, risklerin önem düzeyini nasıl belirlediklerini ve finansal tablolarla ilişkisini yeterli ölçüde anlamalıdır (Uzay, 1999, s. 92). Bağımsız denetçiler, işletmelerin finansal tablolara yönelik riskleri nasıl değerlediğine ilişkin bilgi toplarken genellikle anket yöntemi ve görüşmelerden yararlanırlar (Selimoğlu vd., 2014, s. 110).

1.5.2.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, yönetim talimatlarının işletme amaçlarının başarıya ulaşma risklerini azaltmasını sağlayan politika ve prosedürlerden oluşan faaliyetlerdir. Kontrol faaliyetleri, işletmenin tüm noktalarında, iş süreçlerinin çeşitli safhalarında ve teknoloji ortamında icra edilir. Faaliyetler, doğası gereği önleyici veya saptayıcı kontrollerdir ve yetkilendirme ve onaylama, doğrulama, mutabakat ve çalışma performansı kritikleri gibi bir dizi manuel ve otomatik faaliyetleri ihtiva eder. Görev ayrımları, özellikle kontrol faaliyetlerinin gelişimi ve seçimi durumunun içine inşa edilirler. Görev ayrımının kullanışlı olmadığı durumlarda, yönetim alternatif kontrol

faaliyetleri seçer ve geliştirir (COSO, 2011, s. 275). Yönetimin İKS'yi daha etkin hâle getirmek amacıyla seçip geliştirdiği kontrol faaliyetleri, pek çok İKS modelinde önleyici, saptayıcı, yönlendirici ve tamamlayıcı kontroller olarak ifade edilmektedir. Bu kontrol faaliyetlerinin işletme amaçlarına uygun olması, işlevselliğini muhafaza etmesi ve maliyetinin uygun, makul bir nitelik arz ederek kontrol hedefleriyle uyum içinde olması gerekir (Akyel, 2010, s. 173).

İşletme içerisindeki kontrol faaliyetlerinden bazıları; İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s. 106 ve Aksoy, 2005, s.151-152'ye göre özetle;

- Mutabakatlara yönelik raporlama, kontrol ve onay işlemleri,
- Kayıtlara yönelik aritmetik doğruluk kontrolü,
- Bilgi işlem sisteminin ve uygulamalarının, bilgisayar programlarındaki değişikliklere uygun olarak kontrol edilmesi,
- Mizan ve kontrol hesaplarının yapılması ve denetlenmesi,
- Belgelere yönelik kontrol ve onaylanma işlemleri,
- İşletme hakkında dış çevreden alınan bilgilerin işletmenin kendi bünyesinden alınan bilgilerle mukayese edilmesi,
- Kasa ve stok sayımları neticelerinin kayıtlardaki rakamlarla mukayese edilmesi,
- Kayıtlar ve aktifler üzerindeki doğrudan fiziki ulaşımın sınırlı hâle getirilmesi,
- Mali neticelerin bütçe rakamları ile kıyaslanıp analiz edilmesi.

1.5.2.4. Bilgi ve İletişim Faaliyetleri

Bilgi ve iletişim, tüm iç kontrol amaçlarını gerçekleştirecek derecede öneme sahiptir. Güvenilir ve uygun bilgi için önkoşul, durumların ve işlemlerin uygun bir şekilde sınıflandırılması ve zamanında kaydedilmesidir. Ele alınan durum ile ilgili bilgiler tanımlanmalı, muhafaza edilmeli ve bir form içerisinde ilişkilendirilmeli ve personelin İKS ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayan bir zaman çizelgesi oluşturulmalıdır. Bu yüzden, İKS, tüm işlemler ve önemli durumlar, tamamıyla belge haline getirilmelidir. Bilgi sistemleri; faaliyetlerin yürütülmesine ve kontrol edilmesine olanak sağlayan faaliyetler, finansal veya finansal olmayan, yasalara ve mevzuatlara uygun bilgileri içeren raporlar üretirler. Bu raporlar, içeride üretilmiş bilgi ile ilgilenmeyip, karar verme ve raporlama mekanizması için gerekli olan dışarıda gerçekleşen olaylar, aktiviteler ve durumlarla ilgili bilgilerle ilgilenirler.

Yönetimin yerinde kararlar verme becerisi; uygun, güncel, kesin, ulaşılabilir ve uygun zamandaki bilgi olarak ifade edilebilecek kaliteli bilgiden etkilenir. Etkili iletişim, baştanbaşa tüm bileşenler, yapı ve işletme içerisinde çok yönlü bir akışkanlık göstermelidir. Tüm işletme personeli, kontrol sorumluluklarının ciddiye alındığının bir göstergesi olarak, üst yönetimden gelen mesajları açık ve net bir biçimde almalıdırlar. Her bir personel, kendi bireysel faaliyetlerinin diğer personellerle ilişkisini ve İKS içerisindeki rollerini anlamalıdır. Etkili bir iletişim için dış gruplarla olan bağlantılar da gereklidir (INTOSAI, 2004, s. 38-39).

Bilgi ve iletişim faaliyetlerinin bilgi teknolojilerinde meydana gelen değişimler göz önünde bulundurularak güncellenmesi ve revize edilmesi gerekir (Demirbaş, 2005, s. 171).

İKS'nin asıl amacı, muhasebe ile ilgili işlemlerin güvenliğini sağlamak olduğu için bu noktada muhasebe bilgi sistemlerinin oldukça büyük bir önemi vardır. Bir işletmenin muhasebe bilgi sistemi, hesap kalemlerine ya da her bir döngüye yönelik belirlenmiş olan denetim hedefleriyle ilgili yeterli seviyede bilgi akışı sağlamalıdır. İşletme, bu sistemin bunu gerçekleştirecek şekilde oluşturulmasından sorumludur (Selimoğlu vd., 2014, s. 112).

1.5.2.5. Gözleme Faaliyetleri

Gözleme, iç kontrol performans kalitesinin değerlendirilmesi ve muhafaza edilmesi amacıyla işletme tarafından yürütülen bir süreçtir. Kontrol uygulamalarını ve etkinliğini gözlemek, işletmenin sorumluluklarından biridir. Gözleme, gerekli düzeltici tedbirler alma, gerekli, periyodik ilkeler üzerine bir kontrol sisteminin dizaynı ve faaliyetinin değerlendirilmesi ile ilgili çalışmalardır. Gözleme, sürekli ve rutin bir prensip çerçevesinde gerçekleştirilebilir ya da ayrı bir değerlendirme kısmı olabilir. Gözleme adına etkili bir denetim için temel prensip, tahmin edilmesi çok kolay olan bir sürecin güvenilir neticeler vermeyeceği görüşüdür (Graham, 2015, s. 173).

Sürekli olarak yapılan değerlendirmeler, ayrı yapılan değerlendirmeler veya her ikisinin birlikte kullanılmasıyla yapılan değerlendirmeler, mevcut ve yürütülmekte olan her bir işlemi etkileyen kontrolleri de içeren İKS'nin beş unsurunu araştırmak için kullanılır. Araştırmalar sonucunda ulaşılan sonuçlar değerlendirilir ve herhangi bir kusur bulunması durumunda ciddi görülen sorunlar üst yönetim ve yönetim kuruluna rapor edilir (D'Aquila, 2013, s. 27).

Gözleme faaliyetleri, işletmenin muhasebe sistemi yetkilileri, iç denetçi ve bağımsız denetçilerin İKS'ye yönelik sorumlulukları açısından önemlidir.

İşletmenin muhasebe sistemi ile ilgili yetkilileri, işletme içerisinde tesis edilen İKS'nin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirmeden birinci derecede sorumludurlar. İç denetçi, İKS'nin etkinliği ve yeterliliği ile ilgili iç değerlendirme ve gözleme faaliyetlerinden sorumlu iken, bağımsız denetçi de, dış değerlendirme ve raporlamadan sorumludurlar (Rezaee, 1994, s. 37).

1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİ'NDE İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ

İşletmelerde İKS, işletme yönetiminde tesis edilir. Yönetim kurulu, yönetimin sorumluluklarını ne derece yerine getirip getirmediğiyle ilgilenir. İç denetçiler, yönetime İKS'nin incelenmesi ve performansının değerlendirilmesi noktasında yardımcı bulunurlar. Bağımsız denetçiler ise finansal tablolarda meydana gelebilecek hata ve hilelerin önlenmesine yönelik görüşlerde bulunurlar. Bu yüzden, işletmenin muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesi adına iç denetçinin ve bağımsız denetçinin uyum içinde çalışması çok önemlidir. İç denetçi ve bağımsız denetçinin belirli zaman aralıklarında İKS'ye yönelik görüş alışverişinde bulunmaları gerekir.

Denetçiler, işletmedeki denetim faaliyetlerini yaparlarken GKGMS ve UDS (Uluslararası Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları)'den yararlanırlar. GKGMS, 1947 yılında AICPA tarafından geliştirilen ve günümüze kadar pek fazla değişikliğe uğramadan gelmiş olan standartlardır. Denetim çalışmalarının en önemli merhalesi olan İKS'de, bağımsız denetçiler; GKGMS çerçevesinde iç denetçilerin sorumluluğundaki iyi işleyen bir İKS'nin verdiği güven ortamıyla birlikte çok fazla denetim kanıtı toplamaktan kurtulup işlemlerini daha kısa bir zamanda bitirirler (Elitaş, 2011, s. 37-42).

İşletmelerde yapılan bağımsız denetim işlemlerinde, muhasebe sisteminin güven arz etmesi için yararlanılan bilgilerin doğruluğu, işletmelerdeki İKS'nin etkinliğinin incelenmesini zaruri hale getirmiştir. Bağımsız denetçiler, denetledikleri işletmelerin muhasebe sistemi içerisindeki tutulan hesapların ve mali tabloların doğruluğunu belirlemek ve yılsonunda yapılacak olan denetim çalışmalarının türünü, kapsamını, detaylarını ve yapılma zamanını saptamak üzere işletmenin İKS'sini tetkik ederler. İç denetçiler de, bağımsız denetçilerin belirlemiş oldukları amaçlara yönelik,

işletme personelinin kurulmuş olan İKS'ye ve üst yönetimin belirlemiş olduğu kurallar silsilesine riayet edip etmediklerini incelerler (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 37). İç denetçiler, güçlü bir İKS sayesinde işletme çalışanlarının yapacakları hile ve yolsuzlukların önlenmesinde de önemli rol oynarlar (Uzay, 1999, s. 14).

1.6.1. İç Denetimin Tanımı

İşletmelerde yaşanan denetim zaafı, işletmelerin denetim politikalarını ve anlayışlarını tekrar gözden geçirmelerine neden olmuştur. Buna istinaden, özellikle muhasebe sisteminde meydana gelen hata ve hileler, iç denetimin işletme içerisindeki önemini daha da arttırmıştır. Bu noktada, iç denetim; İKS'nin etkin bir şekilde yürütülmesinden birinci derecede sorumlu olan yönetime işletme amaçlarının ulaşılmasına engel teşkil edebilecek risklere karşı yardımcı olma ve rehberlik etme konusunda yardımcı olur. İç denetim, işletmeye tesis ettiği İKS'yi ve faaliyetlerini inceleme ve değerlendirme noktasında yardımcı olan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin amacı, yönetim kurulu ve yöneticilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlamaktır. İç denetim, işletme kontrollerinin geliştirilmesini makul bir maliyetle gerçekleştirmeyi hedefler.

İç denetim doğası gereği ülkeler, kurumlar ve kanunlarda farklılık arz eder. Tek bir iç denetim yaklaşımından bahsetmek mümkün değildir. İç denetim her bir kurum tarafından farklı şekilde algılanır. En iyi iç denetim fonksiyonları, kurumun önceliklerini ve değerlerini yansıtan iç denetim fonksiyonlarıdır (Pitt ve Pitt, 2014, s. 3).

1.6.2. İç Denetçinin İç Kontrol Sistemi'ndeki Sorumlulukları

İç denetçi, yönetim, kontrol ve risk yönetimi araçlarını birleştirici bir kurum anlayışı üzerine düşünerek çok zaman harcar. Başdenetçi, bu düşünme sürecinden sonra ancak işletme içerisindeki iç denetim sürecini tanımlamaya başlayabilir. Bu açık yaklaşım, bazı durumlar referans alınmazsa ilerde oldukça karmaşık bir yapıya bürünebilir (Pickett, 2010, s. 50):

- Mevcut kurumsal denetim uygulamaları,
- En iyi ve uygun uluslararası denetim standartları,
- Piyasa ve paydaşların beklentileri.

İşletmedeki iç denetim faaliyetlerinden sorumlu olan iç denetçinin İKS'ye yönelik birtakım sorumlulukları bulunmaktadır (Pickett, 2011, s. 100):

- Uygunluk, varlıkların korunması, finansal raporlama gibi çok fazla önem teşkil eden kilit iç kontrol amaçlarına yönelik en fazla risk oluşturabilecek durumları değerlemek,
- Riske en yatkın olan durumları gözden geçirerek bunlarla ilgili bir program oluşturmak,
- Yönetime kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığı konusunda ve kontrol amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik destekleyici önerilerde bulunmak,
- Kontrolleri güçlendirmek için gerekli ve uygun iyileştirmelerin yapılmasını tavsiye etmek ve tavsiye edilen değişiklikleri etkisiz kılacak riskleri belirlemek,
- Yönetimin üzerinde mutabık kalınan denetim tavsiyelerine göre hareket edip etmediğini keşfetmek amacıyla denetim çalışmalarını izlemek.

Sonuç olarak, iç denetçiler, İKS'yi tesis etme sürecinde yönetimlerin uygulamalara yönelik rehberlik gereksinimlerine iyi ve ekonomik bir biçimde cevap verebilmek adına önemli bir iç alternatif olmaktadır. İç kontrol ve risk konularında yeteri kadar mesleki eğitim, tecrübe ve yetkinliğe sahip, yönetimlerinin iş süreçlerini tanıyan, uluslararası bir mesleki sertifikaya sahip iç denetçiler; İKS'nin düzgün bir şekilde tesis edilmesi ve yürütülmesine yönelik yol gösterici bir işlev göstermektedirler (Kaya, 2016, s. 21).

1.6.3. İç Denetim Komitesinin İç Kontrol Sistemi'ndeki Sorumlulukları

İç denetim komitesinin İKS'deki ana sorumluluğu, işletmedeki yıllık denetim sürecini anlamak ve bu konuda yönetim ile iş birliği yapmaktır. Bunun yanı sıra, iç denetim komitesinin İKS içerisinde pek çok sorumluluğu bulunmaktadır (DiNapoli, 2010, s. 19):

- Bağımsız denetçi ile denetim planı sürecinin bir parçası olan risk değerlemeyi tartışmak ve gözden geçirmek,
- Denetim raporu taslağını ve yönetimin teyit mektubunu gözden geçirip temin etmek,
- Yönetimden gelen denetim raporu taslağını ve teyit mektubunu yorumlamada yönetim kuruluna yardımcı olmak ve yıllık denetim raporunun kabul edilmesi adına tavsiyede bulunmak,

- İç denetçinin yönetim kurulu toplantılarına katılmasıyla ilgili tavsiyelerde bulunmak,
- Periyodik olarak değerlendirilen ve test edilen kilit kontrol faaliyetlerini ve yüksek risk taşıyan alanları belirlemek için yıllık denetim planlarını gözden geçirme işlemlerini içeren iç denetim fonksiyonlarının gözden kaçan hatalarını bulmak,
- İç denetim faaliyetlerinin sonuçlarını gözden geçirmek,
- İç denetçi tavsiyelerinin yürütülüp yürütülmediğini gözlemek,
- İç denetim fonksiyonunun performans değerlemesinde sorumlu olmak.

1.6.4. İç Denetim ve İç Kontrol Arasındaki Benzerlikler ve Farklılıklar

İç kontrol ve iç denetim kavramları arasında pek çok farklılıklar ve benzerlikler mevcuttur. Öncelikle, her iki kavram da işletme açısından etkinlik, verimlilik ve ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik işletme tarafından tesis edilen kontrol yapılarıdır. Her iki kavram da yönetsel kontrolleri temsil eder, fakat kontrol hareketlerinin belgelendirilmesi, ölçülmesi, değerlendirilmesi ve değerlemesi olan iç denetim ve çoğunlukla önleyici, yönetsel, hiyerarşik denetimi içeren iç kontrol arasındaki çizgi belirlenmelidir. İki kavram da, tüm işletmeler ve fonksiyonları için evrensel bazda kabul edilen kavramlar olmakla beraber, finansal muhasebe, üretim, insan kaynakları, bilgi teknolojileri ve yönetim kalitesini ilgilendiren durumlarla ilgilendirilir (Gheorghe, 2012, s. 203). Bir diğer benzerlik olarak, işletmenin muhasebe sisteminde meydana gelebilecek hata, hile ve varlıkların kötüye kullanılması ile ilgili durumlarda hem iç denetim hem de iç kontrolün önemli bir yere sahip olduğundan bahsetmek mümkündür (Hüner, 2014, s. 114).

Hightower, 2008, s. 27'ye göre; iç kontrol ve iç denetimin farklılık arz ettiği durumlar iki durumla özetlenebilir:

- İç kontrol fonksiyonu, operasyonel ve finansal amaçlarını ve hedeflerini destekleyen, ifade eden, belgeleyen, test eden proaktif bir katılıma gereksinim duyar.
- İç denetimler, genel anlamda fikir ve yargıları icra etmek amacıyla verileri ve raporları teyit etmekle alakadar olurlar. İç kontroller ise, gelişmenin önünde engel teşkil eden alanları belirleyerek zayıflıkları açığa çıkarmak amacıyla finansal ve faaliyetler süreci doğrulamakla ilgilendirilir.

1.6.5. Bağımsız Denetimin Tanımı

Toplumun zamanla büyümesi ve ekonomik yapının çok daha fazla kompleks hâle gelmesiyle birlikte bilgiye ulaşma noktasında güven ortamının önemi gün geçtikçe fazlalaşmıştır. Ekonomik konulara dair karar alma sürecinde güvenli ve geçerli bilgiye ulaşmak, alınan kararın tutarlı ve belirlenen amaçlara yönelik olmasını sağlamaktadır. Karar alınırken yararlanılan bilgilerin güvenilir olmayışı, kaynaklardan etkin ve verimli bir biçimde yararlanmanın önüne geçerek, topluma ve karar alıcılara zarar vermektedir. Bu duruma istinaden, yatırımcılar ve karar alıcılar işletme başarısının değerlendirilmesinde baz aldıkları finansal bilgilerle ilgili bağımsız bir güvence ararlar (Sağlar ve Tuan, 2009, s. 349).

Bağımsız denetim; bir işletmenin finansal tablolarının ve finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğunun, uygun bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapor oluşturulmasıdır (http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf, Erişim Tarihi: 05.10.2016).

Bağımsız denetimde, bağımsız denetim şirketleri tarafından ifa edilen denetimlerde, kamuya ifade edilecek ya da SPK'ye gönderilecek olan finansal tabloların uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak tanzim edilip edilmediği tetkik edilir. Başka bir ifadeyle, finansal tablolardaki verilerin güvenilirliği ve gerçeği şeffaf bir şekilde aktarıp aktarmadığı araştırılır. Bağımsız denetimin geçerli olması için denetim ilke ve kurallarına riayet edilmesi zaruridir (Erdoğan, 2002, s. 59).

1.6.6. Bağımsız Denetçinin İç Kontrol Sistemi'ndeki Sorumlulukları

Kontrollü bir ekonomik sistemde, bağımsız denetçinin rolü oldukça karmaşıktır. Bağımsız denetçiler, işletme yönetimi tarafından hazırlanan işletmeye yönelik denetim kanıtlarıyla desteklenen finansal ifadelerin doğruluğu konusunda görüşte bulunurlar. Finansal ifadelere ve kanıtlara yönelik bilgiler yatırımcıların yatırıma yönelik karar alması noktasında oldukça etkilidir. Ayrıca, işletme sahiplerinin yönetimin performansını değerlendirmesi konusunda da oldukça yararlıdır (Balachandran ve Ramakrishnan, 1980, s. 141).

Bağımsız denetçinin finansal tablolarda oluşabilecek hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesine yönelik pek çok sorumluluğu bulunmaktadır (SPK Seri X/22 No'lu Tebliğ, Altıncı Kısım, Md.2/1):

- İşletme yönetimi ve yönetimden mesul kişilerin dürüst bir tutum sergilemelerine rağmen, hile ve usulsüzlük kaynaklı yanlışlıkların ortaya çıkabileceği olasılığını hesaba katarak mesleki şüpheciliklerini muhafaza etmek,
- İşletmenin finansal tablolarının hile ve usulsüzlüklere dayalı önemli yanlışlıkların olması ihtimaline karşılık bağımsız denetim ekibinin görüş alışverişi yapması ve görüşmelere katılmayan diğer ekip üyelerinin sorumlu ortak başdenetçi tarafından bilgilendirilmesini sağlamak,
- Hile ve usulsüzlükten doğan önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinde gerekli metotlardan yararlanmak,
- İşletme yönetiminin arz ettiği finansal tablo, raporlar, bilgiler ve beyanatlarla ilgili hile ve usulsüzlükten doğan risklerinin belirlenmesini; kontrol faaliyetlerini de içeren kontrollerinin tasarımının değerlendirilmesini ve tatbik edilip edilmediğini saptamak,
- Finansal tablolarda hile ve usulsüzlükten doğan yanlışlık risklerinin tespiti ile alakalı konuları belirlemek, bağımsız denetim ekibini tayin etmek ve yönetmek; işletmenin muhasebe politikalarını önemsemesini ve tatbik edilecek bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi esnasında bütün bu öğelerin tahmin edilememe riskini hesaba katmak,
- İşletme yönetiminin kontrolleri aşması riskine yönelik gerekli bağımsız denetim teknikleri oluşturup bunları tatbik etmek,
- Belirlenmiş hile ve usulsüzlükten kaynaklı önemli yanlışlık risklerine yönelik gerekli tutumların alınmasını sağlamak,
- Belirlenmiş olan yanlışın hile ve usulsüzlükten doğup doğmadığını açıklamak,
- İşletme yönetiminden hile ve usulsüzlüğe yönelik yazılı teyit mektupları temin etmek,
- İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle hile ve usulsüzlüklere yönelik iletişim halinde bulunmak.

2. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

Bu bölümde, muhasebe hata ve hileleri ile ilgili kavramlara, kırmızı bayraklara (hile belirtileri), muhasebe hata ve hile örneklerine, hata ve hile arasındaki farklara, değinilmiş ve bu konularla ilgili görüşlerde bulunulmuştur.

2.1. MUHASEBE HATASI İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Türkiye’de ve dünyada meydana gelen muhasebe sistemindeki hata ve hileler sonucunda, finansal tabloların güvenilirliği ve şeffaflığı konusunda endişeler yaşanmıştır. Bu endişelerin azaltılması adına; uluslararası bazda ISA 240 (Uluslararası Denetim Standardı), SAS 99, Türkiye’de ise “SPK Seri X/22 No’lu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” gibi birçok düzenleme oluşturulmuştur. Bu düzenlemelerin amacı, muhasebe sistemindeki hata ve hileyi minimum seviyeye getirerek güvenilir ve şeffaf bilgiler ihtiva eden finansal tabloları tüm kamuoyu ile paylaşmaktır. Güvenilir ve şeffaf bilgiler ihtiva eden finansal tablolar, işletmenin saygınlığı ve değeri açısından oldukça önemli bir yer teşkil etmektedir (Dinç ve Cengiz, 2014, s. 223).

2.1.1. Hata ve Muhasebe Hatası Kavramı

TDK (Türk Dil Kurumu); hata kavramını, "*yanlış, bilmeyerek ve istenmeyerek yapılan yanlış, yanılma, kusur, yanılğı*" olarak tanımlamaktadır (www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 09.09.2016). Hata kavramı, genellikle, kasıtlı hileli davranışlara tezat bir anlam teşkil ederek istem dışı yanlışlıklar ve kontrolden çıkma olarak da ifade edilmektedir (O’Regan, 2004, s. 105).

TMS-8 (Türkiye Muhasebe Standardı), hata kavramını; "*Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS’ye (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir*" şeklinde ifade etmektedir (TMS-8, 2005, s. 12). Bu ifadeden hareketle; TMS-8, finansal tablolarda

yapılan hata veya hilelerin cari dönemde belirlenememe durumuna karşılık, sonradan geçmişe yönelik olarak düzeltilmesini tavsiye etmektedir. Bu düzeltme işlemiyle, taraflara doğru bilginin ulaşması sağlanmaktadır (Uyar ve Küçükkaplan, 2011, s. 3). Muhasebe hatalarının düzeltilmesi işleminde, muhasebe standartlarından yola çıkılarak bir yöntem belirlenir. Muhasebe standartları, bazı spesifik durumlar meydana geldiğinde, alternatif yöntemlerin uygulanmasına olanak sağlayabilmektedir. Hataların düzeltilmesine yönelik standart düzeltme işleminde, “geriye dönük raporlama” yöntemi kullanılırken, alternatif düzeltme işlemindeyse “cari dönemde raporlama” yöntemi kullanılır. İşletmeler, IAS-8 (Uluslararası Muhasebe Standartları) kapsamında hataların düzeltilmesine ilişkin bu iki yöntemden yararlanırlar.

Muhasebe hataları, işletme çalışanlarının finansal tablolarda kasıt taşımadan yaptıkları, bir tutar veya beyanatın atlanması ve muhasebe ilkelerinin uygulanması, değerlemesi, kayıt altına alınması, sınıflandırması, sunulması ile ilgili hususlar çerçevesinde ifa edebilecekleri yanlışlıklardır (Alagöz, 2008, s. 116).

2.1.2. Muhasebe Hatalarının Sebepleri

Muhasebe hataları, işletme çalışanlarının yapmış olduğu kasıt unsuru taşımayan dikkatsizlik, unutkanlık, ihmal, muhasebeye yönelik bilgiler konusunda yetkin olmama ve tecrübe eksikliği gibi birtakım davranışlardan kaynaklanmaktadır (Hatunoğlu vd., 2012, s. 177).

2.1.2.1. Dikkatsizlik ve Unutkanlık

İşletme personelinin muhasebeye yönelik işlemleri gerçekleştirirken dikkatsizlik ve unutkanlık neticesinde yaptıkları işlemler muhasebenin akış sistemini etkileyerek, muhasebe hatalarına neden olmaktadır. Buradan hareketle, muhasebe akışının sağlam olduğu işletmelerde, hataların meydana gelme riski daha az olmaktadır.

2.1.2.2. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

İşletmede muhasebe ile ilgili işlemleri gerçekleştiren personelin yeteri kadar yetkin ve tecrübeli olmaması, muhasebe hatalarının oluşmasına yol açmaktadır. Bu yüzden, işletmelerde muhasebe ile ilgili tüm işlemleri doğru ve eksiksiz bir şekilde gerçekleştirebilecek nitelikte tecrübeli personellerin yer alması, muhasebe hatalarının meydana gelmesini azaltıcı bir rol oynamaktadır. İşletme çalışanlarının bilgi ve tecrübe

eksikliğini gidermeye yönelik alacakları eğitimler, muhasebe hatalarının asgari seviyeye indirilmesi konusunda başvurulabilecek en önemli yöntemlerin başında gelmektedir.

2.2. MUHASEBE HATALARININ KAPSAMI

Muhasebe hataları, işletme çalışanları tarafından yapılan pek çok nedenden kaynaklansa dahi, hataların kapsamını rasyonel bir şekilde belirlemek kolay değildir (Dumanoğlu, 2005, s. 350). İşletmelerin muhasebe sistemlerinde meydana gelen hataları genel olarak aşağıdaki başlıklar altında değerlendirmek mümkündür (Açık, 2012, s. 353):

- Matematiksel hatalar,
- Kayıtlara yönelik hatalar,
- Nakil hataları,
- Unutma ve tekrarlamadan kaynaklı hatalar,
- Bilanço hataları.

2.2.1. Matematiksel Hatalar

Muhasebe sistemine yönelik hesaplama işlemlerinde dört işlemin yanlış uygulanması sonucu meydana gelen hatalardır. Bu tür hatalar, büyük çoğunlukla hesap bakiyelerinin hesaplanması esnasında meydana gelen hatalardır.

Genel giderler hesabının borç bakiyesi 10.000 TL iken, sehven 12.000 TL olarak hesaplanıp kar-zarar hesabına aktarılmasından sonra oluşan 2.000 TL'lik fark, matematiksel hataya bir örnek teşkil eder (Kirik, 2007, s. 43).

2.2.2. Kayıtlara Yönelik Hatalar

Belgelerin muhasebeleştirilmesine yönelik kayıtlarda meydana gelen rakamsal ve hesaplama yanlışlıklarıdır. Kayıt hataları genel olarak üç şekilde gerçekleşir (<https://www.frmtr.com/ekonomi-iktisat-isletme-istatistik/732679-muhasebede-hata-ve-hileler.html>, Erişim Tarihi: 09.10.2016):

- Belgelerdeki rakamların yanlış olarak defter kayıtlarına aktarılması,
- Bir işlemin yanlış şekilde değerlendirilmesi neticesinde ait olduğu hesaptan farklı bir hesaba kaydedilmesi,
- Muhasebeleştirme esnasında ilgili hesabın borç ve alacağının karıştırılması.

2.2.3. Nakil Hataları

Yevmiye defterinin defteri kebire nakli gerçekleşirken başka hesaplara ya da farklı rakamlara yanlış tutarların nakledilmesi biçiminde meydana gelen hatalardır (Erol, 2008, s. 231). Buradan hareketle; nakil hataları, nakil esnasında gerçekleşen hesaplarla ilgili ya da rakamsal nitelikteki hatalardır.

Nakil hataları pek çok farklı şekilde meydana gelmektedir (Anuk, 2015, s. 53):

- Bir rakamın yanlış geçirilmesi,
- Doğru olan bir rakamın yanlış olan bir hesaba aktarılması,
- Rakamın hesabın borç kısmına yazılması gerekirken alacak kısmına yazılması,
- Rakamın yevmiye defterinden büyük deftere nakli esnasında iki kere geçirilmesi,
- Rakamın yevmiye defterinden defteri kebire aktarılması işleminin unutulması.

2.2.4. Unutma ve Tekrarlamadan Kaynaklı Hatalar

İşletmenin muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerinin dönemsellik ilkesine aykırı olarak ilgili döneme kaydedilmemesi neticesinde meydana gelen hatalar, unutma hatalarıdır. Tekrarlama hataları, muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerin ilgili döneme birden fazla kez kaydedilmesi sonucunda oluşan hatalardır.

Satış faturalarının bir ya da birden fazlasının kaydedilmesinin unutulması, birden fazla dönemi ilgilendiren giderlerin tek bir dönem kayıtlara aktarılması unutulma hatalarına; ödemesi sonradan yapılan işlemlerin hem belge aslı hem de ödeme esnasında iki kez muhasebeleştirilmesi ise tekrarlama hatalarına örnektir (Baskan, 2013, s. 8).

2.2.5. Bilanço Hataları

İşletmenin bilançosunda meydana gelen hatalardır. Bu tür hatalar üç kısma ayrılabilir (Kandıralı, 2009):

- Değerleme hataları: İşletmenin aktif ve pasifindeki kıymetlerin değerlendirilmesi, amortisman ve karşılık ayrılması hususlarında ticari ve yasal düzenlemelere ve muhasebe ilkelerine uyulmaması neticesinde ortaya çıkan hatalardır.

- Belirsizlik hataları: Bilançoda niteliği belli olmayan kapalı hesapların varlığı sonucu ortaya çıkan hatalardır.
- Hesap birleştirme hataları: Aktif ve pasif hesapların tek bir hesapta birleştirilmeleri sonucu meydana gelen hatalardır.

2.3. HİLE VE MUHASEBE HİLESİ KAVRAMI

Hile, insanlık tarihi boyunca karşımıza çıkan ve çeşitli şekillerde varlığını gösteren bir olgudur. Bu çerçevede, işletmeler açısından hile denildiğinde başkalarının hakkını çalmak aklımıza gelmektedir (Varıcı, 2012, s. 124). Hile; daha geniş bir kapsamda, işletme yönetiminin, personelinin veya üçüncü şahıslardan mesul yönetimdeki bir ya da birkaç şahsın yalana başvurarak haksız ve illegal bir biçimde çıkar elde etmek adına sergiledikleri tutumlardır (Emir, 2008, s. 113).

Hile; birkaç farklı durumda ortaya çıkabilen bir durumdur (Terzi, 2012, s. 26):

- Hırsızlık,
- Yanlış gösterim,
- Yolsuzluk, rüşvet, muvazaalı işlemler,
- Varlıkların zimmete geçirilmesi.

Muhasebe hilesi, belli bir maksatla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin kasıtlı olarak bozulmasıdır (Çatıkkaş, 2011, s. 19). Muhasebe hileleri, işletme içerisinde çok değişik şekillerde cereyan edebilir. Bundan mütevellit, hileleri belirli bir kategori altında incelemek zorlaşmaktadır. Hileler, genel olarak çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri biçiminde kategorize edilmektedir (Bozkurt, 2009, s. 64-66).

Hileye neden olabilecek risk faktörleri, fırsat, baskı ve haklı gösterme adlı faktörlerdir. Bu faktörler, literatürde hile üçgeni olarak da ifade edilmektedir (Pehlivanlı, 2011, s. 4).

Fırsat, hileye başvurulurken fark edilmeme yeteneğidir. Hileye başvuranlar yaptıklarına yönelik yakalanmak istemediklerinden, hile yaparken fark edilmeyeceklerine kendilerini inandırmak zorundadırlar. Fırsat; etkin olmayan bir İKS, zayıf yönetim becerisi, gözlemlenmede yetersiz kalınması, bir şahsın kontrolleri çiğnemek adına yetkisini kullanması gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır. Hileli eylemleri ortaya çıkarmaya yönelik yeterli çalışmaların yapılmaması, hilenin meydana gelme fırsatlarını arttırmaktadır. Çalışanlar, mevcut kontrolleri hükümsüz bırakmak

için fırsatlar yaratabilmekte, çünkü ikinci derecede öneme haiz konular ve zayıf kontroller onların tesis edilen kontrollerden kurnazca kurtulmalarına izin vermektedir (IIA, 2009, s. 6).

Baskı, finansal ya da finansal olmayan pek çok durumda ortaya çıkmaktadır. Çalışanlar, yüksek sağlık harcamaları veya gecikmiş ipotek gibi kişisel finansal meselelere sahip olmaktadır. Çalışanlardan bazıları kendileri hile yapmaya mecbur bırakacak bağımlılıklara ve kumar alışkanlığına sahip olabilmektedir. Ayrıca, gerçekçi olmayan hedefler ve iş bitirme zamanı tahminleri, çalışanları hileli finansal raporlama yapmaya teşvik etmektedir (APA, 2011, s. 1).

Haklı gösterme, pek çok hile eyleminde çok önemli bir bileşendir. Haklı gösterme, kişinin çalma davranışını yaygın olarak kabul edilen ahlak ve dürüstlük kavramlarıyla bağdaştırma davranışını içeren bir unsurdur. Hileye yönelik bazı yaygın haklı gösterme örnekleri özetle (<http://www.schools.utah.gov/finance/Professional-Development/UFOMA/2a--UFOMA---Fraud-Triangle.aspx>, Erişim Tarihi: 30.10.2016);

- Kişi, yaptığı hileyi meşrulaştırmak için sevdiği biri veya ailesinden birini kurtarmak için hile yaptığına inanmaktadır.
- Kişi parayı almazsa ailesini, evini, arabasını, her şeyini kaybedeceğine kendini inanmaktadır.
- Kişi, dışarıdan yardım almasının mümkün olmadığını düşünmektedir.
- Kişi, hırsızlığı çaldığı parayı ödünç almak olarak tanımlamaktadır.
- Kişi, işyerindeki maaş, yöneticilerin davranışları gibi memnuniyetsizlik karşısında kendinde hile yapma hakkını görmektedir.
- Kişi, yaptığı eylemlerin sorumluluğunu alacak ve sonuçlarını düşünecek durumda değildir.

2.3.1. Muhasebe Sisteminde Meydana Gelen Hileler

İşletmede meydana gelen hileler, finansal ve finansal olmayan pek çok açıdan olumsuz bir durum yaratmaktadırlar. Hileler; pek çok farklı kategoride değerlendirilirken, Cascarino, 2012, s. 9-10 hileleri, pek çok farklı türe ayırarak değerlendirmektedir:

- Müşteri hileleri,
- Telefon hileleri,

- İnternet üzerinden yapılan açık arttırma hileleri,
- Hayırseverlik hileleri,
- Esaslı sayılan gerçeklerin tahrifatı,
- Esaslı sayılan gerçeklerin gizlenmesi,
- Yüksek bahşış hileleri,
- Komisyoncu hileleri,
- Sahtekârlık,
- Hırsızlık,
- Rüşvet,
- Kontrol hilesi,
- Hileli borç temin etmek,
- Talep edilmemiş sipariş,
- Zimmete para geçirme,
- Rüşvet,
- Yolsuzluk,
- Çıkar çatışmaları,
- Ticari sırların çalınması,
- Hatalı bilanço,
- Hatalı devir-teslim işlemi,
- Yasadışı anlaşmalar,
- Müşterilerden tahsilatı geç gösterme yoluyla kasadaki parayı kullanma,
- Karşılıksız çek yazma,
- Hileli ortaklıklar,
- Kalpazanlık,
- Tazminat hileleri,
- Sigorta hilesi,
- Ödeme kartı hilesi,
- Vergi hilesi,
- Bilgi sızdırma ve piyasanın kötüye kullanılması,
- Tedarik hilesi,
- Sahte bildirim cetveli,
- Evrakta sahtecilik,
- Hayali çalışanlar yaratma ve ödemeleri toplama.

ACFE, 2014 yılında yayımlanmış olduğu raporda hileyi yolsuzluk, varlıkların kötüye kullanılması, hileli finansal raporlama olarak üç grupta değerlendirmiştir (ACFE, 2014, s. 11):

- Yolsuzluk: Çıkar çatışması, satın alma, satış, rüşvet, fatura rüşvetleri, ihaleye fesat karıştırma, illegal bahşişler, haraç.
- Varlıkların Kötüye Kullanılması: Nakdin bir kısmını alma (Satışlar / Kayıt içi ve Kayıt dışı), alacaklar, silme işlemleri, tahsilatı geç göstermek kaydıyla kasadaki parayı kullanma, fatura hileleri (paravan şirket, bağlantılı satıcılar, kişisel alımlar), bordro hileleri (hayali çalışanlar, sahte maaşlar, komisyon hileleri), gider hileleri (yanlış sınıflandırılmış giderler, fazla ödeme, hayali ödeme, çoklu ödeme), çek hileleri (sahte çek düzenleme, alacaklı değiştirme, gizlenmiş çek), katılımcı harcamaları (hatalı hükümler ve ifadeler), suiistimal, hırsızlık, varlık talebi transferi, hatalı satışlar ve nakliyat, satın alma ve mal kabul, gizli hırsızlık.
- Hileli Finansal Raporlama: Varlık / Gelir şişirme, Varlık / Gelir düşük gösterme, zamanlama farklılıkları, hayali gelirler, küçültülmüş gelirler, gizlenmiş harcamalar, şişirilmiş gelirler ve kaynaklar, hatalı gösterim ve değerlendirme, uygunsuz kaynak değerlemesi.

2.3.1.1. Yolsuzluk

Yolsuzluk; maddi ya da manevi bir menfaat yönelik veyahut sadakat ve gösteriş gibi durumların tatmini maksadıyla, karşılığında adli-idari yaptırım öngörülen suç ve kabahat veya idari soruşturma gerektiren disiplinsizce tutum ya da toplumda iyi karşılanmayan, kınanan, ahlak dışı usulsüz tutumdur (Uğur, 2012, s. 303).

Yolsuzluk, dünya çapında yaygın olan ve sınırları olmayan bir kavramdır. Yolsuzluk, ekonomik farklılıklar gözetmeyip yönetimin tüm kademelerinde görülebilmektedir. Yolsuzluğun bulaşmış olduğu ülkeler, bu durumun neden olduğu sosyal, siyasi ve ekonomik maliyetlere karşılık ayakta kalmayı becerememektedirler. Yolsuzluk, halkın siyasi kurumlara olan güvenini sarsarak, hukukun üstünlüğünü ayaklar altına alarak, kaynakların adil biçimde dağıtılmasını engelleyerek ve piyasadaki rekabet ortamını zora sokarak yatırım, büyüme ve gelişme üzerinde yıkıcı bir etkiye sahip olmaktadır. Ayrıca, düşük gelirli kişilerin devletin sunmuş olduğu temel hizmetlere ulaşımını zorlaştırmaktadır (Mwenda, 2007, s. 6)

Yolsuzluk olayları değişik kategorilere ayrılabilir (Tanzi, 1998, s. 565):

- Bürokratik ya da siyasi ortamda gerçekleşebilir.

- Rüşvet veren şahıs için maliyet azaltıcı veya çıkar elde etme amacı taşıyabilir.
- Rüşvet teklif eden ya da rüşvet isteyen dolaylı gerçekleştirilebilir.
- Mecburi ya da rızaya dayalı olarak gerçekleştirilebilir.
- Merkezi hükümette veya yerel yönetimlerde cereyan edebilir.
- Önceden kestirilebilir veyahut keyfi olarak gerçekleştirilir.
- Nakde yönelik ya da yönelik olmayan bir şekilde cereyan edebilir.

2.3.1.2. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Varlıkların kötüye kullanılması, bir işletmenin varlıklarının çalınması anlamına gelmektedir. Bu eylem, genel olarak işletme yönetimi, çalışanlar ve üçüncü gruplar arasındaki bir veya birden fazla kişi tarafından gerçekleştirilmektedir. Gerçeğe aykırı beyanlar, GKGMİ (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) finansal ifadelerde kullanılmadığı zaman ya da düzenlemeler kasıtlı bir şekilde hırsızlığı saklamaya yönelik yapıldıkları zaman ortaya çıkmaktadır (Altıntaş, 2010, s. 156).

Varlıkların kötüye kullanılması; zimmete para geçirmek, maddi veya maddi olmayan duran varlıkları çalmak gibi pek çok farklı biçimde meydana gelmektedir. Genel olarak bu suçların devamında, varlıkların eksildiğini veya yok olduğunu gizlemek için yanlış veya eksik kayıtlar ve belgeler hazırlanmaktadır (Erkan ve Arıcı, 2011, s. 39).

Varlıkların kötüye kullanılması örnekleri aşağıdaki gibi ifade edilmektedir (SPK Seri X/22 No'lu Tebliğ, Altıncı Kısım, Birinci Bölüm, md. 4 /11-12):

- Tahsilâtların zimmete geçirilmesi,
- İşletmenin maddi varlıklarının (stoklar gibi) çalınması ve fikri mülkiyet haklarının başkalarına satılması,
- İşletmenin almadığı mal ve hizmetler için ödeme işlemine neden olunması (fiktif alışlar),
- İşletme varlıklarının şahsi maksatlarla kullanımı,
- Varlıkların kaybolması ve izinsiz rehin verilmesini saklamak adına yanıltıcı kayıtlar düzenleme ve gerçeğe aykırı belgeler oluşturma.

2.3.1.3. Hileli Finansal Raporlama

Hileli finansal raporlama; kasıtlı bir şekilde finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış bildirilmesi yoluyla finansal

tablo kullanıcılarının aldatılmasıdır. Hileli finansal raporlama, işletme yönetiminin finansal tablo kullanıcılarının işletmenin performansı ve kârlılığı hakkındaki düşüncelerine tesir ederek, onları aldatmak maksadıyla işletmenin kârını kendi çıkarları doğrultusunda yönlendirmesi biçiminde meydana gelebilmektedir. Bu duruma istinaden, baskılar ve teşvikler de bu faaliyetleri arttırmanın önünün açarak hileli finansal raporlamaya sebebiyet verebilmektedir (Çakır, 2015, s. 101).

Bir işletmenin muhasebe kayıtlarında ve dolayısıyla finansal tablolarında yapılan hileler küçük bir topluluğa fayda sağlarken büyük bir kesime ise zarar vermektedir. Bu eylemden mikro bazda yatırımcılar, borç verenler, çalışanlar, satıcılar, makro düzeyde devlet ve kamuoyu olumsuz etkilenmektedir. Bilanço hileleri halka açık işletme finansal tablolarında gerçekleşirse hilenin yapıldığı ülke bundan çok büyük oranlarda zarar görmektedir. Sermaye piyasalarındaki güvensizlik ortamı, sermaye piyasalarının gelişmesini engelleyerek, işletmelerin özkaynak finansmanı sağlamalarını zorlaştırmaktadır (Özeroğlu, 2014, s. 185).

İşletmelerin finansal tablolarını bozan ve çeşitli zararlara sebep olan hileli finansal raporlamanın özellikleri özetle (Göçen, 2010, s. 113);

- Finansal tabloların hazırlanmasında yararlanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin tahrif edilmesi, değiştirilmesi, menfaatler doğrultusunda kontrol edilmesi veya gerçek dışı bir belge olarak tanzim edilmesi,
- Finansal tablolara aktarılması gereken olay, faaliyet ve diğer önemli bilgilerin kasıtlı bir biçimde atlanması veya yanlış olarak aktarılması,
- Faaliyet sonuçlarının değiştirilmesi, özellikle hesap dönemi sonuna yakın bir tarihte fiktif yevmiye kayıtları yapılması,
- Hesap bakiyelerini tahmin etmede yararlanılan varsayımların düşünceleri değiştirmek amacıyla uygunsuz bir şekilde oluşturulması,
- Raporlama döneminde meydana gelen faaliyet ve olayların finansal tablolara aktarılmaması, zamanından önce ya da sonrasında aktarılması,
- Finansal tablolarda yer alan tutarların miktarına tesir edebilecek düzeyde önemli bilgilerin gizlenmesi,
- İşletmenin finansal durumunun veya finansal performansının olduğundan farklı şekilde yansıtılması,

- Önemli ve olağandışı işlemlere yönelik kayıtların ve koşulların değiştirilmesi.

2.3.2. Hile Yapanların Tipik Özellikleri

Hile yapanlar pek çok nedenden ötürü hileye başvurumaktadırlar (Singleton vd., 2006, s. 16-17):

- Çalışanlar yaptıklarının yanına kâr kalacağına inanmaktadırlar.
- Çalışanlar para çalmaktan başka çarelerinin olmadığını düşünürler.
- Çalışan, işiyle ilgili memnuniyetsizlik ve hayal kırıklıkları yaşamaktadır.
- Çalışan, işveren tarafından sömürüldüğünü düşündüğü için intikam almak istemektedir.
- Çalışan, olası yakalanma durumunun sonuçlarını düşünmemektedir.
- Çalışan, yaptığı hilenin işletme çok büyük olduğu için ona çok fazla zarar vermeyeceğini düşünmektedir.
- Çalışan, kendi parasını kazanma konusunda becerikli olmadığı için hırsızlığa yönelmektedir.
- Çalışan, çocukluğunda ekonomik, sosyal ve kültürel olarak zor bir ortamda büyümüştür.
- Çalışan, hile yaparak sevgi, arkadaşlık gibi duygusal gereksinimlerini telafi edeceğini düşünmektedir.
- Çalışan, çalıştığı işletmede adil bir şekilde performans değerlendirme ve terfi sisteminin olmadığını düşünmektedir.
- Çalışan, tembel olduğu için çok çalışmadan para kazanmanın yolunu hırsızlıkta bulmaktadır.
- İşletmenin İKS'si oldukça gevşek olduğu için, çalışanların hırsızlık yapma konusunda aklı karışmaktadır.
- İşletmedeki herhangi bir hırsızlık olayında kimse soruşturulmamaktadır.
- Çalışanlar, caydırıcı cezalar söz konusu olmadığı için hırsızlık konusunda daha cesur davranmaktadır.

2.3.3. Hilenin İşletmelere Olan Maliyeti

İşletmeler, yalnızca kâr elde etmek amaçlı kuruluş hüviyetinde değildirler. Kar elde edebilme aşamasına gelene kadar müşteri kazanma, sadık müşteri yaratma, ticari itibar oluşturma, bankalara yönelik güvenilirlik meydana getirme gibi birçok misyonu

gerçekleştirmek durumundadırlar. Buradan hareketle, hilenin işletmelere maliyetinin maddi zarar boyutundan farklı boyutları da mevcuttur. Hile fiili, işletmelerde çalışma ortamında verimlilik kaybı, istihdamda zorluk, itibar zedelenmesi gibi neticeleri ortaya çıkarır ve domino etkisiyle işletmeleri üstünden gelinebilmesi zor ve zaman kaybı yaratacak sorunlarla karşı karşıya bırakabilir. Bazen işletmeleri iflasa götüren bu hileler kurucuların ticari hayatlarının sonu olabilmektedir. Çünkü hile etkisini piyasada ölçebilmek ve tedbir geliştirmek mümkün değildir. Bu yüzden; işletmeler; iç denetim, iç kontrol gibi hile önleyici önlemleri almak durumundadırlar (Özeroğlu, 2014, s. 189).

Müşteri kayıpları, tedarikçi ile yaşanan sorunlar, kilit personelin işine son verilmesi ve prestij kayıpları hilenin işletmeye olan ölçülemeyen maliyetleri arasında yer almaktadır (Pehlivanlı, 2011, s. 31).

2.3.4. ACFE (Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği) Raporu'na Göre Dünyada Hile Dağılımı

ACFE, 2016 yılında yayımlanmış olduğu eserde dünyadaki hile dağılımına dair önemli verileri kamuoyu ile paylaşmıştır (ACFE, 2016, s. 14-16):

- ABD'de fatura ile ilgili 289 hile vakası meydana gelmiştir. Fatura ile ilgili hile vakası, toplam hile vakalarının % 27.8'ini oluşturmaktadır.
- Yolsuzluk ile ilgili 258 hile vakası meydana gelmiştir. Yolsuzluk ile ilgili hile vakası, toplam hile vakalarının % 24.9'unu oluşturmaktadır.
- Nakdi olmayan hile vakaları 174 vaka olarak cereyan etmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 16.8'ini oluşturmaktadır.
- Nakdin bir kısmını alma ile ilgili 167 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 16.1'ini oluşturmaktadır.
- Harcama ile ilgili 164 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının %15.8'ini oluşturmaktadır.
- Çek ile ilgili 154 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının %14.8'ini oluşturmaktadır.
- Bordro ile ilgili 131 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 12.6'sını oluşturmaktadır.
- Elden hırsızlık ile ilgili 125 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının %12'sini oluşturmaktadır.

- Kasa hırsızlığı ile ilgili 102 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 9.8'ini oluşturmaktadır.
- Hileli finansal raporlama ile ilgili 93 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının toplam %9'unu oluşturmaktadır.
- Yazar kasa ile ilgili 29 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 2.8'ini oluşturmaktadır.
- Afrika- Aşağı Sahra'da, yolsuzluk ile ilgili 138 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 48.4'ünü oluşturmaktadır.
- Fatura ile ilgili 50 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 18.6'sını oluşturmaktadır.
- Nakdi olmayan 53 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 17.5'ini oluşturmaktadır.
- Elden hırsızlık ile ilgili 47 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 16.5'ini oluşturmaktadır.
- Nakdin bir kısmını alma ile ilgili 42 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 14.7'sini oluşturmaktadır.
- Kasa hırsızlığı ile ilgili 34 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 11.9'unu oluşturmaktadır.
- Çek ile ilgili 33 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 11.6'sını oluşturmaktadır.
- Harcama ile ilgili 26 adet hile vakası meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 9.1'ini oluşturmaktadır.
- Hileli finansal raporlama ile ilgili 16 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 5.6'sını oluşturmaktadır.
- Bordro ile ilgili 11 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 3.9'unu oluşturmaktadır.
- Yazar kasa ile ilgili 7 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 2.5'ini oluşturmaktadır.
- Batı Avrupa'da yolsuzluk ile ilgili 44 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 40'ını oluşturmaktadır.
- Nakdi olmayan 28 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 25.5'ini oluşturmaktadır.

- Fatura ile ilgili 21 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 19.1'ini oluşturmaktadır.
- Harcama ile ilgili 20 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 18.2'sini oluşturmaktadır.
- Hileli finansal raporlama ile ilgili 19 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 17.3'ünü oluşturmaktadır.
- Elden hırsızlık ile ilgili 10 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 9.1'ini oluşturmaktadır.
- Çek hileleri ile ilgili 9 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 8.2'sini oluşturmaktadır.
- Bordro hileleri ile ilgili 9 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 8.2'sini oluşturmaktadır.
- Kasa hileleri ile ilgili 4 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 3.6'sını oluşturmaktadır.
- Nakdin bir kısmını alma ile ilgili 4 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 3.6'sını oluşturmaktadır.
- Yazar kasa hileleri ile ilgili 3 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 2.6'sını oluşturmaktadır.
- Asya-Pasifik'te yolsuzluk ile ilgili 107 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 48.4'ünü oluşturmaktadır.
- Nakdi olmayan 49 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 22.2'sini oluşturmaktadır.
- Fatura ile ilgili 45 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 20.4'ünü oluşturmaktadır.
- Harcama ile ilgili 40 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 18.1'ini oluşturmaktadır.
- Hileli finansal raporlama ile ilgili 24 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 10.9'unu oluşturmaktadır.
- Elden hırsızlık ile 23 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 10.4'ünü oluşturmaktadır.
- Çek hileleri ile ilgili 22 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 10'unu oluşturmaktadır.

- Nakdin bir kısmını alma ile ilgili 20 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 9'unu oluşturmaktadır.
- Kasa hırsızlığı ile ilgili 17 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 7.7'sini oluşturmaktadır.
- Yazar kasa hileleri ile ilgili 10 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 4.5'ini oluşturmaktadır.
- Bordro hileleri ile ilgili 6 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 2.7'sini oluşturmaktadır.
- Latin Amerika – Karayipler'de yolsuzluk ile ilgili 51 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 45.5'ini oluşturmaktadır.
- Nakdi olmayan 26 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, hile vakalarının % 23.2'sini oluşturmaktadır.
- Fatura hileleri ile ilgili 23 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 20.5 'ini oluşturmaktadır.
- Hileli finansal raporlama ile ilgili 17 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 15.2'sini oluşturmaktadır.
- Harcama ile ilgili 16 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 14.3'ünü oluşturmaktadır.
- Çek hileleri ile ilgili 14 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 12.5'ini oluşturmaktadır.
- Nakdin bir kısmını alma ile ilgili 10 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 8.9'unu oluşturmaktadır.
- Bordro hileleri ile ilgili 9 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 8'ini oluşturmaktadır.
- Elden hırsızlık ile ilgili 7 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 6.3'ünü oluşturmaktadır.
- Kasa hırsızlığı ile ilgili 3 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 2.7'sini oluşturmaktadır.
- Yazar kasa hileleri ile ilgili 1 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 0.9'unu oluşturmaktadır.
- Doğu Avrupa- Batı / Merkez Asya'da yolsuzluk ile ilgili 54 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 55.1'ini oluşturmaktadır.

- Nakdi olmayan 18 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 18.4'ünü oluşturmaktadır.
- Fatura hileleri ile ilgili 18 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 18.4'ünü oluşturmaktadır.
- Hileli finansal raporlama ile ilgili 17 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 17.3'ünü oluşturmaktadır.
- Elden hırsızlık ile ilgili 10 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 10.2'sini oluşturmaktadır.
- Harcama hileleri ile ilgili 10 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 10.2'sini oluşturmaktadır.
- Kasa hırsızlığı ile ilgili 7 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 7.1'ini oluşturmaktadır.
- Bordro hileleri ile ilgili 6 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 6.1'ini oluşturmaktadır.
- Çek hileleri ile ilgili 4 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 4.1'ini oluşturmaktadır.
- Yazar kasa hileleri ile ilgili 3 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 3.1'ini oluşturmaktadır.
- Nakdin bir kısmını alma ile ilgili 2 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 2'sini oluşturmaktadır.
- Güney Asya'da yolsuzluk ile 66 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 67.3'ünü oluşturmaktadır.
- Nakdi olmayan 14 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 22.4'ünü oluşturmaktadır.
- Harcama hileleri ile ilgili 12 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 14.3'ünü oluşturmaktadır.
- Fatura hileleri ile ilgili 9 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 12.2'sini oluşturmaktadır.
- Elden hırsızlık 8 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 9.2'sini oluşturmaktadır.
- Hileli finansal raporlama ile ilgili 7 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 8.2'sini oluşturmaktadır.

- Kasa hırsızlığı ile ilgili 7 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 7.1'ini oluşturmaktadır.
- Nakdin bir kısmını alma ile 4 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 7.1'ini oluşturmaktadır.
- Çek hileleri ile ilgili 2 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 4.1'ini oluşturmaktadır.
- Bordro hileleri ile ilgili 11 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 4.1'ini oluşturmaktadır.
- Yazar kasa hileleri ile ilgili 7 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 2'sini oluşturmaktadır.
- Ortadoğu ve Kuzey Afrika'da yolsuzluk ile 45 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 57'sini oluşturmaktadır.
- Nakdi olmayan 21 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 26.6'sını oluşturmaktadır.
- Harcama hileleri ile ilgili 9 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 11.4'ünü oluşturmaktadır.
- Fatura hileleri ile ilgili 12 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 15.2'sini oluşturmaktadır.
- Elden hırsızlık 15 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 19'ünü oluşturmaktadır.
- Hileli finansal raporlama ile ilgili 5 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 6.3'ünü oluşturmaktadır.
- Kasa hırsızlığı ile ilgili 7 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 7.1'ini oluşturmaktadır.
- Nakdin bir kısmını alma ile 9 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 11.4'ünü oluşturmaktadır.
- Çek hileleri ile ilgili 6 adet vaka meydana gelmiştir. Bu tür hile vakaları, toplam hile vakalarının % 7.6'sını oluşturmaktadır.

2.4. KIRMIZI BAYRAKLAR (HİLE BELİRTİLERİ)

Hile belirtileri, önemlilik düzeyi farklılık gösterebilen kavramlardır. Bu belirtilerin az sayıdaki kısmı, hile yokken kendini göstermekle beraber, pek çoğu hilenin yapılması esnasında ortaya çıkmaktadır. Buna istinaden, hileyi kanıtlamak

oldukça zor bir hâl almaktadır. Hileyi tespit etme veya ispatlama güçlüğü sebebiyle, hile soruşturması değerlendirilirken, hilenin boyutu belirlenirken ya da diğer araştırma faaliyetleri yürütülürken her zaman çok titiz bir çalışma yürütülmelidir.

2.4.1. Genel Olarak Kırmızı Bayraklar

Dolandırıcılar, uyarı sinyali veya kırmızı bayraklar olarak bilinen hileye yönelik belirli davranış kalıpları ve karakter özellikleri sergilerler. Zaman, yer, kişilik, miktar, frekans kavramları ile alakalı olabilen kırmızı bayrakların pek çok türü mevcuttur. İşletmelerdeki hileleri belirlemeye yönelik göstergeler olan kırmızı bayraklar genel olarak özetle (IIA, 2009, s. 8);

- İşletme yönetiminin ve çalışanlarının kontrolleri hükümsüz kılması,
- Düzensiz ve yetersiz yönetim faaliyetleri,
- Çalışma durumu ve rekabet ortamında konjunktüre göre değişiklik yapılmaksızın sürekli olarak fazlalaşan işletme amaçları ve hedefleri,
- Rutin olmayan işlemlerin veya yevmiye kayıtlarının çok olması,
- Erişilmek istenen bilgilerin temininde problemler ya da gecikmeler,
- Tedarikçi veya müşterilerde alışılmadık veya önemli değişiklikler,
- Belgeleme ve onay işlemlerinin eksikliğiyle yapılan işlemler,
- İşletme yönetiminin ve çalışanlarının elden teslim fişleri,
- Siparişlere yönelik müşteri şikayetleri,
- Zayıf bilgi teknolojileri.

2.4.2. Finansal Tablolarla İlgili Kırmızı Bayraklar

İşletmede finansal tablo ifadelerine yönelik hilelerle ilgili pek çok kırmızı bayrak bulunmaktadır (ACFE, 2014, s. 11):

- Muhasebe dönemlerinin sonlarına doğru alışılmadık düzeyde büyük ve kârlı işlemler,
- Hasılat ya da hasılat artışını raporlarken tekrarlayan eksi nakit akışları,
- Gelirlerden daha hızlı artan giderler,
- Elverişli kazanımları ivedi olarak rapor etme gereksinimi,
- İlgili taraflarla ilgili önemli işlemler,
- Denetçileri, denetimleri için ihtiyaç duydukları kurumsal bilgileri temin etmeye zorlama,

- Bağımsız denetçilerin çok sık şekilde değişmesi.

2.5. HATA VE HİLE ÖRNEKLERİ

2.5.1. Hata Örnekleri

Örnek 1

X Limited Şirketi, satıcı Y Limited Şirketi'ne olan borcuna karşılık 20.000 TL itibari değerli vadeli bir alacak senedini ciro ettiği hâlde, kaydı aşağıdaki şekilde yanlış gerçekleştirmiştir (<http://www.muhasibesitesi.com/defterlerdeki-kayit-hatalari-ve-bunlarin-duzeltilme-yollari.html>, Erişim Tarihi: 10.10.2016):

01	120-ALICILAR HESABI	10.000	
	121- ALACAK SENETLERİ HESABI 121.01- Cüzdandaki Alacak Senetleri		10.000
	Cüzdandaki Alacak Senedinin Ciro Kaydı		

Hatalı Muhasebe Kaydı

Borç tarafı hatalı olduğundan dolayı, yanlışlıkla yazılan 120 Alıcılar Hesabı 20.000 TL alacaklandırılarak düzeltilir. Ayrıca, 320 Satıcılar Hesabı da borçlandırılır.

Olması Gereken Muhasebe Kaydı

02	320-SATICILAR HESABI	10.000	
	121-ALACAK SENETLERİ HESABI 121.01-Cüzdandaki Alacak Senetleri		10.000
	Yevmiye Maddesinin Düzeltme Kaydı		

Bu yolla, (01) no'lu yevmiye maddesinde yanlışlıkla borçlandırılmış olan 120 Alıcılar Hesabı yapılan kayıtla iptal edilerek ve 320 Satıcılar Hesabı borçlandırılarak yanlışlık düzeltilmiş olur. Yapılan kayıtlardan sonra 120 Alıcılar Hesabının durumu aşağıdaki gibi olacaktır.

120 ALICILAR HESABI	
10.000	10.000
(01) No'lu Yevmiye Kaydından Gelen	(02) No'lu Yevmiye Kaydından Gelen

Hesabın borç ve alacak hesabına aynı tutarın yazılması ile birlikte denklik sağlanarak, alacak kaydı borç kaydını sildiğinden hesabın bozulmuş olan dengesi, düzeltici madde ile önceki haline getirilmiştir.

Örnek 2

Y A. Ş., 03.10.2009 tarihinde 7.500 TL + KDV'ye satın aldığı ticari malların nakliyesi için 1.000 + KDV tutarındaki nakliye giderini keşide ettiği bir çekle ödemiş ve aşağıdaki biçimde muhasebeleştirme işlemini yapmıştır (Gülseven, 2016):

Hatalı Muhasebe Kaydı

770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	1.000	
191-İNDİRİLECEK KDV HESABI	180	
103-VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HESABI		1.180

Ticari malların işletmeye sevki sırasında katlanılan nakliye gideri “Maliyet Esası Kavramı” baz alınarak ticari malların maliyetine yazılarak düzeltme işlemi gerçekleştirilir.

Düzeltilme Kaydı

153-TİCARİ MALLAR HESABI	1.000	
770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		1.000

Örnek 3

Hisseleri halka arz olan X A.Ş.'ye bağımsız denetim uygulanmakta ve denetime tabi tutulmuş geçmiş finansal tabloları halka açıklanmıştır. Bağımsız denetçiler, 30.06.2007 tarihi itibarıyla, işletmenin sunmuş oldukları finansal tabloları ilk kez sunmuşlardır. X A. Ş., 31.12.2008 tarihi itibarıyla sona eren hesap dönemine ait bilanço ve gelir tablosu başka bir bağımsız denetim şirketi tarafından denetime tabi tutulmuştur. İşletme aynı zamanda 30.06.2007 tarihinde sona eren faaliyet dönemine

ait bilanço ve gelir tablosunu hazırlayarak bağımsız denetim firmasına sunmuştur. Denetçilerin yapmış oldukları denetim faaliyetleri esnasında kıdem tazminatı ayrılmasında hata olduğu belirlenmiştir. Hatanın nedeni soruşturulduğunda, hatanın kasıtlı olarak ifa edilmediği ve işletmenin muhasebe yetkililerinin kıdem tazminatlarının muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara alınması aşamasında bazı bilgilerin yanlış yorumlanmasına bağlı olarak hata meydana geldiği belirlenmiştir. İşletme tarafından sunulan finansal tablolardaki hatalı bilgiler ve düzeltilmesi işlemi aşağıdaki gibidir (Demir, 2006, s. 8-12):

Tablo 3. Kıdem Tazminatı Karşılıkları

Hata Bulunan Hesap	30.06.2007	31.12.2008
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	67.350	61.000

Örnekte;

- İşletmenin 6 aylık faaliyet döneminde 17.000 TL genel yönetim gideri olduğu,
- Geçmiş yıllar zararının 100.000 TL olduğu,
- 30.06.2007 ve 31.12.2008 tarihleri arasında işletme çalışanlarının değişmediği farz edilmiştir.

Her bir işletme çalışanının kıdem tazminatı aşağıdaki biçimde hesaplanmaktadır:

$$\text{Kıdem Tazminatı Tutarı: Tam Yükümlülük Tutarı} \times \frac{1 + \text{Enflasyon Oranı}}{1 + \text{Faiz Oranı}}$$

Tablo 4. Kıdem Tazminatı Hesap İşlemi

Enflasyon Oranı	0,6125	Tam Yükümlülük	Emekliliğe Kalan Gün	Kıdem Tazminatı
Faiz Oranı	0,012			
Reel İskonto Oranı	0,0525			
1.Çalışan		15.000	3.600	8.752
2.Çalışan		12.000	4.000	6.594
3.Çalışan		10.000	3.200	6.194
4.Çalışan		11.000	3.500	6.515
5.Çalışan		13.000	3.800	7.361
Toplam		61.000		35.416

Bu hesaplamalara göre, işletme, 35.416 TL kıdem tazminatı karşılığı ayırması gerekirken, 61.000 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmış, başka bir ifadeyle 25.584 TL

(61.000 TL – 35.416 TL) iskonto etmesi gerekirken bu iskonto işlemini gerçekleştirilmeyip tam yükümlülük tutarları kadar karşılık ayırmıştır. Bağımsız denetim şirketi bu durumu geriye dönük uygulama kavramına uygun olarak aşağıdaki biçimde düzeltmiştir:

Düzeltilme Kaydı

(01)	472-KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	1.000	
	580-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI		1.000

30.06.2007 tarihinde de işletme tarafından tam yükümlülük tutarları kadar ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları düzeltmeye tabi tutulmuştur. 30.06.2007 tarihinde aktüeryal yöntemle göre hesaplama yapılırken, enflasyon ve faiz oranlarında bir değişiklik öngörülmemektedir. Bu sebeple, hesaplamalarda enflasyon ve faiz oranı aynı tutarda kabul edilerek aşağıdaki hesaplama yapılmıştır:

Tablo 5. Düzeltilme Kaydı Sonrası Kıdem Tazminatı Hesap İşlemi

Enflasyon Oranı	0,6125	Tam Yükümlülük	Emekliliğe Kalan Gün	Kıdem Tazminatı
Faiz Oranı	0,012			
Reel İskonto Oranı	0,0525			
1.Çalışan		16.500	3.420	9.890
2.Çalışan		13.000	3.820	7.339
3.Çalışan		11.250	3.020	7.159
4.Çalışan		12.200	3.320	7.423
5.Çalışan		14.400	3.620	8.376
Toplam		67.350		40.187

İşletme bağımsız denetim öncesinde düzenlemiş olduğu gelir tablosunda 01.01.2007-30.06.2007 faaliyet dönemine ilişkin 6.350 TL (67.350 TL- 61.000 TL)'yi genel yönetim giderleri hesabına kıdem tazminatı karşılık gideri aşağıdaki gibi kaydetmiştir:

Önceki Döneme İlişkin Muhasebe Kaydı

(02)	770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	6.350	
	472-KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI		6.350

Kıdem tazminatı karşılığının yeniden hesaplanması sonucunda işletmenin dönemde 4.777 TL (40.187 TL- 35.416 TL) kıdem tazminatı karşılık gideri ayırması gerektiği kendini göstermektedir. Bu minvalde, işletme 1.579 TL (6.350TL- 4.771 TL) fazla kıdem tazminatı karşılık gideri olarak kaydetmiştir. Olması gereken kayıt aşağıdaki şekildedir;

Olması Gereken Muhasebe Kaydı

(03)	472-KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	1.579	
	770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		1.579

Kıdem tazminatı karşılığı hesaplaması ile alakalı yapılan yeniden hesaplamalar ve geriye dönük uygulama sonucunda ilgili hesapların durumu aşağıdaki gibidir:

472- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	
(01) 25.584	61.000
(03) 1.579	6.350 (02)
	40.187

580- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI	
100.000	25.584 (01)
(03) 1.579	
74.416	

770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	
17.000	1.579 (03)
(02) 6.350	
15.421	

İşletmenin geçmiş yıllar zararları 100.000 TL yerine 90.000 TL geçmiş yıllar kârları olsaydı 31.12.2008 tarihli düzeltme kıdem tazminatı hesabı ile geçmiş yıllar kârları hesabı arasında yapılacak olup, 30.06.2007 tarihli düzeltme işlemi sonucunda herhangi bir değişiklik meydana gelmeyecektir. Böylelikle muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır;

Olması Gereken Muhasebe Kaydı

(01)	472-KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI 570-GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI	25.584	25.584
------	--	--------	--------

(02)	770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 472-KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	6.350	6.350
------	--	-------	-------

(03)	472-KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI 770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	1.579	1.579
------	--	-------	-------

472- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	
(01) 25.584	61.000
(03) 1.579	6.350 (02)
	40.187

570- GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI	
	90.000
	25.584 (01)
	115.584

770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	
17.000	1.579 (03)
(02) 6.350	
15.421	

Yapılan tüm bu muhasebe kayıtları, standartlara uygun bir şekilde finansal tablolara yansıtılmalıdır. Bilançodaki birikmiş kâr ve zararlar düzeltilmiş tutarlarıyla yer almalı, ayrıca özsermaye değişim tablosunda birikmiş olan kâr ve zararların devir tutarları

düzeltilerek, bu değişim tablosu içerisinde ayrı bir sütun ya da satırda belirtilmelidir. İşletme, yapılan bu düzeltmeleri “Mali Tabloları Önemli Ölçüde Etkileyen Ya Da Mali Tabloların Açık, Yorumlanabilir Ve Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gerekli Olan Diğer Hususlar” dipnotunda ifade etmelidir.

2.5.2. Hile Örnekleri

Örnek 1

Y işletmesi 5.000 TL + %18 KDV tutarlı ticari malı çek karşılığında satmıştır. Kârını düşük göstermek isteyen ve KDV tutarını gizlemek isteyen işletme aşağıdaki hileli muhasebe kaydını yapmıştır (Yardımcıoğlu vd. , 2014, s. 183):

Hileli Muhasebe Kaydı

101-ALINAN ÇEKLER HESABI	5.000	
331-ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		5.000

Olması Gereken Muhasebe Kaydı

101-ALINAN ÇEKLER HESABI	5.000	
600-YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		5.000
391-HESAPLANAN KDV HESABI		900

Örnek 2

X işletmesi, 15.12.2015 tarihinde yapmış 400.000 TL bedelle bir adet daire satışı yapmış, satış bedelini tahsil etmiş ve satın alan kişi tarafından dairede oturmaya başlanılmıştır. Kurum dönem kârını ertelemek için fatura kesmemiştir. X işletmesi, bu duruma ek olarak 01.09.2015 tarihinde bir yıllık süre ile kiralamış olduğu iş makinasının kira bedelini 300.000 TL olarak peşin ödemiştir. İşletme dönemsellik ilkesine aykırı hareket ederek aşağıdaki hileli muhasebe kaydını gerçekleştirmiştir (Gülseven, 2016):

Hileli Muhasebe Kaydı

102-BANKALAR HESABI	400.000	
480-GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI		400.000

730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	300.000	
102-BANKALAR HESABI		300.000

Olması Gereken Muhasebe Kaydı

102-BANKALAR HESABI	400.000	
600-YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		400.000

730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	25.000	
180-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI	50.000	
280-GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HESABI	225.000	
102-BANKALAR HESABI		300.000

Örnek 3

X işletmesi, 10.000 TL + %18 KDV ile kredili olarak hammadde ve malzeme satın almıştır. Buna yönelik hileli muhasebe kaydı ve olması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (Bayraklı vd. , 2012, s. 89):

Hileli Muhasebe Kaydı

150-İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	100.000	
191-İNDİRİLECEK KDV HESABI	18.000	
320-SATICILAR HESABI		118.000
Kredili hammadde alımı ve sıfır arttırılmak suretiyle yapılan hatalı kayıt		

710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	100.000	
150-İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI		100.000
Satın alınan hammaddenin üretime sevk kaydı		

Olması Gereken Muhasebe Kaydı

150-İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	10.000	
191-İNDİRİLECEK KDV HESABI	1.800	
320-SATICILAR HESABI		11.800
Kredili hammadde alımının kaydı		

710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	10.000	
150-İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI		10.000
Satın alınan hammaddenin üretime sevk kaydı		

İşletme, bu muhasebe kaydıyla, 90.000 TL fazladan gider göstererek, 16.200 TL fazladan KDV indirim yapma fırsatı yakalamıştır. Bu hileli muhasebe kaydı, “sehven yapılmıştır” mazeretinin en kolay faydalandığı muhasebe kayıtları olarak göze çarpmaktadır.

2.6. HATA VE HİLE ARASINDAKİ TEMEL FARKLAR

Hile ve hata arasındaki en önemli en önemli fark, finansal tabloların gerçeğe aykırı bir biçimde hazırlanmasının asıl nedeninin isteyerek yapılıp yapılmadığıdır. Hatalar, büyük oranda alt kademelerdeki işletme çalışanlarının kasıt dışı yaptığı, hileler ise işletmelerin üst düzey çalışanlarının kasıtlı olarak gerçekleştirdiği etik dışı eylemlerdir.

Hata yapan kişiler, kasıt unsuru olmadan başkalarına zarar verirken kendi çıkarları söz konusu değildir; fakat hile yapanlar ise başkalarına zarar vermelerinin yanı sıra çıkar elde etme amacı taşırlar (Dumanoğlu, 2005, s. 349). Muhasebe hataları büyük oranda muhasebe kayıtları ile ilgili iken muhasebe hileleri kayıt etme olayı ile sınırlı olmamakta, bunlara ek olarak gerçekleştirilen yanlış kayıt işlemlerinin gizlenmesi ile de ilgilidir.

Hatalarda herhangi bir bilinçli tutum ve saklama amacı olmadığından dolayı meydana çıkarılması ve düzeltilmesi kolaydır, fakat hileleri meydana çıkarmak ve düzeltmek hatalara nazaran daha zordur.

3. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ'NİN ÖNLENMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ'NİN ÖNEMİ: ZONGULDAK İLİNDEKİ ÜRETİM İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Bu bölümde, Zonguldak İli'nde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde İKS'nin muhasebe hata ve hilelerini önlemeye yönelik yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığını ölçmeyi amaçlayan anket çalışmasına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. İlk olarak araştırmanın metodolojisi ile ilgili bilgiler verilmiş, sonrasında anket yöntemi kullanılarak ulaşılan bulgular analiz edilerek sonuç, değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur.

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırma, Zonguldak İli'nde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde İKS'nin muhasebe hata ve hilelerini önlemeye yönelik yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığını belirlemek ve tespit edilen iç kontrol eksikliklerinin nasıl giderileceğine yönelik değerlendirme ve önerilerde bulunmak maksadıyla yapılmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Bu çalışmada, İKS'nin muhasebe hata ve hilelerini önlemeye yönelik yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığı anket çalışması ile üretim işletmelerinin sahiplerine, genel müdürlerine ve muhasebe-finance personelinin görüşlerine dayandırılarak analiz edilmiştir. Bu bağlamda; anket formunda, İKS'nin muhasebe hata ve hilelerini önleme noktasında yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığını analiz edebileceği düşünülen 42 adet soru yer almaktadır. Anket oluşturulurken Özbirecikli vd., 2015, s. 506-513 ve Tüm, 2011, s. 118-123 adlı çalışmalardan yararlanılmıştır.

Çalışmanın ana kümesini Zonguldak İli merkez ve çevre ilçelerinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri oluşturmaktadır. T.C. Bilim, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Zonguldak İl Müdürlüğü yetkililerinden ve web sitesinden alınan bilgilere göre Zonguldak'ta 547 tane üretim işletmesi bulunmaktadır. Araştırmada öncelikle 547 üretim işletmesinin tamamının ana kütle olarak seçilmesi planlanmıştır. Ancak çalışmadaki sınırlılıklar ve güçlükler nedeniyle 160 üretim işletmesine ulaşılmış olup, bu işletmelerin ise 105'i anket formunu doldurmuştur. Bu nedenlerden dolayı

çalışmanın ana kütlesi 160 üretim işletmesi olarak belirlenmiştir. Örneklem büyüklüğü ana kütleinin yaklaşık % 65'ine denk gelmektedir.

3.3. Verilerin Analizi

Katılımcıların anket formundaki sorulara verdikleri yanıtlar SPSS programında Frekans Analizi yöntemi kullanılarak değerlendirilmeye tabi tutulmuştur. Anket formunu dolduran işletmelerin demografik bilgileri ile İKS'ye yönelik görüşleri aşağıda ifade edilmiştir.

3.3.1. Ankete Katılan İşletmelere İlişkin Demografik Bilgiler

Anket formunu dolduran 105 üretim işletmesinin hukuki yapısı, faaliyet alanı, personel sayısı ve faaliyet süresine ilişkin bilgiler aşağıda ifade edilmiştir. Ankete katılan işletmelerin büyük bir çoğunluğu % 66.7 anonim şirket, % 33.3'ü ise limited şirkettir. İşletmeler faaliyet alanlarına yönelik incelendiğinde ise diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler % 29.5 oranla çoğunluğu ihtiva etmektedir. Çalışan sayıları açısından incelendiğinde ankete katılan işletmelerin % 50.5'inde 11-50 aralığında personel istihdam edilmektedir. 501 kişi ve üzeri çalışan barındıran işletmelerin yüzdesel oranı ise % 4.8'dir. İşletmeler faaliyet gösterdikleri süreler olarak incelendiğinde 15-20 yıl aralığında faaliyet gösteren işletmeler çoğunluğu ihtiva edip, yüzdesel oranı % 36.2'dir. Ankete katılan işletmelere ilişkin demografik verilere göre ankete katılan işletmelerin çoğunluk olarak anonim şirket statüsünde, diğer sektörde (makine, metal, ambalaj vb.) faaliyet gösterdikleri, 11-50 aralığında personel istihdam ettikleri ve 15-20 yıl aralığında faaliyet gösterdikleri ifade edilebilir.

Tablo 6. Ankete Katılan İşletmelere İlişkin Demografik Bilgiler

		Sayı	%
Şirket Türü	Anonim Şirket	70	66.7
	Limited Şirket	35	33.3
Faaliyet Alanı	İnşaat	21	20
	Gıda	19	18.1
	Tekstil	11	10.5
	Mobilya	23	21.9
	Diğer	31	29.5
Personel Sayısı	1-10	11	10.5
	11-50	53	50.5
	51-100	26	24.8
	101-500	10	9.5

Faaliyet Süresi	1-5	16	15.2
	5-10	16	15.2
	10-15	22	21
	15-20	38	36.2
	21 ve üzeri	13	12.4

3.3.2. İç Kontrol Sistemi İle Bulgular

Bu bölümde ankete katılan işletmelerin hâlihazırdaki İKS'lerinin muhasebe hata ve hilelerini önlemeye yönelik yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığını tespit etmek amacıyla meydana getirilmiş önermeler ile katılımcıların bu önermelere yönelik yanıtları yer almaktadır. Ankette yer alan sorular; görevlerin ayrılığı, varlıkların fiziki kontrolü, işlemlerin yetkilendirmesi ve görevlerin ayrılığı ilkesi, işletme yönetiminin sorumluluğu ve belgeleme gibi etkin bir İKS için gerekli ilkeler baz alınarak oluşturulmuştur.

3.3.2.1. Varlıkların Fiziki Kontrolüne Yönelik Bulgular

Varlıkların kötüye kullanılması ve çalınması tehlikesine yönelik fiziki kontrollerinin belirli periyotlarda yapılması gerekmektedir. Bu amaçla hazırlanan önermelere ve katılımcıların bu önermelere verdikleri yanıtlar Tablo 7.'de sunulmuştur.

Tablo 7. Varlıkların Fiziki Kontrolüne Yönelik Bulgular

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar.	Sayı	83	14	8
	%	79	13.3	7.6
İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.	Sayı	93	6	6
	%	88.6	5.7	5.7
Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır.	Sayı	70	35	-
	%	66.7	33.3	
Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.	Sayı	101	2	2
	%	96.2	1.9	1.9
Hammadde ve yarı mamullerin sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır.	Sayı	6	88	11
	%	5.7	83.8	10.5
Binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur.	Sayı	70	35	-
	%	66.7	33.3	-
	%	3.8	47.6	48.6

İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır.	Sayı	4	50	51
	%	3.8	47.6	48.6
Nakit, menkul değerler, hammaddeler ve yarı mamuller gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir.	Sayı	101	4	-
	%	96.2	3.8	-
Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir.	Sayı	104	-	1
	%	99	-	1
İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir.	Sayı	94	11	-
	%	89.5	10.5	-
Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	Sayı	93	11	1
	%	88.6	10.5	0.9
Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	Sayı	101	2	2
	%	96.2	1.9	1.9
Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	Sayı	95	10	-
	%	90.5	9.5	-
Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur.	Sayı	97	8	-
	%	92.4	7.6	-
Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleştirilir.	Sayı	98	7	-
	%	93.3	6.7	-
Önemli noktalar kameralarla izlenir.	Sayı	103	2	-
	%	98.1	1.9	-

Tablo 7. 'den hareketle varlıkların fiziki kontrolüne yönelik aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır.

Ankete katılan;

- İşletmelerin % 79'unda yönetim, riskleri makul seviyede tutmak maksadıyla kontrol faaliyetleri saptayıp bunların uygulanmasını sağlamaktadır ve işletmelerde varlıkların korunması ile ilgili kontrol faaliyetleri bulunmakta olup bunlar çalışanlara duyurulmaktadır.

- İşletmelerin % 88.6'sında varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.
- İşletmelerin % 66.7'sinde varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılmaktadır.
- İşletmelerin % 96.2'sinde kıymetli evrakların fiziki olarak güvenliği sağlanmakta ve bunlara erişim katı kontroller altında gerçekleşmektedir.
- İşletmelerin % 5.7'sinde hammadde ve yarı-mamullerin sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılmaktadır.
- İşletmelerin % 66.7'sinde binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunmaktadır.
- İşletmelerin % 3.8'inde işletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altında tutulmaktadır.
- İşletmelerin % 96.2'sinde nakit, menkul değerler, hammaddeler ve yarı mamuller gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılmakta ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılmakta, tutarsızlıklar ayrıca incelenmektedir.
- İşletmelerin % 99'unda binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilmektedir.
- İşletmelerin % 89.5'inde işlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir.
- İşletmelerin % 88.6'sında kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılmakta ve tutarsızlıkların nedenleri incelenmektedir.
- İşletmelerin % 96.2'sinde stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılmakta ve tutarsızlıkların nedenleri incelenmektedir.
- İşletmelerin % 92.4'ünde sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller bulunmaktadır.
- İşletmelerin % 93.3'ünde elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunmakta ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleştirilmektedir.
- İşletmelerin % 98.1'inde önemli noktalar kameralarla izlenmektedir.

3.3.2.2. İşlemlerin Yetkilendirilmesi ve Görevlerin Ayrılığı İlkesine Yönelik Bulgular

İşlemlerin yetkilendirilmesine yönelik tatbik edilen kontroller ve görevlerin ayrılığı ilkesi ile ilgili kontroller, etkin bir İKS için oldukça önemli bir yer teşkil etmektedir. İşlemlerin yetkilendirilmesine yönelik ortaya çıkan bulgular aşağıda Tablo 8.'de sunulmuştur.

Tablo 8. İşlemlerin Yetkilendirilmesi ve Görevlerin Ayrılığı İlkesine Yönelik Bulgular

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir.	Sayı	92	12	1
	%	87.6	11.4	1
Tüm kilit faaliyetler, yetkilendirilen kişiler tarafından izlenir.	Sayı	103	2	-
	%	98.1	1.9	-
Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.	Sayı	95	6	4
	%	90.5	5.7	3.8
Yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür.	Sayı	85	20	-
	%	81	19	-
Üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır.	Sayı	96	9	-
	%	91.4	8.6	-

Tablo 8.'den hareketle; işlemlerin yetkilendirilmesi ve görevlerin ayrılığı ilkesine yönelik aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır.

Ankete katılan;

- İşletmelerin % 87.6'sında fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi yüksek güvenlikli yetkilendirmeler yapılmakta ve yalnızca bu çalışanların sisteme erişimlerine izin verilmektedir.

- İşletmelerin % 98.1’inde tüm kilit faaliyetler, yetkilendirilen kişiler aracılığıyla izlenmektedir.
- İşletmelerin % 90.5’inde bir departmandaki çalışanın diğer bölümdeki çalışanın yaptığı işi kontrol etmesi şeklinde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri bulunmaktadır.
- İşletmelerin % 81’inde yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı çalışanlar aracılığıyla yürütülmektedir.
- İşletmelerin % 96’sında tepe yönetimi tarafından yetki verilen personel bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izlemekte, belirgin ihlalleri belirleyerek gereken müdahalelerde bulunmakta ve gereken tedbirleri almaktadır.

3.3.2.3. İşletme Yönetimin Sorumluluğuna Dair Bulgular

İşletme yönetimi ve yönetim kurulunun etkin bir İKS oluşturulmasında ve yürütülmesinde çok büyük bir sorumluluğu bulunmaktadır. Buna dair ankete yönelik sorulardan elde edinilen bulgular aşağıda Tablo 9.’da ifade edilmektedir.

Tablo 9. İşletme Yönetimin Sorumluluğuna Dair Bulgular

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Şirketin misyonu, vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı vardır ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilir.	Sayı	73	21	11
	%	69.5	20.5	10
Üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer alır.	Sayı	73	30	2
	%	69.5	28.6	1.9
Üst yönetim ekip çalışmasını destekler ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik eder.	Sayı	100	5	-
	%	95.2	4.8	-
Kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler mevcuttur.	Sayı	95	4	6
	%	95.2	4.8	-
Çalışana işini nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcuttur.	Sayı	102	3	-
	%	97.1	2.9	-

Çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını arttırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur.	Sayı	103	2	-
	%	98.1	1.9	-
Yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir.	Sayı	75	20	10
	%	71.4	19	9.5
Yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır.	Sayı	105	-	-
	%	100	-	-
Yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.	Sayı	105	-	-
	%	100	-	-
Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar.	Sayı	95	9	1
	%	90.5	8.6	0.9
Üst yönetim bütçe, tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler.	Sayı	99	6	-
	%	94.3	5.7	-
Çalışanların performansı ile şirketin ulaşılan hedefleri arasındaki bağlantıyı anlamalarına yardımcı olmak için performans değerlendirmesi çalışanlara bildirilir.	Sayı	99	6	-
	%	94.3	5.7	-
Yöneticiler, belirli aralıklarla performans gösterge ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir.	Sayı	97	8	-
	%	92.4	7.6	-
Yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir.		99	4	2
	%	94.3	3.8	1.9
Gerçekleşen performans verileri periyodik olarak planlanan amaçlar ışığında karşılaştırılır ve doğru şeylerin doğru zamanda ölçülüp ölçülmediğini görmek için farklılıklar analiz edilir.	Sayı	95	8	2
	%	90.5	7.6	1.9

İzleme ve değerlendirme sonucunda, gerçekleşen performansın, hedeflenenenden düşük olduğunun tespit edilmesi halinde üst yönetim gerekli önlemleri alır.	Sayı	105	-	-
	%	100	-	-
İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir.	Sayı	103	2	-
	%	98.1	1.9	-

Tablo 9. 'dan hareketle işlemlerin yetkilendirilmesi ve görevlerin ayrılığı ilkesine yönelik aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır.

Ankete katılan;

- İşletmelerin % 69.5'inde şirketin misyonu, vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı bulunmakta ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilmektedir.

- İşletmelerin % 69.5'inde üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer almaktadır.

- İşletmelerin % 95.2'sinde üst yönetim ekip çalışmasını desteklemekte ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik etmektedir.

- İşletmelerin % 95.2'sinde kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler bulunmaktadır.

- İşletmelerin % 97.1'inde çalışana işini nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler bulunmaktadır.

- İşletmelerin % 98.1'inde çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını artırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulmaktadır.

- İşletmelerin % 71.4'ünde yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir.

- İşletmelerin % 100'ünde yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır.

- İşletmelerin % 100'ünde yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.
- İşletmelerin % 90.5'inde üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturmakta ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlamaktadır.
- İşletmelerin % 94.3'ünde çalışanların performansı ile şirketin ulaşılan hedefleri arasındaki bağlantıyı anlamalarına yardımcı olmak için performans değerlendirmesi çalışanlara bildirilmektedir.
- İşletmelerin % 92.4'ünde yöneticiler, belirli aralıklarla performans gösterge ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirmektedir.
- İşletmelerin % 94.3'ünde yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirmekte ve geliştirmektedir.
- İşletmelerin % 90.5'inde gerçekleşen performans verileri periyodik olarak planlanan amaçlar ışığında karşılaştırılmakta ve doğru şeylerin doğru zamanda ölçülüp ölçülmediğini görmek için farklılıklar analiz edilmektedir.
- İşletmelerin % 100'ünde izleme ve değerlendirme sonucunda, gerçekleşen performansın, hedeflenenden düşük olduğunun tespit edilmesi halinde üst yönetim gerekli önlemleri almaktadır.
- İşletmelerin % 98.1'inde işlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilmektedir.

3.3.2.4. Belgelemelere Yönelik Bulgular

Belgeleme, işletmenin gerçekleştirmekte olduğu faaliyetlere yönelik delil teşkil ederek kontrollerin gerçekleştirilmesinde büyük bir rol oynamaktadır. Belgelemelere yönelik olarak elde edilen bulgular Tablo 10.'de sunulmuştur.

Tablo 10. Belgelemelere Yönelik Bulgular

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır.	Sayı	101	2	2
	%	96.2	1.9	1.9
Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir.	Sayı	101	2	2
	%	96.2	1.9	1.9
İşletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır.	Sayı	96	9	
	%	91.4	8.6	

Tablo 10.'dan hareketle belgelerle ilgili aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır.

Ankete katılan;

- İşletmelerin % 96.2'sinde dokümanlar, her zaman kullanıma ve denetime hazır biçimde ve güvenli bir ortamda dosyalanmakta, bütün belge ve kayıtlar uygun biçimde yönetilmekte, korunmakta, yedeklenmekte ve düzenli aralıklarla güncellenmektedir.
- İşletmelerin % 91.4'ünde işletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler bulunmaktadır.



SONUÇ

Sanayi Devrimi'nin getirdiği buharlı makinaların icadı vb. yeniliklerle işletmelerde seri üretime geçilmiş ve işletme faaliyetleri daha kompleks bir hâle gelmeye başlamıştır. Sonrasında ise; I. Dünya Savaşı, 1929 Dünya Ekonomik Krizi ve II. Dünya Savaşı işletme faaliyetlerine sekte vurmuştur.

II. Dünya Savaşı'nın sona ermesiyle birlikte, dünya daha küresel bir hüviyet kazanarak çokuluslu şirketlerin artmasına zemin hazırlamıştır. Çokuluslu şirketlerdeki işletme faaliyetlerinin günbegün artmasından dolayı işletme yönetiminin işletme içi yapıyı kontrol etmesi çok zor hâle gelmiştir. Karmaşık hâle gelen işletme faaliyetlerinden dolayı, işletme içerisinde denetim riskleri cereyan etmeye başlamıştır. Bu durum da, işletme içerisinde İKS'nin tesis edilmesini ve etkin bir şekilde yürütülmesini zaruri hale getirmiştir.

İKS, işletme içerisindeki denetim risklerini makul seviyeye indirmeyi hedefleyen çok önemli bir yapıdır. İKS'nin genel amaçları; kanunlara ve yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması, varlıkların kötüye kullanılmasının ve hileli finansal raporlamanın önüne geçilmesidir. İşletme böylelikle cezai yaptırımlardan kurtulmakta, varlıklarını korumakta ve muhasebe sisteminde meydana gelebilecek hata ve hile riskini azaltarak bunların işletmeye olan maliyetlerini asgari düzeye indirmektedir. Denetim riskinin azalmasıyla güvenilir bilgi eden yatırımcıların işletmeye olan güvenleri arttığından dolayı işletmenin piyasa ve yatırımcı gözünde kredibilite artmaktadır. Bunlara ek olarak; varlıkların fiziki olarak kontrolü, işlemlerin yetkilendirilmesi ve görevlerin ayrılığı ilkesi, işletme yönetiminin iç kontrol sisteminin tesis edilmesi ve etkin bir şekilde yürütülmesine dair sorumluluğu ve belgelemelere yönelik kontroller İKS'nin temel taşlarıdır.

İşletmelerin kârlarını arttırmak, hacimlerini büyütmek vb. gibi pek çok hedefi bulunmaktadır. Varlıkların kötüye kullanılması, yolsuzluk, hileli finansal raporlama sonucu oluşan muhasebe hata ve hileleri bu hedeflerin gerçekleşmesine engel teşkil eden durumlar olarak karşımıza çıkmaktadırlar. İşletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, işletme hedeflerine ulaşmayı kolaylaştırırken, diğer yandan işletmelerin faaliyetlerin etkinliğine yönelik prosedürlerden yoksun oluşu muhasebe hata ve hilelerine zemin hazırlayacaktır. Muhasebe hata ve hilelerinin asgari düzeyde olduğu işletmeler, güvenilir bir profil sunarak yatırımcıların gözünde kredibilitesini arttıracaktır.

Bu çalışma ile Zonguldak İli'nde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin İKS'lerinin muhasebe hata ve hilelerini önleme konusunda yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığını belirlemek amaçlanmıştır. Bu amaca yönelik, 3'lü Likert ölçeğinde anket formlarından toplanmış veriler SPSS Veri Analizi kullanılarak Frekans Analizi yöntemiyle analiz edilmiştir.

Frekans Analizi yönteminde, anakütlenin içinden seçilmiş olan örneklemeler ile ilgili yapılmış olan çalışmaların doğru şekilde girilmesi ile birlikte girilen bu verilerin detaylı dökümünü SPSS programı otomatik olarak oluşturmaktadır (<http://www.spssverianalizfiyatları.com/nasil-calisiyoruz/spss-veri-raporlama-hizmetleri/spssde-frekans-uygulamaları>, Erişim Tarihi: 30.06.2017).

Anket kapsamında yer alan üretim işletmelerinin İKS eksikliklerine yönelik sonuç ve değerlendirmeler özetle;

- Ankete katılan işletmelerin % 66.7'sinde varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılmaktadır. Bu durum varlıklarla alakalı olarak hile riskini arttırmakta ve İKS'nin etkinliğini azaltmaktadır.

- Ankete katılan işletmelerin % 5.7'sinde hammadde ve yarı-mamullerin sisteme giriş ve çıkışında barkod sistemi kullanılmaktadır. Barkod sistemi, çalışan kaynaklı hataların önüne geçerek, dolayısıyla muhasebe sisteminde meydana gelebilecek hataların önüne geçmektedir. İşletmelerin büyük çoğunluğunda bu sistemin kullanılmaması, önemli bir eksiklik olarak göze çarparak muhasebe hatalarına davetiye çıkarmaktadır.

- Ankete katılan işletmelerin % 66.7'sinde binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunmaktadır. Bu durum, varlıkların fiziki olarak korunması noktasında iyileştirme ve geliştirme yapmaları gerektiğini göstermektedir.

- İşletmelerin % 3.8'inde işletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altında tutulmaktadır.

- Ankete katılan işletmelerin % 69.5'inde şirketin misyonu, vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı bulunmakta ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilmektedir. Bu durum, İKS'nin etkin bir şekilde tesis edilmesi ve yürütülmesi noktasında işletme yönetiminin bir eksikliği olarak gözlemlenmektedir.

- İşletmelerin % 69.5'inde üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer almaktadır. Bu durum, İKS'nin ve işletmenin genel performansının değerlendirilmesi noktasında işletme yönetiminin eksikliği olarak gözlemlenmektedir.

- İşletmelerin % 71.4'ünde yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir. Bu durum, belirli periyodlarla izlenmesi gereken denetim risklerini makul seviyeye indirme noktasında bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sonuç ve değerlendirmeler ışığında öneriler özetle;

- Varlık sayımlarının belirli periyodlarla yapılması hile riskini azaltıcı bir işlev göstermektedir.

- İşletmelerde hammadde ve yarı mamullerin giriş ve çıkışında barkod sisteminin kullanılmaması; insan kaynaklı muhasebe hatalarına ve suiistimallerine yol açtığı için barkod sistemi işletmelerdeki bu eksikliği gidermek açısından faydalı olmaktadır.

- İşletmelerde kontrol faaliyetlerine yönelik prosedürlerin oluşturulması, bu prosedürlerin uygulanması ve çalışanlara bildirilmesini bir işletme politikası hâline getirmek gerekmektedir.

- İşletme varlıklarının fiziki olarak korunması açısından işletmelerde eksiklikler göze çarpmaktadır. Bu durumdan hareketle; işletmelerin işletme binalarına giriş-çıkışları devamlı gözlemleyen bir sisteme ve herhangi bir yangın durumunda varlıkların tahrip veya yok olmalarını önlemek adına bir yangın söndürme sistemine sahip olmaları gerekmektedir.

- İKS'nin etkin bir şekilde tesis edilmesi ve yürütülmesi, İKS ve işletmenin genel performansının değerlendirilmesi noktasında işletme yönetiminin daha fazla sorumluluk üstlenmesi gerekmektedir.

- İşletme yönetimlerinin işletmede meydana gelebilecek denetim risklerini sürekli izleyen ve buna göre politikalar üreten bir yapıya sahip olmaları gerekmektedir.

- İşletmelerin varlıkların kötüye kullanılmasına yönelik suistimallere açık olduğu, işletme yönetiminin muhasebe sisteminde meydana gelebilecek hata ve hilelerinin önüne geçilmesinde çok daha fazla sorumluluk üstlenmesi gerekmektedir. İşletmelerin İKS'nin etkin bir şekilde tesis edilmesi ve yürütülmesi için değişen dinamiklere ve gelişmelere yönelik politika ve prosedürlerini yenilemeleri ve gerekirse İKS'lerini yeniden yapılandırmaları gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ACFE. (2014). *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse*. USA.
- ACFE. (2016). *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse*. USA.
- Açık, S. (2012). Muhasebe'de Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (3), 351-366.
- AICPA. (2014). *The Importance of Internal Control in Financial Reporting and Safeguarding Plan Assets*. USA: Wiley.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gereklikliği. *Mali Çözüm Dergisi* (72), 138-163.
- Akyel, R. (2010). Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17 (1), 83-97.
- Alagöz, A. (2008). *İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE DENETİM KOMİTELERİ İLE İÇ DENETİM BİRİMİ İLİŞKİSİNİN HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDEKİ ÖNEMİ*. http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf, (Erişim Tarihi: 03.10.2016).
- Altıntaş, N. N. (2010). Denetimde Hata ve Hile. *Sosyal Bilimler Dergisi* (1), 151-161.
- Anuk, S. A. (2015). *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik*. Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- APA. (2011). <http://www.vsu.edu/files/docs/internal-audit/fraud-triangle.pdf>, (Erişim Tarihi: 09.12.2016).
- ASBÜ. (2017). İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu. (Erişim Tarihi: 07.07.2016).
- Balanchandran, B. V., ve Ramakrishnan, R. T. (1980). Internal Control and External Auditing for Incentive Compensation Schedules. *Studies on Economic Consequences of Financial and Managerial Accounting: Effects on Corporate Incentives and Decisions* (18), 140-171.
- Baskan, T. D. (2013). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği: Bir Uygulama*. Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bayraklı, H. H., Erkan, M., ve Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım.

- Bozkurt, N. (1995). Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (2), 29-34.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği: Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, N. (2015). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Cascarino, R. E. (2012). *Corporate Fraud and Internal Control Workbook: A Framework for Prevention*. USA: John Wiley & Sons.
- COSO. (2011). *Internal Control- Integrated Framework*. USA.
- COSO. (2013). *Internal Control-Integrated Framework*. USA.
- Curtis, M. B., ve Wu, F. H. (2000). The Components of A Comprehensive Framework of Internal Control. *CPA Journal*, 70 (3), 64-66.
- Çakır, M. A. (2015). Adli Muhasebecilik Mesleğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 95-103.
- Çatıkkaş, Ö. (2011). İşletmelerde Mali Tablo Hileleri. *Denetim Dergisi*, 18-30.
- Dabbağoğlu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi. *Journal of Qafqaz University* (26), 109-115.
- D'Aquila, J. (2013). COSO's Internal Control-Integrated Framework. *The CPA Journal*, 24-31.
- DeLuccia, J. J. (2008). *IT Compliance and Controls: Best Practices for Implementation*. USA: John Wiley & Sons Inc.
- Demir, V. (2006). SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltmesi - Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği. *Mali Çözüm Dergisi* (77), 40-51.
- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler. *İstanbul Ticaret Üniveristesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (7), 167-188.
- DiNapoli, T. P. (2010). *Management's Responsibility for Internal Controls*. USA.
- DiNapoli, T. P. (2016). *Standards for Internal Control in New York State Government*. USA.
- Dinç, Y., ve Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (1), 221-236.

- Dumanoğlu, S. (2005). Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi. *Marmara Üniversitesi İ.B.B.F. Dergisi*, 20 (1), 347-358.
- Elitaş, C. (2011). *Muhasebe Denetiminde Çalışma Kağıtları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Emir, M. (2008). Hile Denetimi. *Mali Çözüm Dergisi* (86), 109-121.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi* (5), 51-63.
- Erkan, M. ve Arıcı, N. D. (2011). Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 36, 29-43.
- Erol, M. (2008). İşletmede Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.B.B.F. Dergisi*, 13 (1), 229-237.
- Gauthier, S. J. (2006). Understanding Internal Control. *Government Finance Review*, 22 (1), 10-12.
- Gheorghe, S. (2012). Statutory Audit and Performance Audit. *Economy Series* (2), 202-206.
- Göçen, A. C. (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası. *Mali Çözüm Dergisi* (97), 107-129.
- Graham, L. (2015). *Internal Control Audit and Compliance Documentation and Testing Under the New COSO Framework*. USA: Wiley.
- Gül, M., ve Kaban, İ. (2015). Bankalarda İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi ve Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 89-111.
- Gülseven, M. <https://prezi.com/4ltsiptytarm/muhasebe-kayitlarinda-yapilan-hata-ve-hileler/>, (Erişim Tarihi: 04.01.2017).
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., ve Kılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesi Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (20), 169-189.
- Hightower, R. (2008). *Internal Control Policies and Procedures*. USA: Wiley.
- Hüner, D. B. (2014). *Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, İstanbul.
- <https://www.frmtr.com/ekonomi-iktisat-isletme-istatistik/732679-muhasebede-hata-ve-hileler.html>, (Erişim Tarihi: 09.10.2016).
- http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf, (Erişim Tarihi: 05.10.2016).

- <http://www.muhasibesitesi.com/defterlerdeki-kayit-hatalari-ve-bunlarin-duzeltilme-yollari.html>, (Erişim Tarihi: 10.10.2016).
- <http://www.schools.utah.gov/finance/Professional-Development/UFOMA/2a--UFOMA---Fraud-Triangle.aspx>, (Erişim Tarihi: 30.10.2016).
- <http://www.spssverianalizfiyatları.com/nasil-calisiyoruz/spss-veri-raporlama-hizmetleri/spssde-frekans-uygulamaları>, (Erişim Tarihi: 30.06.2017).
- IFAC. (2012). *Evaluating and Improving Internal Control in Organizations*. New York, USA.
- IIA. (2009). *IPPF Practice Guide-Internal Auditing and Fraud*. USA.
- INTOSAI. (2004). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Brussels, Belgium.
- İbiş, C., ve Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bir Bakış. *Sayıştay Dergisi* (85), 95-121.
- Kandıralı, E. Ü. (2009). <http://slideplayer.biz.tr/slide/2035302/>, (Erişim Tarihi: 02.11.2016).
- Kaya, B. (2016). Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi Oluşturma Faaliyetlerinde İ Denetçilerin Üstlenebilecekleri Rol ve Sorumluluklar. *Denetişim Dergisi* (3), 14-21.
- Keskin, D. A. (2016). Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirilmesi. *Denetişim Dergisi* (3), 14-21.
- Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerinde Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Kurnaz, N., ve Çetinoğlu, T. (2010). *İ Denetim-Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Umuttepe Yayınları.
- Lakis, V., ve Giriunas, L. (2012). THE CONCEPT OF INTERNAL CONTROL SYSTEM: THEORITICAL ASPECT. *Ekonomika*, 92 (1), 142-152.
- Moeller, R. R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. USA: Wiley.
- Moeller, R. R. (2013). *Executive's Guide to COSO Internal Controls: Implementing the New Framework*. USA: Wiley.
- Mwenda, K. K. (2007). *Legal Aspects of Combating Corruption-The Case of Zambia*. USA: CambriaPress.

- O'Regan, D. (2014). *Auditor's dictionary: terms, concepts, processes, and regulations*. USA: John Wiley & Sons.
- Özbirecikli, M., Tüm, K., ve Keskin, İ. (2015). ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: Antakya Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17 (3), 497-524.
- Özeroğlu, A. İ. (2014). Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (2), 180-196.
- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Pickett, K. H. (2010). *The Internal Auditing Handbook*. USA: John Wiley & Sons.
- Pickett, K. H. (2011). *Essential Guide to Internal Auditing*. USA: Wiley.
- Pitt, S. A., ve Pitt, M. (2014). *Internal Audit Quality: Developing a Quality Assurance and Improvement Program*. USA: John Wiley & Sons.
- Rezaee, Z. (1994). Implementing the COSO Report- Internal Control Guidelines: Management Accountant's Role. *Management Accounting*, 76 (1), 35-37.
- Sağlar, J., ve Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18 (1), 343-358.
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., G. Kurt, Alagöz. A., ve Yanık, S. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Singleton, T. W., Singleton, A. J., Bologna, G. J., ve Lindquist, R. J. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. USA: Wiley.
- SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22). <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, (Erişim Tarihi: 05.11.2016).
- Tanzi, V. (1988). Corruption Around the World-Causes, Consequences, Scope, and Cures. *IMF Staff Papers*, 45 (4), 559-594.
- tdk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 09.09.2016).
- Terzi, S. (2012). *Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- TMS. (2005). *Türkiye Muhasebe Standartları: TMS 8-Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı*. Ankara: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları.
- Trenerly, A. R. (1999). *Principles of Internal Control*. Sydney: UNSW Press.

- Tüm, K. (2015). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Üzerine Bir Araştırma. *Giresun Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 1 (1), 105-128.
- Uğur, H. (2012). “Türkiye’nin Yolsuzlukla Mücadele Enstrümanları” *TBB Dergisi*, (98), 301-344.
- Uşul, H., Titiz, İ., ve Ateş, B. A. (2011). İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 48-54.
- Uyar, U., ve Küçük Kaplan, İ. (2011). *FİNANSAL TABLOLARDA YAPILAN HİLE VE HATALARIN FİRMALARIN HİSSE SENEDİ GETİRİLERİNE ETKİSİ*. <http://docplayer.biz.tr/577426-Finansal-tablolarda-yapilan-hile-ve-hatalarin-firmaların-hisse-senedi-getirilerine-etkisi.html>, (Erişim Tarihi: 10.01.2017).
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Sermaye Piyasası Yayınları.
- Varıcı, İ. (2012). Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 3 (5), 122-144.
- Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y., ve Kocamaz, H. (2014). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (2), 171-188.

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1. 1892-2006 Yılları Arasında Uluslararası Bazda Yapılan İç Kontrol Sistemi Düzenlemeleri, Düzenlemeleri Yapan Kurumlar ve Bu Düzenlemelere İlişkin Yayınların Kronolojisi	19
Tablo 2. Önleyici ve Saptayıcı Kontrollerin İç Kontrol Sistemi'ndeki Kullanımına Dair Örnekler	23
Tablo 3. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	61
Tablo 4. Kıdem Tazminatı Hesap İşlemi	61
Tablo 5. Düzeltme Kaydı Sonrası Kıdem Tazminatı Hesap İşlemi	62
Tablo 6. Ankete Katılan İşletmelere İlişkin Demografik Bilgiler.....	69
Tablo 7. Varlıkların Fiziki Kontrolüne Yönelik Bulgular.....	70
Tablo 8. İşlemlerin Yetkilendirilmesi ve Görevlerin Ayrılığı İlkesine Yönelik Bulgular	73
Tablo 9. İşletme Yönetimin Sorumluluğuna Dair Bulgular	74
Tablo 10. Belgelemelere Yönelik Bulgular	77

EKLER

EK 1. ÜRETİM İŞLETMELERİNİN İÇ KONTROL SİSTELEİNİNİ ÖLÇMEYE YÖNELİK ANKET FORMU	90
--	----



EK 1

ÜRETİM İŞLETMELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİ İNCELEMeye YÖNELİK ANKET FORMU

Değerli Katılımcı,

Bu anket, bir Yüksek Lisans tez çalışmasına veri desteği sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. Amacımız, Zonguldak ili ve ilçelerinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinlik düzeyi hakkında bilgi edinmek amacıyla yapılmaktadır.

Soruların cevaplanması en fazla 5-10 dakika sürmektedir. Soruları cevaplarken firma ismi belirtmeniz kesinlikle istenmemektedir. Cevaplarınıza ilişkin gizlilik kesin bir şekilde sağlanacak ve toplanan veriler yalnızca bilimsel araştırma amacıyla kullanılacaktır.

Değerli zamanınızı ayırarak vereceğiniz destek ve araştırmamıza yapacağınız önemli katkıdan dolayı şimdiden çok teşekkür ederiz.

Servet KILINÇASLAN

Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölümü

İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Hakan VARGÜN

Karabük Üniversitesi İşletme Fakültesi Uluslararası İşletmecilik

Tanımlayıcı Bilgiler			
1. Şirketin Unvanı	2. Faaliyet Alanı	3. Personel Sayısı	4. Faaliyet Süresi
Anonim Şirket ()	İnşaat ()	1-10 ()	1-5 ()
Limited Şirket ()	Gıda ()	11-50 ()	5-10 ()
	Tekstil ()	51-100 ()	10-15 ()
	Mobilya ()	101-500 ()	15-20 ()
	Diğer (Lütfen belirtiniz)	501 ve üzeri ()	21 ve üzeri ()

Lütfen aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi, evet, hayır veya yeni başladı hücrelerine işaretleyerek belirtiniz.

	Evet	Hayır	Yeni Başlandı
1. Şirketin misyonu, vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı vardır ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilir.	()	()	()
2. Üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer alır.	()	()	()
3. Üst yönetim ekip çalışmasını destekler ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik eder.	()	()	()
4. Kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler mevcuttur.	()	()	()
5. Çalışana işini nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcuttur.	()	()	()
6. Çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını artırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur.	()	()	()
7. Yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir.	()	()	()
8. Yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar.	()	()	()

9. İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.	()	()	()
10. Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır.	()	()	()
11. İşletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır.	()	()	()
12. Yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır.	()	()	()
13. Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.	()	()	()
14. Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.	()	()	()
15. Hammaddeler ve yarı mamullerin sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır.	()	()	()
16. Binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur.	()	()	()
17. İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır.	()	()	()
18. Nakit, menkul değerler, hammaddeler ve yarı mamuller gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir.	()	()	()
19. Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir.	()	()	()
20. Yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol eder.	()	()	()
21. Yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.	()	()	()
22. Yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür.	()	()	()
23. İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir.	()	()	()
24. İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir.	()	()	()
25. Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	()	()	()
26. Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	()	()	()
27. Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	()	()	()
28. Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır.	()	()	()
29. Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir.	()	()	()
30. Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar.	()	()	()
31. Fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir.	()	()	()
32. Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur.	()	()	()
33. Üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır.	()	()	()
34. Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleştirilir.	()	()	()
35. Üst yönetim bütçe, tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler.	()	()	()
36. Çalışanların performansı ile şirketin ulaşılan hedefleri arasındaki bağlantıyı anlamalarına yardımcı olmak için performans değerlendirmesi çalışanlara bildirilir.	()	()	()

37. Yöneticiler, belirli aralıklarla performans gösterge ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir.	()	()	()
38. Tüm kilit faaliyetler, yetkilendirilen kişiler tarafından izlenir.	()	()	()
39. Önemli noktalar kameralarla izlenir.	()	()	()
40. Yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir.	()	()	()
41. Gerçekleşen performans verileri periyodik olarak planlanan amaçlar ışığında karşılaştırılır ve doğru şeylerin doğru zamanda ölçülüp ölçülmediğini görmek için farklılıklar analiz edilir.	()	()	()
42. İzleme ve değerlendirme sonucunda, gerçekleşen performansın, hedeflenenden düşük olduğunun tespit edilmesi halinde üst yönetim gerekli önlemleri alır.	()	()	()

Anketimize katıldığınız için teşekkür eder, iyi günler dileriz.



ÖZGEÇMİŞ

1988 yılında Zonguldak'ta doğmuştur. 2006 yılında Zonguldak Devrek Yabancı Dil Ağırlıklı Lisesi'nde lise eğitimini, 2012 yılında TOBB ETÜ Uluslararası İlişkiler bölümünde Lisans eğitimini tamamlamıştır. Üniversite eğitimi boyunca, üniversitenin "Ortak Eğitim Sistemi" adlı staj programı ile NIHA (Hollanda Yüksek Öğretim Enstitüsü), UIK (Uluslararası İlişkiler Konseyi Derneği) ve ATO'da (Ankara Ticaret Odası) 3.5 aydan 11 ay kadar staj yapmıştır. İyi derecede İngilizce ve başlangıç seviyesinde İspanyolca bilmektedir.

